Teismo praktikos rinkinys

TEISINGUMO TEISMO (pirmoji kolegija) SPRENDIMAS

2018 m. balandžio 11 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema (PVM) – Teisės į pirkimo mokesčio atskaitą ribojimas – Pirkimo mokesčio atskaitos tikslinimas – Žemės tiekimas – Klaidingas „apmokestinamos veiklos“ kvalifikavimas – Mokesčio nurodymas pirminėje sąskaitoje faktūroje – Tiekėjo atliktas tokio nurodymo pakeitimas“

Byloje C-532/16

dėl 2016 m. spalio 3 d. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo nutartimi, kurią Teisingumo Teismas gavo 2016 m. spalio 18 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

prieš

AB SEB bankas

TEISINGUMO TEISMAS (pirmoji kolegija)

kurį sudaro kolegijos pirmininkė R. Silva de Lapuerta, teisėjai J.-C. Bonichot (pranešėjas), A. Arabadjiev, S. Rodin ir E. Regan,

generalinis advokatas M. Bobek,

posėdžio sekretorius M. Aleksejev, administratorius,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2017 m. spalio 4 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

– *AB SEB bankas*, atstovaujamos M. Bielskienės, padedamos advokatės A. Medelienės,

– Lietuvos Vyriausybės, atstovaujamos D. Kriaučiūno, R. Krasuckaitės ir J. Prasauskienės,

– Europos Komisijos, atstovaujamos L. Lozano Palacios ir J. Jokubauskaitės,

susipažinęs su 2017 m. gruodžio 20 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada

priima šį

* Proceso kalba: lietuvių.

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1; toliau – PVM direktyva) 184–186 straipsnių išaiškinimo.

2 Šis prašymas buvo pateiktas nagrinėjant Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – mokesčių administratorius) ir *AB SEB bankas* ginčą dėl sprendimo perskaičiuoti mokestį, priimto šios bendrovės atžvilgiu, siekiant patikslinti šios bendrovės atliktą pridėtinės vertės mokesčio (PVM), kurį ji sumokėjo įsigydama žemę, atskaitą.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 PVM direktyvos 12 straipsnio 1 dalies b punkte nustatyta:

„1. Valstybės narės apmokestinamuoju asmeniu gali laikyti bet kurį asmenį, kuris retkarčiais vykdo su 9 straipsnio 1 dalies antroje pastraipoje nurodyta veikla susijusį sandorį, ypač kurį nors iš šių sandorių:

<...>

b) žemės statybai tiekimą.“

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

„1. Sandoriai, kurių valstybės narės neapmokestina PVM:

<...>

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

5 Pagal PVM direktyvos 179 straipsnį:

„Apmokestinamasis asmuo teisę į PVM atskaitą įgyvendina taip – iš visos PVM sumos, mokėtinos per atitinkamą mokestinį laikotarpį, atima visą PVM sumą, į kurios atskaitą per tą patį laikotarpį jis įgijo teisę ir ja naudojasi pagal 178 straipsnį.

Tačiau valstybės narės gali reikalauti, kad 12 straipsnyje apibrėžtus atsitiktinius sandorius vykdantys apmokestinamieji asmenys pasinaudotų savo teise į atskaitą tik tiekimo metu.“

6 PVM direktyvos 5 skyrius „Atskaitos tikslinimas“ apima 184–189 straipsnius.

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 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 PVM direktyvos 186 straipsnyje nustatyta:

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

10 PVM direktyvos 187 straipsnis išdėstytas 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 Pagal PVM direktyvos 188 straipsnį:

„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 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 Pagal PVM direktyvos 250 straipsnio 1 dalį:

„1. Kiekvienas apmokestinamasis asmuo pateikia PVM deklaraciją, nurodydamas visą informaciją, reikalingą nustatyti mokėtino mokesčio dydį ir atskaitytinas sumas, kiek tai reikalinga nustatyti apmokestinimo bazę, su šiuo mokesčiu ir atskaita susijusių sandorių bendrą vertę bei neapmokestinamų sandorių vertę.“

Lietuvos Respublikos teisė

14 Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (2004 m. sausio 15 d. Įstatymo Nr. IX-1960 redakcija) 65 straipsnyje „Bendrosios PVM atskaitos tikslinimo taisyklės“ nustatyta:

