

Laikina versija

TEISINGUMO TEISMO (dešimtoji kolegija) SPRENDIMAS

2022 m. liepos 7 d.(*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Pridėtinės vertės mokestis (PVM) – Direktyva 2006/112/EB – 184 ir 185 straipsniai – Atskaitos tikslinimas – Apmokestinamasis asmuo, nepasinaudojęs teise ? atskait? iki naikinamojo termino pabaigos – Galimybės atlikti ši? atskait? tikslinant nebuvimas“

Byloje C-194/21

dėl *Hoge Raad der Nederlanden* (Aukščiausiasis Teismas, Nyderlandai) 2021 m. kovo 26 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2021 m. kovo 29 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Staatssecretaris van Financiën

prieš

X

TEISINGUMO TEISMAS (dešimtoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas I. Jarukaitis, teisėjai M. Ilešis ir Z. Csehi (pranešėjas),

generalinį advokatą T. ?apeta,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs ? rašytinį proceso dalį,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- X, atstovaujamo *belastingadviseur* A.C.P.A. van Dijk,
- Nyderlandų vyriausybės, atstovaujamų M. K. Bulterman, A. M. de Ree ir C. S. Schillemans,
- ?ekijos vyriausybės, atstovaujamų O. Serdula, M. Smolek ir J. Vlášil,
- Europos Komisijos, atstovaujamų W. Roels ir V. Uher,

atsižvelgęs ? sprendimą, priimtą susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrinėti byl? be išvados,

priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1),

iš dalies pakeistos 2010 m. liepos 13 d. Tarybos direktyva 2010/45/EB (OL L 189, 2010, p. 1, toliau – PVM direktyva), 184 ir 185 straipsnių išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Staatssecretaris van Financiën* (Finansų valstybės sekretorius, Nyderlandai) ir X ginčą dėl pridėtinės vertės mokesčio (PVM) už žemės statybai įsigijimui neatliktos atskaitos tikslinimo.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 PVM direktyvos 63 straipsnyje numatyta:

„Apmokestinimo momentas vyksta ir prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda atlikus prekių tiekimą ar paslaugų teikimą.“

4 PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies k punktas išdėstyta taip:

„Sandoriai, kurių valstybės narės neapmokestina PVM:

<...>

k) žemės, kuri nėra užstatyta, tiekimas, išskyrus 12 straipsnio 1 dalies b punkte nurodytos žemės statybai tiekimą.“

5 Minutos direktyvos 167 straipsnyje nurodyta:

„Teisė į atskaitą atsiranda, atsiradus prievolei apskaičiuoti atskaitytiną PVM.“

6 Tos pačios direktyvos 168 straipsnyje numatyta:

„Jeigu prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamasis asmuo turi turėti valstybėje narėje, kurioje jis vykdo šiuos sandorius, teisę iš PVM, kurį sumokėti jam tenka prievolė, atskaityti:

a) mokėtiną ar sumokėtą PVM toje valstybėje narėje už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, kurį jam atliko ar turi atlikti kitas apmokestinamasis asmuo;

<...>“

7 Direktyvos 178 straipsnyje nustatyta:

„Kad galėtų įgyvendinti teisę į atskaitą, apmokestinamasis asmuo privalo tenkinti šias sąlygas:

a) atskaitos tikslais pagal 168 straipsnio a punktą už tiekiamas prekes ar teikiamas paslaugas jis privalo turėti pagal XI antraštinės dalies 3 skyriaus 3–6 skirsnius išrašytą sąskaitą faktūrą;

<...>“

8 Šios direktyvos 179 straipsnio pirmoje pastraipoje nustatyta:

„Apmokestinamasis asmuo teisę į PVM atskaitą įgyvendina taip – iš visos PVM sumos, mokėtinės per atitinkamą mokestinį laikotarpį, atima visų PVM suma, kuri atskaitą per tą patį laikotarpį jis įgijo teisę ir ją naudoja pagal 178 straipsnį.“

