

Laikina versija

GENERALINIO ADVOKATO

MICHAL BOBEK IŠVADA,

pateikta 2020 m. kovo 3 d.(1)

Byla C-791/18

Stichting Schoonzicht,

dalyvaujant

Staatssecretaris van Financiën

(*Hoge Raad der Nederlanden* (Nyderlandų Aukščiausiasis Teismas) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Pridėtinės vertės mokestis – Atskaitos tikslinimas – Ilgalaikis turtas – Skirtumas tarp numatytos paskirties ir faktinio panaudojimo pirmą kartą – Direktyva 2006/112/EB – 185 ir 187 straipsniai – Taikymas“

I. Pavadas

1. Ši byla yra susijusi su tuo, kaip prekybininkas, pasikeitus jo ketinimams dėl apartamentų komplekso naudojimo, turėtų patikslinti pirminę pridėtinės vertės mokesčio (PVM) atskaitą. Atskaita šiuo atveju buvo atlikta tuomet, kai apartamentų kompleksas dar buvo statomas. Tuo metu prekybininkas planavo jį naudoti apmokestinamaisiais tikslais. Tačiau paskui keli apartamentai buvo išnuomoti, todėl jį panaudojimas pirmą kartą neapmokestintas.

2. Šiomis aplinkybėmis Nyderlandų valdžios institucijos paprašė, kad prekybininkas vienu kartu grąžintų visą pirminės atskaitos dalį, atitinkančią paskui išnuomotus apartamentus. Nacionalinės teisės aktuose nustatyta, kad tuo metu, kai prekybininkas pradeda naudoti turtą pirmą kartą, paaiškėjus, jog tas prekybininkas atskaitą daugiau PVM, nei tai leidžiama atsižvelgiant į jo turimų turto naudojimu grindžiamą teisę, pirminės PVM atskaitos skirtumą jis privalo patikslinti *vienu kartu*.

3. Kyla teisinis klausimas, ar tas teisės aktas atitinka 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (toliau – PVM direktyva)(2) 187 straipsnį, pagal kurį ilgalaikio turto atskaita turi būti tikslinama proporcingomis dalimis kelerius metus.

II. Teisinis pagrindas

A. ES teis?: PVM direktyva

4. PVM direktyvos 184 ir paskesni straipsniai yra susij? su atskaitos tikslinimu.

5. 184 straipsnyje nustatyta, kad „[p]irmin? atskaita tikslinama, kai atskaityta PVM suma yra didesn? arba mažesn? už sum?, kuri? apmokestinamasis asmuo tur?jo teis? atskaityti“.

6. Direktyvos 185 straipsnyje nustatyta:

„1. Vis? pirma atskaita tikslinama, kai pateikus PVM deklaracij? pasikei?ia veiksniai, kuriais remiantis buvo apskai?iuota atskaitytina PVM suma, pavyzdžiui, nutraukiami pirkimo sandoriai ar suteikiamos kain? nuolaidos.

2. Nukrypstant nuo 1 dalies, atskaita netikslinama, kai sandoriai yra visiškai ar iš dalies neapmok?ti arba kai deramai ?rodoma ir patvirtinama, kad turtas yra sunaikintas, prarastas ar pavogtas, arba kai prek?s yra tiekiamos kaip mažavert?s dovanos ar pavyzdžiai, kaip nurodyta 16 straipsnyje.

Ta?iau valstyb?s nar?s gali reikalauti atskait? patikslinti tais atvejais, kai sandoriai yra visiškai ar iš dalies neapmok?ti, arba ?vykus vagystei.“

7. PVM direktyvos 186 straipsnyje nurodyta, kad „[v]alstyb?s nar?s nustato išsamias 184 ir 185 straipsni? taikymo taisykles“.

8. PVM direktyvos 187 straipsnis suformuluotas taip:

„1. Su ilgalaikiu turtu susijusi PVM atskaita tikslinama penkerius metus, ?skaitant turto ?sigijimo ar pagaminimo metus.

Ta?iau valstyb?s nar?s gali nustatyti, kad PVM atskaita turi b?ti tikslinama penkerius metus nuo turto pirmo panaudojimo.

Kai ?sigytas ilgalaikis turtas yra nekilnojamasis turtas, PVM atskaitos tikslinimo laikotarpis gali b?ti prat?stas iki 20 met?.

2. Kasmet tikslinamas tik penktadalis už ilgalaik? turt? apskai?iuoto PVM arba, prat?sus tikslinimo laikotarp?, atitinkama jo dalis.

Pirmojoje pastraipoje nurodytas tikslinimas atliekamas remiantis v?lesniais metais atskaitomos sumos metiniais svyravimais lyginant su t? met?, kuriais prek?s buvo ?sigytos, pagamintos arba tam tikrais atvejais panaudotos pirm? kart?, atskaitoma suma.“

9. PVM direktyvos 189 straipsnyje nustatyta:

„Taikydamos 187 ir 188 straipsnius, valstyb?s nar?s gali imtis ši? priemoni?:

<...>

b) nustatyti PVM sum?, ? kuri? turi b?ti atsižvelgta tikslinant atskait?;

<...>“

B. Nyderlandų teisė

10. Nuostatos dėl atskaitos tikslinimo tvirtintos *Wet van 28 juni 1968, houdende vervanging van de bestaande omzetbelasting door een omzetbelasting volgens het stelsel van heffing over de toegevoegde waarde* (1968 m. birželio 28 d. įstatymas, kuriuo dabartinis apyvartos mokestis pakeičiamas apyvartos mokestis, pagrįstu pridėtinės vertės mokestis surinkimo sistema) (toliau – OB) 15 straipsnio 4 dalyje ir *Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968* (1968 m. įgyvendinimo sprendimas dėl apyvartos mokestis) (toliau – įgyvendinimo sprendimas) 12 ir 13 straipsniuose.