„Jeigu PVM mokėtojas po mokestinio laikotarpio PVM deklaracijos pateikimo dalį įsigytų prekių grąžino, gavo iš prekių tiekėjo arba paslaugų teikėjo papildomų nuolaidų ar dėl kokių nors kitų priežasčių sumažėjo prekių tiekėjui arba paslaugų teikėjui mokėtina PVM suma, taip pat jeigu PVM mokėtojui buvo grąžintas importo PVM, o minėtos pirkimo ir (arba) importo PVM sumos buvo įtrauktos į PVM atskaitą, PVM atskaita tikslinama to mokestinio laikotarpio, kurį paaiškėjo minėtos aplinkybės, PVM deklaracijoje atitinkamai didinant mokėtiną į biudžetą (mažinant grąžintiną iš biudžeto) PVM sumą.“

15 Šio įstatymo 83 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Jeigu po prekių tiekimo arba paslaugų teikimo įforminimo keičiasi tiekiamų prekių arba teikiamų paslaugų apmokestinamoji vertė ir (arba) kiekis, suteikiamos įvairios nuolaidos, prekės (ar jų dalis) grąžinama, prekių (ar jų dalies) arba paslaugų atsisakoma ar dėl kokių nors kitų priežasčių keičiasi pirkėjo (kliento) mokėtinas atlygis, prekių tiekėjas arba paslaugų teikėjas privalo išrašyti pirkėjui (klientui) kreditinį dokumentą, kuriuo įforminami minėti aplinkybių pasikeitimai. Šalių susitarimu prekių grąžinimas ar paslaugų atsisakymas gali būti įformintas ne prekių tiekėjo ar paslaugų teikėjo išrašomu kreditiniu dokumentu, o pirkėjo (kliento) išrašomu debetiniu dokumentu, jeigu pirkėjas (klientas) yra PVM mokėtojas.“

16 Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (2004 m. balandžio 13 d. Įstatymo Nr. IX-2112 redakcija) 68 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Jeigu kitaip nenustatyta atitinkamo mokesčio įstatyme, mokesčių mokėtojas ar mokesčių administratorius mokestį apskaičiuoti arba perskaičiuoti gali ne daugiau kaip už einamuosius ir penkerius praėjusius kalendorinius metus, skaičiuojamus atgal nuo tų metų, kada pradedama mokestį apskaičiuoti arba perskaičiuoti, sausio 1 dienos.“

17 Šio įstatymo 80 straipsnio 1 dalis išdėstyta taip:

„Mokesčių mokėtojas turi teisę patikslinti mokesčio deklaraciją, jei nėra pasibaigęs šio Įstatymo 68 straipsnyje nustatytas mokesčio apskaičiavimo (perskaičiavimo) terminas.“

Pagrindinėje byloje nagrinėjamo ginčo faktinės aplinkybės ir prejudiciniai klausimai

18 *UAB SEB Lizingas*, kurios teises perėmęs *SEB bankas* ją prisijungė 2013 m. lapkričio mėn., 2007 m. kovo mėn. nusipirko šešis žemės sklypus iš *VKK Investicija* už 4 800 000 litų (LTL), t. y. apie 1 387 200 eurų, įskaitant visus mokesčius. Sudarydamos šį sandorį šalys nusprendė, kad tai yra žemės statybai tiekimas, t. y. PVM apmokestinamas sandoris. Todėl *SEB Lizingas* sumokėjo PVM sumą už šį sandorį ir įtraukė ją į savo 2007 m. kovo mėn. PVM atskaitą.

19 Tuo pačiu metu *SEB Lizingas* perdavė sklypus *VKK Investicija* pagal išperkamosios nuomos sutartį. Bet, kadangi ši bendrovė nevykdė pagal išperkamosios nuomos sutartį prisiimtų įsipareigojimų, *SEB Lizingas* vienašališkai nutraukė sutartį 2009 m. kovo mėn.

20 2010 m. balandžio 14 d. *VKK Investicija* išrašė pareiškėjui kreditinę PVM sąskaitą faktūrą ir nurodė, kad, be PVM, pirmoje sąskaitoje faktūroje nurodyta kaina, įskaitant visus mokesčius, buvo kaina be mokesčio, taip pat išrašė naują sąskaitą faktūrą, kurioje nurodė 4 800 000 LTL mokėtiną kainą, neišskirdama PVM. Ji manė, kad aptariamas pirkimo-pardavimo sandoris galiausiai nebuvo žemės statybai tiekimas, todėl jis buvo neapmokestinamas PVM. Taip pat ji pateikė patikslintą 2007 m. kovo mėn. PVM deklaraciją.

