TEISINGUMO TEISMO (aštuntoji kolegija) SPRENDIMAS

2020 m. liepos 9 d.*

„ Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Pridėtinės vertės mokestis (PVM) – Direktyva 2006/112/EB – Atskaitos tikslinimas – Teisės į atskaitą pakeitimas – Investicinis turtas, naudojamas apmokestinamiesiems ir neapmokestinamiesiems sandoriams – Veiklos, suteikiančios teisės į atskaitą, nutraukimas – Išliekantis ir išimtinis naudojimas neapmokestinamiesiems sandoriams“

Byloje C-374/19

dėl 2019 m. kovo 27 d. *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas, Vokietija) nutartimi, kurią Teisingumo Teismas gavo 2019 m. gegužės 13 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

HF

prieš

Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler

TEISINGUMO TEISMAS (aštuntoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkė L. S. Rossi, trečiosios kolegijos pirmininkė A. Prechal (pranešėja) ir N. Wahl,

generalinis advokatas G. Hogan,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

– HF, atstovaujamos *Steuerberater* M. S. Thum,

– Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos J. Möller ir S. Eisenberg,

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

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

* Proceso kalba: vokiečių.

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) 185 ir 187 straipsnių išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant HF ir *Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler* (Bad Arvėlerio Nojenaro mokesčių inspekcija, Vokietija, toliau – mokesčių inspekcija) ginčą dėl pridėtinės vertės mokesčio (PVM), kurį ji sumokėjo statydama kavinę prie senelių namų, kuriuos ji eksploatuoja neapmokestinamiesiems PVM sandoriams, atskaitos tikslinimo.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 Pagal PVM direktyvos 167 straipsnį teisė į PVM atskaitą įgyjama atsiradus prievolei apskaičiuoti atskaitytiną PVM.

4 Šios direktyvos 168 straipsnyje nustatyta:

„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;

<…>“

5 Minėtos direktyvos 184 straipsnyje numatyta:

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

6 Šios direktyvos 185 straipsnyje nurodyta:

„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.“

7 PVM direktyvos 187 straipsnyje numatyta:

„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.

Nekilnojamojo turto atveju laikotarpis, kuris naudojamas kaip patikslintos atskaitos apskaičiavimo pagrindas, gali būti pratęstas ne ilgiau kaip 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.“

Vokietijos teisė

8 Pagrindinei bylai taikytinos redakcijos *Umsatzsteuergesetz* (Apyvartos mokesčio įstatymas, toliau – *UStG*) 15a straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Jei per penkerius metus nuo nekilnojamojo turto, kuris buvo panaudotas sandoriams tik kartą, naudojimo pradžios pasikeičia veiksniai, kuriais remiantis buvo apskaičiuota pradinė atskaitos suma, su kiekvienais kalendoriniais metais susiję pasikeitimai kompensuojami tikslinant sumokėtų mokesčių, susijusių su įsigijimo ar gamybos sąnaudomis, atskaitą. Kalbant apie nekilnojamąjį turtą, įskaitant jo pagrindines sudedamąsias dalis, tikslinimą, kuriam taikomos su nekilnojamuoju turtu susijusios civilinės teisės nuostatos, ir statybą trečiajam asmeniui priklausančiame žemės sklype, vietoj penkerių metų termino taikomas dešimties metų terminas.“

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

9 Ieškovė pagrindinėje byloje yra ribotos atsakomybės bendrovę kontroliuojantis subjektas, kuris eksploatuoja senelių namus PVM neapmokestinamiems sandoriams vykdyti. 2003 m. ši bendrovė pastatė prie šių senelių namų kavinę, į kurią lankytojai gali patekti per išorinį įėjimą, o šių senelių namų gyventojai – per šių namų valgomąjį.

