

TEISINGUMO TEISMO (antroji kolegija) SPRENDIMAS

2013 m. spalio 10 d.(*)

„Šeštoji PVM direktyva – 13 straipsnio C skirsnis ir 20 straipsnis – Nekilnojamojo turto tiekimas – Teis? pasirinkti apmokestinim? – Teis? ? atskait? – Atskaitos tikslinimas – Po PVM atskaitos tikslinimo mok?tin? sum? išieškojimas – Apmokestinamasis asmuo, privalantis mok?ti mokest? – Kitas nei atlik?s pradin? atskait? apmokestinamasis asmuo, nesusij?s su apmokestinamuoju sandoriu, d?l kurio buvo atlikta min?ta atskaita“

Byloje C?622/11

d?l *Hoge Raad der Nederlanden* (Nyderlandai) 2011 m. spalio 28 d. sprendimu, kur? Teisingumo Teismas gavo 2011 m. gruodžio 5 d., pagal SESV 267 straipsn? pateikto prašymo priimti prejudicin? sprendim? byloje

Staatssecretaris van Financiën

prieš

Pactor Vastgoed BV

TEISINGUMO TEISMAS (antroji kolegija),

kur? sudaro kolegijos pirminink? R. Silva de Lapuerta (praneš?ja), teis?jai J. L. da Cruz Vilaça, G. Arestis, J.?C. Bonichot ir A. Arabadjiev,

generalinis advokatas M. Wathelet,

pos?džio sekretorius M. Aleksejev, administratorius,

atsižvelg?s ? rašytin? proceso dal? ir ?vykus 2013 m. balandžio 18 d. pos?džiui,

išnagrin?j?s pastabas, pateiktas:

- *Pactor Vastgoed BV*, atstovaujamos *belastingadviseur* M.van de Leur,
- Nyderland? vyriausyb?s, atstovaujamos J. Langer, C. Wissels ir M. Bulterman,
- Airijos, atstovaujamos E. Creedon, padedamos BL C. Toland,
- Suomijos vyriausyb?s, atstovaujamos M. Pere,
- Europos Komisijos, atstovaujamos G. Wils ir L. Lozano Palacios,

susipažin?s su 2013 m. geguž?s 30 d. pos?dyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima š?

Sprendim?

1 Prašymas priimti prejudicin? sprendim? susij?s su 1977 m. geguž?s 17 d. Šeštosios

Tarybos direktyvos dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinų vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23), iš dalies pakeistos 1995 m. balandžio 10 d. Tarybos direktyva 95/7/EB (OL L 102, p. 18; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 274; toliau – Šeštoji direktyva), 20 straipsnio aiškinimu.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Staatssecretaris van Financiën* (Finansų valstybės sekretorius) ir *Pactor Vastgoed BV* (toliau – *Pactor Vastgoed*) ginčą dėl apyvartos mokesčio (toliau – PVM), kuriuo ši bendrovė apmokestinama, perskaičiavimo.

Teisinis pagrindas

Sjungos teisė

3 Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 3 dalyje nustatyta:

„Valstybės narės apmokestinamuoju asmeniu gali laikyti ir bet kurį asmenį, tik retkarčiais vykdančią sandorius, susijusius su 2 dalyje nurodyta veikla, ypač kuriuos nors iš toliau nurodytų sandorių:

a) pastato ar pastato dalį ir žemės, ant kurios jis pastatytas, tiekimą iki pirmo pastato panaudojimo; valstybės narės gali nustatyti sąlygas, kaip šis kriterijus turi būti taikomas perstatomiems pastatams ir žemei, ant kurios jie stovi.

Valstybės narės gali netaikyti pastato pirmo panaudojimo kriterijaus, o taikyti kitokius kriterijus, tokius kaip, pavyzdžiui, laikotarpį tarp pastato užbaigimo dienos ir jo pirmo tiekimo dienos arba laikotarpį tarp pastato pirmo panaudojimo ir jo vėlesnio tiekimo dienos su sąlyga, kad pirmasis laikotarpis nėra ilgesnis kaip penkeri metai, o antrasis – dveji.

