



Teismo praktikos rinkinys

TEISINGUMO TEISMO (ketvirtoji kolegija) SPRENDIMAS

2016 m. birželio 9 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą — Apmokestinimas — Pridėtinės vertės mokestis — Direktyva 77/388/EEB — 17 straipsnio 5 dalies trečia pastraipa — Taikymo sritis — Pirkimo mokesčio atskaita — Prekės ir paslaugos, kartu naudojamos apmokestinamiesiems ir nuo mokesčio atleistiems sandoriams (mišrios paskirties prekės ir paslaugos) — Prekių ir paslaugų, įsigytų pastatui, kuris iš dalies naudojamas sandoriams, suteikiantiems teisę į atskaitą, ir iš dalies sandoriams, nesuteikiantiems teisės į atskaitą, statyti, naudoti, išlaikyti ir prižiūrėti, priskyrimo nustatymas — Nacionalinės teisės akto, kuriame numatyta atskaitos proporcijos apskaičiavimo tvarka, pakeitimas — 20 straipsnis — Atskaitos tikslinimas — Teisinis saugumas — Teisėti lūkesčiai“

Byloje C-332/14

dėl 2014 m. birželio 5 d. *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansinių bylų teismas, Vokietija) sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2014 m. liepos 9 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR

prieš

Finanzamt Krefeld

TEISINGUMO TEISMAS (ketvirtoji kolegija),

kurį sudaro ketvirtosios kolegijos pirmininko pareigas einantis trečiosios kolegijos pirmininkas L. Bay Larsen, teisėjai J. Malenovský (pranešėjas), M. Safjan, A. Prechal ir K. Jürimäe

generalinis advokatas P. Mengozzi,

posėdžio sekretorius K. Malacek, administratorius,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2015 m. liepos 9 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos T. Henze ir K. Petersen,
- Jungtinės Karalystės vyriausybės, atstovaujamos J. Kraehling ir L. Christie, padedamų baristerio R. Hill,
- Europos Komisijos, atstovaujamos M. Wasmeier, G. Braun ir C. Soulay,

* Proceso kalba: vokiečių.

susipažinęs su 2015 m. lapkričio 25 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

Sprendimą

- 1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 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 (OL L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23), iš dalies pakeistos 1995 m. balandžio 10 d. Tarybos direktyva 95/7/EB (OL L 102, 1995, p. 18; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 274) (toliau – Šeštoji direktyva), 17, 19 ir 20 straipsnių išaiškinimo.
- 2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR* (toliau – *Rey Grundstücksgemeinschaft*) ir *Finanzamt Krefeld* (Krefeldo mokesčių inspekcija) ginčą dėl teisės į mokėtino arba sumokėto pridėtinės vertės mokesčio (PVM) už prekes arba paslaugas, naudotas mišrios paskirties pastatui, t. y. susijusiam tiek su sandoriais, suteikiančiais teisę į atskaitą, tiek su sandoriais, nesuteikiančiais teisės į atskaitą (toliau – mišrios paskirties pastatas), statyti, prižiūrėti, naudoti ir išlaikyti, atskaitą apskaičiavimo tvarkos.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

- 3 Šeštosios direktyvos 17 straipsnyje „Teisės į atskaitą atsiradimas ir apimtis“ nustatyta:
 - „1. Teisė atskaityti mokesť atsiranda tuomet, kai atskaitytinas mokestis tampa apskaičiuotinas.
 2. Tiek, kiek prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamas asmuo turi turėti teisę iš mokesčio, kurį jis turi sumokėti, atskaityti:
 - a) pridėtinės vertės mokesť, apskaičiuotą ar sumokėtą [šalies teritorijoje] už kito apmokestinamojo asmens jam patiektas prekes ir suteiktas paslaugas;
- <...>
5. 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:

- a) leisti apmokestinamajam asmeniui nustatyti kiekvienai savo verslo rūšiai atskirą proporcingą dalį su sąlyga, kad kiekvienai verslo rūšiai vedama atskira apskaita;
- b) reikalauti, kad apmokestinamasis asmuo nustatytų kiekvienai savo verslo rūšiai atskirą proporcingą dalį ir tvarkytų kiekvienai verslo rūšiai atskirą apskaitą;

- c) leisti ar reikalauti, kad apmokestinamasis asmuo darytų atskaitą pagal visų ar dalies prekių ir paslaugų panaudojimą;
- d) leisti ar reikalauti, kad apmokestinamasis asmuo darytų atskaitą pagal pirmoje pastraipoje nustatytą taisyklę už visas prekes ir paslaugas, naudojamas visiems ten nurodytiems sandoriams;
- e) numatyti, kad tais atvejais, kai apmokestinamojo asmens neišskaitytinas pridėtinės vertės mokestis yra nereikšmingas, jis būtų traktuojamas kaip lygus nuliui.

<...>“

- 4 Šeštosios direktyvos 19 straipsnio „Atskaitos proporcijos apskaičiavimas“ 1 dalyje numatyta:

„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. <...>

<...>“

- 5 Tos pačios direktyvos 20 straipsnyje „Atskaitos tikslinimas“ 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, palyginti 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.