10 Ieškovė pagrindinėje byloje iš pradžių pareiškė, kad nagrinėjamą kavinę naudojo tik apmokestinamiesiems sandoriams, nes ši kavinė buvo skirta iš išorės atvykusiems lankytojams, o ne senelių namų gyventojams, kurie turi likti valgomajame. Po 2006 m. atlikto pirmojo patikrinimo mokesčių inspekcija, iš esmės sutikusi su šia deklaracija, vis dėlto nusprendė, kad visiškai neįmanoma, jog nė vienas senelių namų gyventojas neapsilankys šioje kavinėje ir nesinaudos ja su jų aplankyti atvykusiais asmenimis. Taigi šalys pagrindinėje byloje susitarė, kad 10 % nagrinėjamos kavinės naudojama neapmokestinamiesiems PVM sandoriams. Dėl to nuo 2003 m. buvo atliktas patikslinimas pagal *UStG* 15a straipsnį.

11 Po antrojo patikrinimo mokesčių inspekcija konstatavo, kad pagrindinėje byloje nagrinėjama ribotos atsakomybės bendrovė 2012–2009 m. nebevykdė pardavimo sandorių aptariamoje kavinėje; be to, 2013 m. vasario mėn. ši veikla buvo išbraukta iš prekybos registro. Dėl šios išvados mokesčių inspekcija turėjo iš naujo patikslinti atskaitą už šiuos metus pagal *UStG* 15a straipsnį, nes ši kavinė nebebuvo naudojama sandoriams, suteikiantiems teisę į sumokėto pirkimo PVM atskaitą.

12 Ieškovė pagrindinėje byloje pateikė skundą dėl mokesčių inspekcijos sprendimo nurodyti jai atlikti antrą patikslinimą – šis skundas buvo atmestas – ir vėliau pareiškė ieškinį kompetentingam *Finanzgericht* (Finansų teismas, Vokietija); pastarasis šį ieškinį atmetė. Savo sprendime šis teismas pažymėjo, kad kavinė nebebuvo naudojama apmokestinamiesiems maitinimo sandoriams. Jei išorės

lankytojai nebelanko patalpų, naudojimo santykiai automatiškai pasikeitė taip, kad šia kavine naudojosi tik senelių namų gyventojai, todėl minėta kavinė 100 % buvo naudojama tik neapmokestinamiesiems sandoriams.

13 Ieškovė pagrindinėje byloje dėl šio sprendimo pateikė kasacinį skundą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiame teisme, tvirtindama, kad nors aptariama kavinė, kuri yra įmonės turto dalis nesant galimybės juo naudotis privatiems poreikiams, nebenaudojama apmokestinamiesiems tikslams, tai nėra šios kavinės naudojimo pakeitimas, dėl kurio gali būti tikslinama atskaita pagal *UStG* 15a straipsnį. Toks nenaudojimas turi būti suprantamas kaip investavimo klaidos rezultatas. Tai, kad mokesčių inspekcija atsisakė iš dalies amortizuoti minėtą kavinę, įrodo, kad 2009–2012 m. vis dar buvo ketinama ją naudoti. Įėjimas į aptariamą kavinę buvo užblokuotas vien dėl saugumo. Senelių namų gyventojų naudojimasis ja nepadidėjo.

14 Remdamasis 2018 m. vasario 28 d. Sprendimu *Imofloresmira – Investimentos Imobiliários* (C-672/16, EU:C:2018:134) prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo, kad teisė į pirkimo mokesčio atskaitą išlieka ir tuomet, kai apmokestinamasis asmuo dėl nuo jo valios nepriklausančių aplinkybių apmokestinamiesiems sandoriams negalėjo naudoti prekių ar paslaugų, lėmusių atskaitą. Tokia situacija, kai prekės ar paslaugos nenaudojamos, nepaisant ketinimo jas naudoti apmokestinamiesiems tikslams, galėtų būti prilyginta nepriklausančiam nuo verslininko valios jų nenaudojimo atvejui.

