



Teismo praktikos rinkinys

GENERALINĖS ADVOKATĖS
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 į pirkimo mokesčio atskaitą, kai šis mokestis apskaičiuotas už įsigytas prekes ir paslaugas, neatsiejamai naudojamas ekonominei ir neekonominei veiklai – Pirkimo mokesčio atskaitytinos dalies nustatymas – Mokesčių neutralumo principas – Ar įstatyme turi būti nustatyta, kaip apskaičiuoti pirkimo mokestį, ir kiek tai turi būti nustatyta – Atvejai, kai nepriimta nacionalinės teisės nuostatų dėl pirkimo mokesčio paskirstymo prekėms ir paslaugoms, neatsiejamai naudojamoms ekonominei ir neekonominei veiklai, būdų“

1. Šis prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl ginčo, susijusio su teisės atskaityti pirkimo PVM, apskaičiuojamą 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/EB² išplaukia, jog šia teise galima naudotis tik jeigu prekės ir paslaugos naudojamos pirmojo pobūdžio veiklai, toje direktyvoje nenurodyti pirkimo mokesčio paskirstymo tokiais atvejais būdai arba kriterijai. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas prašo išaiškinti, ar aplinkybė, kad nacionalinėje teisėje taip pat nėra numatyta specialiųjų nuostatų šiam klausimui spręsti, turi įtakos tam, kiek apmokestinamasis asmuo gali pasinaudoti teise atskaityti pirkimo PVM, susijusį su tokiais prekėmis ir paslaugomis. Visų pirma kyla klausimas, ar ES teisėje egzistuoja bendrasis principas ar pagrindinė teisė, dėl kurių nacionalinis teismas tokiomis aplinkybėmis negalėtų taikyti šių teisės į atskaitą apribojimų pagrindinėje byloje nagrinėjamu atveju.

Direktyva 2006/112

3. Direktyvos 2006/112 9 straipsnio 1 dalyje „apmokestinamasis asmuo“ apibrėžtas 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“.

¹ Originalo kalba: anglų.

² 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1).

4. Direktyvos 2006/112 X antraštinę dalį („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, kuri sumokėti jam tenka prievolė³, atskaityti: a) mokėtiną ar sumokėtą PVM toje valstybėje narėje už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, kuri jam atliko ar turi atlikti kitas apmokestinamasis asmuo“⁴.

5. 2 skyriaus („Proporcinė 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 175 straipsniuose“⁵.

Nacionalinė teisė

Lenkijos Respublikos Konstitucija

6. Pagal Lenkijos Respublikos Konstitucijos 217 straipsnį su apmokestinimu, įskaitant apmokestinamųjų asmenų, mokesčių tarifų, taip pat mokesčių lengvatų ir atleidimo nuo mokesčių nustatymą, susijusios priemonės kartu su nuo mokesčių atleistų apmokestinamųjų asmenų 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 pakeitimais⁶ 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 įpareigos, 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, kaip tai suprantama pagal 15 straipsnį, 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.

3 Toliau – pardavimo PVM.

4 Toliau – pirkimo PVM.

5 174 straipsnyje nurodyti elementai, kurie turi būti įtraukti į trupmenos, kurią 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 punktą (toliau – PVM įstatymas).

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* (Savivaldybių 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 šių įsipareigojimų vykdymą Savivaldybių asociacija gauna atliekų tvarkymo mokesčių. Pagal nacionalinę teisę Savivaldybių asociacija šiuo požiūriu nelaikoma apmokestinamuoju asmeniu, todėl ši jos veikla neapmokestinama PVM.

13. 2013–2015 m. Savivaldybių asociacija teikė papildomas mokamas paslaugas, susijusias su įvairių 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 Savivaldybių asociacija patyrė einamųjų ir materialiujų išlaidų. Kai kurios iš tų išlaidų susijusios su prekių tiekimu ir paslaugų teikimu vykdant tiek ekonominę, tiek neekonominę veiklą.

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

16. 2016 m. spalio 17 d. institucijos vadovas pateikė išaiškinimą⁸, pagal kurį tam, kad Savivaldybių asociacija galėtų nustatyti atskaitytiną pirkimo mokesčio dalį, ji turėtų, pirma, nustatyti pirkimo mokesčio 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. Savivaldybių 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 tą mokesčių 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 vykdant veiklą, nepatenkančią į Direktyvos 2006/112 taikymo sritį, nurodo, kad nesant tokių taisyklių buvo suformuota administracinė praktika, pagal kurią pripažįstama

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 nuostatos 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.

teisė atskaityti visą su tokiomis prekėmis ir paslaugomis susijusį pirkimo PVM⁹. 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) sprendimu¹⁰ ir Lenkijos Respublikos Konstitucijos 217 straipsnyje nustatytu principu, pagal kurį išimtinę teisę nustatyti mokesčius ir rinkliavas turi įstatymų leidėjas.

19. Šiomis aplinkybėmis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas sustabdė 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 į viso pirkimo PVM, susijusio su prekių ir paslaugų, naudojamų į PVM taikymo sritį patenkantiems apmokestinamojo asmens sandoriams (ir apmokestinamiems PVM, ir neapmokestinamiems PVM) ir į PVM taikymo sritį nepatenkantiems apmokestinamojo asmens sandoriams, atskaitą pripažįstama todėl, kad nacionaliniame įstatyme nenustatyti pirkimo PVM sumų paskirstymo pagal minėtas sandorio rūšis būdai ir kriterijai?“

20. Savivaldybių 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 pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje (institucijos vadovas).

Pirminės pastabos

21. Kaip jau paaiškinau¹¹, pagrindinė įstatymuose numatyta Savivaldybių 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 Savivaldybių asociacija šiuo požiūriu nėra apmokestinamasis asmuo.

22. Atsižvelgiant į nutartį dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą atrodo, kad tik maža Savivaldybių 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. Savivaldybių 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 papildomų paslaugų, kurias ji teikia klientams, kainą ir surinkti šį mokestį iš jų.

24. Savivaldybių asociacijos tiekėjai pagal taikytiną tarifą skaičiuoja *pirkimo PVM* už prekes ir paslaugas, kurias ši įsigyja, 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 veiklai¹².

9 Toliau – teisė į viso mokesčio atskaitą.

10 Byla I FPS 9/10. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodė, kad tame sprendime *Naczelny Sąd Administracyjny* (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 *Naczelny Sąd Administracyjny* (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 į viso su tokiu prekių tiekimu ir paslaugų teikimu susijusio pirkimo PVM atskaitą.

11 Žr. šios išvados 12–14 punktus.

12 Žr. šios išvados 14 punktą.

25. Pagrindinėje byloje neginčijama, 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. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas siekia išsiaiškinti, ar su ES teise suderinama administracinė praktika, pagal kurią apmokestinamiems asmenims, kurie vienu metu užsiima įstatymuose numatyta veikla, kuria tenkinamas viešasis interesas, ir ekonomine veikla, kaip antai Savivaldybių asociacijai, suteikta teisė į viso pirkimo PVM, apskaičiuoto už prekes ir paslaugas, neatsiejamai naudojamas apmokestinamojo asmens ekonominei ir neekonominei veiklai (pirmiau nurodyta trečioji kategorija), atskaitą.

27. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui abejonių kyla dėl to, kad jokių ši klausimą reglamentuojančių nuostatų nėra ne tik PVM įstatyme, bet ir Direktyvoje 2006/112.

28. Pagal suformuotą jurisprudenciją Direktyva 2006/112 nėra suderinti metodai arba kriterijai, kurių valstybės narės privalo laikytis priimdamos nuostatas dėl sumokėtos pirkimo PVM sumos paskirstymo pagal tai, ar atitinkamos išlaidos yra skirtos ekonominei, ar neekonominei veiklai¹³.

29. Teisingumo Teismas visų pirma yra konstatavęs, kad Direktyvos 2006/112 173–175 straipsniuose numatyta proporcingos atskaitos tvarka gali būti taikoma tik atvejams, kai prekės ir paslaugos apmokestinamojo asmens naudojamos tiek tiems ekonominiams sandoriams, kurie suteikia teisę į atskaitą, tiek tiems, kurie teisės į atskaitą nesuteikia¹⁴. Todėl ji neturi būti taikoma pirkimo PVM, susijusiam su tiekiamomis prekėmis ir teikiamomis paslaugomis, kurios *neatsiejamai* naudojamos tiek apmokestinamojo asmens ekonominei veiklai, tiek jo neekonominei veiklai.