9 Minutės direktyvos 180 straipsnyje nustatyta:

„Valstybės narės gali suteikti apmokestinamajam asmeniui teisę atskaitai, jeigu atskaita nebuvo padaryta pagal 178 ir 179 straipsnius.“

10 Tos pačios direktyvos 182 straipsnyje numatyta:

„Valstybės narės nustato 180 ir 181 straipsnių taikymo sąlygas ir išsamias taisykles.“

11 PVM direktyvos X antraštinės dalies 5 skyriuje „Atskaitos tikslinimas“, be kita ko, yra 184–186 straipsniai.

12 Minutės direktyvos 184 straipsnyje nustatyta:

„Pirmą atskaitą tikslinama, kai atskaityta PVM suma yra didesnė arba mažesnė už sumą, kurią apmokestinamasis asmuo turėjo teisę atskaityti.“

13 Minutės direktyvos 185 straipsnyje numatyta:

„1. Visą pirmą atskaitą tikslinama, kai pateikus PVM deklaraciją pasikeičia veiksniai, kuriais remiantis buvo apskaičiuota atskaitytina PVM suma, pavyzdžiui, nutraukiami pirkimo sandoriai ar suteikiamos kainų nuolaidos.

2. Nukrypstant nuo 1 dalies, atskaita netikslinama, kai sandoriai yra visiškai ar iš dalies neapmokėti arba kai deramai įrodoma ir patvirtinama, kad turtas yra sunaikintas, prarastas ar pavogtas, arba kai prekės yra tiekiamos kaip mažavertės dovanos ar pavyzdžiai, kaip nurodyta 16 straipsnyje.

Tačiau valstybės narės gali reikalauti atskaitą patikslinti tais atvejais, kai sandoriai yra visiškai ar iš dalies neapmokėti, arba įvykus vagystei.“

14 Šios direktyvos 186 straipsnyje tvirtinta:

„Valstybės narės nustato išsamias 184 ir 185 straipsnių taikymo taisykles.“

Nyderlandų teisė

15 Pagrindinės bylos aplinkyboms taikomos redakcijos 1968 m. birželio 28 d. *Wet houdende vervanging van de bestaande omzetbelasting door een omzetbelasting volgens het stelsel van heffing over de toegevoegde waarde* (įstatymas, kuriuo egzistuojantis apyvartos mokestis pakeičiamas apyvartos mokesčiu, pagrįstu pridėtinės vertės mokesčio sistema) (*Stb.*, Nr. 329, 1968, toliau – PVM įstatymas) 15 straipsnyje numatyta:

„1. Šio subjekto atskaitomas <...> mokestis yra:

a) mokestis, kurį kiti šio subjektai už deklaracijoje nurodytą laikotarpį traukė pagal galiojančias taisykles išrašyti sąskaitų faktūrą už prekių tiekimą ir paslaugų teikimą šio subjekto naudai; <...> tiek, kiek prekes ir paslaugas šio subjektas naudoja apmokestinamiesiems sandoriams. <...>

4. Mokestis atskaitomas atsižvelgiant į prekių ir paslaugų paskirtį tuo metu, kai šio subjektui išrašoma sąskaita faktūrą arba kai mokestis tampa apskaičiuotinas. Jei tuo metu, kai šio subjektas pradeda naudoti prekes ir paslaugas, paaiškėja, kad už jas jis atskaitė didesnę arba mažesnę proporcinę mokesčio dalį, negu turi teisę atsižvelgiant į tų prekių arba paslaugų

naudojimo paskirt?, atskaityto mokes?io perviršis tampa apskai?iuotinas nuo to momento. Apskai?iuotinas mokestis turi b?ti sumok?tas pagal 14 straipsn?. Neatskaityta mokes?io dalis, kuri? buvo galima atskaityti, gr?žinama pateikus prašym?."

