

GENERALINIO ADVOKATO

PAOLO MENGOZZI IŠVADA,

pateikta 2015 m. lapkričio 25 d.(1)

Byla C-332/14

Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR

prieš

Finanzamt Krefeld

(*Bundesfinanzhof* (Federalinis finansinių bylų teismas, Vokietija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Apmokestinimas – Pridėtinės vertės mokestis – Teisė ? sumokėti pirkimo mokesčio atskaitą – Prekės ir paslaugos, naudojamos tiek apmokestinamiesiems, tiek neapmokestinamiesiems sandoriams – Pastato nuoma komerciniais ir gyvenamaisiais tikslais – Atskaitos proporcijos apskaičiavimas pagal komerciniams nuomininkams priskirtą apyvartą – Nacionalinės teisės aktai, kuriuose nustatytas proporcijos apskaičiavimas pagal nuomojamo pastato plotą – Galiojimas atgaline data – Teisinis saugumas – Teisėti lūkesčiai“

I – ?žanga

1. Šis prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių ?statymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas(2), iš dalies pakeistos 1995 m. balandžio 10 d. Tarybos direktyva 95/7/EB(3) (toliau – Šeštoji direktyva), 17, 19 ir 20 straipsniais, taip pat su teisinio saugumo ir teisėtų lūkesčių apsaugos principais.

2. Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR* ir *Finanzamt Krefeld* (Krefeldo mokesčių inspekcija) ginčą dėl taikytinos apskaičiavimo taisyklės norint nustatyti teisę ? pridėtinės vertės mokesčio (PVM), mokėtino už 2004 m., atskaitą ir šios atskaitos tikslinimo mišrios paskirties pastato, t. y. susijusio tiek su sandoriais, suteikiančiais teisę ? atskaitą, tiek su sandoriais, nesuteikiančiais teisės ? atskaitą, statybos ir naudojimo aplinkybėmis.

3. Nagrinėdamas šią bylą Teisingumo Teismas pirmiausia turi pateikti tam tikrą paaiškinimą dėl Sprendimo *BLC Baumbach* (C-511/10, EU:C:2012:689) taikymo srities ir valstybės narės galimybių pakeitus ?statymų reikalauti, kad būtų tikslinama pradinė PVM, mokėtino už tuos metus, kol dar nebuvo ?sigaliojusių minėtas pakeitimas, atskaita, kiek tai susiję ir su pastato dalimis, kurių naudojimas nesiskiria nuo numatytojo iš pradžių.

4. Iš karto norėčiau pažymėti, kad remiantis Sprendimu *BLC Baumbach* (C-511/10,

EU:C:2012:689) atsakymas ? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo klausimus yra gana paprastas, nes pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies pirm? pastraip? ir 19 straipsnio 1 dal? valstybei narei draudžiama sistemingai ir neatsižvelgiant ? skirtumus d?l vis? mišrios paskirties preki? ir paslaug? teikti pirmenyb? kitam teis?s ? sumok?to PVM atskait? apimties apskai?iavimo metodui nei paskirstymo pagal apyvart? kriterijaus, nurodyto min?tose nuostatose, taikymas.

II – Teisinis pagrindas

A – *S?jungos teis?*

5. Šeštosios direktyvos 17 straipsnyje „Teis?s ? atskait? atsiradimas ir apimtis“ nustatyta:

„1. Teis? atskaityti mokest? atsiranda tuomet, kai atskaitytinas mokestis tampa apskai?iuotinas.

2. Tiek, kiek prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamas[is] asmuo turi tur?ti teis? iš mokes?io, kur? jis turi sumok?ti, atskaityti:

a) prid?tin?s vert?s mokest?, apskai?iuot? ar sumok?t? už kito apmokestinamojo asmens jam patiektas prekes ir suteiktas paslaugas;

<...>

Jeigu apmokestinamasis asmuo prekes ir paslaugas ketina naudoti sandoriams, kuriems taikomos 2 ir 3 dalys ir kuriems tenkantis prid?tin?s vert?s mokestis gali b?ti atskaitomas, ir sandoriams, kuriems tenkantis prid?tin?s vert?s mokestis negali b?ti atskaitomas, gali b?ti atskaitoma tik tokia proporcinga prid?tin?s vert?s mokes?io dalis, kuri priskirtina pirmiesiems sandoriams.

Ši dalis turi b?ti nustatoma visiems apmokestinamo asmens vykdomiems sandoriams laikantis 19 straipsnio nuostat?.

Ta?iau valstyb?s nar?s gali:

<...>

c) leisti ar reikalauti, kad apmokestinamasis asmuo daryt? atskait? pagal vis? ar dalies preki? ir paslaug? panaudojim?;

<...>“

6. Šeštosios direktyvos 19 straipsnio „Atskaitos proporcijos apskai?iavimas“ 1 dalyje nurodyta:

„Atskaitos proporcija, nurodyta 17 straipsnio 5 dalies 1 punkte [pirmoje pastraipoje], turi b?ti apskai?iuojama trupmena, kurios:

– skaitiklis yra visa metin?s apyvartos suma be prid?tin?s vert?s mokes?io iš sandori?, kuriems tenkantis prid?tin?s vert?s mokestis atskaitomas pagal 17 straipsnio 2 ir 3 dalis,

– vardiklis yra visa skaitiklyje nurodyta metin?s apyvartos suma be prid?tin?s vert?s mokes?io ir metin?s apyvartos iš sandori?, kuriems tenkantis prid?tin?s vert?s mokestis negali b?ti atskaitomas, suma.

<...>“

7. Šeštosios direktyvos 20 straipsnio „Atskaitos tikslinimas“ 1 ir 2 dalyse nustatyta:

„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; <...>

2. Ilgalaikio turto atveju tikslinimas atliekamas penkerius metus, įskaičiuojant ir tuos metus, kuriais ilgalaikis turtas buvo įsigytas ar pasigamintas. Per metus turi būti tikslinamas tik penktadalis už prekes apskaičiuoto mokesčio. Tikslinimas atliekamas remiantis vėlesniais atskaitomos sumos, kurią turima teisė, metiniais svyravimais lyginant su tais metais, kuriais prekės buvo įsigytos ar pasigamintos.

Išimties tvarka netaikydamos aukščiau pateiktos pastraipos, valstybės narės gali nustatyti, kad tikslinimas būtų atliekamas penkerius metus, pradedant tuo momentu, kai ilgalaikis turtas buvo pirmą kartą panaudotas.

Tuo atveju, kai nekilnojamasis turtas yra įgyjamas kaip gamybos priemonės, tikslinimo laikotarpis galima pratęsti iki 20 metų.“

B – Vokietijos teisė

8. Šiuo atveju reikšmingos Vokietijos teisės nuostatos, taikomos PVM srityje, išdėstytos 1999 m. Pridėtinės vertės mokesčio įstatyme (*Umsatzsteuergesetz BGBI. I*, 1999, p. 1270, toliau – Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas).

9. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 4 straipsnyje „Atleidimas nuo mokesčio už tiekimą ir kitas paslaugas“ numatyta:

„Iš sandorių, nurodytų 1 straipsnio 1 dalies 1 punkte, mokestis netaikomas susijusiems su:

<...>

12. a) nekilnojamojo turto nuoma, <...>“

10. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 15 straipsnyje numatyta:

„(1) Verslininkas gali atskaityti šias pirkimo mokesčio sumas:

1. pagal įstatymą mokėtiną mokestį už kito verslininko jo įmonei patiektas prekes ir suteiktas paslaugas.

<...>

(2) Sumokėto pirkimo mokesčio negalima atskaityti už prekių tiekimą, į importą ar įsigijimą Bendrijoje arba už kitas paslaugas, kurias verslininkas naudoja šiems sandoriams:

1. neapmokestinamiesiems sandoriams;

<...>

(4) Jei verslininkas jam patiektų, importuotų ar Bendrijoje įsigytų jo verslui skirtų prekių ar suteiktų paslaugų tik iš dalies naudoja sandoriams, nesuteikiantiems teisės į atskaitą, negalima atskaityti tos šio mokesčio dalies, kuri ekonominiu požiūriu sietina su minėtais sandoriais. Verslininkas gali apskaičiuoti neatskaitomas sumas pagal pagrįstą vertinimą.

11. 2003 m. Mokesčių pakeitimo įstatymu (*Steueränderungsgesetz 2003, BGBl. I, 2003, p. 2645*), įsigaliojusiu 2004 m. sausio 1 d., ši nuostata papildyta trečiu sakiniu, kuris suformuluotas taip:

„Apskaičiuoti mokesčio neatskaitomą dalį pagal apyvartos, kuriai tenkantis mokestis negali būti atskaitomas, ir apyvartos, kuriai tenkantis mokestis gali būti atskaitomas, santykį galima tik tada, kai sandorį ekonominiu požiūriu neįmanoma priskirti kitaip.“

12. Šis papildymas atliktas dėl tokių minėtam įstatyme nurodytų priežasčių:

„Šia nuostata siekiama racionaliai paskirstyti už patiektas prekes ar suteiktas paslaugas sumokėtus pirkimo mokesčius. Šia nauja sistema apriojamas paskirstymo pagal apyvartą kriterijaus, kaip vienintelio kriterijaus, taikymas. Šis paskirstymo kriterijus galima taikyti tik tuo atveju, jei ekonominiu požiūriu kitoks priskyrimas neįmanomas. Šis pakeitimas būtinas, nes *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansinių bylų teismas) 2001 m. rugpjūčio 17 d. sprendime <...> nusprendė, kad sumokėto pirkimo mokesčio paskirstymas pagal pardavimo sandorį proporcijų pripažintinas tinkamu apskaitiniu būdu pagal Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 15 straipsnio 4 dalį. Vis dėlto paskirstymo pagal apyvartą kriterijaus, kaip bendrojo paskirstymo kriterijaus, taikymas lemtų netikslų paskirstymą, pirmiausia mišrios paskirties pastatų statybos atveju; <...> Tačiau pagal Šeštąjį direktyvų nr. 4 griežtai reikalaujama taikyti šio paskirstymo pagal apyvartą kriterijaus kaip bendrojo paskirstymo kriterijaus. Valstybės narės neprivaloma tokia „proporcinė“ sistema, nes jos pagal šios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies trečią pastraipį gali nustatyti paskirstymo kriterijus, kuriais nukrypstama nuo šios sistemos. Kalbant apie pastatų įsigijimą taip pat galimas pirkimo mokesčio paskirstymas atsižvelgiant į gamybinės vertės ir rinkos vertės santykį <...>“

13. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 15a straipsnio „Sumokėto pirkimo mokesčio tikslinimas“ 1 ir 2 dalyse nustatyta:

„(1) Jei per penkerius metus nuo turto naudojimo pradžios pasikeičia aplinkybės, kuriomis remiantis buvo apskaičiuota pradinės atskaitos suma, su kiekvienais kalendoriniais metais susiję pasikeitimai kompensuojami tikslinant sumokėtą 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 statybų trečiajam asmeniui priklausančiame žemės sklype, vietoj penkerių metų termino taikomas dešimties metų terminas.

