

Laikina versija

GENERALINIS ADVOKATAS

ELEANOR SHARPSTON IŠVADA,

pateikta 2018 m. gruodžio 6 d.(1)

Byla C-566/17

Związek Gmin Zagłębia Miedziowego w Polkowicach

prieš

Szef Krajowej Administracji Skarbowej

(*Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu* (Vroclavo vaivadijos administracinis teismas, Lenkija) prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Teisė ? pirkimo mokesčio atskaitai, kai šis mokestis apskaituotas už ?sigytas prekes ir paslaugas, neatsiejamai naudojamoms ekonominei ir neekonominei veiklai – Pirkimo mokesčio atskaitytinios dalies nustatymas – Mokesčio neutralumo principas – Ar ?statyme turi būti nustatyta, kaip apskaituoti pirkimo mokestį, ir kiek tai turi būti nustatyta – Atvejai, kai nepriimta nacionalinės teisės nuostat? dėl pirkimo mokesčio paskirstymo prek?ms ir paslaugoms, neatsiejamai naudojamoms ekonominei ir neekonominei veiklai, b?d?“

1. Šis prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl gin?o, susijusio su teisės atskaityti pirkimo PVM, apskaituojam? už prekes ir paslaugas, kurias apmokestinamieji asmenys neatsiejamai naudoja tiek savo ekonominei, tiek neekonominei veiklai, taikymo sritimi.
2. Nors atrodo, kad iš Direktyvos 2006/112/EB(2) išplaukia, jog šia teise galima naudotis tik jeigu prek?s ir paslaugos naudojamos pirmojo pobūdžio veiklai, toje direktyvoje nenurodyti pirkimo mokesčio paskirstymo tokiais atvejais b?dai arba kriterijai. Prašym? priimti prejudicinį sprendimą pateik?s teismas prašo išaiškinti, ar aplinkyb?, kad nacionalinėje teisėje taip pat n?ra numatyta speciali?j? nuostat? šiam klausimui spr?sti, turi ?takos tam, kiek apmokestinamasis asmuo gali pasinaudoti teise atskaityti pirkimo PVM, susijus? su tokiomis prek?mis ir paslaugomis. Vis? pirma kyla klausimas, ar ES teisėje egzistuoja bendrasis principas ar pagrindinė teis?, dėl kuri? nacionalinis teismas tokiomis aplinkyb?mis negal?t? taikyti šios teisės ? atskait? apribojim? pagrindinėje byloje nagrin?jamu atveju.

Direktyva 2006/112

3. Direktyvos 2006/112 9 straipsnio 1 dalyje „apmokestinamasis asmuo“ apibr?žtas kaip

„asmuo, kuris savarankiškai bet kurioje vietoje vykdo ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į tos veiklos tikslą ar rezultatą“. Šios direktyvos 13 straipsnyje nurodyta, kad viešosios teisės subjektai neturėtų būti laikomi apmokestinamaisiais asmenimis, „kai vykdo veiklą ar sandorius, kuriuos jie vykdo kaip valdžios institucijos, net renkant mokesčius, rinkliavas, įmokas ar kitus su šia veikla ar sandoriais susijusius mokesčius“.

4. Direktyvos 2006/112 X antraštinė dalis („Atskaita“) sudaro keli skyriai. 1 skyriaus, pavadinto „Teisės į atskaitą atsiradimas ir taikymo sritis“, 168 straipsnyje nurodyta, kad „jeigu prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, [toks] apmokestinamasis asmuo turi turėti valstybėje narėje, kurioje jis vykdo šiuos sandorius, teisę iš PVM, kurį sumokėti jam tenka prievolė[(3)], atskaityti: a) mokėtiną ar sumokėtą PVM toje valstybėje narėje už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, kurį jam atliko ar turi atlikti kitas apmokestinamasis asmuo“(4).

5. 2 skyriaus („Proporcinga atskaita“) 173 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad „jeigu apmokestinamasis asmuo prekes ar paslaugas naudoja sandoriams, už kuriuos PVM gali būti atskaitomas <...>, ir sandoriams, už kuriuos PVM negali būti atskaitomas, yra atskaitoma tik pirmiesiems sandoriams priskirtina proporcinga PVM dalis“. Toliau šioje dalyje nurodyta, kad „ši atskaitoma proporcinga dalis nustatoma [pagal formulę, nurodytą] 174 ir 169 straipsniuose“(5).

Nacionalinė teisė

Lenkijos Respublikos Konstitucija

6. Pagal Lenkijos Respublikos Konstitucijos 217 straipsnį su apmokestinimu, įskaitant apmokestinamąjį asmenį, mokesčių tarifą, taip pat mokesčių lengvatą ir atleidimo nuo mokesčių nustatymą, susijusios priemonės kartu su nuo mokesčių atleistą apmokestinamąjį asmenį kategorijomis nustatomos įstatymu.

PVM įstatymas

7. Direktyva 2006/112 į Lenkijos teisės sistemą perkelta 2004 m. kovo 11 d. *Ustawa o podatku od towarów i usług* (Prekių ir paslaugų mokesčio įstatymas) su pakeitimais(6) nuostatomis.

8. PVM įstatymo 15 straipsnio 6 dalyje nurodyta, kad „apmokestinamaisiais asmenimis“ nelaikomos viešosios valdžios institucijos ir įstaigos, aptarnaujančios šias institucijas, kai jos atlieka užduotis, kurios numatytos konkrečiose įstatymų nuostatose ir kurias įgyvendinti jos yra įpareigosotos, išskyrus veiklą, vykdomą pagal privatinės teisės sutartis.

9. PVM įstatymo 86 straipsnio 1 dalimi į nacionalinės teisės sistemą perkeltas Direktyvos 2006/112 168 straipsnis. Joje nurodyta, kad „jeigu prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, <...> apmokestinamasis asmuo turi teisę iš mokėtino mokesčio sumos atskaityti sumokėto pirkimo mokesčio sumą <...>“ (išskirta mano).

10. PVM įstatymo 90 straipsnio 1–3 dalys atspindi Direktyvos 2006/112 173–175 straipsnius tiek, kiek šiomis nuostatomis reglamentuojama proporcinga PVM atskaita tais atvejais, kai apmokestinamasis asmuo prekes ir paslaugas naudoja ir ekonominei veiklai, kurią vykdamas suteikiama teisė atskaityti PVM, ir veiklai, dėl kurios PVM neatskaitomas.

11. 2016 m. sausio 1 d. PVM įstatymo 86 straipsnis buvo papildytas 2a–2h dalimis. Šiose nuostatose pateiktas neišsamus būdų, kaip apmokestinamasis asmuo gali nustatyti atskaitytiną pirkimo PVM, taikomo prekėms ir paslaugoms, kurios naudojamos ir apmokestinamojo asmens

ekonominei, ir neekonominei veiklai, dalį, sąrašas.

Faktinės aplinkybės, procesas ir prejudicinis klausimas

12. *Związek Gmin Zagłębia Miedziowego w Polkowicach* (Savivaldybės asociacija) yra viešosios teisės subjektas, kuriam kelios savivaldybės yra pavedusios vykdyti joms įstatymuose nustatytas pareigas, susijusias su atliekų tvarkymu geografinėse teritorijose, už kurias kiekviena iš jų yra atsakinga. Už šią įsipareigojimą vykdyti Savivaldybės asociacija gauna atliekų tvarkymo mokestį. Pagal nacionalinę teisę Savivaldybės asociacija šiuo požiūriu nelaikoma apmokestinamuoju asmeniu, todėl ši jos veikla neapmokestinama PVM.

13. 2013–2015 m. Savivaldybės asociacija teikė papildomas mokamas paslaugas, susijusias su vairių rūšių atliekoms skirtų konteinerių suteikimu ir pervežimu. Šių paslaugų teikimas laikomas ekonomine veikla, kaip tai suprantama pagal Direktyvą 2006/112. Kai kurios iš šių paslaugų apmokestinamos PVM pagal skirtingus tarifus, o kitos – neapmokestinamos.

14. Tuo laikotarpiu Savivaldybės asociacija patyrė einamųjų ir materialųjų išlaidų. Kai kurios iš tų išlaidų susijusios su prekių tiekimu ir paslaugų teikimu vykdamas tiek ekonominę, tiek neekonominę veiklą.

15. Savivaldybės asociacija nebuvo tikra, kaip teisingai apskaičiuoti atskaitytinį tokiam prekių tiekimui ir paslaugų teikimui taikomo pirkimo PVM dalį. Todėl ji paprašė *Szef Krajowej Administracji Skarbowej* (mokesčių institucijos vadovas, Lenkija)(7) išaiškinti, kokio požiūrio ši institucija laikosi pagal PVM nuostatas.

16. 2016 m. spalio 17 d. institucijos vadovas pateikė išaiškinimą(8), pagal kurį tam, kad Savivaldybės asociacija galėtų nustatyti atskaitytinį pirkimo mokestįio dalį, ji turėtų, pirma, nustatyti pirkimo mokestįio dalį, susijusią su jos ekonomine veikla, t. y. sandorius, kurie apmokestinami PVM arba kurie juo neapmokestinami, ir, antra, kadangi tam tikra jos veikla neapmokestinama PVM, pritaikyti taip apskaičiuotai sumai PVM įstatymo 90 straipsnyje pateiktą formulę. Institucijos vadovas taip pat konstatavo, kad parinkti apskaičiavimo būdą turi tik apmokestinamasis asmuo.

17. Savivaldybės asociacija apskundė šį išaiškinimą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui. Ji nurodė, kad PVM įstatyme nenumatytas pirminis pirkimo PVM paskirstymas ir kad todėl nustatant jos teisę atskaityti tų mokestį gali būti taikoma tik PVM įstatymo 90 straipsnyje pateikta formulė.

18. Dėl to prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo, kad tuo metu, kai klostėsi pagrindinės bylos aplinkybės, nacionalinėje teisėje nebuvo nuostatų dėl pirkimo PVM, susijusio su prekėmis ir paslaugomis, neatsiejamai naudojamomis tiek apmokestinamojo asmens ekonominei veiklai, tiek jo neekonominei veiklai, atskaitytinios dalies apskaičiavimo kriterijų arba būdų. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas dėl juridinių asmenų, kurie vykdo viešosios teisės aktuose numatytas pareigas, nors tik dalis tokių prekių ir paslaugų faktiškai naudojamos ekonominei veiklai, o likusi jų dalis naudojama vykdamas veiklą, nepatenkančią į Direktyvos 2006/112 taikymo sritį, nurodo, kad nesant tokių taisyklių buvo suformuota administracinė praktika, pagal kurią pripažįstama teisė atskaityti visą su tokiomis prekėmis ir paslaugomis susijusį pirkimo PVM(9). Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas priduria, kad tokia praktika buvo suformuota remiantis 2011 m. spalio 24 d. *Naczelny Sąd Administracyjny* (Vyriausiasis administracinis teismas, Lenkija) sprendimu(10) ir Lenkijos Respublikos Konstitucijos 217 straipsnyje nustatytu principu, pagal kurį išimtinę teisę nustatyti mokestįius ir rinkliavas turi įstatymų leidėjai.

19. Šiomis aplinkybėmis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas sustabdo bylos nagrinėjimą ir pateikė Teisingumo Teismui tokį klausimą:

„Ar pagal <...> Tarybos direktyvos 2006/112 <...> 168 straipsnio a punktą ir PVM neutralumo principą draudžiama tokia nacionalinė praktika, kai teisė viso pirkimo PVM, susijusio su prekėmis ir paslaugomis, naudojamomis PVM taikymo srityje patenkantiems apmokestinamojo asmens sandoriams (ir apmokestinamiems PVM, ir neapmokestinamiems PVM) ir PVM taikymo srityje nepatenkantiems apmokestinamojo asmens sandoriams, atskaita pripažįstama todėl, kad nacionaliniame įstatyme nenustatyti pirkimo PVM suma paskirstymo pagal minėtą sandorio rūšis būdai ir kriterijai?“

20. Savivaldybės asociacija, Lenkijos Respublika ir Komisija pateikė pastabas raštu. Per 2018 m. rugsėjo 20 d. posėdį buvo išklaustytos visos šios šalys ir atsakovas prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo nagrinėjamoje byloje (institucijos vadovas).

Pirminės pastabos

21. Kaip jau paaiškinau(11), pagrindinė įstatymuose numatyta Savivaldybės asociacijos pareiga yra teikti viešąsias paslaugas. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas teisingai nurodo, kad tokia veikla nėra ekonominė veikla, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 9 straipsnį, ir ji nepatenka į šios direktyvos taikymo sritį. Taigi, pagal šios direktyvos 13 straipsnį Savivaldybės asociacija šiuo požiūriu nėra apmokestinamasis asmuo.

22. Atsižvelgiant į nutartį dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą atrodo, kad tik mažą Savivaldybės asociacijos veiklos dalis yra ekonominio pobūdžio, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 9 straipsnio 1 dalį, ir kad todėl ji yra apmokestinamasis asmuo, kaip tai suprantama pagal šią direktyvą, tik dėl šios veiklos.

23. Savivaldybės asociacija nerenka *pardavimo PVM* už paslaugas, kurias ji teikia vykdydama įstatymuose numatytą su visuomenės interesais susijusią funkciją. Tačiau ji privalo įskaičiuoti pardavimo PVM (pagal taikytiną tarifą) į papildomą paslaugą, kurias ji teikia klientams, kainą ir surinkti šį mokestį iš jų.

24. Savivaldybės asociacijos tiekėjai pagal taikytiną tarifą skaičiuoja *pirkimo PVM* už prekes ir paslaugas, kurias ši siūlyja, nepaisydami tikslo, kuriam ji vėliau panaudoja tokias prekes ir paslaugas. Čia galima išskirti tris prekių ir paslaugų kategorijas: (i) prekės ir paslaugos, naudojamos išimtinai ekonominei veiklai; (ii) prekės ir paslaugos, naudojamos išimtinai įstatymuose nustatytai viešajam interesui tenkinti skirtai veiklai; ir (iii) prekės ir paslaugos, neatsiejamai naudojamos abiejų šių rūšių veiklai(12).