16 Pagrindin?s bylos aplinkyb?ms taikomos redakcijos 1968 m. rugpj??io 12 d. *Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting* (Potvarkis d?l 1968 m. Apyvartos mokes?io ?statymo ?gyvendinimo) (*Stb.* Nr. 423, 1968) 12 straipsnis suformuluotas taip:

„<...>

2. [Apyvartos mokes?io] ?statymo 15 straipsnio 4 dalyje numatytas tikslinimas atliekamas atsižvelgiant ? mokestinio laikotarpio, kuriuo prekybininkas prad?jo naudoti prekes ar paslaugas, duomenis.

3. Paskutinio finansini? met? mokestinio laikotarpio deklaracijoje atskaita turi b?ti tikslinama atsižvelgiant ? vis? finansini? met? duomenis."

Pagrindin? byla ir prejudiciniai klausimai

17 Bendrov? B pardav? X dešimt žem?s sklyp? statybai. Projektas buvo juos vystyti laisvalaikio tikslais, statant mobiliuosius namelius su priedais ir paskui parduoti mobiliuosius namelius su žem?s sklypais. Maždaug 2006 m. balandžio 20 d. X ir B d?l to sudar? sutart?, kurioje numatyta, kad B atlieka visus vystymo darbus savo s?skaita, o gynosios pajamos, gautos pardavus išsivystytus sklypus, padalijamos tarp šali? lygiomis dalimis.

18 2006 m. balandžio 20 d. B perdav? sklypus X. Už š? tiekim? B išraš? s?skait? fakt?r? su nurodytu PVM X, kuris nepasinaudojo teise ? atskait?.

19 D?l ekonomini? aplinkybi? planuotas sklyp? vystymasis nebuvo ?gyvendintas.

20 2013 m. vasario 8 d. X perpardav? du sklypus B ir s?skaitose fakt?rose nurod? PVM nuo pardavimo kainos. X nei deklaravo, nei sumok?jo šio mokes?io sumos.

21 2015 m. lapkri?io 26 d. mokes?i? administratorius pateik? X pranešim? apie mokes?io perskai?iavim?, susijus? su PVM nuo B sumok?tos kainos už dviej? žem?s sklyp? tiekim? ir gavo š? PVM.

22 X apskund? š? perskai?iavim? *Rechtbank Gelderland* (Gelderlando apylink?s teismas, Nyderlandai). Jis tvirtino, kad pagal Apyvartos mokes?io ?statymo 15 straipsnio 4 dal? perskai?iavimo suma turi b?ti sumažinta 2006 m. už ši? žem?s sklyp? tiekim? sumok?to PVM suma.

23 Atmetus š? ieškin?, X pateik? apeliacini? skund? *Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden* (Arnhemo-Leuwardeno apeliacinis teismas, Nyderlandai), šis patenkin? X reikalavimus ir sumažino 2015 m. lapkri?io 26 d. mokes?io perskai?iavimo sum?.

24 Šis teismas nusprend?, kad Apyvartos mokes?io ?statymo 15 straipsnio 4 dalyje ir PVM direktyvos 184 straipsnyje tikslinimo tvarkos taikymo sritis neapsiriboja tais atvejais, kai patiekta prek? naudojama pirm? kart?, o faktinis jos naudojimas skiriasi nuo to, kuris buvo numatytas j? ?sigyjant. Kadangi faktinis naudojimas, anot jo, yra lemiamas teisei ? atskait?, jis nusprend?, kad PVM, nurodytas s?skaitose fakt?rose, išrašytose X ?sigijus du žem?s sklypus, bet tuo metu neatskaitytas, gal?jo b?ti visiškai atskaitytas pirm? kart? panaudojus šiuos žem?s sklypus apmokestinamiems sandoriams 2013 m.

