

GENERALINIO ADVOKATO

MELCHIOR WATHELET IŠVADA,

pateikta 2013 m. gegužės 30 d.(1)

Byla C-622/11

Staatssecretaris van Financiën

prieš

Pactor Vastgoed BV

(*Hoge Raad der Nederlanden* (Nyderlandai) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Šeštoji PVM direktyva – 20 straipsnis – Teisės atskaita – Atskaitos tikslinimas – Tiekimo vykdymas nekilnojamojo turto tiekimas nekilnojamojo turto bendrovei – PVM, mokėtino atlikus atskaitos tikslinimą, išieškojimas iš apmokestinamojo asmens, kuris nėra anksčiau ši atskaita atlikęs apmokestinamasis asmuo ir kuris nėra susijęs su apmokestinamuoju sandoriu, dėl kurio buvo atlikta ši atskaita“

Turinys

I – Teisės aktai

A – Sąjungos teisė

B – Nyderlandų teisė

II – Ginčas pagrindiniuose bylose ir prejudicinis klausimas

III – Vertinimas

A – Abejotų dėl statymo 12a straipsnio aiškinimo

B – Šalių argumentų santrauka

C – Vertinimas

1. Pirminis pastabas
2. 77/388/EEB(2) statymo 12a straipsnis ir šeštoji direktyva
 - a) Pagrindinis Nyderlandų argumentas
 - i) Dėl Šeštosios direktyvos 20 straipsnio
 - ii) Dėl Šeštosios direktyvos 21 straipsnio
 - iii) Dėl sūvokos „detalios nuostatos“ („tvarka“), vartojamos Šeštosios direktyvos 13 ir 20 straipsniuose
 - b) Kiti šalies argumentai
 - i) Pirmasis argumentas
 - ii) Antrasis argumentas
 - iii) Trečiasis argumentas
 - iv) Ketvirtasis argumentas
 - v) Penktasis argumentas
3. 77/388/EEB(2) statymo 12a straipsnis ir Sprendimas 88/498

IV – Išvada

1. Šis prašymas priimti prejudicinį sprendimą, pateiktas *Hoge Raad der Nederlanden* (Aukščiausiasis Teismas) (Nyderlandai) dėl Direktyvos 77/388/EEB(2) 20 straipsnio aiškinimo, iš esmės susijęs su klausimu, ar tokio subjekto, kuris nėra pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) atskaita anksčiau atlikta apmokestinamasis asmuo ir kuris nėra susijęs su sandoriu, dėl kurio buvo atlikta ši atskaita, gali būti pareigotas sumokėti mokestį.
2. Šiuo klausimu pagrindiniame byloje nesutaria *Staatssecretaris van Financiën* (finansų reikalų valstybės sekretorius, toliau – *Staatssecretaris*) ir *Pactor Vastgoed BV*, kuriai buvo nustatytas toks pareigojimas patikslinti atskaitą.

I – Teisės aktai

A – Sąjungos teisė

3. Šeštosios direktyvos 13 straipsnio „Atleidimas nuo mokesčio šalies teritorijos ribose“ B skirsnyje nustatyta:

„1. Nepažeisdamos kitų [Sąjungos] nuostatų, valstybės narės atleidžia nuo mokesčio toliau nurodytą veiklą taikydamos sąlygas, kurias jos turi nustatyti siekdamos užtikrinti, kad atleidimas nuo mokesčio būtų teisingas ir sąžiningas ir kad būtų užkirstas kelias galimam mokesčio vengimui, išsisukinėjimui ar piktnaudžiavimui:

<...>

- g) pastatų ar jų dalių ir žemės, ant kurios jie stovi, tiekimą, išskyrus tai, kas nurodyta 4

straipsnio 3 dalies a punkte;

<...>“

4. Pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio C skirsnį:

„Valstybės narės gali suteikti mokesčių mokėtojams teisę pasirinkti apmokestinimą šiais atvejais:

<...>

b) B dalies [skirsnio] d, g ir h punktuose nurodyti sandorių atveju.

Valstybės narės gali riboti pasirinkimo teisę ir turi nustatyti naudojimosi ja detalias nuostatas.“

5. Šeštosios direktyvos 17 straipsnyje „Teisės į atskaitą atsiradimas ir apimtis“ numatyta:

„1. Teisę atskaityti mokestį atsiranda tuomet, kai atskaitytinas mokestis tampa apskaituotinas.

2. Tiek, kiek prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamasis asmuo turi turėti teisę iš mokesčio, kurį jis turi sumokėti, atskaityti:

a) [PVM], apskaituotą ar sumokėtą už kito apmokestinamojo asmens jam pateiktas prekes ir suteiktas paslaugas;

<...>“

6. Šeštosios direktyvos 20 straipsnis suformuluotas taip:

„1. Pradinę atskaita turi būti tikslinama valstybių narių nustatyta tvarka, ypač:

a) kai atskaitytoji suma buvo didesnė ar mažesnė už tą sumą, į kurią apmokestinamasis asmuo turėjo teisę;

b) kai po deklaracijos užpildymo pasikeičia tam tikros aplinkybės, kurių pagrindu buvo apskaituota atskaitoma suma, ypač kai buvo atšauktas pirkimas arba gauta nuolaida; tačiau tikslinti atskaitytos sumos nereikia, kai sandoriai lieka visiškai ar iš dalies neapmokėti ar įrodoma ir patvirtinama, kad turtas yra sunaikintas, prarastas ar pavogtas, arba kai prekės pateiktos kaip 5 straipsnio 6 dalyje nurodytos nedidelės dovanos ar pavyzdžiai. Tačiau tais atvejais, kai sandoriai lieka visiškai ar iš dalies neapmokėti, ir vagystės atvejais valstybės narės gali tikslinimo reikalauti.

<...>

3. Kai ilgalaikio turto tiekimas įvyksta tikslinimo laikotarpiui nepasibaigus, laikoma, kad apmokestinamasis asmuo jį naudoja verslo reikmėms iki atskaitos tikslinimo laikotarpio pabaigos. Laikoma, kad tais atvejais, kai toks tiekimas buvo apmokestintas, tokia verslo veikla yra visiškai apmokestinama; o kai toks tiekimas buvo neapmokestintas, laikoma, kad tokia veikla yra visiškai neapmokestinama. Tikslinimas atliekamas vieną kartą už visą likusį tikslinimo laikotarpį.

Tačiau pastaruoju atveju valstybės narės gali atsisakyti teisės reikalauti tikslinimo, jei pirkėjas yra apmokestinamasis asmuo, kuris tą ilgalaikį turtą naudoja tik sandoriams, kuriems tenkantis [PVM] yra atskaitomas.

4. Taikydamos 2 ir 3 punktų nuostatas, valstybės narės gali:

<...>

- nustatyti reikiamas priemonės, būtinas užtikrinti, kad dėl tikslinimo neatsirastų koks nors nepagrįstas pranašumas,
- nustatyti supaprastintas administracines procedūras.

<...>“

7. Šeštosios direktyvos 21 straipsnio „Asmenys, privalantys mokėti mokestį valstybės institucijoms“ 1 dalies a punkte numatyta:

„Toliau išvardyti asmenys turi mokėti [PVM]:

1. Pagal vidaus sistemą:

a) apmokestinamieji asmenys, kurie vykdo apmokestinamuosius sandorius, išskyrus sandorius, nurodytus 9 straipsnio 2 dalies e punkte, vykdomus užsienyje ?sisteigusio apmokestinamojo asmens. Kai apmokestinamasis sandorį vykdo apmokestinamasis asmuo, ?sisteigęs užsienyje, valstybės narės gali taikyti priemones, pagal kurias mokestį turi sumokėti ne užsienyje ?sisteigęs apmokestinamasis asmuo, o kitas asmuo. Tuo kitu asmeniu gali būti ?vardytas, *inter alia*, fiskalinis agentas ar kitas asmuo, kurio naudai ?vykdytas apmokestinamasis sandoris. Valstybės narės gali taip pat numatyti, kad kitas nei apmokestinamasis asmuo bendrai su apmokestinamuoju asmeniu ir kiekvienas skyrium atsako už mokesčio sumokėjimą;

b) asmenys, kuriems apmokestinamasis asmuo, ?sisteigęs užsienyje, teikia paslaugas, nurodytas 9 straipsnio 2 dalies e punkte. Tačiau valstybės narės gali reikalauti, kad paslaugą teikėjas bendrai su paslaugą gavėju ir kiekvienas skyrium atsakytų už mokesčio sumokėjimą;

c) bet kuris asmuo, kuris s?skaitoje fakt?roje ar kitame jai lygiaver?iame dokumente išskiria [PVM];