25. Pagrindinėje byloje neginėjama, kad *visas* pirkimo PVM, kuriuo apmokestinamos pirmosios kategorijos prekės ir paslaugos, *gali būti atskaitomas*, o pirkimo PVM, kuriuo apmokestinamos antrosios kategorijos prekės ir paslaugos, *negali būti atskaitomas*.

Prejudicinio klausimo vertinimas

26. Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas siekia išsiaiškinti, ar su ES teise suderinama administracin? praktika, pagal kuri? apmokestinamiems asmenims, kurie vienu metu užsiima ?statymuose numatyta veikla, kuria tenkinamas viešasis interesas, ir ekonomine veikla, kaip antai Savivaldybi? asociacijai, suteikta teis? ? viso pirkimo PVM, apskai?iuoto už prekes ir paslaugas, neatsiejamai naudojamas apmokestinamojo asmens ekonominei ir neekonominei veiklai (pirmiau nurodyta tre?ioji kategorija), atskait?.

27. Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui abejoni? kyla dėl to, kad joki? š? klausim? reglamentuojan?i? nuostat? nėra ne tik PVM ?statyme, bet ir Direktyvoje 2006/112.

28. Pagal suformuot? jurisprudencij? Direktyva 2006/112 nėra suderinti metodai arba kriterijai, kuri? valstyb?s nar?s privalo laikytis priimdamos nuostatas dėl sumok?tos pirkimo PVM sumos paskirstymo pagal tai, ar atitinkamos išlaidos yra skirtos ekonominei, ar neekonominei veiklai(13).

29. Teisingumo Teismas vis? pirma yra konstatav?s, kad Direktyvos 2006/112 173–175 straipsniuose numatyta proporcingos atskaitos tvarka gali b?ti taikoma tik atvejams, kai prek?s ir paslaugos apmokestinamojo asmens naudojamos tiek tiems ekonominiams sandoriams, kurie suteikia teis? ? atskait?, tiek tiems, kurie teis?s ? atskait? nesuteikia(14). Todėl ji neturi b?ti taikoma pirkimo PVM, susijusiam su tiekiamomis prek?mis ir teikiamomis paslaugomis, kurias *neatsiejamai* naudojamos tiek apmokestinamojo asmens ekonominei veiklai, tiek jo neekonominei veiklai.

30. Paisydamas likusios valstybi? nari? kompetencijos ir dėl praktini? priežas?i?, susijusi? su faktini? aplinkybi?, niekaip neleidžian?i? Teisingumo Teismui teikti pirmenyb?s kuriam nors vienam paskirstymo metodui ar kriterijui, ?vairove ir sud?tingumu, Teisingumo Teismas yra atsisak?s pakeisti Europos Sąjungos teis?s akt? leid?j? ir nacionalines institucijas ir nustatyti bendr? ekonomin?s ir neekonomin?s veiklos proporcingos dalies apskai?iavimo metod?(15).

31. Tokiomis aplinkyb?mis valstyb?s nar?s turi nustatyti metodus ir kriterijus, *atitinkan?ius* bendr? PVM sistem? *pagrindžian?ius principus*, kad apmokestinamieji asmenys gal?t? atlikti reikalingus skai?iavimus(16). Nors valstyb?s nar?s privalo nustatyti tokius metodus ir kriterijus, jos turi tam tikr? su šiomis taisykl?mis susijusi? diskrecij?(17) su sąlyga, kad tokios taisykl?s neprieštarauja Direktyvos 2006/112 168 straipsnio *tikslams* ir *vietai* PVM sistemoje(18).

32. Todėl vertinim? prad?siu šios diskrecijos rib? nagrin?jimu. Tai atliksiu keliais etapais: pirma, išsiaiškinsiu, ar pagal Direktyv? 2006/112 arba mokes?i? neutralumo princip? draudžiama suteikti apmokestinamajam asmeniui teis? ? viso pirkimo PVM, susijusio su tiekiamomis prek?mis ir teikiamomis paslaugomis, neatsiejamai naudojamomis jo ekonominei ir neekonominei veiklai, atskait?. Jeigu atsakymas ? š? klausim? b?t? teigiamas, išnagrin?siu šios išvados poveik? valstybi? nari? diskrecijai ir nacionalini? teism? pareigoms. Galiausiai, išsiaiškinsiu, ar Savivaldybi? asociacija, siekdama užsitikrinti teis? ? visos mokes?io sumos atskait?, vis dėlto gali remtis kitomis Direktyvos 2006/112 nuostatomis arba ES teis?s bendraisiais principais.

Ar pagal Direktyv? 2006/112 arba mokes?i? neutralumo princip? negali b?ti suteikta teis? ? visos mokes?io sumos atskait??

33. Pirmiausia priminsiu pagrindinius PVM sistemos požymius, nurodytus Direktyvoje 2006/112.

34. Teisingumo Teismas yra ne kart? išaiškin?s, kad PVM „esminiai požymiai“ yra tokie: i) PVM yra bendrai taikomas sandoriams, kuri? objektas yra prek?s ar paslaugos (universalumo principas); ii) jo dydis apskai?iuojamas proporcingai apmokestinamajam asmeniui už patiektas prekes ar suteiktas paslaugas sumok?tai sumai; iii) jis yra renkamas kiekvienu gamybos ar

paskirstymo proceso etapu, ?skaitant mažmenin?s prekybos etap?, neatsižvelgiant ? pirmiau atlikt? sandori? skai?i?; ir iv) iš mokes?io, kur? apmokestinamasis asmuo turi sumok?ti, yra atskaitomos pirmesniais gamybos ar paskirstymo proceso etapais sumok?tos sumos, t. y. konkre?iu etapu mokestis mokamas tik nuo šiuo etapu atsiradusios prid?tin?s vert?s, ir galiausiai jo mok?jimo našta tenka galutiniam vartotojui, kuris neturi teis?s atskaityti pirkimo PVM(19). Taigi, ekonominiu poži?riu PVM yra bendrasis, keliais etapais mokamas, nekaupiamasis apyvartos mokestis.

Teis?s atskaityti pirkimo PVM vieta bendroje PVM sistemoje

35. Teisingumo Teismas yra ne kart? konstatav?s, kad teis? atskaityti pirkimo PVM yra sudedamoji PVM sistemos dalis ir pagrindinis bendros PVM sistemos principas(20).

36. Ta?iau ši teis? n?ra autonomiška, tod?l netur?t? b?ti analizuojama atsietai.

37. Pirmiausia, pagrindinis PVM sistemos požymis yra tas, kad kiekvienas apmokestinamasis asmuo *surenka PVM valstyb?s naudai* iš klient?, apskai?iav?s j? nuo tiekiam? prek? ir teikiam? paslaug? kainos. Toks pardavimo PVM *nepriklauso apmokestinamajam asmeniui*: iš esm?s jis turi b?ti perduotas valstyb?s biudžetui per nustatyt? laikotarp?. Antra, apmokestinamasis asmuo turi teis? apriboti šios pareigos apimt? tik jeigu ir tik tiek, kiek jis anks?iau yra sumok?j?s pirkimo PVM savo tiek?jams, kurie š? mokest? buvo ?trauk? ? savo tiekiam? prek? ir teikiam? paslaug? kain? ir kurie j? taip pat yra surink? valstyb?s naudai.

38. Taip galima apibendrinti pa?i? teis?s atskaityti pirkimo PVM pagal Direktyvos 2006/112 168 straipsn? esm?. B?t? galima teigti, kad apmokestinimo principas yra *pagrindinio* pob?džio, o teis? ? atskait? – *šalutinio* pob?džio.

39. Iš to neišvengiamai išplaukia, kad teis? ? atskait? nustatyta *tik* siekiant atleisti apmokestinam?j? asmen?, kaip mokes?i? surink?j? valstyb?s naudai, nuo vykdant vis? ekonomin? veikl? mok?tino arba sumok?to PVM naštos. Taigi, bendra PVM sistema užtikrina, kad visa tokia veikla, nepaisant jos tikslo arba rezultat?, su s?lyga, kad ji pati apmokestinama PVM, b?t? apmokestinama visiškai neutraliai (mokes?i? neutralumo principas)(21).

40. Be to, ši teis? suteikiama su keliomis s?lygomis.

41. Vis? pirma byloje *Stradasfalti* pateiktoje išvadoje(22) nurodžiau, kad Šeštosios direktyvos(23) (kuri galiojo iki Direktyvos 2006/112 ?sigaliojimo) 17 straipsnio 2 dalyje esantys žodžiai „*jei* prekes ir paslaugas jis naudoja <...> apmokestinamiesiems sandoriams“ yra šios teis?s taikymo srities apribojimas. Po keleri? met? Teisingumo Teismas aiškiai patvirtino mano poži?r?, kai konstatavo, jog iš Direktyvos 2006/112 168 straipsnio ?žangin?s dalies, kurioje numatytos teis?s ? atskait? atsiradimo s?lygos ir apimtis, matyti, kad tik d?l apmokestinam?j? sandori? atsiranda teis? ? PVM už prekes ir paslaugas, kurios naudotos šiems sandoriams ?vykdyti, atskait?(24). Taigi, teis? ? atskait? reiškia, kad pats apmokestinamasis asmuo, vykdydamas ekonomin? veikl?, turi vykdyti apmokestinam?j? prek? tiekim? arba paslaug? teikim?.

42. Taip pat galima daryti išvad?, kad tokia teis? atsiranda ne pirkimo PVM sumok?jimo momentu, o tuo metu, kai apmokestinamasis asmuo panaudoja ?sigytas prekes ir paslaugas ekonominei veiklai vykdyti. Jeigu prek?s arba paslaugos naudojamos pardavimo mokes?iu apmokestinamai veiklai, siekiant išvengti dvigubo apmokestinimo taikoma perkant šias prekes ir paslaugas sumok?to mokes?io atskaita(25).

43. Be to, Teisingumo Teismas yra ne kart? konstatav?s, kad teis? atskaityti prek? ar paslaug? pirkimo PVM atsiranda tik tada, kai j? ?sigijimo išlaidos buvo ?trauktos ? apmokestinam?j?

pardavimo sandori?, kurie suteikia teis? ? atskaitym?, kain?. Taigi, tam, kad b?t? galima atskaityti PVM, tarp pirkimo sandori? ir pardavimo sandori?, kurie suteikia teis? ? atskait?, turi b?ti *tiesioginis ir nedelsiant atsirandantis ryšys*(26). Jeigu n?ra tiesioginio ir nedelsiant atsirandan?io ryšio tarp konkretaus pirkimo sandorio ir vieno ar keli? pardavimo sandori?, suteikian?i? teis? ? atskait?, apmokestinamajam asmeniui suteikiama teis? ? pirkimo PVM atskait?, jei atitinkamos tokio sandorio išlaidos sudaro dal? bendr?j? išlaid? ir yra sudedamoji jo tiekiam? prek? ar teikiam? paslaug? kainos dalis. Tod?l iš ties? tokios išlaidos turi tiesiogin? ir nedelsiant atsirandant? ryš? su *visa* apmokestinamojo asmens ekonomine veikla(27).

44. Ir priešingai – kai tik nutr?ksta tiesioginis ir nedelsiant atsirandantis ryšys tarp apmokestinamojo asmens patirt? pirkimo išlaid? ir jo v?liau vykdomos ekonomin?s veiklos, pirkimo PVM atskaityti negalima. Teisingumo Teismo jurisprudencijoje aiškiai nurodyta, kad taip yra ypa? tais atvejais, kai apmokestinamojo asmens ?sigytos prek?s ar paslaugos naudojamos atleistiems nuo PVM ar ? PVM taikymo srit? nepatenkantiems sandoriams. Tokiais atvejais jam negali atsirasti nei prievol? mok?ti pardavimo mokest?, nei teis? ? pirkimo mokes?io atskait?(28).

45. Pagal pa?i? bendros PVM sistemos logik? pirkimo mokes?i? atskaita yra susijusi su pardavimo mokes?i? sumok?jimu(29). Tod?l visiškai sutinku su generalin?s advokat?s J. Kokott nuomone, kad apmokestinamasis asmuo iš esm?s negali pasinaudoti mokes?io atskaitymu, jei jo sandoriai n?ra apmokestinami. Atsižvelgiant ? Direktyvos 2006/112 logik?, iš principo negalima ja taip „asimetriškai remtis“(30).

46. Tod?l man visiškai aišku, kad Savivaldybi? asociacija negali pagal Direktyv? 2006/112 ?gyti teis?s atskaityti vis? pirkimo PVM, sumok?t? už ?sigytas prekes ir paslaugas, neatsiejamai naudojamas jos neekonominei ir ekonominei veiklai.

47. Nors tokios prek?s ir paslaugos tikrai susijusios su Savivaldybi? asociacijos ekonomine veikla, tik maža kiekvienos iš j? dalis faktiškai naudojama veiklai, už kuri? Savivaldybi? asociacijai mokamas pardavimo PVM.

48. Žinoma, Savivaldybi? asociacijai tur?t? b?ti leidžiama atskaityti atitinkam? pirkimo PVM *dal?* pagal Direktyvos 2006/112 168 straipsnio a punkt?. Ta?iau, jeigu Savivaldybi? asociacija gal?t? atskaityti ir likus? pirkimo PVM, kuris neatitinka jokio pardavimo PVM, tai prieštaraut? pirmiau nurodytam simetrijos principui.