25 *Staatssecretaris van Financiën* (valstybės finansų sekretorius, Nyderlandai) pateikė kasacinį skundą dėl šio sprendimo *Hoge Raad der Nederlanden* (Aukščiausiasis Teismas, Nyderlandai), prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui, jame teigė, kad X turėjo atskaityti PVM už žemės sklypą tiekiamą 2006 m., kai šis mokestis tapo apskaituotinas. Iš tiesų jis mano, kad Apyvartos mokesčio įstatymo 15 straipsnio 4 dalyje numatyta tikslinimo tvarka nesiekia vėliau suteikti teisę PVM atskaitai, kuria tokio subjektas nepasinaudojo deklaracijoje už laikotarpį, per kurį atsirado teisė į atskaitą, t. y. pagal šio įstatymo 15 straipsnį tuo metu, kai atskaitytinis mokestis tapo apskaituotinas, arba tuo metu, kai jam išrašytoje sąskaitoje faktūroje šis mokestis buvo nurodytas. Anot jo, šioje nuostatoje, siejamoje su PVM direktyvos 184 ir 185 straipsniais, numatyta tikslinimo tvarka susijusi tik su situacijomis, kai atskaityta PVM suma yra didesnė ar mažesnė už tą, kurią apmokestinamasis asmuo turėjo teisę. Jis mano, kad šiuo atveju tikslinimas nėra pateisinamas, nes žemės sklypą paskirtis į įsigijimo momentu atitinka faktinį įjį naudojimą tuo metu, kai jie pirmą kartą buvo panaudoti.

26 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kyla abejonė dėl to, kaip turi būti aiškinami PVM direktyvos 184 ir 185 straipsniai.

27 Remdamasis, be kita ko, 2018 m. balandžio 11 d. Sprendimu *SEB bankas* (C-532/16, EU:C:2018:228, 32 ir 33 punktai), jis pažymi, kad pareiga tikslinti PVM direktyvos 184 straipsnyje apibrėžiama labai plačiai, remiantis formuluote, kuri *a priori* neatmeta jokios nepagrįstos atskaitos atvejo. Kadangi pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją tikslinimo mechanizmu siekiama padidinti atskaitos tikslumą, kad būtų užtikrintas PVM neutralumas, jis mano, kad šis tikslas leidžia PVM direktyvos 184 ir 185 straipsnius aiškinti plačiai, kad apmokestinamasis asmuo, pirmą kartą naudodamas atitinkamą turtą, galėtų patikslinti neatliktą viso ar dalies PVM, nurodyto įsigyjant šį turtą sąskaitoje faktūroje, atskaitą, net jei tai vyksta pasibaigus nacionalinėje teisėje numatytam terminui atlikti pirminę atskaitą.

28 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pabrėžia, kad, atsižvelgiant į reikšmingas Nyderlandų teisės nuostatas, šis platus aiškinimas nereikia, kad leidžiama naudotis teise į atskaitą neribotai laiko atžvilgiu. Iš tiesų šis pasinaudojimas minėta teise galimas tik atitinkamą prekių ar paslaugų įsigijimo arba pirmojo panaudojimo momentu. Po kiekvieno iš šių momentų, pirma, nacionalinėje teisėje numatytas šešių savaičių naikinamasis terminas ir, antra, mokesčių administratorius pranešimu apie mokesčio perskaičiavimą penkerių metų laikotarpiu turi teisę pataisyti mokėtino PVM sumą.

29 Vis dėlto prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kyla klausimas, ar toks platus aiškinimas atitinka Teisingumo Teismo jurisprudenciją, kuri, jo nuomone, PVM direktyvos 184 straipsnio ir 185 straipsnio 1 dalies taikymo srityje, atrodo, apriboja tik tais atvejais, kai aplinkybės pasikeičia pasibaigus laikotarpiui, su kuriuo susijusi pirminė atskaita. Šiuo klausimu jis remiasi, be kita ko, 2018 m. birželio 27 d. Sprendimu *Varna Holideis* (C-364/17, EU:C:2018:500, 29 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija) ir 2019 m. kovo 27 d. Sprendimu *Mydibel* (C-201/18, EU:C:2019:254, 26–29 ir 43 punktai).

