TEISINGUMO TEISMO (aštuntoji kolegija) NUTARTIS

2021 m. gegužės 18 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Teisingumo Teismo procedūros reglamento 99 straipsnis – Apmokestinimas – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema (PVM) – Direktyva 2006/112/EB – Pirkimo mokesčio atskaita per pastato statybos etapą – Pasirenkamojo apmokestinimo režimas – Iš pradžių numatytos veiklos nutraukimas – Pirkimo mokesčio atskaitos tikslinimas – Atsakymas į prejudicinį klausimą, kurį galima aiškiai nustatyti iš jurisprudencijos“

Byloje C-248/20

dėl *Högsta förvaltningsdomstolen* (Vyriausiasis administracinis teismas, Švedija) 2020 m. gegužės 19 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2020 m. birželio 9 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Skatteverket

prieš

Skellefteå Industrihus AB

TEISINGUMO TEISMAS (aštuntoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas N. Wahl, teisėjai F. Biltgen (pranešėjas) ir L. S. Rossi,

generalinis advokatas H. Saugmandsgaard Øe,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į išklausius generalinį advokatą priimtą sprendimą išspręsti bylą motyvuota nutartimi pagal Teisingumo Teismo procedūros reglamento 99 straipsnį,

priima šią

Nutartį

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; toliau – PVM direktyva) 137, 168, 184–187, 189 ir 192 straipsnių aiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Skatteverket* (mokesčių administratorius, Švedija) ir *Skellefteå Industrihus AB* ginčą dėl pirkimo pridėtinės vertės mokesčio (PVM), kuris buvo sumokėtas nutraukus nekilnojamojo turto investicijų projektą, atskaitos tikslinimo.

* Proceso kalba: švedų.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalyje nurodyta:

„Apmokestinamasis asmuo“ – asmuo, kuris savarankiškai bet kurioje vietoje vykdo ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į tos veiklos tikslą ar rezultatą.“

4 Šios direktyvos 135 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Valstybės narės PVM neapmokestina šių sandorių, pagal kuriuos:

<…>

l) nekilnojamojo turto lizingą [išperkamąją nuomą] ar nuomą.“

5 Minėtos direktyvos 137 straipsnyje numatyta:

„1. Valstybės narės gali suteikti apmokestinamiesiems asmenims teisę pasirinkti apmokestinti šiuos sandorius:

<…>

b) pastatų ar jų dalių ir žemės, ant kurios jie pastatyti, tiekimą, išskyrus 12 straipsnio 1 dalies a punkte nurodytą tiekimą;

c) žemės, kuri nėra užstatyta, tiekimas, išskyrus 12 straipsnio 1 dalies b punkte nurodytos žemės statybai tiekimą;

d) nekilnojamojo turto lizingą [išperkamąją nuomą] ar nuomą.

2. Valstybės narės nustato išsamias taisykles, kuriomis reglamentuojamas 1 dalyje nurodytos galimybės naudojimas.

Valstybės narės gali apriboti šios pasirinkimo teisės taikymo sritį.“

6 Direktyvos 2006/112 168 straipsnyje nurodyta:

„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;

b) mokėtiną PVM už sandorius, kurie laikomi prekių tiekimu arba paslaugų teikimu pagal 18 straipsnio a punktą ir 27 straipsnį;

c) mokėtiną PVM už prekių įsigijimą Bendrijos viduje pagal 2 straipsnio 1 dalies b punkto i papunktį;

d) mokėtiną PVM už sandorius, kurie laikomi įsigijimu Bendrijos viduje pagal 21 ir 22 straipsnius;

e) mokėtiną arba sumokėtą PVM už prekių importą į tą valstybę narę.“

7 PVM direktyvos 184 straipsnyje numatyta:

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

8 Šios direktyvos 185 straipsnyje nustatyta:

„1. Visų pirma atskaita 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.“

9 Minėtos direktyvos 186 straipsnyje nurodyta:

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

10 PVM direktyvos 187 straipsnis suformuluotas taip:

„1. Su ilgalaikiu turtu susijusi PVM atskaita tikslinama penkerius metus, įskaitant prekių įsigijimo ar pagaminimo metus.