2. Importuojant: asmuo ar asmenys, kuriuos valstybė narė, ? kuri? importuojamos prekės, paskiria ar pripaž?sta kaip privalan?ius mokėti prid?tin?s vert?s mokestį.“

8. Vadovaujantis Šeštosios direktyvos 27 straipsnio 1 dalimi:

„Taryba, Komisijos pasi?lymu, vieningai gali leisti bet kuriai valstybei imtis speciali? priemoni?, nukrypstant nuo direktyvos nuostat?, kad būtų supaprastinta mokesčio taikymo tvarka arba užkirstas kelias tam tikriems mokesčio vengimo ar išsisukin?jimo ar piktnaudžiavimo atvejams. Priemonės, skirtos apmokestinimo tvarkai supaprastinti, neturi daryti ?takos, nebent labai nežymiai, mokesčio sumai, apskai?iuojamai galutinio vartojimo etape.“

9. 1998 m. liepos 19 d. Tarybos sprendimo 88/498/EEB(3), priimto min?tos 27 straipsnio 1 dalies pagrindu, 1 straipsnyje numatyta, kad Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio g ir h punktuose nurodyt? priemoni? atžvilgiu Nyderland? Karalystei, nukrypstant nuo šios direktyvos 21 straipsnio 1 dalies a punkto, leidžiama taikyti nuostat?, pagal kuri? ?gij?jas būtų apmokestintas PVM taikant apmokestinimo pasirinkimo schem?, numatyt? min?to 13 straipsnio C skirsnio b punkte(4).

B – *Nyderland? teis?*

10. 1968 m. Apyvartos mokesčio įstatymo(5) (toliau – įstatymas) 11 straipsnyje numatyta:
- „1. Taikant bendrąjį administracinę priemonę nustatytomis sąlygomis nuo mokesčio atleidžiami:
- a) nekilnojamojo turto ir teisė? š? turt? perdavimas, išskyrus:
- 1) pastato ar jo dalies ir žemės, ant kurios jis stovi, tiekim? iki pirmo jo panaudojimo arba ne v?liau kaip per dvejus metus nuo tokio panaudojimo bei žemės statyboms tiekim?;
- 2) kit? tiekim? nei nurodytasis 1 punkte asmenims, kurie naudoja nekilnojamąjį turt? tikslams, dėl kuri? atsiranda teisė visiškai ar beveik visiškai atskaityti mokestį pagal 15 straipsnį, su sąlyga, kad tiek?jas ir asmuo, kuriam tiekiamas, pasirinko šį galimyb? notaro patvirtintame tiekimo akte ar kartu pateikt? prašym? inspektoriui šiuo klausimu ir jie, be kita ko, laikosi ministro įsakyme nustatyt? sąlyg?;

<...>“

11. Pagal įstatymo 12 straipsnio 1 dalį:

„Mokesčiu apmokestinamas prekų tiek?jas arba paslaugų teikt?jas.“

12. Įstatymo 12a straipsnyje nustatyta:

„Jeigu neteisėtai pasinaudojama 11 straipsnio 1 dalies a punkto 2 papunktyje nustatyta išimtimi, nes tas, kuriam perduotas nekilnojamasis turtas, jo nenaudoja tikslams, dėl kuri? pagal 15 straipsnį atsiranda teisė visiškai ar beveik visiškai mokesčio atskait?, dėl mokesčio, kur? už šį tiekim? pagal 15 straipsnį atskait? tas, kuris tiek?, v?liau priimamas sprendimas dėl paskesnio apmokestinimo to, kuriam tiekta, atžvilgiu.“

II – Ginčas pagrindin?je byloje ir prejudicinis klausimas

13. *Pactor Vastgoed* – tai bendrov?, vykdanči? veiklą, be kita ko, nekilnojamojo turto sektoriuje, todėl apmokestinama PVM, kaip tai numatyta Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 1 dalyje.

14. Dėl šios bendrovės buvo priimtas sprendimas dėl paskesnio apmokestinimo PVM už laikotarpį nuo 2000 m. sausio 1 d. iki 2000 m. gruodžio 31 d. Pateikus prieštaravimą, šio paskesnio apmokestinimo suma mokesčio inspektoriaus sprendimu buvo palikta galioti. *Rechtbank te 's-Gravenhage* (Hagos apylinkės teismas) atmet? dėl šio sprendimo pateikt? skund?. Dėl pirmosios instancijos teismo sprendimo *Pactor Vastgoed* pateikt? apeliacin? skund? *Gerechtshof te 's-Gravenhage* (Hagos apeliacinis teismas). *Gerechtshof te 's-Gravenhage* panaikino *Rechtbank te 's-Gravenhage* sprendimą ir patenkino dėl mokesčio inspektoriaus sprendimo pareikt? ieškinį – panaikino t? sprendimą ir sprendimą dėl paskesnio apmokestinimo. Dėl *Gerechtshof te 's-Gravenhage* sprendimo *Staatssecretaris* prašym? priimti prejudicin? sprendimą pateikusiame teisme pateikt? kasacin? skund?.

15. Iš Teisingumo Teismui pateiktos bylos medžiagos matyti, kad šis prašymas priimti prejudicin? sprendimą buvo pateiktas nagrinėjant tris sandorius.

16. Pirmasis sandoris: likus keleriems metams iki 2000 m. savininkas (toliau – pirmasis apmokestinamasis asmuo) pardav? nekilnojamąjį turt? tiek?jui (toliau – antrasis apmokestinamasis asmuo). Kadangi šalys pasirinko sandorio apmokestinimą, antrasis apmokestinamasis asmuo atskait? savo sumokėt? PVM.

17. Antrasis sandoris: 2000 m. sausio 5 d. antrasis apmokestinamasis asmuo atliko to paties nekilnojamojo turto tiekimą *Pactor Vastgoed* (toliau – trečiasis apmokestinamasis asmuo), kuri tiekėjo sutikimu taip pat pasirinko šio tiekimo apmokestinimą. Kaip reikalaujama pagal Įstatymo 11 straipsnio 1 dalies a punkto 2 papunktį, *Pactor Vastgoed* pareiškė naudosianti šį nekilnojamąjį turtą tokiems tikslams, dėl kurių atsiranda teisė visiškai ar beveik visiškai atskaityti mokestį, – šis apribojimas žinomas kaip „90 % kriterijus“. Tačiau nuo 2000 m. balandžio mėn. *Pactor Vastgoed* išnuomojo šį turtą neapmokestindama sandorio PVM.

18. Trečiasis sandoris: 2000 m. liepos mėn. *Pactor Vastgoed* pardavė tą patį turtą trečiajam asmeniui taip pat neapmokestindama sandorio PVM.

19. Mokesčių inspektorius nusprendė, kad dėl to *Pactor Vastgoed* nesilaikė sandorio apmokestinimo pasirinkimui taikomos sąlygos, pagal kurią reikalaujama, kad nekilnojamojo turto panaudojimas būtų apmokestinamas. Todėl tiekimas bendrovei *Pactor Vastgoed* neturėjo būti apmokestinamas PVM(6).

20. Be to, mokesčių inspektorius teigimu, turėjo būti taikomas Įstatymo 12a straipsnis. Vadovaudamasis būtent šiuo straipsniu jis priėmė sprendimą dėl paskesnio trečiojo apmokestinamojo asmens apmokestinimo ir apskaitinamo tikslintiną mokestį pagal PVM sumą, kurios atžvilgiu antrasis apmokestinamasis asmuo anksčiau, įsigydamas nekilnojamąjį turtą iš pirmojo apmokestinamojo asmens, atliko atskaitą; kadangi sandoris neturėjo būti apmokestintas, ši suma reikėjo patikslinti(7).

21. Dėl antrojo ir trečiojo apmokestinamųjų asmenų sandorio mokesčių inspektorius nusprendė, kad, vertinant atgaline data, nekilnojamasis turtas 2000 m. sausio 5 d. buvo tiektas *Pactor Vastgoed* neapmokestinant sandorio PVM, todėl šiam tiekimui taikytas mokestis ir atskaita turėjo būti panaikinti, o tai, Nyderlandų vyriausybės teigimu, neturėjo jokios finansinės įtakos *Pactor Vastgoed*. Iš tiesų šis apmokestinamasis asmuo turėjo panaikinti tiek nepagrįstai sumokėtą PVM, tiek nepagrįstai taikytą atskaitą.

