

Byla C-194/21**Prašymo priimti prejudicinį sprendimą santrauka pagal Teisingumo Teismo procedūros reglamento 98 straipsnio 1 dalį****Gavimo data:**

2021 m. kovo 29 d.

Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas:*Hoge Raad der Nederlanden* (Nyderlandai)**Sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą priėmimo data:**

2021 m. kovo 26 d.

Kasatorius:*Staatssecretaris van Financiën***Kita kasacinio proceso šalis:**X**Pagrindinės bylos dalykas**

Pagrindinėje byloje nagrinėjamas klausimas, ar pagal Nyderlandų mokesčių teisės nuostatas X apyvartos mokesčių, kurių jam į sąskaitą įtraukė B 2006 m. už dviejų žemės sklypų tiekimo sandorį ir kurio atskaitos X tuo metu neatliko, nors žemės sklypų naudojimo tikslas buvo apmokestinamas, gali atskaityti iš apyvartos mokesčio, kurį sumokėti prievolė jam atsirado 2013 m. už šių dviejų žemės sklypų tiekimo B sandorį.

Prašymo priimti prejudicinį sprendimą dalykas ir teisinis pagrindas

Prašymas priimti prejudicinį sprendimą teikiamas dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (toliau – PVM direktyva) 184 ir 185 straipsnių išaiškinimo, visų pirma dėl klausimo, ar šios nuostatos turi būti aiškinamos taip, kad apmokestinamasis asmuo turi teisę atlikti apyvartos mokesčio atskaitą per tikslinimo procedūrą, kai jis jo neatskaitė per pagal nacionalinės teisės aktus taikomą atskaitos atlikimo terminą.

Prašymas priimti prejudicinį sprendimą teikiamas pagal SESV 267 straipsnį.

Prejudiciniai klausimai

1. Ar PVM direktyvos 184 ir 185 straipsniai turi būti aiškinami taip, kad apmokestinamasis asmuo, kuris įsigydamas prekę arba paslaugą neatliko apyvartos mokesčio atskaitos (pirminė atskaita) per pagal nacionalinės teisės aktus taikomą atskaitos atlikimo terminą pagal apmokestinamą naudojimo tikslą, turi teisę ją atlikti – vėliau pirmą kartą panaudodamas šią prekę arba pasinaudodamas šia paslauga – per tikslinimo procedūrą, kai faktinis naudojimas šiuo tikslinimo momentu atitinka naudojimo tikslą?

2. Ar atsakant į pirmąjį klausimą turi reikšmės tai, kad pirminės atskaitos neatlikimas nesusijęs su sukčiavimu ar piktnaudžiavimu teise ir nebuvo padaryta žalos valstybės biudžetui?

Nurodytos Sąjungos teisės nuostatos

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1) 12 straipsnio 1 dalies b punktas, 12 straipsnio 3 dalis, 135 straipsnio 1 dalies k punktas, 167, 168, 178, 179, 180, 182, 184, 185, 186 ir 188 straipsniai

Nurodytos nacionalinės teisės nuostatos

Wet op de omzetbelasting 1968 (1968 m. Apyvartos mokesčio įstatymas) (*Stb.*, 1968, Nr. 329) 11 straipsnio 1 dalies a punkto 1 papunktis, 15 straipsnis

Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968 (Potvarkis dėl 1968 m. Apyvartos mokesčio įstatymo įgyvendinimo) (*Stcrt.*, 1968, Nr. 169) 12 straipsnio 2 ir 3 dalys

Faktinių aplinkybių ir pagrindinės bylos santrauka

- 1 Pagrindinėje byloje nagrinėjamas kasacinis skundas dėl 2019 m. vasario 5 d. *Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden* (Arnhemo-Leuwardeno apeliacinis teismas, Nyderlandai) sprendimo, kuris buvo priimtas išnagrinėjus X apeliacinį skundą dėl 2017 m. lapkričio 2 d. *Rechtbank Gelderland* (Gelderlando apygardos teismas, Nyderlandai) sprendimo.
- 2 X iš B nupirko dešimt žemės sklypų. Jų tiekimo sandorį B įvykdė 2006 m. balandžio 20 d. Planuota žemės sklypus vystyti – statyti ir įrengti poilsinius mobiliuosius namelius. Paskui mobilieji nameliai turėjo būti parduoti kartu su atitinkamu žemės sklypu.
- 3 B už šį tiekimo sandorį į sąskaitą X įtraukė apyvartos mokesť. X neatliko jo atskaitos.