30. Paisydamas likusios valstybių narių kompetencijos ir dėl praktinių priežasčių, susijusių su faktinių aplinkybių, niekaip neleidžiančių Teisingumo Teismui teikti pirmenybės kuriam nors vienam paskirstymo metodui ar kriterijui, įvairove ir sudėtingumu, Teisingumo Teismas yra atsisakęs pakeisti Europos Sąjungos teisės aktų leidėją ir nacionalines institucijas ir nustatyti bendrą ekonominės ir neekonominės veiklos proporcingos dalies apskaičiavimo metodą¹⁵.

31. Tokiomis aplinkybėmis valstybės narės turi nustatyti metodus ir kriterijus, *atitinkančius* bendrą PVM sistemą *pagrindžiančius principus*, kad apmokestinamieji asmenys galėtų atlikti reikalingus skaičiavimus¹⁶. Nors valstybės narės privalo nustatyti tokius metodus ir kriterijus, jos turi tam tikrą su šiomis taisyklėmis susijusią diskreciją¹⁷ su sąlyga, kad tokios taisyklės neprieštarauja Direktyvos 2006/112 168 straipsnio *tikslams* ir *vietai* PVM sistemoje¹⁸.

32. Todėl vertinimą pradėsiu šios diskrecijos ribų nagrinėjimu. Tai atliksiu keliais etapais: pirma, išsiaiškinsiu, ar pagal Direktyvą 2006/112 arba mokesčių neutralumo principą draudžiama suteikti apmokestinamajam asmeniui teisę į viso pirkimo PVM, susijusio su tiekiamomis prekėmis ir teikiamomis paslaugomis, neatsiejamai naudojamomis jo ekonominei ir neekonominei veiklai, atskaitą.

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, į Direktyvos 2006/112 taikymo sritį nepatenkantys sandoriai, kuriuos sudariusiems asmenims dėl to neatsiranda teisė į atskaitą, neturi būti įtraukti 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.

Jeigu atsakymas į šį klausimą būtų teigiamas, išnagrinėsiu šios išvados poveikį valstybių narių diskrecijai ir nacionalinių teismų pareigoms. Galiausiai, išsiaiškinsiu, ar Savivaldybių asociacija, siekdama užsitikrinti teisę į visos mokesčio sumos atskaitą, vis dėlto gali remtis kitomis Direktyvos 2006/112 nuostatomis arba ES teisės bendraisiais principais.

Ar pagal Direktyvą 2006/112 arba mokesčių neutralumo principą negali būti suteikta teisė į visos mokesčio sumos atskaitą?

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

34. Teisingumo Teismas yra ne kartą išaiškinęs, kad PVM „esminiai požymiai“ yra tokie: i) PVM yra bendrai taikomas sandoriams, kurių objektas yra prekės ar paslaugos (universalumo principas); ii) jo dydis apskaičiuojamas proporcingai apmokestinamajam asmeniui už patiektas prekes ar suteiktas paslaugas sumokėtai sumai; iii) jis yra renkamas kiekvienu gamybos ar paskirstymo proceso etapu, įskaitant mažmeninės prekybos etapą, neatsižvelgiant į pirmiau atliktų sandorių skaičių; ir iv) iš mokesčio, kurį apmokestinamasis asmuo turi sumokėti, yra atskaitomos pirmesniais gamybos ar paskirstymo proceso etapais sumokėtos sumos, t. y. konkrečiu etapu mokestis mokamas tik nuo šiuo etapu atsiradusios pridėtinės vertės, ir galiausiai jo mokėjimo našta tenka galutiniam vartotojui, kuris neturi teisės atskaityti pirkimo PVM¹⁹. Taigi, ekonominiu požiūriu PVM yra bendrasis, keliais etapais mokamas, nekaupiamasis apyvartos mokestis.

Teisės atskaityti pirkimo PVM vieta bendroje PVM sistemoje

35. Teisingumo Teismas yra ne kartą konstatavęs, kad teisė atskaityti pirkimo PVM yra sudedamoji PVM sistemos dalis ir pagrindinis bendros PVM sistemos principas²⁰.

36. Tačiau ši teisė nėra autonomiška, todėl neturėtų būti analizuojama atsietai.

37. Pirmiausia, pagrindinis PVM sistemos požymis yra tas, kad kiekvienas apmokestinamasis asmuo *surenka PVM valstybės naudai* iš klientų, apskaičiavęs jį nuo tiekiamų prekių ir teikiamų paslaugų kainos. Toks pardavimo PVM *nepriklauso apmokestinamajam asmeniui*: iš esmės jis turi būti perduotas valstybės biudžetui per nustatytą laikotarpį. Antra, apmokestinamasis asmuo turi teisę apriboti šios pareigos apimtį tik jeigu ir tik tiek, kiek jis anksčiau yra sumokėjęs pirkimo PVM savo tiekėjams, kurie šį mokesčių buvo įtraukę į savo tiekiamų prekių ir teikiamų paslaugų kainą ir kurie jį taip pat yra surinkę valstybės naudai.

38. Taip galima apibendrinti pačią teisės atskaityti pirkimo PVM pagal Direktyvos 2006/112 168 straipsnį esmę. Būtų galima teigti, kad apmokestinimo principas yra *pagrindinio* pobūdžio, o teisė į atskaitą – *šalutinio* pobūdžio.

39. Iš to neišvengiamai išplaukia, kad teisė į atskaitą nustatyta *tik* siekiant atleisti apmokestinamąjį asmenį, kaip mokesčių surinkėją valstybės naudai, nuo vykdant visą ekonominę veiklą mokėtino arba sumokėto PVM naštos. Taigi, bendra PVM sistema užtikrina, kad visa tokia veikla, nepaisant jos tikslo arba rezultatų, su sąlyga, kad ji pati apmokestinama PVM, būtų apmokestinama visiškai neutraliai (mokesčių neutralumo principas)²¹.

40. Be to, ši teisė suteikiama su keliomis sąlygomis.

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 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją.

41. Visų pirma byloje *Stradasfalti* pateiktoje išvadoje²² nurodžiau, kad Šeštosios direktyvos²³ (kuri galiojo iki Direktyvos 2006/112 įsigaliojimo) 17 straipsnio 2 dalyje esantys žodžiai „jei prekes ir paslaugas jis naudoja <...> apmokestinamiesiems sandoriams“ yra šios teisės taikymo srities apribojimas. Po kelerių metų Teisingumo Teismas aiškiai patvirtino mano požiūrį, kai konstatavo, jog iš Direktyvos 2006/112 168 straipsnio įžanginės dalies, kurioje numatytos teisės į atskaitą atsiradimo sąlygos ir apimtis, matyti, kad tik dėl apmokestinamųjų sandorių atsiranda teisė į PVM už prekes ir paslaugas, kurios naudotos šiems sandoriams įvykdyti, atskaitą²⁴. Taigi, teisė į atskaitą reiškia, kad pats apmokestinamasis asmuo, vykdydamas ekonominę veiklą, turi vykdyti apmokestinamąjį prekių tiekimą arba paslaugų teikimą.

42. Taip pat galima daryti išvadą, kad tokia teisė atsiranda ne pirkimo PVM sumokėjimo momentu, o tuo metu, kai apmokestinamasis asmuo panaudoja įsigytas prekes ir paslaugas ekonominei veiklai vykdyti. Jeigu prekės arba paslaugos naudojamos pardavimo mokesčiu apmokestinamai veiklai, siekiant išvengti dvigubo apmokestinimo taikoma perkant šias prekes ir paslaugas sumokėto mokesčio atskaita²⁵.

43. Be to, Teisingumo Teismas yra ne kartą konstatavęs, kad teisė atskaityti prekių ar paslaugų pirkimo PVM atsiranda tik tada, kai jų įsigijimo išlaidos buvo įtrauktos į apmokestinamųjų pardavimo sandorių, kurie suteikia teisę į atskaitymą, kainą. Taigi, tam, kad būtų galima atskaityti PVM, tarp pirkimo sandorių ir pardavimo sandorių, kurie suteikia teisę į atskaitą, turi būti *tiesioginis ir nedelsiant atsirandantis ryšys*²⁶. Jeigu nėra tiesioginio ir nedelsiant atsirandančio ryšio tarp konkretaus pirkimo sandorio ir vieno ar kelių pardavimo sandorių, suteikiančių teisę į atskaitą, apmokestinamajam asmeniui suteikiama teisė į pirkimo PVM atskaitą, jei atitinkamos tokio sandorio išlaidos sudaro dalį bendrųjų išlaidų ir yra sudedamoji jo tiekiamų prekių ar teikiamų paslaugų kainos dalis. Todėl iš tiesų tokios išlaidos turi tiesioginį ir nedelsiant atsirandantį ryšį su *visa* apmokestinamojo asmens ekonomine veikla²⁷.

