

TEISINGUMO TEISMO (aštuntoji kolegija) NUTARTIS

2021 m. gegužės 18 d. (*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Teisingumo Teismo procedūros reglamento 99 straipsnis – Apmokestinimas – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema (PVM) – Direktyva 2006/112/EB – Pirkimo mokesčio atskaita per pastato statybos etapą – Pasirenkamojo apmokestinimo režimas – Iš pradžių numatytos veiklos nutraukimas – Pirkimo mokesčio atskaitos tikslinimas – Atsakymas į prejudicinį klausimą, kurį galima aiškiai nustatyti iš jurisprudencijos“

Byloje C-248/20

dėl *Högsta förvaltningsdomstolen* (Vyriausiasis administracinis teismas, Švedija) 2020 m. gegužės 19 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2020 m. birželio 9 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Skatteverket

prieš

Skellefteå Industrihus AB

TEISINGUMO TEISMAS (aštuntoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas N. Wahl, teisėjai F. Biltgen (pranešėjas) ir L. S. Rossi,

generalinis advokatas H. Saugmandsgaard Øe,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į išklausius generalinį advokatą priimtą sprendimą išspręsti bylą motyvuota nutartimi pagal Teisingumo Teismo procedūros reglamento 99 straipsnį,

priima šį

Nutartį

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) 137, 168, 184–187, 189 ir 192 straipsnių aiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Skatteverket* (mokesčių administratorius, Švedija) ir *Skellefteå Industrihus AB* ginčą dėl pirkimo pridėtinės vertės mokesčio (PVM), kuris buvo sumokėtas nutraukus nekilnojamojo turto investicijų projektą, atskaitos tikslinimo.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalyje nurodyta:

„Apmokestinamasis asmuo“ – asmuo, kuris savarankiškai bet kurioje vietoje vykdo ekonominę

veikl?, neatsižvelgiant ? tos veiklos tiksl? ar rezultat?.“

4 Šios direktyvos 135 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Valstyb?s nar?s PVM neapmokestina ši? sandori?, pagal kuriuos:

<...>

l) nekilnojamojo turto lizing? [išperkam?j? nuom?] ar nuom?.“

5 Min?tos direktyvos 137 straipsnyje numatyta:

„1. Valstyb?s nar?s gali suteikti apmokestinamiesiems asmenims teis? pasirinkti apmokestinti šiuos sandorius:

<...>

b) pastat? ar j? dali? ir žem?s, ant kurios jie pastatyti, tiekim?, išskyrus 12 straipsnio 1 dalies a punkte nurodyt? tiekim?;

c) žem?s, kuri n?ra užstatyta, tiekimas, išskyrus 12 straipsnio 1 dalies b punkte nurodytos žem?s statybai tiekim?;

d) nekilnojamojo turto lizing? [išperkam?j? nuom?] ar nuom?.

2. Valstyb?s nar?s nustato išsamias taisykles, kuriomis reglamentuojamas 1 dalyje nurodytos galimyb?s naudojimas.

Valstyb?s nar?s gali apriboti šios pasirinkimo teis?s taikymo srit?.“

6 Direktyvos 2006/112 168 straipsnyje nurodyta:

„Jeigu prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamasis asmuo turi tur?ti valstyb?je nar?je, kurioje jis vykdo šiuos sandorius, teis? iš PVM, kur? sumok?ti jam tenka prievol?, atskaityti:

a) mok?tin? ar sumok?t? PVM toje valstyb?je nar?je už preki? tiekim? ar paslaug? teikim?, kur? jam atliko ar turi atlikti kitas apmokestinamasis asmuo;

b) mok?tin? PVM už sandorius, kurie laikomi preki? tiekimu arba paslaug? teikimu pagal 18 straipsnio a punkt? ir 27 straipsn?;

c) mok?tin? PVM už preki? ?sigijim? Bendrijos viduje pagal 2 straipsnio 1 dalies b punkto i papunkt?;

d) mok?tin? PVM už sandorius, kurie laikomi ?sigijimu Bendrijos viduje pagal 21 ir 22 straipsnius;

e) mok?tin? arba sumok?t? PVM už preki? import? ? t? valstyb? nar?.“

7 PVM direktyvos 184 straipsnyje numatyta:

„Pirmin? atskaita tikslinama, kai atskaityta PVM suma yra didesn? arba mažesn? už sum?, kuri? apmokestinamasis asmuo tur?jo teis? atskaityti.“