(2) 1 dalyje numatyto tikslinimo tikslais kiekvienais kalendoriniais metais, kuriais daroma pakeitimų, šios dalies pirmo sakinio atveju turi būti atsižvelgiama į vieną penktąjį, o antro sakinio atveju – į vieną dešimtąjį pirkimo mokesčio, sumokėto už turtą, sumos <...>“

III – Pagrindinė byla, prejudiciniai klausimai ir procesas Teisingumo Teisme

14. 1999–2004 m. nekilnojamojo turto bendrovė *Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR* jai priklausančiame žemės sklype nugriovė seną pastatą ir pradėjo

statyti pastat? su gyvenamosios ir komercin?s paskirties patalpomis. Šiame pastate, kuris buvo užbaigtas statyti 2004 m., yra šešios gyvenamosios ir komercin?s paskirties patalpos ir dešimt viet? požemin?je automobili? stov?jimo aikštel?je. Kai kurios šios patalpos ir vietos buvo išnuomos nuo 2002 m. spalio mėn.

15. Dėl 1999–2003 mokesčių metų nekilnojamojo turto ?mon? *Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR* apskai?iavo savo teis? ? už griovimo ir statybos darbus mok?tino PVM atskait? taikydama paskirstymo kriterij?, pagr?st? santykiu tarp apyvartos, numatomos iš komercini? patalp? nuomos (kuriai taikomas PVM), ir apyvartos, numatomos iš kit? nuomos sandori? (kuriems PVM netaikomas) (toliau – paskirstymo pagal apyvart? kriterijus). Pagal š? paskirstym? atskaitytina PVM dalis sudar? 78,15 %. Dėl PVM sumos, kuri? galima atskaityti už 2001 ir 2002 m., pateikus du skundus Kr?feldo mokes?i? inspekcijai š? paskirstymo kriterij? pripažino priimtinu.

16. 2004 m. kai kurios pastato dalys, kurias iš pradži? buvo numatyta skirti PVM apmokestinamam naudojimui, buvo išnuomos pagal PVM neapmokestinamus sandorius. Siekdama patikslinti atlikt? atskait? *Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR* 2004 m. deklaracijoje apskai?iavo kompensuojam?j? sum?, kuri? nustat? taikydama paskirstymo pagal apyvart? kriterij?. Bendra *Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR* gr?žintina suma sudar? apie 3 500 EUR.

17. Kr?feldo mokes?i? inspekcija atmet? š? apskai?iavimo b?d? remdamasi tuo, kad ?sigaliojus Prid?tin?s vert?s mokes?io ?statymo 15 straipsnio 4 dalies tre?iam sakiniui paskirstymo pagal apyvart? kriterij? galima taikyti tik tuo atveju, jei netinka joks kitas mišrios paskirties preki? ir paslaug? priskyrimo metodas. Kadangi galima nustatyti – be to, nustatyti tiksliau – preki? ir paslaug?, susijusi? su pastato griovimu ar statyba, priskyrim? atsižvelgiant ? komercini? patalp? ploto (kvadratiniai metrai) ir gyvenamosios paskirties patalp? ploto santyk? (toliau – paskirstymo pagal plot? kriterijus), Kr?feldo mokes?i? inspekcija buvo tos nuomon?s, kad *Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR* tur?jo taikyti tok? paskirstymo kriterij?. Todėl min?ta inspekcija paskirst? už 1999–2004 m. sumok?to PVM, susijusio su statybos išlaidomis, sumas, atsižvelgdama ? ?vairias komercin?s paskirties patalpas ir gyvenamosios paskirties patalpas ir dėl kiekvienos patalpos, ?skaitant patalpas, kuri? faktinis naudojimas nesiskyr? nuo numatytojo iš pradži?, taikydama paskirstymo pagal plot? kriterij? nustat? korekcini? sum?. Kr?feldo mokes?i? inspekcija nustat?, kad atskaitos procentinis dydis yra 38,74 %, o tai atitinka bendr? pastato dali?, kuri? nuoma apmokestinama, plot?, ir nurod?, kad *Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR* už 2004 m. gr?žintina PVM suma – 950 EUR.

18. *Finanzgericht Düsseldorf* (Diuseldorfo finansini? byl? teismas) iš dalies panaikino š? pranešim? apie mokes?io perskai?iavim? remdamasis tuo, kad paskirstymo pagal plot? kriterijus negali b?ti taikomas dėl PVM, susijusio su aptariamo pastato prieži?ros išlaidomis, patirtomis nuo 2004 metų. Todėl jis nustat?, kad už 2004 m. *Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR* gr?žintina PVM suma yra šiek tiek daugiau nei 1 700 EUR.

19. Abi šalys pagrindin?je byloje dėl šio sprendimo pateik? kasacinius skundus *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansini? byl? teismas).

20. Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo teigimu, šioje byloje, pirma, kyla klausim?, susijusi? su Teisingumo Teismo Sprendime *BLC Baumarkt* (C?511/10, EU:C:2012:689) pateiktu Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies išaiškinimu.

21. Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas pirmiausia primena, kad byloje, kurioje priimtas Sprendimas *Ambrecht* (C?291/92, EU:C:1995:304, 21 punktą), Teisingumo

Teismas nusprendė, jog „[pardavimo kainos] paskirstymas daliai, susijusiai su apmokestinamojo asmens profesinės veiklos vykdymu, ir daliai, skirtai jo privačiam naudojimui, turi būti atliekamas remiantis profesinio naudojimo ir privataus naudojimo proporcijomis įgijimo metais, o ne geografinio paskirstymo pagrindu“.

22. Darydamas iš to išvadas *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansinių bylų teismas) 2001 m. rugpjūčio 17 d. sprendime nusprendė, kad „jei <...> įsigyjamas ar pastatomas pastatas <...>, kurio paskirtis „mišri“, sumokėto pirkimo mokesčio negalima priskirti nei pagal „investicijų kriterijų“ <...>, nei pagal erdvinės sąsajos elementą („geografinis kriterijus“); reikia, priešingai, remtis paskirstymu pagal „procentinę santykį“, kuriuo suskirstytas viso pastato naudojimas, susijęs su neapmokestinamaisiais ir apmokestinamaisiais sandoriais <...>“.

23. Priėmus šį sprendimą Vokietijos mokesčių administratorius iš dalies pakeitė savo ankstesnę praktiką ir nustatė skyrimą pagal tai, ar atitinkamas PVM siejamas su pastato įsigijimo arba pastatymo išlaidomis, ar su jo naudojimo, išlaikymo ir (arba) priežiūros išlaidomis. Pirmuoju atveju atskaita apskaičiuojama atsižvelgiant į pastato dalį, kurios naudojimas susijęs su apmokestinamaisiais sandoriais. Antruoju atveju atskaita taip pat apskaičiuojama atsižvelgiant į pastato dalį, dėl kurios sumokėtas PVM, paskirstymo kriterijų naudojant tik dėl teisės į atskaitą apimties nustatymo PVM, sumokėto dėl patiektų prekių ar suteiktų paslaugų, kurių negalima susieti su konkrečia pastato dalimi arba kurios susijusios su bendromis jo dalimis, atžvilgiu.

24. Būtent šiomis aplinkybėmis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kyla klausimas, ar Sprendimas *BLC Baumarkt* (C-511/10, EU:C:2012:689) savo ruožtu nepaneigė esamos mokesčių praktikos.

25. Viena vertus, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad šiame sprendime Teisingumo Teismas nusprendė, jog kitokį kriterijų – taigi ir mišrios paskirties prekių ir paslaugų priskyrimo metodą – nei Šeštojoje direktyvoje nurodytas kriterijus, pagrįstas apyvarta, galima taikyti tik tuo atveju, jei šis metodas taikomas ne visiems mišrios paskirties atvejams ir jeigu juo užtikrinamas tikslesnis teisės į atskaitą nustatymas. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo teigimu, Teisingumo Teismas nusprendė, kad Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 15 straipsnio 4 dalies trečiasis sakinyss neatitinka Šeštosios direktyvos tiek, kiek juo nustatoma atskaitos, susijusios su mišrios paskirties prekėmis, apskaičiavimo sistema, kuria apskritai nukrypstama nuo paskirstymo pagal apyvartą kriterijaus. Tačiau prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, jog slyga, kad pasirinktas metodas turi užtikrinti tikslesnę atliktinos atskaitos paskirstymą, šiuo atveju vykdyta, nes taikant paskirstymo pagal plotą kriterijų paprastai gaunami tikslesni rezultatai, nei taikant paskirstymo pagal apyvartą kriterijų. Tai reiškia, kad Vokietijos administracijos ir teismų iki Sprendimo *Armbrrecht* (C-291/92, EU:C:1995:304) priėmimo taikytam metodui, pagal kurį nustatoma, dėl kurios pastato dalies buvo sumokėtas PVM, o paskirstymo kriterijus taikomas tik dėl likusio sumos, susijusio su pastato dalimis, kurios faktiškai yra mišrios paskirties, teiktina pirmenybė, nes juo užtikrinami tikslesni rezultatai, nei taikant paskirstymo pagal apyvartą kriterijų.

26. Kita vertus, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad Sprendime *BLC Baumarkt* (C-511/10, EU:C:2012:689, 19 punktą) Teisingumo Teismas patikslino, jog taikyti kitą mišrios paskirties prekių ir paslaugų prikyrimo metodą nei nurodytas Šeštojoje direktyvoje valstybės narės gali tik „konkrečiam sandoriui, kaip antai mišrios paskirties pastato statybai“. Todėl prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui, kuris mano, kad ir PVM sumoms, susijusioms su pastato statyba ar įsigijimu, ir sumoms, susijusioms su jo naudojimo, išlaikymo ir priežiūros išlaidomis, taikytinas tas pats metodas, t. y. pagrįstas plotu, kyla klausimas, ar toks sulyginimas atitinka minėtą sprendimą.

27. Antra, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas konstatuoja, kad nors

Teisingumo Teismas jau yra pripažinęs, jog teisės akto pakeitimas gali lemti pareigą tikslinti tam tikrą PVM atskaitą, jis iki šiol yra nusprendęs tik dėl teisės akto pakeitimų, susijusių su pačiu teisės atskaitos buvimu. Šiomis aplinkybėmis kyla abejonė dėl to, ar pagal Šeštosios direktyvos 20 straipsnį valstybės narės gali reikalauti, kad apmokestinamasis asmuo atliktų PVM tikslinimą dėl to, jog ši valstybės narės pakeitė taikytiną mišrios paskirties prekių ir paslaugų priskyrimo metodą, skaitant atvejį, kai šis apmokestinamasis asmuo ir toliau naudojo pastato dalis apmokestinamiesiems sandoriams sudaryti, kaip ir buvo numatęs iš pradžių, ir jeigu jis nei padarė klaidų apskaičiuodamas pradinę atskaitą, nei gavo nepagrįstos naudos iš atliktos pradinės atskaitos.