- 4 Planuoto žemės sklypų vystymo dėl ekonominės situacijos nepavyko realizuoti. 2013 m. vasario 8 d. X už atlygį perdavė B du iš dešimties žemės sklypų. X į sąskaitą B įtraukė apyvartos mokesį. Mokesčių deklaracijoje X šio apyvartos mokesčio neatskaitė.
- 5 4 punkte nurodytas apyvartos mokestis iš X buvo išieškotas atgaline data 2015 m. lapkričio 26 d. sprendimu. X dėl to padavė skundą ir teigė, kad papildomai surenkama suma pagal *Wet op de omzetbelasting 1968* 15 straipsnio 4 dalį turi būti sumažinama atitinkama 3 punkte nurodyto apyvartos mokesčio dalimi.

Svarbiausi pagrindinės bylos šalių argumentai

- 6 *Staatssecretaris van Financiën* (Finansų valstybės sekretorius) teigia, kad X atskaitą turėjo atlikti laikotarpiu, kuriuo buvo mokėtinas apyvartos mokestis už 2006 m. žemės sklypų tiekimo sandorį pagal tuo momentu nustatytą sklypų naudojimą apmokestinimo tikslais.
- 7 *Wet op de omzetbelasting 1968* 15 straipsnio 4 dalies antrame–ketvirtame sakiniuose nustatyta tikslinimo tvarka nesiekianti suteikti galimybės vėliau atskaityti apyvartos mokesį, kurio ūkio subjektas neatskaitė pateikdamas atitinkamo mokestinio laikotarpio mokesčių deklaraciją.
- 8 *Staatssecretaris van Financiën* nuomone, šiose teisės akto nuostatose, aiškinamose kartu su PVM direktyvos 184 ir 185 straipsniais, nustatyta tikslinimo tvarka susijusi tik su atvejais, kai pirminė atskaita yra didesnė arba mažesnė nei ta, į kurią apmokestinamasis asmuo turėjo teisę. Šiuo atveju tikslinimas negalimas, nes abiejų žemės sklypų naudojimo tikslas įsigyjant sutampa su jų faktiniu panaudojimu pirmą kartą.
- 9 X argumentai nepateikiami.

Prašymo priimti prejudicinį sprendimą motyvų santrauka

- 10 Remiantis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo argumentais, yra neaiškumas dėl klausimo, ar apmokestinamasis asmuo, kuris laiku neatliko apyvartos mokesčio atskaitos, gali ją atlikti pagal *Wet op de omzetbelasting 1968* ir PVM direktyvoje nustatytą tikslinimo tvarką, kai paaiškėja, kad pirminis naudojimo tikslas atitinka faktinį panaudojimą pirmą kartą ir yra pasibaigęs pagal nacionalinės teisės aktus taikomas pasinaudojimo teise į atskaitą terminas. Į šį klausimą negalima aiškiai atsakyti remiantis PVM direktyvos 184 ir 185 straipsnių formuluote. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo manymu, šias nuostatas galima aiškinti dvejopai.