8 Šios 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 žrodoma 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 vykus vagystei.“

9 Minėtose direktyvos 186 straipsnyje nurodyta:

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

10 PVM direktyvos 187 straipsnis suformuluotas 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 nekilnojamas 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 tuo metų, kuriais prekės buvo įsigytos, pagamintos arba tam tikrais atvejais panaudotos pirmą kartą, atskaitoma suma.“

11 PVM direktyvos 188 straipsnyje nustatyta:

„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 visų likusių tikslinimo laikotarpių. Tačiau, kai ilgalaikio turto tiekimas neapmokestinamas, valstybės narės gali atsisakyti tikslinimo reikalavimo, jei prekės įsigyjantis asmuo yra apmokestinamasis asmuo, kuris tuo ilgalaikį turtą naudoja tik sandoriams, už kuriuos PVM yra atskaitytinas.“

12 Šios direktyvos 189 straipsnyje nustatyta:

„Taikydamos 187 ir 188 straipsnius, valstybės narės gali imtis šių priemonių:

- a) apibrėžti ilgalaikio turto sąvoką;
- b) nustatyti PVM sumą, kuri turi būti atsižvelgta tikslinant atskaitą;
- c) imtis visų priemonių, būtinių užtikrinti, kad dėl atskaitos tikslinimo neatsirastų koks nors nepagrįstas pranašumas;
- d) nustatyti supaprastintas administracines procedūras.

13 Minėtose direktyvos 190 straipsnyje numatyta:

„Taikydamos 187, 188, 189 ir 191 straipsnius, valstybės narės gali ilgalaikiu turtu laikyti paslaugas, kurių savybės panašios į paprastai ilgalaikiam turtui priskiriamas savybes.“

14 PVM direktyvos 191 straipsnyje nustatyta:

„Jei kurioje nors valstybėje narėje 187 ir 188 straipsnių taikymo praktinis poveikis yra labai mažas, ta valstybė narė, pasikonsultavusi su PVM komitetu, gali netaikyti tų nuostatų, atsižvelgdama į bendrą PVM poveikį atitinkamoje valstybėje narėje bei supaprastintą administracinių procedūrų reikalingumą, jei dėl to neiškraipoma konkurencija.“

15 Šios direktyvos 192 straipsnyje numatyta:

„Kai apmokestinamajam asmeniui vietoj prastos apmokestinimo schemos taikoma speciali apmokestinimo schema ar atvirkščiai, valstybės narės gali imtis visų būtinių priemonių užtikrinti, kad apmokestinamasis asmuo dėl to neįgytų nepagrįsto pranašumo ar nepatirtų nepagrįstos žalos.“

Švedijos teisė

16 Pagrindinės bylos faktinėms aplinkybėms taikytinos redakcijos 1994 m. kovo 30 d. *Mervärdesskattelag* (1994:200) (Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (1994:200); SFS 1994, Nr. 200; toliau – PVM įstatymas) 3 skyriaus 2 straipsnyje numatyta, kad nekilnojamojo turto nuoma yra iš esmės neapmokestinama. Vis dėlto nekilnojamojo turto savininkas, kuris visų ar dalį turto nuolat nuomoja apmokestinamajai veiklai vykdyti, gali pasirinkti apmokestinimą pagal PVM įstatymo 3 skyriaus 3 straipsnį ir 9 skyriaus 1 straipsnį.

17 Nors iš esmės galima pasirinkti apmokestinimą tik užbaigus statyti nekilnojamąjį turtą ir pradėjus jį nuomoti, iš PVM įstatymo 3 skyriaus 3 dalies 3 punkto ir 9 skyriaus 2 straipsnio matyti, kad nekilnojamojo turto savininkas gali pasirinkti apmokestinimą per pastato statybos etapą su sąlyga, kad jis ketina išnuomoti pastatą užbaigus jį statyti.