11. OB 15 straipsnio 4 dalyje nustatyta:

„Mokestis atskaitomas atsižvelgiant į prekių ir paslaugų numatytą paskirtį tuo metu, kai jis nurodomas prekybininkui išrašomoje sąskaitoje faktūroje arba tampa mokėtinas. Jei tuo metu, kai prekybininkas pradeda naudoti prekes ar paslaugas, paaiškėja, kad į atžvilgiu jis atskaitė didesnį arba mažesnį mokestį dalį, negu turi teisę atsižvelgiant į tų prekių arba paslaugų naudojimo paskirtį, suma, kuria buvo viršyta leistina atskaitymo suma, tampa mokėtina nuo to momento. Mokėtinas mokestis sumokamas pagal 14 straipsnį. Neatskaityta mokestis dalis, kuri buvo galima atskaityti, tačiau ji nebuvo atskaityta, grąžinama prekybininko prašymu.“

12. Įgyvendinimo sprendimo 12 straipsnio 2 ir 3 dalys suformuluotos taip:

„(2) [OB] 15 straipsnio 4 dalyje nurodytas tikslinimas atliekamas atsižvelgiant į mokestinio laikotarpio, kuriuo prekybininkas pradėjo naudoti prekes ar paslaugas, duomenis.

(3) Paskutinio mokestinio laikotarpio deklaracijoje atskaita turi būti tikslinama atsižvelgiant į visų mokestinių metų duomenis.“

13. Įgyvendinimo sprendimo 13 straipsnyje, kiek jis svarbus šioje byloje, nustatyta:

„(1) Nukrypstant nuo 11 straipsnio, atskaitos tikslais atskirai atsižvelgiama į toliau išvardytas aplinkybes:

a) nekilnojamųjų turtų ir su juo susijusias teises;

b) kilnojamųjų turtų, kurį prekybininkas nurašo atsižvelgdamas į pajamų arba pelno mokestį, arba kurį jis galėtų nurašyti tais atvejais, jei turėtų prievolę mokėti tokį mokestį.

(2) Kiek tai susiję su nekilnojamuoju turtu ir teisėmis į tokį turtą, atskaita turi būti tikslinama kas devynerius mokestinius metus, einančius po metų, kuriais prekybininkas pradėjo naudoti atitinkamą turtą. Kiekvienu atveju turi būti tikslinama viena dešimtoji sumokėto pirkimo mokestis, atsižvelgiant į mokestinių metų duomenis, pateiktus deklaracijoje, susijusioje su galutiniu tų mokestinių metų apmokestinamuoju laikotarpiu.“

III. Faktinės aplinkybės, procesas ir prejudiciniai klausimai

14. *Stichting Schoonzicht*, kurios būstinė yra Amsterdamė, įai priklausančiame žemės sklype pastatė apartamentų kompleksą. Jame buvo septyni gyvenamieji apartamentai. Statybų darbai pradėti 2013 m., o baigti 2014 m. liepos mėn.

15. Apartamentų kompleksas iš pradžių buvo planuojama naudoti apmokestinamaisiais tikslais. Todėl *Stichting Schoonzicht* atskaitė visą PVM už tų prekių tiekimą.

16. Paskui, t. y. nuo 2014 m. rugpjūčio 1 d., *Stichting Schoonzicht* išnuomojo keturis apartamentus. Iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad taip (dalis) apartamentų komplekso buvo panaudota pirmą kartą ir kad toks panaudojimas buvo neapmokestinamas PVM, kitaip nei ketinta iš pradžių. Kiti trys apartamentai 2014 m. liko laisvi.
17. Taigi pagal Nyderlandų teisės aktus atitinkama pirminės atskaitos dalis buvo patikslinta pagal OB 15 straipsnio 4 dalį. Tai reiškia, kad *Stichting Schoonzicht* turėjo sumokėti dalį PVM dėl keturių išnuomotų apartamentų, t. y. 79 587 EUR. Prašyme priimti prejudicinį sprendimą nurodyta, kad atskaita buvo patikslinta dėl 2014 m. trečiojo ketvirčio (2014 m. liepos 1 d.– rugsėjo 30 d.), kuriuo pirmą kartą panaudotas apartamentų kompleksas.
18. *Stichting Schoonzicht* sumokėjo PVM ir pareiškė prieštaravimą dėl to mokesčio nustatymo. Ji manė, kad ilgalaikio turto atveju pirminės visos apimties atskaitos tikslinimas, kai ilgalaikis turtas panaudojamas pirmą kartą, kaip nustatyta OB 15 straipsnio 4 dalyje, prieštarauja PVM direktyvos 187 straipsniui.
19. *Inspecteur van de Belastingdienst* (Mokesčių administracijos inspektorius) tą prieštaravimą atmetė. *Stichting Schoonzicht* padavė skundą *Rechtbank Noord-Holland* (Šiaurės Olandijos provincijos teismas). Tam teismui pripažinus, kad skundas nepagrįstas, *Stichting Schoonzicht* padavė apeliacinį skundą *Gerechtshof Amsterdam* (Amsterdamo apeliacinis teismas, Nyderlandai). Tas teismas taip pat nusprendė, kad OB 15 straipsnio 4 dalyje nustatyta tvarka yra suderinama su PVM direktyva, ir paskelbė, kad apeliacinis skundas buvo nepagrįstas. Pasak *Gerechtshof Amsterdam* (Amsterdamo apeliacinis teismas), Nyderlandų teisės aktų leidėjas pasinaudojo valstybės narės pagal PVM direktyvos 189 straipsnio b punktą suteikta galimybe nurodyti konkrečią PVM sumą, kurią reikia atsižvelgti tikslinant atskaitą dėl ilgalaikio turto. To teismo manymu, vienu kartu atliktas tikslinimas, kaip numatyta OB 15 straipsnio 4 dalyje, laikytinas „pirminiu tikslinamuoju koregavimu“, kuris atliekamas prieš standartinį tikslinimo procedūrą ir nėra reglamentuojamas (taigi ir nedraudžiamas) pagal PVM direktyvą. PVM direktyvoje nedraudžiamas toks tikslinimas, nes juo nepažeidžiamas mokesčio neutralumo principas ir proporcingumo principas.
20. *Stichting Schoonzicht* kasacine tvarka apskundė tą sprendimą *Hoge Raad der Nederlanden* (Nyderlandų Aukščiausiasis Teismas), t. y. prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui.
21. Pagrindiniame byloje *Stichting Schoonzicht* pakartojo argumentą, kad pirminės atskaitos tikslinimas vienu kartu pradėjus naudoti ilgalaikį turtą prieštarauja PVM direktyvos 187 straipsniui. Jo manymu, PVM direktyvos 187 straipsnyje nustatytą tikslinimo tvarką reikėtų nagrinėti nepriklausomai nuo tos direktyvos 184 ir 185 straipsnių nuostatų. PVM direktyvos 187 straipsnyje nustatyta speciali ilgalaikiam turtui taikoma tvarka, kuri yra viršesnė už 184 ir 185 straipsniuose nustatytą bendrąją tvarką. Pirminės atskaitos už ilgalaikį turtą tikslinimas pagal 187 straipsnį turi būti atliekamas kelerius metus, o kiekvieną tikslinimą metą pabaigoje galima tikslinti tik proporcingą pirminės atskaitos dalį. Tikslinimas dėl keturių apartamentų pagal PVM direktyvos 187 straipsnį gali būti atliekamas ne anksčiau kaip teikiant deklaraciją dėl paskutinio 2014 m. ketvirčio, neatsižvelgiant į tai, ar tie apartamentai buvo pirmą kartą panaudoti tais metais. Tuomet toks tikslinimas turi būti susijęs tik su viena dešimtąja 2013 m. gautos atskaitos dalimi.
22. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas abejoja dėl Nyderlandų teisėje numatyto „visos sumos, susijusios su panaudojimu pirmą kartą, tikslinimo“ reikalavimo suderinamumo su PVM direktyvos 187 straipsniui.
23. Šiomis aplinkybomis *Hoge Raad der Nederlanden* (Nyderlandų Aukščiausiasis Teismas)