28. Trečia, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kyla klausimas, ar tokiomis kaip šios bylos aplinkybėmis pagal teisę? Iš tiesų? ir teisinio saugumo principus nėra draudžiama tikslinti PVM. Iš tiesų? šis teismas pažymi, pirma, kad Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 15 straipsnio 4 dalies trečiasis sakinyss gali būti nepakankamai tikslus, nes juo dėl visų mišrios paskirties atvejų nukrypstama nuo Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalyje nustatytos bendrosios taisyklės. Antra, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo, kad dėl kai kurių metų *Wolfgang und Dr Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR* taikytą mišrios paskirties prekių ir paslaugų priskyrimo metodą pripažino tinkamu kompetentingos administracijos ir teismo institucijos. Trečia, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas patikslina, kad nacionaliniuose teisės aktuose nėra aiškios nuostatos, kurioje būtų nurodyta, kad Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 15 straipsnio 4 dalies trečiojo sakinio įsigaliojimas gali lemti PVM tikslinimą, ir nėra nustatyta pereinamojo laikotarpio sistema. Galiausiai šis teismas pabrėžia, kad mišrios paskirties prekių ir paslaugų priskyrimo metodas nėra privalomojo pobūdžio, nes paskirstymo pagal apyvartą kriterijus tebėra pripažįstamas pagrįstu vertinimu, kaip tai suprantama pagal Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 15 straipsnio 4 dalį, nors nuo 2004 m. sausio 1 d. jis taikomas kaip papildomas kriterijus.

29. Šiomis aplinkybėmis *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansinių bylų teismas) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad pagal [Šeštosios direktyvos] 17 straipsnio 5 dalies trečiąją pastraipą valstybės narės leidžiama apskaičiuojant už konkretų sandorą, kaip antai mišrios paskirties pastato statybą, mokėtino pirkimo PVM atskaitos proporciją teikti pirmenybę kitam paskirstymo kriterijui nei tas, kuris pagrįstas apyvarta ir nurodytas šios direktyvos 19 straipsnio 1 dalyje, su sąlyga, kad pasirinktu metodu užtikrinamas tikslesnis minėtos atskaitos proporcijos nustatymas (Sprendimas *BLC Baupunkt*, C-511/10, EU:C:2012:689).

a) Ar siegyjant arba statant mišrios paskirties pastatą gautos paslaugos, kurių apmokestinamoji vertė priskiriama prie siegijimo vertės arba gamybos savikainos, siekiant tiksliau nustatyti atskaitomą sumokėto pirkimo mokesčio sumą pirmiausia turi būti priskiriamos prie (apmokestinamųjų arba neapmokestinamųjų) pastato naudojimo sandorių ir tik tada likęs sumokėtas pirkimo mokestis paskirstomas pagal ploto arba apyvartos kriterijų?

b) Ar Europos Sąjungos Teisingumo Teismo sprendime *BLC Baupunkt* (C-511/10, EU:C:2012:689) nustatyti principai ir atsakymas į pirmesnį klausimą taip pat taikomi sumokėtam pirkimo mokesčiui už gautas paslaugas, susijusias su mišrios paskirties pastato naudojimu, išlaikymu ir priežiūra?

2. Ar [Šeštosios direktyvos] 20 straipsnį reikia aiškinti taip, kad šioje nuostatoje numatytas pradinės atskaitos tikslinimas taikomas ir toms faktinėms aplinkybėms, kuriomis apmokestinamasis asmuo sumokėto pirkimo mokestį už mišrios paskirties pastato statybą paskirsto pagal šios direktyvos 19 straipsnio 1 dalyje tvirtintą ir pagal nacionalinę teisę leidžiamą apyvartos kriterijų, o valstybės narės vėliau, per tikslinimo laikotarpį, nurodo teikti pirmenybę kitam

paskirstymo kriterijui?

3. Jeigu šis klausimas būtų atsakyta teigiamai, ar laikantis teisinio saugumo ir teisėtumo? Iš tiesų principas negalima taikyti [Šeštosios direktyvos] 20 straipsnio, jei valstybės narės minėtais atvejais nei aiškiai nurodo atlikti sumokėto pirkimo mokesčio tikslinimo, nei nustato pereinančio laikotarpio sistemos ir jei apmokestinamojo asmens atliktas sumokėto pirkimo mokesčio paskirstymas pagal apyvartos kriterijų. *Bundesfinanzhof* [Federalinis finansinis bylų teismas] iš esmės pripažino tinkamu?

30. Dėl šio klausimo rašytines pastabas pateikė Vokietijos Federacinės Respublikos, Jungtinės Didžiosios Britanijos ir Šiaurės Airijos Karalystės vyriausybės ir Europos Komisija. Šios suinteresuotosios šalys taip pat buvo išklaustos per posėdį, kuris vyko 2015 m. liepos 9 dieną.

IV – Vertinimas

A – Preliminarios pastabos

31. Pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės prašo patikslinti Sprendimo *BLC Baupunkt* (C-511/10, EU:C:2012:689) taikymo srityje dėl PVM atskaitos apskaičiavimo būdų, susijusių, viena vertus, su vadinamojo „mišrios paskirties“ pastato statybos ir eksploatavimo išlaidomis, t. y. naudojimu, apimančiu tiek sandorius, suteikiančius teisę atskaitai (kaip antai dėl tam tikrą pastato dalį sudarytas komercinių patalpų nuomos sutartis), tiek sandorius, kurie šios teisės nesuteikia (kaip antai gyvenamųjų patalpų nuomos sutartis) (pirmojo klausimo a dalis), ir, kita vertus, su šio pastato naudojimo ir priežiūros išlaidomis (pirmojo klausimo b dalis). Šis klausimas iš esmės susijęs su Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies aiškinimu.

32. Antruoju ir trečiuoju klausimais, kuriuos, mano manymu, reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas siekia išsiaiškinti ribas, kurios tiek Šeštosios direktyvos 20 straipsnio 2 dalimi, tiek pagal teisinio saugumo ir teisėtumo? Iš tiesų? apsaugos principus nustatomos valstybės narės teisei reikalauti, kad apmokestinamasis asmuo, įstatymu pakeitus PVM atskaitos apskaičiavimo sąlygas, patikslintų iki šio pakeitimo signaliojimo atliktą pradinį PVM atskaitą.

33. Nors šiuose klausimuose didžiausias dėmesys skiriamas pirmiausia mišrios paskirties pastato, aptariamo pagrindinėje byloje, mokesčiniame vertinime, pažymėtina, kad, kaip matyti iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą motyvų ir suinteresuotųjų šalių pastabų, ši byla kelia keliais klausimais, susijusi su nacionalinės teisės nuostatos, kaip antai Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 15 straipsnio 4 dalies trečiojo sakinio, įtraukto nuo 2004 m. sausio 1 d., suderinamumu tiek su Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalimi, tiek su teisinio saugumo ir teisėtumo? Iš tiesų? apsaugos principais.

34. Šie klausimai yra beveik tokie patys kaip ir kilusieji byloje, kurioje priimtas Sprendimas *BLC Baupunkt* (C-511/10, EU:C:2012:689), kuri buvo susijusi su irgi *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansinis bylų teismas) pateiktu prašymu priimti prejudicinį sprendimą esant panašioms aplinkyboms. Ši byla, kuri susijusi būtent su PVM, taikomo mišrios paskirties pastato statybos išlaidoms, atskaitos apskaičiavimo sąlygomis, iš tikrųjų taip pat kilo dėl įstatymo pakeitimo, padaryto Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 15 straipsnio 4 dalies trečiuoju sakiniu dėl PVM, taikomo visoms mišrios paskirties prekėms ir paslaugoms, atskaitos apskaičiavimo sąlygų, kuriuo paskirstymo pagal apyvartą kriterijus buvo perkeltas „aiškiai subordinacinę poziciją“ (4), nors pagal Šeštosios direktyvos nuostatas ir tikslą šiam kriterijui iš esmės turi būti teikiama pirmenybė, kaip bus išsamiau aptarta toliau.

35. Sprendime *BLC Baupunkt* (C-511/10, EU:C:2012:689, 17 ir 18 punktai) Teisingumo

Teismas iš tikrųjų nusprendė, jog „tai, kad valstybei narei būtų leidžiama priimti tokius teisės aktus, kaip aprašyti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikuso teismo, kuriais bendrai nukrypstama nuo Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies pirmoje ir antroje pastraipose bei 19 straipsnio 1 dalyje tvirtintą taisyklę, prieštarautų šiai direktyvai“, patikslindamas, kad, „be to, šis aiškinimas atitinka Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies trečios pastraipos, kurios nuostatos skirtos taikyti tik konkrečiais atvejais <...>, tikslą <...>“.

36. Tačiau nei Vokietijos vyriausybė, nei, atrodo, *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansinis bylų teismas) nepadarė išvadą iš šio teiginio, aiškiai susijusio su Vokietijos teisės aktų leidėjo priimtu Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 15 straipsnio 4 dalies trečiu sakiniu, kurio taikymas vėliau ginčijamas pagrindiniame byloje.

37. Šiomis aplinkybėmis, kaip paaiškinsiu toliau, Teisingumo Teismo teiginys, pateiktas Sprendimo *BLC Baumarkt* (C-511/10, EU:C:2012:689) 17–19 punktuose, reiškia, kad Vokietijos Federacinė Respublika pažeidė atitinkamas Šeštosios direktyvos nuostatas, o tai savo ruožtu lemia negalėjimą remtis Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 15 straipsnio 4 dalies trečiu sakiniu privačių asmenų atžvilgiu. Taigi dėl šios aplinkybės kiekvienas iš prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikuso teismo klausimų atsakyti iš esmės nebereikia, todėl juos išsamiai išnagrinėsiu tik papildomai.

B – *Esminiu klausimu – dėl Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies ir 19 straipsnio 1 dalies aiškinimo ir negalėjimo remtis Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 15 straipsnio 4 dalies trečiu sakiniu*

38. PVM, kurį visų moka galutinis vartotojas, būdingas neutralumas visais gamybos ir prekybos etapais. Iki šio galutinio vartotojo etapo gamybos ir prekybos grandinė sudarantys apmokestinamieji asmenys mokesčių administratoriui perduoda iš savo vartotojų surinktą PVM sumą (surinktas pardavimo PVM), iš jos atskaitydami PVM sumą, kurią jie sumokėjo savo tiekėjams (atskaitomas pirkimo PVM).

39. Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalyje nustatyta, kad jei apmokestinamasis asmuo sigyja prekių ar gauna paslaugą dėl savo apmokestinamųjų sandorių sudarymo, jis turi teisę atskaityti minėtoms prekėms ar paslaugoms taikytą PVM. Kaip ne kartą yra nurodęs Teisingumo Teismas, teisė atskaityti, kuri iškart taikoma visiems PVM už atliktus apmokestinamuosius sandorius, yra sudedamoji PVM sistemos dalis ir iš esmės negali būti ribojama(5).

40. Vis dėlto sunkumų gali kilti „mišrios paskirties“ prekių ar paslaugų atvejais, kai apmokestinamasis asmuo, vykdydamas savo kinę veiklą, sigyja prekių ar gauna paslaugą ir dalį jų naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, o dalį – kitiems tikslams.

41. Kaip jau turėjau progą pažymėti, Šeštojoje direktyvoje yra dvi grupės nuostatų, susijusių su mišria paskirtimi(6).

42. Tačiau šioje byloje aptariama tik viena jų grupė. Tai grupė, kuriai priklauso Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalis(7).