18 Pagal šio įstatymo 9 skyriaus 6 straipsnio 2 dalį mokesčių administratorius statant pastatą gali net iki nuomos pradžios nutraukti pasirenkamąjį apmokestinimą, jei paaiškėja, kad nėra vykdytos su šiuo režimu susijusios sąlygos.

19 PVM įstatymo 8 ir 8a skyriuose tvirtintos nuostatos atitinkamai dėl teisės į pirkimo PVM mokesčio atskaitą ir dėl atskaitos tikslinimo.

20 Pagal šio įstatymo 8 skyriaus 3 straipsnį ir 9 skyriaus 8 straipsnį nekilnojamojo turto savininkas, pasirinkęs apmokestinimą, turi teisę atskaityti pirkimo PVM, susijusį su jo veikla. Atskaita gali būti atliekama arba pasirenkamuoju apmokestinimu per statybos etapą, atskaitant į atgaline data, arba patikslinant atskaitą.

21 Iš min?to ?statymo 8a skyriaus 4 straipsnio matyti, kad atskaitos tikslinimas iš esm?s turi b?ti atliekamas pasikeitus ilgalaikio turto, kur? ?sigyjant atsirado visa ar dalin? teis? ? pirkimo mokes?io atskait?, naudojimui, tod?l teis? ? atskait? sumaž?jo. Reikia tikslinti atskait? ir susiklos?ius atvirkštinei situacijai, t. y. kai pirkimas nesuteik? teis?s ? atskait? arba suteik? ši? teis? tik iš dalies ir kai pakeitus naudojim? teis? ? atskait? yra nustatoma arba tampa didesn?.

22 Pagal to paties ?statymo 8a skyriaus 6 dal? PVM atskaita tikslinama, tik jeigu ilgalaikio turto naudojimas pasikeit? arba jeigu jis perleidžiamas per tam tikr? laikotarp? (tikslinimo laikotarpis). Nekilnojamojo turto atveju šis terminas yra dešimt met?.

23 PVM ?statymo 9 skyriaus 11 straipsnyje ?tvirtintos specialios nuostatos, susijusios su tikslinimu, jei iki apmokestinamosios nuomos pradžios pasirenkamasis apmokestinimas nutraukiamas per statybos etap?. Tikslinimas atliekamas tik vien? kart? už vis? likus? tikslinimo laikotarp?. Be to, pirkimo mokestis už laikotarp? nuo sprendimo leisti taikyti pasirenkam?j? apmokestinim? pri?mimo iki jo galiojimo pabaigos turi b?ti sumok?tas valstybei kartu su delspinigiais. Pagal šias nuostatas visi atskaityti pirkimo mokes?iai turi b?ti nedelsiant gr?žinami kartu su delspinigiais.

Pagrindin? byla ir prejudicinis klausimas

24 Kadangi pagal Švedijos teis? ?steigta bendrov? *Skellefteå Industrihus* jai priklausan?iame žem?s sklype ketino pastatyti pastat? biur? nuomai, ji papraš? nuo 2012 m. lapkri?io mėn. per statybos etap? taikyti pasirenkamojo apmokestinimo režim?. V?liau ji atskait? 966 508 Švedijos kron? (SEK) (apie 95 400 EUR) pirkimo PVM už jos atliktus pirkimus, iš esm?s už architekto paslaugas, susijusias su planuojamu pastatu. Kai vienas iš potenciali? b?sim? nuominink? paskelb?, kad jo nebedomina patalp? nuoma nagrin?jamame pastate, pervertinus išlaidas paaišk?jo, kad projektas nebuvo finansiškai pelningas. Taigi 2013 m. rugs?jo mėn. atsakov? pagrindin?je byloje nusprend? nutraukti projekt? ir d?l to nebegal?jo b?ti taikomas pasirenkamojo apmokestinimo režimas.