44. Ir priešingai – kai tik nutrūksta tiesioginis ir nedelsiant atsirandantis ryšys tarp apmokestinamojo asmens patirtų pirkimo išlaidų ir jo vėliau vykdomos ekonominės veiklos, pirkimo PVM atskaityti negalima. Teisingumo Teismo jurisprudencijoje aiškiai nurodyta, kad taip yra ypač tais atvejais, kai apmokestinamojo asmens įsigytos prekės ar paslaugos naudojamos atleistiems nuo PVM ar į PVM taikymo sritį nepatenkantiems sandoriams. Tokiais atvejais jam negali atsirasti nei prievolė mokėti pardavimo mokesį, nei teisė į pirkimo mokesčio atskaitą²⁸.

45. Pagal pačią bendros PVM sistemos logiką pirkimo mokesčių atskaita yra susijusi su pardavimo mokesčių sumokėjimu²⁹. Todėl visiškai sutinku su generalinės advokatės J. Kokott nuomone, kad apmokestinamasis asmuo iš esmės negali pasinaudoti mokesčio atskaitymu, jei jo sandoriai nėra apmokestinami. Atsižvelgiant į Direktyvos 2006/112 logiką, iš principo negalima ja taip „asimetriškai remtis“³⁰.

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 įstatymų 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.

46. Todėl man visiškai aišku, kad Savivaldybių asociacija negali pagal Direktyvą 2006/112 įgyti teisės atskaityti visą pirkimo PVM, sumokėtą už įsigytas prekes ir paslaugas, neatsiejamai naudojamas jos neekonominei ir ekonominei veiklai.

47. Nors tokios prekės ir paslaugos tikrai susijusios su Savivaldybių asociacijos ekonomine veikla, tik maža kiekvienos iš jų dalis faktiškai naudojama veiklai, už kurią Savivaldybių asociacijai mokamas pardavimo PVM.

48. Žinoma, Savivaldybių asociacijai turėtų būti leidžiama atskaityti atitinkamą pirkimo PVM *dalį* pagal Direktyvos 2006/112 168 straipsnio a punktą. Tačiau, jeigu Savivaldybių asociacija galėtų atskaityti ir likusį pirkimo PVM, kuris neatitinka jokio pardavimo PVM, tai prieštarautų pirmiau nurodytam simetrijos principui.

49. Generalinis advokatas M. Szpunar išanalizavo tokios teisės suteikimo poveikį išvadoje, pateiktoje byloje *Český rozhlas*³¹. Jis padarė išvadą, kad tai prieštarautų bendros PVM sistemos logikai, o tiksliau – kategoriškoms ir aiškioms Direktyvos 2006/112/EB 168 straipsnio nuostatomis. Tą analizę galima taikyti ir šioje byloje.

50. Taigi, jeigu Savivaldybių asociacija turėtų teisę atskaityti visą pirkimo PVM, ši suma neišvengiamai būtų gerokai didesnė už jos gautą pardavimo PVM. Todėl Savivaldybių asociacija turėtų teisę susigrąžinti šį skirtumą pagal Direktyvos 2006/112 183 straipsnį³². Gražinus šį skirtumą, tiek jos ekonominė veikla, tiek dalis jos viešosios veiklos būtų visiškai atleistos nuo PVM, nors, kai Savivaldybių asociacija vykdo pastarąją veiklą, ji atsiduria tiekimo grandinės pabaigoje, todėl pagal Direktyvos 2006/112/13 straipsnį jos padėtis prilygsta galutinio vartotojo padėčiai. Atsižvelgiant į tai, kad, kai Savivaldybių asociacija vykdo teisės aktuose nurodytą veiklą, jos klientai nemoka pardavimo PVM, tai veiklai naudojamų įsigytų prekių ir paslaugų dalis liktų neapmokestinta visoje tiekimo grandinėje. Kitaip tariant, būtų nustatytas atleidimo nuo mokesčio taikymas *ratione personae* už tam tikros kategorijos prekių tiekimą ir paslaugų teikimą tiek neapmokestinamąją, tiek apmokestinamąją veiklą vykdančioms apmokestinamiesiems asmenims. Tokia išimtis Direktyvoje 2006/112 nenumatyta. Tokiu atveju taip pat būtų pažeistas PVM *universalumo* principas ir pati PVM sistemos logika³³.

51. Remdamasi tuo, kas išdėstyta, darau tarpinę išvadą, kad Direktyvos 2006/112/EB 168 straipsniu aiškiai draudžiama apmokestinamiesiems asmenims, kurie užsiima ir neapmokestinamąją, ir apmokestinamąją veiklą, suteikti teisę atskaityti visą pirkimo PVM, sumokėtą už įsigytas prekes ir paslaugas, neatsiejamai naudojamas abiejų šių rūšių veiklai.

Mokesčių neutralumo principas

52. Savivaldybių asociacija pateikė pastabas, kuriomis grindžia savo teisę į visos mokesčio sumos atskaitą – šiose pastabose ji remiasi mokesčių neutralumo principu, kurį ji supranta kaip apmokestinamųjų asmenų pagrindinę teisę. Ji teigia, kad visi šios teisės apribojimai turi būti aiškinami siaurai.

53. Mokesčių neutralumo principas tikrai būdingas bendrai PVM sistemai³⁴ ir jis yra pagrindinis šios sistemos principas³⁵. Tačiau Savivaldybių asociacijos argumentai manęs neįtikina.

31 C-11/15, EU:C:2016:181, 51 punktas.

32 Pagal šią nuostatą, kai tam tikrą mokesčių laikotarpį atskaityta PVM suma viršija mokėtino PVM sumą, valstybės narės gali arba grąžinti šį skirtumą, arba jį perkelti į kitą laikotarpį jų pačių nustatytais sąlygomis. Šioje byloje nagrinėjamu atveju perviršis neišvengiamai būtų struktūrinis ir net jeigu jis būtų perkeliamas, jis laikui bėgant tik kauptųsi. Galiausiai dėl šio neatitikimo mokesčiai būtų neišvengiamai grąžintasi.

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.

54. *Pirma*, tikrai tiesa, kad mokesčių neutralumo principas yra ES teisės aktų leidėjo taikomo bendrojo vienodo požiūrio principo atitikmuo PVM srityje³⁶. Tačiau, nors šis principas pagal ES teisę turi konstitucinį statusą, mokesčių neutralumo principas reikalauja priimti teisės aktus antrinės teisės forma, todėl tokiuose teisės aktuose jis gali būti detalizuojamas³⁷. Be to, kaip jau yra nurodęs Teisingumo Teismas, mokesčių neutralumo principas yra ne pirminės teisės norma, o aiškinimo principas, kuris turi būti taikomas kartu su kitais PVM sistemoje taikomais principais³⁸. Todėl, priešingai, nei teigia Savivaldybių asociacija, iš šio principo negali kilti jokių apmokestinamojo asmens pagrindinių teisių.

55. *Antra*, Teisingumo Teismas yra konstatavęs, kad mokesčių neutralumo principas netaikomas sandoriams, kurie nepatenka į PVM sistemos taikymo sritį. Todėl, atsižvelgiant į vienareikšmišką apribojimą, įtvirtintą Direktyvos 2006/112 168 straipsnio pradžioje, šiuo principu PVM atskaitos taikymo srities atlikus pardavimo sandorį neleidžiama išplėsti taip, kad ji apimtų sandorius, kurie skirti ne tik apmokestinamojo asmens ekonominei veiklai³⁹.

56. Prisidengdama raginimu gerbti teisės į atskaitą išimčių griežto aiškinimo principą, Savivaldybių asociacija teikia aiškinimą, pagal kurį visi tokie apribojimai panaikinami ir kuris, mano manymu, yra akivaizdžiai *contra legem*.

57. Jeigu apmokestinamajam asmeniui, kuris vykdo ir neapmokestinamąją, ir apmokestinamąją veiklą, būtų leidžiama naudotis teise atskaityti visą PVM, jam būtų suteiktas pranašumas tiek dėl jo sudaromų pirkimo sandorių (teisės atskaityti pirkimo PVM), tiek dėl pardavimo sandorių (teisės neskaičiuoti pardavimo PVM). Akivaizdu, kad dėl to PVM ekonominis poveikis taptų *ne neutralus*, bet *teigiamas* (tokio asmens naudai). Todėl Savivaldybių 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 ūkio subjektai ir taip būtų *iškraipoma konkurencija* vidaus rinkoje – būtent to ir siekiama išvengti taikant mokesčių neutralumo principą⁴⁰. Be to, taip apmokestinamajam asmeniui būtų suteiktas *nepateisinamas ekonominis pranašumas*, palyginti su galutiniu vartotoju⁴¹.