15 Minėtas teismas pažymi, kad aptariamos kavinės naudojimas buvo nutrauktas dėl ekonominio pelningumo nebuvimo, taigi dėl ieškovės pagrindinėje byloje nesėkmės, o tai savaime nėra aplinkybių, dėl kurių buvo suteikta teisė į atskaitą, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 185 straipsnio 1 dalį, pasikeitimas, nes tai, kad šią kavinę naudoja senelių namo gyventojai PVM neapmokestinamiems sandoriams, liko nepakitę. Taigi minėtos kavinės naudojimas PVM apmokestinamiems sandoriams visiškai nutrūko, o jos naudojimas senelių namų gyventojų nepakeitė ankstesnio naudojimo. Nagrinėjamos kavinės nenaudojimą aiškinant taip, kad nuo šiol ji naudojama tik išimtinai neapmokestinamiesiems sandoriams, galėtų būti padaryta teisės klaida.

16 Šiomis aplinkybėmis *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas, Vokietija) nutarė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Ar apmokestinamasis asmuo, kuris pagamina ilgalaikio turto objektą, skirtą apmokestinamajam naudojimui, suteikiančiam teisę į pirkimo mokesčio atskaitą (nagrinėjamu atveju – pastato pastatą, kuriame veiks kavinė), pagal PVM direktyvos 185 straipsnio 1 dalį ir 187 straipsnį privalo patikslinti pirkimo mokesčio atskaitą, jei jis nutraukia teisę į pirkimo mokesčio ataskaitą suteikiančią veiklą (nagrinėjamu atveju – kavinės veiklą), o ilgalaikio turto objektas, kiek tai susiję su ankstesniu apmokestinamuoju naudojimu, yra nenaudojamas?“

Dėl prejudicinio klausimo

17 Savo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyvos 184, 185 ir 187 straipsniai turi būti aiškinami taip, kad jais draudžiami nacionalinės teisės aktai, pagal kuriuos apmokestinamasis asmuo, kuris įgijo teisę į proporcingą PVM atskaitą už kavinės prie senelių namų statybą, o šią kavinę jis eksploatuoja PVM neapmokestinamiems sandoriams ir ji yra skirta naudoti tiek apmokestinamiesiems, tiek neapmokestinamiesiems sandoriams, privalo patikslinti šią pradinę PVM atskaitą, kai jis nustoja vykdyti apmokestinamuosius sandorius šios kavinės patalpose.

18 Šiuo klausimu reikia priminti, kad atskaitos sistema siekiama visiškai atleisti apmokestinamąjį asmenį nuo bet kokios jo ekonominės veiklos atveju mokėtino ar sumokėto PVM naštos. Todėl pagal bendrą PVM sistemą užtikrinamas bet kokios ekonominės veiklos apmokestinimo neutralumas, neatsižvelgiant į šios veiklos tikslus ar rezultatą, jeigu pati ši veikla iš esmės apmokestinama PVM (2018 m. liepos 25 d. Sprendimas *Gmina Ryjewo*, C-140/17, EU:C:2018:595, 29 punktas).

19 Suinteresuotasis asmuo gali įgyti teisę į atskaitą, tik jei, pirma, jis yra apmokestinamasis asmuo, kaip tai suprantama pagal šią direktyvą, ir, antra, nagrinėjamos prekės ir paslaugos naudojamos apmokestinamiesiems sandoriams, turint omenyje, jog pagal esamą ar numatomą prekių ar paslaugos naudojimą nustatoma tik pradinės atskaitos apimtis ir galimų tikslinimų per būsimus laikotarpius apimtis, tačiau jis nedaro poveikio teisės į atskaitą atsiradimui (šiuo klausimu žr. 2018 m. vasario 28 d. Sprendimu *Imofloresmira – Investimentos Imobiliários*, C-672/16, EU:C:2018:134, 33 ir 39 punktai).