22. Be to, PVM, kurį anksčiau atskaitė antrasis apmokestinamasis asmuo, turėjo būti patikslintas ir dėl likusio neapmokestinamojo panaudojimo meto. Tiekiant turtą trečiajam apmokestinamajam asmeniui iš esmės buvo remiamasi prielaida, kad nekilnojamasis turtas ir toliau bus naudojamas apmokestinamiems tikslams, todėl ir ankstesnį PVM atskaita galėjo būti palikta galioti likusį tikslinimo laikotarpį.

23. Būtent šis „patikslintas PVM“, ne mažesnis nei 295 820 EUR, buvo mokesčių inspektorius dėl *Pactor Vastgoed* priimto sprendimo, susijusio su paskesniu apmokestinimu, dalykas.

24. Kaip nurodyta šios išvados 14 punkte, *Gerechtshof te 's-Gravenhage* panaikino *Rechtbank te 's-Gravenhage* sprendimą, kuriuo buvo patvirtintas mokesčių inspektorius sprendimas. Nagrinėjant kasacinį skundą, kurį *Staatssecretaris* dėl *Gerechtshof te 's-Gravenhage* sprendimo pateikė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiame teisme, *Pactor Vastgoed* nurodė, kad „patikslintą PVM“ turi sumokėti ne ji, o tiekėjas. Įstatymo 12 straipsnis, kuriuo grindžiamas patikslinto PVM gavimas iš *Pactor Vastgoed*, prieštarauja Šeštajai direktyvai.

25. Atvirkščiai, *Staatssecretaris* teigia, kad *Gerechtshof te 's-Gravenhage* padarė teisės klaidą, nes nusprendė, jog negali būti vadovaujamas Įstatymo 12a straipsniu priimant sprendimą dėl nekilnojamojo turto įgijėjo (trečiojo apmokestinamojo asmens) paskesnio apmokestinimo tokio dydžio PVM, kokį tiekėjas (antrasis apmokestinamasis asmuo) anksčiau, t. y. įsigydamas turtą iš pirmojo apmokestinamojo asmens, atskaitė.

26. Šiomis aplinkybėmis *Hoge Raad der Nederlanden* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokį prejudicinį klausimą:

„Ar pagal Šeštąją direktyvą leidžiama, jeigu pirminis mokesčio atskaita pagal šios direktyvos 20 straipsnį patikslinama taip, kad turi būti grąžinama visa atskaityto mokesčio suma arba jos dalis, apmokestinanti kitą asmenį nei apmokestinamąjį asmenį, kuris anksčiau atliko atskaitą, ypač <...> tų, kuriam šis apmokestinamasis asmuo tiekia daiktą?“

27. Rašytinius paaiškinimus pateikė *Pactor Vastgoed*, Nyderlandų vyriausybė, Airija, Suomijos vyriausybė ir Komisija. Per 2013 m. balandžio 18 d. vykusį posėdį visos šios šalys, išskyrus Suomijos vyriausybę, pateikė žodinius paaiškinimus.

III – Vertinimas

A – Abejoniškas dėl įstatymo 12a straipsnio aiškinimo

28. Prieš pradėdant nagrinėti šalių argumentus svarbu pažymėti, kad, kaip matyti iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą, Nyderlanduose kyla abejonis dėl klausimo, ar nekilnojamojo turto įgijėjo atžvilgiu priimamas sprendimas dėl paskesnio apmokestinimo PVM suma, kuri atskaito jo tiekėjas ir kuri turėjo būti patikslinta, gali būti grindžiamas įstatymo 12a straipsniu.

29. Tiek generalinio advokato pagrindiniame procese, tiek paties prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nuomone, įstatymo 12a straipsnio tikslas pačios nuostatos tekste nėra aiškiai išdėstyta(8). Komisija yra dar kategoriškesnė – ji atvirai prisipažįsta nesuprantanti šios nuostatos prasmės.

30. Iš tikrųjų, skaitant 12a straipsnį žodžiai „mokesčiu, kurį už šį tiekimą <...> atskaito[(9)] tas, kuris tiekia“ susiję su pirmojo apmokestinamojo asmens (pardavėjo) tiekimu antrajam apmokestinamajam asmeniui (tiektėjui).

31. Todėl, remiantis pačia įstatymo formuluote, žodžiai „vėliau priimamas sprendimas dėl paskesnio apmokestinimo to, kuriam tiekta, atžvilgiu“ akivaizdžiai skirti antrajam apmokestinamajam asmeniui.

32. Darytina išvada, kad nagrinėjamas tiekimas iš esmės negali būti antrojo apmokestinamojo asmens trečiajam apmokestinamajam asmeniui vykdomas tiekimas, nes dėl šio tiekimo antrasis apmokestinamasis asmuo neturi nieko atskaityti.

33. Taigi, kad būtų galima apmokestinėti trečiąjį apmokestinamąjį asmenį, įstatymo 12a straipsnio tekstas turi būti aiškinamas labai plačiai, kaip tai daro Nyderlandų vyriausybė(10).

34. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo teigimu(11), įstatymo 12a straipsnio tekstas iš esmės suteikia pakankamai galimybių, atsižvelgiant į jo tikslą, žodžius „mokesčiu, kurį už šį tiekimą <...> atskaito tas, kuris tiekia“ taikyti PVM sumai, anksčiau atskaitytai tolesniam tiekimui vykdytų apmokestinamojo asmens, – ši suma turi būti patikslinta, nes, kai vertinant *a posteriori* paaiškėja, kad įstatymo nustatyta sąlyga(12) nebuvo patenkinama, šis tiekimas iš tikrųjų neturėjo būti apmokestintas PVM. Taigi šioje byloje būtų dėl antrojo apmokestinamojo asmens vykdyto tiekimo trečiajam apmokestinamajam asmeniui, nes pardavėjas ir pardavėjas pasirinko PVM apmokestinamą tiekimą, susidarė tokia situacija, kad tiekimą atlikęs verslininkas pasinaudojo pernelyg didele PVM atskaita (net jei ji atsirado dėl to, kad šis verslininkas su savo paties tiekėju pasirinko ankstesnio tiekimo apmokestinimą PVM).

35. Aišku, kad tik prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, vienintelis turintis kompetencij? aiškinti nacionalin? teis?, tur?t? aiškinti ?statymo 12a straipsn? (atsižvelgdamas ? Teisingumo Teismo šioje byloje pateiktas nuorodas).

36. Kad ir kaip b?t?, nagrin?damas prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo klausim? darysiu prielaid?, jog ?statymo 12a straipsnis gali b?ti aiškinamas taip, kaip j? aiškino Nyderland? mokes?i? inspektorius.

B – Šali? argument? santrauka

37. *Pactor Vastgoed* teigia, jog Šešt?ja direktyva valstyb?ms nar?ms Tarybos leidimu ar be jo tokioje byloje, kaip pagrindin?, neleidžiama nustatyti, kad patikslint? PVM turi sumok?ti kitas nei antrasis apmokestinamasis asmuo. Jos teigimu, tokiu atveju ?statymo 12a straipsniu pažeidžiama Šeštoji direktyva.

38. Nyderland? vyriausyb? mano atvirkš?iai – Šeštosios direktyvos nuostatos neprieštarauja tam, kad tokiomis kaip pagrindin?s bylos aplinkyb?mis valstyb?s nar?s patikslint? PVM gaut? iš nekilnojamojo turto ?gij?jo.

39. Airija ir Suomijos vyriausyb? iš esm?s palaiko Nyderland? vyriausyb?s nuomon?. Be kita ko, jos mano, kad, atsižvelgiant ? Šeštosios direktyvos 20 straipsn?, taip pat ? šios direktyvos kontekst? ir bendr? strukt?r?, darytina išvada, jog valstyb?s nar?s turi diskrecij? apibr?žti s?lygas, kuriomis patikslinti atskait? gali b?ti ?pareigojamas kitas apmokestinamasis asmuo nei tas, kuris anks?iau ši? atskait? atliko. Airijos teigimu, kitoks aiškinimas b?t? nesuderinamas su Šeštojoje direktyvoje nustatyta PVM sistema bei teisinio saugumo ir mokes?i? neutralumo principais.

40. Galiausiai Komisija, kaip ir *Pactor Vastgoed*, laikosi priešingos nuomon?s nei ta, kuri? gina Nyderland?, Suomijos vyriausyb?s ir Airija, ir iš esm?s mano, kad ? prejudicin? klausim? turi b?ti atsakyta neigiamai.