<...>“

Vokietijos teisė

- 6 Vokietijos teisės aktų nuostatos, taikytinos PVM srityje, įtvirtintos *Umsatzsteuergesetz 1999* (1999 m. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas, BGBl. 1999 I, p. 1270, toliau – *UStG*).

7 *UStG* 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.“

8 2003 m. gruodžio 15 d. *Steueränderungsgesetz 2003* (2003 m. Mokesčių pakeitimo įstatymas, BGBl. 2003 I, p. 2645), įsigaliojusiame 2004 m. sausio 1 d., buvo pridėtas *UStG* 15 straipsnio 4 dalies trečias sakiny, 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 neįmanoma kitaip ekonomiškai priskirti.“

9 Prašyme priimti prejudicinį sprendimą nurodyti tokie šio pakeitimo motyvai:

„Šia nuostata siekiama racionaliai paskirstyti pirkimo mokesčius už patiektas prekes ar suteiktas paslaugas. 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 2001 m. rugpjūčio 17 d. sprendime *Bundesfinanzhof* [(Federalinis finansinių bylų teismas, Vokietija)] <...> nusprendė, kad pirkimo mokesčio paskirstymas pagal pardavimo sandorių proporciją pripažintinas tinkamu apskaitiniu įverčiu pagal [*UStG*] 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 Šeštosios 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 <...>“

10 *UStG* 15a straipsnio „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 išigijimo ar gamybos sąnaudomis, atskaitą. Kalbant apie nekilnojamąjį turtą, įskaitant jo pagrindines sudedamąsias dalis, teises, kurioms 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 <...>“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

- 11 1999–2004 m. nekilnojamojo turto bendrovė *Rey Grundstücksgemeinschaft* jai priklausančiame žemės sklype nugriovė seną pastatą ir pastatė 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 išnuomos nuo 2002 m. spalio mėn.
- 12 Dėl 1999–2003 m. mokestinių metų nekilnojamojo turto įmonė *Rey Grundstücksgemeinschaft* apskaičiavo savo teisę į už griovimo ir statybos darbus mokėtino PVM atskaitą taikydama paskirstymo kriterijų, pagrįstą apyvartos, numatomos iš komercinių patalpų arba su jomis susijusių stovėjimo aikštelės vietų nuomos (kuriai taikomas PVM), ir apyvartos, numatomos iš kitų nuomos sandorių (atliestiems nuo PVM), santykiu (toliau – paskirstymo pagal apyvartą kriterijus). Pagal šį kriterijų atskaitytina PVM dalis sudarė 78,15 %. Dėl PVM sumos, kurią galima atskaityti už 2001 ir 2002 m., pateikus du skundus *Finanzgericht Düsseldorf* (Diuseldorfo finansinių bylų teismas, Vokietija), Krėfeldo mokesčių inspekcija šį paskirstymo kriterijų pripažino priimtiniu.
- 13 2004 m. kai kurios pagrindinėje byloje nagrinėjamo pastato dalys, kurias iš pradžių buvo ketinama naudoti PVM apmokestinamiems sandoriams, buvo galiausiai išnuomos atleidžiant šį sandorį nuo PVM. Siekdama patikslinti atliktą pirkimo mokesčio atskaitą *Rey Grundstücksgemeinschaft* 2004 finansinių metų deklaracijoje apskaičiavo kompensuojamąją sumą, kurią nustatė taikydama paskirstymo pagal apyvartą kriterijų. Šioje deklaracijoje *Rey Grundstücksgemeinschaft* taip pat deklaravo atskaitomą PVM už prekes ir paslaugas, įsigytas šiam pastatui naudoti, išlaikyti ir prižiūrėti. Iš viso *Rey Grundstücksgemeinschaft* pagal jos apskaičiavimą turėjo būti grąžinta apie 3 500 EUR PVM suma.
- 14 2006 m. rugsėjo 1 d. pranešime apie mokesčio perskaičiavimą Krėfeldo mokesčių inspekcija suabejojo šiuo rezultatu, nes 2004 m. sausio 1 d. įsigaliojus *UStG* 15 straipsnio 4 dalies trečiam sakiniiui paskirstymo pagal apyvartą kriterijus galėjo būti taikomas, tik jeigu negalima pasiremti jokių kitų mišrios paskirties prekių ir paslaugų ekonominio paskirstymo kriterijumi. Ši mokesčių inspekcija manė, kad pastatui griauti arba statyti naudotas prekes ir paslaugas įmanoma ir yra tiksliau ekonomiškai paskirstyti remiantis paskirstymo metodu, pagrįstu komercinių patalpų ir gyvenamųjų patalpų plotu kvadratiniais metrais (toliau – paskirstymo kriterijus pagal plotą), ir nutarė, kad *Rey Grundstücksgemeinschaft* turėjo taikyti šį paskirstymo kriterijų. Todėl ji nustatė PVM atskaitos 38,74 % procentinę dalį, atitinkančią viso pastato ploto dalį, kuri nuomojama šį sandorį apmokestinant, ir apskaičiavo apie 950 EUR *Rey Grundstücksgemeinschaft* grąžintino PVM sumą už 2004 m.