sustabd? bylos nagrin?jim? ir perdav? Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar pagal [PVM direktyvos] 184–187 straipsnius draudžiama nacionalin?s teis?s nuostata d?l su ilgalaikiu turtu susijusio PVM atskaitos tikslinimo, kurioje numatyta, kad tikslinimas išd?stomas per kelerius metus, ta?iau pirmais ilgalaikio turto naudojimo metais – kurie kartu yra ir pirmi tikslinimo metai – visa su šiuo ilgalaikiu turtu susijusio PVM pirmin?s atskaitos suma pakoreguojama (patikslinama) vienu kartu, jei prad?jus naudoti ilgalaik? turt? paaišk?ja, kad pirmin? atskaita nesutampa su atskaita, ? kuri? apmokestinamasis asmuo turi faktiniu ilgalaikio turto naudojimu grindžiam? teis??

Jeigu ? pirm?j? klausim? b?t? atsakyta teigiamai:

2. Ar [PVM direktyvos] 189 straipsnio b arba c punktas aiškinamas taip, kad pirmajame klausime nurodytas pirmais tikslinimo laikotarpio metais vienu kartu atliktas pirmin?s atskaitos tikslinimas yra priemon?, kurios Nyderlandai gali imtis, siekdami taikyti [PVM direktyvos] 187 straipsn??

24. Rašytines pastabas pateik? *Stichting Schoonzicht*, Nyderland? ir Švedijos vyriausyb?s ir Europos Komisija.

IV. Analiz?

25. Manau, kad nagrin?jama nacionalin? tvarka yra suderinama su PVM direktyva. Kad pagr?s?iau ši? išvad?, pirmiausia pateiksiu kelis ?žanginius paaiškinimus d?l taikom? (arba taikytin?) PVM direktyvos taisykli? (A). Paskui prieisiu prie išvados, kad „visos sumos, susijusios su panaudojimu pirm? kart?, tikslinimo“ reikalavimas patenka ne ? PVM direktyvos 187 straipsnio taikymo srit?, bet ? 184–186 straipsni?, kuriuos jis atitinka, taikymo srit? (B).

A. Taikomos (arba taikytinos) PVM direktyvos taisykl?s

26. Pagal PVM direktyvos 167 straipsn? „[t]eis? ? atskait? atsiranda, atsiradus prievolei apskai?iuoti atskaitytin? PVM“. Šiomis aplinkyb?mis Teisingumo Teismas ne kart? pažym?jo, kad teis? ? atskait? „yra sudedamoji PVM reglamentuojan?ios sistemos dalis ir iš principo negali b?ti ribojama“(3). Jis taip pat konstatavo, kad „[a]tskaitos sistemos tikslas yra visiškai atleisti verslininkus nuo vykdant savo ekonomin? veikl? mok?tino arba sumok?to PVM naštos, jei pati ?mon?s veikla iš esm?s skirta apmokestinamiesiems sandoriams sudaryti“(4).

27. PVM direktyvos 184 ir paskesniuose straipsniuose nustatant tikslinimo mechanizm? pateikiamos išsamesn?s teis? ? atskait? taikomos taisykl?s(5). Tuo mechanizmu užtikrinama, kad ankstesniame etape ?vykdyti sandoriai toliau suteikt? teis? ? atskait? tik tuo atveju, kai jie naudojami PVM apmokestinamam tiekimui(6). Kitaip tariant, „[š]iuo mechanizmu siekiama glaudžiai ir tiesiogiai susieti teis? ? perkant sumok?to PVM atskait? su atitinkam? prek? ir paslaug? naudojimu apmokestinamiesiems pardavimo sandoriams“(7).