Tačiau valstybės narės gali nustatyti, kad PVM atskaita turi būti tikslinama penkerius metus nuo turto pirmo panaudojimo.

Kai įsigytas ilgalaikis turtas yra nekilnojamasis turtas, PVM atskaitos tikslinimo laikotarpis gali būti pratęstas iki 20 metų.

2. Kasmet tikslinamas tik penktadalis už ilgalaikį turtą apskaičiuoto PVM arba, pratęsus tikslinimo laikotarpį, atitinkama jo dalis.

Pirmojoje pastraipoje nurodytas tikslinimas atliekamas remiantis vėlesniais metais atskaitomos sumos metiniais svyravimais lyginant su tų metų, kuriais prekės buvo įsigytos, pagamintos arba tam tikrais atvejais panaudotos pirmą kartą, atskaitoma suma.“

11 PVM direktyvos 188 straipsnyje nustatyta:

„1. Tikslinimo laikotarpiu tiekiamas ilgalaikis turtas laikomas panaudotu apmokestinamojo asmens ekonominėje veikloje iki tikslinimo laikotarpio pabaigos.

Ekonominė veikla laikoma apmokestinama, kai apmokestinamas ilgalaikio turto tiekimas.

Ekonominė veikla laikoma neapmokestinama, kai ilgalaikio turto tiekimas yra neapmokestinamas.

2. 1 dalyje nurodytas tikslinimas atliekamas tik vieną kartą už visą likusį tikslinimo laikotarpį. Tačiau, kai ilgalaikio turto tiekimas neapmokestinamas, valstybės narės gali atsisakyti tikslinimo reikalavimo, jei prekes įsigyjantis asmuo yra apmokestinamasis asmuo, kuris tą ilgalaikį turtą naudoja tik sandoriams, už kuriuos PVM yra atskaitytinas.“

12 Šios direktyvos 189 straipsnyje nustatyta:

„Taikydamos 187 ir 188 straipsnius, valstybės narės gali imtis šių priemonių:

a) apibrėžti ilgalaikio turto sąvoką;

b) nustatyti PVM sumą, į kurią turi būti atsižvelgta tikslinant atskaitą;

c) imtis visų priemonių, būtinų užtikrinti, kad dėl atskaitos tikslinimo neatsirastų koks nors nepagrįstas pranašumas;

d) nustatyti supaprastintas administracines procedūras.“

13 Minėtos direktyvos 190 straipsnyje numatyta:

„Taikydamos 187, 188, 189 ir 191 straipsnius, valstybės narės gali ilgalaikiu turtu laikyti paslaugas, kurių savybės panašios į paprastai ilgalaikiam turtui priskiriamas savybes.“

14 PVM direktyvos 191 straipsnyje nustatyta:

„Jei kurioje nors valstybėje narėje 187 ir 188 straipsnių taikymo praktinis poveikis yra labai mažas, ta valstybė narė, pasikonsultavusi su PVM komitetu, gali netaikyti tų nuostatų, atsižvelgdama į bendrą PVM poveikį atitinkamoje valstybėje narėje bei supaprastintų administracinių procedūrų reikalingumą, jei dėl to neiškraipoma konkurencija.“

15 Šios direktyvos 192 straipsnyje numatyta:

„Kai apmokestinamajam asmeniui vietoj įprastos apmokestinimo schemos taikoma speciali apmokestinimo schema ar atvirkščiai, valstybės narės gali imtis visų būtinų priemonių užtikrinti, kad apmokestinamasis asmuo dėl to neįgytų nepagrįsto pranašumo ar nepatirtų nepagrįstos žalos.“

Švedijos teisė

16 Pagrindinės bylos faktinėms aplinkybėms taikytinos redakcijos 1994 m. kovo 30 d. *Mervärdesskattelag* (1994:200) (Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (1994:200); SFS 1994, Nr. 200; toliau – PVM įstatymas) 3 skyriaus 2 straipsnyje numatyta, kad nekilnojamojo turto nuoma yra iš esmės neapmokestinama. Vis dėlto nekilnojamojo turto savininkas, kuris visą ar dalį turto nuolat nuomoja apmokestinamajai veiklai vykdyti, gali pasirinkti apmokestinimą pagal PVM įstatymo 3 skyriaus 3 straipsnį ir 9 skyriaus 1 straipsnį.