49. Generalinis advokatas M. Szpunar išanalizavo tokios teis?s suteikimo poveik? išvadoje, pateiktoje byloje *Český rozhlas*(31). Jis padar? išvad?, kad tai prieštaraut? bendros PVM sistemos logikai, o tiksliau – kategoriškoms ir aiškioms Direktyvos 2006/112/EB 168 straipsnio nuostatoms. T? analiz? galima taikyti ir šioje byloje.

50. Taigi, jeigu Savivaldybi? asociacija tur?t? teis? atskaityti vis? pirkimo PVM, ši suma neišvengiamai b?t? gerokai didesn? už jos gaut? pardavimo PVM. Tod?l Savivaldybi? asociacija tur?t? teis? susigr?žinti š? skurtum? pagal Direktyvos 2006/112 183 straipsn?(32). Gr?žinus š? skurtum?, tiek jos ekonomin? veikla, tiek dalis jos viešosios veiklos b?t? visiškai atleistos nuo PVM, nors, kai Savivaldybi? asociacija vykdo pastar?j? veikl?, ji atsiduria tiekimo grandin?s pabaigoje, tod?l pagal Direktyvos 2006/112/ 13 straipsn? jos pad?tis prilygsta galutinio vartotojo pad?iai. Atsižvelgiant ? tai, kad, kai Savivaldybi? asociacija vykdo teis?s aktuose nurodyt? veikl?, jos klientai nemoka pardavimo PVM, tai veiklai naudojam? ?sigyt? prekį ir paslaug? dalis likt? neapmokestinta visoje tiekimo grandin?je. Kitaip tariant, b?t? nustatytas atleidimo nuo mokes?io taikymas *ratione personae* už tam tikros kategorijos prekį tiekim? ir paslaug? teikim? tiek neapmokestinam?j?, tiek apmokestinam?j? veikl? vykdančioms apmokestinamiesiems asmenims. Tokia išimtis Direktyvoje 2006/112 nenumatyta. Tokiu atveju taip pat b?t? pažeistas PVM *universalumo* principas ir pati PVM sistemos logika(33).

51. Remdamasi tuo, kas išd?styta, darau tarpin? išvad?, kad Direktyvos 2006/112/EB 168 straipsniu aiškiai draudžiama apmokestinamiesiems asmenims, kurie užsiima ir neapmokestinam?ja, ir apmokestinam?ja veikla, suteikti teis? atskaityti vis? pirkimo PVM, sumok?t? už ?sigytas prekes ir paslaugas, neatsiejamai naudojamą abiej? ši? r?ši? veiklai.

Mokes?io neutralumo principas

52. Savivaldybi? asociacija pateikt? pastabas, kuriomis grindžia savo teis? ? visos mokes?io sumos atskait? – šiose pastabose ji remiasi mokes?io neutralumo principu, kur? ji supranta kaip apmokestinam?j? asmen? pagrindin? teis?. Ji teigia, kad visi šios teis?s apribojimai turi b?ti aiškinami siaurai.

53. Mokes?io neutralumo principas tikrai b?dingas bendrai PVM sistemai(34) ir jis yra pagrindinis šios sistemos principas(35). Ta?iau Savivaldybi? asociacijos argumentai man?s ne?tikina.

54. *Pirma*, tikrai tiesa, kad mokes?io neutralumo principas yra ES teis?s akt? leid?jo taikomo bendrojo vienodo poži?rio principo atitikmuo PVM srityje(36). Ta?iau, nors šis principas pagal ES teis? turi konstitucin? status?, mokes?io neutralumo principas reikalauja priimti teis?s aktus antrin?s teis?s forma, tod?l tokiuose teis?s aktuose jis gali b?ti detalizuojamas(37). Be to, kaip jau yra nurod?s Teisingumo Teismas, mokes?io neutralumo principas yra ne pirmin?s teis?s norma, o aiškinimo principas, kuris turi b?ti taikomas kartu su kitais PVM sistemoje taikomais principais(38). Tod?l, priešingai, nei teigia Savivaldybi? asociacija, iš šio principo negali kilti joki? apmokestinamojo asmens pagrindin? teis?.

55. *Antra*, Teisingumo Teismas yra konstatav?s, kad mokes?io neutralumo principas netaikomas sandoriams, kurie nepatenka ? PVM sistemos taikymo srit?. Tod?l, atsižvelgiant ? vienareikšmišk? apribojim?, ?tvirtint? Direktyvos 2006/112 168 straipsnio pradžioje, šiuo principu PVM atskaitos taikymo srities atlikus pardavimo sandor? neleidžiama išpl?sti taip, kad ji apimt? sandorius, kurie skirti ne tik apmokestinamojo asmens ekonominei veiklai(39).

56. Prisidengdama raginimu gerbti teis?s ? atskait? išim?i? griežto aiškinimo princip?, Savivaldybi? asociacija teikia aiškinim?, pagal kur? visi tokie apribojimai panaikinami ir kuris, mano manymu, yra akivaizdžiai *contra legem*.

57. Jeigu apmokestinamajam asmeniui, kuris vykdo ir neapmokestinam?j?, ir apmokestinam?j? veikl?, b?t? leidžiama naudotis teise atskaityti vis? PVM, jam b?t? suteiktas pranašumas tiek d?l jo sudarom? pirkimo sandori? (teis?s atskaityti pirkimo PVM), tiek d?l pardavimo sandori? (teis?s

neskaičiuoti pardavimo PVM). Akivaizdu, kad dėl to PVM ekonominis poveikis taptų *ne neutralus*, bet *teigiamas* (tokio asmens naudai). Todėl Savivaldybės asociacijos padėtis taptų geresnė, nei ji būtų tuo atveju, jeigu būtų taikomas mokesčių neutralumo principas.

58. Dėl to apmokestinamasis asmuo būtų vertinamas palankiau nei panašioje padėtyje esantys kitų kategorijų? kio subjektai ir taip būtų *iškraipoma konkurencija* vidaus rinkoje – būtų to ir siekiama išvengti taikant mokesčių neutralumo principą(40). Be to, taip apmokestinamajam asmeniui būtų suteiktas *nepateisinamas ekonominis pranašumas*, palyginti su galutiniu vartotoju(41).

59. Jeigu būtų taikomas šis aiškinimas,? Direktyvos 2006/112 13 straipsnio taikymo sritį patenkančiam subjektui pakaktų užsiimti net ir labai nereikšminga ekonomine veikla – pavyzdžiui, savivaldybė? rotušėje pastatytą gaivųjį? gėrimų pardavimo automatą arba vietos gyventojams pardavinėtą Kalėdų eglutes, – kad jam būtų leidžiama atskaityti visų pirkimo PVM, susijusų su prekėmis ir paslaugomis, neatsiejamai naudojamomis jo viešajai ir ekonominei veiklai. ES teisės aktų leidėjas negalėjo siekti suteikti tokį neleistiną pranašumą.

60. Todėl darau preliminarų išvadą, kad Direktyvos 2006/112 168 straipsniu ir principais, kuriais grindžiama bendra PVM sistema, visų pirma mokesčių neutralumo principu, aiškiai draudžiama suteikti apmokestinamajam asmeniui, vykdančiam ir apmokestinamąjį, ir neapmokestinamąjį veiklą, teisę atskaityti visų pirkimo PVM.

Valstybės narų diskrecija ir nacionalinių teismų pareigos

61. Iš pirmiau pateiktos analizės išplaukia, kad PVM sistemos paskirtis ir bendras tikslas yra *atskaitomo pirkimo PVM ir surenkamo pardavimo PVM atitiktis*(42). Kai valstybės narės naudojasi diskrecija, susijusia su PVM paskirstymo taisyklėmis, siekdamos lygybės tarp skirtingų kategorijų apmokestinamųjų? asmenų ir tarp tiek apmokestinamųjų, tiek neapmokestinamųjų? veiklų vykdančių? apmokestinamųjų? asmenų bei galutinių vartotojų, jos privalo išvengti, kiek?manoma, *neapmokestinto galutinio vartojimo* situaciją(43).

Bendroji pareiga užtikrinti visišką ES teisės veikimą

62. Šiomis aplinkybėmis valstybės narės privalo naudotis savo diskrecija taip, kad užtikrintų, jog būtų atskaitoma *tik* ta pirkimo PVM dalis, kuri yra susijusi su teisės? atskaitą suteikiančiais sandoriais. Todėl jos turi užtikrinti, kad apskaičiuotoji ekonominės ir neekonominės veiklos proporcija *objektyviai atspindėtų* realų pirkimo išlaidų priskyrimą kiekvienai iš šių dviejų veiklos rūšių(44).

63. Kaip suprantu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo, kad pagal iki 2016 m. sausio 1 d. Lenkijoje taikytą administracinę praktiką buvo suteikiama teisė atskaityti visų pirkimo PVM, susijusų su prekėmis ir paslaugomis, neatsiejamai naudojamomis apmokestinamojo asmens ekonominei ir neekonominei veiklai.

64. Tokia praktika griauja pusiausvyrą tarp pirkimo PVM atskaitos ir pardavimo PVM surinkimo ir taip veikia apmokestinimo lygį ir lemia nevienodą požiūrą? skirtingų kategorijų apmokestinamuosius asmenis skirtingose valstybėse narėse, todėl iškraipo konkurenciją vidaus rinkoje. Todėl ji gali pažeisti bendros PVM sistemos *vienodo taikymo* principą(45).

65. Kadangi bet koks teisės? atskaitą apribojimas paveikia mokesčių naštę ir turi būti vienodai taikomas visose valstybėse narėse, tokia praktika turi poveikį pačiai bendros PVM sistemos veikimo esmei(46). Direktyvos 2006/112 39 konstatuojamoji dalis, kurioje nurodyta, kad „atskaitoma procentinė dalis turėtų būti apskaičiuojama panašia tvarka visose valstybėse narėse“,

patvirtina, kad ES teisės aktai leidžia siekti bent to.

66. Be to, pagal Sprendimo 2007/436/EB(47) 2 straipsnio 1 dalies b punktą ES nuosavi ištekliai grindžiami, be kita ko, PVM(48). Galima daryti išvadą, kad tarp pajamų iš PVM surinkimo ir atitinkamų išteklių traukimo ES biudžetą yra tiesioginis ryšys. Bet koks surenkamų pirmųjų pajamų trūkumas, visų pirma išplėtus teisės į pirkimo PVM atskaitą taikymo sritį, ardo mokesčių bazę ir dėl to atitinkamai sumažėja ištekliai. Siekdamas apsaugoti ES finansinius interesus, valstybės narės pagal SESV 325 straipsnį privalo imtis reikiamų priemonių, kad užtikrintų veiksmingą PVM nustatymą ir surinkimą savo teritorijoje(49).

67. Taigi, akivaizdu, kad pagrindinėje byloje ginajamos nacionalinės praktikos taikymas prieštarautų Direktyvoje 2006/112 nustatytos bendros PVM sistemos tikslui ir pagrindiniams principams ir galėtų sumažinti jos veiksmingumą ir taip pakenkti ES finansiniams interesams.

68. Nors valstybės narės gali laisvai pasirinkti taikytiną atskaitytiną PVM paskirstymo būdą, pagal SESV 288 straipsnį jos vis dėlto privalo užtikrinti, kad teisės į atskaitą taikymo sritis atitiktų, kurios reikalaujama pagal Direktyvą 2006/112. Šiuo požiūriu jos neturi diskrecijos(50).

69. Šiomis aplinkybėmis bent nacionaliniai statymai leidžia turėti imtis reikiamų priemonių, kad šis pareigų būtas laikomasi(51).

70. Kaip suprantu iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą, 2016 m. sausio 1 d. Lenkijos statymai leidžia iš dalies pakeisti PVM statymą ir šiuo pakeitimu užbaigti administracinę praktiką, pagal kurią būdavo suteikiama teisė atskaityti visų pirkimo PVM, susijusų su sigydomis prekėmis ir paslaugomis, neatsiejamai naudojamomis apmokestinamojo asmens ekonominei ir neekonominei veiklai(52).

71. Tačiau prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo nagrinėjama byla susijusi su 2013–2015 m. laikotarpiu. Todėl bent prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turėtų užtikrinti visišką Direktyvos 2006/112/EB veikimą ir tuo laikotarpiu, taikytinus teisės aktus aiškindamas kuo labiau atsižvelgdamas į Teisingumo Teismo pateiktą direktyvos 168 straipsnio a punkto aiškinimą arba prireikus netaikydamas minėtų teisės aktų(53). Jei nacionalinės teisės pripažintą aiškinimą būdų taikymas šiomis aplinkybėmis leidžia aiškinti nacionalinės teisės nuostatą išvengiant prieštaravimo su kita nacionalinės teisės norma ar dėl to siaurinti šios nuostatos taikymo sritį taikant tik tą jos dalį, kuri atitinka minėtų nuostatą, nacionalinis teismas privalo taikyti tuos būdus, kad būtų pasiekti direktyvoje numatyti rezultatai(54). Žinoma, dėl šių pareigų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui neturėtų prireikti taikytiną nacionalinės teisės nuostatą aiškinti *contra legem*(55).

72. Šiuo klausimu Teisingumo Teismas taip pat yra nurodęs, kad ES teisė atitinkančio aiškinimo reikalavimas apima visiems nacionaliniams teismams nustatytą pareigą prireikus pakeisti nusistovėjusį teismo praktiką, jeigu paaiškėja, kad ši praktika pagrįsta su direktyvos tikslais nesuderinamu nacionalinės teisės išaiškinimu. Taigi, nacionalinis teismas negali pagrįstai manyti, jog neturi galimybės aiškinti nagrinėjamos nacionalinės teisės nuostatos taip, kad ji atitiktų ES teisę, vien dėl to, jog jis nuolat pateikdavo tokį šios nuostatos išaiškinimą, kuris neatitiko ES teisės(56).