Pirmas požiūris: platus aiškinimas

- 11 Taikant platų aiškinimą, 184 ir 185 straipsniuose nustatytas tikslinimo mechanizmas turi būti aiškinamas taip, kad tikslinimas pirmą kartą panaudojant prekę arba pasinaudojant paslauga implikuoja šios prekės įsigijimo arba šios paslaugos gavimo momentu neatliktos atskaitos tikslinimą, neatsižvelgiant į neatlikimo pobūdį.
- 12 Jei apmokestinamajam asmeniui būtų leidžiama pirminės atskaitos klaidą dėl prekių, kurios nebuvo panaudotos iškart po įsigijimo, arba paslaugų, kuriomis nebuvo pasinaudota iškart po gavimo, ištaisyti pirmą kartą panaudojant šias prekes arba pasinaudojant šiomis paslaugomis, net jei tuo metu jau būtų pasibaigęs pagal nacionalinės teisės aktus taikomas pirminės atskaitos atlikimo terminas, būtų – kaip reikalaujama pagal mokesčių neutralumo principą – pasiekama, kad atskaitos apimtis tiksliai atitiktų faktinį naudojimą.
- 13 Šio aiškinimo poveikis yra dvejopas.
- 14 Pirma, tuo pasiekama, kad apmokestinamasis asmuo, kuris atskaito už prekės įsigijimą arba paslaugos gavimą jam į sąskaitą įtrauktą PVM, nors naudojimo tikslas yra neapmokestinamas, negali nepatyręs PVM išlaidų naudoti šios prekės arba naudotis šia paslauga neapmokestinimo tikslais (žr. 2018 m. balandžio 11 d. Sprendimo *SEB bankas*, C-532/16, EU:C:2018:228, 39 punktą).
- 15 Antra, tuo pasiekama, kad apmokestinamasis asmuo, kuris įsigydamas prekę arba gaudamas paslaugą neatskaito jam į sąskaitą įtraukto PVM arba jo dalies, pirmą kartą faktiškai panaudodamas šią prekę arba pasinaudodamas šia paslauga (tik) apmokestinimo tikslais nepatiria PVM išlaidų.
- 16 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas taip pat pabrėžia, kad Teisingumo Teismas aiškiai nurodė, jog tikslinimo tvarka netaikoma tokiu atveju, kai apmokestinamasis asmuo įsigydamas prekę arba gaudamas paslaugą nepasinaudojo tuo momentu turima teise į atskaitą. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui atrodo neproporcinga tokiais atvejais, kai per klaidą nebuvo pasinaudota teise į pirminę atskaitą ir nebuvo sukčiaujama ar piktnaudžiaujama teise bei nebuvo padaryta žalos valstybės biudžetui, tokiam apmokestinamajam asmeniui nesuteikti galimybės atlikti atskaitą vėliau pirmą kartą panaudojant tą prekę arba pasinaudojant tą paslauga (2020 m. balandžio 30 d. Sprendimo *CTT – Correios de Portugal*, C-661/18, EU:C:2020:335, 56 punktas).

Antras požiūris: siauras aiškinimas

- 17 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo, kad pirmiau pateiktas platus aiškinimas nesuderinamas su Teisingumo Teismo jurisprudencija, pagal kurią iš kartu aiškinamų PVM direktyvos 184 straipsnio ir 185 straipsnio 1 dalies nuostatų matyti, kad jos taikytinos tokiu atveju, kai pasikeitus vienam iš

veiksnių, kuriais remiantis buvo apskaičiuota atskaitytina suma, reikia atlikti tikslinimą, ir kad apskaičiavus patikslintą sumą galutinės atskaitos suma turi būti tokia, kokią apmokestinamasis asmuo būtų turėjęs teisę atskaityti, jei iš pradžių būtų atsižvelgta į šį pasikeitimą (taip pat žr. 2018 m. birželio 27 d. Sprendimo *Varna Holideis*, C-364/17, EU:C:2018:500, 29 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją). Taigi atrodo, kad Teisingumo Teismas PVM direktyvos 184 straipsnio ir 185 straipsnio 1 dalies taikymo sritį apribojo atvejais, kai pasibaigus pirminės atskaitos mokestiniam laikotarpiui pasikeitė aplinkybės.

- 18 Taip pat atrodo, kad platus aiškinimas negali būti suderinamas su Teisingumo Teismo jurisprudencija, pagal kurią nepakankamai rūpestingas apmokestinamasis asmuo, kuris laiku – per nustatytą atskaitos atlikimo laikotarpį – neatskaito PVM, gali būti nubaudžiamas, t. y. netekti teisės į atskaitą (2020 m. spalio 1 d. Sprendimo *Vos Aannemingen*, C-405/19, EU:C:2020:785, 22–24 punktai). Jei galimybė atlikti atskaitą vis dėlto būtų suteikiama, tai galėtų pažeisti teisinio tikrumo principą, pagal kurį reikalaujama, kad apmokestinamojo asmens mokestinė padėtis – visų pirma jo teisės ir pareigos mokesčių administratoriaus atžvilgiu – neliktų neribotą laiką neapibrėžta.

DARBINIS VERTINIMAS