17 Nors iš esmės galima pasirinkti apmokestinimą tik užbaigus statyti nekilnojamąjį turtą ir pradėjus jį nuomoti, iš PVM įstatymo 3 skyriaus 3 dalies 3 punkto ir 9 skyriaus 2 straipsnio matyti, kad nekilnojamojo turto savininkas gali pasirinkti apmokestinimą per pastato statybos etapą su sąlyga, kad jis ketina išnuomoti pastatą užbaigęs jį statyti.

18 Pagal šio įstatymo 9 skyriaus 6 straipsnio 2 dalį mokesčių administratorius statant pastatą gali net iki nuomos pradžios nutraukti pasirenkamąjį apmokestinimą, jei paaiškėja, kad nėra įvykdytos su šiuo režimu susijusios sąlygos.

19 PVM įstatymo 8 ir 8a skyriuose įtvirtintos nuostatos atitinkamai dėl teisės į pirkimo PVM mokesčio atskaitą ir dėl atskaitos tikslinimo.

20 Pagal šio įstatymo 8 skyriaus 3 straipsnį ir 9 skyriaus 8 straipsnį nekilnojamojo turto savininkas, pasirinkęs apmokestinimą, turi teisę atskaityti pirkimo PVM, susijusį su jo veikla. Atskaita gali būti atliekama arba pasirenkamuoju apmokestinimu per statybos etapą, atskaitant jį atgaline data, arba patikslinant atskaitą.

21 Iš minėto įstatymo 8a skyriaus 4 straipsnio matyti, kad atskaitos tikslinimas iš esmės turi būti atliekamas pasikeitus ilgalaikio turto, kurį įsigyjant atsirado visa ar dalinė teisė į pirkimo mokesčio atskaitą, naudojimui, todėl teisė į atskaitą sumažėjo. Reikia tikslinti atskaitą ir susiklosčius atvirkštinei situacijai, t. y. kai pirkimas nesuteikė teisės į atskaitą arba suteikė šią teisę tik iš dalies ir kai pakeitus naudojimą teisė į atskaitą yra nustatoma arba tampa didesnė.

22 Pagal to paties įstatymo 8a skyriaus 6 dalį PVM atskaita tikslinama, tik jeigu ilgalaikio turto naudojimas pasikeitė arba jeigu jis perleidžiamas per tam tikrą laikotarpį (tikslinimo laikotarpis). Nekilnojamojo turto atveju šis terminas yra dešimt metų.

23 PVM įstatymo 9 skyriaus 11 straipsnyje įtvirtintos specialios nuostatos, susijusios su tikslinimu, jei iki apmokestinamosios nuomos pradžios pasirenkamasis apmokestinimas nutraukiamas per statybos etapą. Tikslinimas atliekamas tik vieną kartą už visą likusį tikslinimo laikotarpį. Be to, pirkimo mokestis už laikotarpį nuo sprendimo leisti taikyti pasirenkamąjį apmokestinimą priėmimo iki jo galiojimo pabaigos turi būti sumokėtas valstybei kartu su delspinigiais. Pagal šias nuostatas visi atskaityti pirkimo mokesčiai turi būti nedelsiant grąžinami kartu su delspinigiais.

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

24 Kadangi pagal Švedijos teisę įsteigta bendrovė *Skellefteå Industrihus* jai priklausančiame žemės sklype ketino pastatyti pastatą biurų nuomai, ji paprašė nuo 2012 m. lapkričio mėn. per statybos etapą taikyti pasirenkamojo apmokestinimo režimą. Vėliau ji atskaitė 966 508 Švedijos kronų (SEK) (apie 95 400 EUR) pirkimo PVM už jos atliktus pirkimus, iš esmės už architekto paslaugas, susijusias su planuojamu pastatu. Kai vienas iš potencialių būsimų nuomininkų paskelbė, kad jo nebedomina patalpų nuoma nagrinėjamame pastate, pervertinus išlaidas paaiškėjo, kad projektas nebuvo finansiškai pelningas. Taigi 2013 m. rugsėjo mėn. atsakovė pagrindinėje byloje nusprendė nutraukti projektą ir dėl to nebegalėjo būti taikomas pasirenkamojo apmokestinimo režimas.