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

60. Todėl darau preliminarią 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 apmokestinamąją, ir neapmokestinamąją veiklą, teisę atskaityti visą pirkimo PVM.

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 punktą, kuriame Teisingumo Teismas pritarė mano toje byloje pateiktos išvados (EU:C:2012:276) 60 punkte padarytai išvadai.

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. rugsėjo 14 d. Sprendimo *Wolny*, C-72/05, EU:C:2006:573, 35 punktas.

Valstybių narių 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 apmokestinamąją, tiek neapmokestinamąją veiklą vykdančių apmokestinamųjų asmenų bei galutinių vartotojų, jos privalo išvengti, kiek įmanoma, *neapmokestinto galutinio vartojimo* situacijų⁴³.

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 teise į 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 rūšių⁴⁴.

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 visą pirkimo PVM, susijusį su prekėmis ir paslaugomis, neatsiejamai naudojamomis apmokestinamojo asmens ekonominei ir neekonominei veiklai.

64. Tokia praktika griauna pusiausvyrą tarp pirkimo PVM atskaitos ir pardavimo PVM surinkimo ir taip veikia apmokestinimo lygį ir lemia nevienodą požiūrį į skirtingų kategorijų apmokestinamuosius asmenis skirtingose valstybėse narėse, todėl iškraipo konkurenciją vidaus rinkoje. Todėl ji gali pažeisti bendros PVM sistemos *vienodo taikymo* principą⁴⁵.

65. Kadangi bet koks teisės į atskaitą apribojimas paveikia mokesčių našta ir turi būti vienodai taikomas visose valstybėse narėse, tokia praktika turi poveikį pačiai bendros PVM sistemos veikimo esmei⁴⁶. Direktyvos 2006/112 39 konstatuojamoji dalis, kurioje nurodyta, kad „atskaitoma procentinė dalis turėtų būti apskaičiuojama panašia tvarka visose valstybėse narėse“, patvirtina, kad ES teisės aktų leidėjas siekė būtent to.

66. Be to, pagal Sprendimo 2007/436/EB⁴⁷ 2 straipsnio 1 dalies b punktą ES nuosavi ištekliai grindžiami, be kita ko, PVM⁴⁸. Galima daryti išvadą, kad tarp pajamų iš PVM surinkimo ir atitinkamų išteklių įtraukimo į ES biudžetą yra tiesioginis ryšys. Bet koks surenkamų pirmųjų pajamų trūkumas, visų pirma išplėtus teisės į pirkimo PVM atskaitą taikymo sritį, ardo mokesčio bazę ir dėl to atitinkamai sumažėja ištekliai. Siekdamos apsaugoti ES finansinius interesus, valstybės narės pagal SESV 325 straipsnį privalo imtis reikiamų priemonių, kad užtikrintų veiksmingą PVM nustatymą ir surinkimą savo teritorijoje⁴⁹.

42 Šiuo klausimu žr. 2006 m. rugsėjo 14 d. Sprendimo *Wollny*, C-72/05, EU:C:2006:573, 33 ir 37 punktus.

43 Šiuo klausimu žr. 2006 m. rugsėjo 14 d. Sprendimo *Wollny*, C-72/05, EU:C:2006:573, 48 punktą.

44 2008 m. kovo 13 d. Sprendimo *Securenta*, C-437/06, EU:C:2008:166, 34 ir 37 punktai. Teisingumo Teismas yra nurodęs, kad šiuo požiūriu valstybės narės turi teisę prireikus taikyti tiek su investicijų, tiek su sandorio pobūdžiu susijusį, tiek *bet kokią kitą atitinkamą kriterijų*, neprivalėdamos pasirinkti tik vieno iš šių metodų (šio sprendimo 38 punktą).

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 punktą. Taip pat žr. 2010 m. gegužės 6 d. Sprendimo *Komisija / Prancūzija*, C-94/09, EU:C:2010:253, 40 punktą.

46 Šiuo klausimu žr. 2012 m. rugsėjo 6 d. Sprendimo *Portugal Telecom*, C-496/11, EU:C:2012:557, 35 punktą.

47 2007 m. birželio 7 d. Tarybos sprendimas 2007/436/EB, Euratomas, dėl Europos Bendrijų nuosavų išteklių sistemos (OL L 163, 2007, p. 17).

48 Pavyzdžiui, 2014 m., kurie yra vieni iš mokesčių metų, už kuriuos Savivaldybių asociacija siekia įgyti teisę į visos mokesčio sumos atskaitą, su PVM susiję ištekliai sudarė 13,2% viso ES biudžeto. Žr. 2014–2020 m. daugiamečių finansinę programą ir 2014 m. ES biudžetą, 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 norėjo palankiau vertinti tokius apmokestinamuosius asmenis kaip Savivaldybių asociacija, ji galėjo, laikydama sutarties nuostatų dėl valstybės pagalbos, suteikti subsidiją, finansuojamą iš savo pačios lėšų, o ne neapmokestinti pirkimo PVM ES biudžeto sąskaita.

67. Taigi, akivaizdu, kad pagrindinėje byloje ginčijamos 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 atskaitytino PVM paskirstymo būdą, pagal SESV 288 straipsnį jos vis dėlto privalo užtikrinti, kad teisės į atskaitą taikymo sritis atitiktų tą, kurios reikalaujama pagal Direktyvą 2006/112. Šiuo požiūriu jos neturi diskrecijos⁵⁰.

69. Šiomis aplinkybėmis būtent nacionalinių įstatymų leidėjas turi imtis reikiamų priemonių, kad šių pareigų būtų laikomasi⁵¹.

70. Kaip suprantu iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą, 2016 m. sausio 1 d. Lenkijos įstatymų leidėjas iš dalies pakeitė PVM įstatymą ir šiuo pakeitimu užbaigė administracinę praktiką, pagal kurią būdavo suteikiama teisė atskaityti visą pirkimo PVM, susijusį su įsigytais prekėmis ir paslaugomis, neatsiejamai naudojamomis apmokestinamojo asmens ekonominei ir neekonominei veiklai⁵².

71. Tačiau prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo nagrinėjama byla susijusi su 2013–2015 m. laikotarpiu. Todėl būtent 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 aktų⁵³. Jei nacionalinės teisės pripažintų aiškinimo 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 minėtą nuostatą, nacionalinis teismas privalo taikyti tuos būdus, kad būtų pasiekti direktyvoje numatyti rezultatai⁵⁴. Žinoma, dėl šių pareigų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui neturėtų prireikti taikytinų nacionalinės teisės nuostatų aiškinti *contra legem*⁵⁵.

72. Šiuo klausimu Teisingumo Teismas taip pat yra nurodęs, kad ES teisę atitinkančio aiškinimo reikalavimas apima visiems nacionaliniams teismams nustatytą pareigą prireikus pakeisti nusistovėjusią 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 teisės⁵⁶.

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 Savivaldybių 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.

50 Pagal analogiją žr. 2017 m. gruodžio 5 d. Sprendimo *M. A. S. ir M. B.*, C-42/17, EU:C:2017:936, 38 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją.

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

52 Žr. šios išvados 11 punktą.

53 Šiuo klausimu žr. 2015 m. rugsėjo 8 d. Sprendimo *Taricco ir kt.*, C-105/14, EU:C:2015:555, 49 punktą.

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. rugsėjo 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 nurodytą jurisprudenciją. Taip pat žr. 2018 m. balandžio 17 d. Sprendimo *Egenberger*, C-414/16, EU:C:2018:257, 72 ir 73 punktus.

Išimtis pagal bendruosius principus ir pagrindines teises

74. Kadangi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo nagrinėjama byla yra susijusi su, visų pirma, Direktyvos 2006/112 168 straipsnio įgyvendinimu, taigi, su ES teisės aiškinimu, kaip tai suprantama pagal Europos Sąjungos pagrindinių teisių chartijos⁵⁷ 51 straipsnio 1 dalį, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas taip pat turi įsitikinti, kad yra paisoma apmokestinamiesiems asmenims pagrindinėje byloje pagal Chartiją garantuotų pagrindinių teisių. Iš tiesų pareiga užtikrinti veiksmingą Sąjungos nuosavų išteklių surinkimą neturėtų būti savaimė laikoma viršesne už šias teises⁵⁸.

