



Teismo praktikos rinkinys

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 į sumokėto 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 – Įžanga

1. Šis prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas², iš dalies pakeistos 1995 m. balandžio 10 d. Tarybos direktyva 95/7/EB³ (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 į pridėtinės vertės mokesčio (PVM), mokėtino už 2004 m., atskaitą ir šios atskaitos tikslinimo mišrios paskirties pastato, t. y. susijusio tiek su sandoriais, suteikiančiais teisę į atskaitą, tiek su sandoriais, nesuteikiančiais teisės į atskaitą, statybos ir naudojimo aplinkybėmis.
3. Nagrinėdamas šią bylą Teisingumo Teismas pirmiausia turi pateikti tam tikrų paaiškinimų dėl Sprendimo *BLC Baumarkt* (C-511/10, EU:C:2012:689) taikymo srities ir valstybės narės galimybės pakeitus įstatymą reikalauti, kad būtų tikslinama pradinė PVM, mokėtino už tuos metus, kol dar nebuvo įsigaliojęs minėtas pakeitimas, atskaita, kiek tai susiję ir su pastato dalimis, kurių naudojimas nesiskiria nuo numatytojo iš pradžių.

1 — Originalo kalba: prancūzų.

2 — OL L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23.

3 — OL L 102, p. 18; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 274.

4. Iš karto norėčiau pažymėti, kad remiantis Sprendimu *BLC Baumarkt* (C-511/10, EU:C:2012:689) atsakymas į prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo klausimus yra gana paprastas, nes pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies pirmą pastraipą ir 19 straipsnio 1 dalį valstybei narei draudžiama sistemingai ir neatsižvelgiant į skirtumus dėl visų mišrios paskirties prekių ir paslaugų teikti pirmenybę kitam teisės į sumokėto PVM atskaitą apimties apskaičiavimo metodui nei paskirstymo pagal apyvartą kriterijaus, nurodyto minėtose nuostatose, taikymas.

II – Teisinis pagrindas

A – Sąjungos teisė

5. Šeštosios direktyvos 17 straipsnyje „Teisės į atskaitą atsiradimas ir apimtis“ nustatyta:

„1. Teisė atskaityti mokestį atsiranda tuomet, kai atskaitytinas mokestis tampa apskaičiuotinas.

2. Tiek, kiek prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamas[is] asmuo turi turėti teisę iš mokesčio, kurį jis turi sumokėti, atskaityti:

a) pridėtinės vertės mokestį, apskaičiuotą ar sumokėtą 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 pridėtinės vertės mokestis gali būti atskaitomas, ir sandoriams, kuriems tenkantis pridėtinės vertės mokestis negali būti atskaitomas, gali būti atskaitoma tik tokia proporcinga pridėtinės vertės mokesčio dalis, kuri priskirtina pirmiesiems sandoriams.

Ši dalis turi būti nustatoma visiems apmokestinamo asmens vykdomiems sandoriams laikantis 19 straipsnio nuostatų.

Tačiau valstybės narės gali:

<...>

c) leisti ar reikalauti, kad apmokestinamasis asmuo darytų atskaitą pagal visų ar dalies prekių ir paslaugų panaudojimą;

<...>“

6. Šeštosios direktyvos 19 straipsnio „Atskaitos proporcijos apskaičiavimas“ 1 dalyje nurodyta:

„Atskaitos proporcija, nurodyta 17 straipsnio 5 dalies 1 punkte [pirmoje pastraipoje], turi būti apskaičiuojama trupmena, kurios:

— skaitiklis yra visa metinės apyvartos suma be pridėtinės vertės mokesčio iš sandorių, kuriems tenkantis pridėtinės vertės mokestis atskaitomas pagal 17 straipsnio 2 ir 3 dalis,

— vardiklis yra visa skaitiklyje nurodyta metinės apyvartos suma be pridėtinės vertės mokesčio ir metinės apyvartos iš sandorių, kuriems tenkantis pridėtinės vertės mokestis negali būti 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, į 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, į 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 nekilnojamas turtas yra įgyjamas kaip gamybos priemonės, tikslinimo laikotarpį 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, jų importą ar įsigijimą Bendrijoje arba už kitas paslaugas, kurias verslininkas naudoja šiems sandoriams:

1. neapmokestinamiesiems sandoriams;

<...>

(4) Jei verslininkas jam patiektą, importuotą ar Bendrijoje įsigytą jo verslui skirtą prekę ar suteiktą paslaugą 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 sandorių ekonominiu požiūriu neįmanoma priskirti kitaip.“

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

„Šia nuostata siekiama racionaliai paskirstyti už patiektas prekes ar suteiktas paslaugas sumokėtus pirkimo mokesčius. Šia nauja sistema apribojamas paskirstymo pagal apyvartą kriterijaus, kaip vienintelio kriterijaus, taikymas. Šį paskirstymo kriterijų 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 sandorių proporciją pripažintinas tinkamu apskaitiniu įverčiu 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 Šeštąją direktyvą nėra griežtai reikalaujama taikyti šio paskirstymo pagal apyvartą kriterijaus kaip bendrojo paskirstymo kriterijaus. Valstybės narėms neprivaloma tokia „proporcinė“ sistema, nes jos pagal šios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies trečią pastraipą 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 sumokėtų 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 statybą 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 penktąją, o antro sakinio atveju – į vieną dešimtąją 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 pastatą su gyvenamosios ir komercinės paskirties patalpomis. Šiame pastate, kuris buvo užbaigtas statyti 2004 m., yra šešios gyvenamosios ir komercinės paskirties patalpos ir dešimt vietų požeminėje automobilių stovėjimo aikštelėje. Kai kurios šios patalpos ir vietos buvo išnuomosos nuo 2002 m. spalio mėn.