25 2013 m. gruodžio mėn. *Skellefteå Industrihus* grąžino visą atskaitytą PVM už laikotarpį, kai ji taikė pasirenkamojo apmokestinimo režimą. Vis dėlto po trejų metų, manydama, kad pareiga grąžinti atskaitytą pirkimo PVM yra nesuderinama su PVM direktyva, ji paprašė, kad būtų vėl leista taikyti pirkimo PVM atskaitą.

26 Kadangi mokesčių administratorius atmetė šį prašymą, *Skellefteå Industrihus* pareiškė ieškinį *Förvaltningsrätten i Umeå* (Umeo administracinis teismas, Švedija); šis teismas jį patenkino remdamasis tuo, kad taikytini nacionalinės teisės aktai nesuderinami su Sąjungos teise. Todėl mokesčių administratorius pervedė *Skellefteå Industrihus* jos anksčiau grąžintą PVM sumą.

27 Kadangi mokesčių administratoriaus apeliacinis skundas buvo atmestas, prašydamas įpareigoti *Skellefteå Industrihus* sumokėti atskaitytą pirkimo PVM jis pateikė kasacinį skundą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiame teisme.

28 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas visų pirma pažymi, kad šiuo atveju nebuvo piktnaudžiavimo ar sukčiavimo ir kad įsigijimo sandoriai nebuvo atlikti neapmokestinamiesiems sandoriams vykdyti. Taigi pagrindinė byla susijusi tik su klausimu dėl PVM įstatymo 9 skyriaus 11 straipsnio suderinamumo su PVM direktyva, kai mokestinė prievolė pasibaigia dėl pastato statybos projekto nutraukimo iki jo užbaigimo ir nėra sudarytas joks nuomos sandoris.

29 Be to, jis pažymi, kad PVM įstatymo 9 skyriaus 11 straipsnio nuostatos neturi tiesioginio atitikmens PVM direktyvoje, todėl reikia nustatyti, ar, kaip iš anksto nurodo mokesčių administratorius, šios nuostatos iš tiesų patenka į minėtos direktyvos 137 straipsniu valstybėms narėms suteiktą diskreciją patikslinti nekilnojamojo turto nuomos pasirenkamojo apmokestinimo tvarką. Atsakymo į tokį klausimą negalima rasti Teisingumo Teismo jurisprudencijoje, visų pirma minėtinuose 2006 m. sausio 12 d. Sprendime *Turn- und Sportunion Waldburg* (C-246/04, EU:C:2006:22), 2006 m. kovo 30 d. Sprendime *Uudenkaupungin kaupunki* (C-184/04, EU:C:2006:214) ir 2018 m. vasario 28 d. Sprendime *Imofloresmira – Investimentos Imobiliários* (C-672/16, EU:C:2018:134).

30 Galiausiai jis patikslina, kad jei Teisingumo Teismas nuspręstų, jog pagrindinėje byloje nagrinėjami teisės aktai nepatenka į valstybėms narėms pripažįstamos diskrecijos sritį, dar reikėtų išnagrinėti, ar šios nuostatos vis dėlto gali būti leidžiamos atsižvelgiant į PVM direktyvos nuostatas dėl atskaitos tikslinimo. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad ir šiuo klausimu Teisingumo Teismo jurisprudencija, visų pirma jo 1996 m. vasario 29 d. Sprendimas *INZO* (C-110/94, EU:C:1996:67), neleidžia atsakyti į šį klausimą.