43. Šioje nuostatoje tvirtinta sistema skirta pirkimo PVM, taikomam išlaidoms, susijusioms vien su atliktais ekonominiais sandoriais, iš kurių vieni suteikia teisę atskaityti, o kiti nesuteikia, nes yra neapmokestinami(8). Taip yra tuo atveju, kai, kaip pagrindiniame byloje, kalbama apie išlaidas, susijusias su pastato, naudojamo tiek komerciniais tikslais (PVM taikomas), tiek gyvenamaisiais tikslais (PVM netaikomas), nuomos sandoriais.

44. Tokiu atveju pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies pirmą pastraipą gali būti

atskaitoma tik tokia proporcinga PVM dalis, kuri priskirtina apmokestinamiesiems sandoriams(9).

45. Remiantis Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies antra pastraipa teis? ? atskait? apskai?iuojama pagal proporcij?, nustatom? pagal šios direktyvos 19 straipsnio 1 dal?(10), t. y. taikant paskirstymo pagal apyvart? kriterij?.

46. Vis d?lto, kaip yra patikslin?s Teisingumo Teismas, pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies tre?i? pastraip?, prasidedan?i? žodžiu „ta?iau“, leidžiama nukrypti nuo šio straipsnio 5 dalies pirmoje ir antroje pastraipose nustatytos taisykl?s(11).

47. Iš tikr?j? pagal š? straipsn? valstyb?ms nar?ms leidžiama pasirinkti vien? iš kit? teis?s ? atskait? nustatymo metod?, išvardyt? šio straipsnio tre?ioje pastraipoje, tarp kuri? pirmiausia nurodyta galimyb? „leisti ar reikalauti, kad apmokestinamasis asmuo daryt? atskait? pagal vis? ar dalies preki? ir paslaug? panaudojim?“ (17 straipsnio 5 dalies c punktas), ir, Teisingumo Teismo teigimu, apiman?i? paskirstymo kriterij?, pagr?st? mišrios paskirties pastato dali? plotu(12).

48. Ta?iau Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies tre?ia pastraipa laikytina nuo šio straipsnio 5 dalies pirmos ir antros pastraip? nukrypti leidžian?ia nuostata(13).

49. Valstyb?s nar?s, naudodamosi šia nuostata joms suteikta diskrecija, turi atsižvelgti ? Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies pirmos pastraipos veiksmingum?, ? šios direktyvos tiksl? ir sistem?, taip pat ? bendr? PVM sistem? pagrindžian?ius principus, pirmiausia ? mokestinio neutralumo ir proporcingumo principus(14).

50. Taigi valstybi? nari? kompetencija taikyti kit? PVM atskaitos apskai?iavimo metod? nei pagr?stasis apyvarta yra apribota.

51. Kaip matyti pirmiausia iš sprendim? *BLC Baubmarkt* (C?511/10, EU:C:2012:689) ir *Banco Mais* (C?183/13, EU:C:2014:2056), valstybi? nari? naudojimuisi suteikta galimybė nustatytos dvi kartu ?vykdytinos s?lygos.

52. Pirma, valstyb? nar? turi b?ti pasirinkusi vien? iš metodui, pagr?stam apyvarta, alternatyvi? metod?, taikom? „konkre?iam sandoriui“(15) ar bent jau „tik konkre?iais atvejais“(16), arba siekiant atsižvelgti ? „apmokestinamojo asmens tam tikrai veiklai b?dingas ypatybes“(17). Kitaip tariant, bet kuriuo atveju alternatyvus apskai?iavimo metodas neturi b?ti pripažintas nuo metodo, pagr?sto apyvarta, leidžian?iu nukrypti bendroju metodu(18).

53. Antra, alternatyviu metodu turi b?ti užtikrinamas „tikslėsnis“ teis?s ? sumok?to pirkimo PVM atskait? apimties nustatymas(19), nei taikant paskirstymo pagal apyvart? kriterij?(20).

54. Sprendime *BLC Baubmarkt* (C?511/10, EU:C:2012:689) Teisingumo Teismo pateiktame vertinime šios dvi s?lygos, atrodo, atspindi atsižvelgim? ? Šeštosios direktyvos paskirt?, ja siekiamus tikslus ir joje nustatytus principus; iš tikr?j? jos leidžia užtikrinti neutralumo principo laikym?si ir tiksliau apskai?iuoti teis?s ? atskait? apimt? kiekvien? kart?, kai tai yra pateisinama, neiškraipant PVM atskaitos apskai?iavimo sistemos pagrindin?s strukt?ros, kuri pagr?sta iš esm?s pirmenyb?s teikimu paskirstymo pagal apyvart? kriterijui(21).

55. Mano manymu, tik laikydamasi ši? s?lyg? valstyb? nar? gali pasirinkti kitok? teis?s ? atskait?, susijusi? su mišrios paskirties prek?mis ir paslaugomis, apskai?iavimo metod? nei nustatytasis Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies tre?ios pastraipos c punkte.

56. Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas trumpai aptaria pirm?j? iš min?t? s?lyg?, ta?iau tiesiogiai neklausia Teisingumo Teismo d?l išvad?, kurias reik?t? daryti atsižvelgiant ? tai, kad Vokietijos Federacin? Respublika ne?vykdo šios s?lygos, nors tai matyti iš Sprendimo *BLC Baubmarkt*

(C-511/10, EU:C:2012:689) 17–19 punkt?

57. Konkrečiau kalbant, viena vertus, tik dėl teisės atskaitos, susijusi su mišrios paskirties pastato išlaikymo ir priežiūros išlaidomis, apskaičiavimo prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kyla klausimas, ar, darant prielaidą, kad galima taikyti kitą PVM atskaitos apskaičiavimo metodą nei paskirstymo pagal apyvartą, susijusi su minėtomis išlaidomis, kriterijus, kaip ir metodą, taikytų tokio pastato statybos išlaidoms, aptariamą byloje *BLC Baumarkt* (C-511/10, EU:C:2012:689), šis išplėtimas tebeatitinka taikymo „konkrečiam sandoriui“ sąlygą.

58. Kita vertus, nors, kiek tai susiję su Teisingumo Teismui pateiktu trečiuoju klausimu, prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas užsimena apie labai bendrą Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 15 straipsnio 4 dalies trečiojo sakinio pobūdį, jo abejonų šiuo atžvilgiu susijusios tik su teisinio saugumo principo laikymusi tuo atveju, jei šioje nuostatoje būtų nustatytas numanomas ir atgaline data taikomas reikalavimas tikslinti apmokestinamojo asmens atliktą pradinį PVM atskaitą.

59. Priešingai, prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas neprašo jokių paaiškinimų, kurie būtų susiję su aplinkybe, kad Vokietijos Federacinė Respublika, priėmus Sprendimą *BLC Baumarkt* (C-511/10, EU:C:2012:689), paliko nepakeistas Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 15 straipsnio 4 dalies trečiojo sakinio nuostatas ir jį nulemtą tik papildomą paskirstymo pagal apyvartą kriterijaus pobūdį.

60. Kitaip tariant, prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, atrodo, aiškina Sprendimą *BLC Baumarkt* (C-511/10, EU:C:2012:689) neatsižvelgdamas į Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 15 straipsnio 4 dalies trečiojo sakinio bendrą pobūdį, „tarsi“ Teisingumo Teismas būtų leidęs Vokietijos teisės aktą leidžiai teikti pirmenybę kitam apskaičiavimo metodui nei paskirstymo pagal apyvartą kriterijus vien su sąlyga, kad taikomas alternatyvus apskaičiavimo metodas būtų tikslesnis.

61. Iš tikrųjų Sprendime *BLC Baumarkt* (C-511/10, EU:C:2012:689) esama įvairių neaiškumų.

62. Šiame etape dėl aspekto, kuriuo domimasi, pažymėtina, kad nors šio sprendimo rezoliucinėje dalyje nurodyta, jog valstybės narės dėl konkretaus sandorio, kaip antai mišrios paskirties pastato statybos, gali teikti pirmenybę kitam paskirstymo kriterijui nei apyvartos kriterijus „su sąlyga, kad pasirinktu metodu užtikrinamas tikslesnis <...> atskaitos proporcijos nustatymas“, jo 19 punkte patikslinama, kad tai leidžiama „laikantis bendro PVM sistemos pagrindžiančių principų“.

63. Šis patikslinimas, atrodo, atsižvelgiant į šio sprendimo 16–18 punktus reiškia, kad reikia paisyti PVM atskaitos apskaičiavimo sistemos pagrindinės struktūros, kuri pagrįsta iš esmės pirmenybe, visais mišrios paskirties atvejais teikiama paskirstymo pagal apyvartą kriterijui, arba bet kuriuo atveju tuo, kad šis kriterijus nėra vien papildomas, o būtų toks šio kriterijaus pobūdis matyti iš Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 15 straipsnio 4 dalies trečiojo sakinio.

64. Manyti, kaip ir Vokietijos teisės aktą leidžias, kad apyvartos kriterijus „tvirtinamas kaip galutinis“ (22), jei visi kiti priskyrimo metodai netinka, neskiriant atitinkamą mišrios paskirties sandorį, reiškia pažeisti Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies pirmoje pastraipoje nustatytą bendrąjį taisyklę ir nukrypti nuo šios „direktyvos 12 konstatuojamojoje dalyje nurodyto jos tiksl[o], kad atskaitos proporcija turėtų būti panašiai apskaičiuojama visose valstybėse narėse“ (23).

65. Tiesa, Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies trečiosios pastraipos c punkte nustatyta, kad valstybės narė gali „leisti ar reikalauti, kad apmokestinamasis asmuo darytų atskaitą pagal visų ar dalies prekių ir paslaugų panaudojimą“.

66. Tačiau šis leidimas nereiškia, kad PVM atskaita turi būti apskaičiuojama atsižvelgiant į faktinį visų mišrios paskirties prekių ir paslaugų panaudojimą, antraip Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies pirmą pastraipą netektų veiksmingumo. Šios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies trečiosios pastraipos c punktu paprasčiausiai siekiama, kaip savo rašytiniuose pastabose iš esmės teigia Jungtinės Karalystės vyriausybė, leisti, kad faktinio panaudojimo metodas galėtų būti taikomas visai prekei ar paslaugai arba tik jos daliai atsižvelgiant į kitokį jos naudojimą sudarant pardavimo sandorius.

67. Taigi Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies trečiojo sakinio c punktu suteikiamas leidimas, mano manymu, reiškia, kad valstybės narė turi būti iš anksto aiškiai ir tiksliai nurodžiusi atitinkamus sandorius. Tačiau Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 15 straipsnio 4 dalies trečiasis sakinyss taikomas visoms mišrios paskirties prekėms ir paslaugoms ir jame bendrai nurodyta, kad paskirstymo pagal apyvartą kriterijus taikytinas „tik tada, kai sandorių ekonominiu požiūriu neįmanoma priskirti kitaip“, nepateikiant kitų patikslinimų, o tuo, kaip teisingai teigia Komisija, pažeidžiama Šeštoji direktyva.

68. Vokietijos vyriausybės teigimu, *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansinių bylų teismas) nuo 2014 m. gegužės 7 d. sprendimo priėmimo laikosi Šeštojį direktyvą atitinkančio Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 15 straipsnio 4 dalies trečiojo sakinio aiškinimo, nes paskirstymo pagal apyvartą kriterijus taikytinas, jei ekonominiu požiūriu joks kitoks *tikslesnis* priskyrimas neįmanomas.

