

Byla C-791/18**Prašymo priimti prejudicinį sprendimą santrauka pagal Teisingumo Teismo procedūros reglamento 98 straipsnio 1 dalį****Gavimo data:**

2018 m. gruodžio 17 d.

Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas:

Hoge Raad der Nederlanden (Nyderlandai)

Nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą priėmimo data:

2018 m. gruodžio 14 d.

Kasatorius:

Stichting Schoonzicht

Kita proceso šalis:

Staatssecretaris van Financiën

Pagrindinės bylos dalykas

Pagrindinės bylos dalykas yra *Stichting Schoonzicht* mokėtino pridėtinės vertės mokesčio, susijusio su daugiabučio namo pastatymu, atskaita. Konkrečiai nagrinėjamas klausimas, ar pirminė atskaita gali būti pakoreguojama vienu kartu, kai pradėjus naudoti pastatą paaiškėjo, kad ši atskaita nesutampa su atskaita, į kurią *Stichting Schoonzicht* turi teisę.

Prašymo priimti prejudicinį sprendimą dalykas ir teisinis pagrindas

Pagal SESV 267 straipsnį teikiamas prašymas susijęs su klausimu, ar Nyderlandų nacionalinės teisės aktuose įtvirtinta nuostata, jog pirminė atskaita „turi būti koreguojama vienu kartu“, nepažeidžia Sąjungos teisės aktuose nustatytos tikslinimo procedūros, kai tikslinimas išdėstomas per tam tikrą laikotarpį.

Prejudiciniai klausimai

1. Ar pagal 2006 m. PVM direktyvos 184–187 straipsnius draudžiama nacionalinės teisės nuostata dėl su ilgalaikiu turtu susijusio PVM atskaitos tikslinimo, kai tikslinimas išdėstomas per kelerius metus, tačiau pirmais

ilgalaikio turto naudojimo metais – kurie kartu yra ir pirmi tikslinimo metai – visa su šiuo ilgalaikiu turtu susijusio PVM pirminės atskaitos suma pakoreguojama (patikslinama) vienu kartu, jei pradėjus naudoti ilgalaikį turtą paaiškėja, kad pirminė atskaita nesutampa su atskaita, į kurią apmokestinamasis asmuo turi faktiniu ilgalaikio turto naudojimu grindžiamą teisę?

Jei į pirmąjį klausimą būtų atsakyta teigiamai:

2. Ar 2006 m. PVM direktyvos 189 straipsnio b arba c punktas aiškinamas taip, kad pirmajame klausime nurodytas pirmais tikslinimo laikotarpio metais vienu kartu atliktas pirminės atskaitos koregavimas yra priemonė, kurios Nyderlandai gali imtis siekdami taikyti 2006 m. PVM direktyvos 187 straipsnį?

Nurodytos Sąjungos teisės nuostatos

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (toliau – 2006 m. PVM direktyva) 184–187 ir 189 straipsniai

Nurodytos nacionalinės teisės nuostatos

Wet op de omzetbelasting 1968 (1968 m. Apyvartos mokesčio įstatymas; toliau – OB) 15 straipsnio 4 dalis ir *Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968* (1968 m. Potvarkis dėl Apyvartos mokesčio įstatymo įgyvendinimo) 12 ir 13 straipsniai

Faktinių aplinkybių ir pagrindinės bylos santrauka

- 1 *Stichting Schoonzicht* (Fondas *Schoonzicht*; toliau – kasatorius) sau priklausančiame žemės sklype pastatė septynių butų namą, kuris buvo užbaigtas 2014 m. liepos mėn. Pagal pirminį planą su šiuo pastatu turėjo būti vykdomi apmokestinamieji sandoriai, todėl kasatorius atliko viso už atitinkamus tiekimo sandorius mokėtino PVM kaip pirkimo mokesčio atskaitą. 2014 m. rugpjūčio 1 d. keturis butus jis išnuomojo pagal apyvartos mokesčiu neapmokestinamus sandorius. Todėl pirminė atskaita buvo patikslinta pagal OB 15 straipsnio 4 dalį, taigi kasatorius vėliau dar turėjo sumokėti per trečią 2014 m. ketvirtį už butus mokėtino PVM dalį – 79 587 EUR. Kasatorius šią jam apskaičiuotą sumą sumokėjo.
- 2 Dėl tokio mokesčio nustatymo kasatorius pareiškė prieštaravimą. Jo manymu, visos pirminės ilgalaikio turto PVM atskaitos tikslinimu pradėjus jį naudoti, kaip nustatyta OB 15 straipsnio 4 dalyje, pažeidžiamas 2006 m. PVM direktyvos 187 straipsnis. *Inspecteur van de Belastingdienst* (Mokesčių administracijos inspektorius) šį prieštaravimą atmetė. Dėl to kasatorius pareiškė ieškinį *Rechtbank*