15. Dėl 1999–2003 mokesčių metų nekilnojamojo turto įmonė *Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR* apskaičiavo savo teisę į už griovimo ir statybos darbus mokėtino PVM atskaitą taikydama paskirstymo kriterijų, pagrįstą santykiu tarp apyvartos, numatomos iš komercinių patalpų nuomos (kuriai taikomas PVM), ir apyvartos, numatomos iš kitų nuomos sandorių (kuriems PVM netaikomas) (toliau – paskirstymo pagal apyvartą kriterijus). Pagal šį paskirstymą atskaitytina PVM dalis sudarė 78,15 %. Dėl PVM sumos, kurią galima atskaityti už 2001 ir 2002 m., pateikus du skundus Krėfeldo mokesčių inspekcijai šį paskirstymo kriterijų pripažino priimtiniu.

16. 2004 m. kai kurios pastato dalys, kurias iš pradžių buvo numatyta skirti PVM apmokestinamam naudojimui, buvo išnuomos pagtalpų PVM neapmokestinamus sandorius. Siekdama patikslinti atliktą atskaitą *Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR* 2004 m. deklaracijoje apskaičiavo kompensuojamąją sumą, kurią nustatė taikydama paskirstymo pagal apyvartą kriterijų. Bendra *Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR* grąžintina suma sudarė apie 3 500 EUR.

17. Krėfeldo mokesčių inspekcija atmetė šį apskaičiavimo būdą remdamasi tuo, kad įsigaliojus Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 15 straipsnio 4 dalies trečiam sakiniui paskirstymo pagal apyvartą kriterijų galima taikyti tik tuo atveju, jei netinka joks kitas mišrios paskirties prekių ir paslaugų priskyrimo metodas. Kadangi galima nustatyti – be to, nustatyti tiksliau – prekių ir paslaugų, susijusių su pastato griovimu ar statyba, priskyrimą atsižvelgiant į komercinių patalpų ploto (kvadratiniai metrai) ir gyvenamosios paskirties patalpų ploto santykį (toliau – paskirstymo pagal plotą kriterijus), Krėfeldo mokesčių inspekcija buvo tos nuomonės, kad *Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR* turėjo taikyti tokį paskirstymo kriterijų. Todėl minėta inspekcija paskirstė už 1999–2004 m. sumokėto PVM, susijusio su statybos išlaidomis, sumas, atsižvelgdama į įvairias komercinės paskirties patalpas ir gyvenamosios paskirties patalpas ir dėl kiekvienos patalpos, įskaitant patalpas, kurių faktinis naudojimas nesiskyrė nuo numatytojo iš pradžių, taikydama paskirstymo pagal plotą kriterijų nustatė korekcinę sumą. Krėfeldo mokesčių inspekcija nustatė, kad atskaitos procentinis dydis yra 38,74 %, o tai atitinka bendrą pastato dalių, kurių nuoma apmokestinama, plotą, ir nurodė, kad *Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR* už 2004 m. grąžintina PVM suma – 950 EUR.

18. *Finanzgericht Düsseldorf* (Diuseldorfo finansinių bylų teismas) iš dalies panaikino šį pranešimą apie mokesčio perskaičiavimą remdamasis tuo, kad paskirstymo pagal plotą kriterijus negali būti taikomas dėl PVM, susijusio su aptariamo pastato priežiūros išlaidomis, patirtomis nuo 2004 metų. Todėl jis nustatė, kad už 2004 m. *Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR* grąžintina PVM suma yra šiek tiek daugiau nei 1 700 EUR.

19. Abi šalys pagrindinėje byloje dėl šio sprendimo pateikė kasacinius skundus *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansinių bylų teismas).

20. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo teigimu, šioje byloje, pirma, kyla klausimų, susijusių su Teisingumo Teismo Sprendime *BLC Baumarkt* (C-511/10, EU:C:2012:689) pateiktu Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies išaiškinimu.

21. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs 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 <...> įsigijamas 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 „procentinį 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 trečias sakinytis 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 sąlyga, kad pasirinktas metodas turi užtikrinti tikslesnį atliktinos atskaitos paskirstymą, šiuo atveju įvykdyta, 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 *Armbrecht* (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 likusių sumų, susijusių 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 punktas) Teisingumo Teismas patikslino, jog taikyti kitą mišrios paskirties prekių ir paslaugų prikyrimo metodą nei nurodytas Šeštojoje direktyvoje valstybė narė 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 aktų pakeitimų, susijusių su pačiu teisės į atskaitą buvimu. Šiomis aplinkybėmis kyla abejonių dėl to, ar pagal Šeštosios direktyvos 20 straipsnį valstybė narė gali reikalauti, kad apmokestinamasis asmuo atliktų PVM tikslinimą dėl to, jog ši valstybė narė

pakeitė taikytiną mišrios paskirties prekių ir paslaugų priskyrimo metodą, įskaitant 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 teisėtų lūkesčių ir teisinio saugumo principus nėra draudžiama tikslinti PVM. Iš tikrųjų šis teismas pažymi, pirma, kad Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 15 straipsnio 4 dalies trečias sakinytis 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 administracinės ir teisminės 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 trečio 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 trečią pastraipą valstybėms narėms leidžiama apskaičiuojant už konkretų sandorį, 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 Baumarkt*, C-511/10, EU:C:2012:689).

a) Ar įsigyjant arba statant mišrios paskirties pastatą gautos paslaugos, kurių apmokestinamoji vertė priskiriama prie įsigijimo 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 mokeskis paskirstomas pagal ploto arba apyvartos kriterijų?

b) Ar Europos Sąjungos Teisingumo Teismo sprendime *BLC Baumarkt* (C-511/10, EU:C:2012:689) nustatyti principai ir atsakymas į pirmesnę 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 sumokėtą pirkimo mokesį už mišrios paskirties pastato statybą paskirsto pagal šios direktyvos 19 straipsnio 1 dalyje įtvirtintą ir pagal nacionalinę teisę leidžiamą apyvartos kriterijų, o valstybė narė vėliau, per tikslinimo laikotarpį, nurodo teikti pirmenybę kitam paskirstymo kriterijui?