73. Darau išvadą, kad iš esmės Direktyva 2006/112 turėtų būti aiškinama taip, kad pagal ją nacionalinis teismas byloje, susijusioje su apmokestinamuoju asmeniu, kaip antai Savivaldybės asociacija, privalo savo šalies nacionalinę teisę aiškinti kuo labiau siekdamas užtikrinti, kad būtų atskaitoma tik ta pirkimo PVM dalis, kuri objektyviai atspindi, kiek pirkimo išlaidos panaudotos tokio apmokestinamojo asmens ekonominei veiklai.

Išimtis pagal bendruosius principus ir pagrindines teises

74. Kadangi prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?sio teismo nagrin?jama byla yra susijusi su, vis? pirma, Direktyvos 2006/112 168 straipsnio ?gyvendinimu, taigi, su ES teis?s aiškinimu, kaip tai suprantama pagal Europos S?jungos pagrindini? teisi? chartijos(57) 51 straipsnio 1 dal?, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas taip pat turi ?sitikinti, kad yra paisoma apmokestinamiesiems asmenims pagrindin?je byloje pagal Chartij? garantuot? pagrindini? teisi?. Iš ties? pareiga užtikrinti veiksming? S?jungos nuosav? ištekli? surinkim? netur?t? b?ti savaime laikoma viršesne už šias teises(58).

75. Kitaip tariant, principas, pagal kur? nacionalin? teis? turi b?ti aiškinama taip, kad ji atitikt? ES teis?, nebegali b?ti taikomas, kai j? taikant pagrindin?s bylos faktin?ms aplinkyb?ms b?t? pažeistos Chartijoje numatytos pagrindin?s teis?s arba ES teis?s bendrieji principai(59). Svarbu tai, kad Teisingumo Teismas yra konstatav?s, jog, jeigu nacionalinis teismas ?sitikina, kad taikant tok? aiškinim? b?t? pažeistos šios teis?s arba principai, jam nereikia vykdyti pareigos taikyti tok? aiškinim?, net jeigu priešingu atveju jos vykdymas leist? ištaisyti su ES teise nesuderinam? nacionalin? situacij?(60).

76. Tod?l toliau išnagrin?siu, ar vykdant pareig? taikyti t? aiškinim? pagrindin?je byloje b?t? pažeista pagrindin? teis? arba ES teis?s bendrasis principas. Tam pirmiausia nustatysiu atitinkamas pagrindines teises ir bendruosius principus ir tuomet išnagrin?siu pirmiau nurodyto ES teis?s aiškinimo taikymo pagrindin?s bylos faktin?ms aplinkyb?ms pasekmes.

77. Savivaldybi? asociacija teigia, kad ne vien iš Lenkijos teis?s, bet ir iš ES teis?s išplaukia, kad jai negali b?ti taikomas joks skai?iavimo metodas, kuris tur?t? ?takos jos teisei ? viso pirkimo PVM atskait?, nebent toks metodas b?t? aiškiai nurodytas ?statyme.

78. Esu pasirengusi pripažinti teigin?, kad principas, pagal kur? negali b?ti taikomas joks mokestis, kuris n?ra numatytas ?statyme (kitai tariant – mokes?i? teis?tumo principas: *nullum tributum sine lege*), iš ties? yra ES teisin?s sistemos dalis. Mokes?i? teis?s kontekste jis gali b?ti laikomas laisv?s užsiimti verslu, pagrindin?s teis?s ? nuosavyb? ir bendrojo teisinio saugumo principo specialia išraiška.

79. Vis d?lto nemanau, kad Savivaldybi? asociacija gali laim?ti pagrindin? byl? remdamasi ES teise ir reikalaudama teis?s atskaityti vis? pirkimo PVM, sumok?t? už prekes ir paslaugas, kurios neatsiejamai naudojamos ekonominei ir neekonominei veiklai. Kaip atskleisiu toliau, ES teis?je ?tvirtintas mokes?i? teis?tumo principas susij?s su valstyb?s nar?s teise nustatyti mokes?ius, o pagrindin?je byloje kalbama tik apie mok?tino mokes?io sumos apskai?iavimo b?d?.

80. Vis? pirma išanalizuosiu ES teis?je ?tvirtinto mokes?i? teis?tumo principo taikymo srit?. Atsižvelgdama ? ESS 6 straipsnio 3 dal?(61) ir Chartijos 52 straipsnio 3 dal?(62), tai padarysiu remdamasi, pirma, EŽTK, o v?liau – valstyb?ms nar?ms bendromis konstitucin?mis tradicijomis.

Nagrin?jimas pagal EŽTK

81. Europos Žmogaus Teisių Teismas (toliau – Strasbūro teismas) nustatė mokesčių teisėtumo principą pagal Protokolo Nr. 1 1 straipsnį(63). Šiame straipsnyje nurodyta, kad „iš nieko negali būti atimta jo nuosavybė, išskyrus tuos atvejus, kai tai yra būtina visuomenės interesams ir tik įstatymo nustatytais sąlygomis bei vadovaujantis bendraisiais tarptautinių teisės principais“, tačiau tai „jokiu būdu neriboja valstybės teisės taikyti tokius įstatymus, kokie, jos manymu, jai reikalingi, kad ji galėtų kontroliuoti nuosavybės naudojimą atsižvelgdama į bendrąjį interesą arba kad garantuotų mokesčių, kitų rinkliavų ar baudų mokėjimą“.

82. Strasbūro teismas visų pirma yra konstatavęs, kad mokesčiais trukdoma nekliudomai naudotis nuosavybe, todėl jie patenka į Protokolo Nr. 1 1 straipsnio taikymo sritį(64). Jis yra pripažinęs, kad susitariančiosios šalys turi „didelę diskreciją“ spręsti mokesčių klausimus(65) ir kad joms turėtų „būti suteikta tam tikra papildoma laisvė veikti savo nuožiūra, kai jos įgyvendina mokestines funkcijas, atsižvelgiant į teisėtumo reikalavimus“(66). Be to, jis yra konstatavęs, kad šie reikalavimai ribojami užtikrinimu, kad mokestis „atitinka nacionalinę teisę ir kad pats įstatymas yra pakankamai kokybiškas, kad pareiškėjas galėtų numatyti savo veiksmų pasekmes“, o tam reikia, kad „taikomos nacionalinės teisės nuostatos būtų *pakankamai prieinamos, tikslios ir jų taikymas būtų galima numatyti*“(67).

83. „Įstatymo“ sąvoka, kaip tai suprantama pagal Protokolo Nr. 1 1 straipsnį, susijusi su ta pačia sąvoka, vartojama kitose EŽTK nuostatose(68). Todėl jos taikymo sritis yra autonomiška, plati ir neribojama įstatymų leidėjo priimamais teisės aktais. Ji apima konstitucijas, įstatymus *sensu stricto*, antrinės teisės aktus ir tarptautines sutartis, prie kurių yra prisijungusi susitariančioji šalis(69).

84. Svarbu pažymėti, kad turi būti laikoma, jog jurisprudencija patenka į „teisės“ sąvokos, kaip tai suprantama pagal Protokolo Nr. 1 1 straipsnį, taikymo sritį(70). Todėl „aiški, nuosekli ir viešai prieinama jurisprudencija gali būti pakankamas pagrindas „teisėtaimi“ trukdyti naudotis Konvencija garantuojamomis teisėmis, jeigu tokia jurisprudencija grindžiama pagrįstu pirminės teisės aktu aiškinimu“(71).

85. Galiausiai, Strasbūro teismas yra pripažinęs, kad rengiant įstatymus *objektyviai neįmanoma* pasiekti absoliutaus tikslumo, ypač apmokestinimo srityje. Todėl daugelyje įstatymų neišvengiamai vartojamos *bendros formuluotės*, kurių aiškinimas ir taikymas priklauso nuo praktikos(72).

86. Taigi, pagal Protokolo Nr. 1 1 straipsnį teisėtumo principas reiškia, kad mokesčio *esminiai elementai* turi būti nurodyti įstatyme arba jurisprudencijoje, o dėl tam tikrų kitų, antraeilių, elementų, kuriais nustatoma mokestinė įsipareigojimų apimtis, toks reikalavimas netaikomas.

Nagrinėjimas atsižvelgiant į valstybų narių bendras konstitucines tradicijas

87. Mokesčių teisėtumo principas pripažįstamas daugelyje valstybių narių. Kai kuriose jis yra ilgametės konstitucinės tradicijos dalis(73). Daugelyje jų šis principas aiškiai įtvirtintas konstitucinio lygmens teisės akte, o kitose jis išplaukia iš konstitucinio teisinės valstybės principo(74).

88. Paprastai valstybių narių konstitucijose šis principas įtvirtintas gana bendro pobūdžio formuluotėmis(75), todėl jį aiškinti palikta konstituciniams ir bendrosios kompetencijos teismams. Tačiau keliose iš jų nurodyti elementai, kurie turi būti apibrėžti įstatymais. Taip visų pirma yra Prancūzijoje(76), Graikijoje(77), Portugalijoje(78) ir Lenkijoje(79).

89. Atlikus detalią 11 atrinktų valstybių narių(80) teisės aktų ir jurisprudencijos analizę galima

teigti, kad ši valstybi nari konstitucin s tradicijos sutampa tuo, kad jose reikalaujama statymuose nustatyti *visus esminius elementus*, bdingus mokesiams. Aštuoniose iš 11 valstybi nari esminiais laikomi šie elementai: apmokestinamasis asmuo, apmokestinimo momentas, mokesio baz, mokesio tarifas ir apmokestinamiesiems asmenims taikomos procedrin s garantijos(81).

90. Tik kai kuriose valstyb se esminiais laikomi ir tam tikri papildomi elementai. Šie papildomi elementai – mokesio gav jas (Estija), mok jimo tvarka (Lenkija ir Estija), laikotarpis, kuriam su jus mokestis tampa mok tinas (Estija), mokesio lengvat taikymo ir atsisakymo išieškoti mokest taisykl s kartu su nuo mokesi atleist apmokestinam j asmen kategorijomis (Lenkijoje ir Graikijoje) ir mokesi mok jimo ir surinkimo tvarka bei baudos ir kitos sankcijos (Portugalija).

91. Be to, šiose valstyb se nar se visuotinai pripaž stama, kad nors *objektyviai ne manoma statymuose apibr žti vis su mokesiais susijusi taisykli*, statymuose turi b ti pateikta informacija, kuri atsižvelgdamas apmokestinamasis asmuo iš anksto žinot ir gal t apskai iuoti taikomo mokesio sum.

92. Pavyzdžiui, nors pagal Vokietijos konstitucin santvark mokesi statymuose turi b ti pateikta informacija, leidžianti apmokestinamajam asmeniui apskai iuoti mok tin mokest, nereikalaujama pateikti detali duomen, kad mokestin sipareigojim b t galima apskai iuoti aritmetiškai tiksliai. Pakanka to, kad atsižvelgdamas statymus apmokestinamasis asmuo gal t numatyti jam tenkan i mokesi našt ir pagal tai koreguoti savo elges. Panašiai yra ir Portugalijoje, kurioje pagal teis tumo princip nenustatytas griežtas reikalavimas, kad taikytinuose statymuose mokesi mok tojui b t nurodyti elementai, b tini norint tiksliai be menkiausios abejon s apskai iuoti mok tino mokesio sum. Taiau b tina, kad atsižvelgiant statyme nurodytus esminius elementus b t galima nustatyti mokesi dyd, juos tam tikru tikslumu numatyti ir apskai iuoti. Taip pat atrodo, kad Graikijoje apmokestinam j pajam apskai iavimo b das nelaikomas vienu iš mokesio sudedam j element.

93. D l „statymo“ apibr žties galima teigti, kad tose valstyb se nar se visuotina pripaž stama, jog iš esm s mokestis turi b ti nustatytas teisiškai privalomame visuotinai taikomame teis s akte, kur priima statym leid jas ir kuris tinkamai paskelbiamas. Taiau keliose valstyb se nar se patys statymai gali b ti papildyti antrin s teis s aktais, kuriuos priima vykdomosios valdžios institucijos, vykdydamos specialiai joms deleguotas funkcijas(82) arba pagal savo bendr j kompetencij(83). Keliose kitose valstyb se nar se tam tikrus specifinius, dažniausiai techninio pob džio, elementus nustato kompetentingos institucijos neprivalomo pob džio sprendimais d l mokesi arba rekomendacijomis(84).

94. Dar vienas bendras t 11 valstybi nari požymis yra reikalavimas d l mokesi statym tikslumo, aiškumo ir numatomumo(85). Taigi, gali b ti taikomas draudimas taikyti mokesi statymus pagal analogij ir, jeigu kyla abejoni, gali b ti reikalaujama statymus aiškinti apmokestinamojo asmens naudai(86).

95. Keliose mano nagrin tose valstyb se nar se, kaip antai Lenkijoje, regis, n ra numatyta joki speciali pirkimo PVM paskirstymo taisykli, skirt apmokestinamiesiems asmenims, kurie užsiima ir neapmokestinam ja, ir apmokestinam ja veikla(87).

96. Nyderlanduose(88), Švedijoje(89) ir Jungtin je Karalyst je toki statym nebuvo, taiau ši situacija buvo ištaisyta kompetenting mokesi institucij priimtais antrin s teis s aktais. Atrodo, kad šiose trijose valstyb se nar se apmokestinamiesiems asmenims nustatyta bendro pob džio pareiga pasirinkti ir taikyti tinkam paskirstymo metod priži rint kompetentingoms institucijoms.

97. Todėl, pavyzdžiui, Jungtinėje Karalystėje pagal *Value Added Tax Act 1994* (1994 m. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas) 26 straipsnio 3 dalį *Her Majesty's Revenue and Customs Commissioners* (Centrinis Jungtinės Karalystės mokesčių administratorius) priėmė teisės aktus, kuriuose pateikti paskirstymo kriterijai ir būdai pavyzdžiai(90). Be to, pagal šio įstatymo 102ZA straipsnio 1 dalį ši institucija gali patvirtinti apmokestinamojo asmens pasiūlytą būdą arba jam nurodyti taikyti kitą tinkamesnį būdą.