20 PVM direktyvos 184–187 straipsniuose numatytas tikslinimo mechanizmas yra šioje direktyvoje nustatytos PVM atskaitos tvarkos dalis. Juo siekiama padidinti atskaitos tikslumą tam, kad būtų užtikrintas PVM neutralumas, kad ankstesniame etape įvykdytais sandoriais ir toliau būtų galima grįsti teisę į atskaitą, bet tik tuo atveju, jeigu jais siekiama atlikti šiuo mokesčiu apmokestinamus prekių tiekimus ar paslaugų teikimus. Šiuo mechanizmu siekiama glaudžiai ir tiesiogiai susieti teisę į pirkimo PVM atskaitą su atitinkamų prekių ir paslaugų naudojimu apmokestinamiesiems pardavimo sandoriams (šiuo klausimu žr. 2019 m. kovo 27 d. Sprendimo *Mydibel*, C-201/18, EU:C:2019:254, 27 punktą ir nurodytą jurisprudenciją).

21 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 neapmokestinamajai arba į PVM taikymo sritį nepatenkančiai veiklai, dėl jų negali atsirasti nei prievolė mokėti pardavimo mokestį, nei teisė į pirkimo mokesčio atskaitą (šiuo klausimu žr. 2018 m. balandžio 11 d. Sprendimo *SEB bankas*, C-532/16, EU:C:2018:228, 38 punktą).

22 Nagrinėjamu atveju neginčijama, kad ieškovė pagrindinėje byloje įgijo teisę į PVM, kurį ji sumokėjo už pagrindinėje byloje aptariamą kavinės statybą, atskaitą. Ši teisė pirmą kartą buvo patikslinta 2006 m., t. y. mokesčių inspekcija nustatė teisę atskaityti 90 % PVM, susijusio su šios kavinės statyba, remdamasi savo vertinimu, kurio neginčijo ieškovė pagrindinėje byloje, kad 10 % ši kavinė buvo naudojama neapmokestinamiesiems sandoriams.

23 Kalbant apie su 2009–2012 m. susijusį tikslinimą, kuris yra pagrindinės bylos dalykas, iš Teisingumo Teismo turimos bylos medžiagos matyti, kad mokesčių inspekcija jį atliko konstatavusi, jog per šį laikotarpį nebebuvo vykdoma apmokestinamųjų sandorių pagrindinėje byloje aptariamoje kavinėje, todėl nuo šiol ji buvo naudojama tik neapmokestinamiesiems sandoriams. Anot šios inspekcijos, ši aplinkybė yra pasikeitimas, kaip jis suprantamas pagal PVM direktyvos 185 straipsnį, dėl kurio reikia patikslinti atskaitą už šiuos metus.

24 Vis dėlto prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas abejoja, ar šiuo atveju yra toks pasikeitimas, nes mano, kad apmokestinamosios veiklos nutraukimas yra paprasčiausiai susijęs su aplinkybe, kad apmokestinamasis minėtos kavinės eksploatavimas pasirodė esąs ekonomiškai nepelningas ir šiuo atveju nepasikeitė ar neišaugo neapmokestinamoji veikla.

25 Šiuo klausimu reikia priminti, pirma, kad iš šio sprendimo 20 punkte nurodytos jurisprudencijos matyti, jog teise į atskaitą iš esmės galima pasinaudoti, tik jeigu egzistuoja glaudus ir tiesioginis ryšys tarp teisės į pirkimo PVM atskaitą ir atitinkamų prekių ar paslaugų naudojimo apmokestinamiesiems pardavimo sandoriams. Todėl, kalbant apie ilgalaikį turtą, kaip antai pagrindinėje byloje nagrinėjama kavinė, jei per pagal PVM direktyvos 187 straipsnio 1 dalį nustatytą tikslinimo laikotarpį nustatoma,

kad šie santykiai, nors ir buvo realūs ankstesniame etape, vis dėlto išnyko, tai iš principo yra pasikeitimas (kaip jis suprantamas pagal šios direktyvos 185 straipsnį), dėl kurio atskaitos tikslinimas tampa privalomas.