69. Iš tikrųjų pagal tokį Šeštojį direktyvą atitinkantį aiškinimą alternatyvių priskyrimo metodų taikymo sritis apribojama metodais, užtikrinančiais tikslesnį rezultatą nei tas, kuris būtų gautas taikant paskirstymo pagal apyvartą kriterijų.

70. Tačiau toks aiškinimas atitinka tik antrąjį sąlygą, nustatytą Sprendime *BLC Baumarkt* (C-511/10, EU:C:2012:689). Priešingai, jis nepakeičia paskirstymo pagal apyvartą kriterijaus papildomo pobūdžio, kuris matyti iš Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 15 straipsnio 4 dalies trečiojo sakinio. Toks papildomas pobūdis išlieka nesuderinamas su šiame sprendime nustatyta pirmąja sąlyga dėl pirmenybės teikimo minėtam paskirstymo kriterijui, nebent valstybės narė taikydama Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies trečiąją pastraipą pasirenka kitą, aiškiai apibrėžtą, atskaitos metodą.

71. Kadangi taikant Sąjungos teisę atitinkančio aiškinimo metodą Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies pirmą pastraipą labai sunku suderinti su Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 15 straipsnio 4 dalies trečiuoju sakiniu, nors tai dar turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas(24), minėtas teismas privalo užtikrinti visišką pirmosios iš minėtų nuostatų veiksmingumą, savo iniciatyva netaikydamas antrosios(25).

72. Todėl, jei nacionalinės teisės aktų leidėjas konkrečiai nenurodė mišrios paskirties prekių ar paslaugų, kurioms taikomas faktinio panaudojimo metodas, ir jei šiuo metodu užtikrinamas tikslesnis rezultatas, paskirstymo pagal apyvartą kriterijumi, kurį taikė ieškovų pagrindinėje byloje, vadovaudamasi aiškiomis ir besilyginamomis Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies pirmos pastraipos ir 19 straipsnio 1 dalies nuostatomis, turi būti galima remtis Vokietijos mokesčių institucijų atžvilgiu.

73. Kitaip tariant, manau, kad, atsižvelgiant į Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 15 straipsnio 4 dalies trečiojo sakinio nesuderinamumą su Šeštoja direktyva, laikytina, jog Vokietijos

Federacin? Respublika netinkamai pasinaudojo šios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies trečia pastraipa suteikiama galimybe, o tai reiškia, kad šioje valstybėje narėje taikytinas tik paskirstymo pagal apyvartų kriterijus.

74. Šiomis aplinkybomis prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikuso teismo klausimai, susiję su teisės atskaitę apimties apskaičiavimo metodo, alternatyvaus paskirstymo pagal apyvartų kriterijui, taikymu, nebekyla, nes šis kriterijus turi būti taikomas visais mišrios paskirties atvejais, neatsižvelgiant į tai, kokios išlaidos patirtos perkant. Be to, akivaizdu, kad visai nereikia tikslinti sumokėto pirkimo PVM remiantis Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 15 straipsnio 4 dalies trečiojo sakinio įsigaliojimu, nes šios nuostatos taikymu negalima remtis ieškovų pagrindinėje byloje atžvilgiu.

75. Todėl siūlau Teisingumo Teismui nuspręsti, kad Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies pirmą pastraipą ir 19 straipsnio 1 dalį reikia aiškinti taip, kad pagal jas valstybei narei draudžiama sistemingai ir neatsižvelgiant į skirtumus dėl visų mišrios paskirties prekių ir paslaugų teikti pirmenybę kitam teisės sumokėto PVM atskaitę apimties apskaičiavimo metodui nei paskirstymo pagal apyvartų kriterijaus, kuriam pagal minėtas nuostatas teikiama pirmenybė, taikymas. Aiškiai nenurodžiusi sandorių, kuriems taikomas alternatyvus metodas (ar metodai), turintis ir užtikrinti tikslesnį rezultatą nei tas, kuris būtų gautas taikant paskirstymo pagal apyvartų kriterijų, atitinkama valstybė narė apmokestinamąjį asmenį atžvilgiu negali remtis šiuo kitu metodu taikymu.

76. Tam atvejui, jei Teisingumo Teismas nepritarė mano atliktam vertinimui ir siūlomam atsakymui, papildomai išnagrinėsiu visus tris prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikuso teismo klausimus.

C – Papildomai – dėl pirmojo prejudicinio klausimo

77. Pirmuoju klausimu prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas siekia išsiaiškinti, ar dėl mišrios paskirties pastato sumokėtas pirkimo PVM turi būti priskirtas atitinkamai prie apmokestinamąjį ir neapmokestinamąjį šio pastato naudojimo sandorių ir tik su neapmokestinamaisiais sandoriais (pirmiausia dėl bendrą pastato dalį) susijęs PVM paskirstytinas pagal bendrąjį paskirstymo kriterijų (pagal plotą arba apyvartą), ar paskirstymo kriterijus (pagal plotą arba apyvartą) taikomas visiems su šiuo pastatu susijusiems sandoriams.

78. Prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas suskirsto šį klausimą į dalis atsižvelgdamas į pirkimo išlaidas, susijusias, viena vertus, su mišraus pastato įsigijimo ir statybos išlaidomis (jau aptartomis byloje, kurioje priimtas Sprendimas *BLC Baupunkt* (C-511/10, EU:C:2012:689)) ir, kita vertus, su šio pastato priežiūros išlaidomis (kurios nebuvo nagrinėjant tą bylą *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansinių bylų teismas) pateikto klausimo dalykas).

79. Šis skyrimas atsižvelgiant į patirtą pirkimo išlaidų pobūdį, sprendžiant iš prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikuso teismo paaiškinimų, atrodo, lėmė Vokietijos valdžios institucijų ir mokesčių bylas nagrinėjančių teismų pateiktas Sprendimo *Armbrecht* (C-291/92, EU:C:1995:304) 21 punkto aiškinimas. Pagal šį aiškinimą mišrios paskirties pastato įsigijimo ar statybos išlaidos gali būti paskirstytos tik pagal šio pastato naudojimo apmokestinamiesiems ar neapmokestinamiesiems sandoriams proporciją, o ne pagal šio pastato plotą, tačiau, kalbant apie pastato priežiūros išlaidas, paslaugas, dėl kurių susidarė šios sumos, iš esmės yra labiau susijusios su pastato plotu nei su apyvarta, gauta naudojant šį plotą.

80. Šis klausimas, atrodo, taip pat lemia dar viena dviprasmybė ar bent jau dėsnyto neaiškumas Sprendimo *BLC Baupunkt* (C-511/10, EU:C:2012:689) motyvuojamojoje dalyje.

81. Iš tikrųjų minėto sprendimo 24, 26 punktuose ir rezoliucinėje dalyje nustatyta, kad pagal

Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies trečioji pastraipė valstybės narės pasirinktas teisės ? atskait? apimties apskaičiavimo metodas turi užtikrinti „tikslesn?“ sumok?to pirkimo PVM atskaitos proporcijos nustatym?, nei taikant paskirstymo pagal apyvart? kriterij?, o to paties sprendimo 23 punkte nurodyta, kad atskaitos proporcijos apskaičiavimas turi b?ti „kuo tikslėsnis“.

82. Taigi, nors tai aiškiai neatspindi prašyme priimti prejudicin? sprendim?, iš š? prašym? pateikusio teismo analiz?s, atrodo, matyti, kad pirmoji jo si?lomos alternatyvos dalis, t. y. paskirstymo kriterijaus, pagr?sto Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies pirma arba trečia pastraipa, taikymas tik toms pastato dalims, kurios faktiškai yra mišriai naudojamos, gali duoti dar tikslėsn? rezultat? nei tas, kuris b?t? gautas atliekant skaičiavim?, pagr?st? tokio kriterijaus taikymu visam atitinkamam pastatui.

83. Tod?l reikia patikslinti, ar, jei valstyb? nar? pasinaudoja Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies trečia pastraipa suteikta galimybe, ji turi pasirinkti kuo tikslėsn? apskaičiavimo metod?, ar tiesiog metod?, užtikrinant? tikslėsn? teis?s ? atskait? apimties nustatym?, nei taikant paskirstymo pagal apyvart? kriterij?(26).

84. D?l prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo analiz?s nor??iau pateikti tris pastabas.

85. Pirma, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo daromo skyrimo, kuris grindžiamas Sprendimo *Armbrecht* (C?291/92, EU:C:1995:304) aiškinimu, mano manymu, negalima pritaikyti aplinkyb?ms, susijusioms su Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalimi, kurios, kitaip nei bylos, kurioje priimtas šis sprendimas, aplinkyb?s, yra susijusios tik su apmokestinam?j? asmen? profesiniais tikslais sudarytais sandoriais.

86. Iš tikr?j?, kaip savo rašytin?se pastabose taikliai pažym?jo Jungtin?s Karalyst?s vyriausyb?, Sprendimas *Armbrecht* (C?291/92, EU:C:1995:304) susij?s su klausimu, ar asmuo, pardav?s pastat?, naudot? ir komerciniais, ir privačiais tikslais, turi deklaruoti PVM d?l privačiais tikslais naudotos pastato dalies. Primin?s, kad asmuo, sudarantis sandor? kaip privatus asmuo, veikia ne kaip PVM mok?tojas, Teisingumo Teismas min?to sprendimo 21 punkte patikslino, kad „paskirstymas daliai, susijusiai su apmokestinamojo asmens profesin?s veiklos vykdymu, ir daliai, skirtai jo privačiam naudojimui, turi b?ti atliekamas remiantis profesinio naudojimo ir privataus naudojimo proporcijomis ?gijimo metais, o ne geografinio paskirstymo pagrindu“, t. y., kitaip tariant, atsižvelgiant ? ?vairi? pastato dali? naudojim?.

87. Šis aiškinimas, kaip matyti iš Sprendimo *Armbrecht* (C?291/92, EU:C:1995:304) 21 punkte daromos nuorodos ? generalinio advokato F. G. Jacobs išvados, pateiktos toje byloje (C?291/92, EU:C:1995:99), 50 punkt?, atrodo, yra pateisinamas siekiant išvengti, atsižvelgiant ? šio generalinio advokato pateiktus pavyzdžius, dvigubo apmokestinimo, kur? lemt? „priskyrimas privačiam naudojimui, [pagr?stas] nekintamu geografiniu turto suskirstymu“, rizikos, taigi neleidžiant atitinkamam asmeniui paskesnio erdv?s naudojimo pakeitimo atveju pasinaudoti tikslinimo sistema, nustatyta Šeštosios direktyvos 20 straipsnio 2 dalyje.

88. Be to, Teisingumo Teismas byloje, kurioje priimtas Sprendimas *Breitsohl* (C?400/98, EU:C:2000:304, 54 punktas), atmet? Sprendimo *Armbrecht* (C?291/92, EU:C:1995:304) 21 punkte pateikt? teigin?, kad paskirstymas atsižvelgiant ? pastato dalis negalimas, remdamasis tuo, kad toje byloje situacija buvo susijusi su pastato dalimis ir grindimis, „skirtomis naudoti profesiniais tikslais“, t. y. susijusiomis su sandoriais, kurie visi patenka ? PVM taikymo srit? ir d?l kuri? atskaita teb?ra galima.