C – Vertinimas

1. Pirmin?s pastabos

41. Savo klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s klausia, ar Šeštoji direktyva turi b?ti aiškinama taip, jog pagal j? leidžiama, kad atskaita, atlikta pirmajam apmokestinamajam asmeniui tiekiant nekilnojam?j? turt? antrajam apmokestinamajam asmeniui, b?t? patikslinta mokest? sumokant tre?iajam apmokestinamajam asmeniui (*Pactor Vastgoed* pagrindin?je byloje), o ne tam, kuris anks?iau mokest? atskait?.

42. Nyderland? Karalyst? pasinaudojo Šeštosios direktyvos 13 straipsnio C skirsnio b punkte numatyta galimybe, t. y. kad valstyb?s nar?s gali suteikti mokes?i? mok?tojams teis? pasirinkti tam tikr? sandorį, kurie pagal šios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio g punkte nustatyt? bendr?j? taisykl? yra neapmokestinami, apmokestinim?(13). Prie toki? sandori? priskirti pastato ar jo dalies ir žem?s, ant kurios jis stovi, tiekimas, išskyrus tiekim? prieš pirm? panaudojim?.

43. Pažym?tina, jog Šeštosios direktyvos 13 straipsnio C skirsnio paskutin?je pastraipoje priduriama, kad „valstyb?s nar?s gali riboti pasirinkimo teis? ir turi nustatyti naudojimosi ja detalias nuostatas“.

44. Nuo 1995 m. kovo 31 d. 18 val. Nyderlandų įstatymų leidėjas leido pasirinkti nekilnojamojo turto tiekimo apmokestinimą tik asmenims, kurie naudoja šį turtą tikslams, dėl kurių atsiranda teisė visiškai ar beveik visiškai atskaityti mokestį pagal 15 straipsnį(14).

45. Kaip nurodo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusios teismas, gali būti taip, kad atitinkami verslininkai (tas, kuris tiekia, ir tas, kuriam tiekama) iš pradžių numatė tam tikrą turto paskirtį, dėl kurios leidžiama pasirinkti sandorio apmokestinimą, o verslininkas, kuriam turtas buvo tiekiamas, vėliau šiam turtui suteikė tokį paskirtį, dėl kurios nebuvo galima pasirinkti sandorio apmokestinimo. Pagal įstatymo nuostatas vadovaujamasi principu, kad šiuo atveju tiekimas neturėjo būti apmokestintas PVM, todėl anksčiau tiekėjo atskaitytas PVM turi būti patikslintas.

46. Dėl šių situacijų įstatymo 12a straipsnyje numatyta, kad „jeigu neteisėtai pasinaudojama 11 straipsnio 1 dalies a punkto 2 papunktyje nustatyta išimtimi, nes tas, kuriam perduotas nekilnojamasis turtas, jo nenaudoja tikslams, dėl kurių pagal 15 straipsnį atsiranda teisė visiškai ar beveik visiškai mokesčio atskaitą, dėl mokesčio, kurį už šį tiekimą pagal 15 straipsnį atskaitė tas, kuris tiekė, vėliau priimamas sprendimas dėl paskesnio apmokestinimo *to, kuriam tiekta, atžvilgiu*“ (pažymėta mano).

2. Įstatymo 12a straipsnis ir Šeštoji direktyva

47. Pažymėtina, kad Šeštojoje direktyvoje nėra specialių nuostatų dėl apmokestinamojo asmens, kuris, patikslinus atskaitytą mokestį, turi sumokėti PVM.

48. Direktyvoje 2006/112/EB(15), kuria bėgant laikui buvo panaikinta ir pakeista Šeštoji direktyva, taip pat nėra nuostatų šiuo klausimu.

49. Kaip daug kartų yra priminė Teisingumo Teismas, „direktyva nustatyta atskaitos sistema siekiama visiškai atleisti verslininką nuo vykdant bet kokią jo ekonominę veiklą mokėtino ar sumokėto PVM naštos. Taigi bendrąja PVM sistema siekiama užtikrinti visiškai neutralumą apmokestinant bet kokią ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į jos tikslus ar rezultatus, su sąlyga, kad ši veikla iš esmės pati apmokestinama PVM.“(16)

50. Todėl jei apmokestinamojo asmens įsigytos prekės ar paslaugos naudojamos neapmokestinamiesiems arba į PVM taikymo sritį nepatenkantiems sandoriams, negali atsirasti nei prievolė už juos mokėti pardavimo mokestį, nei teisė į pirkimo mokesčio atskaitą(17).

51. Be to, Teisingumo Teismas jau yra pažymėjęs, kad „direktyvoje <...> nustatyta tikslinio tvarka yra šia direktyva nustatytos PVM atskaitos sistemos sudedamoji dalis. Šiuo klausimu svarbu pažymėti, kad direktyvoje numatytomis tikslinio taisykliųmis siekiama padidinti atskaitos sistemos tikslumą, užtikrinant PVM neutralumą, kad ankstesniame etape įvykdyti sandoriai toliau suteiktų teisę į atskaitą tik tuo atveju, kai jie naudojami tik šiuo mokesčiu apmokestinamiems tiekimams. Remiantis šiomis taisykliųmis, direktyva siekiama glaudžiai ir tiesiogiai susieti teisę į perkant sumokėto PVM atskaitą su atitinkamą prekių ir paslaugų naudojimui pardavimo mokesčiu apmokestinamiems sandoriams.“(18)

52. Kadangi nagrinėjant bylą atsakymas į šį klausimą svarbus ir jis neaiškus iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą, Teisingumo Teismas Nyderlandų vyriausybės ir Komisijos paklausė, ar atskaita, kuri turėjo būti patikslinta pagrindinėje byloje, – tai atskaita, kuri atliko antrasis apmokestinamasis asmuo (tiekęjas), nusipirkęs turtą iš pirmojo apmokestinamojo asmens (pardavėjo).

53. Iš kiekvienos šalies pateiktų atsakymų aišku, kad iš tikrųjų trečiasis apmokestinamasis

asmuo (*Pactor Vastgoed*) turėtų sumokėti PVM, kurį atskaito kitas apmokestinamasis asmuo, kuris yra pardavimo grandinės dalyvis ir kuris sudarė sandorą, su kuriuo šis trečiasis apmokestinamasis asmuo visiškai nesusijęs.

54. Kaip nurodžiau šios išvados 30 ir 31 punktuose, šis aiškinimas galėtų būti suderinamas tiek su 12a straipsnio formuluote, tiek su faktinėmis aplinkybėmis, kurias apibūdino prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

55. Iš tikrųjų, sprendime dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą buvo patikslinta, kad „mokesčių inspektorius apskaičiavo tame sprendime reikalaujamą apyvartos mokestį pagal apyvartos mokesčio sumą, kurios atžvilgiu tiek jais anksčiau, sugydamas nekilnojamąjį turtą, atliko atskaitą ir kurį reikėjo patikslinti pagal 12a straipsnio 6 dalį kartu su nutarimo 13 ir 13a straipsniais, nes šio tiekimo tiekimas buvo neapmokestintas (<...> „patikslintas PVM“)“.

56. Be to, atrodo, kad Nyderlandų vyriausybė pritaria mano pateiktam aiškinimui(19).

57. Tokiomis aplinkybėmis manau (kaip ir Komisija), kad susidarius tokiai situacijai arba patikslinimas nėra būtinas, arba šis patikslinimas turi atlikti tik antrasis apmokestinamasis asmuo. Iš tikrųjų, kadangi *Pactor Vastgoed* visiškai nesusijusi su pirmuoju nekilnojamojo turto sandoriu, kurį sudarius antrasis apmokestinamasis asmuo sugyjo pagrindinėje byloje nagrinjamą nekilnojamąjį turtą, tai, kad paskesnio sandorio, susijusio su tuo paties turto ir sudaryto antrojo apmokestinamojo asmens ir trečiojo apmokestinamojo asmens (*Pactor Vastgoed*), atveju pastarasis neatitiko sąlygų, leidžiančių pasirinkti antrojo sandorio apmokestinimą, negali turėti pasekmių su pirmuoju sandoriu susijusio PVM atžvilgiu.