- 15 *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 išlaidomis, patirtomis nuo 2004 m. sausio 1 d. Todėl jis nustatė apie 1 700 EUR PVM sumą, kuri turėjo būti gražinta *Rey Grundstücksgemeinschaft* už 2004 m.
- 16 Abi šalys pagrindinėje byloje dėl šio sprendimo pateikė kasacinius skundus *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansinių bylų teismas).
- 17 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.
- 18 Pirma, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo, kad tame sprendime Teisingumo Teismas nusprendė, jog galima remtis kitu mišrios paskirties prekių ir paslaugų paskirstymo metodu nei numatytas minėtoje direktyvoje, kuris yra pagrįstas apyvarta, tik jeigu pagal šį metodą galima tiksliau nustatyti teisę į atskaitą. Taigi remiantis metodu, pagal kurį siekiama išsiaiškinti, kokiai pastato daliai buvo taikytas PVM, ir pagal kurį taikyti paskirstymo kriterijų tik PVM sumoms, konkrečiai nesusijusioms su jokiomis iš šių dalių arba susijusioms su mišrios paskirties pastato bendro naudojimo dalimis, būtų pasiektas tikslesnis rezultatas. Todėl prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas teiraujasi, ar tokiam metodui turėtų būti teikiama pirmenybė.
- 19 Antra, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės pažymi, kad 2012 m. lapkričio 8 d. Sprendimo *BLC Baumarkt* (C-511/10, EU:C:2012:689) 19 punkte Teisingumo Teismas patikslino, kad valstybė narė „konkrečiam sandoriui, kaip antai mišrios paskirties pastato statybai“, negali taikyti kito mišrios paskirties prekių ir paslaugų paskirstymo metodo nei numatytas šioje direktyvoje. Taigi mišrios paskirties pastatui statyti arba įgyti naudotų prekių ir paslaugų paskirstymo išimtinis metodas, kuriuo rėmėsi Vokietijos mokesčių administratorius, taip pat taikomas prekėms ir paslaugoms, įsigytoms tokiems pastatams naudoti, išlaikyti arba prižiūrėti, paskirstyti. Todėl šis teismas teiraujasi, ar pagal Šeštąją direktyvą leidžiama taikyti tokį patį metodą šioms dviem išlaidų kategorijoms.
- 20 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 lieka abejonė dėl to, ar minėtos direktyvos 20 straipsnyje draudžiamas valstybės narės teisės aktas tiek, kiek jame numatytas PVM tikslinimas šiai valstybei pakeitus PVM, sumokėto už mišrios paskirties prekes ir paslaugas, priskyrimo metodą.
- 21 Be to, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kyla klausimas, ar tokiomis kaip šios bylos aplinkybėmis pagal teisėtų lūkesčių ir teisinio saugumo principus nedraudžiama tikslinti PVM. Šiuo klausimu jis pirmiausia pažymi, kad Vokietijos teisės akte nėra aiškios nuostatos, kurioje būtų numatyta, kad įsigaliojus *UStG* 15 straipsnio 4 dalies trečiam sakiniui gali prireikti tikslinti atskaitą. Minėtame teisės akte taip pat nenumatyta pereinamojo laikotarpio tvarka, nors iš 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimo *Gemeente Leusden ir Holin Groep* (C-487/01 ir C-7/02, EU:C:2004:263) 70 punkto matyti, kad tokia tvarka reikalinga, kai naujos taisyklės adresatams gali būti netikėta tai, kad ją reikia taikyti nedelsiant. Galiausiai 2001 ir 2002 finansiniais metais *Rey Grundstücksgemeinschaft* taikytam mišrios paskirties prekių ir paslaugų paskirstymo metodui mokesčių institucijos pritarė po procesų *Finanzgericht Düsseldorf* (Diuseldorfo finansinių bylų teismas).
- 22 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 (2012 m. lapkričio 8 d. 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 mokestis paskirstomas pagal ploto arba apyvartos kriterijų?
 - b) Ar 2012 m. lapkričio 8 d. Europos Sąjungos Teisingumo Teismo sprendime *BLC Baumarkt* (C-511/10, EU:C:2012:689) nustatyti principai ir atsakymas į pirmesnę klausimą taip pat taikomi 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 mokestį 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 pirkimo mokesčio tikslinimo, nei nustato pereinamojo laikotarpio tvarkos ir jei apmokestinamojo asmens atliktą pirkimo mokesčio paskirstymą pagal apyvartos kriterijų *Bundesfinanzhof* [Federalinis finansinių bylų teismas] iš esmės pripažino tinkamu?“