89. Priešingai, nei teigia prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, Sprendimo *Armbrecht* (C?291/92, EU:C:1995:304) 21 punktas visai nekliudo valstybei narei leisti arba

reikalauti, kad, esant tokiai situacijai kaip pagrindinėje byloje, sumokėtas pirkimo PVM būtų paskirstytas atsižvelgiant į įvairių pastato dalių naudojimą.

90. Antra, dviprasmybų, kurių lemia Sprendimo *BLC Baumann* (C-511/10, EU:C:2012:689) 23 punkto formuluotė, gali būti lengvai panaikinta vien perskaityus šio sprendimo rezoliucinę dalį ir kitus punktus, patvirtinančius jo motyvus. Iš tikrųjų pagal pastaruosius tereikia, kad dėl atitinkamo sandorio valstybės narės pasirinktu PVM atskaitos apskaitavimo metodu pasinaudojant galimybe, kuri suteikia Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies trečia pastraipa, būtų užtikrintas tikslesnis, o ne kuo tikslesnis rezultatas, nei taikant paskirstymo pagal apyvartų kriterijų.

91. Valstybės narės naudojantis savo diskrecija, turima renkant vieną iš apskaitavimo metodų, nurodytą Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies trečioje pastraipoje, negali būti reikalaujama, kad jos rinktųsi metodą, kurį taikant gaunamas kuo tikslesnis rezultatas, jei pasirinktu metodu užtikrinamas neutralumo principo laikymasis ir jei valstybė narė mano, jog jis yra tinkamesnis, nes supaprastina administravimą.

92. Iš tikrųjų, kadangi Europos Sąjungos teisės aktų leidėjo pasirinktas paskirstymo pagal apyvartų kriterijus jau pagrįstas tam tikrais supaprastinimais, užtikrinančiais teisingą ir gana tikslų galutinės atskaitytinės sumos apskaitavimą (27), valstybės narės naudojimuisi teise pasirinkti kitą kriterijų ar metodą negali būti nustatytas reikalavimas pasirinkti metodą, užtikrinantį kuo tikslesnį rezultatą, ypač atsižvelgiant į daugybę atvejų, su kuriais susiduria nacionaliniai mokesčių administratoriai, antraip šis pasirinkimas taptų neveiksmingas.

93. Tai reiškia, kad, kaip teigė ir Komisija, ir Jungtinės Karalystės vyriausybė, valstybė narė gali pasirinkti paskirstymo kriterijų atsižvelgdama į visų mišrios paskirties pastato dalių naudojimą (apmokestinamą ar neapmokestinamą) arba prireikus priskirti patirtas pirkimo išlaidas konkrečioms pastato dalims, negalėdama priskirti tik išlaidų, kurios yra paskirstymo kriterijaus taikymo dalykas.

94. Todėl manau, kad reikia atmesti Vokietijos vyriausybės teiginį, pagal kurį pasirinkimas tiesiogiai priskirti išlaidas tam tikroms (mišrios paskirties) pastato dalims nereiškia kito „paskirstymo kriterijaus“, kuris nurodytas Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies trečioje pastraipoje ir išaiškintas Sprendime *BLC Baumann* (C-511/10, EU:C:2012:689), ir kad šiuo atveju taikytina vien Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalis, o šio straipsnio 5 dalis reikšminga tik išlaidoms, kurios negali būti priskirtos konkrečioms pastato dalims, kaip antai išlaidoms, patirtoms dėl bendrų dalių priežiūros.

95. Esu pasirengęs pripažinti, kad, kitaip, nei taikant paskirstymo proporcija pagrįstus metodus, tiesioginis priskyrimas neatspindi panaudojimo procentinės dalies. Tačiau norėčiau priminti, kad Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies trečios pastraipos c punktu valstybės narės suteikiama galimybė reikalauti arba leisti, kad apmokestinamasis asmuo atliktų atskaitą pagal *visą ar dalies* atitinkamą prekių ir paslaugų panaudojimą. Taigi, kad ir ką sakyti Vokietijos vyriausybė, atitinkamą išlaidų tiesioginio priskyrimo tam tikroms mišrios paskirties pastato dalims atvejis patenka į pasinaudojimo galimybę, numatyta Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies trečioje pastraipoje, sritį.

96. Trečioji ir paskutinė pastaba susijusi su sąvokos „konkretus sandoris“, kaip tai suprantama pagal Sprendimą *BLC Baumann* (C-511/10, EU:C:2012:689), reikšmę.

97. Šio sprendimo 19 ir 26 punktuose ir rezoliucinėje dalyje Teisingumo Teismas patikslino, kad toks konkretus sandoris – tai „mišrios paskirties pastato statyba“. Taigi, kaip teigė pirmiausia Komisija, tai vis dėlto nereiškia, kad tokio pastato naudojimas, priežiūra ir išlaikymas yra atsieti nuo pasinaudojimo galimybės, kuri valstybės narės suteikiama Šeštosios direktyvos 17

straipsnio 5 dalies trečia pastraipa. Išlaidų, susijusių su mišrios paskirties pastato įsigijimu, ir išlaidų, susijusių su jo naudojimu ar priežiūra, skyrimo nematyti nei iš Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies, nei iš Teisingumo Teismo praktikos.

98. Man taip pat neaišku, kodėl valstybei narei, jau nusprendusiai dėl sumokėto PVM, susijusio su išlaidomis, patirtomis dėl mišrios paskirties pastato statybos ir įsigijimo, atskaitos taikyti paskirstymo pagal apyvartų kriterijui alternatyvų metodų, turėtų būti draudžiama taikyti tokį metodą apskaičiuojant atskaitytiną PVM, susijusį su išlaidomis, patirtomis dėl tokio pastato naudojimo ar priežiūros.

99. Lemiamo sąlyga, mano manymu, atsižvelgiant į principus, kuriais pagrįsta Šeštojoje direktyvoje nustatyta bendra PVM sistema, yra ta, kad pasirinktu metodu turi būti užtikrintas tikslesnis teisės į atskaitą apimties apskaičiavimo rezultatas, nei taikant paskirstymo pagal apyvartų kriterijų.

100. Todėl jei valstybė narė mano, kad paprastai taip ir yra kalbant apie sandorius dėl mišrios paskirties pastato naudojimo, priežiūros ar išlaikymo, nes, pavyzdžiui, išlaidos, patirtos dėl šių sandorių, yra labiau susijusios su pastato dalimis nei su apyvarta, gauta naudojant vienas pastato dalis, mano nuomone, niekas nekliudo šiai valstybei narei dėl tokios rūšies sandorių pasinaudoti galimybe, suteikiama Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies trečia pastraipa.

101. Su sąlyga, kad valstybė narė laikosi principų, kuriais pagrįsta bendra PVM sistema, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi patikrinti, ar apskaičiuojant PVM, susijusio su mišrios paskirties pastato naudojimo, išlaikymo ir priežiūros išlaidomis, atskaitą taikant metodą pagal plotą užtikrinamas tikslesnis rezultatas, nei taikant paskirstymo pagal apyvartų kriterijų.

D – Papildomai – dėl antrojo ir trečiojo prejudicinių klausimų

102. Antruoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar valstybė narė gali reikalauti, kad apmokestinamasis asmuo pagal Šeštosios direktyvos 20 straipsnį patikslintą pradinį PVM atskaitą tuo atveju, jei ši valstybė narė per tikslinimo laikotarpį teikia pirmenybę sumokėto pirkimo PVM už mišrios paskirties pastato statybą paskirstymo kriterijui, o ne tam kriterijui, kuris buvo taikytas pradinės atskaitos metu.

103. Kaip matyti iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą motyvų, šios prašymą priimti pateikusio teismo abejonės susijusios su aplinkybėmis, kai ieškovs pagrindinėje byloje atlikta pradinę atskaitą susijusi su penkerių metų laikotarpiu (t. y. 1999–2003 m.), einančiu prieš metus, kuriais įsigaliojo Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 15 straipsnio 4 dalies trečiasis sakinyss (t. y. 2004 m. sausio 1 d.), ir kai tiek prieš šios nuostatos įsigaliojimą, tiek po jo atitinkamos pastato apmokestinamo ir neapmokestinamo naudojimo proporcijos yra tokios pačios.

104. Jeigu antrąjį klausimą būtų atsakyta teigiamai, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas trečiuoju klausimu siekia išsiaiškinti, ar pagal teisinio saugumo ir teisėtų lūkesčių apsaugos principus nedraudžiama taikyti tokio tikslinimo, nes jis nėra aiškiai nurodytas nacionalinės teisės aktuose ir dėl jo nėra nustatyta pereinamojo laikotarpio sistema.

105. Neatsižvelgdamos į tikslinimo taikymo atgaline data klausimą Vokietijos ir Jungtinės Karalystės vyriausybės mano, kad valstybė narė turi teisę reikalauti, jog po įstatymo pakeitimo, susijusio su teisės į sumokėto pirkimo PVM atskaitą apimties apskaičiavimo sąlygomis, būtų atliktas tikslinimas. Komisija mano priešingai, nes apmokestinamasis asmuo negauna jokios nepagrįstos naudos ir išlaikomas PVM neutralumas.

106. Nors teisė į atskaitą įgyvendinama nedelsiant visų mokesčių, taikomų atliktiems pirkimo

sandoriams, atžvilgiu ir iš esmės negali būti ribojama(28), Šeštojoje direktyvoje taip pat nustatytos iš pradžių atskaityto PVM tikslinimo taisyklės, kurios pačios yra šia direktyva nustatytos PVM atskaitos sistemos sudedamoji dalis(29).

107. Taigi Šeštosios direktyvos 20 straipsnio 1 dalyje nurodyta, kad pradinė atskaita turi būti tikslinama valstybių narių nustatyta tvarka, pirmiausia jei atskaitytoji suma buvo didesnė ar mažesnė už tą sumą, kuri apmokestinamasis asmuo turėjo teisę, arba jei po deklaracijos užpildymo pasikeičia tam tikros aplinkybės, kuriomis remiantis buvo apskaičiuota atskaitoma suma.

108. Šeštosios direktyvos 20 straipsnio 2 dalyje nustatyta, kad ilgalaikio turto atveju tikslinimas atliekamas penkerius metus, įskaičiuojant ir tuos metus, kuriais ilgalaikis turtas buvo įsigytas ar pasigamintas. Per metus turi būti tikslinamas tik penktadalis už prekes apskaičiuoto mokesčio. *Tikslinimas atliekamas remiantis vėlesniais atskaitomos sumos, kuri turima teisė, metiniais svyravimais, palyginti su tais metais, kuriais prekės buvo įsigytos ar pasigamintos.*

109. Pagal minėtą nuostatą tuo atveju, kai nekilnojamasis turtas įgyjamas kaip gamybos priemonės, valstybės narės tikslinimo laikotarpį gali pratęsti iki 20 metų(30).