3. Jeigu į šį klausimą būtų atsakyta teigiamai, ar laikantis teisinio saugumo ir teisėtų lūkesčių principų negalima taikyti [Šeštosios direktyvos] 20 straipsnio, jei valstybė narė minėtais atvejais nei aiškiai nurodo atlikti sumokėto pirkimo mokesčio tikslinimo, nei nustato pereinamojo laikotarpio sistemos ir jei apmokestinamojo asmens atliktą sumokėto pirkimo mokesčio paskirstymą pagal apyvartos kriterijų *Bundesfinanzhof* [Federalinis finansinių bylų teismas] iš esmės pripažino tinkamu?“

30. Dėl šių klausimų rašytines pastabas pateikė Vokietijos Federacinės Respublikos, Jungtinės Didžiosios Britanijos ir Šiaurės Airijos Karalystės vyriausybės ir Europos Komisija. Šios suinteresuotosios šalys taip pat buvo išklaustytos per posėdį, kuris įvyko 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 Baumarkt* (C-511/10, EU:C:2012:689) taikymo sritį 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 į atskaitą (kaip antai dėl tam tikrų pastato dalių 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 teisėtų lūkesčių apsaugos principus nustatomos valstybės narės teisei reikalauti, kad apmokestinamasis asmuo, įstatymu pakeitus PVM atskaitos apskaičiavimo sąlygas, patikslintų iki šio pakeitimo įsigaliojimo atliktą pradinę PVM atskaitą.

33. Nors šiuose klausimuose didžiausias dėmesys skiriamas pirmiausia mišrios paskirties pastato, aptariamo pagrindinėje byloje, mokesčiniam vertinimui, pažymėtina, kad, kaip matyti iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą motyvų ir suinteresuotųjų šalių pastabų, ši byla kelia įvairių klausimų, susijusių su nacionalinės teisės nuostatos, kaip antai Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 15 straipsnio 4 dalies trečio sakinio, įtraukto nuo 2004 m. sausio 1 d., suderinamumu tiek su Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalimi, tiek su teisinio saugumo ir teisėtų lūkesčių apsaugos principais.

34. Šie klausimai yra beveik tokie patys kaip ir kilusieji byloje, kurioje priimtas Sprendimas *BLC Baumarkt* (C-511/10, EU:C:2012:689), kuri buvo susijusi su irgi *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansinių bylų teismas) pateiktu prašymu priimti prejudicinį sprendimą esant panašioms aplinkybėms. 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 trečiu sakiniu dėl PVM, taikomo visoms mišrios paskirties prekėms ir paslaugoms, atskaitos apskaičiavimo sąlygų, kuriuo paskirstymo pagal apyvartą kriterijus buvo perkeltas į „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 Baumarkt* (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 pateikusio teismo, kuriais bendrai nukrypstama nuo Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies pirmoje ir antroje pastraipose bei 19 straipsnio 1 dalyje įtvirtintų taisyklių, 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 <...>“.

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

36. Tačiau nei Vokietijos vyriausybė, nei, atrodo, *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansinių bylų teismas) nepadarė išvadų iš šio teiginio, aiškiai susijusio su Vokietijos teisės aktų leidėjo priimtu Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 15 straipsnio 4 dalies trečiu sakiniu, kurio taikymas vėl ginčijamas pagrindinėje 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 į kiekvieną iš prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo klausimų atsakytį 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, kuri visą moka galutinis vartotojas, būdingas neutralumas visais gamybos ir prekybos etapais. Iki šio galutinio vartotojo etapo gamybos ir prekybos grandinę 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 įsigyja prekių ar gauna paslaugų dėl savo apmokestinamųjų sandorių sudarymo, jis turi teisę atskaityti minėtoms prekėms ar paslaugoms taikytą PVM. Kaip ne kartą yra nurodęs Teisingumo Teismas, teisė į atskaitą, kuri iškart taikoma visiems PVM už atliktus apmokestinamuosius sandorius, yra sudedamoji PVM sistemos dalis ir iš esmės negali būti ribojama⁵.

40. Vis dėlto sunkumų gali kilti „mišrios paskirties“ prekių ar paslaugų atvejais, kai apmokestinamasis asmuo, vykdydamas savo ūkinę veiklą, įsigyja prekių ar gauna paslaugų 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 paskirtimi⁶.

42. Tačiau šioje byloje aptariama tik viena jų grupė. Tai grupė, kuriai priklauso Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalis⁷.

43. Šioje nuostatoje įtvirtinta sistema skirta pirkimo PVM, taikomam išlaidoms, susijusioms vien su atliktais ekonominiais sandoriais, iš kurių vieni suteikia teisę į atskaitą, o kiti nesuteikia, nes yra neapmokestinami⁸. Taip yra tuo atveju, kai, kaip pagrindinėje 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 sandoriams⁹.

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

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

7 – Antroji grupė, nesusijusi su šia byla, apima prekes ir paslaugas, naudojamas ir sandoriams, kuriems taikoma pirkimo mokesčio atskaita, ir su apmokestinamojo asmens įmone 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 Schifffahrt* (C-108/14 ir C-109/14, EU:C:2015:496, 26 ir 27 punktai).

9 – Žr. visų 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).

45. Remiantis Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies antra pastraipa teisė į atskaitą apskaičiuojama pagal proporciją, nustatomą pagal šios direktyvos 19 straipsnio 1 dalį¹⁰, t. y. taikant paskirstymo pagal apyvartą kriterijų.

46. Vis dėlto, kaip yra patikslinęs Teisingumo Teismas, pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies trečią pastraipą, prasidedančią žodžiu „tačiau“, leidžiama nukrypti nuo šio straipsnio 5 dalies pirmoje ir antroje pastraipose nustatytos taisyklės¹¹.