21 2012 m. buvo atliktas *SEB Lizingo*, kuri atsisakė atsižvelgti į kreditinę sąskaitą faktūrą, naują sąskaitą faktūrą ir patikslinti 2007 m. kovo mėn. atskaitą pagal šiuos dokumentus, mokestinis patikrinimas. Manydamas, kad aptariamas žemės tiekimas iš tiesų buvo neapmokestinamas sandoris, mokesčių administratorius 2014 m. gegužės 16 d. sprendimu nurodė sumokėti nepagrįstai atskaitytą PVM sumą su delspinigiais ir skyrė *SEB bankas* baudą.

22 *SEB bankas* šį sprendimą apskundė Mokestinių ginčų komisijai prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, ši iš dalies panaikino sprendimą dėl mokėtino PVM ir su juo susijusių sumų. Mokesčių administratorius pateikė skundą dėl šio sprendimo dalies panaikinimo Vilniaus apygardos administraciniame teisme (Lietuva). Šis teismas skundą atmetė. Mokesčių administratorius pateikė apeliacinį skundą dėl Vilniaus apygardos administracinio teismo sprendimo Lietuvos vyriausiame administraciniame teisme (Lietuva).

23 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad ši byla patenka į Sąjungos teisės aiškinimo ir taikymo sritį.

24 Šiomis aplinkybėmis Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas nutarė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar PVM direktyvos 184–186 straipsniai tokiomis aplinkybėmis, kokios susiklostė šioje byloje, turi būti aiškinami taip, kad šioje direktyvoje numatytas atskaitos tikslinimo mechanizmas netaikomas atvejais, kai pirminė pridėtinės vertės mokesčio (PVM) atskaita iš viso nebuvo galima, nes tai buvo neapmokestinamas žemės tiekimo sandoris?

2. Ar atsakymui į pirmąjį klausimą yra reikšminga, kad: 1) į pirminę atskaitą žemės sklypų pirkimo PVM buvo įtrauktas dėl mokesčių administratoriaus praktikos, pagal kurią atitinkamas tiekimas klaidingai buvo laikomas apmokestinamu žemės statybai tiekimu, numatytu PVM direktyvos 12 straipsnio 1 dalies b punkte; ir (ar) kad 2) žemės tiekėjas po pirkėjo atliktos pirminės atskaitos jam išrašė kreditinę PVM sąskaitą faktūrą, kuria koreguojamos pirminėje sąskaitoje faktūroje nurodytos (išskirtos) PVM sumos?

3. Teigiamai atsakius į pirmąjį klausimą, ar tokiomis aplinkybėmis, kokios susiklostė nagrinėjamoje byloje, PVM direktyvos 184 ir (ar) 185 straipsniai turi būti aiškinami taip, kad, kai pirminė atskaita apskritai nebuvo galima, nes atitinkamas sandoris buvo neapmokestinamas PVM, turi būti laikoma, jog apmokestinamojo asmens pareiga tikslinti šią atskaitą atsirado iš karto, ar tik tuomet, kai paaiškėjo, jog pirminė atskaita buvo negalima?

4. Teigiamai atsakius į pirmąjį klausimą, ar tokiomis aplinkybėmis, kokios susiklostė nagrinėjamoje byloje, PVM direktyva, ypač jos 179, 184–186 ir 250 straipsniai, turi būti aiškinami taip, kad patikslintos atskaitytino pirkimo PVM sumos yra įtraukiamos į to mokestinio laikotarpio PVM atskaitą, kurio metu atsirado apmokestinamojo asmens pareiga ir (ar) teisė tikslinti jo pirminę atskaitą?“

Dėl prejudicinių klausimų

Pirminės pastabos

25 Pirmiausia primintina, kad PVM direktyvos 184 straipsnyje numatyta pareiga tikslinti pirminę atskaitą, kai atskaityta PVM suma yra didesnė arba mažesnė už sumą, kurią apmokestinamasis asmuo turėjo teisę atskaityti. Šios direktyvos 185 straipsnio 1 dalyje pažymima, kad ši pareiga visų pirma kyla, kai pateikus PVM deklaraciją pasikeičia veiksniai, kuriais remiantis atskaitytina PVM suma buvo apskaičiuota. Šio straipsnio 2 dalyje nurodyti atvejai, kai išimties tvarka atskaita netikslinama. Pagal šios direktyvos 186 straipsnį valstybės narės nustato išsamias 184 ir 185 straipsnių taikymo taisykles.