„Pastatas“ – tai bet kokia konstrukcija, pritvirtinta prie žemės ar tvirtinta žemėje;

<...>

4 Šios direktyvos 13 straipsnio B skirsnis išdėstytas taip:

„Nepažeisdamos kitų Bendrijos nuostatų ir taikydamos sąlygas, kurias jos nustato siekdamos užtikrinti teisingą ir sąžiningą atleidimo nuo mokesčio taikymą bei užkirsti kelią galimam mokesčių vengimui, išsisukinėjimui ar piktnaudžiavimui, valstybės narės nuo mokesčio atleidžia:

<...>

g) pastatą ar jo dalį ir žemės, ant kurios jie stovi, tiekimą, išskyrus tai, kas nurodyta 4 straipsnio 3 dalies a punkte;

h) žemės, kuri nėra užstatyta, tiekimą, išskyrus žemę statyboms, kaip aprašyta 4 straipsnio 3 dalies b punkte.“

5 Pagal minėtos direktyvos 13 straipsnio C skirsnį:

„Valstybės narės gali suteikti mokesčių mokėtojams teisę pasirinkti apmokestinimą šiais atvejais:

<...>

b) B skirsnio d, g ir h punktuose nurodytų sandorių atveju.

Valstybės narės gali apriboti šios pasirinkimo teisės taikymo sritį ir turi nustatyti naudojimosi ja detalias nuostatas.“

6 Tos pačios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies a punkto redakcijoje, išdėstytoje jos 28f straipsnyje, nustatyta:

„Tiek, kiek prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamas asmuo turi turėti teisę iš mokesčio, kurį jis turi sumokėti, atskaityti:

a) mokėtiną ar sumokėtą [PVM] toje valstybėje narėje už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, kurį jam atliko ar turi atlikti kitas apmokestinamasis asmuo“.

7 Šeštosios direktyvos 20 straipsnyje numatyta:

„1. Pradinė atskaita turi būti tikslinama valstybių narių nustatyta tvarka, ypač:

a) kai atskaitytoji suma buvo didesnė ar mažesnė už tą sumą, kurią apmokestinamasis asmuo turėjo teisę;

b) kai po deklaracijos užpildymo pasikeičia tam tikros aplinkybės, kurių pagrindu buvo apskaičiuota atskaitoma suma, ypač kai buvo atšauktas pirkimas arba gauta nuolaida; tačiau tikslinti atskaitytos sumos nereikia, kai sandoriai lieka visiškai ar iš dalies neapmokėti ar įrodoma ir patvirtinama, kad turtas yra sunaikintas, prarastas ar pavogtas, arba kai prekės patiektos kaip 5 straipsnio 6 dalyje nurodytos nedidelės dovanos ar pavyzdžiai. Tačiau tais atvejais, kai sandoriai lieka visiškai ar iš dalies neapmokėti, ir vagystės atvejais valstybės narės gali tikslinimo reikalauti.

<...>

3. Kai ilgalaikio turto tiekimas vyksta tikslinimo laikotarpiui nepasibaigus, laikoma, kad apmokestinamasis asmuo jį naudoja verslo reikmėms iki atskaitos tikslinimo laikotarpio pabaigos. Laikoma, kad tais atvejais, kai toks tiekimas buvo apmokestintas, tokia verslo veikla yra visiškai apmokestinama; o kai toks tiekimas buvo neapmokestintas, laikoma, kad tokia veikla yra visiškai neapmokestinama. Tikslinimas atliekamas vieną kartą už visą likusį tikslinimo laikotarpį.

Tačiau pastaruoju atveju valstybės narės gali atsisakyti teisės reikalauti tikslinimo, jei pirkėjas yra apmokestinamasis asmuo, kuris tą ilgalaikį turtą naudoja tik sandoriams, kuriems tenkantis [PVM] yra atskaitomas.

4. Taikydamos 2 ir 3 punktų nuostatas, valstybės narės gali:

<...>

– nustatyti reikiamas priemones, būtinas užtikrinti, kad dėl tikslinimo neatsirastų koks nors nepagrįstas pranašumas,

– nustatyti supaprastintas administracines procedūras.