28. PVM direktyvoje nustatyta atskaitos tvarka apima bendr?sias taisykles (184–186 straipsniai) ir speciali?sias taisykles, kurios taikomos ilgalaikiam turtui (187–192 straipsniai).

29. Pirma, kalbant apie bendr?sias taisykles, pažym?tina, kad pagal PVM direktyvos 184 straipsn? „[p]irmin? atskaita tikslinama, kai atskaityta PVM suma yra didesn? arba mažesn? už sum?, kuri? apmokestinamasis asmuo tur?jo teis? atskaityti“. Be to, 185 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad „[v]is? pirma atskaita tikslinama, kai pateikus PVM deklaracij? pasikei?ia veiksniai, kuriais remiantis buvo apskai?iuota atskaitytina PVM suma, pavyzdžiui, nutraukiami pirkimo sandoriai ar suteikiamos kain? nuolaidos“(8).

30. Pagal 186 straipsn? išsamias 184 ir 185 straipsni? taikymo taisykles turi nustatyti valstyb?s

nar?s(9).

31. Antra, PVM direktyvos 187 ir paskesniuose straipsniuose nustatytos konkre?ios taisykl?s, susijusios su atskaitos d?l ilgalaikio turto tikslinimu(10). Šiose konkre?iose taisykl?se apibr?žiami tam tikri aspektai, susij? su tuo, kaip turi b?ti atliekamas tikslinimas.

32. Atsižvelgiant ? šioje byloje svarbias aplinkybes, reik?t? pamin?ti tris aspektus.

33. Pirmą, tikslinimas turi b?ti išd?stomas per penkerius metus, ir šis laikotarpis nekilnojamojo turto, ?gyto kaip ilgalaikis turtas, atveju gali b?ti prat?stas iki 20 met?. Iš prašymo priimti prejudicin? sprendim? matyti, kad nekilnojamajam turtui, kuris ?gytas kaip ilgalaikis turtas, Nyderlandai nusprend? taikyti 10 met? tikslinimo laikotarp?. Tod?l tas laikotarpis gal?t? b?ti reikšmingas nagrin?jant pagrindin?je byloje kilus? klausim?, susijus? su apartament? kompleksu.

34. Antra, pagal PVM direktyvos 187 straipsnio 1 dal? tikslinimo laikotarpis apima metus, kuriais atitinkamas turtas buvo ?gytas arba pagamintas, ta?iau valstyb?s nar?s tikslinim? gali atlikti, remdamosi laikotarpiu, kuris prasideda nuo to momento, kai turtas buvo panaudotas *pirm? kart?*. Iš prašymo priimti prejudicin? sprendim? matyti, kad Nyderlandai pasirinko b?tent pastar?j? variant?.

35. Tre?ia, pagal 187 straipsnio 2 dal? kasmet turi b?ti tikslinamas tik penktadalis už ilgalaik? turt? apskai?iuoto PVM arba, prat?sus tikslinimo laikotarp?, atitinkama jo dalis. Pagal Nyderlanduose galiojan?i? tvark? atitinkama dalis yra *viena dešimtoji*.

B. „Visos sumos, susijusios su panaudojimu pirm? kart?, tikslinimo“ reikalavimo klasifikacija

36. Užduodamas pirm?j? klausim?, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas nori išsiaiškinti, ar PVM direktyvos nuostatomis, susijusiomis su atskaitos tikslinimu, draudžiamas „visos sumos, susijusios su panaudojimu pirm? kart?, tikslinimo“ reikalavimas.

37. Norint atsakyti ? t? klausim?, reikia išnagrin?ti, ar „visos sumos, susijusios su panaudojimu pirm? kart?, tikslinimo“ reikalavimas patenka ? PVM direktyvos (184 ir paskesniuose straipsniuose) nustatytos bendrojo tikslinimo tvarkos ar specialiosios tvarkos (187 ir paskesni? straipsni?) taikymo srit?, ar nepatenka n? ? vienos iš ši? tvark? taikymo srit?.

38. *Stichting Schoonzicht* teigia, kad PVM direktyvos 184–186 straipsniuose nustatyta bendroji tvarka netur?t? b?ti taikoma nagrin?jamu atveju, nes tikslinimas yra susij?s su nekilnojamuoju turtu ir jam taikomas tos direktyvos 187 straipsnis, pagal kur? tikslinimas tur?t? b?ti išd?stomas per 10 met?. Kadangi pagal OB 15 straipsnio 4 dal? reikalaujama atitinkam? pirmin?s atskaitos dal? sumok?ti vienu kartu, tai prieštarauja PVM direktyvos 187 straipsniui.

39. Nyderland? ir Švedijos vyriausyb?s, taip pat Komisija daro priešing? išvad?. J? manymu, „visos sumos, susijusios su panaudojimu pirm? kart?, tikslinimo“ reikalavimas patenka ? PVM direktyvoje nustatyt? bendr?j? tvark?, tod?l yra su ja suderinamas.

40. Pritariu j? tokiai pozicijai.

41. Iš ties? PVM direktyvos 187 straipsnyje nustatyta, kad „PVM atskaita tikslinama penkerius [arba daugiau] metus, ?skaitant preki? ?sigijimo ar pagaminimo [arba panaudojimo] metus“(11). Be to, kaip pažym?jo prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, valstyb?s nar?s yra ?pareigos numatyti ilgalaikiam turtui taikom? tikslinimo tvark?(12).

42. Vis d?lto šie argumentai n?ra naudingi atsakant ? klausim?, kaip reik?t? pašalinti

neatitikim? tarp numatytos paskirties ir faktinio panaudojimo pirm? kart?.