26 Šių 184 ir 185 straipsnių, į kuriuos daroma nuoroda pirmajame prejudiciniame klausime, nuostatose nustatyta (t. y. apibrėžta ir apribota) pareiga tikslinti nepagrįstą PVM atskaitą. Tačiau jose nenumatyta, kaip šį tikslinimą atlikti.

27 Kita vertus, PVM direktyvos 186 straipsnis aiškiai įpareigoja valstybes nares nustatyti šio tikslinimo sąlygas. Tik tiek, kiek tai susiję su ilgalaikiu turtu, specialiu atveju PVM direktyvos 187–189 straipsniuose numatytos tam tikros PVM atskaitos tikslinimo taisyklės.

28 Taigi reikia atskirti PVM direktyvos 184 straipsnyje nustatytos pareigos tikslinti apimtį nuo šios direktyvos 187–189 straipsniuose aprašyto tikslinimo mechanizmo taikymo srities.

Dėl pirmojo ir antrojo klausimų

29 Kadangi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pirmajame klausime remiasi PVM direktyvos 184–186 straipsniais ir šioje direktyvoje numatytu nepagrįstos PVM atskaitos tikslinimo mechanizmu, reikia performuluoti šį klausimą atsižvelgiant į nurodytus argumentus.

30 Pirmuoju ir antruoju klausimais prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, pirma, ar PVM direktyvos 184 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad šiame straipsnyje nustatyta nepagrįstos PVM atskaitos tikslinimo pareiga taip pat taikoma tuo atveju, kai pirminė atskaita buvo negalima, nes su ja susijęs sandoris buvo neapmokestinamas PVM, ir, antra, ar PVM direktyvos 187–189 straipsnius reikia aiškinti taip, kad šiuose straipsniuose numatytas nepagrįstos PVM atskaitos tikslinimo mechanizmas taikomas tokiais atvejais, visų pirma kalbant apie tokią situaciją, kaip nagrinėjamoji pagrindinėje byloje, kai pirminė PVM atskaita buvo nepateisinama, nes susijusi su PVM neapmokestinamu žemės tiekimo sandoriu.

31 Be to, šis teismas klausia, ar atsakymui į pirmąjį klausimą gali turėti poveikį aplinkybė, kad pagrindinėje byloje PVM, susijęs su žemės pirkimo kaina, buvo neteisingai sumokėtas ir atskaitytas dėl klaidingos mokesčių administratoriaus praktikos, ir aplinkybė, kad šios žemės tiekėjas išrašė pirkėjui kreditinę sąskaitą faktūrą, kurioje buvo ištaisyta pirminėje sąskaitoje faktūroje nurodyta PVM suma.

32 Pirma, reikia pažymėti, kad pareiga tikslinti apibrėžta PVM direktyvos 184 straipsnyje taip plačiai, kaip įmanoma: „pirminė atskaita tikslinama, kai atskaityta PVM suma yra didesnė arba mažesnė už sumą, kurią apmokestinamasis asmuo turėjo teisę atskaityti“.

33 Ši formuluotė *a priori* neužkerta kelio bet kuriam nepagrįstos atskaitos atvejui. Pareigos tikslinti bendrą taikymo sritį patvirtina PVM direktyvos 185 straipsnio 2 dalyje nustatytų leidžiamų išimčių sąrašas.

34 Konkrečiai atvejis, kai atskaita buvo atlikta, nors nebuvo teisės į ją, patenka į PVM direktyvos 184 straipsnyje numatytą pirmą atvejį, t. y. kai atskaityta PVM suma yra didesnė už sumą, kurią apmokestinamasis asmuo turėjo teisę atskaityti.

35 Be to, tai atitinka bendros PVM sistemos logiką, kad PVM direktyvoje, kurioje iš esmės pakartotos 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 (OL L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23; toliau – Šeštoji direktyva) nuostatos, nustatyta bendra PVM atskaitos tikslinimo pareiga.