<...>“

8 Šeštosios direktyvos 21 straipsnyje „Asmenys, privalantys mokėti mokestį valstybės institucijoms“ nurodyta:

„Toliau išvardyti asmenys privalo mokėti [PVM]:

1. Pagal vidaus sistem?:

a) apmokestinamieji asmenys, kurie vykdo apmokestinamuosius sandorius <...> Valstyb?s nar?s gali taip pat numatyti, kad kitas nei apmokestinamasis asmuo bendrai su apmokestinamuoju asmeniu ir kiekvienas skyrium atsako už mokes?io sumok?jim?;

<...>“

9 Šios direktyvos 27 straipsnio 1 dalis yra suformuluota taip:

„Taryba Komisijos si?lymu vieningai gali leisti bet kuriai valstybei narei imtis speciali? priemoni?, leidžian?i? taikyti nuostatas, leidžian?ias nukrypti nuo šios direktyvos, kad b?t? supaprastinta mokes?io taikymo tvarka arba užkirstas kelias tam tikriems mokes?io vengimo ar išsisukin?jimo ar piktnaudžiavimo atvejams. Priemon?s, skirtos apmokestinimo tvarkai supaprastinti, neturi daryti ?takos, nebent labai nežymiai, mokes?io sumai, apskai?iuojamai galutinio vartojimo etape.“

10 1988 m. liepos 19 d. Tarybos sprendimo 88/498/EEB, kuriuo leidžiama Nyderland? Karalystei taikyti Šeštosios direktyvos 77/388 21 straipsnio 1 dalies a punkte ?tvirtint? nukrypti leidžian?i? nuostat? (OL L 269, p. 54), priimto šios direktyvos 27 straipsnio 1 dalies pagrindu, 1 straipsnyje numatyta, kad Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio g ir h punktuose nurodyt? sandori? atžvilgiu Nyderland? Karalystei, nukrypstant nuo šios direktyvos 21 straipsnio 1 dalies a punkto, leidžiama taikyti nuostat?, pagal kuri? pirk?jas b?t? apmokestintas PVM taikant apmokestinimo pasirinkimo schem?, numatyt? min?to 13 straipsnio C skirsnio b punkte.

11 Nuo 2008 m. sausio 1 d. Sprendimas 88/498 buvo panaikintas 2006 m. liepos 24 d. Tarybos direktyva 2006/69/EB, iš dalies kei?ian?ia Direktyvos 77/388 nuostatas, susijusias su tam tikromis priemon?mis, kuriomis siekiama supaprastinti apmokestinimo prid?tin?s vert?s mokes?iu tvark? ir pad?ti užkirsti keli? mokes?i? sl?pimui ar vengimui, bei panaikinan?ia tam tikrus sprendimus d?l leidžian?i? nukrypti nuostat? (OL L 221, p. 9).

Nyderland? teis?

12 Pagrindin?s bylos aplinkyb?ms taikytinos redakcijos 1968 m. birželio 28 d. Apyvartos mokes?io ?statymo (*Wet op de omzetbelasting, Staatsblad* 1968, Nr. 329, toliau – 1968 m. ?statymas) 1 straipsnyje nustatyta:

„1. Bendr?ja administracine priemone nustatytais s?lygomis neapmokestinami:

a) nekilnojamojo turto ir teisi? ? š? turt? perdavimas, išskyrus:

1) pastato ar jo dalies ir žem?s, ant kurios jis stovi, tiekim? prieš pirm? jo panaudojim? ar ne v?liau kaip per dvejus metus nuo tokio panaudojimo, taip pat žem?s statyboms tiekim?;

2) kit? tiekim? nei nurodytasis 1 punkte asmenims, kurie naudoja nekilnojam?j? turt? tikslams, d?l kuri? atsiranda teis? visiškai ar beveik visiškai atskaityti mokes? pagal 15 straipsn?, su s?lyga, kad tiek?jas ir asmuo, kuriam tiekiamas, pasirinko ši? galimyb? ir kartu pateik? prašym? inspektoriui šiuo klausimu ir jie, be kita ko, laikosi ministro ?sakyme nustatyt? s?lyg?;

<...>“

13 Šio ?statymo 12a straipsnyje nurodyta:

„Jeigu piktnaudžiuojama 11 straipsnio 1 dalies a punkto 2 papunktyje nustatyta išimtimi, nes

asmuo, kuriam patiektas nekilnojamasis turtas, jo nenaudoja tikslams, dėl kurių pagal 15 straipsnį atsiranda teisė? visiškai ar beveik visiškai mokesčio atskaita, mokestis, kurį už šį tiekimą pagal 15 straipsnį atskaita asmuo, kuris tiekia, perskaityuojamas asmeniui, kuriam buvo tiekta.“

14 Minuto įstatymo 12 straipsnio 5 dalyje numatyta:

„Atvejais, kurie turi būti apibrėžti bendra administracine priemone ir laikantis taisyklių, kurios turi būti nustatytos šia priemone arba pagal ją, siekiant geriau užtikrinti mokesčio surinkimą juo apmokestinamas tas, kuriam patiektos prekės arba suteiktos paslaugos.“

15 Pagal 1968 m. Nutarimo dėl apyvartos mokesčio įgyvendinimo (*Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968*) 24ba straipsnio 1 dalies a punktą:

„1. [1968 m. įstatymo] 12 straipsnio 5 dalyje nurodyti atvejai yra atvejai:

a) nekilnojamojo turto ir teisės? šis turtas? perdavimas taikant [1968 m. įstatymo] 11 straipsnio 1 dalies a punkto 2 papunktą“.

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

16 2000 m. sausio 5 d. žmona (toliau – tiekėja) atliko nekilnojamojo turto tiekimą *Pactor Vastgoed*, kuri tiekėjos sutikimu pasirinko šio tiekimo apmokestinimą pagal 1968 m. įstatymo 11 straipsnio 1 dalies a punkto 2 papunktą.

17 Prieš keletą metų minėta tiekėja įsigijo šį turtą taip pat pasirinkdama šio įsigijimo apmokestinimą. Taigi ji atskaita jai taikytą PVM.

18 Nuo 2000 m. balandžio mėn. *Pactor Vastgoed* išnuomavo minėtą turtą. Šis sandoris buvo neapmokestintas PVM.

19 Vėliau *Pactor Vastgoed* pardavė tą patį turtą ir jį patiekė 2000 m. liepos mėn. pradžioje. Šis tiekimas buvo neapmokestintas PVM.

20 Manydamas, kad *Pactor Vastgoed* atliktas tiekimas neatitiko 1968 m. įstatymo 11 straipsnio 1 dalies a punkto 2 papunktyje įtvirtintą sąlygą ir kad dėl šios priežasties šis tiekimas turėjo būti neapmokestintas PVM, pagal 1968 m. įstatymo 12a straipsnį Nyderlandų mokesčių administratorius perskaičiavo PVM už 2000 m. sausio 1 d.–gruodžio 31 d. laikotarpį ir nurodė po PVM atskaitos, kuri atliko tiekėjas, įsigijęs nekilnojamąjį turtą, kurį vėliau patiekė *Pactor Vastgoed*, tikslinimo sumą.

21 *Pactor Vastgoed* apskundė šį perskaityvimą.

22 Kadangi šis skundas buvo atmestas, *Pactor Vastgoed* apskundė šį sprendimą atmesti *Rechtbank te 's-Gravenhage*.

23 Kadangi šis skundas taip pat buvo atmestas, *Pactor Vastgoed* pateikė apeliacinį skundą dėl *Rechtbank te 's-Gravenhage* sprendimo *Gerechtshof te 's-Gravenhage*, o jis panaikino šį sprendimą ir šios bendrovės atžvilgiu atliktą perskaityvimą.

24 *Staatssecretaris van Financiën* pateikė kasacinį skundą dėl *Gerechtshof te 's-Gravenhage* sprendimo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui.

25 Šiomis aplinkybomis *Hoge Raad der Nederlanden* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokį prejudicinį klausimą:

„Ar pagal Šeštąją direktyvą leidžiama, jeigu pradinis PVM atskaita pagal šios direktyvos 20 straipsnį patikslinama taip, kad turi būti grąžinama visa atskaityto mokesčio suma arba jos dalis, apmokestinanti kitą asmenį nei apmokestinamasis asmuo, kuris prieš tai atliko atskaitą, ir ypač – kaip yra [1968 m. Statymo] 12a straipsnio atveju – tai, kuriam šis apmokestinamasis asmuo patiekia turtą?“

Dėl prejudicinio klausimo

26 Savo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar Šeštoji direktyva turi būti aiškinama taip, kad ja draudžiama, atlikus PVM atskaitos tikslinimą, išieškoti mokėtinas sumas iš kito apmokestinamojo asmens nei to, kuris atliko šią atskaitą.