43. Iš tikr?j?, nors teis? atskaityti mok?tin? PVM sum? už kito asmens patiektas prekes ir suteiktas paslaugas pagal PVM direktyvos 167 ir 168 straipsnius gali b?ti ?gyvendinama nedelsiant ir visos apimties, net jeigu atitinkamos prek?s n?ra iš karto panaudojamos ?mon?s ekonomin?s veiklos tikslais(13), teis? ? atskait? galioja tiek, kiek tos prek?s ir paslaugos panaudojamos apmokestinamiesiems sandoriams(14). Iš ties?, kaip nurod? generalin? advokat? J. Kokott, „[t]eis? ? PVM atskait? pagal PVM direktyvos 167 straipsn? kartu su 63 straipsniu nuolat [paprastai] suteikiama dar tuo momentu, kai ?sigyjama prek?, remiantis jos *numatomu* naudojimu. <...> Suteikiant ši? teis? visada keliama s?lyga, kad apmokestinamasis asmuo naudot? ?sigyt? prek? apmokestinamiesiems sandoriams. Remiantis teismo praktika, tikslinimo taisykl?mis siekiama padidinti PVM atskaitos tikslum?: nuo prek?s ?sigijimo momento kontroliuojama, ar apmokestinamasis asmuo j? *faktiškai* naudoja tikslams, kuri? siekiant suteikiama teis? ? PVM atskait?“(15).

44. Šioje byloje, kaip nurodyta nutartyje d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim?, teis? ? atskait? atsirado tuomet, kai atitinkamas pirkimo PVM tapo mok?tinas atsižvelgiant ? *Stichting Schoonzicht* (2013 m.) deklaruotus ketinimus. Ta?iau, mano manymu, teis?s ? atskait? d?l keturi? išnuomot? apartament? apimtis buvo sumažinta iki nulio d?l pakeisto naudojimo b?do, kuris l?m? tai, kad *Stichting Schoonzicht* numatytas apmokestinamasis sandoris tapo faktiškai neapmokestinamuoju sandoriu iki turto *panaudojimo pirm? kart?*.

45. Kaip pažym?ta pirma, ilgalaikio turto PVM tikslinimo specifika pagal PVM direktyvos 187 straipsn? apima galimyb? išd?styti atskaitos tikslinim? per kelerius metus.

46. Ta tvarka grindžiama prielaida, kad „<...> [naudojimo] pakeitim? galimyb? ypa? reikšminga ilgalaikio turto atveju, nes jis dažnai naudojamas kelerius metus, per kuriuos gali b?ti kei?iama jo paskirtis“(16).

47. Švedijos vyriausyb? ir Komisija iš esm?s teigia, kad ta prielaida yra susijusi su naudojimo pakeitimais, kurie ?vyksta ilgalaikio turto naudojimo laikotarpiu. Vis d?lto visai kas kita yra toki? logik? taikyti laikotarpiui *iki* to naudojimo arba, konkre?iau kalbant, laikotarpiui, kuris prasideda deklaravus numatyt? paskirt? ir baigiasi prasid?jus pirmajam apmokestinamajam laikotarpiui, kuris reiškia faktinio naudojimo pradži?.

48. Iš tikr?j? pagal ?gyvendinimo sprendimo 12 straipsnio 2 dal? prievol? tikslinti yra susijusi su pirmuoju apmokestinamuoju laikotarpiu, kuriuo prek?s *buvo prad?tos naudoti*, tod?l tomis aplinkyb?mis reikia pripažinti, kad naudojimo pradžia yra paties naudojimo sudedamoji dalis. Taigi galima teigti, kad panaudojimo pirm? kart? momentas patenka ? PVM direktyvos 187 straipsnio taikymo srit?. Ta?iau atrodo, kad tikrinant, ar anks?iau deklaruota *numatyta* paskirtis atitinka *faktin?* naudojim?, pagr?sta ir gana logiška atsižvelgti ? moment?, kai tas faktinis naudojimas ?vyksta pirm? kart?, nes (jeigu tas prekybininkas pats anks?iau neatliko tikslinimo, jei tai ?manoma) atlikti patikrinim? ankstesniame etape b?t? gana sud?tinga, jei apskritai ?manoma.

49. Ši? išvad? patvirtina poreikis užtikrinti mokes?i? neutralumo principo laikym?si atsižvelgiant ? abu jo bendrai suprantamus aspektus.

50. Pirma, remiantis vienu šio principo aspektu, prekybininkas turėtų būti atleistas nuo prievolės mokėti PVM, „jei pati įmonės veikla (iš esmės) skirta apmokestinamiesiems sandoriams sudaryti“ (17). Priešingai, mano manymu, paaiškėjus, kad prekybininkas pradeda naudoti prekes *neapmokestinamajam* sandoriui ir toks naudojimas prieštarauja anksčiau deklaruotiems ketinimams, tai reiškia, kad, pradėjus naudoti turtą, ankstesnė priežastis, dėl kurios prekybininkas buvo atleistas nuo prievolės mokėti PVM, paprasčiausiai išnyko.

51. Šioje byloje taikant pirma išvardytus argumentus, atrodo, kad teisė atsikaiti atsirado, kai *Stichting Schoonzicht* atsirado prievolė sumokėti pirkimo PVM ir numatyta šio turto paskirtis buvo deklaruota kaip apmokestinama. Vis dėlto pasikeitus numatytai paskirčiai, dėl kurios sandoriai tapo neapmokestinami, nebeliko jokios priežasties prekybininkui atleisti nuo atskaityto mokesčio. Priežastis atskaityti PVM išnyko prasidėjus faktiniam naudojimui (arba net anksčiau (18)).

52. Atsižvelgiant į mokesčių neutralumo principo antrą aspektą, pagal šį principą taip pat „draudžiama, kad tokius pačius sandorius vykdantys tokio subjektai būtų skirtingai vertinami PVM surinkimo srityje“ (19). Iš tiesų pagal šį mokesčių neutralumo principo aspektą „draudžiama <...> skirtingai vertinti panašius tarpusavyje konkuruojančius paslaugų teikimo PVM aspektu“ (20).