58. Dar reikia išnagrinėti, ar pagal Šeštąją direktyvą leidžiama šis atsakymas iš esmės pakeisti tokia nacionalinės teisės nuostata, kaip 12a straipsnis.

a) Pagrindinis Nyderlandų argumentas

59. Nyderlandų vyriausybės teigimu, pagal kartu skaitomus Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio vadinius žodžius „<...> taikydamos sąlygas, kurias jos turi nustatyti siekdamas užtikrinti, kad atleidimas nuo mokesčio būtų teisingas ir sąžiningas ir kad būtų užkirstas kelias galimam mokesčių vengimui, išsisukinėjimui ar piktnaudžiavimui“, 13 straipsnio C skirsnio paskutinius žodžius „<...> valstybės narės gali riboti pasirinkimo teisę ir turi nustatyti naudojimosi ja detalias nuostatas“, 20 straipsnio 1 dalį „valstybių narių nustatyta tvarka“, 4 dalį „<...> nustatyti reikiamas priemones, būtinas užtikrinti, kad dėl tikslinimo neatsirastų koks nors nepagrįstas pranašumas“ ir 21 straipsnio 1 dalies a punktą „<...> valstybės narės gali taip pat numatyti, kad kitas nei apmokestinamasis asmuo bendrai su apmokestinamuoju asmeniu ir kiekvienas skyrium atsako už mokesčio sumokėjimą“ valstybės narės turi pakankamą diskreciją, kad patvirtintų tokią su atskaitos tikslinimu susijusią normą, kaip nagrinjamoji pagrindinėje byloje(20).

i) Dėl Šeštosios direktyvos 20 straipsnio

60. Šiuo atžvilgiu visų pirma negaliu pritarti vienam iš alternatyvių teiginių, kuriuos nurodė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, – nes Šeštojoje direktyvoje nėra jokios nuostatos, konkrečiai susijusios su asmeniu, turinčiu sumokėti patikslintą PVM, kad tik valstybės narės gali nustatyti, iš ko turi būti gautas PVM.

61. Atvirkščiai, Šeštojoje direktyvoje ne tik nėra aiškaus leidimo gauti iš kito apmokestinamojo asmens PVM, mokėtiną atlikus patikslinimą, o tai numatyta 12a straipsnyje, bet, maža to, remiantis Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies, 22 straipsnio 4 dalies antros pastraipos ir 20 straipsnio nuostatomis, turi būti daroma išvada, kad tokiomis aplinkybėmis, kai turi būti

patikslintas apmokestinamojo asmens atskaitytas mokestis, šio patikslinimo pasekmės iš esmės turi tekti šiam asmeniui.

62. Be to, Šeštosios direktyvos pasiūlyme(21) buvo aiškiai numatyta, kad atlikus patikslinimą sumokėti mokestį turi jį atskaitęs asmuo. Pasiūlymo 20 straipsnio „Atskaitos tikslinimas“ vadiniuose žodžiuose buvo numatyta: „apmokestinamasis asmuo tikslina prieš tai atliktą atskaitą <...>“, ir tai patvirtina pasiūlymo versija anglų kalba: „the taxable person shall adjust the initial deduction <...>“.

63. Iš paties 20 straipsnio – tokio, koks priimtas, – teksto matyti tas pats, nes jame nurodyta, kad „pradinę atskaitą turi būti tikslinama <...>, kai atskaitytoji suma buvo didesnė ar mažesnė už tą sumą, kurią apmokestinamasis asmuo turėjo teisę“. Iš esmės yra normalu, kad klaidą taiso tas, kuris ją padarė.

64. Galiausiai galimybę valstyboms narėms nustatyti, iš ko turi būti gautas patikslintas PVM, gerokai viršytų Šeštosios direktyvos 20 straipsnio 1 dalyje vartojamos sąvokos „tvarka“(22) ribas. Apie tai dar kalbėsiu šios išvados 70 ir 71 punktuose.

ii) Dėl Šeštosios direktyvos 21 straipsnio

65. Iš Šeštosios direktyvos 21 straipsnio taip pat, kaip ir tai, kad PVM turi sumokėti apmokestinamąjį sandorį sudaręs apmokestinamasis asmuo ir kad teisę atskaitą turi apmokestinamasis asmuo, kuris naudoja atitinkamą turtą savo apmokestinamiesiems sandoriams, matyti, kad patikslintas mokestis iš esmės turi būti gaunamas iš apmokestinamojo asmens, kuris anksčiau atskaitė šį mokestį, šiuo atveju nagrinjamoje byloje – tiekėjo (arba antrojo apmokestinamojo asmens).

66. Iš tikrųjų 21 straipsnis, kurio pavadinimas „Asmenys, privalantys mokėti mokestį valstybės institucijoms“, aiškiai rodo, kokiais atvejais mokestį turi sumokėti kitas nei tiekimas atlikęs apmokestinamasis asmuo.

67. Šeštosios direktyvos 21 straipsnio 1 dalies a punkte tvirtintas principas, pagal kurį apmokestinamasis asmuo, kuris turi sumokėti PVM už apmokestinamąjį sandorį, – tai šis sandorį sudaręs asmuo. Šioje byloje tai būtų antrasis apmokestinamasis asmuo (tiekėjas).

68. Atvirkščiai, kitose 21 straipsnio nuostatose pateiktas išsamus sąrašas atvejų ir aplinkybių, kada mokestį turi sumokėti kitas nei sandorį sudaręs apmokestinamasis asmuo. Situacija pagrindinėje byloje neatitinka jokio iš šių atvejų ir jokios iš šių aplinkybių.

69. Vienintelė valstyboms narėms palikta galimybė – numatyti, kad kitas nei apmokestinamasis asmuo yra solidariai atsakingas už mokesčio sumokėjimą. Tačiau pagal tvirtymo 12a straipsnį numatyta ne solidari prievolė, o visiškai atskira įgijėjo mokestiną prievolę.

iii) Dėl sąvokos „detalios nuostatos“ („tvarka“), vartojamos Šeštosios direktyvos 13 ir 20 straipsniuose

70. Manau (kaip ir Komisija), kad pagal Šeštąją direktyvą ir, be kita ko, pagal jos 13 straipsnio C skirsnį ir 20 straipsnio 1 dalį valstyboms narėms neleidžiama patikslinto PVM, susijusio su pirmuoju sandoriu tarp pirmojo apmokestinamojo asmens ir antrojo apmokestinamojo asmens, gauti iš visiškai su juo nesusijusio trečiojo apmokestinamojo asmens. Tokia nuostata viršytų valstyboms narėms suteiktą diskreciją.

71. Iš tikrųjų asmens, kuris turi sumokėti mokestį, nurodymas nėra vien „naudojimosi [pasirinkimo teise] detalios nuostatos“, bet yra susijęs su pačia PVM sistemos esme, todėl arba

atvirkštinis ?gij?jo apmokestinimas turi b?ti grindžiamas Šešt?ja direktyva (dabar PVM direktyva(23)), pavyzdžiui, PVM direktyvos 194–199 straipsni? atvejais, arba, vadovaujantis Šeštosios direktyvos 27 straipsniu (dabar – PVM direktyvos 395 straipsnis), d?l jo turi b?ti patvirtintos nukrypti leidžian?ios nuostatos. Apie tai dar kalb?siu šios išvados 104 punkte.

b) Kiti šali? argumentai

i) Pirmasis argumentas

72. Airija teigia, kad procese pagrindin?je byloje pateikiamas priežasties, d?l kurios valstyb? nar? turi tur?ti galimyb? ?pareigoti patikslinti mokest? kit? nei atskait? atlikus? apmokestinam?j? asmen?, pavyzdys. Jos teigimu, tinkama ir proporcinga, kad asmuo, kuris priima sprendim? ir žino, kuriai apmokestinamajai veiklai nekilnojamasis turtas tur?jo b?ti naudojamas ir kuriai veiklai jis iš tikr?j? buvo naudojamas, b?t? ?pareigotas patikslinti mokest?. Šio patikslinimo b?tinyb? atsiranda d?l to, kad mokes?i? ?statym? pažeid? ?gij?jas, o ne pirminis tiek?jas. Jei ?statymas buvo pažeistas d?l melaging? ?gij?jo pareiškim?, atskaitos tikslinimas grindžiamas tuo pa?iu principu kaip ir gr?žinimas atgaline data(24).

73. Net darydamas prielaid?, kad taip pateisinta sistema gal?t? b?ti sukurta nesivadovaujant Šeštosios direktyvos 27 straipsniu (manau, kad ne), nepritariu Airijos samprotavimui.

74. Pirma, kaip teisingai pažym?jo *Pactor Vastgoed*, jei sumok?ti PVM, mok?tin? po atlikto patikslinimo, ?pareigojamas kitas asmuo nei tas, kuris atliko atskait?, tas kitas asmuo (šioje byloje – ?gij?jas) paprastai neturi duomen?, kurie apibr?žt? atskaitos dyd? (pavyzdžiui, suma, kuri? pardav?jas atskait? ?sigydamas ilgalaik? turt?, likusio tikslinimo laikotarpio trukm? ir kitos galimos išlaidos, kuri? atžvilgiu pardav?jas atskait? PVM). Tas kitas asmuo iš esm?s neturi galimybės patikrinti, ar galimas atskaityto mokes?io gr?žinimas yra tinkamas, ir *de facto* negali gin?yti tikslinamos atskaitos sumos.