75. Kitaip tariant, principas, pagal kurį nacionalinė teisė turi būti aiškinama taip, kad ji atitiktų ES teisę, nebėgali būti taikomas, kai jį taikant pagrindinės bylos faktinėms aplinkybėms būtų pažeistos Chartijoje numatytos pagrindinės teisės arba ES teisės bendrieji principai⁵⁹. Svarbu tai, kad Teisingumo Teismas yra konstatavęs, jog, jeigu nacionalinis teismas įsitikina, kad taikant tokį aiškinimą būtų pažeistos šios teisės arba principai, jam nereikia vykdyti pareigos taikyti tokį aiškinimą, net jeigu priešingu atveju jos vykdymas leistų ištaisyti su ES teise nesuderinamą nacionalinę situaciją⁶⁰.

76. Todėl toliau išnagrinėsiu, ar vykdant pareigą taikyti tą aiškinimą pagrindinėje byloje būtų pažeista pagrindinė teisė arba ES teisės bendrasis principas. Tam pirmiausia nustatysiu atitinkamas pagrindines teises ir bendruosius principus ir tuomet išnagrinėsiu pirmiau nurodyto ES teisės aiškinimo taikymo pagrindinės bylos faktinėms aplinkybėms pasekmes.

77. Savivaldybių asociacija teigia, kad ne vien iš Lenkijos teisės, bet ir iš ES teisės išplaukia, kad jai negali būti taikomas joks skaičiavimo metodas, kuris turėtų įtakos jos teisei į viso pirkimo PVM atskaitą, nebent toks metodas būtų aiškiai nurodytas įstatyme.

78. Esu pasirengusi pripažinti teiginį, kad principas, pagal kurį negali būti taikomas joks mokestis, kuris nėra numatytas įstatyme (kitai tariant – mokesčių teisėtumo principas: *nullum tributum sine lege*), iš tiesų yra ES teisinės sistemos dalis. Mokesčių teisės kontekste jis gali būti laikomas laisvės užsiimti verslu, pagrindinės teisės į nuosavybę ir bendrojo teisinio saugumo principo specialia išraiška.

79. Vis dėlto nemanau, kad Savivaldybių asociacija gali laimėti pagrindinę bylą remdamasi ES teise ir reikalaujama teisės atskaityti visą pirkimo PVM, sumokėtą už prekes ir paslaugas, kurios neatsiejamai naudojamos ekonominei ir neekonominei veiklai. Kaip atskleisiu toliau, ES teisėje įtvirtintas mokesčių teisėtumo principas susijęs su valstybės narės teise nustatyti mokesčius, o pagrindinėje byloje kalbama tik apie mokėtino mokesčio sumos apskaičiavimo būdą.

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 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją.

59 Naujausioje jurisprudencijoje galima rasti keletą situacijų, kuriose Teisingumo Teismas yra nurodęs, kad siekiant apsaugoti pagrindines teises gali būti aukojamas ES efektyvumas. Šiuo klausimu žr. 2017 m. vasario 16 d. Sprendimą *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 išdėstomi valstybės narės, atsakingos už trečiosios šalies piliečio arba asmens be pilietybės vienoje iš valstybių narių pateikto tarptautinės apsaugos prašymo nagrinėjimą, nustatymo kriterijai ir mechanizmai (OL L 180, 2013, p. 31)); 2017 m. gruodžio 5 d. Sprendimą *M. A. S. ir M. B.*, C-42/17, EU:C:2017:936 (principas *nulla poena sine lege* pagal SESV 325 straipsnį); ir 2018 m. liepos 25 d. Sprendimą *Minister for Justice and Equality (teisingumo sistemos trūkumai)*, C-216/18 PPU, EU:C:2018:586 (teisė į veiksmingą teisinę gynybą pagal 2002 m. birželio 13 d. Tarybos pagrindų sprendimą 2002/584/TVR dėl Europos arešto orderio ir perdavimo tarp valstybių narių tvarkos (OL L 190, 2002, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių 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 punktą.

80. Visų pirma išanalizuosiu ES teisėje įtvirtinto mokesčių teisėtumo principo taikymo sritį. Atsižvelgdama į ESS 6 straipsnio 3 dalį⁶¹ ir Chartijos 52 straipsnio 3 dalį⁶², tai padarysiu remdamasi, pirma, EŽTK, o vėliau – valstybėms narėms bendromis konstitucinėmis tradicijomis.

Nagrinėjimas pagal EŽTK

81. Europos Žmogaus Teisių Teismas (toliau – Strasbūro teismas) nustatė mokesčių teisėtumo principą pagal Protokolo Nr. 1 1 straipsnį⁶³. 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 tarptautinės 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 sritį⁶⁴. Jis yra pripažinęs, kad susitariančiosios šalys turi „didelę diskreciją“ spresti mokesčių klausimus⁶⁵ 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 taikymą būtų galima numatyti*“⁶⁷.

83. „Įstatymo“ sąvoka, kaip tai suprantama pagal Protokolo Nr. 1 1 straipsnį, susijusi su ta pačia sąvoka, vartojama kitose EŽTK nuostatose⁶⁸. 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 šalis⁶⁹.

84. Svarbu pažymėti, kad turi būti laikoma, jog jurisprudencija patenka į „teisės“ sąvokos, kaip tai suprantama pagal Protokolo Nr. 1 1 straipsnį, taikymo sritį⁷⁰. Todėl „aiški, nuosekli ir viešai prieinama jurisprudencija gali būti pakankamas pagrindas „teisėtai“ trukdyti naudotis Konvencija garantuojamomis teisėmis, jeigu tokia jurisprudencija grindžiama pagrįstu pirminės teisės aktu aiškinimu“⁷¹.

61 Šioje nuostatoje nurodyta, kad „pagrindinės teisės, kurias garantuoja Europos žmogaus teisių ir pagrindinių laisvių apsaugos konvencija [pasirašyta Romoje 1950 m. lapkričio 4 d. (toliau – EŽTK)] ir kurios kyla iš valstybėms narėms bendrų konstitucinių tradicijų, sudaro Sąjungos teisės bendruosius principus“.

62 Šioje Chartijos nuostatoje nurodyta, kad „Chartijoje nurodytų teisių, atitinkančių [EŽTK] garantuojamas teises, esmė ir taikymo sritis yra tokia, kaip nustatyta toje Konvencijoje“, ir tai neklaido ES numatyti „didesnę apsaugą“. Taigi, Strasbūro teismo aiškinant atitinkamas EŽTK nuostatas sukurti kriterijai turėtų būti taikomi siekiant nustatyti Chartijos garantuojamus minimalius apsaugos standartus (2013 m. vasario 28 d. Sprendimo *Arango Jaramillo ir kt. / EIB (Peržiūra)*, C-334/12 RX-II, EU:C:2013:134, 28 punktą).

63 1952 m. kovo 20 d. Paryžiuje pasirašytas Žmogaus teisių ir pagrindinių laisvių apsaugos konvencijos Protokolas Nr. 1 (toliau – Protokolas Nr. 1).

64 2002 m. liepos 9 d. EŽTT sprendimo *Orion Břeclav s.r.o. prieš Čekijos Respubliką*, CE:ECHR:2002:0709DEC004378398, 7 punktą.

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

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

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

68 2010 m. spalio 14 d. EŽTT sprendimo *Shchokin prieš Ukrainą*, CE:ECHR:2010:1014JUD002375903, 51 punktą.

69 Grgić, A., Mataga, Z., Longar, M. ir Vilfan, A., Europos Tarybos Žmogaus teisių ir teisės 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 šią nuorodą: <https://rm.coe.int/168007ff64>).

70 1999 m. lapkričio 9 d. EŽTT sprendimo *Špaček prieš Čekijos Respubliką*, CE:ECHR:1999:1109JUD002644995, 54 punktą.

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

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 praktikos⁷².

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 mokesčių įsipareigojimų apimtis, toks reikalavimas netaikomas.

Nagrinėjimas atsižvelgiant į valstybėms narėms bendras konstitucines tradicijas

87. Mokesčių teisėtumo principas pripažįstamas daugelyje valstybių narių. Kai kuriose jis yra ilgametės konstitucinės tradicijos dalis⁷³. Daugelyje jų šis principas aiškiai įtvirtintas konstitucinio lygmens teisės akte, o kitose jis išplaukia iš konstitucinio teisinės valstybės principo⁷⁴.