98. Toje valstybėje narėje suformuota jurisprudencija, regis, patvirtina, kad tais atvejais, kai nėra privalomų kriterijų arba būdų, pasirinkti būdų, užtikrinant teisingą ir pagrįstą pirkimo mokesčio priskyrimą, turi apmokestinamasis asmuo, ir toks pasirinkimas priklauso nuo jo konkrečios situacijos. Taip pat atrodo, kad pripažįstama, jog teisė atskaityti visą pirkimo PVM, susijusį su sandoriais dėl prekių ir paslaugų, neatsiejamai naudojamų neekonominei ir ekonominei veiklai, prieštarautų mokesčių neutralumo principui.

99. Vokietijoje laikoma, kad nuostatos, skirtos Direktyvos 2006/112/EB 173 ir 174 straipsniams perkelti į Vokietijos teisės sistemą, pagal analogiją taikomos pirkimo PVM, susijusio su sandoriais dėl prekių ir paslaugų, neatsiejamai naudojamų neekonominei ir ekonominei veiklai, atskaitytinai daliai nustatyti.

100. Todu tai, kad Čekijos Respublikoje *Nejvyšší správní soud* (Vyriausiasis administracinis teismas), remdamasis Teisingumo Teismo sprendimu *ěeský rozhlas*(91) ir generalinio advokato M. Szpunar toje byloje pateikta išvada(92), atmetė pareiškėjo argumentą, kad šis turi teisę atskaityti visą mokesčio sumą, nes taikytinuose įstatymuose nenurodytas pirkimo PVM paskirstymo būdas. Atrodo, kad, *Nejvyšší správní soud* (Vyriausiasis administracinis teismas) manymu, pareiškėjas turėjo pasirinkti tinkamiausią būdą ir pats apskaičiuoti atskaitytiną pirkimo PVM dalį(93).

101. Šie tipiniai reglamentavimo pavyzdžiai rodo, kad pagal valstybųms narėms bendras konstitucines tradicijas ir pagal Strasburo teismo jurisprudenciją dėl Protokolo Nr. 1 1 straipsnio reikalaujama esminius mokesčių elementus pakankamai aiškiai, tiksliai ir numatomai nurodyti įstatymuose, tačiau nėra nustatytas pareigojimas išsamiai reglamentuoti kiekvieną smulkmeną.

102. Išskyrus šios išvados 96–100 punktuose aptartus elementus, nežinau jokių likusiose valstybėse narėse priimtų priemonių arba sprendimų, kuriais reglamentuojamas pirkimo PVM, susijusio su prekėmis ir paslaugomis, neatsiejamai naudojamomis neekonominei ir ekonominei veiklai, atskaitytinios dalies paskirstymo būdas arba kuriais draudžiama apriboti teisę atskaityti tokį mokestį dėl to, kad nacionalinėje mokesčių teisėje nėra nustatytas mokėtino mokesčio sumos apskaičiavimo būdas arba kriterijai. Šiuo požiūriu nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą nurodyta administracinė praktika labiau panaši į išimtį.

Nagrinėjimas atsižvelgiant į Chartiją ir ES teisės bendruosius principus

103. Chartijos 16 straipsnyje pripažįstama laisvė užsiimti verslu „pagal Sąjungos teisę ir nacionalinius teisės aktus bei praktiką“. Chartijos 17 straipsnio 1 dalyje nurodyta, kad „kiekvienas turi teisę valdyti teisėtai gytą nuosavybę, ja naudotis, disponuoti ir palikti paveldėtojams“. Toliau toje nuostatoje nurodyta, kad „nuosavybė negali būti atimta, išskyrus atvejus, kai tai yra būtina visuomenės poreikiams ir tik įstatymo nustatytais atvejais bei sąlygomis laiku ir teisingai už ją atlyginant“, ir kad „nuosavybės naudojimą gali reglamentuoti įstatymai, kiek tai būtina atsižvelgiant į bendruosius interesus“.

104. Jeigu apmokestinamojo asmens pareiga galėtų būti suvokiama tik kaip pareiga perduoti į valstybės biudžetą jo iš klientų valstybės vardu surinktą *pardavimo PVM*, teisės į nuosavybę klausimo nekiltų. Tačiau Chartijos nuostatos, skirtos šiai teisei apsaugoti, svarbios kalbant apie

teis?s atskaityti *pirkimo PVM* taikymo srit?(94).

105. Teisingumo Teismas yra ne kart? konstatav?s, kad nuosavyb?s teis? ir ekonomin?s veiklos laisv? n?ra absoliu?ios. Gali b?ti nustatyti naudojimosi jomis apribojimai, jeigu jie pagr?sti bendrojo intereso tikslais, ta?iau tik jeigu jie i? ties? atitinka tokius tikslus ir siekiamo tikslo at?vilgiu n?ra neproporcingi ir neleistini veiksmai, keliantys gr?s?m? pa?i? u?tikrinam? teisi? esmei. Konkre?iau d?l ekonomin?s veiklos laisv?s Teisingumo Teismas yra nusprend?s, kad, atsi?velgiant ? Chartijos 16 straipsnio formuluot?, kuri skiriasi nuo kit? jos II antra?tin?je dalyje ?tvirtint? pagrindini? laisvi? formuluo?i? ir yra pana?i ? kai kuri? ?ios Chartijos IV antra?tin?s dalies nuostat? formuluotes, ?iai laisvei gali b?ti taikomos ?vairios vie?osios vald?ios priemon?s, kuriomis d?l bendrojo intereso gali b?ti ribojamas ekonomin?s veiklos vykdymas(95).

106. Be to, nagrin?jamomis aplinkyb?mis svarbus ir teisinio saugumo principas. Pagal suformuot? Teisingumo Teismo jurisprudencij? ?is principas reikalauja, kad teis?s normos b?t? *ai?skios, tikslios ir turi b?ti galima numatyti j? poveik?*, ypa? jeigu jos gali tur?ti neigiam? pasekmi? asmenims ir ?mon?ms(96). Be to, teisinio saugumo reikalavimas itin grie?tai taikomas tuomet, kai teis?s aktai gali tur?ti finansini? padarini?, kad suinteresuotieji asmenys gal?t? *tiksliai ?inoti* jiems ?iais teis?s aktais nustatyt? *pareig? apimt?*(97). Galiausiai, jeigu n?ra i?imtini? aplinkybi?, pateisinam? bendrojo intereso tikslais, nacionalini? ?statym? leid?jas pa?eidžia teisinio saugumo princip?, jeigu nustato ? ES teis?s akt? taikymo srit? patenkan?io teis?s akto galiojimo prad?i? anks?iau, nei jis buvo paskelbtas (draudimas taikyti atgaline data)(98).

Tarpin? i?vada d?l mokes?i? teis?tumo principo reik?m?s

107. ?ioje vietoje pa?ym?tina, kad nustatyti apsaugos standartus pagal ES teis?, atsi?velgiant ? valstyb?ms nar?ms bendras konstitucines tradicijas ir Chartij?, n?ra tikslusis mokslas.

108. ?vertinti, ar atitinkamas mokestis atitinka apsaugos standartus, kylan?ius i? taip ai?kinamo mokes?i? teis?tumo principo, galima tik atsi?velgiant ? konkre?ias aplinkybes ir ? apmokestinamojo asmens pad?t? *visoje* atitinkamoje teis?s sistemoje. Manau, kad tod?l Teisingumo Teismas tur?t? atsispirti pagundai sprendime pateikti i?sam? mokest? apibr??ian?i? element?, kurie *privalo* b?ti nurodyti ?statyme, s?ra??.

109. Kartu pripa??stu, kad b?tina nustatyti tam tikrus bendruosius ?io principo laikymosi kriterijus. Kiek man pavyko i?siai?skinti, apsaugos standartai mokes?i? srityje pirmiau nagrin?tose valstyb?s nar?se ?iek tiek skiriasi. Mano manymu, ?ie reikalaujamo i?samumo arba tikslumo lygio skirtumai tik rodo, kad skirtingos valstyb?s nar?s *bendro rezultato* siekia skirtingomis priemon?mis. Neturiu prie?as?i? manyti, kad likusiose valstyb?se nar?se yra kitaip.

110. Mano nuomone, apskritai visi esminiai elementai, kuriais apibr??jami svarbiausi mokes?io po?ymiai, tur?t? b?ti ai?skiai nurodyti taikytinose nuostatose. ?iuo atveju tai rei?kia elementus, kurie turi tiesiogin? arba netiesiogin? poveik? apmokestinamojo asmens pareigos atsiskaityti u? pirkimo PVM apim?iai. Laikoma, kad aptariamas mokestis yra tinkamai nurodytas ?statyme, jeigu atsi?velgdamas ? visas taikytinas nuostatas mokes?i? mok?tojas gali numatyti ir apskai?iuoti mok?tino mokes?io sum? ir nustatyti moment?, kada toks mokestis tampa mok?tinas.

111. Ir prie?ingai, nesutinku su po?i?riu, jog vien tod?l, kad taikytinose nuostatose nenurodytas ?alutinis elementas, kuris negali tur?ti tokio poveikio, *savaime* yra pa?eistas mokes?i? teis?tumo principas.

112. Tod?l, pavyzd?iui, mok?tino mokes?io sumos apskai?iavimo b?do nenurodymas *pats* *savaime* n?ra ?alingas apmokestinamojo asmens teis?ms, jeigu taikytinose nuostatose nurodyti kriterijai, b?tini tam, kad toks asmuo gal?t? numatyti ir nustatyti ?i? sum?(99). Pagal t? pa?i?

logik?, jeigu tam tikra situacija n?ra i?samiai reglamentuota, vien tai, kad apmokestinamasis asmuo turi pasirinkti vien? i? keli? galim? elgesio b?d?, neper?engdamas diskrecijos, kuri? valstyb? nar? yra jam nusprendusi suteikti, rib?, savaime neturi neigiamo poveikio jo teis?ms, nebent d?l to padid?t? jo mokestinio ?sipareigojim? apimtis.

113. Ir prie?ingai, jeigu taikant nustatyt? nauj? reikalavim? arba formalum? atgaline data padid?ja skai?iuojamo mokes?io suma, tai akivaizd?iai neatitinka pirmiau nurodyt? apsaugos standart?, nepaisant to, kiek toks reikalavimas arba formalumas yra ?alutinis arba nereik?mingas. Ta?iau taip n?ra pagal Direktyvos 2006/112/EB 168 straipsn?, kuriame (kai jis skaitomas atsi?velgiant ? Teisingumo Teismo suformuot? jurisprudencij?) ai?kiai nustatyta teis?s atskaityti pirkimo PVM taikymo sritis(100).

114. Apibendrinant galima nurodyti, kad, kiek tai susij? su ?ia byla, mano manymu, toliau nurodyti elementai tur?t? b?ti laikomi bendr?j? *funkcini?* apsaugos standart? dalimi: mokestis tur?t? b?ti apibr??tas teisiniu po?i?riu privalomose nuostatose, su kuriomis apmokestinamieji asmenys gal?t? susipa?inti i? anksto, pakankamai ai?kiai, tiksliai ir i?samiai, kad apmokestinamasis asmuo gal?t? numatyti ir nustatyti tam tikru momentu mok?tino mokes?io sum? remdamasis turima arba jam prieinama informacija ir duomenimis. Be to, tokiais nuostatomis negalima nustatyti arba padidinti mokes?io na?tos atgaline data.

115. Tod?l darau i?vad?, kad ?ie standartai vis? pirma rei?kia, jog, jeigu taikytinose nuostatose nenurodytas mok?tino mokes?io sumos apskai?iavimo b?das, kompetentingos mokes?io institucijos tur?t? leisti apmokestinamajam asmeniui taikyti pasirinkt? b?d?, jeigu, atsi?velgiant ? vykdomos ekonomin?s veiklos pob?d?, taikant tok? b?d? gali b?ti objektyviai nustatyta, kiek pirkimo i?laidos buvo panaudotos ekonominei veiklai, jeigu toks b?das grind?jamas objektyviais kriterijais ir patikimais duomenimis, taip pat jeigu kompetentinga institucija gali patikrinti jo taikymo tikslum?.

Ar Savivaldybi? asociacija gali reikalauti teis?s atskaityti vis? mokes?io sum? remdamasi bendruoju mokes?io teis?tumo principu?

116. Pagal pirmiau nurodyt? jurisprudencij?(101) tik pra?ym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas gali nustatyti, ar pagrindin?je byloje taikant ES teis? pa?eid?iami ES teis?s bendrieji principai. Vis d?lto Teisingumo Teismas, spr?sdamas d?l pra?ymo priimti prejudicin? sprendim?, nacionaliniam teismui gali tik pateikti pastab? d?l ES teis?s nuostat? ai?kinimo, kuriomis remdamasis jis gal?t? ?vertinti ?i? atitikt?(102).

117. Atsi?velgdama ? ?? tiksl? dabar ap?velgsiu ?vairius elementus, kurie pra?ym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui gali atrodyti svarb?s analizuojant mokes?io teis?tumo principo (vertinamo atsi?velgiant ? E?TK, valstyb?ms nar?ms bendras konstitucines tradicijas ir Chartij?) taikymo pagrindin?s bylos aplinkyb?ms pasekmes.

Savivaldybi? asociacijos pad?tis pagal Lenkijos teis?

118. Atsi?velgiant ? pra?ym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo paai?kinimus ir ?odinius parei?kimus akivaizdu, kad tuo metu, kai klost?si pagrindin?s bylos aplinkyb?s, t. y. iki 2016 m. sausio 1 d., PVM ?statyme nebuvo nurodyti pirkimo PVM, susijusio su prek?mis ir paslaugomis, neatsiejamai naudojamomis apmokestinamojo asmens ekonominei ir neekonominei veiklai, atskaitytin?s dalies apskai?iavimo b?das arba kriterijai.