75. Antra, šioje byloje antrasis apmokestinamasis asmuo pardav? turt? žinodamas apie rizik?, be to, ?gij?jas gal?jo b?ti s?žiningas arba gal?jo neb?ti jokio jo pažeidimo ar aplaidumo, jei, pavyzdžiui, d?l ekonomini? priežas?i? jis tur?jo pakeisti nusipirkto turto paskirt?. Iš tikr?j?, jei jis b?t? žinoj?s, kad naudos turt? tokiais tikslais, d?l kuri? netaikomas apmokestinimas, jis tikrai neb?t? pasirink?s sandorio apmokestinimo.

76. Tuo pa?iu klausimu Nyderland? vyriausyb? primena, jog pagal nacionalin?s mokes?i? teis?s aktus reikalaujama, kad ?gij?jas (tre?iasis apmokestinamasis asmuo) aiškiai ir iš anksto pareikšt?, jog jis atitiks 90 % kriterij?. Nesant šio aiškaus pareiškimo, negali b?ti pasinaudota ?statymo 11 straipsnyje numatyta pasirinkimo teise. Taigi šis pareiškimas reiškia laisv? ?gij?jo pasirinkim?. Tod?l daroma prielaida, kad jis suvokia su PVM susijusias pasekmes, jei atitinkamas turtas, nepaisant aiškaus pareiškimo, b?t? naudojamas PVM neapmokestinamiems sandoriams. Taip pat manytina, jog jis yra informuotas, kad, b?damas ?gij?jas, tur?s sumok?ti galim? patikslint? PVM.

77. Pažym?tina, kad nors tiesa, kad ?gij?jas (tre?iasis apmokestinamasis asmuo) ?sipareigojo naudoti nekilnojam?j? turt? apmokestinamiesiems sandoriams, antrasis apmokestinamasis asmuo taip pat prisi?m? tok? ?sipareigojim?, kai iš pirmojo apmokestinamojo asmens ?sigijo nekilnojam?j? turt?. Taigi jis žinojo, kad perparduodamas nekilnojam?j? turt? tre?iajam apmokestinamajam asmeniui gal?jo patekti ? pad?t?, kai b?t? tur?j?s nesilaikyti ?sipareigojimo, priimto pirmojo apmokestinamojo asmens atžvilgiu.

78. Kai Nyderlandų vyriausybė (25) kalba apie „sąmoningą“ įgijimą pasirinkimui, tai taikytina tiek antrajam, tiek trečiajam apmokestinamajam asmeniui, šiuo atveju – *Pactor Vastgoed*.
79. Be to, pažymėtina, kad PVM sistemos tikslas – ne nubausti pažeidimų padariusį asmenį, bet užtikrinti PVM neutralumą.
80. Taigi, Nyderlandų vyriausybės nuomone, nėra neįmanoma, kad *Pactor Vastgoed* turi sumokėti PVM už neapmokestinamąjį sandorį. Iš esmės *Pactor Vastgoed* sumokėjo PVM antrajam apmokestinamajam asmeniui ir šis PVM atskaitė, taigi jos atžvilgiu šios dvi operacijos kompensavo viena kitą, tačiau ji dar turės sumokėti antrojo apmokestinamojo asmens atskaitytą mokestį. Pastarasis pasiliks atskaitytą mokestį, kuris, Nyderlandų vyriausybės nuomone, turi būti patikslintas.
81. Bet kuriuo atveju, kaip teisingai pažymėjo Komisija, vienintelis aplinkybės, kurios galėtų pateisinti antrojo apmokestinamojo asmens (tiekįjo) atskaityto PVM patikslinimą, yra tokios: arba pats tiekėjas, būdamas įgijėjas sudarant pirmąjį nekilnojamojo turto sandorį (t. y. sandorį su pirmuoju apmokestinamuoju asmeniu), vėliau neatitiktų sąlygų, dėl kurių jis galėjo pasirinkti šio sandorio apmokestinimą, arba tiekėjas tikslinimo laikotarpiu parduotą turtą *Pactor Vastgoed* (26) ir turtas iki šio laikotarpio pabaigos nebebūtų naudojamas apmokestinamiesiems sandoriams. Tačiau abiem atvejais, atlikus su šiuo sandoriu susijusios tiekįjo atliktos atskaitos patikslinimą, trečiasis apmokestinamasis asmuo (*Pactor Vastgoed*) jokių būdu negali būti įpareigotas sumokėti mokesčio, nes jis negali būti laikomas asmeniu, turinčiu sumokėti PVM, kurį atskaitė kiti apmokestinamieji asmenys, sudarę sandorį, su kuriuo jis *visiškai nesusijęs*.
- ii) Antrasis argumentas
82. Nyderlandų vyriausybės teigimu, įstatymo 12a straipsniu siekiama sutrukdyti atsirasti galimam nepagrįstam įgijimo pranašumui. Anot jos, įgijėjas galėtų, nors pats pareiškė, kad naudosis nekilnojamąjį turtą apmokestinamiesiems sandoriams, be jokių kliūčių naudoti šį turtą PVM neapmokestinamiems sandoriams, nepaisydamas to, kad įsigijo šį turtą neįtraukus PVM į kainą, ir taip išvengti PVM naštos. Dėl to ne tik pardavėjas patirtų žalą, prilygstančią patikslinto PVM sumai, bet ir, suteikęs galimybę rinktis sandorio apmokestinimą, kiltų pavojus PVM sistemai. Taip būtų apeinamos neapmokestinimo, numatyto Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio 1 dalies g ir h punktuose, nuostatos.
83. Šiuo atžvilgiu pakanka pažymėti, kad įgijimo atveju atskaita sutampa su sumokėtu PVM. Todėl man neaišku, kaip trečiajam apmokestinamajam asmeniui galėjo būti teikiamas „nepagrįstas pranašumas“.
84. Be to, situacija, kuri tiekįjo atžvilgiu gali būti „neteisinga“, nes jam gali tekti patikslinti atskaitą, nors jis pasitikėjo įgijimo (trečiojo apmokestinamojo asmens) pareiškimais, kad turtas bus naudojamas apmokestinamiesiems sandoriams, susiklosto dėl Nyderlandų teisės aktų leidėjo reikalavimo, kad įgijėjas naudotų nekilnojamąjį turtą PVM apmokestinamiems sandoriams.
85. Komisijos teigimu, ši sąlyga, pagal kurią tam, kad nekilnojamojo turto sandoris būtų apmokestintas, nekilnojamojo turto įgijėjas turi naudoti šį turtą tikslams, kurie suteikia teisę į atskaitą, yra perteklinė, nes apmokestinamasis asmuo, jei nenaudotų atitinkamo nekilnojamojo turto tokiems tikslams, visiškai nebūtų suinteresuotas pasirinkti sandorio apmokestinimo.

86. Iš tikrųjų Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, kad nors valstybės narės nustatytos priemonės turi kuo veiksmingiau užtikrinti valstybės išdo pajamas, šiomis priemonėmis negalima viršyti to, kas būtina šiam tikslui pasiekti(27).

87. Be to, Komisija pažymi, kad panaikinus šį reikalavimą nebūtų padaryta žalos Nyderlandų išdui. Pakaktų, kad apmokestinamasis asmuo, tiek jis (antrasis apmokestinamasis asmuo), pasirinktų sandorio apmokestinimą, palikdamas potencialiems įgyjamoms galimybėms nesudaryti sandorio, jei šis apmokestinimas jiems netinka, o taip greičiausiai ir būtų, jei į veikla nesuteikia teisės į atskaitą, nes tokiu atveju jie turės priimti galutinį apmokestinimo PVM, susijusio su nekilnojamojo turto pardavimu, našta. Praktikoje galima daryti prielaidą, kad, atsižvelgiant į galiojančius Nyderlandų teisės aktus, apmokestinamieji asmenys, kurie veikla nesuteikia teisės į atskaitą, arba perka seną nekilnojamąjį turtą, arba perka jį iš kitų apmokestinamųjų asmenų, kurie nėra apmokestinami PVM, arba iš privačių asmenų, taip pat neapmokestinamą PVM.