110. Pagal Teisingumo Teismo praktiką šioje direktyvoje numatytais tikslinimo taisyklėmis siekiama *sustiprinti atskaitos sistemą, užtikrinant PVM neutralumą, kad ankstesniame etape vykdyti sandoriai toliau suteiktų teisę į atskaitą tik tuo atveju, kai jie naudojami tik apmokestinamiesiems tiekimams ir teikimams.* Ši direktyvos nuostatą tikslas – *glaudžiai ir tiesiogiai susieti teisę į perkant sumokėto PVM atskaitą su atitinkamų prekių ir paslaugų naudojimu apmokestinamiesiems pardavimo sandoriams*(31).

111. Teisingumo Teismas būtų džiugus nekilnojamojo turto, dažnai naudojamo kelerius metus, per kuriuos gali keistis jo paskirtis, taip pat patikslino, kad numatytas atskaitos tikslinimo laikotarpis *leidžia išvengti netikslumų apskaičiuojant apmokestinamojo asmens atskaitą ir jo nepagrįstai gautą naudą ar patirtą žalą, jei, be kita ko, po deklaracijos pateikimo pasikeičia aplinkybės, kurias iš pradžių buvo atsižvelgta nustatant atskaitos sumą*(32).

112. Pagal Šeštosios direktyvos 20 straipsnio 1 dalies a punktą pradinė atskaita turi būti tikslinama tuo atveju, jei atskaitytoji suma buvo didesnė ar mažesnė už tą sumą, kuri apmokestinamasis asmuo turėjo teisę, arba – pagal šio straipsnio 2 dalį, taikomą nekilnojamajam turtui, – remiantis vėlesniais atskaitomos sumos, kuri turima teisė, metiniais svyravimais, palyginti su tais metais, kuriais prekės buvo įsigytos ar pasigamintos.

113. Remdamasis būtų Šeštosios direktyvos 20 straipsnio 2 dalimi Teisingumo Teismas Sprendime *Gemeente Leusden ir Holin Groep* (C-487/01 ir C-7/02, EU:C:2004:263, 53 punktas) nusprendė, kad iš pradžių atskaityto PVM tikslinimą gali lemti teisės į atskaitą pakeitimas įstatymu, susijęs su teisės pasirinkti pardavimo sandorio, paprastai neapmokestinamo, apmokestinimo pakeitimu.

114. Savo pastabose Komisija iš esmės teigia, kad toks tikslinimas vis dėlto leistinas tik tomis aplinkybėmis, jei pakeitimas turi įtakos apmokestinamam ar neapmokestinamam sandorio pobūdžiui, t. y. jei turi įtakos pačiam teisės į atskaitą buvimui. Tik tokiais atvejais kyla rizika, kad apmokestinamasis asmuo gali nepagrįstai gauti naudos ar patirti žalą.

115. Laikantis šio požiūrio, pagal kurį ypač atsižvelgiama į vieną iš tikslinimo tikslų, vis dėlto nepaisoma Teisingumo Teismo nurodymų, pagal kuriuos atskaitos tikslinimas turi užtikrinti didesnį atskaitos tikslumą arba leisti išvengti netikslumų apskaičiuojant atskaitą.

116. Akivaizdu, kad tikslinim? reikia atlikti tuo atveju, jei valstyb? nar? vadovaudamasi Šeštosios direktyvos nuostatomis pakei?ia atitinkamo pardavimo sandorio apmokestinam? ar neapmokestinam? pob?d?. N?ra jokios abejon?s, kad toks tikslinimas yra privalomas(33).

117. Ta?iau pagal Šeštosios direktyvos 20 straipsn? valstybei narei nedraudžiama reikalauti, kad toks tikslinimas b?t? atliktas, jeigu ji nusprend? pakeisti teis?s ? atskait? apimties apskai?iavimo s?lygas, pagal šios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies tre?i? pastraip? ir bendros PVM sistemos principus pasirinkdama metod?, užtikrinant? tikslesn? rezultat?, nei taikant paskirstymo pagal apyvert? kriterij?.

118. Iš tikr?j? tokiu atveju tikslinimas padidina atskaitos, atliktinos tais metais, kuriais nekilnojamojo turto ?sigijimo išlaidos nurašomos, tikslum?(34).

119. Be to, kaip per pos?d? teig? ir Jungtin? Karalyst?, leisti apmokestinamajam asmeniui, kaip nurodo Komisija, ir toliau taikyti paskirstymo pagal apyvert? kriterij? d?l viso su nekilnojamuoju turtu susijusio tikslinimo laikotarpio, nors valstyb? nar? b?t? pri?musi ?statymo pakeitim?, pagal kur? pirmenyb? teikiama alternatyvaus apskai?iavimo metodo, užtikrinan?io tikslesn? rezultat?, taikymui, reikšt? suteikti naudos apmokestinamiesiems asmenims, ?sigijusiems nekilnojamojo turto iki šio ?statymo pakeitimo ?sigaliojimo. Iš tikr?j? tokiu atveju neatsižvelgiant ? š? ?statymo pakeitim? kasmetinis tikslinimas, susij?s su visu tikslinimo laikotarpiu (nuo 5 iki 20 met?, valstybi? nari? pasirinkimu), ir toliau gal?t? b?ti atliekamas taikant metod?, kuris pirmiau buvo taikomas d?l šios r?šies turto ?sigijimo ar statybos sandori? ir pagal kur? gaunamas rezultatas yra ne toks tikslus.

120. Tod?l manau, kad pagal Šeštosios direktyvos 20 straipsn? valstybei narei nedraudžiama reikalauti, kad apmokestinamasis asmuo tikslint? pradin? pirkimo PVM atskait?, susijusi? su mišrios paskirties pastato statybos išlaidomis, tuo atveju, jei ši valstyb? nar? pagal ?statym? tikslinimo laikotarpiu teikia pirmenyb? paskirstymo kriterijui, užtikrinan?iam tikslesn? PVM atskaitos rezultat?, nei taikant paskirstymo kriterij?, kuriuo vadovautasi pradin?s atskaitos metu.

121. Ta?iau naudodamasi tokia pagal Šešt?j? direktyv? turima prerogatyva valstyb?s nar?s negali nepaisyti apmokestinam?j? asmen? teisinio saugumo ir teis?t? l?kes?i? apsaugos princip?, kurie abu yra S?jungos teis?s sistemos dalis(35).

122. D?l pirmojo ši? princip? pažym?tina, jog pagal j? reikalaujama, kad, viena vertus, teis?s normos b?t? aiškos ir tikslios ir, kita vertus, j? taikym? teis?s subjektai gal?t? numatyti(36).

123. Be to, teisinio saugumo principas taikomas ypa? griežtai, kai kalbama apie teis?s aktus, galin?ius lemti finansin? našt?, siekiant, kad suinteresuotieji asmenys gal?t? tiksliai žinoti, kokios pareigos jiems tenka pagal šiuos aktus(37).

124. Taip pat pažym?tina, kad Teisingumo Teismas yra nusprend?s, jog pagal teisinio saugumo princip? nacionalin?s teis?s akt? leid?jui draudžiama, išskyrus išimtines aplinkybes, pateisinamas bendrojo intereso tikslu, nustatyti remiantis S?jungos teise priimto teis?s akto galiojimo pradži? anks?iau, nei jis buvo paskelbtas(38).

125. Nagrin?jamu atveju prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas nurodo ?vairias aplinkybes, ver?ian?ias abejoti, kad laikomasi šio principo.

126. Be argument?, kuriuos pateikiau nagrin?damas esmin? klausim?, visiškai pritariu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo argumentui, kad Prid?tin?s vert?s mokes?io ?statymo 15 straipsnio 4 dalies tre?ias sakinyss yra nepakankamai tikslus, kad b?t? galima

suprasti, jog jis lemia sumokėto pirkimo PVM tikslinimą, kiek tai susiję su atskaita, atlikta dėl metų, įėjusių prieš šios nuostatos įsigaliojimą.

127. Iš tikrųjų, kaip pažymi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, šioje nuostatoje nėra jokios nuorodos į Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 15a straipsnį, kuris yra Šeštosios direktyvos 20 straipsnis – nacionalinis teisės perkeltanti nuostata(39).

128. Tačiau, kadangi tikslinimas, kurį pagal Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 15 straipsnio 4 dalį reikalauja atlikti mokesčių institucijos, nėra privalomas pagal Šeštosios direktyvos 20 straipsnį, apmokestinamasis asmuo negali pagrįstai tikėtis, kad bus reikalaujama atlikti tikslinimą, jei tai nėra aiškiai ir tiksliai nurodyta aptariamame įstatymo pakeitime.

129. Be to, Vokietijos vyriausybė negali pagrįstai tvirtinti, kad pagrindinėje byloje aptariama situacija yra analogiška situacijai byloje, kurioje priimtas Sprendimas *Gemeente Leusden ir Holin Groep* (C-487/01 ir C-77/02, EU:C:2004:263).

130. Iš tikrųjų pastarojoje byloje Teisingumo Teismas nustatė, jog Nyderlandų teisės aktų leidėjas įmėsi priemonių, kad apmokestinamiesiems asmenims įstatymo taikymas, kiek tai susiję su teisės į atskaitą tikslinimu, nebūtų netikėtas, suteikdamas jiems laiko, būtino prisitaikyti prie naujos situacijos(40), o šioje byloje taip akivaizdžiai nėra, nes prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas šiuo atžvilgiu pažymėjo, kad nebuvo nustatyta jokia pereinamojo laikotarpio sistema.

131. Galiausiai, kadangi nagrinėjamo atveju mokesčių institucijos reikalaujamos tikslinti sumokėto pirkimo PVM siekį Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 15 straipsnio 4 dalies trečiojo sakinio taikyti atgaline data, primintina, kad toks taikymas su teisinio saugumo principu gali būti suderinamas tik išimtinėmis aplinkybėmis, pateisinamomis bendrojo intereso tikslais, kaip antai būtų kovoti su mokesčių vengimu(41) arba užkirsti kelią nepageidaujamam finansinių susitarimų sudarymui dideliu mastu(42). Tačiau šiuo atveju nei prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, nei Vokietijos vyriausybė nenurodė, kad Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 15 straipsnio 4 dalies trečiojo sakinio priėmimas grindžiamas vienu ar keliais panašiais tikslais.

132. Dėl teisėtų lūkesčių apsaugos principo primintina, kad teisės remtis šiuo principu taikoma kiekvienam asmeniui, kuriam administracinė institucija suteikė pagrįstus lūkesčius, suteikdama konkrečius garantijas(43).

133. Tokiomis aplinkybėmis kaip susiklosčiusios pagrindinėje byloje tai reiškia, kad reikia patikrinti, ar administracinės institucijos veiksmai atsargiam ir nuovokiam žmogui subjektui sukėlė pagrįstus lūkesčius, ir, jei taip, nustatyti šio lūkesčių teisėtumą(44).

134. Šiuo atžvilgiu iš sprendime dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą pateiktą paaiškinimą matyti, kad ieškovs pagrindinėje byloje taikytą paskirstymo kriterijų vykstant procesams *Finanzgericht Düsseldorf* (Diuserldorfo finansinių bylų teismas) dėl 2001 ir 2002 mokesčių metų pripažino mokesčių institucijos.