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl pirmojo klausimo

- 23 Pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės teiraujasi, ar Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalį reikia aiškinti taip, kad tuo atveju, kai pastatas naudojamas sandoriams, suteikiantiems teisę į atskaitą ir nesuteikiantiems teisės į atskaitą, valstybės narės turi numatyti, jog įsigytos prekės ir paslaugos tokiam pastatui statyti arba įsigyti turi būti, pirma, priskirtos išimtinai prie vienu sandorių arba prie kitų sandorių tam, kad, antra, teisė į atskaitą, atliktiną dėl prekių ir paslaugų, kurios negalėjo būti taip priskirtos, būtų nustatyta taikant paskirstymo pagal apyvartą kriterijų arba paskirstymo pagal plotą kriterijų, su sąlyga, kad šiuo metodu bus užtikrintas tikslesnis atskaitos proporcijos nustatymas. Be to, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas teiraujasi, ar atsakymas, kurį Teisingumo Teismo prašoma pateikti, taip pat bus taikomas prekėms ir paslaugoms, kurios įsigytos mišrios paskirties pastatui naudoti, išlaikyti arba prižiūrėti.
- 24 Pirmiausia, pažymėtina, kad šis klausimas susijęs su Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies nuostatomis konkrečiai nenurodant vienos iš šios nuostatos trečioje pastraipoje įtvirtintų galimybių. Todėl šį klausimą reikia suprasti kaip susijusį su bendru Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies išaiškinimu.
- 25 Šiuo klausimu primintina, kad teisės į atskaitą apimtis priklauso nuo nagrinėjamų prekių ir paslaugų paskirties. Iš tiesų, nors prekių ir paslaugų, kurios skirtos naudoti išimtinai apmokestinamiesiems sandoriams, atveju Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalyje numatyta, kad apmokestinamieji asmenys gali atskaityti visą mokestį už patiektas prekes ir suteiktas paslaugas, mišrios paskirties prekių

ir paslaugų atveju šios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies pirmoje pastraipoje nustatyta, jog gali būti atskaitoma tik tokia PVM dalis, kuri priskirtina naudojant šias prekes arba šias paslaugas įvykdytiems sandoriams, suteikiantiems teisę į atskaitą.

- 26 Atsižvelgdamos į šį teisės į atskaitą apimtį skirtumą, pagrįstą PVM apmokestintų prekių ir paslaugų paskirtimi, valstybės narės paprastai numato, kad, siekdami nustatyti savo teisės į atskaitą sumą, apmokestinamieji asmenys turi, pirma, įsigytas prekes ir paslaugas priskirti prie skirtingų pardavimo sandorių, kuriems įvykdyti buvo skirtos naudoti šios prekės ir paslaugos. Antra, šių valstybių narių kompetentingos institucijos turi taikyti šioms prekėms ir paslaugoms atskaitos tvarką pagal jų priskyrimą, ir, savaime suprantama, prekių ir paslaugų, kurios nėra susijusios tik su viena sandorių rūšimi, atveju reikia taikyti minėtos direktyvos 17 straipsnio 5 dalyje numatytą tvarką.
- 27 Pirmiausia dėl pirmo sakinio, t. y. dėl prekių arba paslaugų priskyrimo prie sandorių, kuriems jos naudojamos, nepažeisdamas kitų konkrečių nuostatų, numatytų Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies trečioje pastraipoje, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi nustatyti, ar tokiu atveju, kai jos naudojamos mišrios paskirties pastato statybai, toks priskyrimas pasirodo praktiškai esąs labai sudėtingas ir dėl to sunkiai įgyvendinamas.
- 28 Iš tiesų, nacionalinės teisės aktuose gali būti leidžiama apmokestinamiesiems asmenims nepriskirti šių prekių ir paslaugų, neatsižvelgiant į tai, kam jos bus naudojamos, kai minėtos prekės ir paslaugos yra susijusios su mišrios paskirties pastato įsigijimu arba statyba ir kai šis priskyrimas praktiškai yra sunkiai įgyvendinamas.
- 29 Be to, dėl prekių ir paslaugų, įsigytų mišrios paskirties pastatui statyti, išlaikyti arba prižiūrėti, priskyrimo prie skirtingų pardavimo sandorių, atliktų naudojantis šiuo pastatu, atrodo, kad paprastai šį priskyrimą praktiškai lengva įgyvendinti; prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi patikrinti, ar taip yra pagrindinėje byloje nagrinėjamų prekių ir paslaugų atveju.
- 30 Jeigu taip yra, valstybei narei neleidžiama numatyti, kad apmokestinamieji asmenys neturi prekių ir paslaugų, įsigytų mišrios paskirties pastatui naudoti, išlaikyti arba prižiūrėti, priskirti prie naudojantis šiuo pastatu atliktų skirtingų pardavimo sandorių.
- 31 Be to, dėl antro etapo, t. y. atskaitos sumos apskaičiavimo, reikia priminti, kad prekių ir paslaugų, priskirtų kartu prie sandorių, suteikiančių teisę į atskaitą, ir sandorių, nesuteikiančių teisės į atskaitą, atveju pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies antrą pastraipą ši suma iš esmės apskaičiuojama remiantis nustatyta proporcija visiems apmokestinamojo asmens atliekamiems sandoriams pagal šios direktyvos 19 straipsnį taikant paskirstymo pagal apyvartą kriterijų.
- 32 Šiomis aplinkybėmis Teisingumo Teismas pripažino, kad naudodamasi minėtos direktyvos 17 straipsnio 5 dalies trečioje pastraipoje numatytomis tam tikromis galimybėmis valstybės narės gali taikyti ne pirmesniame punkte nurodytą, o kitą apskaičiavimo metodą su sąlyga, kad pasirinktu metodu užtikrinamas tikslesnis pirkimo PVM atskaitos proporcijos nustatymas, nei taikant pirmąjį metodą (šiuo klausimu žr. 2012 m. lapkričio 8 d. Sprendimo *BLC Baumarkt* C-511/10, EU:C:2012:689, 24 punktą).
- 33 Vis dėlto ši sąlyga nereiškia, kad pasirinktas metodas turi būti kuo tikslesnis. Iš tiesų, kaip pažymėjo generalinis advokatas savo išvados 90 punkte, 2012 m. lapkričio 8 d. Sprendimo *BLC Baumarkt* (C-511/10, EU:C:2012:689) rezoliucinėje dalyje reikalaujama, kad pasirinktu metodu būtų užtikrintas tikslesnis, o ne kuo tikslesnis rezultatas, nei taikant paskirstymo pagal apyvartą kriterijų (taip pat šiuo klausimu žr. 2014 m. liepos 10 d. Sprendimo *Banco Mais*, C-183/13, EU:C:2014:2056, 29 punktą).