26 Antra, pagal suformuotą Teisingumo Teismo jurisprudenciją teisė į atskaitą iš esmės išlieka, net jei vėliau apmokestinamasis asmuo dėl nuo jo valios nepriklausančių aplinkybių nenaudoja minėtų prekių ir paslaugų, dėl kurių buvo taikoma atskaita, apmokestinamiesiems sandoriams (2018 m. vasario 28 d. Sprendimu *Imofloresmira – Investimentos Imobiliários*, C-672/16, EU:C:2018:134, punktas ir nurodyta jurisprudencija). Šiuo klausimu Teisingumo Teismas patikslino, kad tam, jog būtų nustatyta, ar būta pasikeitimų, kaip jie suprantami pagal PVM direktyvos 185 straipsnį, pakanka, kad nutrūkus nuomos sutarčiai pastatas, t. y. nuomos sutarties dalykas, liktų nenuomojamas, nepaisant aplinkybių, kurios nepriklauso nuo jo savininkų valios, ir net įrodymų, jog būta ketinimų jį eksploatuoti vykdant apmokestinamą veiklą ir buvo imtasi šiuo tikslu reikalingų veiksmų, reikštų teisės į atskaitą ribojimą, vadovaujantis atskaitos tikslinimo srityje taikytinomis nuostatomis (2018 m. vasario 28 d. Sprendimu *Imofloresmira – Investimentos Imobiliários*, C-672/16, EU:C:2018:134, 47 punktas).

27 Šiuo atveju atrodo, kad pagrindinėje byloje nagrinėjama situacija, kaip ją apibūdino prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, labai skiriasi nuo tų, dėl kurių buvo suformuota ši jurisprudencija.

28 Šiuo klausimu reikia pažymėti, kad minėta jurisprudencija susijusi su situacijomis, kai, nors atitinkamos išlaidos buvo patirtos siekiant vykdyti apmokestinamuosius sandorius, jie konkrečiai nebuvo įvykdyti, t. y. joks sandoris nebuvo įvykdytas. Tokiu atveju teisė į PVM, sumokėto už šias išlaidas, atskaitą turi būti glaudžiai ir tiesiogiai susijusi su numatytų apmokestinamųjų sandorių vykdymu, kaip nurodyta šio sprendimo 20 punkte minėtoje jurisprudencijoje.

29 Vis dėlto pagrindinėje byloje nagrinėjamu atveju iš prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo pateiktos informacijos matyti, kad per pirmąjį laikotarpį, t. y. nuo 2003–2008 m., pagrindinėje byloje nagrinėjama kavinė iš tikrųjų buvo pradėta eksploatuoti ir apmokestinamiesiems, ir neapmokestinamiesiems sandoriams vykdyti, todėl bent jau tais metais pagal mokesčių inspekcijos nustatytą proporciją, kuri sudaro 90 %, teisė į už statybos išlaidas sumokėto PVM atskaitą buvo glaudžiai ir tiesiogiai susijusi su apmokestinamaisiais sandoriais, prie kurių šios išlaidos buvo priskirtos.

30 Vis dėlto iš šios informacijos taip pat matyti, kad per antrąjį laikotarpį, 2009–2012 m., kuris vienintelis yra pagrindinės bylos dalykas, apmokestinamieji sandoriai, nesvarbu, dėl kokių priežasčių, buvo nebevykdomi, o neapmokestinamieji sandoriai ir toliau buvo vykdomi. Dėl šios priežasties, priešingai nei byloje, kurioje priimtas 2018 m. vasario 28 d. Sprendimas *Imofloresmira – Investimentos Imobiliários* (C-672/16, EU:C:2018:134), susiklosčiusių aplinkybių atveju, šios kavinės patalpos, kurios sudaro senelių namų, eksploatuojamų neapmokestinamiesiems sandoriams, sudedamąją dalį, neliko tuščios, bet buvo skirtos vien neapmokestinamiesiems sandoriams.

31 Kitaip būtų tik tuo atveju, jei, kaip teisingai nurodė Vokietijos vyriausybė ir Europos Komisija, ieškovė pagrindinėje byloje per šį laikotarpį minėtas patalpas būtų naudojusi kitiems sandoriams, suteikiantiems teisę į PVM atskaitą. Nors, atsižvelgiant į Teisingumo Teismo turimą bylos medžiagą, atrodo, kad taip nėra, prireikus prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi atlikti būtinus patikrinimus šiuo klausimu.