47. Iš tikrųjų pagal šį straipsnį valstybėms narėms leidžiama pasirinkti vieną iš kitų teisės į atskaitą nustatymo metodų, išvardytų šio straipsnio trečioje pastraipoje, tarp kurių pirmiausia nurodyta galimybė „leisti ar reikalauti, kad apmokestinamasis asmuo darytų atskaitą pagal visų ar dalies prekių ir paslaugų panaudojimą“ (17 straipsnio 5 dalies c punktas), ir, Teisingumo Teismo teigimu, apimančių paskirstymo kriterijų, pagrįstą mišrios paskirties pastato dalių plotu¹².

48. Tačiau Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies trečia pastraipa laikytina nuo šio straipsnio 5 dalies pirmos ir antros pastraipų nukrypti leidžiančia nuostata¹³.

49. Valstybės narės, naudodamosi šia nuostata joms suteikta diskrecija, turi atsižvelgti į Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies pirmos pastraipos veiksmingumą, į šios direktyvos tikslą ir sistemą, taip pat į bendrą PVM sistemą pagrindžiančius principus, pirmiausia į mokesčio neutralumo ir proporcingumo principus¹⁴.

50. Taigi valstybių narių kompetencija taikyti kitą PVM atskaitos apskaičiavimo metodą nei pagrįstasis apyvarta yra apribota.

51. Kaip matyti pirmiausia iš sprendimų *BLC Baumarkt* (C-511/10, EU:C:2012:689) ir *Banco Mais* (C-183/13, EU:C:2014:2056), valstybių narių naudojimuisi suteikta galimybė nustatytos dvi kartu įvykdytinios sąlygos.

52. Pirma, valstybė narė turi būti pasirinkusi vieną iš metodui, pagrįstam apyvarta, alternatyvių metodų, taikomą „konkrečiam sandoriui“¹⁵ ar bent jau „tik konkrečiais atvejais“¹⁶, arba siekiant atsižvelgti į „apmokestinamojo asmens tam tikrai veiklai būdingas ypatybes“¹⁷. Kitaip tariant, bet kuriuo atveju alternatyvus apskaičiavimo metodas neturi būti pripažintas nuo metodo, pagrįsto apyvarta, leidžiančiu nukrypti bendruoju metodu¹⁸.

53. Antra, alternatyviu metodu turi būti užtikrinamas „tikslėnis“ teisės į sumokėto pirkimo PVM atskaitą apimties nustatymas¹⁹, nei taikant paskirstymo pagal apyvartą kriterijų²⁰.

10 — Sprendimai *Royal Bank of Scotland* (C-488/07, EU:C:2008:750, 18 punktas), *BLC Baumarkt* (C-511/10, EU:C:2012:689, 14 punktas) ir *Le Crédit Lyonnais* (C-388/11, EU:C:2013:541, 29 punktas).

11 — Žr. sprendimus *Royal Bank of Scotland* (C-488/07, EU:C:2008:750, 19 punktas) ir *BLC Baumarkt* (C-511/10, EU:C:2012:689, 15 punktas).

12 — Žr. Sprendimą *BLC Baumarkt* (C-511/10, EU:C:2012:689, 24 punktas).

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

14 — Žr. sprendimus *BLC Baumarkt* (C-511/10, EU:C:2012:245, 16 ir 22 punktai), *Le Crédit 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 Baumarkt* (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 — Sprendimas *BLC Baumarkt* (C-511/10, EU:C:2012:689, 17 punktas).

19 — Sprendimas *BLC Baumarkt* (C-511/10, EU:C:2012:689, 18, 24, 26 punktai ir rezoliucinė dalis).

20 — Taip pat žr. Sprendimą *Banco Mais* (C-183/13, EU:C:2014:2056, 32 punktas).

54. Sprendime *BLC Baumarkt* (C-511/10, EU:C:2012:689) Teisingumo Teismo pateiktame vertinime šios dvi sąlygos, atrodo, atspindi atsižvelgimą į Šeštosios direktyvos paskirtį, ja siekiamus tikslus ir joje nustatytus principus; iš tikrųjų jos leidžia užtikrinti neutralumo principo laikymąsi ir tiksliau apskaičiuoti teisės į atskaitą apimtį kiekvieną kartą, kai tai yra pateisinama, neiškraipant PVM atskaitos apskaičiavimo sistemos pagrindinės struktūros, kuri pagrįsta iš esmės pirmenybės teikimu paskirstymo pagal apyvartą kriterijui²¹.

55. Mano manymu, tik laikydamosi šių sąlygų valstybė narė gali pasirinkti kitokį teisės į atskaitą, susijusią su mišrios paskirties prekėmis ir paslaugomis, apskaičiavimo metodą nei nustatytasis Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies trečios pastraipos c punkte.

56. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas trumpai aptaria pirmąją iš minėtų sąlygų, tačiau tiesiogiai neklausia Teisingumo Teismo dėl išvadų, kurias reikėtų daryti atsižvelgiant į tai, kad Vokietijos Federacinė Respublika neįvykdė šios sąlygos, nors tai matyti iš Sprendimo *BLC Baumarkt* (C-511/10, EU:C:2012:689) 17–19 punktų.

57. Konkrečiau kalbant, viena vertus, tik dėl teisės į atskaitą, susijusią su mišrios paskirties pastato išlaikymo ir priežiūros išlaidomis, apskaičiavimo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kyla klausimas, ar, darant prielaidą, kad galima taikyti kitą PVM atskaitos apskaičiavimo metodą nei paskirstymo pagal apyvartą, susijusią su minėtomis išlaidomis, kriterijus, kaip ir metodą, taikytą 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, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas užsimena apie labai bendrą Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 15 straipsnio 4 dalies trečio sakinio pobūdį, jo abejonės 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 pradinę PVM atskaitą.

59. Priešingai, prašymą 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 trečio sakinio nuostatas ir jų nulemtą tik papildomą paskirstymo pagal apyvartą kriterijaus pobūdį.