25 2013 m. gruodžio mėn. *Skellefteå Industrihus* gr?žino vis? atskaityt? PVM už laikotarp?, kai ji taik? pasirenkamojo apmokestinimo režim?. Vis d?lto po trej? met?, manydama, kad pareiga gr?žinti atskaityt? pirkimo PVM yra nesuderinama su PVM direktyva, ji papraš?, kad b?t? v?l leista taikyti pirkimo PVM atskait?.

26 Kadangi mokes?i? administratorius atmet? š? prašym?, *Skellefteå Industrihus* pareišk? ieškin? *Förvaltningsrätten i Umeå* (Umeo administracinis teismas, Švedija); šis teismas j? patenkino remdamasis tuo, kad taikytini nacionalin?s teis?s aktai nesuderinami su S?jungos teise. Tod?l mokes?i? administratorius perved? *Skellefteå Industrihus* jos anks?iau gr?žint? PVM sum?.

27 Kadangi mokes?i? administratoriaus apeliacinis skundas buvo atmestas, prašydamas ?pareigoti *Skellefteå Industrihus* sumok?ti atskaityt? pirkimo PVM jis pateik? kasacin? skund? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiame teisme.

28 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas vis? pirma pažymi, kad šiuo atveju nebuvo piktnaudžiavimo ar suk?iavimo ir kad ?sigijimo sandoriai nebuvo atlikti neapmokestinamiesiems sandoriams vykdyti. Taigi pagrindin? byla susijusi tik su klausimu d?l PVM ?statymo 9 skyriaus 11 straipsnio suderinamumo su PVM direktyva, kai mokestin? prievol? pasibaigia d?l pastato statybos projekto nutraukimo iki jo užbaigimo ir n?ra sudarytas joks nuomos sandoris.

29 Be to, jis pažymi, kad PVM ?statymo 9 skyriaus 11 straipsnio nuostatos neturi tiesioginio

atitikmens PVM direktyvoje, todėl reikia nustatyti, ar, kaip iš anksto nurodo mokesčių administratorius, šios nuostatos iš tiesų patenka į minėtų direktyvos 137 straipsniu valstyboms narėms suteiktą diskreciją patikslinti nekilnojamojo turto nuomos pasirenkamojo apmokestinimo tvarką. Atsakymo į tokį klausimą negalima rasti Teisingumo Teismo jurisprudencijoje, visų pirma minėtinuose 2006 m. sausio 12 d. Sprendime *Turn- und Sportunion Waldburg* (C-246/04, EU:C:2006:22), 2006 m. kovo 30 d. Sprendime *Uudenkaupungin kaupunki* (C-184/04, EU:C:2006:214) ir 2018 m. vasario 28 d. Sprendime *Imofloresmira – Investimentos Imobiliários* (C-672/16, EU:C:2018:134).

30 Galiausiai jis patikslina, kad jei Teisingumo Teismas nuspręstų, jog pagrindinėje byloje nagrinėjami teisės aktai nepatenka į valstyboms narėms pripažįstamos diskrecijos sritį, dar reikėtų išnagrinėti, ar šios nuostatos vis dėlto gali būti leidžiamos atsižvelgiant į PVM direktyvos nuostatas dėl atskaitos tikslinimo. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad ir šiuo klausimu Teisingumo Teismo jurisprudencija, visų pirma jo 1996 m. vasario 29 d. Sprendimas *INZO* (C-110/94, EU:C:1996:67), neleidžia atsakyti į šį klausimą.

31 Šiomis aplinkybėmis *Högsta förvaltningsdomstolen* (Vyriausiasis administracinis teismas, Švedija) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokį prejudicinį klausimą:

„Ar su [PVM] direktyva, visų pirma su jos 137, 168, 184–187, 189 ir 192 straipsniais, suderinama tai, kad turto savininkas, kuris pasirinko pastato statybos apmokestinimą ir atskaitą pirkimo mokestį, sumokėję už įsigijimus, susijusius su statybos projektu, turi nedelsdamas grąžinti visų pirkimo mokesčio sumą su delspinigiais, nes mokestiną prievolę baigiasi dėl statybos projekto nutraukimo iki pastato užbaigimo ir todėl jo neišnuomojus?“

Dėl prejudicinio klausimo

32 Pagal Procedūros reglamento 99 straipsnį, jeigu atsakymų į klausimą, dėl kurio pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą, galima aiškiai nustatyti iš jurisprudencijos arba jeigu atsakymas į pateiktą klausimą nekelia jokių pagręstų abejonių, Teisingumo Teismas, vadovaudamasis teisėjo pranešėjo siūlymu ir išklauso generalinį advokatą, bet kada gali nuspręsti priimti sprendimą motyvuota nutartimi.