27 Pirmiausia reikia priminti, kad Nyderlandų Karalystė, pirma, pasinaudojo Šeštosios direktyvos 13 straipsnio C skirsnio pirmos pastraipos b punkte numatyta galimybe, pagal kurią valstyboms narėms leidžiama joms mokesčių mokėtojams suteikti teisę pasirinkti šios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio g punkte nurodytą sandorį apmokestinimą, ir, antra, remdamasi minėtos direktyvos 27 straipsnio 1 dalimi gavę Tarybos leidimą nukrypstant nuo šios direktyvos 21 straipsnio 1 dalies a punkto taikyti nuostatą, pagal kurią pirkėjas privalo sumokėti PVM taikant apmokestinimo pasirinkimo schemą, numatytą minėto 13 straipsnio C skirsnio b punkte.

28 Šiomis aplinkybomis buvo apmokestintas pagrindinis byloje nagrinėjamas nekilnojamojo turto tiekimas ir su šiuo tiekimu susijęs PVM sumokėjo tiekėjas, vėliau – *Pactor Vastgoed*.

29 Pagrindinis byloje nagrinėjamas ginčas susijęs su klausimu, ar Nyderlandų mokesčių institucijos gali reikalauti, kad po PVM atskaitos, kuri atliko tiekėjas, šie ginčai nekilnojamąjį turtą, kurį vėliau patiekia *Pactor Vastgoed*, tikslinimo mokėtinas sumas sumokėtų *Pactor Vastgoed*.

30 Šiuo klausimu reikia pažymėti, kad Šeštojoje direktyvoje nieko aiškiai nenurodyta dėl apmokestinamojo asmens, kuris turi sumokėti mokesčines skolas, atsiradusias dėl PVM atskaitos tikslinimo.

31 Tačiau dėl to negalima daryti išvados, kad valstybės narės, nustatydamos detalias nuostatas pagal šios direktyvos 13 straipsnio C skirsnio antros pastraipą ir 20 straipsnio 1 dalį, yra laisvos nuspręsti, kuris apmokestinamasis asmuo turi sumokėti PVM tokiomis aplinkybomis.

32 Iš tiesų po PVM atskaitos tikslinimo mokėtiną sumą asmens, privalančio mokėti mokesčius, paskyrimas yra ne „detali nuostata“, kaip ji suprantama pagal šias nuostatas, bet, kaip matyti iš minėtos direktyvos 21 straipsnio, esminė PVM bendros sistemos, tvirtintos toje pačioje direktyvoje, taisyklė.

33 Šiuo klausimu reikia priminti, kad Šeštojoje direktyvoje nustatyta tikslinimo tvarka yra šia direktyva nustatytos PVM atskaitos sistemos sudedamoji dalis (žr. 2012 m. spalio 18 d. Sprendimo *TETS Haskovo*, C-234/11, 30 punktą ir 2012 m. lapkričio 29 d. Sprendimo *Gran Via Moine*, C-257/11, 39 punktą).

34 Iš tiesų pagal Teisingumo Teismo praktiką šioje direktyvoje numatytomis tikslinimo taisyklėmis siekiama sustiprinti atskaitos sistemą, užtikrinant PVM neutralumą, kad ankstesniame etape vykdyti sandoriai toliau suteiktų teisę atskaitą tik tuo atveju, kai jie naudojami tik apmokestinamiems tiekimams ir teikimams. Ši direktyvos nuostatų tikslas – glaudžiai ir tiesiogiai

susieti teis? ? perkant sumok?to PVM atskait? su atitinkam? preki? ir paslaug? naudojimu apmokestinamiesiems pardavimo sandoriams (žr. 2005 m. gruodžio 15 d. Sprendimo *Centralan Property*, C?63/04, Rink. p. I?11087, 57 punkt?; min?t? sprendim? *TETS Haskovo* 31 punkt? ir *Gran Via Moine?ti* 38 punkt?).