Noord-Holland (Šiaurės Olandijos provincijos teismas). *Rechtbank* ieškinį pripažino nepagrįstu, kasatorius dėl šio sprendimo padavė apeliacinį skundą *Gerechtshof Amsterdam* (Amsterdamo apeliacinis teismas; toliau – *Gerechtshof*). Šis teismas konstatavo, jog OB 15 straipsnio 4 dalyje įtvirtinta nuostata neviršija 2006 m. PVM direktyvoje nustatytų ribų, todėl apeliacinį skundą pripažino nepagrįstu.

- 3 Dėl *Gerechtshof* sprendimo kasatorius padavė kasacinį skundą *Hoge Raad der Nederlanden* (Nyderlandų Aukščiausioji Taryba; toliau – *Hoge Raad*). Šis teismas nutarė Europos Sąjungos Teisingumo Teismui (toliau – Teisingumo Teismas) pateikti prejudicinius klausimus.

Svarbiausi pagrindinės bylos šalies argumentai

- 4 Kasatorius pagrindinėje byloje *Gerechtshof* pakartoja savo argumentą, kad pradėjus naudoti ilgalaikį turtą vienu kartu atliktinas pirminės atskaitos tikslinimu pažeidžiamas 2006 m. PVM direktyvos 187 straipsnis. Jo manymu, 2006 m. PVM direktyvos 187 straipsnyje įtvirtinta nuostata dėl tikslinimo aiškintina atskirai, nesiejant su 184 ir 185 straipsnių nuostatomis, taigi taip pat su išsamiais nurodymais, kuriuos valstybės narės nustato pagal 186 straipsnį siekdamos taikyti 184 ir 185 straipsnius. Tai yra specialioji nuostata dėl ilgalaikio turto ir ji turi taikymo viršenybę prieš 184 ir 185 straipsniuose įtvirtintą bendrąją nuostatą. Tai reiškia, kad vienu kartu atliktinas visos pirminės atskaitos tikslinimas, kaip nustatyta 184 ir 185 straipsniuose, pradėjus naudoti ilgalaikį turtą nebegalimas. Priešingai, su ilgalaikiu turtu susijusio PVM pirminės atskaitos tikslinimas pagal 187 straipsnį turi būti išdėstomas per kelerius metus. Kiekvienų tikslinimo metų pabaigoje gali būti patikslinama tik proporcinga pirminės atskaitos dalis. Pagal Nyderlandų nacionalinės teisės aktus numatytas dešimties metų tikslinimo laikotarpis, todėl šiuo atveju tai sudaro dešimtadalį.
- 5 Apeliacinis skundas pateiktas dėl *Gerechtshof* konstatavimo, jog OB 15 straipsnio 4 dalyje įtvirtinta nuostata dėl tikslinimo neviršija 2006 m. PVM direktyvoje nustatytų ribų. Jo manymu, Nyderlandų teisės aktų leidėjas pasinaudojo pagal 2006 m. PVM direktyvos 189 straipsnio b punktą valstybėms narėms suteikiama galimybe nustatyti PVM sumą, į kurią reikia atsižvelgti tikslinant. Pagal OB 15 straipsnio 4 dalį vienu kartu atliktinas tikslinimas laikytinas „pirminių tikslinamųjų koregavimu“, dėl kurio 2006 m. PVM direktyvoje nėra jokių nuostatų. Pagal šią direktyvą toks koregavimas nedraudžiamas, nes jo rezultatas – atsižvelgiant į tolesnį tikslinimo laikotarpį – nepažeidžia mokesčių fiskalinio neutralumo principo ir (arba) proporcingumo principo.

Prašymo priimti prejudicinį sprendimą motyvų santrauka

- 6 *Hoge Raad* mano, jog kasatoriaus nuomonė gali būti patvirtinta remiantis 2006 m. PVM direktyvos 187 straipsnio formuluote, kurią iš tikrųjų galima suprasti taip, kad tikslinimas dešimties metų tikslinimo laikotarpiu pirmais metais gali būti

susijęs tik su dešimtadaliu už ilgalaikį turtą mokėtino PVM. Remiantis šia formuluote taip pat nekyla abejonių, kad 187 straipsnis yra privalomojo pobūdžio, taigi darytina išvada, jog valstybės narės neturi diskrecijos nukrypti nuo šios nuostatos.