32 Vadinasi, remiantis šio sprendimo 20 ir 21 punktuose nurodyta jurisprudencija, kadangi ieškovės pagrindinėje byloje įsigytos prekės ar paslaugos pagrindinėje byloje aptariamai kavinei pastatyti 2009–2012 m. buvo naudojamos tik neapmokestinamiems sandoriams, o tai vis dėlto turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, per ankstesnį etapą įvykdyti sandoriai nebėra skirti apmokestinamiesiems sandoriams, todėl yra taikomas atskaitos tikslinimo mechanizmas. Iš tiesų

tokiomis aplinkybėmis glaudus ir tiesioginis teisės į PVM, sumokėto nuo pirkimo išlaidų, atskaitą ir vėliau apmokestinamojo asmens vykdomos apmokestinamosios veiklos ryšys, nors ir egzistavo per ankstesnį etapą, išnyko.

33 Darytina išvada, kad, kaip nurodyta šio sprendimo 25 punkte, tokiomis aplinkybėmis iš principo atsirado pasikeitimas, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 185 straipsnį, dėl kurio reikia tikslinti atskaitą. Dėl to, kad šis pasikeitimas atsirado nepriklausomai nuo apmokestinamųjų asmenų valios, savaime negalima abejoti šia būtinybe (šiuo klausimu žr. 2004 m. balandžio 29 d. *Gemeente Leusden ir Holin Groep*, C-487/01 ir C-7/02, EU:C:2004:263, 55 punktą).

34 Galiausiai reikia pažymėti, kad mokesčių neutralumo principas nedraudžia tokios išvados. Iš tiesų įmonės, kuri investuoja į ekonominę veiklą, dėl kurios sudaromi ir apmokestinamieji, ir neapmokestinamieji sandoriai, ir kuri vis dar vykdo neapmokestinamuosius sandorius, situacija skiriasi nuo įmonės, kuri investuoja į ekonominę veiklą, skirtą tik apmokestinamiesiems sandoriams, kai dėl šios veiklos galiausiai nesudaroma tokių sandorių, situacijos.

35 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į pateiktą klausimą reikia atsakyti taip, kad PVM direktyvos 184, 185 ir 187 straipsniai turi būti aiškinami taip, kad jais nedraudžiami nacionalinės teisės aktai, pagal kuriuos apmokestinamasis asmuo, kuris įgijo teisę į proporcingą PVM atskaitą už kavinės prie senelių namų statybą, o šią kavinę jis eksploatuoja PVM neapmokestinamiems sandoriams ir ji skirta naudoti tiek apmokestinamiesiems, tiek neapmokestinamiesiems sandoriams, privalo patikslinti šią pradinę PVM atskaitą, kai jis nustoja vykdyti visus apmokestinamuosius sandorius šios kavinės patalpose, jeigu jis toliau vykdo neapmokestinamuosius sandorius šiose patalpose ir taip jas priskiria vien prie šių sandorių.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

36 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 (aštuntoji kolegija) nusprendžia:

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 184, 185 ir 187 straipsniai turi būti aiškinami taip, kad jais nedraudžiami nacionalinės teisės aktai, pagal kuriuos apmokestinamasis asmuo, kuris įgijo teisę į proporcingą pridėtinės vertės mokesčio (PVM) atskaitą už kavinės prie senelių namų statybą, o šią kavinę jis eksploatuoja PVM neapmokestinamiems sandoriams ir ji skirta naudoti tiek apmokestinamiesiems, tiek neapmokestinamiesiems sandoriams, privalo patikslinti šią pradinę PVM atskaitą, kai jis nustoja vykdyti visus apmokestinamuosius sandorius šios kavinės patalpose, jeigu jis toliau vykdo neapmokestinamuosius sandorius šiose patalpose ir taip jas priskiria vien prie šių sandorių.

Parašai.