135. Šios aplinkybės būtų turi atsižvelgti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas. Pirmiausia, jei bent dėl šių dvejų metų nustatytas galutinis mokesčių institucijų pritarimas, tai, mano manymu, turi kliudyti atgaline data taikyti Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 15 straipsnio 4 dalies trečiojo sakinį. Iš tikrųjų dėl tokio taikymo iš apmokestinamojo asmens būtų atimta teisė į sumokėto pirkimo PVM atskaitą, kurią jis galutinai gijo pagal ankstesnės teisės aktą(45). Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas taip pat turi nustatyti, ar minėtas pritarimas gali turėti tokios teisės į PVM atskaitą, susijusios su 1999 ir 2000 mokesčiais metais, apimties. Pirmiausia jis turi nustatyti, ar ieškovs pagrindinėje byloje taip pat galėjo gauti mokesčių institucijų

patvirtinim? arba iš j? veiksm? gal?jo teis?tai spr?sti, kad toks pritarimas juo labiau turi b?ti suteiktas d?l ši? dvej? mokestini? met?.

136. Ta?iau primenu, kad tokia analiz? b?t? nebereikalinga, jei Teisingumo Teismas pritart? esmini? klausim? mano pateiktam vertinimui, pagal kur? Prid?tin?s vert?s mokes?io ?statymo 15 straipsnio 4 dalies tre?iu sakiniu negalima remtis ieškov?s pagrindin?je byloje atžvilgiu, nes jis nesuderinamas su Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalimi ir 19 straipsnio 1 dalimi.

V – Išvada

137. Atsižvelgdamas ? argumentus, išd?stytus atliekant vertinim? esmini? klausim? si?lau Teisingumo Teismui d?l *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansini? byl? teismas) pateikto prašymo priimti prejudicin? sprendim? nuspr?sti taip:

1977 m. geguž?s 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB d?l valstybi? nari? apyvartos mokes?io ?statym? derinimo – Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema: vienodas vertinimo pagrindas, iš dalies pakeistos 1995 m. balandžio 10 d. Tarybos direktyva 95/7/EB, 17 straipsnio 5 dalies pirm? pastraip? ir 19 straipsnio 1 dal? reikia aiškinti taip, kad pagal jas valstybei narei draudžiama sistemingai ir neatsižvelgiant ? skirtumus d?l vis? „mišrios paskirties“ preki? ir paslaug? teikti pirmenyb? kitam teis?s ? sumok?to prid?tin?s vert?s mokes?io atskait? apimties apskai?iavimo metodui nei tas, kuris pagr?stas gautinos apyvartos iš komercini? patalp? nuomos (apmokestinama prid?tin?s vert?s mokes?iu) ir apyvartos iš kit? nuomos sandori? (neapmokestinama prid?tin?s vert?s mokes?iu) santykiu. Aiškiai nenurodžiusi sandori?, kuriems taikomas alternatyvus metodas (ar metodai), turintis ir užtikrinti tikslesn? rezultat? nei tas, kuris b?t? gautas taikant min?t? paskirstymo kriterij?, atitinkama valstyb? nar? apmokestinam?j? asmen? atžvilgiu negali remtis ši? kit? metod? taikymu.

1 – Originalo kalba: pranc?z?.

2 – OL L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k., 9 sk., 1 t., p. 23.

3 – OL L 102, p. 18; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k., 9 sk., 1 t., p. 274.

4 – Kaip suformulavo generalinis advokatas P. Cruz Villalón išvados, pateiktos byloje *BLC Baumarkt* (C?511/10, EU:C:2012:245), 44 punkte.

5 – Žr., be kita ko, sprendimus *Securenta* (C?437/06, EU:C:2008:166, 25 punktas) ir *Larentia + Minerva ir Marenave Schiffahrt* (C?108/14 ir C?109/14, EU:C:2015:496, 22 punktas).

6 – Žr. mano išvad?, pateikt? byloje *Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie* (C?515/07, EU:C:2008:769, 23–30 punktai).

7 – Antroji grup?, nesusijusi su šia byla, apima prekes ir paslaugas, naudojamias ir sandoriams, kuriems taikoma pirkimo mokes?io atskaita, ir su apmokestinamojo asmens ?mone nesusijusiems tikslams.

8 – Šiuo klausimu žr., be kita ko, sprendimus *Securenta* (C?437/06, EU:C:2008:166, 33 punktas) ir *Larentia + Minerva ir Marenave Schiffahrt* (C?108/14 ir C?109/14, EU:C:2015:496, 26 ir 27 punktai).

9 – Žr. vis? pirma sprendimus *Centralan Property* (C?63/04, EU:C:2005:773, 53 punktas), *Royal Bank of Scotland* (C?488/07, EU:C:2008:750, 17 punktas), *BLC Baumarkt* (C?511/10, EU:C:2012:689, 13 punktas) ir *Le Crédit Lyonnais* (C?388/11, EU:C:2013:541, 28 punktas).

10 – Sprendimai *Royal Bank of Scotland* (C?488/07, EU:C:2008:750, 18 punktas), *BLC Baupost* (C?511/10, EU:C:2012:689, 14 punktas) ir *Le Cr dit Lyonnais* (C?388/11, EU:C:2013:541, 29 punktas).

11 –  r. sprendimus *Royal Bank of Scotland* (C?488/07, EU:C:2008:750, 19 punktas) ir *BLC Baupost* (C?511/10, EU:C:2012:689, 15 punktas).

12 –  r. Sprendim? *BLC Baupost* (C?511/10, EU:C:2012:689, 24 punktas).

13 – Sprendimai *BLC Baupost* (C?511/10, EU:C:2012:689, 16 punktas) ir *Banco Mais* (C?183/13, EU:C:2014:2056, 18 punktas).

14 –  r. sprendimus *BLC Baupost* (C?511/10, EU:C:2012:245, 16 ir 22 punktai), *Le Cr dit Lyonnais* (C?388/11, EU:C:2013:541, 52 punktas) ir *Banco Mais* (C?183/13, EU:C:2014:2056, 27 punktas).

15 – Sprendimas *BLC Baupost* (C?511/10, EU:C:2012:245, 19 ir 24 punktai).

16 – Ten pat, 18 ir 20 punktai.

17 – Sprendimas *Banco Mais* (C?183/13, EU:C:2014:2056, 29 punktas).

18 – Ten pat, 17 punktas.

19 – Sprendimas *BLC Baupost* (C?511/10, EU:C:2012:689, 18, 24, 26 punktai ir rezoliucin? dalis).

20 – Taip pat  r. Sprendim? *Banco Mais* (C?183/13, EU:C:2014:2056, 30 punktas).

21 –  iuo klausimu žr. generalinio advokato P. Cruz Villal n išvad?, pateikt? byloje *BLC Baupost* (C?511/10, EU:C:2012: 245, 44 punktas).

22 – Pakartojant generalinio advokato P. Cruz Villal n posak?, pavartot? jo išvadoje, pateiktoje byloje *BLC Baupost* (C?511/10, EU:C:2012:245, 52 punktas).

23 – Sprendimas *BLC Baupost* (C?511/10, EU:C:2012:689, 17 punktas).

24 – Primintina, kad S?jungos teis? atitinkan?io nacionalin?s teis?s aiškinimo pareiga negali b?ti pagrindas pirmiausia nacionalin? teis? aiškinti *contra legem*;  r., be kita ko, sprendimus *Lopes Da Silva Jorge* (C?42/11, EU:C:2012:517, 55 punktas) ir *Association de m diation sociale* (C?176/12, EU:C:2014:2, 39 punktas).

25 –  iuo klausimu  r. Sprendim? *Taricco ir kt.* (C?105/14, EU:C:2015:555, 49 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

26 – B?tent taip ir Jungtin?s Karalyst?s vyriausyb? suprato argumentavim?, pagrindžiant? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo pirm?j? klausim?.

27 –  iuo klausimu žr. generalinio advokato P. Cruz Villal n išvad?, pateikt? byloje, kurioje priimtas Sprendimas *BLC Baupost* (C?511/10, EU:C:2012:245, 33 punktas).

28 –  r., be kita ko, Sprendim? *Enel Maritsa Iztok 3* (C?107/10, EU:C:2011:298, 32 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

29 – Žr., be kita ko, sprendimus *Centralan Property* (C-63/04, EU:C:2005:773, 50 punktas) ir *Pactor Vastgoed* (C-622/11, EU:C:2013:649, 33 punktas).

30 – Pagal Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 15a straipsnį Vokietijos Federacinė Respublika pasirinko dešimties metų tikslinimo laikotarpį.

31 – Žr., be kita ko, sprendimus *Centralan Property* (C-63/04, EU:C:2005:773, 57 punktas) ir *Pactor Vastgoed* (C-622/11, EU:C:2013:649, 34 punktas) (išskirta mano).

32 – Šiuo klausimu žr. Sprendimą *Uudenkaupungin kaupunki* (C-184/04, EU:C:2006:214, 25 punktas) ir Nutartį *Gmina Międzyzdroje* (C-500/13, EU:C:2014:1750, 20 punktas) (išskirta mano).

33 – Šiuo klausimu žr. Sprendimą *Uudenkaupungin kaupunki* (C-184/04, EU:C:2006:214, 30 punktas) ir Nutartį *Gmina Międzyzdroje* (C-500/13, EU:C:2014:1750, 23 punktas).

34 – Primintina, kad ilgalaikiam turtui, pirmiausia nekilnojamajam turtui, skirta speciali sistema paaiškinama ilgalaikiu šio turto naudojimu ir tuo, kad jo įsigijimo išlaidos ilginiui nurašomos; šiuo atžvilgiu žr., be kita ko, Sprendimą *Centralan Property* (C-63/04, EU:C:2005:773, 55 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

35 – Šiuo klausimu žr. sprendimus *Gemeente Leusden ir Holin Groep* (C-487/01 ir C-7/02, EU:C:2004:263, 57 punktas), „*Goed Wonen*“ (C-376/02, EU:C:2005:251, 32 punktas) ir *Salomie ir Oltean* (C-183/14, EU:C:2015:454, 30 punktas).

36 – Sprendimas *Traum* (C-492/13, EU:C:2014:2267, 28 punktas).

37 – Ten pat (29 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

38 – Šiuo klausimu žr. Sprendimą „*Goed Wonen*“ (C-376/02, EU:C:2005:251, 33 ir 34 punktai).

39 – Be to, Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 15a straipsnyje numatytas tikslinimas tik pasikeitus aplinkyboms, kurias buvo atsižvelgta atliekant pradinį atskaitę; taigi taip buvo perkelta nacionalinė teisė Šeštosios direktyvos 20 straipsnio 1 dalis, o ne šios direktyvos 20 straipsnio 2 dalis.

40 – Sprendimas *Gemeente Leusden ir Holin Groep* (C-487/01 ir C-7/02, EU:C:2004:263, 81 punktas).

41 – Ten pat, 71 ir 77 punktai.

42 – Sprendimas „*Goed Wonen*“ (C-376/02, EU:C:2005:251, 38 ir 39 punktai).

43 – Šiuo atžvilgiu žr., be kita ko, Sprendimą *Salomie ir Oltean* (C-183/14, EU:C:2015:454, 44 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

44 – Ten pat, 45 punktas ir jame nurodyta teismo praktika.

45 – Šiuo klausimu žr. Sprendimą *Enel Maritsa Iztok 3* (C-107/10, EU:C:2011:298, 39 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).