88. Paprastai valstybių narių konstitucijose šis principas įtvirtintas gana bendro pobūdžio formuluotėmis⁷⁵, todėl jį aiškinti palikta konstituciniams ir bendrosios kompetencijos teismams. Tačiau keliose iš jų nurodyti elementai, kurie turi būti apibrėžti įstatymais. Taip visų pirma yra Prancūzijoje⁷⁶, Graikijoje⁷⁷, Portugalijoje⁷⁸ ir Lenkijoje⁷⁹.

89. Atlikus detalią 11 atrinktų valstybių narių⁸⁰ teisės aktų ir jurisprudencijos analizę galima teigti, kad šių valstybių narių konstitucinės tradicijos sutampa tuo, kad jose reikalaujama įstatymuose nustatyti *visus esminius elementus*, būdingus mokesčiams. Aštuoniose iš 11 valstybių narių esminiais laikomi šie elementai: apmokestinamasis asmuo, apmokestinimo momentas, mokesčio bazė, mokesčio tarifas ir apmokestinamiesiems asmenims taikomos procedūrinės garantijos⁸¹.

90. Tik kai kuriose valstybėse esminiais laikomi ir tam tikri papildomi elementai. Šie papildomi elementai – mokesčio gavėjas (Estija), mokėjimo tvarka (Lenkija ir Estija), laikotarpis, kuriam suėjus mokestis tampa mokėtinas (Estija), mokesčio lengvatų taikymo ir atsisakymo išieškoti mokestį taisyklės kartu su nuo mokesčių atleistų apmokestinamųjų asmenų kategorijomis (Lenkijoje ir Graikijoje) ir mokesčių mokėjimo ir surinkimo tvarka bei baudos ir kitos sankcijos (Portugalija).

91. Be to, šiose valstybėse narėse visuotinai pripažįstama, kad nors *objektyviai neįmanoma įstatymuose apibrėžti visų su mokesčiais susijusių taisyklių*, įstatymuose turi būti pateikta informacija, į kurią atsižvelgdamas apmokestinamasis asmuo iš anksto žinotų ir galėtų apskaičiuoti taikomo mokesčio sumą.

72 2003 m. sausio 29 d. EŽTT sprendimo *Masa Invest Group prieš Ukrainą*, 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), Čekijos Respublikoje (Čekijos 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 teisės aktais sudaro Švedijos Konstituciją, 1 skirsnio 4 straipsnis).

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

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

78 Portugalijos Konstitucijos 103 straipsnio 2 dalyje reikalaujama įstatymuose nustatyti šiuos elementus: mokesčio bazė, mokesčio tarifas, mokesčių lengvatas, apmokestinamiesiems asmenims taikomas garantijas, mokesčių mokėjimo ir surinkimo tvarką, baudas ir sankcijas.

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 Jungtinės Karalystės.

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

92. Pavyzdžiui, nors pagal Vokietijos konstitucinę santvarką mokesčių įstatymuose turi būti pateikta informacija, leidžianti apmokestinamajam asmeniui apskaičiuoti mokėtiną mokestį, nereikalaujama pateikti detalių duomenų, kad mokestinį įsipareigojimą būtų galima apskaičiuoti aritmetiškai tiksliai. Pakanka to, kad atsižvelgdamas į įstatymus apmokestinamasis asmuo galėtų numatyti jam tenkančią mokesčių naštą ir pagal tai koreguoti savo elgesį. Panašiai yra ir Portugalijoje, kurioje pagal teisėtumo principą nenustatytas griežtas reikalavimas, kad taikytinuose įstatymuose mokesčių mokėtojui būtų nurodyti elementai, būtini norint tiksliai be menkiausios abejonės apskaičiuoti mokėtino mokesčio sumą. Tačiau būtina, kad atsižvelgiant į įstatyme nurodytus esminius elementus būtų galima nustatyti mokesčių dydį, juos tam tikru tikslumu numatyti ir apskaičiuoti. Taip pat atrodo, kad Graikijoje apmokestinamųjų pajamų apskaičiavimo būdas nelaikomas vienu iš mokesčio sudedamųjų elementų.

93. Dėl „įstatymo“ apibrėžties galima teigti, kad tose valstybėse narėse visuotina pripažįstama, jog iš esmės mokestis turi būti nustatytas teisiškai privalomame visuotinai taikomame teisės akte, kurį priima įstatymų leidėjas ir kuris tinkamai paskelbiamas. Tačiau keliose valstybėse narėse patys įstatymai gali būti papildyti antrinės teisės aktais, kuriuos priima vykdomosios valdžios institucijos, vykdydamos specialiai joms deleguotas funkcijas⁸² arba pagal savo bendrąją kompetenciją⁸³. Keliose kitose valstybėse narėse tam tikrus specifinius, dažniausiai techninio pobūdžio, elementus nustato kompetentingos institucijos neprivalomo pobūdžio sprendimais dėl mokesčių arba rekomendacijomis⁸⁴.

94. Dar vienas bendras tų 11 valstybių narių požymis yra reikalavimas dėl mokesčių įstatymų *tikslumo, aiškumo ir numatomumo*⁸⁵. Taigi, gali būti taikomas draudimas taikyti mokesčių įstatymus pagal analogiją ir, jeigu kyla abejonių, gali būti reikalaujama įstatymus aiškinti apmokestinamojo asmens naudai⁸⁶.

95. Keliose mano nagrinėtose valstybėse narėse, kaip antai Lenkijoje, regis, nėra numatyta jokių specialių pirkimo PVM paskirstymo taisyklių, skirtų apmokestinamiesiems asmenims, kurie užsiima ir neapmokestinamąja, ir apmokestinamąja veikla⁸⁷.

96. Nyderlanduose⁸⁸, Švedijoje⁸⁹ ir Jungtinėje Karalystėje tokių įstatymų nebuvo, tačiau ši situacija buvo ištaisyta kompetentingų mokesčių institucijų priimtais antrinės teisės aktais. Atrodo, kad šiose trijose valstybėse narėse apmokestinamiesiems asmenims nustatyta bendro pobūdžio pareiga pasirinkti ir taikyti tinkamą paskirstymo metodą prižiūrint 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 kriterijų ir būdų pavyzdžiai⁹⁰. Be to, pagal šio įstatymo 102ZA straipsnio 1 dalį ši institucija gali patvirtinti apmokestinamojo asmens pasiūlytą būdą arba jam nurodyti taikyti kitą tinkamesnį būdą.

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. rugpjūčio 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.

98. Toje valstybėje narėje suformuota jurisprudencija, regis, patvirtina, kad tais atvejais, kai nėra privalomų kriterijų arba būdų, pasirinkti būdą, užtikrinantį 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. Įdomu tai, kad Čekijos Respublikoje *Nejvyšší správní soud* (Vyriausiasis administracinis teismas), remdamasis Teisingumo Teismo sprendimu *Český rozhlas*⁹¹ ir generalinio advokato M. Szpunar toje byloje pateikta išvada⁹², 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 dalį⁹³.

101. Šie tipiniai reglamentavimo pavyzdžiai rodo, kad pagal valstybėms narėms bendras konstitucines tradicijas ir pagal Strasbūro teismo jurisprudenciją dėl Protokolo Nr. 1 1 straipsnio reikalaujama esminius mokesčių elementus pakankamai aiškiai, tiksliai ir numatomai nurodyti įstatymuose, tačiau nėra nustatytas įpareigojimas 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 mokesčių 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 įgytą 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 teisės atskaityti *pirkimo PVM* taikymo sritį⁹⁴.

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. rugpjūčio 30 d. sprendimas, Nr. 5., *Afs* 124/2014-178.

94 Žr. šios išvados 39 punktą.

105. Teisingumo Teismas yra ne kartą konstatavęs, kad nuosavybės teisė ir ekonominės veiklos laisvė nėra absoliučios. Gali būti nustatyti naudojimosi jomis apribojimai, jeigu jie pagrįsti bendrojo intereso tikslais, tačiau tik jeigu jie iš tiesų atitinka tokius tikslus ir siekiamo tikslo atžvilgiu nėra neproporcingi ir neleistini veiksmai, keliantys grėsmę pačių užtikrinamų teisių esmei. Konkrečiau dėl ekonominės veiklos laisvės Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad, atsižvelgiant į Chartijos 16 straipsnio formuluotę, kuri skiriasi nuo kitų jos II antraštinėje dalyje įtvirtintų pagrindinių laisvių formuluočių ir yra panaši į kai kurių šios Chartijos IV antraštinės dalies nuostatų formuluotes, šiai laisvei gali būti taikomos įvairios viešosios valdžios priemonės, kuriomis dėl bendrojo intereso gali būti ribojamas ekonominės veiklos vykdymas⁹⁵.