53. Kiek tai susiję su šia byla, manau, kad, pritarus *Stichting Schoonzicht* pozicijai, susidariusi situacija prieštarautų pirma minėtam antrajam mokesčių neutralumo principo aspektui.

54. Be to, kaip manų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas ir teigė Nyderlandų ir Švedijos vyriausybės ir Komisija, toks rezultatas suteiktų nepagrįstą finansinį pranašumą prekybininkui, kuris deklaruoja, kad atitinkamas ilgalaikis turtas bus naudojamas apmokestinamaisiais tikslais, ir taip išlaiko su pirmine atskaita susijusias lėšas, net jeigu nei faktinis panaudojimas pirmą kartą, nei paskesnis naudojimas per tikslinimo laikotarpį tam prekybininkui nesuteiktų teisės į tokį atskaitą. Kitaip tariant, jeigu analizė būtų siejama su ketinimų deklaravimo momentu, nepaisant faktinio panaudojimo pirmą kartą, tai reikštų, kad valstybė narė iš esmės finansuotų tokį prekybininką, kuris tik turėtų grąžinti lėšas proporcingomis dalimis per taikomą kelerių metų tikslinimo laikotarpį (21).

55. Atvirkščiai, prekybininkas, kuris lygiai taip pat neapmokestinamais tikslais naudoja ilgalaikį turtą, negautų tokio finansinio pranašumo, jeigu *ab initio* neatliktų jokios atskaitos, pagrįstos jo *ab initio* ketinimu panaudoti ilgalaikį turtą neapmokestinamais tikslais.

56. Faktinis ilgalaikio turto panaudojimas pirmą kartą yra toks pat abiejų šių hipotetinių prekybininkų atveju, tačiau PVM atskaitos tikslais šie prekybininkai būtų vertinami labai skirtingai vien dėl skirtingų jų deklaruotų (ir tikriausiai *bona fide*) ketinimų, susijusių su atitinkamo turto panaudojimu. Visais kitais atžvilgiais jie padėtų yra vienoda.

57. Manau, kad abiem atvejais vertinimas PVM atskaitos tikslais taip pat turėtų būti vienodas.

58. Iš OB 15 straipsnio 4 dalies matyti, kad Nyderlandų teisės aktais siekiama panaikinti nepageidaujamą pirma aprašytą rezultatą reikalaujant, kad teisės atsikaiti taikymo sritis atitiktų situaciją pirmojo faktinio panaudojimo momentu (po kurio pradeda galioti ilgalaikiam turtui taikoma tikslinimo tvarka). Manau, kad taip tais teisės aktais prisidedama prie mokesčių neutralumo, atsižvelgiant į abi jo prasmes, išlaikymo. Atrodo, kad *a fortiori* taip ir yra, nes teisės aktai turi abipusį poveikį: ne tik prekybininko, kurio ketinimai pasikeičia iš apmokestinamo naudojimo į neapmokestinamą naudojimą, „nenaudai“, bet ir prekybininkui, kurio ketinimai pasikeičia iš neapmokestinamo naudojimo į apmokestinamą naudojimą, palankiu būdu.

59. Manau, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamas atvejis nepatenka į PVM direktyvos 187 ir

paskesni? straipsni? taikymo srit? (taigi, n?ra su jais suderinamas).

60. Ši išvada neprieštarauja Teisingumo Teismo nutar?iai, priimtai byloje *Gmina Mi?dzydroje*, kurioje Teisingumo Teismas nurod?, kad PVM direktyvos 187 straipsnio nuostatos yra taikomos „atskaitos tikslinimo [situacijoms], <...> kai nesuteikian?iai teis?s ? atskait? veiklai naudojamas turtas v?liau yra priskiriamas ši? teis? suteikian?iai veiklai“(22). Teisingumo Teismas prid?r?, kad PVM direktyvos 187 straipsnis „draudžia tvark?, pagal kuri? b?t? leidžiamas atskaitos tikslinimas per trumpesn? laikotarp? nei penkeri metai, tod?l ir atskaitos tikslinimo vienu kartu tvark?, <...> pagal kuri? leidžiamas atskaitos tikslinimas per vienus mokestinius metus“(23).

61. Tos bylos faktin?s aplinkyb?s, kurios išsamiau aprašytos nutartyje(24), rodo, kad tie pareiškimai buvo padaryti tuo metu, kai atitinkamas turtas jau buvo naudojamas. Tik tuomet pasikeit? naudojimas (arba su tuo naudojimu susij? ketinimai). Ta?iau tai iš esm?s skiriasi nuo pagrindin?je byloje aptariamoms pad?ties. Tod?l manau, kad PVM direktyvos 187 straipsnis nagrin?jamoje byloje netaikomas.

62. Kyla kitas klausimas, ar nagrin?jamas atvejis patenka ? tos direktyvos 184 ir paskesni? straipsni? taikymo srit?.

63. Manau, kad taip.

64. Sprendime *SEB bankas* Teisingumo Teismas PVM direktyvoje nustatyt? bendr?j? tikslinimo tvark? aiškino veikiau pla?iai. Teisingumo Teismas konstatavo, kad 184 straipsnio formuluot? „*a priori* neužkerta kelio bet kuriam nepagr?stos atskaitos atvejui“(25). Jis t? nuostat? aiškino kaip taikom? „atvej[ui], kai atskaita buvo atlikta, nors nebuvo teis?s ? j?““, nes tas scenarijus pateko „? PVM direktyvos 184 straipsnyje numatyt? pirm? atvej?, t. y. kai atskaityta PVM suma yra didesn? už sum?, kuri? apmokestinamasis asmuo tur?jo teis? atskaityti“(26).