36 Viena vertus, iš tiesų ši pareiga yra neatsiejama nuo kiekvienos valstybės narės pareigos imtis visų įstatyminių ir administracinių priemonių, būtinų užtikrinant viso mokėtino PVM surinkimą savo teritorijoje. Šiuo tikslu valstybės narės privalo tikrinti apmokestinamųjų asmenų deklaracijas, jų sąskaitas ir kitus svarbius dokumentus, taip pat apskaičiuoti ir surinkti mokėtiną mokestį (2008 m. liepos 17 d. Sprendimo *Komisija / Italija*, C-132/06, EU:C:2008:412, 37 punktas). Vis dėlto šie tikrinimai nėra prasmingi, jei nenumatyta nepateisinamos atskaitos tikslinimo.

37 Kita vertus, bendra nepateisinamos PVM atskaitos tikslinimo pareiga taip pat kyla iš PVM neutralumo, kuris yra bendros PVM sistemos pagrindinis principas, šioje srityje nustatytas Sąjungos teisės aktų leidėjo (2006 m. vasario 21 d. Sprendimo *Halifax*, C-255/02, EU:C:2006:121, 92 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

38 Iš tiesų pagal šią sistemą tik prekėms ir paslaugoms, kurias apmokestinamieji asmenys naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, taikomi pirkimo mokesčiai gali būti atskaitomi. Pirkimo mokesčių atskaita susijusi su pardavimo mokesčių sumokėjimu. Jei apmokestinamojo asmens įgytos prekės ar paslaugos yra naudojamos neapmokestinamiems arba į PVM taikymo sritį nepatenkantiems sandoriams, negalima rinkti pardavimo mokesčio ir atskaityti pirkimo mokesčio (2006 m. kovo 30 d. Sprendimo *Uudenkaupungin kaupunki*, C-184/04, EU:C:2006:214, 24 punktas). PVM neutralumo principas taip pat reikalauja, kad nepagrįsta atskaita būtų koreguojama bet kuriuo atveju.

39 Iš to, kas išdėstyta, matyti, kad PVM direktyvos 184 straipsnį reikia aiškinti taip, kad pareiga tikslinti nepateisinamą PVM atskaitą taip pat taikoma, kai pirminė atskaita buvo negalima, kaip antai tuo atveju, kai sandoris, dėl kurio atlikta minėta atskaita, buvo vienas iš tų, kurie neapmokestinami PVM.

40 Vis dėlto, antra, PVM direktyvos 187–189 straipsniai tokiu atveju netaikomi.

41 Iš tiesų iš PVM direktyvos 187 straipsnio 2 dalies antros pastraipos matyti, kad šioje nuostatoje numatytas tikslinimas, kiek tai susiję su ilgalaikiu turtu, atliekamas atsižvelgiant į teisės į atskaitą pokyčius, įvykusius po šių prekių įsigijimo, gamybos arba pirmojo panaudojimo. PVM direktyvos 187 straipsnyje aprašytos tikslinimo taisyklės susijusios su specialiu atveju, numatytu PVM direktyvos 185 straipsnio 1 dalyje, t. y. kai pateikus PVM deklaraciją pasikeitė veiksniai, kuriais remiantis buvo apskaičiuota atskaitytina suma. Todėl jos negali būti taikomos siekiant tikslinti atskaitą,

atliktą nesant jokios teisės į atskaitą *ab initio*. Kai kurios šios taisyklės, kaip antai tikslinimas dalimis per penkerius metus, numatytas PVM direktyvos 187 straipsnio 2 dalies pirmoje pastraipoje, yra akivaizdžiai nepritaikytos tokiam atvejui. Dėl PVM direktyvos 188 straipsnio pažymėtina, kad jis numato dar specifiškesnį ir kitokį ilgalaikio turto tiekimo tikslinimo laikotarpiu atvejį.

42 Be to, dėl Šeštosios direktyvos nuostatų, kurios iš esmės identiškos PVM direktyvos nuostatoms, Teisingumo Teismas nusprendė (2010 m. rugsėjo 30 d. Sprendimo *Uszodaépítő*, C-392/09, EU:C:2010:569, 31 punktas), kad Šeštojoje direktyvoje numatytas tikslinimo mechanizmas taikomas tik jei egzistuoja teisė į atskaitą (šiuo klausimu žr. 2006 m. kovo 30 d. Sprendimo *Uudenkaupungin kaupunki*, C-184/04, EU:C:2006:214, 37 punktą).