60. Kitaip tariant, prašymą 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 trečio sakinio bendrą pobūdį, „tarsi“ Teisingumo Teismas būtų leidęs Vokietijos teisės aktų leidėjui 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 bendrą PVM sistemą pagrindžiančių principų“.

21 — Šiuo klausimu žr. generalinio advokato P. Cruz Villalón išvadą, pateiktą byloje *BLC Baumarkt* (C-511/10, EU:C:2012: 245, 44 punktas).

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 apyvertą kriterijui, arba bet kuriuo atveju tuo, kad šis kriterijus nėra vien papildomas, o būtent toks šio kriterijaus pobūdis matyti iš Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 15 straipsnio 4 dalies trečio sakinio.

64. Manyti, kaip ir Vokietijos teisės aktų leidėjas, kad apyvertos kriterijus „įtvirtinamas kaip galutinis“²², jei visi kiti priskyrimo metodai netinka, neskiriant atitinkamų mišrios paskirties sandorių, reiškia pažeisti Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies pirmoje pastraipoje nustatytą bendrąją taisyklę ir nukrypti nuo šios „direktyvos 12 konstatuojamojoje dalyje nurodyt[o] jos tiksl[o], kad atskaitos proporcija turėtų būti panašiai apskaičiuojama visose valstybėse narėse“²³.

65. Tiesa, Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies trečios pastraipos c punkte nustatyta, kad valstybė 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 trečios pastraipos c punktu paprasčiausiai siekiama, kaip savo rašytinėse 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 trečio sakinio c punktu suteikiamas leidimas, mano manymu, reiškia, kad valstybė narė turi būti iš anksto aiškiai ir tiksliai nurodžiusi atitinkamus sandorius. Tačiau Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 15 straipsnio 4 dalies trečias sakinytas taikomas visoms mišrios paskirties prekėms ir paslaugoms ir jame bendrai nurodyta, kad paskirstymo pagal apyvertą 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 Šeštąją direktyvą atitinkančio Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 15 straipsnio 4 dalies trečio sakinio aiškinimo, nes paskirstymo pagal apyvertą kriterijus taikytinas, jei ekonominiu požiūriu joks kitoks *tikslesnis* priskyrimas neįmanomas.

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

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

22 — Pakartojant generalinio advokato P. Cruz Villalón posakį, pavartotą jo išvadoje, pateiktoje byloje *BLC Baumarkt* (C-511/10, EU:C:2012:245, 52 punktas).

23 — Sprendimas *BLC Baumarkt* (C-511/10, EU:C:2012:689, 17 punktas).

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 trečiu sakiniu, nors tai dar turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas²⁴, minėtas teismas privalo užtikrinti visišką pirmosios iš minėtų nuostatų veiksmingumą, savo iniciatyva netaikydamas antrosios²⁵.

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 apyvertą kriterijumi, kurį taikė ieškovė pagrindinėje byloje, vadovaudamasi aiškiais ir besąlyginėmis 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 trečio sakinio nesuderinamumą su Šeštąja direktyva, laikytina, jog Vokietijos Federacinė Respublika netinkamai pasinaudojo šios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies trečia pastraipa suteikiama galimybe, o tai reiškia, kad šioje valstybėje narėje taikytinas tik paskirstymo pagal apyvertą kriterijus.

74. Šiomis aplinkybėmis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo klausimai, susiję su teisės į atskaitą apimties apskaičiavimo metodo, alternatyvaus paskirstymo pagal apyvertą 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 trečio sakinio įsigaliojimu, nes šios nuostatos taikymu negalima remtis ieškovės 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 į sumokėto PVM atskaitą apimties apskaičiavimo metodui nei paskirstymo pagal apyvertą 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 apyvertą kriterijų, atitinkama valstybė narė apmokestinamųjų asmenų atžvilgiu negali remtis šių kitų metodų taikymu.

76. Tam atvejui, jei Teisingumo Teismas nepritartų mano atliktam vertinimui ir siūlomam atsakymui, papildomai išnagrinėsiu visus tris prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo klausimus.

C – Papildomai – dėl pirmojo prejudicinio klausimo

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

24 — Primintina, kad Sąjungos teisę atitinkančio nacionalinės teisės aiškinimo pareiga negali būti pagrindas pirmiausia nacionalinę teisę aiškinti *contra legem*; žr., be kita ko, sprendimus *Lopes Da Silva Jorge* (C-42/11, EU:C:2012:517, 55 punktas) ir *Association de médiation sociale* (C-176/12, EU:C:2014:2, 39 punktas).

25 — Šiuo klausimu žr. Sprendimą *Taricco ir kt.* (C-105/14, EU:C:2015:555, 49 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

78. Prašymą 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 Baumarkt* (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. Šį skyrimą atsižvelgiant į patirtų pirkimo išlaidų pobūdį, sprendžiant iš prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo paaiškinimų, atrodo, lėmė Vokietijos valdžios institucijų ir mokestines 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, paslaugos, dėl kurių susidarė šios sumos, iš esmės yra labiau susijusios su pastato plotu nei su apyvarta, gauta naudojant šį plotą.

80. Šį klausimą, atrodo, taip pat lemia dar viena dviprasmybė ar bent jau dėstymo neaiškumas Sprendimo *BLC Baumarkt* (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 trečią pastraipą valstybės narės pasirinktas teisės į atskaitą apimties apskaičiavimo metodas turi užtikrinti „tikslesnį“ sumokėto pirkimo PVM atskaitos proporcijos nustatymą, nei taikant paskirstymo pagal apyvartą kriterijų, o to paties sprendimo 23 punkte nurodyta, kad atskaitos proporcijos apskaičiavimas turi būti „kuo tikslnesnis“.