35 Pagal Šeštosios direktyvos 20 straipsnio 1 dalies a punkt? pradin? atskaita turi b?ti tikslinama, kai ji buvo didesn? ar mažesn? už t? sum?, kuri? apmokestinamasis asmuo tur?jo teis? atskaityti.

36 Ši nuostata turi b?ti aiškinama taip, kad po PVM atskaitos, atliktos apmokestinamojo asmens, tikslinimo mok?tinas sumas šiuo pagrindu turi sumok?ti šis apmokestinamasis asmuo.

37 Atvirkštinis aiškinimas, pagal kur? PVM, susijusio su preki? teikimu arba paslaug? teikimu, atskaitos tikslinimo našta gal?t? b?ti perkelta kitam apmokestinamajam asmeniui nei tas, kuriam atliktas šis preki? tiekimas arba paslaug? teikimas, yra nesuderinamas su šioje srityje Šešt?ja direktyva siekiamais tikslais, primintais šio sprendimo 34 punkte.

38 Šiomis aplinkyb?mis reikia pažym?ti, kad šios direktyvos 21 straipsnio 1 dalies a punkte numatyta, jog apmokestinamasis asmuo, kuris privalo mok?ti PVM, pagal vidaus sistem? yra tas, kuris vykdo apmokestinam?j? sandor? (žr. 2004 m. kovo 3 d. Nutarties *Transport Service*, C?395/02, Rink. p. I?1991, 23 punkt?). Be to, kaip nurod? generalinis advokatas išvados 66 ir 68 punktuose, šiame straipsnyje pateikiamas atvej?, kuriais mokest? turi sumok?ti kitas nei šis apmokestinamasis asmuo, baigtinis s?rašas.

39 Ta?iau pagrindin?je byloje nagrin?jama situacija neatitinka n? vieno iš ši? atvej?. Šiuo klausimu reikia konstatuoti, kad, priešingai, nei teig? Nyderland? vyriausyb?, šioje nuostatoje valstyb?ms nar?ms ?virtina galimyb? numatyti, kad kitas nei apmokestinamasis asmuo bendrai su apmokestinamuoju asmeniu atsako už mokes?io sumok?jim?, negali b?ti aiškinama taip, jog ja leidžiama nustatyti atskir? mokestin? pareig? šiam asmeniui.

40 Be to, kai nekilnojamojo turto tiekimas vykdomas paeiliui, kaip antai pagrindin?je byloje nagrin?jamu atveju, d?l to, kad vienas iš aptariam? apmokestinam?j? asmen?, kai jam dalyvaujant buvo vykdomas tiekimas, ne?vykd? detali? Šeštosios direktyvos 13 straipsnio C skirsnio antroje pastraipoje numatytos pasirinkimo teis?s ?gyvendinimo nuostat?, negali kilti šio apmokestinamojo asmens pareiga sumok?ti mokestin? skol?, atsiradusi? po kito asmens atliktos PVM atskaitos, susijusios su vienu iš min?to tiekimo atvej?, su kuriuo pirmasis apmokestinamasis asmuo n?ra susij?s, tikslinimo.

41 Iš ties? susiklos?ius tokiai situacijai b?t? pakenkta atskaitos tikslumui ir PVM neutralumui, kuriuos siekiama užtikrinti taisykl?mis, susijusiomis su atskaitos tikslinimu.

42 Kalbant apie situacij?, kuri? Nyderland? vyriausyb? laiko neteisinga ir kuri susiklost? d?l to, kad apmokestinamasis asmuo, kuris patiek? nekilnojam?j? turt?, turi po PVM atskaitos, kuri? jis atliko ?sigydamas min?t? nekilnojam?j? turt?, tikslinimo sumok?ti mok?tinas sumas, nors asmuo, kuriam min?tas turtas buvo patiektas, nurod? j? naudoti?s savo apmokestinamiesiems sandoriams, reikia konstatuoti, kad, kaip pažym?jo generalinis advokatas išvados 89 punkte, nors pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio C skirsnio antr? pastraip? valstyb?s nar?s turi galimyb? apriboti pasirinkimo teis? ir nustato jos ?gyvendinimo detaalias nuostatas, naudodamosi šia galimybe jos negali nustatyti apmokestinamiesiems asmenims pareig?, kurios viršyt? tai, kas leidžiama pagal S?jungos teis? PVM srityje.