43 Iš to, kas minėta, matyti, kad nepagrįstos PVM atskaitos tikslinimo mechanizmas, numatytas PVM direktyvos 187 ir 188 straipsniuose, netaikomas, jei pirminė atskaita buvo atlikta nesant teisės į atskaitą. Todėl šis mechanizmas netaikomas žemės tiekimo sandoriui, kaip antai nagrinėjamam pagrindinėje byloje, kuris, kaip nurodė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, buvo neapmokestinamas PVM, todėl dėl jo neturėjo būti renkamas ir atskaitomas šis mokestis.

44 Šiomis aplinkybėmis tai, kad pagrindinėje byloje, viena vertus, PVM, susijęs su žemės pirkimo kaina, buvo neteisingai sumokėtas ir atskaitytas dėl klaidingos mokesčių administratoriaus praktikos ir, kita vertus, žemės tiekėjas išrašė pirkėjui kreditinę sąskaitą faktūrą, kurioje buvo ištaisyta pirminėje sąskaitoje faktūroje nurodyta PVM suma, neturi įtakos šio mechanizmo netaikymui.

45 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į pirmąjį ir antrąjį klausimus reikia atsakyti, kad PVM direktyvos 184 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad šiame straipsnyje nustatyta pareiga tikslinti nepagrįstą PVM atskaitą taip pat taikoma tuo atveju, kai pirminė atskaita buvo negalima, nes sandoris, dėl kurio ji atlikta, buvo neapmokestinamas PVM. Vis dėlto PVM direktyvos 187–189 straipsnius reikia aiškinti taip, kad šiuose straipsniuose numatytas nepagrįstos PVM atskaitos tikslinimo mechanizmas netaikomas tokiais atvejais, būtent tokioje situacijoje, kaip nagrinėjama pagrindinėje byloje, kai pirminė PVM atskaita buvo nepateisinama, nes ji susijusi su neapmokestinamu PVM žemės tiekimo sandoriu.

Dėl trečiojo ir ketvirtojo klausimų

46 Savo trečiuoju ir ketvirtuoju klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyvos nuostatos, susijusios su atskaitos tikslinimu, turi būti aiškinamos taip, kad, jeigu pirminė PVM atskaita buvo negalima, jos leidžia nustatyti datą, kada kyla pareiga tikslinti nepagrįstą PVM atskaitą, ir laikotarpį, už kurį šis tikslinimas turi būti atliktas.

47 Šie klausimai susiję su PVM tikslinimo sąlygomis. Kaip nurodyta šio sprendimo 43 punkte, PVM direktyvos 187–189 straipsniuose numatytas PVM tikslinimo mechanizmas netaikomas tokiai situacijai, kaip nagrinėjamoji pagrindinėje byloje. Todėl valstybės narės tokiu atveju turi nustatyti šio tikslinimo taisykles, taikydamos PVM direktyvos 186 straipsnį.

48 Vis dėlto valstybės narės, priimdamos šias taisykles nustatančius nacionalinės teisės aktus, turi laikytis Sąjungos teisės. Šiomis aplinkybėmis Teisingumo Teismas, gavęs prašymą priimti prejudicinį sprendimą, turi pateikti aiškinimo gaires, nacionaliniam teismui būtinas vertinant šių teisės aktų atitiktį Sąjungos teisei, kurios laikymąsi užtikrina Teisingumo Teismas, visų pirma pagrindiniams principams (šiuo klausimu žr. 1997 m. gegužės 29 d. Sprendimo *Kremzow*, C-299/95, EU:C:1997:254, 15 punktą ir 2009 m. kovo 26 d. Nutarties *Pignataro*, C-535/08, nepaskelbta Rink., 22 punktą).

49 Šiuo klausimu *SEB bankas* savo rašytinėse pastabose teigė, kad PVM, susijusio su 2007 m. sudarytu sandoriu, atskaitos tikslinimas prieštarauja teisinio saugumo ir teisėtų lūkesčių apsaugos principams, o iki 2013 m. mokesčių administratorius pats laikėsi nuomonės, kad šis sandoris buvo apmokestinamasis sandoris.