31 Šiomis aplinkybėmis *Högsta förvaltningsdomstolen* (Vyriausiasis administracinis teismas, Švedija) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokį prejudicinį klausimą:

„Ar su [PVM] direktyva, visų pirma su jos 137, 168, 184–187, 189 ir 192 straipsniais, suderinama tai, kad turto savininkas, kuris pasirinko pastato statybos apmokestinimą ir atskaitė pirkimo mokestį, sumokėtą už įsigijimus, susijusius su statybos projektu, turi nedelsdamas grąžinti visą pirkimo mokesčio sumą su delspinigiais, nes mokestinė prievolė baigiasi dėl statybos projekto nutraukimo iki pastato užbaigimo ir todėl jo neišnuomojus?“

Dėl prejudicinio klausimo

32 Pagal Procedūros reglamento 99 straipsnį, jeigu atsakymą į klausimą, dėl kurio pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą, galima aiškiai nustatyti iš jurisprudencijos arba jeigu atsakymas į pateiktą klausimą nekelia jokių pagrįstų abejonių, Teisingumo Teismas, vadovaudamasis teisėjo pranešėjo siūlymu ir išklausęs generalinį advokatą, bet kada gali nuspręsti priimti sprendimą motyvuota nutartimi.

33 Ši nuostata taikytina šioje byloje.

34 Savo prejudiciniu klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyvos 137, 168, 184–187, 189 ir 192 straipsniai turi būti aiškinami taip, kad pagal juos draudžiami nacionalinės teisės aktai, kuriuose numatyta pareiga nekilnojamojo turto savininkui, kuriam buvo suteikta galimybė taikyti pasirenkamojo apmokestinimo režimą statant nuomai skirtą pastatą ir kuris atskaitė pirkimo PVM už šiam nekilnojamojo turto projektui skirtus įsigijimo sandorius, nedelsiant grąžinti visą šį pirkimo PVM su delspinigiais, nes numatytas projektas, dėl kurio atsirado teisė į atskaitą, buvo nutrauktas nepradėjus apmokestinamosios veiklos, arba kuriuose numatyta pareiga susiklosčius tokioms aplinkybėms patikslinti pirkimo PVM atskaitą.

35 Siekiant atsakyti į šį klausimą reikia konstatuoti, kad pagrindinės bylos faktinės aplinkybės susijusios ne su apmokestinimo pabaigos situacija, o su situacija, kai nėra apmokestinamųjų sandorių. Kadangi pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalį „apmokestinamuoju asmeniu“ laikomas asmuo, kuris savarankiškai

bet kurioje vietoje vykdo ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į tos veiklos tikslą ar rezultatą (šiuo klausimu žr. 2016 m. spalio 12 d. Sprendimo *Nigl ir kt.*, C-340/15, EU:C:2016:764, 26 punktą ir nurodytą jurisprudenciją), apmokestinimas PVM nesibaigia automatiškai, kai apmokestinamasis asmuo nusprendžia nutraukti anksčiau planuotą veiklą.

36 Dėl klausimo, ar naudodamosi joms suteikta diskrecija pagal PVM direktyvos 137 straipsnį valstybės narės gali numatyti taisyklę, pagal kurią teisė į atskaitą, suteikta pasinaudojus šiame straipsnyje numatyta pasirinkimo teise, gali būti panaikinta atgaline data, kai numatoma ekonominė veikla buvo nutraukta, reikia priminti, kad pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją būtent atsižvelgiant į apmokestinamojo asmens, kuris veikia kaip toks, įsigyjamas prekes ir paslaugas taikoma PVM sistema, taigi ir atskaitos mechanizmas. Pagal esamą ar numatomą prekių ar paslaugų naudojimą nustatoma tik pirminės atskaitos, į kurią apmokestinamasis asmuo turi teisę pagal PVM direktyvos 168 straipsnį, apimtis ir galimų tikslinimų per būsimus laikotarpius apimtis, tačiau tai nedaro poveikio teisės į atskaitą atsiradimui (2020 m. lapkričio 12 d. Sprendimo *ITH Comercial Timişoara*, C-734/19, EU:C:2020:919, 33 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