30 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad toks aiškinimas neatrodo suderinamas su Teisingumo Teismo jurisprudencija, kuri išplaukia, be kita ko, iš 2018 m. balandžio 12 d. Sprendimo *Biosafe – Indústria de Reciclagens* (C-8/17, C 2018/249, 36 punktas) ir 2020 m. balandžio 30 d. Sprendimo *CTT – Correios de Portugal* (C-661/18, C 2020/335, 59 punktas), pagal kurią, viena vertus, pagal teisinio saugumo principą naikinamasis terminas nelaikomas nesuderinamu su PVM direktyvoje nustatyta tvarka, jei laikomasi lygiavertiškumo ir veiksmingumo principų, ir, kita vertus, laiko atžvilgiu neribota galimybė pasinaudoti teise į atskaitą prieštarauja šiam principui, kuris reikalauja, kad apmokestinamojo asmens mokestinąs situacijos, susijusios su jo teisėmis ir pareigomis mokesčių administratoriaus atžvilgiu, nebūt

galima neribotai užgin?yti.

31 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas mano, kad pagal Teisingumo Teismo jurisprudencij? tikslinimo tvarka n?ra aiškiai netaikoma tuo atveju, kai apmokestinamasis asmuo prek? ?sigijimo momentu nepasinaudojo teise ? PVM atskait?. Jis mano, kad tokioje situacijoje b?t? neproporcinga atsisakyti leisti apmokestinamajam asmeniui pasinaudoti teise ? atskait? tuo momentu, kai jis pradeda naudoti atitinkam? turt?, nes nebuvo nustatytas joks suk?iavimas, piktnaudžiavimas teise ir žala biudžetui.

32 Šiomis aplinkyb?mis *Hoge Raad der Nederlanden* (Nyderland? Aukš?iausiasis Teismas) nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar PVM direktyvos 184 ir 185 straipsniai turi b?ti aiškinami taip, kad apmokestinamasis asmuo, kuris ?sigydamas prek? arba paslaug? neatskait? pirkimo PVM <...> atsižvelgdamas ? numatyt? prek?s ar paslaugos panaudojim? apmokestinamiesiems sandoriams ir per pagal nacionalin?s teis?s aktuose nustatyt? termin?, turi teis? ? atskait? – v?liau pirm? kart? panaudojant šį prek? ar paslaug? – atlikdamas tikslinim?, jei faktinis naudojimas šio tikslinimo momentu atitinka numatyt? naudojim??

2. Ar atsakant ? pirm?j? klausim? turi reikšm?s tai, kad pirmin?s atskaitos neatlikimas nesusij?s su suk?iavimu ar piktnaudžiavimu teise ir nebuvo padaryta žalos valstyb?s biudžetui?“

D?I prejudicini? klausim?

33 Savo klausimais, kuriuos reikia nagrin?ti kartu, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyvos 184 ir 185 straipsniai turi b?ti aiškinami taip, kad pagal juos draudžiama apmokestinamajam asmeniui, kuris iki nacionalin?je teis?je numatyto naikinamojo termino pabaigos nepasinaudojo teise ? PVM, susijusio su prek?s ar paslaugos ?sigijimu, atskait?, nesuteikti galimyb?s j? atlikti v?liau, pirm? kart? apmokestinamiesiems sandoriams panaudojus t? prek? ar paslaug?, tikslinimo metu, kai nebuvo nustatyta jokie piktnaudžiavimo teise, jokio suk?iavimo ar biudžeto pajam? praradimo.