82. Taigi, nors tai aiškiai neatspindi prašyme priimti prejudicinį sprendimą, iš šį prašymą pateikusių teismo analizės, atrodo, matyti, kad pirmoji jo siūlomos alternatyvos dalis, t. y. paskirstymo kriterijaus, pagrįsto Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies pirma arba trečia pastraipa, taikymas tik toms pastato dalims, kurios faktiškai yra mišriai naudojamos, gali duoti dar tikslesnį rezultatą nei tas, kuris būtų gautas atliekant skaičiavimą, pagrįstą tokio kriterijaus taikymu visam atitinkamam pastatui.

83. Todėl reikia patikslinti, ar, jei valstybė narė pasinaudoja Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies trečia pastraipa suteikta galimybe, ji turi pasirinkti kuo tikslesnį apskaičiavimo metodą, ar tiesiog metodą, užtikrinantį tikslesnį teisės į atskaitą apimties nustatymą, nei taikant paskirstymo pagal apyvartą kriterijų²⁶.

84. Dėl prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo analizės norėčiau pateikti tris pastabas.

85. Pirmą, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo daromo skyrimo, kuris grindžiamas Sprendimo *Armbrecht* (C-291/92, EU:C:1995:304) aiškinimu, mano manymu, negalima pritaikyti aplinkybėms, susijusioms su Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalimi, kurios, kitaip nei bylos, kurioje priimtas šis sprendimas, aplinkybės, yra susijusios tik su apmokestinamųjų asmenų profesiniais tikslais sudarytais sandoriais.

86. Iš tikrųjų, kaip savo rašytinėse pastabose taikliai pažymėjo Jungtinės Karalystės vyriausybė, Sprendimas *Armbrecht* (C-291/92, EU:C:1995:304) susijęs su klausimu, ar asmuo, pardavęs pastatą, naudotą ir komerciniais, ir privačiais tikslais, turi deklaruoti PVM dėl privačiais tikslais naudotos pastato dalies. Priminęs, kad asmuo, sudarantis sandorį kaip privatus asmuo, veikia ne kaip PVM mokėtojas, Teisingumo Teismas minėto sprendimo 21 punkte patikslino, kad „paskirstymas daliai,

26 — Būtent taip ir Jungtinės Karalystės vyriausybė suprato argumentavimą, pagrindžiantį prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo pirmąjį klausimą.

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“, t. y., kitaip tariant, atsižvelgiant į įvairių pastato dalių naudojimą.

87. Šis aiškinimas, kaip matyti iš Sprendimo *Armbrecht* (C-291/92, EU:C:1995:304) 21 punkte daromos nuorodos į generalinio advokato F. G. Jacobs išvados, pateiktos toje byloje (C-291/92, EU:C:1995:99), 50 punktą, atrodo, yra pateisinamas siekiant išvengti, atsižvelgiant į šio generalinio advokato pateiktus pavyzdžius, dvigubo apmokestinimo, kurį lemtų „priskyrimas privačiam naudojimui, [pagrįstas] nekintamu geografiniu turto suskirstymu“, rizikos, taigi neleidžiant atitinkamam asmeniui paskesnio erdvės 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), atmetė Sprendimo *Armbrecht* (C-291/92, EU:C:1995:304) 21 punkte pateiktą teiginį, kad paskirstymas atsižvelgiant į 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 į PVM taikymo sritį ir dėl kurių atskaita tebėra galima.

89. Priešingai, nei teigia prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs 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, dviprasmybė, kurią lemia Sprendimo *BLC Baumarkt* (C-511/10, EU:C:2012:689) 23 punkto formuluotė, gali būti lengvai panaikinta vien perskaičius šio sprendimo rezoliucinę dalį ir kitus punktus, patvirtinančius jo motyvus. Iš tikrųjų pagal pastaruosius tereikia, kad dėl atitinkamo sandorio valstybės narės pasirinktu PVM atskaitos apskaičiavimo metodu pasinaudojant galimybe, kurią suteikia Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies trečia pastraipa, būtų užtikrintas tikslesnis, o ne kuo tikslesnis rezultatas, nei taikant paskirstymo pagal apyvartą kriterijų.

91. Valstybėms narėms naudojantis savo diskrecija, turima renkantis vieną iš apskaičiavimo metodų, nurodytų 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 apyvartą kriterijus jau pagrįstas tam tikrais supaprastinimais, užtikrinančiais teisingą ir gana tikslų galutinės atskaitytinos sumos apskaičiavimą²⁷, 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.

27 — Šiuo klausimu žr. generalinio advokato P. Cruz Villalón išvadą, pateiktą byloje, kurioje priimtas Sprendimas *BLC Baumarkt* (C-511/10, EU:C:2012:245, 33 punktas).

94. Todėl manau, kad reikia atmesti Vokietijos vyriausybės teiginį, pagal kurį pasirinkimas tiesiogiai priskirti išlaidas tam tikroms (mišrios paskirties) pastato dalims nereikia kito „paskirstymo kriterijaus“, kuris nurodytas Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies trečioje pastraipoje ir išaiškintas Sprendime *BLC Baumarkt* (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 valstybėms narėms suteikiama galimybė reikalauti arba leisti, kad apmokestinamasis asmuo atliktų atskaitą pagal *visų ar dalies* atitinkamų prekių ir paslaugų panaudojimą. Taigi, kad ir ką sakytų Vokietijos vyriausybė, atitinkamų išlaidų tiesioginio priskyrimo tam tikroms mišrios paskirties pastato dalimis 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 Baumarkt* (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 nereikia, kad tokio pastato naudojimas, priežiūra ir išlaikymas yra atsieti nuo pasinaudojimo galimybę, kuri valstybėms narėms 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 apyvertą kriterijui alternatyvų metodą, turėtų būti draudžiama taikyti tokį metodą apskaičiuojant atskaitytiną PVM, susijusį su išlaidomis, patirtomis dėl tokio pastato naudojimo ar priežiūros.