106. Be to, nagrinėjamos aplinkybėmis svarbus ir teisinio saugumo principas. Pagal suformuotą Teisingumo Teismo jurisprudenciją šis principas reikalauja, kad teisės normos būtų *aiškios, tikslios ir turi būti galima numatyti jų poveikį*, ypač jeigu jos gali turėti neigiamų pasekmių asmenims ir įmonėms⁹⁶. Be to, teisinio saugumo reikalavimas itin griežtai taikomas tuomet, kai teisės aktai gali turėti finansinių padarinių, kad suinteresuotieji asmenys galėtų *tiksliai žinoti* jiems šiais teisės aktais nustatytą *pareigų apimtį*⁹⁷. Galiausiai, jeigu nėra išimtinių aplinkybių, pateisinamų bendrojo intereso tikslais, nacionalinių įstatymų leidėjas pažeidžia teisinio saugumo principą, jeigu nustato į ES teisės aktų taikymo sritį patenkančio teisės akto galiojimo pradžią anksčiau, nei jis buvo paskelbtas (draudimas taikyti atgaline data)⁹⁸.

Tarpinė išvada dėl mokesčių teisėtumo principo reikšmės

107. Šioje vietoje pažymėtina, kad nustatyti apsaugos standartus pagal ES teisę, atsižvelgiant į valstybėms narėms bendras konstitucines tradicijas ir Chartiją, nėra tikslusis mokslas.

108. Įvertinti, ar atitinkamas mokestis atitinka apsaugos standartus, kylančius iš taip aiškino mokesčių teisėtumo principo, galima tik atsižvelgiant į konkrečias aplinkybes ir į apmokestinamojo asmens padėtį *visoje* atitinkamoje teisės sistemoje. Manau, kad todėl Teisingumo Teismas turėtų atsispirti pagundai sprendime pateikti išsamų mokesčių apibrėžiančių elementų, kurie *privalo* būti nurodyti įstatyme, sąrašą.

109. Kartu pripažįstu, kad būtina nustatyti tam tikrus bendruosius šio principo laikymosi kriterijus. Kiek man pavyko išsiaiškinti, apsaugos standartai mokesčių srityje pirmiau nagrinėtose valstybėse narėse šiek tiek skiriasi. Mano manymu, šie reikalaujamo išsamumo arba tikslumo lygio skirtumai tik rodo, kad skirtingos valstybės narės *bendro rezultato* siekia skirtingomis priemonėmis. Neturiu priežasčių manyti, kad likusiose valstybėse narėse yra kitaip.

110. Mano nuomone, apskritai visi esminiai elementai, kuriais apibrėžiami svarbiausi mokesčio požymiai, turėtų būti aiškiai nurodyti taikytinose nuostatose. Šiuo atveju tai reiškia elementus, kurie turi tiesioginį arba netiesioginį poveikį apmokestinamojo asmens pareigos atsiskaityti už pirkimo PVM apimčiai. Laikoma, kad aptariamas mokestis yra tinkamai nurodytas įstatyme, jeigu atsižvelgdamas į visas taikytinas nuostatas mokesčių mokėtojas gali numatyti ir apskaičiuoti mokėtino mokesčio sumą ir nustatyti momentą, kada toks mokestis tampa mokėtinas.

111. Ir priešingai, nesutinku su požiūriu, jog vien todėl, kad taikytinose nuostatose nenurodytas šalutinis elementas, kuris negali turėti tokio poveikio, *savaimė* yra pažeistas mokesčių teisėtumo principas.

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.

112. Todėl, pavyzdžiui, mokėtino mokesčio sumos apskaičiavimo būdo nenurodymas *pats savaiame* nėra žalingas apmokestinamojo asmens teisėms, jeigu taikytinose nuostatose nurodyti kriterijai, būtini tam, kad toks asmuo galėtų numatyti ir nustatyti šią sumą⁹⁹. Pagal tą pačią logiką, jeigu tam tikra situacija nėra išsamiai reglamentuota, vien tai, kad apmokestinamasis asmuo turi pasirinkti vieną iš kelių galimų elgesio būdų, neperžengdamas diskrecijos, kurią valstybė narė yra jam nusprendusi suteikti, ribų, savaiame neturi neigiamo poveikio jo teisėms, nebent dėl to padidėtų jo mokestinių įsipareigojimų apimtis.

113. Ir priešingai, jeigu taikant nustatytą naują reikalavimą arba formalumą atgaline data padidėja skaičiuojamo mokesčio suma, tai akivaizdžiai neatitinka pirmiau nurodytų apsaugos standartų, nepaisant to, kiek toks reikalavimas arba formalumas yra šalutinis arba nereikšmingas. Tačiau taip nėra pagal Direktyvos 2006/112/EB 168 straipsnį, kuriame (kai jis skaitomas atsižvelgiant į Teisingumo Teismo suformuotą jurisprudenciją) aiškiai nustatyta teisės atskaityti pirkimo PVM taikymo sritis¹⁰⁰.

114. Apibendrinant galima nurodyti, kad, kiek tai susiję su šia byla, mano manymu, toliau nurodyti elementai turėtų būti laikomi bendrųjų *funkcinių* apsaugos standartų dalimi: mokestis turėtų būti apibrėžtas teisiniu požiūriu privalomose nuostatose, su kuriomis apmokestinamieji asmenys galėtų susipažinti iš anksto, pakankamai aiškiai, tiksliai ir išsamiai, kad apmokestinamasis asmuo galėtų numatyti ir nustatyti tam tikru momentu mokėtino mokesčio sumą remdamasis turima arba jam prieinama informacija ir duomenimis. Be to, tokiomis nuostatomis negalima nustatyti arba padidinti mokesčių naštos atgaline data.

115. Todėl darau išvadą, kad šie standartai visų pirma reiškia, jog, 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.

Ar Savivaldybių asociacija gali reikalauti teisės atskaityti visą mokesčio sumą remdamasi bendruoju mokesčių teisėtumo principu?

116. Pagal pirmiau nurodytą jurisprudenciją¹⁰¹ tik prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas gali nustatyti, ar pagrindinėje byloje taikant ES teisę pažeidžiami ES teisės bendrieji principai. Vis dėlto Teisingumo Teismas, spręsdamas dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą, nacionaliniam teismui gali tik pateikti pastabų dėl ES teisės nuostatų aiškinimo, kuriomis remdamasis jis galėtų įvertinti šią atitiktį¹⁰².

117. Atsižvelgdama į šį tikslą dabar apžvelgsiu įvairius elementus, kurie prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui gali atrodyti svarbūs analizuojant mokesčių teisėtumo principo (vertinamo atsižvelgiant į EŽTK, valstybėms narėms bendras konstitucines tradicijas ir Chartiją) taikymo pagrindinės bylos aplinkybėms pasekmes.

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 punktus.

Savivaldybių asociacijos padėtis pagal Lenkijos teisę

118. Atsižvelgiant į prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo paaiškinimus ir žodinius pareiškimus akivaizdu, kad tuo metu, kai klostėsi pagrindinės bylos aplinkybės, t. y. iki 2016 m. sausio 1 d., PVM įstatyme nebuvo nurodyti pirkimo PVM, susijusio su prekėmis ir paslaugomis, neatsiejamai naudojamomis apmokestinamojo asmens ekonominei ir neekonominei veiklai, atskaitytinos dalies apskaičiavimo būdas arba kriterijai.

119. Visi teismo posėdžio dalyviai sutiko, kad PVM įstatymo 86 straipsnio 1 dalyje vartojamos formuluotės labai panašios į Direktyvos 2006/112 168 straipsnio formuluotes. Visų pirma pirmojoje nuostatoje vartojamas žodis „jeigu“, kuriuo, mano manymu, aiškiai apibrėžiama teisės į atskaitą *taikymo sritis*, kuri apribojama pirkimo PVM, griežtai susijusiu su įsigytais prekėmis ir paslaugomis, naudojamomis apmokestinamajai veiklai. Teisingumo Teismui nepateikta jokių duomenų apie tai, kad ta pirmoji nuostata turėtų būti aiškinama kitaip nei antroji¹⁰³.

120. Šiuo požiūriu gali pasirodyti svarbūs toliau nurodyti aspektai.