34 Teisingumo Teismas ne kart? nusprend?, kad teis? ? atskait? yra sudedamoji PVM sistemos dalis ir iš principo negali b?ti ribojama (2018 m. balandžio 12 d. Sprendimo *Biosafe – Indústria de Reciclagens*, C?8/17, EU:C:2018:249, 29 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).

35 Kaip matyti iš PVM direktyvos 167 straipsnio ir 179 straipsnio pirmos pastraipos, teise ? atskait? iš principo naudojama per t? pat? laikotarp?, kuriuo atsirado ši teis?, t. y. tuomet, kai atsiranda prievol? apskai?iuoti mokest?. Iš šios direktyvos 63 straipsnio matyti, kad apmokestinimo momentas ?vyksta ir prievol? apskai?iuoti mokest? atsiranda atlikus prek? tiekim? ar paslaug? teikim? (šiuo klausimu žr. 2021 m. spalio 21 d. Sprendimo *Wilo Salmson France*, C?80/20, EU:C:2021:870, 84 punkt? ir jame nurodyt? jurisprudencij?).

36 Be to, ši teis? ?gyvendinama iš karto d?I vis? mokes?i?, sumok?t? sudarant pirkimo sandorius (2018 m. balandžio 12 d. Sprendimo *Biosafe – Indústria de Reciclagens*, C?8/17, EU:C:2018:249, 29 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).

37 Vis dėlto apmokestinamajam asmeniui gali būti leista atskaityti mokesť pagal PVM direktyvos 180 ir 182 straipsnius, net jeigu jis nepasinaudojo savo teise laikotarpiu, per kurį ji atsirado, tačiau su sąlyga, kad laikomasi nacionalinės teisės aktuose nustatytų sąlygų ir tvarkos (2018 m. balandžio 12 d. Sprendimo *Biosafe – Indústria de Reciclagens*, C-8/17, EU:C:2018:249, 35 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

38 Šiuo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo, kad Apyvartos mokesčio įstatyme nenumatyta apmokestinamojo asmens galimybė pasinaudoti teise į atskaitą pasibaigus deklaracijos už laikotarpį, per kurį atsirado ši teisė, pateikimo terminui.

39 Vis dėlto, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo teigimu, iš bendrųjų mokesčių procedūros taisyklių matyti, kad tokia galimybė gali būti pripažinta apmokestinamajam asmeniui, su sąlyga, kad laikomasi šešių savaičių termino skundai dėl deklaruotos sumokėtos sumos pateikti. Tokiu atveju kiekvienas subjektas turi pateikti skundą per šešias savaites nuo deklaruoto mokesčio sumokėjimo, o PVM grąžinimo atveju – per šešias savaites nuo sprendimo grąžinti priemimo dienos.

40 Iš prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo pateiktos informacijos matyti, kad X, 2006 m. nepasinaudojęs teise į PVM už žemės sklypą įsigijimą atskaitą, nepasinaudojo šia galimybe per numatytą naikinamąjį terminą. X tik skunde dėl 2015 m. lapkričio 26 d. pranešimo apie mokesčio perskaitymą prašė leisti pasinaudoti teise į PVM atskaitą, t. y. prašė daugiau nei devyneriems metams nuo žemės sklypų tiekimo.

41 Pirmiausia pažymėtina, kad galimybė be jokių apribojimų laiko atžvilgiu pasinaudoti teise į PVM atskaitą prieštarauja teisinio saugumo principui, pagal kurį reikalaujama, kad apmokestinamojo asmens mokesčių situacija, susijusi su jo teisėmis ir pareigomis mokesčių administratoriaus atžvilgiu, negali būti užginčyta neribotą laiką (2008 m. gegužės 8 d. Sprendimo *Ecotrade*, C-95/07 ir C-96/07, EU:C:2008:267, 44 punktas; 2012 m. liepos 12 d. Sprendimo *EMS-Bulgaria Transport*, C-284/11, EU:C:2012:458, 48 punktas ir 2018 m. balandžio 12 d. Sprendimo *Biosafe – Indústria de Reciclagens*, C-8/17, EU:C:2018:249, 36 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