119. Visi teismo pos?d?io dalyviai sutiko, kad PVM ?statymo 86 straipsnio 1 dalyje vartojamos formuluot?s labai pana?ios ? Direktyvos 2006/112 168 straipsnio formuluotes. Vis? pirma pirmojoje nuostatoje vartojamas ?odis „jeigu“, kuriuo, mano manymu, ai?kiai apibr??žiama teis?s ?

atskait? *taikymo sritis*, kuri apribojama pirkimo PVM, griežtai susijusiu su ?sigytais prek?mis ir paslaugomis, naudojamomis apmokestinamajai veiklai. Teisingumo Teismui nepateikta joki? duomen? apie tai, kad ta pirmoji nuostata tur?t? b?ti aiškinama kitaip nei antroji(103).

120. Šiuo poži?riu gali pasirodyti svarb?s toliau nurodyti aspektai.

121. *Pirma*, per pos?d? Lenkijos ir institucijos vadovo atstovai patvirtino (ir Savivaldybi? asociacija tam neprieštaravo), kad iš esm?s bendroji pareiga *apskai?iuoti* ir deklaruoti mok?tino mokes?io sum?, taip pat sumok?ti š? mokest? per nurodyt? laikotarp? akivaizdžiai tenka apmokestinamajam asmeniui(104).

122. *Antra*, dalyviai žodžiu pritar? tam, kad pagal Lenkijos teis? apmokestinamiesiems asmenims, kaip antai Savivaldybi? asociacijai, taikomos labai detalios nuostatos d?l apskaitos, skirtos biudžeto ir vieš?j? finans? prieži?rai, kuriose, be kita ko, nustatytas ?pareigojimas registruoti visus sandorius, ?skaitant tuos, kurie svarb?s apskai?iuojant PVM.

123. Šiuo klausimu Savivaldybi? asociacijos atstovai nurod?, kad, kadangi ?statyme nenurodytas b?das, nustatyti atskaitytino pirkimo PVM sum? labai sud?tinga ir sunku, o institucijos vadovo atstovai teig? (ir kiti dalyviai jiems taip pat neprieštaravo), kad viešieji subjektai, kaip antai Savivaldybi? asociacija, turi daug geresni? galimybi? atlikti b?tinus skai?iavimus nei pa?ios mokes?i? institucijos.

124. *Tre?ia*, dalyviai žodžiu patvirtino, kad, jeigu apmokestinamajam asmeniui kyla abejoni? d?l taikytin? nuostat? teisingo aiškinimo, jis turi teis? institucij? prašyti ir iš j? gauti sprendim? d?l mokes?i?, kuriame ?vertinama jo konkreti pad?tis ir nurodoma, kaip teisingai taikyti ?statym?(105). Institucijos vadovo atstovai patvirtino, kad, kaip Savivaldybi? asociacija pagrindin?je byloje nagrin?jamu atveju, keletas kit? panašiose situacijose atsid?rusi? apmokestinam?j? asmen? pasinaudojo šia proced?ra ir gavo tok? sprendim? d?l pirkimo PVM atskaitytin?s dalies.

125. *Ketvirta*, institucijos vadovo atstovai per pos?d? paaiškino, kad ir iki 2016 m. sausio 1 d., ir po šios datos apmokestinamieji asmenys gal?jo laisvai taikyti savo pasirinkt? PVM paskirstymo b?d?. Buvo nurodyta, kad kompetentinga institucija gal?t? prieštarauti tokiam pasirinkimui tik jeigu toks b?das neb?t? tinkamas d?l to, kad jis objektyviai neatspindi, kiek pirkimo išlaidos buvo panaudotos apmokestinamojo asmens sandoriams, iš kuri? kyla teis? ? atskait?. Jis taip pat patvirtino, kad negalima atsisakyti suteikti teis?s ? atskait? remiantis vien tuo, kad institucija nesutinka su apmokestinamojo asmens taikomu b?du. Savivaldybi? asociacijos atstovai negin?ijo n? vieno iš ši? teigini?.

126. Kaip suprantu, atsižvelgiant ? pirmiau nurodytas nuostatas ir aplinkybes, tuo metu, kai klost?si pagrindin?s bylos aplinkyb?s, visi esminiai PVM elementai, turintys poveik? mok?tinai PVM sumai (*tributum*), ?statyme (*lex*) buvo nurodyti taip, kad apmokestinamieji asmenys gal?jo atlikti b?tinus skai?iavimus ir deklaruoti mok?tino PVM sum? pagal turimus dokumentus ir kitus duomenis.

127. Šiomis aplinkyb?mis pirkimo PVM atskaitytin?s sumos apskai?iavimo konkretus b?das yra tik viena iš technini? priemoni?, kuri? apmokestinamasis asmuo neišvengiamai turi taikyti, kad gal?t? teisingai nustatyti savo teis?s ? atskait? apimt?, jeigu jis tikrai nusprendžia pasinaudoti šia teise. B?tinyb? pasirinkti tinkam? b?d?, kuri tuo metu, kai klost?si pagrindin?s bylos aplinkyb?s, buvo numanoma, yra akivaizdus šios teis?s suteikimo padarinys, o ne savarankiška papildoma pareiga, kuri tur?t? b?ti specialiai nurodyta ?statyme(106).

128. Atsižvelgiant ? galimyb? Savivaldybi? asociacijai gauti individual? sprendim? d?l mokes?i?,

neatrodą, jog dėl to, kad taikytinose nuostatose nėra nurodytas konkretus būdas, jai tapo neįmanoma arba pernelyg sudėtinga pasinaudoti teise į atskaitą arba atsirado neįveikiamas netikrumas dėl jos pareigų valstybės biudžetui apimties.

129. Priešingai, atsižvelgiant į pareiškimus atrodo, kad dėl galimų faktinių situacijų įvairovės būtų optimistiška ir galbūt objektyviai pernelyg reiklu iš nacionalinio įstatymų leidėjo tikėtis išsamaus visų su apmokestinimu susijusių apmokestinamojo asmens veiksmų techninių aspektų reglamentavimo(107). Ši išvada visiškai atitinka Strasbūro teismo jurisprudenciją ir kitose valstybėse narėse susiklosčiusi padėtis(108).

130. Todėl manau, kad įstatymuose, kurie buvo taikomi Savivaldybių asociacijai tuo metu, kai klostėsi pagrindinės bylos aplinkybės, apibrėžiant mokestį nebuvo palikta teisės spragų.

Baigiamosios pastabos

131. Manau, kad pirmiau išdėstytos aplinkybės paneigia visus Savivaldybių asociacijos argumentus. Atsižvelgiant į apsaugos standartus, kuriuos nurodžiau šioje išvadoje(109), mažai tikėtina, kad, jeigu pagrindinėje byloje taikytinos nuostatos bus aiškinamos pagal Direktyvą 2006/112, kaip ją nuosekliai aiškina Teisingumo Teismas(110), bus pažeista kokia nors pagrindinė teisė arba ES teisės bendrasis principas.

132. Visu pirma, dėl šio aiškinimo nekyla jokio teisinio nesaugumo ir atgaline data nėra taikomi nauji įstatyme nenurodyti pareigojimai. Be to, kadangi visi mokestis (*tributum*) sudarantys elementai faktinių bylos aplinkybių atsiradimo momentu buvo nurodyti įstatyme, dėl tokio aiškinimo pagal Direktyvą 2006/112 nenustatomos jokios pareigos, nenumatytos nacionalinės teisės sistemoje(111). Galiausiai, neatrodo, kad dėl jo pasinaudoti teise atskaityti pirkimo PVM taptų neįmanoma arba pernelyg sudėtinga.

133. Išvadų, kurias padariau šios išvados 73 ir 115 punktuose, nepaneigia tai, kad, kai įgyvendinant ES teisės aktą reikalinga imtis nacionalinių įgyvendinimo priemonių (kaip šioje byloje nagrinėjamu atveju), nacionalinėms valdžios institucijoms ir teismams pagal Chartijos 53 straipsnį leidžiama taikyti nacionalinius pagrindinius teisių apsaugos standartus ir ES teisės bendruosius principus(112).

134. Atsižvelgiant į Teisingumo Teismo turimą informaciją, nepaisant prejudiciniame klausime paminėtos taikomos administracinės praktikos, nėra akivaizdaus prieštaravimo tarp pozicijos, kurios Teisingumo Teismui siūlau laikytis šioje byloje, ir principų, išplaukiančių iš Lenkijos Konstitucijos 217 straipsnio.

135. Kaip paaiškino prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, atsižvelgiant į tų nuostatų, su apmokestinimu, suskaitant apmokestinamąjį asmenį, mokesčių tarifų, taip pat mokesčių lengvatų ir atleidimo nuo mokesčių nustatymų, susijusių priemonių kartu su nuo mokesčių atleistą apmokestinamąjį asmenį kategorijomis turėtų būti nurodytos įstatyme. Atsižvelgiant į Lenkijos ir institucijos vadovo atstovų Teisingumo Teisme išdėstytus paaiškinimus žodžiu atrodytų, kad *Trybuna Konstytucyjny* (Konstitucinis Teismas (Lenkija)) šių nuostatų nuosekliai aiškina taip, kad ja reikalaujama įstatyme nurodyti mokesčio *esminius elementus*, turinčius poveikį apmokestinamojo asmens mokestinių sąpareigojimų apimčiai, o ne *visus* šio mokesčio *elementus*(113).

136. Kaip suprantu, šie reikalavimai netrukdo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui aiškinti nacionalinių įstatymų taip, kad jie atitiktų ES teisę, kaip jau nurodyta šioje išvadoje.

137. Jeigu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas vis dėlto mano, kad taip

aiškinama nacionalinė teisė neatitinka Lenkijos Konstitucijos užtikrinamą apsaugos standartą, jis negali tiesiog suteikti Savivaldybei asociacijai teisės atskaityti visą pirkimo PVM ES bendrojo biudžeto sąskaita, taip pažeisdamas vienodo požiūrio principą(114).

138. Nesutinku, kad vien nacionalinė apsaugos standartą nesuderinamumo pakanka tam, kad nacionalinis teismas būtų atleistas nuo pagrindinės pareigos užtikrinti visišką ES teisės veikimą. Taip *a fortiori* yra tais atvejais, kai dėl to būtų suteiktas didelis neleistinas ekonominis pranašumas, kurio suteikti ES teisės aktų leidėjai neketino(115). Priešingai, aiškindamas nacionalinius statymus prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas, atsižvelgdamas į visos nacionalinės teisės sistemos išsamų analizę, privalo dėti visas pastangas, kad pasirinktų sprendimą, nepažeidžiant ES teisės sistemos esminio požymio, o būtų ES teisės viršenybės, vienovės ir veiksmingumo(116).

139. Atsižvelgdama į išdėstytas aplinkybes, be to, ką nurodžiau šios išvados 73 ir 115 punktuose, darau išvadą, kad nacionalinis teismas gali būti atleistas nuo pareigos aiškinti savo šalies nacionalinę teisę taip, kad ji atitiktų ES teisę, tik jeigu toks aiškinimas reikštų principo, pagal kurį mokestis turi būti apibrėžtas teisiškai privalomose nuostatose, su kuriomis apmokestinamasis asmuo galėtų susipažinti iš anksto, pakankamai aiškiai, tiksliai ir išsamiai, kad jis galėtų numatyti ir nustatyti tam tikru momentu mokėtino mokesčio sumą remdamasis turima arba jam prieinama informacija ir duomenimis, pažeidimų. Taip būtų, jei taikant tokias nuostatas būtų neaišku, kokia yra mokėtino mokesčio suma, arba jei jos jį nustatytų arba padidintų atgaline data.

Išvada

140. Atsižvelgdama į tai, kas išdėstyta, siūlau Teisingumo Teismui *Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu* (Vroclavo vaivadijos administracinis teismas, Lenkija) pateiktą klausimą atsakyti taip:

– 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos turi būti aiškinama taip, kad pagal ją nacionalinis teismas byloje, susijusioje su apmokestinamuoju asmeniu, kaip antai *Związek Gmin Zagłębia Miedziowego w Polkowicach* (Savivaldybės asociacija), privalo savo šalies nacionalinę teisę aiškinti kuo labiau siekdamas užtikrinti, kad būtų atskaitoma tik ta pirkimo PVM dalis, kuri objektyviai atspindi, kiek pirkimo išlaidos panaudotos tokio apmokestinamojo asmens ekonominei veiklai.

– Jeigu taikytinose nuostatose nenurodytas mokėtino mokesčio sumos apskaičiavimo būdas, kompetentingos mokesčių institucijos turėtų leisti apmokestinamajam asmeniui taikyti pasirinktą būdą, jeigu, atsižvelgiant į vykdomos ekonominės veiklos pobūdį, taikant tokį būdą gali būti objektyviai nustatyta, kiek pirkimo išlaidos buvo panaudotos ekonominei veiklai, jeigu toks būdas grindžiamas objektyviais kriterijais ir patikimais duomenimis, taip pat jeigu kompetentinga institucija gali patikrinti jo taikymo tikslumą.

– Nacionalinis teismas gali būti atleistas nuo pareigos aiškinti savo šalies nacionalinę teisę taip, kad ji atitiktų ES teisę, tik jeigu toks aiškinimas reikštų principo, pagal kurį mokestis turi būti apibrėžtas teisiškai privalomose nuostatose, su kuriomis apmokestinamasis asmuo galėtų susipažinti iš anksto, pakankamai aiškiai, tiksliai ir išsamiai, kad jis galėtų numatyti ir nustatyti tam tikru momentu mokėtino mokesčio sumą remdamasis turima arba jam prieinama informacija ir duomenimis, pažeidimų. Taip būtų, jei taikant tokias nuostatas būtų neaišku, kokia yra mokėtino mokesčio suma, arba jei jos jį nustatytų arba padidintų atgaline data.