33 Ši nuostata taikytina šioje byloje.

34 Savo prejudiciniu klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyvos 137, 168, 184–187, 189 ir 192 straipsniai turi būti aiškinami taip, kad pagal juos draudžiami nacionalinės teisės aktai, kuriuose numatyta pareiga nekilnojamojo turto savininkui, kuriam buvo suteikta galimybė taikyti pasirenkamojo apmokestinimo režimą statant nuomai skirtą pastatą ir kuris atskaitą pirkimo PVM už šiam nekilnojamojo turto projektui skirtus įsigijimo sandorius, nedelsiant grąžinti visą šį pirkimo PVM su delspinigiais, nes numatytas projektas, dėl kurio atsirado teisė į atskaitą, buvo nutrauktas nepradėjus apmokestinamosios veiklos, arba kuriuose numatyta pareiga susiklosčius tokioms aplinkybėms patikslinti pirkimo PVM atskaitą.

35 Siekiant atsakyti į šį klausimą reikia konstatuoti, kad pagrindinės bylos faktinės aplinkybės susijusios ne su apmokestinimo pabaigos situacija, o su situacija, kai nėra apmokestinamųjų sandorių. Kadangi pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalį „apmokestinamuoju asmeniu“ laikomas asmuo, kuris savarankiškai bet kurioje vietoje vykdo ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į tos veiklos tikslą ar rezultatą (šiuo klausimu žr. 2016 m. spalio 12 d. Sprendimo *Nigl ir kt.*, C-340/15, EU:C:2016:764, 26 punktą ir nurodytą jurisprudenciją), apmokestinimas PVM nesibaigia automatiškai, kai apmokestinamasis asmuo nusprendžia nutraukti anksčiau planuotą

veikl?.

36 D?I klausimo, ar naudodamasi joms suteikta diskrecija pagal PVM direktyvos 137 straipsn? valstyb?s nar?s gali numatyti taisykl?, pagal kuri? teis? ? atskait?, suteikta pasinaudojus ?iame straipsnyje numatyta pasirinkimo teise, gali b?ti panaikinta atgaline data, kai numatoma ekonomin? veikla buvo nutraukta, reikia priminti, kad pagal Teisingumo Teismo jurisprudencij? b?tent atsi?velgiant ? apmokestinamojo asmens, kuris veikia kaip toks, ?sigyjamas prekes ir paslaugas taikoma PVM sistema, taigi ir atskaitos mechanizmas. Pagal esam? ar numatom? prekiz? ar paslaug? naudojim? nustatoma tik pirmin?s atskaitos, ? kuri? apmokestinamasis asmuo turi teis? pagal PVM direktyvos 168 straipsn?, apimtis ir galim? tikslinim? per b?simus laikotarpius apimtis, ta?iau tai nedaro poveikio teis?s ? atskait? atsiradimui (2020 m. lapkri?io 12 d. Sprendimo *ITH Comercial Timi?oara*, C?734/19, EU:C:2020:919, 33 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

37 Teisingumo Teismas daug kart? nusprend?, kad atsiradusi teis? ? atskait? lieka i? principo galioti, net jei v?liau planuota ekonomin? veikla nebuvo ?vykdyta taip, kad b?t? sudaryti apmokestinamieji sandoriai (?iuo klausimu ?r. 1996 m. vasario 29 d. Sprendimo *INZO*, C?110/94, EU:C:1996:67, 20 punkt? ir 2018 m. spalio 17 d. Sprendimo *Ryanair*, C?249/17, EU:C:2018:834, 25 punkt?), arba jei d?I nuo jo valios nepriklausan?i? aplinkybi? apmokestinamasis asmuo nepasinaudojo prek?mis ir paslaugomis, d?I kuri? atsirado atskaita, apmokestinamiesiems sandoriams (2020 m. lapkri?io 12 d. Sprendimo *ITH Comercial Timi?oara*, C?734/19, EU:C:2020:919, 34 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