42 Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, kad naikinamasis terminas, kuriam pasibaigus nepakankamai rūpestingas apmokestinamasis asmuo, neatskaitęs pirkimo PVM, praranda teisę į PVM atskaitą, neturi būti laikomas nesuderinamu su PVM direktyvoje nustatyta sistema, jeigu, pirma, šis terminas nacionaline teise pagrįstoms teisėms mokesčių srityje taikomas taip pat, kaip ir Sąjungos teise pagrįstoms teisėms (lygiavertiškumo principas), ir, antra, dėl jo naudojimosi teise į PVM atskaitą netampa praktiškai neįmanomas arba pernelyg sudėtingas (veiksmingumo principas) (2008 m. gegužės 8 d. Sprendimo *Ecotrade*, C-95/07 ir C-96/07, EU:C:2008:267, 46 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija ir 2018 m. balandžio 12 d. Sprendimo *Biosafe – Indústria de Reciclagens*, C-8/17, EU:C:2018:249, 37 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

43 Antra, dėl PVM direktyvos 184 ir 185 straipsniuose numatytos pareigos tikslinti PVM atskaitą pažymėtina, kad, žinoma, ji apibrėžta plačiai, nes „pirminė atskaita tikslinama, kai atskaityta PVM suma yra didesnė arba mažesnė už sumą, kurią apmokestinamasis asmuo turėjo teisę atskaityti“. Ši formulė *a priori* neužkerta kelio jokiam nepagrįstos atskaitos atvejui, o šios pareigos tikslinti bendrą apimtį patvirtina aiškus PVM direktyvos 185 straipsnio 2 dalyje numatytą išimties sąrašą (2018 m. balandžio 11 d. Sprendimo *SEB bankas*, C-532/16, EU:C:2018:228, 32 ir 33 punktai).

44 Pagal šios direktyvos 185 straipsnio 1 dalį atskaita tikslinama, be kita ko, kai pateikus PVM deklaraciją pasikeičia veiksniai, kuriais remiantis buvo apskaičiuota atskaitytina suma (2012 m. spalio 18 d. Sprendimo *TETS Haskovo*, C-234/11, EU:C:2012:644, 32 punktą).

45 Vis dėlto Teisingumo Teismas nusprendė, kad tikslinimo mechanizmas taikomas, tik jei egzistuoja teisė atskaiti (šiuo klausimu žr. 2006 m. kovo 30 d. Sprendimo *Uudenkaupungin kaupunki*, C-184/04, EU:C:2006:214, 37 punktą). Šios PVM direktyvos nuostatos nesuteikia teisės atskaiti (pagal analogiją žr. 1991 m. liepos 11 d. Sprendimo *Lennartz*, C-97/90, EU:C:1991:315, 11 ir 12 punktus ir 2005 m. birželio 2 d. Sprendimo *Waterschap Zeeuws Vlaanderen*, C-378/02, EU:C:2005:335, 38 punktą).

46 Darytina išvada, kad PVM direktyvoje numatytas tikslinimo mechanizmas netaikomas, kai apmokestinamasis asmuo nepasinaudojo teise atskaiti ir jos neteko dėl naikinamojo termino pabaigos.

47 Taigi šis mechanizmas netaikomas tokiomis aplinkybėmis, kaip nagrinėjamos pagrindinėje byloje, kai apmokestinamasis asmuo, kuris nepasinaudojo teise atskaiti, sigydamas turtą, kuris pagrindžia šią teisę, nori pasinaudoti ja pirmą kartą naudodamas šį turtą, nors nacionalinėje teisėje numatytas naikinamasis terminas pasinaudoti šia teise pasibaigė. Šiuo atžvilgiu nesvarbu, ar minėto turto pirmas panaudojimas skiriasi, ar ne nuo numatytojo sigijimo momentu.