121. *Pirma*, per posėdį Lenkijos ir institucijos vadovo atstovai patvirtino (ir Savivaldybių asociacija tam neprieštaravo), kad iš esmės bendroji pareiga *apskaičiuoti* ir deklaruoti mokėtino mokesčio sumą, taip pat sumokėti šį mokestį per nurodytą laikotarpį akivaizdžiai tenka apmokestinamajam asmeniui¹⁰⁴.

122. *Antra*, dalyviai žodžiu pritarė tam, kad pagal Lenkijos teisę apmokestinamiesiems asmenims, kaip antai Savivaldybių asociacijai, taikomos labai detalios nuostatos dėl apskaitos, skirtos biudžeto ir viešųjų finansų priežiūrai, kuriose, be kita ko, nustatytas įpareigojimas registruoti visus sandorius, įskaitant tuos, kurie svarbūs apskaičiuojant PVM.

123. Šiuo klausimu Savivaldybių asociacijos atstovai nurodė, kad, kadangi įstatyme nenurodytas būdas, nustatyti atskaitytino pirkimo PVM sumą labai sudėtinga ir sunku, o institucijos vadovo atstovai teigė (ir kiti dalyviai jiems taip pat neprieštaravo), kad viešieji subjektai, kaip antai Savivaldybių asociacija, turi daug geresnių galimybių atlikti būtinus skaičiavimus nei pačios mokesčių institucijos.

124. *Trečia*, dalyviai žodžiu patvirtino, kad, jeigu apmokestinamajam asmeniui kyla abejonių dėl taikytinų nuostatų teisingo aiškinimo, jis turi teisę institucijų prašyti ir iš jų gauti sprendimą dėl mokesčių, kuriame įvertinama jo konkreti padėtis ir nurodoma, kaip teisingai taikyti įstatymą¹⁰⁵. Institucijos vadovo atstovai patvirtino, kad, kaip Savivaldybių asociacija pagrindinėje byloje nagrinėjamu atveju, keletas kitų panašiose situacijose atsidūrusių apmokestinamųjų asmenų pasinaudojo šia procedūra ir gavo tokį sprendimą dėl pirkimo PVM atskaitytinos dalies.

125. *Ketvirta*, institucijos vadovo atstovai per posėdį paaiškino, kad ir iki 2016 m. sausio 1 d., ir po šios datos apmokestinamieji asmenys galėjo laisvai taikyti savo pasirinktą PVM paskirstymo būdą. Buvo nurodyta, kad kompetentinga institucija galėtų prieštarauti tokiam pasirinkimui tik jeigu toks būdas nebūtų tinkamas dėl to, kad jis objektyviai neatspindi, kiek pirkimo išlaidos buvo panaudotos apmokestinamojo asmens sandoriams, iš kurių kyla teisė į atskaitą. Jis taip pat patvirtino, kad negalima atsisakyti suteikti teisės į atskaitą remiantis vien tuo, kad institucija nesutinka su apmokestinamojo asmens taikomu būdu. Savivaldybių asociacijos atstovai neginčijo nė vieno iš šių teiginių.

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.

126. Kaip suprantu, atsižvelgiant į pirmiau nurodytas nuostatas ir aplinkybes, tuo metu, kai klostėsi pagrindinės bylos aplinkybės, visi esminiai PVM elementai, turintys poveikį mokėtinai PVM sumai (*tributum*), įstatyme (*lex*) buvo nurodyti taip, kad apmokestinamieji asmenys galėjo atlikti būtinus skaičiavimus ir deklaruoti mokėtino PVM sumą pagal turimus dokumentus ir kitus duomenis.

127. Šiomis aplinkybėmis pirkimo PVM atskaitytinios sumos apskaičiavimo konkretus būdas yra tik viena iš techninių priemonių, kurią apmokestinamasis asmuo neišvengiamai turi taikyti, kad galėtų teisingai nustatyti savo teisės į atskaitą apimtį, jeigu jis tikrai nusprendžia pasinaudoti šia teise. Būtinybė pasirinkti tinkamą būdą, kuri tuo metu, kai klostėsi pagrindinės bylos aplinkybės, buvo numanoma, yra akivaizdus šios teisės suteikimo padarinys, o ne savarankiška papildoma pareiga, kuri turėtų būti specialiai nurodyta įstatyme¹⁰⁶.

128. Atsižvelgiant į galimybę Savivaldybių asociacijai gauti individualų sprendimą dėl mokesčių, neatrodo, 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 reglamentavimo¹⁰⁷. Ši išvada visiškai atitinka Strasbūro teismo jurisprudenciją ir kitose valstybėse narėse susiklosčiusią padėtį¹⁰⁸.

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

Baigiamosios pastabos

131. Manau, kad pirmiau išdėstytos aplinkybės paneigia visus Savivaldybių asociacijos argumentus. Atsižvelgiant į apsaugos standartus, kuriuos nurodžiau šioje išvadoje¹⁰⁹, mažai tikėtina, kad, jeigu pagrindinėje byloje taikytinos nuostatos bus aiškinamos pagal Direktyvą 2006/112, kaip ją nuosekliai aiškina Teisingumo Teismas¹¹⁰, bus pažeista kokia nors pagrindinė teisė arba ES teisės bendrasis principas.

132. Visu pirma, dėl šio aiškinimo nekyla jokie teisinio nesaugumo ir atgaline data nėra taikomi nauji įstatyme nurodyti įpareigojimai. Be to, kadangi visi mokestį (*tributum*) sudarantys elementai faktinių bylos aplinkybių atsiradimo momentu buvo nurodyti įstatyme, dėl tokio aiškinimo pagal Direktyvą 2006/112 nenustatomos jokios pareigos, nenumatytos nacionalinės teisės sistemoje¹¹¹. Galiausiai, neatrodo, kad dėl jo pasinaudoti teise atskaityti pirkimo PVM taptų neįmanoma arba pernelyg sudėtinga.

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 išdėstytas 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).

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 pagrindinių teisių apsaugos standartus ir ES teisės bendruosius principus¹¹².

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 tą nuostatą, su apmokestinimu, įskaitant apmokestinamųjų asmenų, mokesčių tarifų, taip pat mokesčių lengvatų ir atleidimo nuo mokesčių nustatymą, susijusios priemonės kartu su nuo mokesčių atleistų apmokestinamųjų asmenų kategorijomis turėtų būti nurodytos įstatyme. Atsižvelgiant į Lenkijos ir institucijos vadovo atstovų Teisingumo Teisme išdėstytus paaiškinimus žodžiu atrodytų, kad *Trybunał Konstytucyjny* (Konstitucinis Teismas (Lenkija)) šią nuostatą nuosekliai aiškina taip, kad ja reikalaujama įstatyme nurodyti mokesčio *esminius elementus*, turinčius poveikį apmokestinamojo asmens mokesčių įsipareigojimų 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 užtikrinamų apsaugos standartų, jis negali tiesiog suteikti Savivaldybių asociacijai teisės atskaityti visą pirkimo PVM ES bendrojo biudžeto sąskaita, taip pažeisdamas vienodo požiūrio principą¹¹⁴.

138. Nesutinku, kad vien nacionalinių apsaugos standartų 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 leidėjas neketino¹¹⁵. Priešingai, aiškindamas nacionalinius įstatymus prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, atsižvelgdamas į visos nacionalinės teisės sistemos išsamią analizę, privalo dėti visas pastangas, kad pasirinktų sprendimą, nepažeidžiantį ES teisės sistemos esminių požymių, o būtent ES teisės viršenybės, vienovės ir veiksmingumo¹¹⁶.

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 mokesčiai 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, pažeidimą. Taip būtų, jei taikant tokias nuostatas būtų neaišku, kokia yra mokėtino mokesčio suma, arba jei jos ją nustatytų arba padidintų atgaline data.

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 būtent *todėl*, kad atitinkamos nuostatos buvo visiškai suderintos ES lygmeniu, nacionaliniam teismui *nebebuvo leidžiama* taikyti aukštesnių pagrindinių teisių apsaugos standartų, nurodytų jo nacionalinėje konstitucinėje teisėje.

113 1998 m. birželio 16 d. *Trybunał Konstytucyjny* (Konstitucinis Teismas) sprendimo, U 9/97, 51 punktą. 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 punktą.

Išvada

140. Atsižvelgdama į tai, kas išdėstyta, siūlau Teisingumo Teismui į *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* (Savivaldybių 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, pažeidimą. Taip būtų, jei taikant tokias nuostatas būtų neaišku, kokia yra mokėtino mokesčio suma, arba jei jos ją nustatytų arba padidintų atgaline data.