99. Lemiamą 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 apyvertą 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 įvairias pastato dalis, mano nuomone, niekas nekliudo šiai valstybei narei dėl tokios rūšies sandorių pasinaudoti galimybę, suteikiama Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies trečia pastraipa.

101. Su sąlyga, kad valstybė narė laikėsi 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 apyvertą 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 patikslintų pradinę 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 pateikusių teismo abejonės susijusios su aplinkybėmis, kai ieškovės pagrindinėje byloje atlikta pradinė atskaita susijusi su penkerių metų laikotarpiu (t. y. 1999–2003 m.), einančiu prieš metus, kuriais įsigaliojo Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 15 straipsnio 4 dalies trečias sakiny (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 į 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 ribojama²⁸, Šeštojoje direktyvoje taip pat nustatytos iš pradžių atskaityto PVM tikslinimo taisyklės, kurios pačios yra šia direktyva nustatytos PVM atskaitos sistemos sudedamoji dalis²⁹.

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, į kurią 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, į kurią turima teisė, metiniais svyravimais*, palyginti su tais metais, kuriais prekės buvo įsigytos ar pasigamintos.

109. Pagal minėtą nuostatą tuo atveju, kai nekilnojamas turtas įgyjamas kaip gamybos priemonės, valstybės narės tikslinimo laikotarpį gali pratęsti iki 20 metų³⁰.

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

28 — Žr., be kita ko, Sprendimą *Enel Maritsa Iztok 3* (C-107/10, EU:C:2011:298, 32 punktą ir jame nurodyta teismo praktiką).

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

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 punktą) ir *Pactor Vastgoed* (C-622/11, EU:C:2013:649, 34 punktą) (išskirta mano).

111. Teisingumo Teismas būtent dėl 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, į 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, į kurią apmokestinamasis asmuo turėjo teisę, arba – pagal šio straipsnio 2 dalį, taikomą nekilnojamajam turtui, – remiantis vélesniais atskaitomos sumos, į kurią turima teisė, metiniais svyravimais, palyginti su tais metais, kuriais prekės buvo įsigytos ar pasigamintos.

113. Remdamasis būtent 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, apmokestinimą 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 didesnę atskaitos tikslumą arba leisti išvengti netikslumų apskaičiuojant atskaitą.

116. Akivaizdu, kad tikslinimą reikia atlikti tuo atveju, jei valstybė narė vadovaudamasi Šeštosios direktyvos nuostatomis pakeičia atitinkamo pardavimo sandorio apmokestinamą ar neapmokestinamą pobūdį. Nėra jokios abejonės, kad toks tikslinimas yra privalomas³³.

117. Tačiau pagal Šeštosios direktyvos 20 straipsnį valstybei narei nedraudžiama reikalauti, kad toks tikslinimas būtų atliktas, jeigu ji nusprendė pakeisti teisės į atskaitą apimties apskaičiavimo sąlygas, pagal šios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies trečią pastraipą ir bendros PVM sistemos principus pasirinkdama metodą, užtikrinantį tikslesnį rezultatą, nei taikant paskirstymo pagal apyvartą kriterijų.

118. Iš tikrųjų tokiu atveju tikslinimas padidina atskaitos, atliktinos tais metais, kuriais nekilnojamojo turto įsigijimo išlaidos nurašomos, tikslumą³⁴.

119. Be to, kaip per posėdį teigė ir Jungtinė Karalystė, leisti apmokestinamajam asmeniui, kaip nurodo Komisija, ir toliau taikyti paskirstymo pagal apyvartą kriterijų dėl viso su nekilnojamuoju turtu susijusio tikslinimo laikotarpio, nors valstybė narė būtų priėmusi įstatymo pakeitimą, pagal kurį pirmenybė teikiama alternatyvaus apskaičiavimo metodo, užtikrinančio tikslesnį rezultatą, taikymui, reikėtų suteikti naudos apmokestinamiesiems asmenims, įsigijusiems nekilnojamojo turto iki šio įstatymo pakeitimo įsigaliojimo. Iš tikrųjų tokiu atveju neatsižvelgiant į šį įstatymo pakeitimą kasmetinis tikslinimas, susijęs su visu tikslinimo laikotarpiu (nuo 5 iki 20 metų, valstybių narių pasirinkimu), ir toliau galėtų būti atliekamas taikant metodą, kuris pirmiau buvo taikomas dėl šios rūšies turto įsigijimo ar statybos sandorių ir pagal kurį gaunamas rezultatas yra ne toks tikslus.

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 ilgainiui nurašomos; šiuo atžvilgiu žr., be kita ko, Sprendimą *Centralan Property* (C-63/04, EU:C:2005:773, 55 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

120. Todėl manau, kad pagal Šeštosios direktyvos 20 straipsnį valstybei narei nedraudžiama reikalauti, kad apmokestinamasis asmuo tikslintų pradinę pirkimo PVM atskaitą, susijusią su mišrios paskirties pastato statybos išlaidomis, tuo atveju, jei ši valstybė narė pagal įstatymą tikslinimo laikotarpiu teikia pirmenybę paskirstymo kriterijui, užtikrinančiam tikslesnį PVM atskaitos rezultatą, nei taikant paskirstymo kriterijų, kuriuo vadovautasi pradinės atskaitos metu.

121. Tačiau naudodamasi tokia pagal Šeštąją direktyvą turima prerogatyva valstybės narės negali nepaisyti apmokestinamųjų asmenų teisinio saugumo ir teisėtų lūkesčių apsaugos principų, kurie abu yra Sąjungos teisės sistemos dalis³⁵.

122. Dėl pirmojo šių principų pažymėtina, jog pagal jį reikalaujama, kad, viena vertus, teisės normos būtų aiškios ir tikslios ir, kita vertus, jų taikymą teisės subjektai galėtų numatyti³⁶.