- 34 Todėl tokių sandorių, kaip nagrinėjami pagrindinėje byloje, kuriuos sudaro skirtingų pastato dalių nuoma, suteikianti teisę į atskaitą ir nesuteikianti teisės į atskaitą, atveju prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi patikrinti, ar naudojantis teisės į atskaitą apskaičiavimo metodu taikant paskirstymo kriterijų pagal plotą galėtų būti gautas tikslesnis rezultatas nei gautas taikant apyvarta pagrįstą paskirstymo metodą.
- 35 Valstybės narės turima galimybė prireikus numatyti, kad apmokestinamieji asmenys neturi susieti kiekvienos prekės arba paslaugos, naudotos mišrios paskirties pastatui įsigyti arba statyti, su konkrečiu pardavimo sandoriu, nepažeidžiama šiai valstybei pasirinkus taikyti kitą atskaitos metodą nei numatytasis Šeštojoje direktyvoje, nes šio sprendimo 32 punkte nurodytas tikslumo reikalavimas susijęs su atskaitytino PVM proporcijos apskaičiavimo tvarka, o ne su panaudotų prekių ir paslaugų priskyrimu.
- 36 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, į pateiktą pirmąjį klausimą reikia atsakyti taip: minėtos direktyvos 17 straipsnio 5 dalį reikia aiškinti taip, jog tuo atveju, kai pastatas naudojamas pardavimo sandoriams, suteikiantiems teisę į atskaitą ir nesuteikiantiems teisės į atskaitą, valstybės narės neturi numatyti, kad prekės ir paslaugos, pirktos šiam pastatui statyti, įsigyti, išlaikyti arba prižiūrėti, turi būti, pirma, priskirtos prie šių skirtingų sandorių tam, kad, antra, tik teisė į atskaitą, atliktiną dėl prekių ir paslaugų, kurios naudotos kartu tam tikriems sandoriams, suteikiantiems teisę į atskaitą ir nesuteikiantiems teisės į atskaitą, būtų nustatyta taikant paskirstymo pagal apyvartą kriterijų arba paskirstymo pagal plotą kriterijų, su sąlyga, kad šiuo metodu bus užtikrintas tikslesnis atskaitos proporcijos nustatymas.

Dėl antrojo klausimo

- 37 Antruoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės teiraujasi, ar Šeštosios direktyvos 20 straipsnį reikia aiškinti taip, kad pagal jį draudžiama, jog pagal šios direktyvos 17 straipsnio 5 dalį atlikta PVM už prekes ir paslaugas atskaita būtų tikslinama, jeigu per atitinkamą tikslinimo laikotarpį būtų pakeistas šiai atskaitai apskaičiuoti naudotas PVM paskirstymo kriterijus.
- 38 Šiuo klausimu pažymėtina, kad minėtos direktyvos 20 straipsnio 1 dalies b punkte numatyta, jog pradinė atskaita turi būti tikslinama, kai užpildžius deklaraciją pasikeičia tam tikros aplinkybės, kuriomis remiantis buvo apskaičiuota atskaitoma suma, „ypač“ kai buvo atšauktas pirkimas arba gauta nuolaida. Įvardžio „ypač“ vartojimas reiškia, kad nurodyti atvejai nėra baigtinis jų sąrašas.
- 39 Darytina išvada, kad nors šioje nuostatoje aiškiai nenumatytas mišrios paskirties prekėms ir paslaugoms taikytino teisės į atskaitą apskaičiavimo metodo pakeitimas, joje šis atvejis taip pat neatmestas.
- 40 Todėl siekiant išsiaiškinti, ar minėtoje nuostatoje numatytas toks atvejis, reikia atsižvelgti į jos kontekstą ir į teisės aktų, kurių dalis ji yra, siekiamus tikslus (šiuo klausimu žr., be kita ko, 2003 m. lapkričio 27 d. Sprendimo *Zita Modes*, C-497/01, EU:C:2003:644, 34 punktą).
- 41 Dėl Šeštosios direktyvos 20 straipsnio 1 dalies b punkto konteksto pažymėtina, kad iš Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies, siejamos su šios direktyvos 19 straipsnio 1 dalimi, matyti, jog atskaitomo pirkimo PVM už mišrios paskirties prekes ir paslaugas suma nustatoma taikant paskirstymo kriterijų, kuris gali būti numatytas šiose nuostatose ir kuris pagrįstas apyvarta, arba kitą paskirstymo kriterijų, pasirinktą pagal minėtos direktyvos 17 straipsnio 5 dalies trečią pastraipą, su sąlyga, kad atitinkamos veiklos atveju pasirinktu metodu užtikrinamas tikslesnis pirkimo PVM atskaitos proporcijos nustatymas (šiuo klausimu žr. 2012 m. lapkričio 8 d. Sprendimo *BLC Baumarkt*, C-511/10, EU:C:2012:689, 24 punktą).