88. Galbūt pridurti, kad jei trečiasis apmokestinamasis asmuo pakeistų nusipirkto nekilnojamojo turto paskirtį (pavyzdžiui, dėl ekonominių priežasčių), jis negalėtų atskaityti mokesčio, kurį sumokėjo antrajam apmokestinamajam asmeniui, ir Nyderlandų išdo interesai būtų apsaugoti. Iš esmės antrojo apmokestinamojo asmens atlikta atskaita liktų galioti, bet trečiasis apmokestinamasis asmuo nebegalėtų atskaityti PVM, kurį pats sumokėjo atvirkštinio apmokestinimo tvarka, taikant Nyderlandų Karalystei suteiktą nukrypti leidžiantį nuostatą, kuri tapo visiems privaloma.

89. Tokiomis aplinkybėmis nėra kliūtis Nyderlandų teisės aktuose palikti sąlygą, pagal kurią įgyjas turi naudoti nekilnojamąjį turtą apmokestinamajai veiklai, kad įgyvendintų teisę pasirinkti nekilnojamojo turto apmokestinimą. Manau, kad šiuo atveju būtų valstybės narės gali nustatyti detalias naudojimosi pasirinkimo teise nuostatas. Bet nacionalinis teisės aktas leidžias privalo įvertinti visas savo pasirinkimo pasekmes ir negali nustatyti įgyjui pareigojimų, viršijančių tai, kas pagal Sąjungos teisės aktus leidžiama PVM srityje.

iii) Trečiasis argumentas

90. Nyderlandų Karalystė mano, kad antrojo apmokestinamojo asmens atlikta PVM atskaita nebuvo „klaidinga“, nes tuo metu, kai ja buvo pasinaudota, pirminis PVM atskaita buvo atlikta tinkamai.

91. Šiuo atžvilgiu pakanka nurodyti, kad antrasis apmokestinamasis asmuo pardavė turtą nesilaikydamas sąlygų, numatytų tam atvejui, kai perkama iš pirmojo apmokestinamojo asmens, t. y. kad turtas bus naudojamas tik apmokestinamiesiems sandoriams. Dėl to ir turi būti patikslinta jo atlikta PVM atskaita.

iv) Ketvirtasis argumentas

92. Nyderlandų vyriausybė savo atsakyme į rašytinius Teisingumo Teismo klausimus nurodė, kad tokia situacija, kai PVM gaunamas iš kito apmokestinamojo asmens, susiklosto ir taikant Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 8 dalį. Šis nuostata skirta tam atvejui, kai įmonė perleidžiama apmokestinamajam asmeniui. Tuomet apmokestinamasis asmuo perima turto perleidimą. Tokiu atveju patikslintą PVM gali taip pat būti pareigotas sumokėti kitas apmokestinamasis asmuo nei tas, kuris pasinaudojo atskaita, o tai pateisina Nyderlandų vyriausybės poziciją.

93. Šiuo atžvilgiu pakanka pažymėti, kad pagal minėtą 5 straipsnio 8 dalį aiškiai leidžiama gauti patikslintą PVM iš kito apmokestinamojo asmens nei tas, kuris atskaitą PVM, tačiau Šeštosios direktyvos 20 ir 21 straipsniuose nieko panašaus aiškiai nenumatyta. Darytina išvada,

kad šis argumentas negali paneigti šioje išvadoje siūlomo vertinimo.

v) Penktasis argumentas

94. Galiausiai Airija cituoja Sprendimo *Halifax ir kt.*(28) 90 ir 91 punktus, pagal kuriuos „[Šeštojoje] direktyvoje, t. y. jos 20 straipsnyje, tik apibrėžiamos sąlygos, kurias reikia įvykdyti, kad prekė arba paslauga gavėjui galima būtų suteikti perkant sumokėto mokesčio atskaitą <...>. Taigi iš esmės valstybės narės turi nustatyti sąlygas, kuriomis valstybės išdėstytas *a posteriori* gali susigrąžinti PVM, nepažeisdamos [Sąjungos] teisės nustatyti ribas.“

95. Nemanau, kad minėtas Sprendimas *Halifax ir kt.* prieštarauja šioje išvadoje atliktam vertinimui.

96. Šiuo atžvilgiu pakanka pažymėti, kad minėto sprendimo 90 punkte, kurį cituoja Airija, nagrinjamas vienintelis sandoris.

3. Įstatymo 12a straipsnis ir Sprendimas 88/498

97. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo, kad galimybė iš kito apmokestinamojo asmens gauti PVM, mokėtiną atlikus patikslinimą, galėtų būti grindžiama leidimu pagal Šeštosios direktyvos 27 straipsnį. Tačiau jis priduria, kad kai buvo numatyta įterpti Įstatymo 12a straipsnį, Nyderlandų Karalystė neprašė ir negavo jokio leidimo nukrypti, kaip numatyta Šeštosios direktyvos 27 straipsnyje.

98. Komisija mano, kad leidimas nukrypti, priimtas direktyvų Nyderlandų Karalystei suteiktas Tarybos sprendimu 88/498, klostantis faktinėms aplinkybėms galiojo.

99. Kad ir kaip būtų, manau, jog ši nukrypti leidžianti nuostata negali pateisinti trečiojo apmokestinamojo asmens apmokestinimo tokiais aplinkybėmis, kaip nagrinjamosios pagrindinėje byloje.

100. Atvirkščiai, ši nuostata (toks ir buvo vienintelis jos tikslas) buvo tinkamas pagrindas tam, kad PVM sumokėtas tas, kuris jį atskaitys, t. y. antrasis apmokestinamasis asmuo pirmojo sandorio atveju ir trečiasis apmokestinamasis asmuo antrojo sandorio atveju, ir tai jie, atrodo, padarė.

101. Be to, ar nebūtų tam tikro prieštaravimo, jei būtų manoma(29), kad perkelti patikslinti PVM įgyjui leidžiama vien pagal Šeštąją direktyvą, ir vadovaujantis 27 straipsniu prašoma leidimo nukrypti, kad būtų leidžiama taikyti 12a straipsnyje numatytą mechanizmą?

102. Tačiau Nyderlandų vyriausybė pažymi, jog bet kuriuo atveju tokia norma, kaip Įstatymo 12a straipsnis, patenka į leidimo, suteikto vadovaujantis pagal Šeštosios direktyvos 27 straipsnį priimtą Sprendimą 88/498, taikymo sritį.

103. Šis argumentas nepriimtinas. Be to, manau (kaip ir Komisija), kad jei buvo būtina pasinaudoti nukrypti leidžiančia nuostata, grindžiama Šeštosios direktyvos 27 straipsniu, siekiant Nyderlandų Karalystei leisti apmokestinti įgyjį PVM, susijusiu su nekilnojamojo turto sandoriu, kurio dalyvis jis buvo, juo labiau būtina ta pačia procedūra pasinaudoti norint patvirtinti tokias priemones, kaip nagrinjamoji pagrindinėje byloje, kuria siekiama ne tik pakeisti asmenį, turintį sumokėti mokestį, bet ir pareigoti su atitinkamu sandoriu nesusijusį apmokestinamąjį asmenį sumokėti mokestį.

104. Taigi, manau, jog pagal Šeštąją direktyvą neleidžiama, jeigu pirminis mokestis atskaita pagal šios direktyvos 20 straipsnį patikslinama taip, kad turi būti grąžinama visa atskaityto mokesčio suma arba jos dalis, apmokestinti kito asmens nei apmokestinamasis asmuo, kuris prieš tai atliko atskaitą, ypač asmens, kuriam šis apmokestinamasis asmuo tiekia daiktą ir kuris nėra susijęs su

atitinkamu sandoriu.

IV – Išvada

105. Atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta, siūlau Teisingumo Teismui *Hoge Raad der Nederlanden* pateiktą prejudicinį klausimą atsakyti taip:

Pagal 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas, redakciją, taikytiną klostantis faktinams pagrindinės bylos aplinkyboms, neleidžiama, jeigu pirminis mokesčio atskaita pagal šios direktyvos 20 straipsnį patikslinama taip, kad turi būti grąžinama visa atskaityto mokesčio suma arba jos dalis, apmokestinanti kito asmens nei apmokestinamasis asmuo, kuris prieš tai atliko atskaitą, ypač asmens, kuriam šis apmokestinamasis asmuo tiekia daiktą ir kuris nėra susijęs su atitinkamu sandoriu.

1 – Originalo kalba: prancūzų.

2 – 1977 m. gegužės 17 d. Tarybos direktyvos dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23) redakcija, taikytina klostantis faktinams pagrindinės bylos aplinkyboms (toliau – Šeštoji direktyva).