1 – Originalo kalba: anglų.

2 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos

(OL L 347, 2006, p. 1).

3 Toliau – pardavimo PVM.

4 Toliau – pirkimo PVM.

5 174 straipsnyje nurodyti elementai, kurie turi būti traukti į trupmenos, kurių taikant turi būti apskaičiuojama pirkimo PVM atskaitoma proporcinga dalis, skaitiklį ir vardiklį. 175 straipsnyje nurodyta, kad apmokestinamasis asmuo turėtų kasmet apskaičiuoti arba laikinai nustatyti atskaitomą proporcingą dalį pagal savo prognozes, prižiūrint mokesčių institucijoms, ir tokia atskaita turėtų būti tikslinama kitais metais, kai nustatoma tiksli proporcinga dalis.

6 *Dziennik Ustaw* (oficialusis leidinys), 2011, Nr. 177, 1054 punktas (toliau – PVM įstatymas).

7 Toliau – institucijos vadovas.

8 Kaip suprantu, tokio pobūdžio administraciniuose aktuose valdžios institucijos iš esmės oficialiai išdėsto savo nuomonę dėl teisingo tam tikros mokesčių teisės aktų nuostatų aiškinimo ir taikymo atitinkamo apmokestinamojo asmens faktinei situacijai. Ši procedūra numatyta 1997 m. rugpjūčio 29 d. *Ordynacja podatkowa* (įstatymas dėl mokesčių procedūrų) 14b–14s straipsniuose, *Dziennik Ustaw*, 1997, Nr. 137, poz. 926, su pakeitimais.

9 Toliau – teisė viso mokesčio atskaita.

10 Byla I FPS 9/10. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodė, kad tame sprendime *Naczelný Súd Administracyjný* (Vyriausiasis administracinis teismas) konstatavo, jog PVM įstatymo 90 straipsnyje pateikta formulė *neturi* būti taikoma pirkimo PVM, susijusiam su prekėmis ir paslaugomis, neatsiejamai naudojamomis tiek apmokestinamojo asmens ekonominei veiklai, tiek jo neekonominei veiklai. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas paaiškino, kad prie to sprendimo motyvų *Naczelný Súd Administracyjný* (Vyriausiasis administracinis teismas) nurodė, jog, kadangi Lenkijos įstatymų leidėjas nenustatė pirkimo PVM paskirstymo PVM apmokestinamiems ir juo neapmokestinamiems sandoriams būdų ir kriterijų, apmokestinamasis asmuo turi teisę viso su tokio prekės tiekimo ir paslaugų teikimu susijusio pirkimo PVM atskaita.

11 Žr. šios išvados 12–14 punktus.

12 Žr. šios išvados 14 punktą.

13 2008 m. kovo 13 d. Sprendimo *Securenta*, C-437/06, EU:C:2008:166, 33 punktas.

14 2015 m. liepos 16 d. Sprendimo *Larentia + Minerva and Marenave Schiffahrt*, C-108/14 ir C-109/14, EU:C:2015:496, 26 punktas. Toliau Teisingumo Teismas paaiškino, kad, siekiant neužkirsti kelio tam, kad būtų užtikrintas neutralumas, kuris garantuojamas bendroje PVM sistemoje, Direktyvos 2006/112 taikymo srityje nepatenkantys sandoriai, kuriuos sudariusiems asmenims dėl to neatsiranda teisė atskaita, neturi būti traukti į trupmenos, taikomos pirkimo PVM atskaitytinai daliai apskaičiuoti pagal 173 straipsnį, vardiklį (2004 m. balandžio 29 d. Sprendimo *EDM*, C-77/01, EU:C:2004:243, 54 punktas ir 2001 m. rugsėjo 27 d. Sprendimo *Cibo Participations*, C-16/00, EU:C:2001:495, 44 punktas).

15 2015 m. liepos 16 d. Sprendimo *Larentia + Minerva and Marenave Schiffahrt*, C-108/14 ir C-109/14, EU:C:2015:496, 32 punktas.

- 16 2008 m. kovo 13 d. Sprendimo *Securenta*, C?437/06, EU:C:2008:166, 34 punktas.
- 17 2015 m. liepos 16 d. Sprendimo *Larentia + Minerva and Marenave Schiffahrt*, C?108/14 ir C?109/14, EU:C:2015:496, 27 punktas.
- 18 Pagal analogiją žr. 2006 m. rugsėjo 14 d. Sprendimo *Wollny*, C?72/05, EU:C:2006:573, 28 punktą.
- 19 Šiuo klausimu žr. 2006 m. spalio 3 d. Sprendimo *Banca popolare di Cremona*, C?475/03, EU:C:2006:629, 28 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją.
- 20 Šiuo klausimu žr. 2008 m. liepos 10 d. Sprendimo *Sosnowska*, C?25/07, EU:C:2008:395, 14 ir 15 punktus.
- 21 2017 m. lapkričio 23 d. Sprendimo *Di Maura*, C?246/16, EU:C:2017:887, 23 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija.
- 22 Išvados, pateiktos byloje C?228/05, EU:C:2006:425, 82 ir 83 punktai (išskirta mano).
- 23 1977 m. gegužės 17 d. Šeštoji Tarybos direktyva 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių statymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, 1977, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23).
- 24 2013 m. lapkričio 28 d. Sprendimo *MDDP*, C?319/12, EU:C:2013:778, 42 punktas.
- 25 Šiuo klausimu žr. 2006 m. kovo 30 d. Sprendimo *Uudenkaupungin kaupunki*, C?184/04, EU:C:2006:214, 24 punktą ir 2014 m. birželio 5 d. Nutarties *Gmina Międzyzdroje*, C?500/13, EU:C:2014:1750, 19 punktą.
- 26 2015 m. liepos 16 d. Sprendimo *Larentia + Minerva and Marenave Schiffahrt*, C?108/14 ir C?109/14, EU:C:2015:496, 23 punktas.
- 27 2015 m. liepos 16 d. Sprendimo *Larentia + Minerva and Marenave Schiffahrt*, C?108/14 ir C?109/14, EU:C:2015:496, 24 punktas.
- 28 2012 m. vasario 16 d. Sprendimo *Eon Aset Menidjmont*, C?118/11, EU:C:2012:97, 44 punktas ir 2015 m. spalio 22 d. Sprendimo *Sveda*, C?126/14, EU:C:2015:712, 32 punktas.
- 29 2016 m. birželio 16 d. Sprendimo *Mateusiak*, C?229/15, EU:C:2016:454, 24 punktas.
- 30 Žr. jos išvados, pateiktos byloje *VDP Dental Laboratory*, C?401/05, EU:C:2006:537, 95–97 punktus ir išvados, pateiktos byloje *MDDP*, C?319/12, EU:C:2013:421, 38 ir 39 punktus.
- 31 C?11/15, EU:C:2016:181, 51 punktas.
- 32 Pagal šią nuostatą, kai tam tikrą mokestinį laikotarpį atskaityta PVM suma viršija mokėtino PVM sumą, valstybės narės gali arba grąžinti šį skirtumą, arba jį perkelti į kitą laikotarpį jį paaiškus nustatytomis sąlygomis. Šioje byloje nagrinėjamu atveju perviršis neišvengiamai būtų struktūrinis ir net jeigu jis būtų perkeliamas, jis laikui bėgant tik kauptųsi. Galiausiai dėl šio neatitikimo mokestis būtų neišvengiamai grąžintas.
- 33 Generalinio advokato M. Szpunar išvados, pateiktos byloje *Český rozhlas*, C?11/15, EU:C:2016:181, 51 punktas.

- 34 2013 m. lapkričio 28 d. Sprendimo *MDDP*, C?319/12, EU:C:2013:778, 25 punktas.
- 35 2009 m. spalio 29 d. Sprendimo *NCC Construction Denmark*, C?174/08, EU:C:2009:669, 40 punktas.
- 36 2009 m. spalio 29 d. Sprendimo *NCC Construction Denmark*, C?174/08, EU:C:2009:669, 41 punktas.
- 37 2009 m. spalio 29 d. Sprendimo *NCC Construction Denmark*, C?174/08, EU:C:2009:669, 42 ir 43 punktai.
- 38 Žr. 2012 m. liepos 19 d. Sprendimo *Deutsche Bank*, C?44/11, EU:C:2012:484, 45 punkt?, kuriame Teisingumo Teismas pritar? mano toje byloje pateiktos išvados (EU:C:2012:276) 60 punkte padarytai išvada.
- 39 2014 m. kovo 13 d. Sprendimo *Malburg*, C?204/13, EU:C:2014:147, 42 ir 43 punktai.
- 40 2009 m. spalio 29 d. Sprendimo *NCC Construction Denmark*, C?174/08, EU:C:2009:669, 44 punktas.
- 41 2006 m. rugs?jo 14 d. Sprendimo *Wollny*, C?72/05, EU:C:2006:573, 35 punktas.
- 42 Šiuo klausimu žr. 2006 m. rugs?jo 14 d. Sprendimo *Wollny*, C?72/05, EU:C:2006:573, 33 ir 37 punktus.
- 43 Šiuo klausimu žr. 2006 m. rugs?jo 14 d. Sprendimo *Wollny*, C?72/05, EU:C:2006:573, 48 punkt?.
- 44 2008 m. kovo 13 d. Sprendimo *Securenta*, C?437/06, EU:C:2008:166, 34 ir 37 punktai. Teisingumo Teismas yra nurod?s, kad šiuo poži?riu valstyb?s nar?s turi teis? prireikus taikyti tiek su investicij?, tiek su sandorio pob?džiu susijus?, tiek *bet kok? kit? atitinkam? kriterij?*, neprival?damos pasirinkti tik vieno iš ši? metod? (šio sprendimo 38 punktas).
- 45 Šiuo klausimu žr. 1988 m. liepos 12 d. Sprendimo *Direct Cosmetics ir Laughtons Photographs*, 138/86 ir 139/86, EU:C:1988:383, 23 punkt?. Taip pat žr. 2010 m. geguž?s 6 d. Sprendimo *Komisija / Pranc?zija*, C?94/09, EU:C:2010:253, 40 punkt?.
- 46 Šiuo klausimu žr. 2012 m. rugs?jo 6 d. Sprendimo *Portugal Telecom*, C?496/11, EU:C:2012:557, 35 punkt?.
- 47 2007 m. birželio 7 d. Tarybos sprendimas 2007/436/EB, Euratomas, d?l Europos Bendrij? nuosav? ištekli? sistemos (OL L 163, 2007, p. 17).
- 48 Pavyzdžiui, 2014 m., kurie yra vieni iš mokestini? met?, už kuriuos Savivaldybi? asociacija siekia ?gyti teis? ? visos mokes?io sumos atskait?, su PVM susij? ištekliai sudar? 13,2 % viso ES biudžeto. Žr. 2014–2020 m. daugiamet? finansin? program? ir 2014 m. ES biudžet?, p. 24.
- 49 Šiuo klausimu žr. 2018 m. birželio 5 d. Sprendimo *Kolev ir kt.*, C?612/15, EU:C:2018:392, 51 ir 52 punktus. Jei Lenkija nor?jo palankiau vertinti tokius apmokestinamuosius asmenis kaip Savivaldybi? asociacija, ji gal?jo, laikydamasi Sutarties nuostat? d?l valstyb?s pagalbos, suteikti subsidij?, finansuojam? iš savo pa?ios l?š?, o ne neapmokestinti pirkimo PVM ES biudžeto s?skaita.
- 50 Pagal analogij? žr. 2017 m. gruodžio 5 d. Sprendimo *M. A. S. ir M. B.*, C?42/17,

EU:C:2017:936, 38 punkt? ir jame nurodyt? jurisprudencij?.

51 Šiuo klausimu žr. 2018 m. birželio 5 d. Sprendimo *Kolev ir kt.*, C?612/15, EU:C:2018:392, 64 punkt?.

52 Žr. šios išvados 11 punkt?.

53 Šiuo klausimu žr. 2015 m. rugs?jo 8 d. Sprendimo *Taricco ir kt.*, C?105/14, EU:C:2015:555, 49 punkt?.

54 2004 m. spalio 5 d. Sprendimo *Pfeiffer ir kt.*, C?397/01–C?403/01, EU:C:2004:584, 116 punktas.

55 2018 m. rugs?jo 11 d. Sprendimo *IR*, C?68/17, EU:C:2018:696, 63 punktas.

56 Šiuo klausimu žr. 2016 m. balandžio 19 d. Sprendimo *DI*, C?441/14, EU:C:2016:278, 33 ir 34 punktus ir juose nurodyt? jurisprudencij?. Taip pat žr. 2018 m. balandžio 17 d. Sprendimo *Egenberger*, C?414/16, EU:C:2018:257, 72 ir 73 punktus.

57 OL C 83, 2010, p. 389 (toliau – Chartija).

58 Šiuo klausimu žr. 2018 m. birželio 5 d. Sprendimo *Kolev ir kt.*, C?612/15, EU:C:2018:392, 68 punkt? ir jame nurodyt? jurisprudencij?.