50 Vis dėlto, viena vertus, primintina, kad teisėti lūkesčiai negali būti grindžiami neteisėta administratoriaus praktika (šiuo klausimu žr. 1986 m. vasario 6 d. Sprendimo *Vlachou / Audito Rūmai*, 162/84, EU:C:1986:56, 6 punktą). Nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Lietuva) kritikavo administracinę praktiką kaip pagrįstą klaidingu nacionalinės teisės aiškinimu, pagal kurią aptariamas sandoris iš pradžių buvo laikomas „PVM apmokestinamu sandoriu“, todėl pirminė PVM atskaita buvo neteisėta.

51 Kita vertus, pažymėtina, kad teisinio saugumo principas nedraudžia nacionalinių mokesčių institucijų administracinės praktikos, pagal kurią jos per senaties terminą gali atšaukti sprendimą, kuriuo apmokestinamajam asmeniui suteikė teisę į PVM atskaitą, ir pareikalauti sumokėti šį mokestį (šiuo klausimu žr. 2016 m. spalio 12 d. Sprendimo *Nigl ir kt.*, C-340/15, EU:C:2016:764, 48 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

52 Vis dėlto šis principas reikalauja, kad apmokestinamojo asmens mokestinė padėtis, susijusi su jo teisėmis ir pareigomis mokesčių administratoriaus atžvilgiu, nebūtų ginčytina neribotą laiką (šiuo klausimu žr. 2014 m. vasario 6 d. Sprendimo *Fatorie*, C-424/12, EU:C:2014:50, 46 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją). Todėl faktas, kad senaties termino eigos pradžia priklauso nuo atsitiktinių aplinkybių, kurioms esant paaiškėja atskaitos neteisėtumas, ir kuri turi būti nustatyta, kaip pageidauja Lietuvos Vyriausybė, tą dieną, kai pirkėjas gauna kreditinę sąskaitą faktūrą, kurioje pardavėjas vienašališkai ištaisė sumą, be mokesčio už žemę, įtraukęs PVM praėjus keleriems metams po pardavimo, gali pažeisti teisinio saugumo principą, o tai turi įvertinti nacionalinis teismas.

53 Į trečiąjį ir ketvirtąjį klausimus reikia atsakyti, kad PVM direktyvos 186 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad tais atvejais, kai pirminė PVM atskaita buvo negalima, valstybės narės, laikydamosi Sąjungos teisės principų, būtent teisinio saugumo ir teisėtų lūkesčių apsaugos principų, turi nustatyti datą, kada atsiranda pareiga tikslinti nepagrįstą PVM atskaitą, ir laikotarpį, už kurį turi būti atliekamas tikslinimas. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi patikrinti, ar tokiu atveju, kaip nagrinėjamas pagrindinėje byloje, buvo laikomasi šių principų.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

54 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. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

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

1. **2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 184 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad šiame straipsnyje nustatyta pareiga tikslinti nepagrįstą pridėtinės vertės mokesčio (PVM) atskaitą taip pat taikoma tuo atveju, kai pirminė atskaita buvo negalima, nes sandoris, dėl kurio ji atlikta, buvo neapmokestinamas PVM. Vis dėlto Direktyvos 2006/112 187–189 straipsnius reikia aiškinti taip, kad šiuose straipsniuose numatytas nepagrįstos PVM atskaitos tikslinimo mechanizmas netaikomas tokiais atvejais, būtent tokioje situacijoje, kaip nagrinėjama pagrindinėje byloje, kai pirminė PVM atskaita buvo nepateisinama, nes susijusi su neapmokestinamu PVM žemės tiekimo sandoriu.**

2. Direktyvos 2006/112 186 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad tais atvejais, kai pirminė pridėtinės vertės mokesčio (PVM) atskaita buvo negalima, valstybės narės, laikydamosi Sąjungos teisės principų, būtent teisinio saugumo ir teisėtų lūkesčių apsaugos principų, turi nustatyti datą, kada atsiranda pareiga tikslinti nepagrįstą PVM atskaitą, ir laikotarpį, už kurį turi būti atliekamas tikslinimas. Nacionalinis teismas turi patikrinti, ar tokiu atveju, kaip nagrinėjamas pagrindinėje byloje, buvo laikomasi šių principų.

Silva de Lapuerta Bonichot Arabadjiev

Rodin Regan

Paskelbta 2018 m. balandžio 11 d. viešame posėdyje Liuksemburge.

Kancleris
A. Calot Escobar

Pirmosios kolegijos pirmininkė
R. Silva de Lapuerta