123. Be to, teisinio saugumo principas taikomas ypač griežtai, kai kalbama apie teisės aktus, galinčius lemti finansinę naštą, siekiant, kad suinteresuotieji asmenys galėtų tiksliai žinoti, kokios pareigos jiems tenka pagal šiuos aktus³⁷.

124. Taip pat pažymėtina, kad Teisingumo Teismas yra nusprendęs, jog pagal teisinio saugumo principą nacionalinės teisės aktų leidėjui draudžiama, išskyrus išimtines aplinkybes, pateisinamas bendrojo intereso tikslu, nustatyti remiantis Sąjungos teise priimto teisės akto galiojimo pradžia anksčiau, nei jis buvo paskelbtas³⁸.

125. Nagrinėjamu atveju prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo įvairias aplinkybes, verčiančias abejojti, kad laikomasi šio principo.

126. Be argumentų, kuriuos pateikiau nagrinėdamas esminį klausimą, visiškai pritariu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo argumentui, kad Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 15 straipsnio 4 dalies trečias sakinytis yra nepakankamai tikslus, kad būtų galima suprasti, jog jis lemia sumokėto pirkimo PVM tikslinimą, kiek tai susiję su atskaita, atlikta dėl metų,ėjusių 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 straipsnį į nacionalinę teisę perkelianti nuostata³⁹.

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-7/02, EU:C:2004:263).

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

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

37 — Ten pat (29 punktą 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 aplinkybėms, į kurias buvo atsižvelgta atliekant pradinę atskaitą; taigi taip buvo perkelta į nacionalinę teisę Šeštosios direktyvos 20 straipsnio 1 dalis, o ne šios direktyvos 20 straipsnio 2 dalis.

130. Iš tikrųjų pastarojoje byloje Teisingumo Teismas nustatė, jog Nyderlandų teisės aktų leidėjas ėmėsi priemonių, kad apmokestinamiesiems asmenims įstatymo taikymas, kiek tai susiję su teisės į atskaitą tikslinimu, nebūtų netikėtas, suteikdamas jiems laiko, būtino prisitaikyti prie naujos situacijos⁴⁰, 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 nagrinėjamu atveju mokesčių institucijos reikalaujamos tikslinti sumokėtą pirkimo PVM siekė Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 15 straipsnio 4 dalies trečią sakinį taikyti atgaline data, primintina, kad toks taikymas su teisinio saugumo principu gali būti suderinamas tik išimtinėmis aplinkybėmis, pateisinamomis bendrojo intereso tikslais, kaip antai būtinybe kovoti su mokesčių vengimu⁴¹ arba užkirsti kelią nepageidaujamų finansinių susitarimų sudarymui dideliu mastu⁴². Tačiau šiuo atveju nei prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, nei Vokietijos vyriausybė nenurodė, kad Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 15 straipsnio 4 dalies trečio sakinio priėmimas grindžiamas vienu ar keliais panašiais tikslais.

132. Dėl teisėtų lūkesčių apsaugos principo primintina, kad teisė remtis šiuo principu taikoma kiekvienam asmeniui, kuriam administracinė institucija suteikė pagrįstų lūkesčių, suteikdama konkrečių garantijų⁴³.

133. Tokiomis aplinkybėmis kaip susiklosčiusios pagrindinėje byloje tai reiškia, kad reikia patikrinti, ar administracinės institucijos veiksmai atsargiam ir nuvokiam ūkio subjektui sukėlė pagrįstų lūkesčių, ir, jei taip, nustatyti šių lūkesčių teisėtumą⁴⁴.

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

135. Į šią aplinkybę būtinai 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 trečią sakinį. Iš tikrųjų dėl tokio taikymo iš apmokestinamojo asmens būtų atimta teisė į sumokėto pirkimo PVM atskaitą, kurią jis galutinai įgijo pagal ankstesnę teisės aktą⁴⁵. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas taip pat turi nustatyti, ar minėtas pritarimas gali turėti įtakos teisės į PVM atskaitą, susijusią su 1999 ir 2000 mokesčiais metais, apimčiai. Pirmiausia jis turi nustatyti, ar ieškovė pagrindinėje byloje taip pat galėjo gauti mokesčių institucijų patvirtinimą arba iš jų veiksmų galėjo teisėtai spręsti, kad toks pritarimas juo labiau turi būti suteiktas dėl šių dvejų mokesčių metų.

136. Tačiau primenu, kad tokia analizė būtų nebereikalinga, jei Teisingumo Teismas pritarėtų esminiu klausimu mano pateiktam vertinimui, pagal kurį Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 15 straipsnio 4 dalies trečiu sakiniu negalima remtis ieškovės pagrindinėje byloje atžvilgiu, nes jis nesuderinamas su Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalimi ir 19 straipsnio 1 dalimi.

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

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 punktą ir jame nurodyta teismo praktika).

44 — Ten pat, 45 punktą ir jame nurodyta teismo praktika.

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

V – Išvada

137. Atsižvelgdamas į argumentus, išdėstytus atliekant vertinimą esminiu klausimu, siūlau Teisingumo Teismui dėl *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansinių bylų teismas) pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą nuspręsti taip:

1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas, iš dalies pakeistos 1995 m. balandžio 10 d. Tarybos direktyva 95/7/EB, 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 į sumokėto pridėtinės vertės mokesčio atskaitą apimties apskaičiavimo metodui nei tas, kuris pagrįstas gautinos apyvartos iš komercinių patalpų nuomos (apmokestinama pridėtinės vertės mokesčiu) ir apyvartos iš kitų nuomos sandorių (neapmokestinama pridėtinės vertės mokesčiu) santykiu. Aiškiai nenurodžiusi sandorių, kuriems taikomas alternatyvus metodas (ar metodai), turintis ir užtikrinti tikslesnį rezultatą nei tas, kuris būtų gautas taikant minėtą paskirstymo kriterijų, atitinkama valstybė narė apmokestinamųjų asmenų atžvilgiu negali remtis šių kitų metodų taikymu.