37 Teisingumo Teismas daug kartų nusprendė, kad atsiradusi teisė į atskaitą lieka iš principo galioti, net jei vėliau planuota ekonominė veikla nebuvo įvykdyta taip, kad būtų sudaryti apmokestinamieji sandoriai (šiuo klausimu žr. 1996 m. vasario 29 d. Sprendimo *INZO*, C-110/94, EU:C:1996:67, 20 punktą ir 2018 m. spalio 17 d. Sprendimo *Ryanair*, C-249/17, EU:C:2018:834, 25 punktą), arba jei dėl nuo jo valios nepriklausančių aplinkybių apmokestinamasis asmuo nepasinaudojo prekėmis ir paslaugomis, dėl kurių atsirado atskaita, apmokestinamiesiems sandoriams (2020 m. lapkričio 12 d. Sprendimo *ITH Comercial Timişoara*, C-734/19, EU:C:2020:919, 34 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

38 PVM direktyvą aiškinant kitaip, būtų pažeistas PVM neutralumo principas, kiek tai susiję su įmonės mokesčių našta. Todėl, mokesčių tikslais vertinant tą pačią investicijų veiklą, atsirastų nepagrįstų skirtumų tarp jau apmokestinamuosius sandorius vykdančių įmonių ir kitų įmonių, kurios investuodamos dar tik siekia užsiimti apmokestinamąja veikla, dėl kurios būtų sudaryta apmokestinamųjų sandorių. Be to, atsirastų neteisėtų skirtumų tarp šių įmonių, nes galutinis atskaitos pripažinimas priklausytų nuo klausimo, ar tokios investicijos baigiasi apmokestinamaisiais sandoriais, ar ne (2020 m. lapkričio 12 d. Sprendimo *ITH Comercial Timişoara*, C-734/19, EU:C:2020:919, 36 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

39 Be to, iš jurisprudencijos matyti, kad nors PVM direktyvos 137 straipsnio 2 dalimi valstybėms narėms suteikiama didelė diskrecija nustatyti teisės pasirinkti apmokestinimą būdus ir net ją panaikinti, valstybės narės negali ja naudotis ir pažeisti šios direktyvos 167 ir 168 straipsnių, kai panaikina jau įgytą teisę į atskaitą (2018 m. vasario 28 d. Sprendimo *Imofloresmira – Investimentos Imobiliários*, C-672/16, EU:C:2018:134, 48 punktas ir nurodyta jurisprudencija). Iš tiesų, PVM atskaitų, susijusių su veikla, apmokestinama pasinaudojus teise pasirinkti, ribojimas paveiktų ne teisės pasirinkti „apimtį“, kurią valstybės narės gali riboti pagal PVM direktyvos 137 straipsnio 2 dalį, bet naudojimosi šia teise padarinius (2018 m. vasario 28 d. Sprendimo *Imofloresmira – Investimentos Imobiliários*, C-672/16, EU:C:2018:134, 49 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

40 Nors valstybės narės gali nustatyti sąlygas ir tvarką, leidžiančią įgyvendinti pasirinkimo teisę, jos neturi pažeisti pačios teisės į atskaitą ir laikytis PVM direktyvos tikslų ir bendrųjų principų (šiuo klausimu žr. 2004 m. rugsėjo 9 d. Sprendimo *Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg*, C-269/03, EU:C:2004:512, 24 punktą; 2006 m. sausio 12 d. Sprendimo *Turn- und Sportunion Waldburg*, C-246/04, EU:C:2006:22, 31 punktas ir 2006 m. kovo 30 d. Sprendimo *Uudenkaupungin kaupunki*, C-184/04, EU:C:2006:214, 45 ir 46 punktai).

41 Darytina išvada, kad PVM direktyvos 137 straipsnio 2 dalis turi būti aiškinama taip, kad pagal ją draudžiama nacionalinės teisės nuostata, kaip antai PVM įstatymo 9 skyriaus 11 straipsnis, kurioje numatytas teisės į pirkimo mokesčio atskaitą atšaukimas, nors ši teisė buvo suteikta apmokestinamajam asmeniui įgyvendinant savo pasirinkimo teisę.