- 42 Taigi paskirstymo kriterijus ir dėl to taikytinas atskaitos apskaičiavimo metodas apima elementus, į kuriuos atsižvelgiama nustatant atskaitos sumą, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 20 straipsnio 1 dalies b punktą.
- 43 Dėl minėtoje direktyvoje įtvirtinto tikslinimo mechanizmo pažymėtina, kad juo siekiama, be kita ko, padidinti PVM atskaitos tikslumą (šiuo klausimu žr. 2006 m. kovo 30 d. Sprendimo *Uudenkaupungin kaupunki*, C-184/04, EU:C:2006:214, 25 punktą ir 2012 m. spalio 18 d. Sprendimo *TETS Haskovo*, C-234/11, EU:C:2012:644, 31 punktą).
- 44 Taigi, kaip jau buvo priminta šio sprendimo 32 ir 33 punktuose, mišrios paskirties prekių ir paslaugų atveju galima nukrypti nuo toje pačioje direktyvoje numatyto teisės į atskaitą apskaičiavimo metodo tik siekiant taikyti kitą metodą, užtikrinantį tikslesnį rezultatą.
- 45 Vadinas, atliekant atskaitos tikslinimą taikant kitą metodą galima tik padidinti šios atskaitos tikslumą, todėl taip prisidedama prie tikslinimo mechanizmu siekiamo tikslo.
- 46 Taigi iš Šeštosios direktyvos 20 straipsnio 1 dalies b punkto konteksto analizės ir šioje nuostatoje įtvirtinto atskaitos tikslinimo mechanizmo tikslo matyti, kad ši nuostata turi būti aiškinama taip, jog ji apima teisės į apskaitą apskaičiavimo metodo, taikomo mišrios paskirties prekėms ir paslaugoms, pakeitimo atvejį.
- 47 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, į antrąjį pateiktą klausimą reikia atsakyti taip: Šeštosios direktyvos 20 straipsnį reikia aiškinti taip, kad jame reikalaujama tikslinti pagal minėtos direktyvos 17 straipsnio 5 dalį atliktą PVM už prekes ir paslaugas atskaitą, per atitinkamą tikslinimo laikotarpį pakeitus šiai atskaitai apskaičiuoti naudotą šio mokesčio paskirstymo kriterijų, kuriuo nukrypstama nuo toje pačioje direktyvoje numatyto teisės į atskaitą nustatymo metodo.

Dėl trečiojo klausimo

- 48 Trečiuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės teiraujasi, ar bendruosius Sąjungos teisės principus – teisinio saugumo ir teisėtų lūkesčių apsaugos – reikia aiškinti taip, kad jais draudžiamas taikytinas nacionalinės teisės aktas, kuriame aiškiai nenumatytas nei pirkimo mokesčio tikslinimas, kaip jis suprantamas pagal Šeštosios direktyvos 20 straipsnį, pakeitus tam tikrai atskaitai apskaičiuoti naudotą metodą, nei pereinamojo laikotarpio tvarka, kai aukščiausiasis teismas apskritai pripažino pagrįstu apmokestinamojo asmens atliktą pirkimo mokesčio paskirstymą naudojantis prieš šį pakeitimą taikytu paskirstymo kriterijumi.
- 49 Šiuo klausimu primintina, kad teisėtų lūkesčių apsaugos ir teisinio saugumo principai yra Europos Sąjungos teisės sistemos dalis. Jų turi laikytis ne tik Sąjungos institucijos, bet ir valstybės narės, vykdydamos Sąjungos direktyvomis joms suteiktus įgaliojimus (2004 m. balandžio 29 d. Sprendimo *Gemeente Leusden ir Holin Groep*, C-487/01 ir C-7/02, EU:C:2004:263, 57 punktas).
- 50 Be to, nors atrodo, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas abejoja tuo, kaip Šeštosios direktyvos 20 straipsnis galėtų būti suderinamas su teisėtų lūkesčių apsaugos ir teisinio saugumo principais, jis formaliai neužginčijo šios nuostatos galiojimo.
- 51 Taigi Sąjungos antrinės teisės akto, kaip antai minėtos direktyvos 20 straipsnio, tekstas turi būti aiškinamas kuo labiau laikantis, be kita ko, bendrųjų Sąjungos teisės principų ir visų pirma teisėtų lūkesčių apsaugos ir teisinio saugumo principų (šiuo klausimu žr. 2010 m. balandžio 29 d. Sprendimo *M ir kt.*, C-340/08, EU:C:2010:232, 64 punktą).