38 PVM direktyv? ai?skinant kitaip, b?t? pa?eistas PVM neutralumo principas, kiek tai susij? su ?mon?s mokes?i? na?ta. Tod?I, mokes?i? tikslais vertinant t? pa?i? investicij? veikl?, atsirast? nepagr?st? skirtum? tarp jau apmokestinamuosius sandorius vykdan?i? ?moni? ir kit? ?moni?, kurios investuodamos dar tik siekia u?siimti apmokestinam?ja veikla, d?I kurios b?t? sudaryta apmokestinam?j? sandori?. Be to, atsirast? neteis?t? skirtum? tarp ?i? ?moni?, nes galutinis atskaitos pripa?inimas priklausyt? nuo klausimo, ar tokios investicijos baigiasi apmokestinamaisiais sandoriais, ar ne (2020 m. lapkri?io 12 d. Sprendimo *ITH Comercial Timi?oara*, C?734/19, EU:C:2020:919, 36 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

39 Be to, i? jurisprudencijos matyti, kad nors PVM direktyvos 137 straipsnio 2 dalimi valstyb?ms nar?ms suteikiama didel? diskrecija nustatyti teis?s pasirinkti apmokestinim? b?dus ir net j? panaikinti, valstyb?s nar?s negali ja naudotis ir pa?eisti ?ios direktyvos 167 ir 168 straipsni?, kai panaikina jau ?gyt? teis? ? atskait? (2018 m. vasario 28 d. Sprendimo *Imofloresmira – Investimentos Imobili?rios*, C?672/16, EU:C:2018:134, 48 punktas ir nurodyta jurisprudencija). I? ties?, PVM atskait?, susijusi? su veikla, apmokestinama pasinaudojus teise pasirinkti, ribojimas paveikt? ne teis?s pasirinkti „apimt?“, kuri? valstyb?s nar?s gali riboti pagal PVM direktyvos 137 straipsnio 2 dal?, bet naudojimosi ?ia teise padarinius (2018 m. vasario 28 d. Sprendimo *Imofloresmira – Investimentos Imobili?rios*, C?672/16, EU:C:2018:134, 49 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

40 Nors valstyb?s nar?s gali nustatyti s?lygas ir tvark?, leid?ian?i? ?gyvendinti pasirinkimo teis?, jos neturi pa?eisti pa?ios teis?s ? atskait? ir laikytis PVM direktyvos tiksl? ir bendr?j? princip? (?iuo klausimu ?r. 2004 m. rugs?jo 9 d. Sprendimo *Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg*, C?269/03, EU:C:2004:512, 24 punkt?; 2006 m. sausio 12 d. Sprendimo *Turn- und Sportunion Waldburg*, C?246/04, EU:C:2006:22, 31 punktas ir 2006 m. kovo 30 d. Sprendimo *Uudenkaupungin kaupunki*, C?184/04, EU:C:2006:214, 45 ir 46 punktai).

41 Darytina i?vada, kad PVM direktyvos 137 straipsnio 2 dalis turi b?ti ai?skinama taip, kad pagal j? draudžiama nacionalin?s teis?s nuostata, kaip antai PVM ?statymo 9 skyriaus 11 straipsnis, kurioje numatytas teis?s ? pirkimo mokes?io atskait? at?aukimas, nors ?i teis? buvo suteikta apmokestinamajam asmeniui ?gyvendinant savo pasirinkimo teis?.