- 7 Paneigti kasatoriaus nuomonę būtų galima argumentu, jog 2006 m. PVM direktyvos 187 straipsnyje įtvirtintą nuostatą dėl tikslinimo galima suprasti ir kaip papildomą nuostatą, aiškinantiną kartu su 184–186 straipsniais. Šiuo aspektu *Hoge Raad* nurodo, jog su ilgalaikiu turtu susijusio PVM atskaitos tikslinimu apskritai ir jo išdėstymu laiko atžvilgiu siekiama padidinti atskaitos tikslumą ir taip užtikrinti mokestinės naštos neutralumą. *Hoge Raad* manymu, nacionalinė nuostata dėl tikslinimo, pagal kurią visa pirminė atskaita patikslinama pradėjus naudoti ilgalaikį turtą, šiems tikslams neprieštarauja.
- 8 *Hoge Raad* toliau argumentuoja, jog laiko atžvilgiu išdėstytam tikslinimui yra būdinga tai, kad arba tikslinimo laikotarpiui prasidėjus, arba jam tęsiantis gali atsirasti nukrypimų. Pirmuoju atveju, kaip ir šioje byloje, kasatorius įgytų finansinį pranašumą, jei atskaita nebūtų patikslinama vienu kartu. Priešingu atveju, taikant šią procedūrą, apmokestinamasis asmuo, kuris – kitaip nei kasatorius – įsigydamas ilgalaikį turtą neatliks atskaitos, tačiau, kaip paaiškėja tik jam šį turtą pradėjus naudoti, turi teisę į visos sumos atskaitą, patirtų finansinę žalą. Tokia procedūra būtų nesuderinama su minėtais tiksliais atskaitos ir neutralios mokestinės naštos tikslais.
- 9 Bet pagal Nyderlandų teisės nuostatą dėl tikslinimo kaip vertinimui reikšmingas momentas yra nustatyta naudojimo pradžia. Paaiškėjus, kad faktinis naudojimas šiuo momentu neatitinka iš pradžių planuoto naudojimo, atskaita patikslinama vienu kartu. *Hoge Raad* manymu, tai nėra pagal Sąjungos teisę draudžiama nuostata, pagal kurią būtų atliekamas galutinis tikslinimas vienu kartu, nes, kuriais nors paskesniais tikslinimo metais pasikeitus naudojimui, atskaita vėliau dar atitinkamai koreguojama.
- 10 Atrodo, kad šia nuostata geriau pasiekiami nuostatos dėl tikslinimo tikslai. Tuo remdamasis *Hoge Raad* daro išvadą, kad tinkamiau 2006 m. PVM direktyvos 187 straipsnį aiškinti ne atskirai, o susiejant su 184–186 straipsniais, ir būtent taip, kad pagal jį nedraudžiama Nyderlandų teisės nuostata dėl tikslinimo. Kadangi vis dėlto negalima atmesti, jog gali kilti pagrįstų abejonių dėl tokio aiškinimo tinkamumo, *Hoge Raad* teikia pirmąjį prejudicinį klausimą.
- 11 Jei į pirmąjį klausimą būtų atsakyta teigiamai, kiltų klausimas, ar tuomet pagal Nyderlandų teisės aktus „vienu kartu atliktas tikslinimas“ yra leistinas kaip priemonė, kuria nustatoma PVM suma, į kurią reikia atsižvelgti tikslinant, kaip tai suprantama pagal 2006 m. PVM direktyvos 189 straipsnio b punktą. Jei taip nėra, tebėra neaišku, ar pagal 189 straipsnio c punktą jis yra leistinas. Pirmiausia kyla klausimas, ar atliekant tikslinimą be šios priemonės kasatorius įgytų nepagrįstą pranašumą. Jei taip, kyla kitas klausimas – ar „vienu kartu atliktą tikslinimą“ galima laikyti to išvengti tinkama priemone. Kadangi dėl šių nuostatų aiškinimo

kyla abejonių ir Teisingumo Teismas dar neturėjo galimybės išaiškinti 2006 m. PVM direktyvos 189 straipsnio b ir c punktų, *Hoge Raad* teikia antrąjį prejudicinį klausimą.

DARBINIS VERTINIMAS