- 52 Dėl to, kad nacionalinės teisės akte, kaip antai nagrinėjamame pagrindinėje byloje, aiškiai nenurodyta pareiga atlikti patikslinimą pakeitus teisės į atskaitą apskaičiavimo metodą, primintina, jog, kaip buvo pažymėta šio sprendime 47 punkte, tokia pareiga kyla iš Šeštosios direktyvos 20 straipsnio nuostatų.
- 53 Taigi iš nusistovėjusios teismo praktikos matyti, kad taikydamos vidaus teisės nuostatas, kuriomis perkeliama direktyva į nacionalinę teisę, valstybės narės turi jas aiškinti, kiek įmanoma, pagal šią direktyvą (šiuo klausimu žr. 2000 m. birželio 27 d. Sprendimo *Océano Grupo Editorial ir Salvat Editores*, C-240/98–C-244/98, EU:C:2000:346, 31 punktą).
- 54 Darytina išvada, kad teisėtų lūkesčių apsaugos ir teisinio saugumo principai negali būti aiškinami taip, jog tam, kad teisės į atskaitą tikslinimas būtų reikalaujamas pakeitus šios teisės apskaičiavimo metodą, šio tikslinimo privalomumas turi būti aiškiai primintas nacionalinės teisės akte, kuriame buvo padarytas šis pakeitimas.
- 55 Be to, dėl aplinkybės, kad nacionalinės teisės akte, kaip antai nagrinėjamame pagrindinėje byloje, pakeičiamas teisės į atskaitą apskaičiavimo metodas iš pradžių nenumatant pereinamojo laikotarpio tvarkos, pažymėtina, kad iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą aplinkybių matyti, jog prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas „pereinamojo laikotarpio tvarką“ supranta kaip nuostatas, pagal kurias siekiant atidėti naujo įstatymo taikymą tarpinį laikotarpį taikoma speciali prie aplinkybių priderinta tvarka.
- 56 Šiuo klausimu reikia priminti, kad su Sąjungos teise suderinama nauja teisės norma iš principo taikoma nuo akto, kuriame ji įtvirtinta, įsigaliojimo (2013 m. lapkričio 7 d. Sprendimo *Gemeinde Altrip ir kt.*, C-72/12, EU:C:2013:712, 22 punktą). Todėl teisėtų lūkesčių apsaugos ir teisinio saugumo principai nedraudžia to, kad valstybės narės galėtų pakeisti seną įstatymą be pereinamojo laikotarpio tvarkos ir jis galėtų įsigalioti nedelsiant.
- 57 Tačiau susiklosčius konkrečioms situacijoms, kai to reikalauja teisėtų lūkesčių apsaugos ir teisinio saugumo principai, gali reikėti numatyti tokią tvarką, priderintą prie aplinkybių.
- 58 Taigi, kaip primena prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, Teisingumo Teismas manė, kad nacionalinės teisės aktų leidėjas tikriausiai pažeidžia teisėtų lūkesčių apsaugos ir teisinio saugumo principus, kai jis staiga ir netikėtai priima naują įstatymą, kuriame panaikinama teisė, kurią iki tol turėjo apmokestinamieji asmenys, nepalikdamas jiems būtino laiko prisitaikyti, ir tai nebuvo būtina siekiamam tikslui (šiuo klausimu žr. 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimo *Gemeente Leusden ir Holin Groep*, C-487/01 ir C-7/02, EU:C:2004:263, 70 punktą).
- 59 Konkrečiai kalbant, apmokestinamieji asmenys turi turėti laiko prisitaikyti, kai dėl teisės, kurią jie iki tol turėjo, panaikinimo jie turės prisiderinti ekonomiškai (šiuo klausimu žr. 2015 m. birželio 11 d. Sprendimo *Berlington Hungary ir kt.*, C-98/14, EU:C:2015:386, 87 punktą).
- 60 Taigi, net manant, kad nacionalinės teisės akto pakeitimas, kuriame numatytas teisės į atskaitą apskaičiavimo metodas, gali būti laikomas staigiu ir netikėtu, neatrodo, kad minėtos sąlygos, pateisinančios pritaikytos pereinamojo laikotarpio tvarkos priėmimą ir primintos šios sprendimo pirmesniuose dviejuose punktuose, yra įgyvendintos susiklosčius aplinkybėms, kaip antai nagrinėjamoms pagrindinėje byloje.
- 61 Iš tiesų, pažymėtina, kad, pirma, apskaičiavimo metodo pakeitimu nepanaikinama apmokestinamųjų asmenų turima teisė į atskaitą, bet tik pakeičiama jos apimtis.
- 62 Antra, aplinkybėmis, kaip antai nagrinėjamomis pagrindinėje byloje, pats toks pakeitimas nereiškia, kad apmokestinamieji asmenys prisiderina ekonomiškai, todėl neatrodo, jog būtinai reikia laiko prisiderinti.