42 Kalbant apie klausimą, kaip 1996 m. vasario 29 d. Sprendime *INZO* (C?110/94, EU:C:1996:67) akcentuotas principas, pagal kurį teisė atskaita gyjama, net jeigu veikla nutraukiama prieš pradant vykdyti apmokestinamuosius sandorius, turi būti derinamas su PVM direktyvos nuostatomis dėl atskaitos tikslinimo ir, konkrečiai kalbant, ar tokia nuostata, kaip PVM ?statymo 9 skyriaus 11 straipsnis, vis dėlto gali būti pripažinta suderinama su šiomis nuostatomis, reikia priminti, kad Teisingumo Teismas jau nusprendė, jog PVM direktyvos 184–187 straipsniuose numatytas tikslinimo mechanizmas yra šioje direktyvoje nustatytos PVM atskaitos tvarkos dalis ir juo siekiama glaudžiai ir tiesiogiai susieti teisė pirkimo PVM atskaita su atitinkamą prekių ir paslaugų naudojimu apmokestinamiesiems pardavimo sandoriams (šiuo klausimu žr. 2020 m. liepos 9 d. Sprendimo *Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler*, C?374/19, EU:C:2020:546, 20 punktą ir 2020 m. rugsėjo 17 d. Sprendimo *Stichting Schoonzicht*, C?791/18, EU:C:2020:731, 26 punktą). Jis taip pat pažymėjo, kad jei apmokestinamojo asmens ?gytos prekės ar paslaugos yra naudojamos neapmokestinamiems arba ? PVM taikymo sritį nepatenkantiems sandoriams, negalima nei rinkti pardavimo mokesčio, nei atskaityti pirkimo mokesčio (2020 m. liepos 9 d. Sprendimo *Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler*, C?374/19, EU:C:2020:546, 21 punktą).

43 PVM direktyvos 184 straipsnyje labai plačiai apibrėžiamas pareigos patikslinti atskaitą atsiradimas: „[p]irminė atskaita tikslinama, kai atskaityta PVM suma yra didesnė arba mažesnė už sumą, kurią apmokestinamasis asmuo turėjo teisė atskaityti.“ Tokia formuluote neatmetamas joks galimas neteisingos atskaitos atvejis, nes pareigos patikslinti bendrą apimtą patvirtina aiškus išimtis, numatytą PVM direktyvos 185 straipsnio 2 dalyje, s?rašas (2020 m. rugsėjo 17 d. Sprendimo *Stichting Schoonzicht*, C?791/18, EU:C:2020:731, 30 ir 31 punktai).

44 Jei apmokestinamasis asmuo dėl jo valios nepriklausančių aplinkybių nenaudoja prekių ir paslaugų, dėl kurių buvo taikoma atskaita, apmokestinamiesiems sandoriams, tam, kad būtų nustatyta, jog būtų „pasikeitim“, kaip jie suprantami pagal PVM direktyvos 185 straipsnį, nepakanka, kad nutraukus nuomos sutartį pastatas, t. y. nuomos sutarties dalykas, liktų nenuomojamas, kai ?rodyta, jog apmokestinamasis asmuo vis dar ketina jį naudoti apmokestinamosios veiklos tikslais ir imasi tam reikalingų veiksmų, nes tai reikštų teisės atskaitą ribojimą atskaitos tikslinimo srityje taikytinomis nuostatomis (šiuo klausimu žr. 2020 m. lapkričio 12 d. Sprendimo *ITH Comercial Timi?oara*, C?734/19, EU:C:2020:919, 43 punktą ir nurodytą jurisprudenciją).

45 Glaudus ir tiesioginis ryšys, kaip tai suprantama pagal šios nutarties 42 punkte primintą jurisprudenciją, turintis egzistuoti tarp teisės pirkimo PVM atskaitą ir numatytą apmokestinamąjį sandorį ?vykdymo, išnyksta tik tuo atveju, jei apmokestinamasis asmuo nebetina naudoti aptariamą prekių ir paslaugų apmokestinamiesiems pardavimo sandoriams vykdyti arba naudoja juos neapmokestinamiesiems sandoriams vykdyti (šiuo klausimu žr. 2020 m. lapkričio 12 d. Sprendimo *ITH Comercial Timi?oara*, C?734/19, EU:C:2020:919, 44 punktą).

46 Vadinasi, jeigu, kaip matyti iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą, pagrindinėje byloje nagrinėjama situacija atitinka ankstesniame punkte aprašytą situaciją, o tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, jai turi būti taikomas PVM direktyvos 184-187 straipsniuose numatytas tikslinimo mechanizmas.