65. Šioje byloje aiškiai matomas „nepagr?stos atskaitos atvejis“, kaip j? Teisingumo Teismas išaiškino Sprendime *SEB bankas*. Tiesa, ta byla buvo susijusi su atveju, kai atskaita buvo padaryta, nepaisant to, kad *ab initio* nebuvo jokios teis?s ? atskait?. Šioje byloje teis? ? atskait? d?l keturi? apartament? atsirado, ta?iau d?l pirma paaiškint? priežas?i? v?liau išnyko. Taigi, pripažinus, kad PVM direktyvos 184–186 straipsniuose reglamentuojami atvejai, kai b?tina ištaisyti nepagr?st? atskait?, kaip tai padar? Teisingumo Teismas Sprendime *SEB bankas*, ta pati išvada taip pat turi b?ti taikoma atvejams, kai ankstesn? teis? ? atskait? faktiškai sumaž?ja iki nulio prieš atitinkam? prekį panaudojim? pirm? kart?.

66. Manau, kad byloje *SEB bankas* ir šioje byloje susidariusios situacijos atspindi du tos pa?ios problemos variantus: kaip ištaisyti atlikt? atskait?, kai jos apskritai netur?jo b?ti leista atlikti (*SEB bankas*) arba kai jos nebetur?t? b?ti leidžiama atlikti (*in casu*). Tod?l manau, kad sprendimo b?das, kur? Teisingumo Teismas nustat? Sprendime *SEB bankas*, tur?t? b?ti taikomas šioje byloje siekiant prieiti prie išvados, kad atitinkama situacija patenka ? bendrosios atskaitos tikslinimo tvarkos, reglamentuojamos PVM direktyvos 184–186 straipsniuose, taikymo srit? ir atitinka ši? tvark?.

67. D?l pirma nurodyt? priežas?i? taip pat darau išvad?, kad nagrin?jamuose nacionalin?s teis?s aktuose numatytas „visos sumos, susijusios su panaudojimu pirm? kart?, tikslinimo“ reikalavimas patenka ne ? PVM direktyvos 187 ir paskesni? straipsni? taikymo srit?, bet ? tos direktyvos 184–186 straipsni? taikymo srit? ir pastaruosius straipsnius atitinka.

C. Antrasis prejudicinis klausimas

68. Manau, kad atitinkamoms PVM direktyvos nuostatoms nagrin?jama nacionalin? tikslinimo

tvarka neprieštarauja, todėl nėra reikalo atsakyti į prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikuso teismo užduotį antrąjį klausimą.

V. Išvada

69. Atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta, siūlau Teisingumo Teismui taip atsakyti *Hoge Raad der Nederlanden* (Nyderlandų Aukščiausiasis Teismas):

Nacionalinei ilgalaikiam turtui skirtai tikslinimo tvarkai, pagal kurią metais, kuriais turtas pradedamas naudoti, visų pirminės atskaitos suma tikslinti vienu kartu galima, jeigu, pradėjus naudoti turtą, paaiškėja, kad ta pirminė atskaita skiriasi nuo atskaitos sumos, kurią apmokestinamasis asmuo turi teisę atskaityti atsižvelgiant į faktinį ilgalaikio turto naudojimą, taikomi ne 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 187 ir paskesni straipsniai, bet tos direktyvos 184–186 straipsniai. Toms nuostatoms tokia nacionalinė tikslinimo tvarka neprieštarauja.

1 Originalo kalba: anglų.

2 OL L 347, 2006, p. 1 (įskaitant pakeitimus).

3 Žr., pvz., 2000 m. kovo 21 d. Sprendimo *Gabalfriša ir kt.*, C-110/98–C-147/98, EU:C:2000:145, 43 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją ir 2010 m. rugsėjo 30 d. Sprendimo *Uszodaépít*, C-392/09, EU:C:2010:569, 34 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją.

4 2019 m. spalio 3 d. Sprendimo *Altic*, C-329/18, EU:C:2019:831, 26 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija. Taip pat žr. 2012 m. spalio 18 d. Sprendimo *TETS Haskovo*, C-234/11, EU:C:2012:644, 27 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją ir 2018 m. spalio 17 d. Sprendimo *Ryanair*, C-249/17, EU:C:2018:834, 23 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją.

5 2005 m. gruodžio 15 d. Sprendimo *Centralan Property*, C-63/04, EU:C:2005:773, 57 punktas. Taip pat žr. 2014 m. birželio 5 d. Nutarties *Gmina Międzyzdroje*, C-500/13, EU:C:2014:1750, 24 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją.

6 Taip pat žr., pvz., 2014 m. kovo 13 d. Sprendimo *FIRIN*, C-107/13, EU:C:2014:151, 50 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją ir 2016 m. birželio 16 d. Sprendimo *Mateusiak*, C-229/15, EU:C:2016:454, 28 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją.

7 Ten pat.

8 2016 m. birželio 16 d. Sprendimo *Mateusiak*, C-229/15, EU:C:2016:454, 29 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija ir 2016 m. birželio 16 d. Sprendimo *Kreissparkasse Wiedenbrück*, C-186/15, EU:C:2016:452, 47 punktas.

9 Atitinkamai Teisingumo Teismas nurodė, kad „184 ir 185 straipsnių <...> nuostatose nustatyta (t. y. apibrėžta ir apibota) pareiga tikslinti nepagrįstą PVM atskaitą. Tačiau jose nenumatyta, kaip šį tikslinimą atlikti“, išskyrus atvejus, susijusius su ilgalaikiu turtu. 2018 m. balandžio 11 d. Sprendimo *SEB bankas*, C-532/16, EU:C:2018:228, 26 punktas.

10 Ilgalaikio turto savoką turi apibrėžti valstybės narės. Žr. PVM direktyvos 189 straipsnio a punktą. Pagal PVM direktyvos 190 straipsnį „[t]aikydamos 187, 188, 189 ir 191 straipsnius, valstybės narės gali ilgalaikiu turtu laikyti paslaugas, kurių savybės panašios į paprastai ilgalaikiam turtui priskiriamas savybes“.