48 Mokesčių neutralumo principas nepaneigia šios išvados. Tiesa, tikslinimo mechanizmas yra sudedamoji PVM direktyvoje nustatytos atskaitos tvarkos dalis ir juo siekiama padidinti atskaitos tikslumą, užtikrinant mokesčių neutralumą, kuris yra pagrindinis Sąjungos teisės aktų leidėjo nustatytos bendros PVM sistemos principas (2020 m. rugsėjo 17 d. Sprendimo *Stichting Schoonzicht*, C-791/18, EU:C:2020:731, 26 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).

49 Vis dėlto mokesčių neutralumo principas nėra pirminės teisės norma, jis yra aiškinimo principas, kuris turi būti taikomas kartu su kitais principais, tarp kurių yra ir teisinio saugumo principas (pagal analogiją žr. 2012 m. liepos 19 d. Sprendimo *Deutsche Bank*, C-44/11, EU:C:2012:484, 45 punktą ir 2017 m. kovo 9 d. Sprendimo *Oxycure Belgium*, C-573/15, EU:C:2017:189, 32 punktą).

50 Taigi mokesčių neutralumo principas negali leisti apmokestinamajam asmeniui patikslinti teisės atskaiti, kuria jis nepasinaudojo iki naikinamojo termino pabaigos ir kuri prarado.

51 Kiek tai susiję su sukčiavimu, piktnaudžiavimu teise ar žalos atitinkamos valstybės narės mokestinams pajamoms nebuvimu, pažymėtina, kad šios aplinkybės negali pateisinti apmokestinamojo asmens galimybes apeiti naikinamąjį terminą. Toks aiškinimas prieštarautų teisinio saugumo principui, kaip priminta šio sprendimo 41 punkte, pagal kurį reikalaujama, kad apmokestinamojo asmens mokestinė situacija, susijusi su jo teisėmis ir pareigomis mokesčių administratoriaus atžvilgiu, negali būti užginijama neribotą laiką.

52 Atsižvelgiant į visa tai, kas minėta, pateiktus klausimus reikia atsakyti, kad PVM direktyvos 184 ir 185 straipsniai turi būti aiškinami taip, kad pagal juos nedraudžiama apmokestinamajam asmeniui, kuris iki nacionalinėje teisėje numatyto naikinamojo termino pabaigos nepasinaudojo teise atskaiti PVM, susijusio su prekėmis ar paslaugos sigijimu, atskaiti, nesuteikti galimybes jį atlikti vėliau, pirmą kartą apmokestinamiesiems sandoriams panaudojus tų prekių ar paslaugų, tikslinimo metu, kai nebuvo nustatytas joks piktnaudžiavimo teise, joks sukčiavimo ar biudžeto pajamų praradimo.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

53 Kadangi šis procesas pagrindinis bylos šalims yra vienas iš etapų prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Kitą šalį, kurios pateiktas Teisingumo Teismui savo pastabas, bylinėjimosi išlaidos nėra atlygintinos

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (dešimtoji kolegija) nusprendžia:

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos, iš dalies pakeistos 2010 m. liepos 13 d. Tarybos direktyva 2010/45/EB, 184 ir 185 straipsniai

turi būti aiškinami taip:

pagal juos nedraudžiama apmokestinamajam asmeniui, kuris iki nacionalinėje teisėje numatyto naikinamojo termino pabaigos nepasinaudojo teise ? pridėtinės vertės mokesčio, susijusio su prekės ar paslaugos ?sigijimu, atskait?, nesuteikti galimybės j? atlikti v?liau, pirmą kartą apmokestinamiesiems sandoriams panaudojus t? prekę ar paslaugą, tikslinimo metu, kai nebuvo nustatyta jokio piktnaudžiavimo teise, jokio sukčiavimo ar biudžeto pajamų praradimo.

Parašai.

* Proceso kalba: nyderlandų.