3 – Sprendimas, kuriuo Nyderlandų Karalystei leidžiama taikyti priemonę, nukrypstančią nuo Šeštosios direktyvos (77/388/EEB) dėl valstybių narių įstatymų, susijusių su apyvartos mokesčiais, suderinimo (OL L 269, p. 54) 21 straipsnio 1 dalies a punkto.

4 – Sprendimas 88/498 buvo panaikintas 2006 m. liepos 24 d. Tarybos direktyva 2006/69/EB, iš dalies keičiančia Direktyvos 77/388/EEB nuostatas, susijusias su tam tikromis priemonėmis, kuriomis siekiama supaprastinti apmokestinimo pridėtinės vertės mokesčiu tvarką ir padėti užkirsti kelią mokesčių slėpimui ar vengimui, bei panaikinančia tam tikrus sprendimus dėl leidžiančių nukrypti nuostatų (OL L 221, p. 9); šis panaikinimas įsigaliojo 2008 m. sausio 1 d.

5 – 1968 m. birželio 28 d. *Wet op de omzetbelasting 1968* (*Staatslad* 1968, Nr. 329) – įstatymas, kuriuo galiojantis apyvartos mokestis pakeistas kitu mokesčiu, grindžiamu PVM sistema.

6 – Pagal 1968 m. Nutarimo dėl apyvartos mokesčio įgyvendinimo (*Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968*, toliau – nutarimas) 6 straipsnio 4 dalies nuostatą.

7 – Pagal kartu skaitomas įstatymo 15 straipsnio 6 dalies ir nutarimo 13 ir 13a straipsnių nuostatas (toliau – patikslintas PVM).

8 – Atrodo, kad doktrinoje taip pat nesutariama dėl įstatymo 12a straipsnio, kaip nurodo generalinis advokatas pagrindinėje byloje. Žr., pavyzdžiui, Van den Elsen „Beëindiging BTW-verhuurconstructies“, *BTW-bulletin* Nr. 2 ir 3, 1995, O. L. Mobach „Fiscaal commentaar, Omzetbelasting – Fiscaal commentaar“, Kluwer, 2003, p. 447 ir paskesni; M. E. van Hilten ir H. W. M. van Kesteren „Omzetbelasting – Fed fiscale studieserie“, Deventeris, Fed, 2007, Nr. 6, p. 270 ir 271; C. M. Ettema ir kt. „Wegwijs in de BTW“, Haga, 2008, p. 377; J. J. Vetter ir kt. „Invordering van belastingen – Fed fiscale studieserie“, Nr. 2, Deventeris, Kluwer, 2005, p. 77 ir 78; F. L. J. Vervaet ir A. J. H. van Lynden „Het wetsvoorstel ter bestrijding van BTW-constructies“, *BtwBrief* Nr. 11, 1995; D. B. Bijl „Onroerend goed; omzetbelasting en overdrachtsbelasting“, Kluwer, 1998, p. 66; W. A. P. Nieuwenhuizen „Een huurovereenkomst“, *BTW-bulletin*, 1999, 7 ir 8 sėsiuvinis, Nr. 67; S. T. M. Beelen ir kt. „Cursus belastingrecht (omzetbelasting)“, pastaba 2.4.1.A.f ir 2.4.1.F; A. J. Oostenrijk ir L. A. Van Dijk „Onroerend goed en reparatiewetgeving Vermeend, Nieuw regime voor

de heffing van BTW en overdrachtsbelasting“, Arthur Andersen, 1996, p. 47; E. H. van den Elsen „Onroerende zaken: BTW-constructies en economische eigendom“, Vermande, 1995, p. 12, ir *Wet omzetbelasting 1968, Fiscale Encyclopedie De Vakstudie*, 12a straipsnis, 587 papildymas, 2010 m. balandis).

9 – Pagal ?statymo 15 straipsn?.

10 – Žr. *in fine* rašytini? pastab? 47 punkt?.

11 – Žr. sprendimo d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? 3.3.4 punkt?.

12 – T. y. kad nekilnojamasis turtas bus naudojamas visiškai arba beveik visiškai tiems tikslams, d?l kuri? atsiranda teis? atskaityti mokest?.

13 – Žr. ?statymo 11 straipsnio 1 dalies ?vadin? sakin?, a punkto ?vadin? sakin? ir 2 papunkt?.

14 – 1995 m. gruodžio 18 d. ?statymas (*Stb.* 1995, Nr. 659), iš dalies kei?iantis ?statym? (1968 m. PVM ?statymas), Mokes?i? už teisinius veiksmus ?statym? ir tam tikrus kitus mokes?i? ?statymus kovojant su tam tikromis teisin?mis schemomis, susijusiomis su nekilnojamuoju turtu, dar vadinamas „Kovos su tam tikromis teisin?mis schemomis, susijusiomis su nekilnojamuoju turtu, ?statymu“.

15 – 2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos (OL L 347, p. 1; klaid? ištaisymas OL L 335, 2007 12 20, p. 60; toliau – PVM direktyva).

16 – Be kita ko, žr. 2012 m. kovo 22 d. Sprendimo *Klub* (C?153/11) 35 punkt? ir jame nurodyt? teismo praktik?.

17 – Žr. 2006 m. kovo 30 d. Sprendimo *Uudenkaupungin kaupunki* (C?184/04, Rink. p. I?3039) 24 punkt? ir min?to Sprendimo *Klub* 28 punkt?.

18 – Žr. 2012 m. spalio 18 d. Sprendimo *TETS Haskovo* (C?234/11) 30 ir 31 punktus, kuriuose remiamasi 2005 m. gruodžio 15 d. Sprendimu *Centralan Property* (C?63/04, Rink. p. I?11087, 57 punktas). Taip pat žr. min?to Sprendimo *Uudenkaupungin kaupunki* 26 punkt? ir 2012 m. lapkri?io 29 d. Sprendimo *Gran Via Moine?ti* (C?257/11) 38 punkt? ir jame nurodyt? teism? praktik?.

19 – Be kita ko, žr. Nyderland? vyriausyb?s paaiškinim? 34 ir 47 punktus.

20 – T. y. norma, pagal kuri? nekilnojamojo turto ?gij?jas (tre?iasis apmokestinamasis asmuo) yra nurodomas kaip asmuo, kuris patikslinus atskait? turi sumok?ti mokest?, net jei šia atskaita anks?iau pasinaudojo šio turto tiek?jas (antrasis apmokestinamasis asmuo), sudar?s ankstesn? sandor? d?l šio nekilnojamojo turto su kitu apmokestinamuoju asmeniu (pirmuoju apmokestinamuoju asmeniu).

21 – Šeštosios Tarybos direktyvos d?l valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo – Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema: vienodas vertinimo pagrindas pasi?lymas (COM(73) 950 final).

22 – Pagal kuri? „pradin? atskaita turi b?ti tikslinama valstybi? nari? nustatyta tvarka“.

23 – Žr. šios išvados 15 išnaš?.

24 – Airija vadovaujasi 1998 m. sausio 15 d. Sprendimo *Ghent Coal Terminal* (C?37/95, Rink. p.

I?1) 21 punktu, kuriame remiamasi 1996 m. vasario 29 d. Sprendimu *INZO* (C?110/94, Rink. p. I?857).

25 – Atsakymo ? rašytinius Teisingumo Teismo klausimus 13 punkte.

26 – D?l antrojo atvejo pažym?tina, kad iš tikr?j? antrasis apmokestinamasis asmuo tuomet, kai parduoda turt? tre?iajam apmokestinamajam asmeniui, puikiausiai žino, kiek laiko turtas buvo naudojamas apmokestinamajai veiklai ir kad gali b?ti patikslinta PVM atskaita.

27 – Be kita ko, žr. 2006 m. geguž?s 11 d. Sprendimo *Federation of Technological Industries ir kt.* (C?384/04, Rink. p. I?4191) 30 punkt?, 2008 m. vasario 21 d. Sprendimo *Netto Supermarkt* (C?271/06, Rink. p. I?771) 20 punkt? ir 2011 m. gruodžio 21 d. Sprendimo *Vlaamse Oliemaatschappij* (C?499/10, Rink. p. I?14191) 22 punkt?.

28 – 2006 m. vasario 21 d. sprendimo (C?255/02, Rink. p. I?1609) 90 ir 91 punktai. Taip pat žr. 2004 m. kovo 3 d. Nutarties *Transport Service* (C?395/02, Rink. p. I?1991) 27 ir 28 punktus.

29 – Min?tos vyriausyb?s atsakymo ? rašytinius Teisingumo Teismo klausimus 21 punktas.