11 Išskirta mano.

12 Šiuo atžvilgiu taip pat žr. 2014 m. birželio 5 d. Nutarties *Gmina Międzyzdroje*, C-500/13, EU:C:2014:1750, 24 ir 27 punktus ir juose nurodytą jurisprudenciją.

13 2012 m. kovo 22 d. Sprendimo *Klub*, C-153/11, EU:C:2012:163, 45 punktas.

14 2015 m. spalio 22 d. Sprendimo *Sveda*, C-126/14, EU:C:2015:712, 18 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija. Taip pat žr. konkrečius atvejus, aptariamus, pavyzdžiui, 2000 m. birželio 8 d. Sprendime *Schloßstraße* (C-396/98, EU:C:2000:303, 42 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija), 2000 m. birželio 8 d. Sprendime *Breitsohl* (C-400/98, EU:C:2000:304, 41 punktas) arba 2018 m. vasario 28 d. Sprendime *Imofloresmira - Investimentos Imobiliários* (C-672/16, EU:C:2018:134, 42 punktas). Pastarajame Sprendime Teisingumo Teismas konstatavo, kad „apmokestinamasis asmuo išsaugo teisę atskaiti [jeigu ši teisė atsirado], net jei jis dėl nuo jo valios nepriklausančių aplinkybių negalėjo prekų ar paslaugų, dėl kurių taikyta atskaita, naudoti savo apmokestinamiesiems sandoriams“.

15 Išvados, pateiktos byloje *Mateusiak*, C-229/15, EU:2016:138, 24 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija. Taip pat žr. generalinės advokatės J. Kokott išvados, pateiktos byloje *TETS Haskovo*, C-234/11, EU:C:2012:352, 27 ir 28 punktus ir juose nurodytą jurisprudenciją.

16 2006 m. kovo 30 d. Sprendimas *Uudenkaupungin kaupunki* (C-184/04, EU:C:2006:214, 25 punktas) dėl Šeštosios direktyvos atitinkamos nuostatos – 20 straipsnio.

17 Generalinės advokatės J. Kokott išvados, pateiktos byloje *Agrobet CZ*, C-446/18, EU:C:2019:1137, 57 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija.

18 Iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad atitinkami keturi apartamentai buvo išnuomoti nuo 2014 m. rugpjūčio mėn. Sunku sivaizduoti, kad sandorio apmokestinamasis arba neapmokestinamasis pobūdis kaip nors išaiškėtų tik pirmąjį nuomos (t. y. faktinio naudojimo) dieną, nes darytina prielaida, kad būtinios sutartys (rodančios sandorio pobūdį) tikriausiai buvo parengtos iš anksto, tačiau tai turėtų patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

19 Generalinės advokatės J. Kokott išvados, pateiktos byloje *Agrobet CZ*, C-446/18, EU:C:2019:1137, 57 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija.

20 Žr., pvz., 2017 m. kovo 9 d. Sprendimo *Oxycure Belgium*, C-573/15, EU:C:2017:189, 30 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją; 2019 m. birželio 27 d. Sprendimo *Belgisch Syndicaat van Chiropraxie ir kt.*, C-597/17, EU:C:2019:544, 28 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją ir 2019 m. gruodžio 19 d. Sprendimo *Segler-Vereinigung Cuxhaven*, C-715/18, EU:C:2019:1138, 36 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją.

21 Noriu labai aiškiai pažymėti, kad šioje byloje nėra jokių rodymų ar net užuominos apie kokį nors pažeidimą. Tačiau apskritai ir neatsižvelgiant į šios bylos faktines aplinkybes, negalima nepastebėti paskatos piktnaudžiauti, kuri galėtų susidaryti dėl galimų sąskaitų deklaravus (fiktyvių) paskirtą dalimis grąžinti nepagrįstos atskaitos sumą.

22 2014 m. birželio 5 d. nutarties (C-500/13, EU:C:2014:1750) 23 punktas. Ta byla buvo susijusi su teisės aktu, kuriame, kaip ir šioje byloje, nekilnojamajam turtui, kuris gygtas kaip ilgalaikis turtas, numatytas 10 metų tikslinimo laikotarpis, pradedamas skaičiuoti nuo prekų panaudojimo pirmą kartą momento. Bendrovė *Gmina Międzyzdroje* sumokėjo patiektų prekų ir suteiktų paslaugų, susijusių su jai priklausančiame sporto komplekse atliktais darbais, PVM.

Vykdam šiuos darbus, bendrov? svarst? galimyb? pakeisti šio turto valdymo sistem? ir išnuomoti j? komercinei bendrovei. Tuomet ji praš? *vienu kartu* atskaityti sumok?t? PVM, nes atitinkamo sporto komplekso naudojimo paskirtis buvo pakeista iš neapmokestinamos ? apmokestinam?. Mokes?i? institucijos atmet? š? prašym?, nes man?, kad atvejis buvo reglamentuojamas taikant tvark?, kuria ?gyvendinamas PVM direktyvos 187 straipsnis.

23 2014 m. birželio 5 d. Nutarties *Gmina Mi?dzydroje*, C-500/13, EU:C:2014:1750, 27 punktas.

24 Žr. faktini? aplinkybi? 2014 m. birželio 5 d. Nutarties *Gmina Mi?dzydroje*, C-500/13, EU:C:2014:1750, 10 ir 12 punktuose aprašym?, ypa? 12 punkt? *in fine*, „turint omenyje, jog d?l vienos dešimtosios šios sumos atskaita negali b?ti patikslinta, nes 2010 m. min?tas sporto kompleksas buvo naudotas veiklai, nesuteikian?iai teis?s ? atskait?“.

25 2018 m. balandžio 11 d. sprendimo (C-532/16, EU:C:2018:228) 33 punktas.

26 2018 m. balandžio 11 d. Sprendimo *SEB bankas*, C-532/16, EU:C:2018:228, 34 punktas.