- 63 Galiausiai dėl to, kad nacionalinės teisės akte, kaip antai nagrinėjamame pagrindinėje byloje, buvo pakeistas teisės į atskaitą apskaičiavimo metodas, nors anksčiau galiojęs metodas buvo pripažintas „pagrįstu“ vieno iš atitinkamos valstybės narės aukščiausiųjų teismų, pažymėtina, jog teisėtų lūkesčių apsaugos ir teisinio saugumo principai, kuriais remiantis reikia aiškinti Šeštosios direktyvos 20 straipsnį, iš esmės nedraudžia nacionalinės teisės aktų leidėjui pakeisti savo teisės aktų, kuriais siekiama įgyvendinti Sąjungos teisę (pagal analogiją žr. 2010 m. sausio 14 d. Sprendimo *Stadt Papenburg*, C-226/08, EU:C:2010:10, 46 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).
- 64 Konkrečiai kalbant, darytina išvada, kad vien dėl to, jog atitinkamos nacionalinės taisyklės buvo laikomos „pagrįstomis“ vieno iš atitinkamos valstybės narės aukščiausiųjų teismų, nekliudoma tam, kad šis teisės aktų leidėjas jas pakeistų, ir tam, kad tikslinimas būtų atliktas po šio pakeitimo.
- 65 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, bendrieji Sąjungos teisės teisėtų lūkesčių apsaugos ir teisinio saugumo principai turi būti aiškinami taip, kad jais nedraudžiamas taikytinas nacionalinės teisės aktas, kuriame aiškiai nenumatytas nei pirkimo mokesčio tikslinimas, kaip jis suprantamas pagal Šeštosios direktyvos 20 straipsnį, pakeitus tam tikrai atskaitai apskaičiuoti naudotą PVM paskirstymo kriterijų, nei pereinamojo laikotarpio tvarka, nors aukščiausiasis teismas apskritai pripažino pagrįstu apmokestinamojo asmens atliktą pirkimo mokesčio paskirstymą naudojantis prieš šį pakeitimą taikytu paskirstymo kriterijumi.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 66 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikuso teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

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

- 1. 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 dalį reikia aiškinti taip, jog, tuo atveju, kai pastatas naudojamas pardavimo sandoriams, suteikiantiems teisę į atskaitą ir nesuteikiantiems teisės į atskaitą, valstybės narės neturi numatyti, kad prekės ir paslaugos, pirktos šiam pastatui pastatyti, įsigyti, išlaikyti arba prižiūrėti, turi būti, pirma, priskirtos prie šių skirtingų sandorių tam, kad, antra, tik teisė į atskaitą, atliktiną dėl prekių ir paslaugų, kurios naudotos kartu tam tikriems sandoriams, suteikiantiems teisę į atskaitą ir nesuteikiantiems teisės į atskaitą, būtų nustatyta taikant paskirstymo pagal apyvartą kriterijų arba paskirstymo pagal plotą kriterijų, su sąlyga, kad šiuo metodu bus užtikrintas tikslesnis atskaitos proporcijos nustatymas.**
- 2. Šeštosios direktyvos 77/388, iš dalies pakeistos Direktyva 95/7, 20 straipsnį reikia aiškinti taip, kad jame reikalaujama tikslinti pagal minėtos direktyvos 17 straipsnio 5 dalį atliktą pridėtinės vertės mokesčio už prekes ir paslaugas atskaitą, per atitinkamą tikslinimo laikotarpį pakeitus šiai atskaitai apskaičiuoti naudotą šio mokesčio paskirstymo kriterijų, kuriuo nukrypstama nuo toje pačioje direktyvoje numatyto teisės į atskaitą nustatymo metodo.**
- 3. Bendrieji Europos Sąjungos teisės teisėtų lūkesčių apsaugos ir teisinio saugumo principai turi būti aiškinami taip, kad jais nedraudžiamas taikytinas nacionalinės teisės aktas, kuriame aiškiai nenumatytas nei pirkimo mokesčio tikslinimas, kaip jis suprantamas pagal Šeštosios direktyvos, iš dalies pakeistos Direktyva 95/7, 20 straipsnį, pakeitus tam tikrai atskaitai apskaičiuoti naudotą pridėtinės vertės mokesčio paskirstymo kriterijų, nei pereinamojo**

laikotarpio tvarka, nors aukščiausiasis teismas apskritai pripažino pagrįstu apmokestinamojo asmens atliktą pirkimo mokesčio paskirstymą naudojantis prieš šį pakeitimą taikytu paskirstymo kriterijumi.

Parašai.