43 Taigi, kaip pažym?jo generalinis advokatas išvados 84 punkte, pagrindin?je byloje ši tiek?jo pad?tis susiklost? d?l Nyderland? teis?s nuostat?, pagal kurias nekilnojamojo turto ?gij?jas,

pasirinkus apmokestinimą, turi naudoti šį turtą apmokestinamiesiems sandoriams.

44 Be to, kalbant apie Nyderlandų vyriausybės argumentą, pagal kurį 1968 m. įstatymo 12a straipsniu, remiantis Šeštosios direktyvos 20 straipsnio 4 dalimi, siekiama išvengti, kad dėl tikslinimo neatsirastų jokie nepagrįsto pranašumo, reikia pažymėti, jog tiek, kiek, pirma, kaip matyti iš Teisingumo Teismui pateiktos bylos medžiagos, pagrindinėje byloje nagrinėjamas nekilnojamojo turto tiekimas tarp tiekėjos ir *Pactor Vastgoed* buvo neapmokestintas PVM atgaline 2000 m. sausio 5 d. data ir, antra, su šiuo tiekimu susijęs PVM, kurį sumokėjo ir atskaitė *Pactor Vastgoed*, buvo panaikintas, ši bendrovė neįgijo „nepagrįsto pranašumo“, kaip jis suprantamas pagal minėto 20 straipsnio 4 dalį. Todėl remiantis šia nuostata iš minėtos bendrovės negalima reikalauti sumokėti PVM, mokėtino po tiekėjos atliktos atskaitos tikslinimo dėl kito sandorio, nesusijusio su ja, t. y. tiekėjo pirminio minėto nekilnojamojo turto įsigijimo.

45 Galiausiai reikia konstatuoti, kad Sprendimu 88/498, kuriuo leidžiama Nyderlandų Karalystei taikyti Šeštosios direktyvos 21 straipsnio 1 dalies a punkte tvirtintą nukrypti leidžiančią nuostatą, nuostata, pagal kurią pirkėjas būtų apmokestintas PVM taikant apmokestinimo pasirinkimo schemą, numatytą šios direktyvos 13 straipsnio C skirsnio pirmos pastraipos b punkte, siekiama ne to, kad kitas apmokestinamasis asmuo nei tas, kuris atliko atskaitą, sumokėtų po atskaitos tikslinimo mokėtinas sumas, bet to, kad nekilnojamojo turto tiekimo atveju, kaip antai nagrinėjamoju pagrindinėje byloje, su juo susijusį PVM sumokėtų ir atskaitytų vienas ir tas pats apmokestinamasis asmuo, t. y. atitinkamas turto įgijėjas.

46 Todėl nors, kalbant apie pagrindinę bylą, pagal Sprendimą 88/498 leista nustatyti, kad tiekėja ir vėliau *Pactor Vastgoed*, kaip atitinkamo nekilnojamojo turto įgijėjos, privalėtų sumokėti PVM, susijusį su nagrinėjamais įsigijimo sandoriais, vis dėlto juo negalima pateisinti to, jog *Pactor Vastgoed* privalėtų sumokėti po tiekėjos dėl kito sandorio, nesusijusio su ja, t. y. tiekėjos pirminio minėto nekilnojamojo turto įsigijimo, atliktos atskaitos tikslinimo mokėtinas sumas.

47 Šiomis aplinkybomis į prejudicinį klausimą reikia atsakyti: Šeštoji direktyva turi būti aiškinama taip, kad pagal ją draudžiama iš kito apmokestinamojo asmens nei to, kuris atliko šią atskaitą, išieškoti po PVM atskaitos tikslinimo mokėtinas sumas.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

48 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 (antroji kolegija) nusprendžia:

1977 m. gegužės 17 d. Šeštoji Tarybos direktyva dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas, iš dalies pakeista 1995 m. balandžio 10 d. Tarybos direktyva 95/7/EB, turi būti aiškinama taip, kad pagal ją draudžiama iš kito apmokestinamojo asmens nei to, kuris atliko šią atskaitą, išieškoti po PVM atskaitos tikslinimo mokėtinas sumas.

Parašai.

* Proceso kalba: olandų.