47 Konkrečiai dėl PVM direktyvos 187 straipsnio Teisingumo Teismas nusprendė, kad šioje nuostatoje neregamentuojama tikslinimo, kurį reikia taikyti, jei pirmojo panaudojimo momentu teisė atskaita yra didesnė arba mažesnė už pirminę atskaitą, tvarka (2020 m. rugsėjo 17 d. Sprendimo *Stichting Schoonzicht*, C?791/18, EU:C:2020:731, 43 punktą). Be to, tvarkos, susijusios su pirminės atskaitos tikslinimu atitinkamo turto pirmo panaudojimo diena, kai paaiškėja, kad tą dieną minėta atskaita buvo didesnė už tą, kurią apmokestinamasis asmuo turėjo teisė atskaityti atsižvelgiant ? faktinį šio turto naudojimą, nustatymas nenumatytas PVM direktyvos 187

straipsnyje, o numatytas šios direktyvos 184 ir 185 straipsnių taikymo taisyklėse, kurias valstybės narės turi apibrėžti pagal šios direktyvos 186 straipsnį (2020 m. rugsėjo 17 d. Sprendimo *Stichting Schoonzicht*, C-791/18, EU:C:2020:731, 48 punktą).

48 Šiuo atveju, kadangi įsigyta prekė ir paslaugos nebuvo „pirmo panaudojimo“ ar „faktinio panaudojimo“, reikia daryti išvadą, kad Švedijos teisėje numatytos pirminės PVM atskaitos tikslinimo taisyklės nepatenka į PVM direktyvos 187 straipsnio taikymo sritį, todėl, priešingai, nei nusprendė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, negali prieštarauti šiai nuostatai.

49 Tokia pati išvada darytina ir dėl PVM direktyvos 192 straipsnio, nes iš šios nuostatos teksto aiškiai matyti, kad pagal ją valstybėms narėms paliekama galimybė pasirinkti, ar imtis „būtinų nuostatų, kad apmokestinamasis asmuo negautų nepagrįsto pranašumo arba nepatirtų nepagrįstos žalos“.

50 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, į prejudicinį klausimą reikia atsakyti taip: PVM direktyvos 137, 168, 184–187, 189 ir 192 straipsniai turi būti aiškinami taip, kad pagal juos draudžiami nacionalinės teisės aktai, kuriuose numatyta pareiga nekilnojamojo turto savininkui, kuriam buvo suteikta galimybė taikyti pasirenkamojo apmokestinimo režimą statant nuomai skirtą pastatą ir kuris atskaito pirkimo PVM už šiam nekilnojamojo turto projektui skirtus įsigijimo sandorius, nedelsiant grąžinti visą šį mokestį su delspinigiais, nes dėl numatyto projekto, dėl kurio atsirado teisė į atskaitą, nebuvo pradėta jokia apmokestinamoji veikla, tačiau pagal juos nedraudžiami nacionalinės teisės aktai, kuriuose numatyta pareiga susiklosčius tokiai situacijai patikslinti pirkimo PVM atskaitą.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

51 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.

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

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 137, 168, 184–187, 189 ir 192 straipsniai turi būti aiškinami taip, kad pagal juos draudžiami nacionalinės teisės aktai, kuriuose numatyta pareiga nekilnojamojo turto savininkui, kuriam buvo suteikta galimybė taikyti pasirenkamojo apmokestinimo režimą statant nuomai skirtą pastatą ir kuris atskaito pirkimo pridėtinės vertės mokestį (PVM) už šiam nekilnojamojo turto projektui skirtus įsigijimo sandorius, nedelsiant grąžinti visą šį mokestį su delspinigiais, nes dėl numatyto projekto, dėl kurio atsirado teisė į atskaitą, nebuvo pradėta jokia apmokestinamoji veikla, tačiau pagal juos nedraudžiami nacionalinės teisės aktai, kuriuose numatyta pareiga susiklosčius tokiai situacijai patikslinti pirkimo PVM atskaitą.

Parašai.

* Proceso kalba: švedų.