42 Kalbant apie klausimą, kaip 1996 m. vasario 29 d. Sprendime *INZO* (C-110/94, EU:C:1996:67) akcentuotas principas, pagal kurį teisė į atskaitą įgyjama, net jeigu veikla nutraukiama prieš pradedant vykdyti apmokestinamuosius sandorius, turi būti derinamas su PVM direktyvos nuostatomis dėl atskaitos tikslinimo ir, konkrečiai kalbant, ar tokia nuostata, kaip PVM įstatymo 9 skyriaus 11 straipsnis, vis dėlto gali būti pripažinta suderinama su šiomis nuostatomis, reikia priminti, kad Teisingumo Teismas jau nusprendė, jog PVM direktyvos 184–187 straipsniuose numatytas tikslinimo mechanizmas yra šioje direktyvoje nustatytos PVM atskaitos tvarkos dalis ir juo siekiama glaudžiai ir tiesiogiai susieti teisę į pirkimo PVM atskaitą su atitinkamų prekių ir paslaugų naudojimu apmokestinamiesiems pardavimo sandoriams (šiuo klausimu žr. 2020 m. liepos 9 d. Sprendimo *Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler*, C-374/19, EU:C:2020:546, 20 punktą ir 2020 m. rugsėjo 17 d. Sprendimo *Stichting Schoonzicht*, C-791/18, EU:C:2020:731, 26 punktą). Jis taip pat pažymėjo, kad jei apmokestinamojo asmens įgytos prekės ar paslaugos yra naudojamos neapmokestinamiems arba į PVM taikymo sritį nepatenkantiems sandoriams, negalima nei rinkti pardavimo mokesčio, nei atskaityti pirkimo mokesčio (2020 m. liepos 9 d. Sprendimo *Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler*, C-374/19, EU:C:2020:546, 21 punktas).

43 PVM direktyvos 184 straipsnyje labai plačiai apibrėžiamas pareigos patikslinti atskaitą atsiradimas: „[p]irminė atskaita tikslinama, kai atskaityta PVM suma yra didesnė arba mažesnė už sumą, kurią apmokestinamasis asmuo turėjo teisę atskaityti.“ Tokia formuluote neatmetamas joks galimas neteisingos atskaitos atvejis, nes pareigos patikslinti bendrą apimtį patvirtina aiškus išimčių, numatytų PVM direktyvos 185 straipsnio 2 dalyje, sąrašas (2020 m. rugsėjo 17 d. Sprendimo *Stichting Schoonzicht*, C-791/18, EU:C:2020:731, 30 ir 31 punktai).

44 Jei apmokestinamasis asmuo dėl nuo jo valios nepriklausančių aplinkybių nenaudoja prekių ir paslaugų, dėl kurių buvo taikoma atskaita, apmokestinamiesiems sandoriams, tam, kad būtų nustatyta, jog būta „pasikeitimų“, kaip jie suprantami pagal PVM direktyvos 185 straipsnį, nepakanka, kad nutraukus nuomos sutartį pastatas, t. y. nuomos sutarties dalykas, liktų nenuomojamas, kai įrodyta, jog apmokestinamasis asmuo vis dar ketina jį naudoti apmokestinamosios veiklos tikslais ir imasi tam reikalingų veiksmų, nes tai reikštų teisės į atskaitą ribojimą atskaitos tikslinimo srityje taikytinomis nuostatomis (šiuo klausimu žr. 2020 m. lapkričio 12 d. Sprendimo *ITH Comercial Timişoara*, C-734/19, EU:C:2020:919, 43 punktą ir nurodytą jurisprudenciją).

45 Glaudus ir tiesioginis ryšys, kaip tai suprantama pagal šios nutarties 42 punkte primintą jurisprudenciją, turintis egzistuoti tarp teisės į pirkimo PVM atskaitą ir numatytų apmokestinamųjų sandorių įvykdymo, išnyksta tik tuo atveju, jei apmokestinamasis asmuo nebeketina naudoti aptariamų prekių ir paslaugų apmokestinamiesiems pardavimo sandoriams vykdyti arba naudoja juos neapmokestinamiesiems sandoriams vykdyti (šiuo klausimu žr. 2020 m. lapkričio 12 d. Sprendimo *ITH Comercial Timişoara*, C-734/19, EU:C:2020:919, 44 punktą).

46 Vadinasi, jeigu, kaip matyti iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą, pagrindinėje byloje nagrinėjama situacija atitinka ankstesniame punkte aprašytą situaciją, o tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, jai turi būti taikomas PVM direktyvos 184-187 straipsniuose numatytas tikslinimo mechanizmas.