59 Naujausioje jurisprudencijoje galima rasti kelet? situacij?, kuriose Teisingumo Teismas yra nurod?s, kad siekiant apsaugoti pagrindines teises gali b?ti aukojamas ES efektyvumas. Šiuo klausimu žr. 2017 m. vasario 16 d. Sprendim? *C. K. ir kt.*, C?578/16 PPU, EU:C:2017:127 (nežmoniško ir žeminamo elgesio draudimas pagal 2013 m. birželio 26 d. Europos Parlamento ir Tarybos reglamento (ES) Nr. 604/2013, kuriuo išd?stomi valstyb?s nar?s, atsakingos už tre?iosios šalies pilie?io arba asmens be pilietyb?s vienoje iš valstybi? nari? pateikto tarptautin?s apsaugos prašymo nagrin?jim?, nustatymo kriterijai ir mechanizmai (OL L 180, 2013, p. 31)); 2017 m. gruodžio 5 d. Sprendim? *M. A. S. ir M. B.*, C?42/17, EU:C:2017:936 (principas *nulla poena sine lege* pagal SESV 325 straipsn?); ir 2018 m. liepos 25 d. Sprendim? *Minister for Justice and Equality (teisingumo sistemos tr?kumai)*, C?216/18 PPU, EU:C:2018:586 (teis? ? veiksming? teisin? gynyb? pagal 2002 m. birželio 13 d. Tarybos pagrind? sprendim? 2002/584/TVR d?l Europos arešto orderio ir perdavimo tarp valstybi? nari? tvarkos (OL L 190, 2002, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k., 19 sk., 6 t., p. 34)).

60 Šiuo klausimu žr. 2004 m. sausio 7 d. Sprendimo *X*, C?60/02, EU:C:2004:10, 61 ir 63 punktus ir 2017 m. gruodžio 5 d. Sprendimo *M. A. S. ir M. B.*, C?42/17, EU:C:2017:936, 61 punkt?.

61 Šioje nuostatoje nurodyta, kad „pagrindin?s teis?s, kurias garantuoja Europos žmogaus teisi? ir pagrindini? laisvi? apsaugos konvencija [pasirašyta Romoje 1950 m. lapkri?io 4 d. (toliau – EŽTK)] ir kurios kyla iš valstyb?ms nar?ms bendr? konstitucini? tradicij?, sudaro S?jungos teis?s bendruosius principus“.

62 Šioje Chartijos nuostatoje nurodyta, kad „Chartijoje nurodyt? teisi?, atitinkan?i? [EŽTK] garantuojamas teises, esm? ir taikymo sritis yra tokia, kaip nustatyta toje Konvencijoje“, ir tai neklaido ES numatyti „didesn? apsaug?“. Taigi, Strasb?ro teismo aiškinant atitinkamas EŽTK nuostatas sukurti kriterijai tur?t? b?ti taikomi siekiant nustatyti Chartijos garantuojamus minimalius apsaugos standartus (2013 m. vasario 28 d. Sprendimo *Arango Jaramillo ir kt. / EIB (Perži?ra)*, C?334/12 RX?II, EU:C:2013:134, 28 punktas).

63 1952 m. kovo 20 d. Paryžiuje pasirašytas Žmogaus teisi? ir pagrindini? laisvi? apsaugos

konvencijos Protokolas Nr. 1 (toliau – Protokolas Nr. 1).

64 2002 m. liepos 9 d. EŽTT sprendimo *Orion B?eclav s.r.o.prieš ?ekijos Respublik?*, CE:ECHR:2002:0709DEC004378398, 7 punktas.

65 2003 m. sausio 29 d. EŽTT sprendimo *Masa Invest Group* prieš *Ukrain?*, CE:ECHR:2005:1011DEC000354003, 12 punktas.

66 2013 m. gegužės 14 d. EŽTT sprendimo, *N. K. M. prieš Vengrij?*, CE:ECHR:2013:0514JUD006652911, 50 punktas.

67 2011 m. rugsėjo 20 d. EŽTT sprendimo *OAO Neftyanaya Kompaniya Yukos* prieš *Rusij?*, CE:ECHR:2011:0920JUD001490204, 559 punktas (išskirta mano).

68 2010 m. spalio 14 d. EŽTT sprendimo *Shchokin* prieš *Ukrain?*, CE:ECHR:2010:1014JUD002375903, 51 punktas.

69 Grgi?, A., Mataga, Z., Longar, M. ir Vilfan, A., Europos Tarybos Žmogaus teisių ir teisų reikalų generalinis direktoratas '*Le droit à la propriété dans la convention européenne des Droits de l'Homme. Un guide sur la mise en oeuvre de la convention européenne des Droits de l'Homme et de ses protocoles*', Précis sur les droits de l'homme no 10, 2007 m. rugsėjo mėn., p. 13 (viešai prieinamas per šį nuorodą: <https://rm.coe.int/168007ff64>).

70 1999 m. lapkričio 9 d. EŽTT sprendimo *Špa?ek* prieš *?ekijos Respublik?*, CE:ECHR:1999:1109JUD002644995, 54 punktas.

71 2013 m. liepos 25 d. EŽTT sprendimo *Khodorkovskiy ir Lebedev* prieš *Rusij?*, CE:ECHR:2013:0725JUD001108206, 881–885 punktai.

72 2003 m. sausio 29 d. EŽTT sprendimo *Masa Invest Group* prieš *Ukrain?*, CE:ECHR:2005:1011DEC000354003, 12 ir 13 punktai.

73 Taip yra, be kita ko, Jungtinėje Karalystėje, kurioje šis principas buvo pirmą kartą įtvirtintas 1689 m. *Bill of Rights* (Teisių bilis) (jis vis dar taikomas), Prancūzijoje, kurioje jis kyla iš 1789 m. rugpjūčio 26 d. *Declaration des droits de l'homme et du citoyen* (Žmogaus ir piliečio teisių deklaracija), ir Lenkijoje, kurioje jis buvo įtvirtintas 1573 m. *Artykuły henrykowskie*, galiojusiuose iki 1795 m. spalio 24 d.

74 Taip yra Austrijoje ir Vokietijoje.

75 Taip visų pirma yra: Belgijoje (Belgijos Konstitucijos 170 straipsnio 1 dalis), Kipre (Kipro Konstitucijos 24 straipsnio 2 dalis), Estijoje (Estijos Konstitucijos 113 straipsnis), Suomijoje (Suomijos Konstitucijos 81 straipsnio 1 dalis), Italijoje (Italijos Konstitucijos 23 straipsnis), Airijoje (Airijos Konstitucijos 22.2.1–22.2.6 punktai), Nyderlanduose (Nyderlandų Konstitucijos 104 straipsnis), ?ekijos Respublikoje (?ekijos Respublikos pagrindinių teisių chartijos 11 straipsnio 5 dalis), Lietuvoje (Lietuvos Konstitucijos 127 straipsnio 3 dalis), Liuksemburge (Liuksemburgo Konstitucijos 99 straipsnis), Rumunijoje (Rumunijos Konstitucijos 56 straipsnio 3 dalis ir 139 straipsnio 1 dalis), Slovakijoje (Slovakijos Konstitucijos 59 straipsnio 2 dalis) ir Švedijoje (*Regeringsformen*, kuris kartu su dar trimis teisų aktais sudaro Švedijos Konstituciją, 1 skirsnio 4 straipsnis).

76 1789 m. rugpjūtio 26 d. *Declaration des droits de l'homme et du citoyen* (Žmogaus ir piliečio teisių deklaracija) 14 straipsnyje reikalaujama įstatymuose nustatyti šiuos elementus: mokesčių bazė, mokesčių tarifai ir visų rūšių mokesčių surinkimo tvarka.

77 Graikijos Konstitucijos 78 straipsnio 1 ir 4 dalyse reikalaujama, kad įstatymuose būtų nustatyti šie elementai: apmokestinamasis asmuo, apmokestinamų pajamų, turto, išlaidų arba sandorių rūšis, mokesčių tarifai, atleidimo nuo mokesčių atvejai ir mokesčių kreditai.

78 Portugalijos Konstitucijos 103 straipsnio 2 dalyje reikalaujama įstatymuose nustatyti šiuos elementus: mokesčių bazė, mokesčių tarifai, mokesčių lengvatos, apmokestinamiesiems asmenims taikomas garantijas, mokesčių mokėjimo ir surinkimo tvarka, baudas ir sankcijos.

79 Žr. Lenkijos Konstitucijos 217 straipsnį, kuris cituojamas šios išvados 6 punkte.

80 Bulgarijos, Čekijos Respublikos Estijos, Prancūzijos, Vokietijos, Graikijos, Nyderlandų, Lenkijos, Portugalijos, Švedijos ir Jungtinių Karalystės.

81 Šiuo požiūriu pagal EŽTK taikomi gana panašūs reikalavimai (žr. šios išvados 85 ir 86 punktus).

82 Taip yra Čekijos Respublikoje, Estijoje, Vokietijoje, Graikijoje, Lenkijoje ir Jungtinėje Karalystėje.

83 Taip yra Prancūzijoje.

84 Taip yra Nyderlanduose ir Švedijoje.

85 Pažymėtina, kad panašus reikalavimas išplaukia iš šioje išvadoje jau aptartos Strasbūro teismo jurisprudencijos (žr. šios išvados 82 punktą).

86 Taip buvo Bulgarijoje (iki 2017 m. sausio 1 d.) ir yra Čekijos Respublikoje, Vokietijoje, Graikijoje (nuo 2000 m.), Nyderlanduose, Švedijoje bei Jungtinėje Karalystėje.

87 Be Lenkijos, taip yra Bulgarijoje, Čekijos Respublikoje, Graikijoje ir Švedijoje.

88 Taigi, Nyderlanduose *Staatssecretarissen van Financiën* (finansų ministras) atitinkamame sprendime dėl PVM atskaitos kaip galimi kriterijai, kuriais remiantis turi būti apskaičiuojama pirkimo PVM atskaitytina dalis, nurodyti kvadratiniai metrai, kubiniai metrai, atitinkamos pajamos arba išlaidos.

89 Žr. Švedijoje taikomus 2015 m. rugpjūtio 25 d. mokesčių inspekcijos priimtus neprivalomo pobūdžio nurodymus Nr. 131 446423-15/111 ir 2017 m. gruodžio 19 d. jos neprivalomo pobūdžio nurodymus Nr. 202 377677-17/111.

90 Žr. 2014 m. gruodžio 17 d. *VAT Notice 700* (Pranešimas dėl PVM Nr. 700) (PVM vadovas, kuriame išdėstytos taisyklės ir procedūros) 32 straipsnio 5 dalį.

91 2016 m. birželio 22 d. sprendimas, C-11/15, EU:C:2016:470.

92 Išvada, pateikta byloje *Český rozhlas*, C-11/15, EU:C:2016:181.

93 2016 m. rugpjūtio 30 d. sprendimas, Nr. 5., *Afs 124/2014* 178.

- 94 Žr. šios išvados 39 punktą.
- 95 2013 m. lapkričio 28 d. Sprendimo *Taryba / Manufacturing Support & Procurement Kala Naft*, C-348/12 P, EU:C:2013:776, 121–123 punktai.
- 96 2009 m. rugsėjo 10 d. Sprendimo *Plantanol*, C-201/08, EU:C:2009:539, 46 punktas.
- 97 2008 m. rugsėjo 16 d. Sprendimo *Isle of Wight Council ir kt.*, C-288/07, EU:C:2008:505, 47 punktas.
- 98 2005 m. balandžio 26 d. Sprendimo *Goed Wonen*, C-376/02, EU:C:2005:251, 33 punktas.
- 99 Tą patį galima *a priori* pasakyti apie procedūrinius arba techninius reikalavimus. Tačiau, kadangi šis klausimas nepatenka į šios išvados taikymo sritį, jo toliau neaptarsiu.
- 100 Žr. šios išvados 41, 48 ir 55 punktus.
- 101 Žr. šios išvados 74 ir 75 punktuose nurodytą jurisprudenciją.
- 102 2014 m. liepos 1 d. Sprendimo *Ålands Vindkraft*, C-573/12, EU:C:2014:2037, 126 punktas.
- 103 Dėl Direktyvos 2006/112/EB 168 straipsnio aiškinimo žr. šios išvados 41, 48 ir 55 punktus.
- 104 Kaip suprantu, ši pareiga kyla iš PVM įstatymo 103 straipsnio 1 dalies, kuria įgyvendinta Direktyvos 2006/112/250 straipsnio 1 dalis.
- 105 Žr. šios išvados 8 išnašą.
- 106 Žr. šios išvados 112 punktą.
- 107 Čia pažymėtina, kad institucijos vadovo atstovai nurodė (o kiti dalyviai tam neprieštaravo), kad tai būtų objektyviai neįmanoma.
- 108 Žr. šios išvados 85 ir 91 punktus.
- 109 Žr. mokesčių teisėtumo principo aptarimą šios išvados 78–115 punktuose.
- 110 T. y. pagal kriterijus, aptartus šios išvados 35–60 punktuose.
- 111 Čia išdėstyta požiūris gali būti priešpriešinamas požiūriui, taikytam Sprendime *Pfeiffer ir kt.* (2004 m. spalio 5 d. sprendimo, C-397/01–C-403/01, EU:C:2004:584, 108 punktas).
- 112 Žr. 2013 m. vasario 26 d. Sprendimo *Melloni*, C-399/11, EU:C:2013:107, 60 punktą. Tačiau toje byloje Teisingumo Teismas padarė išvadą, jog būtų *todėl, kad* atitinkamos nuostatos buvo visiškai suderintos ES lygmeniu, nacionaliniam teismui *nebebuvo leidžiama* taikyti aukštesnį pagrindinį teisį apsaugos standartą, nurodytą jo nacionalinėje konstitucinėje teisėje.
- 113 1998 m. birželio 16 d. *Trybuna Konstytucyjny* (Konstitucinis Teismas) sprendimo, U 9/97, 51 punktas. Per posėdį taip pat paaiškėjo, kad tas teismas dar neturėjo galimybės išnagrinėti, ar Konstitucijai neprieštarauja tai, kad nėra numatyta pirkimo PVM paskirstymo būdų.
- 114 Žr. šios išvados 61, 64 ir 65 punktus.

115 Žr. šios išvados 57–59 punktus.

116 2017 m. gruodžio 5 d. Sprendimo *M. A. S. ir M. B.*, C-42/17, EU:C:2017:936, 47 punktas.