47 Konkrečiai dėl PVM direktyvos 187 straipsnio Teisingumo Teismas nusprendė, kad šioje nuostatoje nereglamentuojama tikslinimo, kurį reikia taikyti, jei pirmojo panaudojimo momentu teisė į atskaitą yra didesnė arba mažesnė už pirminę atskaitą, tvarka (2020 m. rugsėjo 17 d. Sprendimo *Stichting Schoonzicht*, C-791/18, EU:C:2020:731, 43 punktas). Be to, tvarkos, susijusios su pirminės atskaitos tikslinimu atitinkamo turto pirmo panaudojimo dieną, kai paaiškėja, kad tą dieną minėta atskaita buvo

didesnė už tą, kurią apmokestinamasis asmuo turėjo teisę atskaityti atsižvelgiant į faktinį šio turto naudojimą, nustatymas nenumatytas PVM direktyvos 187 straipsnyje, o numatytas šios direktyvos 184 ir 185 straipsnių taikymo taisyklėse, kurias valstybės narės turi apibrėžti pagal šios direktyvos 186 straipsnį (2020 m. rugsėjo 17 d. Sprendimo *Stichting Schoonzicht*, C-791/18, EU:C:2020:731, 48 punktas).

48 Šiuo atveju, kadangi įsigyta prekė ir paslaugos nebuvo „pirmo panaudojimo“ ar „faktinio panaudojimo“, reikia daryti išvadą, kad Švedijos teisėje numatytos pirminės PVM atskaitos tikslinimo taisyklės nepatenka į PVM direktyvos 187 straipsnio taikymo sritį, todėl, priešingai, nei nusprendė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, negali prieštarauti šiai nuostatai.

49 Tokia pati išvada darytina ir dėl PVM direktyvos 192 straipsnio, nes iš šios nuostatos teksto aiškiai matyti, kad pagal ją valstybėms narėms paliekama galimybė pasirinkti, ar imtis „būtinų nuostatų, kad apmokestinamasis asmuo negautų nepagrįsto pranašumo arba nepatirtų nepagrįstos žalos“.

50 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, į prejudicinį klausimą reikia atsakyti taip: PVM direktyvos 137, 168, 184–187, 189 ir 192 straipsniai turi būti aiškinami taip, kad pagal juos draudžiami nacionalinės teisės aktai, kuriuose numatyta pareiga nekilnojamojo turto savininkui, kuriam buvo suteikta galimybė taikyti pasirenkamojo apmokestinimo režimą statant nuomai skirtą pastatą ir kuris atskaitė pirkimo PVM už šiam nekilnojamojo turto projektui skirtus įsigijimo sandorius, nedelsiant grąžinti visą šį mokestį su delspinigiais, nes dėl numatyto projekto, dėl kurio atsirado teisė į atskaitą, nebuvo pradėta jokia apmokestinamoji veikla, tačiau pagal juos nedraudžiami nacionalinės teisės aktai, kuriuose numatyta pareiga susiklosčius tokiai situacijai patikslinti pirkimo PVM atskaitą.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

51 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas.

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

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 137, 168, 184–187, 189 ir 192 straipsniai turi būti aiškinami taip, kad pagal juos draudžiami nacionalinės teisės aktai, kuriuose numatyta pareiga nekilnojamojo turto savininkui, kuriam buvo suteikta galimybė taikyti pasirenkamojo apmokestinimo režimą statant nuomai skirtą pastatą ir kuris atskaitė pirkimo pridėtinės vertės mokestį (PVM) už šiam nekilnojamojo turto projektui skirtus įsigijimo sandorius, nedelsiant grąžinti visą šį mokestį su delspinigiais, nes dėl numatyto projekto, dėl kurio atsirado teisė į atskaitą, nebuvo pradėta jokia apmokestinamoji veikla, tačiau pagal juos nedraudžiami nacionalinės teisės aktai, kuriuose numatyta pareiga susiklosčius tokiai situacijai patikslinti pirkimo PVM atskaitą.

Parašai.