

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, sigytų pastatui, kuris iš dalies naudojamas sandoriams, suteikiantiems teisę atskaitai, ir iš dalies sandoriams, nesuteikiantiems teisės atskaitai, statyti, naudoti, išlaikyti ir prižiūrėti, priskyrimo nustatymas – Nacionalinės teisės akto, kuriame numatyta atskaitos proporcijos apskaičiavimo tvarka, pakeitimas – 20 straipsnis – Atskaitos tikslinimas – Teisinis saugumas – Teisėti lokesiai“

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 rašytinį proceso dalį ir įvykus 2015 m. liepos 9 d. posėdžiui,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos T. Henze ir K. Petersen,
 - Jungtinės Karalystės vyriausybės, atstovaujamos J. Kraehling ir L. Christie, padedamą baristerio R. Hill,
 - Europos Komisijos, atstovaujamos M. Wasmeier, G. Braun ir C. Soulay,
- 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 mokėtino arba sumokėto pridėtinės vertės mokesčio (PVM) už prekes arba paslaugas, naudotas mišrios paskirties pastatui, t. y. susijusiam tiek su sandoriais, suteikiančiais teisę atskaityti, tiek su sandoriais, nesuteikiančiais teisės atskaityti (toliau – mišrios paskirties pastatas), statyti, prižiūrėti, naudoti ir išlaikyti, atskaitę apskaitavimo tvarkos.

Teisinis pagrindas

Sjungos teisė

3 Šeštosios direktyvos 17 straipsnyje „Teisės atskaitę atsiradimas ir apimtis“ nustatyta:

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

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 mokestį, apskaituotą 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.

Toliau 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 visą 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 neišskaitytinąs pridėtins 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 pridėtins vertės mokesčio iš sandorių, kuriems tenkantis pridėtins vertės mokestis atskaitomas pagal 17 straipsnio 2 ir 3 dalis,
- vardiklis yra visa skaitiklyje nurodyta metinės apyvartos suma be pridėtins vertės mokesčio ir metinės apyvartos iš sandorių, kuriems tenkantis pridėtins 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, kurią apmokestinamasis asmuo turėjo teisę;

b) kai po deklaracijos užpildymo pasikeičia tam tikros aplinkybės, kurių pagrindu buvo apskaičiuota atskaitoma suma, ypač kai buvo atšauktas pirkimas arba gauta nuolaida; <...>

2. Ilgalaikio turto atveju tikslinimas atliekamas penkerius metus, įskaičiuojant ir tuos metus, kuriais ilgalaikis turtas buvo įsigytas ar pasigamintas. Per metus turi būti tikslinamas tik penktadalis už prekes apskaičiuoto mokesčio. Tikslinimas atliekamas remiantis vėlesniais atskaitomos sumos, kurią turima teisė, metiniais svyravimais, 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 nekilnojamasis turtas yra įgyjamas kaip gamybos priemonė, tikslinimo laikotarpis galima pratęsti iki 20 metų.

<...>

Vokietijos teisė

6 Vokietijos teisės aktų nuostatos, taikytinos PVM srityje, įtvirtintos *Umsatzsteuergesetz 1999* (1999 m. Pridėtins 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 trečiasis sakinys, kuris suformuluotas taip:

„Apskaičiuoti mokesčio neatskaitomą dalį pagal apyvartos, kuriai tenkantis mokestis negali būti atskaitomas, ir apyvartos, kuriai tenkantis mokestis gali būti atskaitomas, santykį galima tik tada, kai sandorį 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. Šis paskirstymo kriterijus 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 proporcijų pripažintinas tinkamu apskaitiniu būdu 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 narės 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 pradinė atskaitos suma, su kiekvienais kalendoriniais metais susiję pasikeitimai kompensuojami tikslinant sumokėtą mokesčių, susijusių su įsigijimo ar gamybos sąnaudomis, atskaitą. Kalbant apie nekilnojamąjį turtą, įskaitant jo pagrindines sudedamąsias dalis, teises, kurioms taikomos su nekilnojamuoju turtu susijusios civilinės teisės nuostatos, ir

statyb? tre?iajam asmeniui priklausan?iame žem?s sklype, vietoj penkeri? met? termino taikomas dešimties met? terminas.

(2) 1 dalyje numatyto tikslinio tikslais kiekvienais kalendoriniais metais, kuriais daroma pakeitim?, šios dalies pirmo sakinio atveju turi b?ti atsižvelgiama ? vien? penkt?j?, o antro sakinio atveju – ? vien? dešimt?j? pirkimo mokes?io, sumok?to už turt?, sumos <...>“

Pagrindin? byla ir prejudiciniai klausimai

11 1999–2004 m. nekilnojamojo turto bendrov? *Rey Grundstücksgemeinschaft* jai priklausan?iame žem?s sklype nugriov? sen? pastat? ir pastat? pastat? su gyvenamosios ir komercin?s paskirties patalpomis. Šiame pastate, kuris buvo užbaigtas statyti 2004 m., yra šešios gyvenamosios ir komercin?s paskirties patalpos ir dešimt viet? požemin?je automobili? stov?jimo aikštel?je. Kai kurios šios patalpos ir vietos buvo išnuomos nuo 2002 m. spalio mėn.

12 D?l 1999–2003 mokestini? met? nekilnojamojo turto ?mon? *Rey Grundstücksgemeinschaft* apskai?iavo savo teis? ? už griovimo ir statybos darbus mok?tino PVM atskait? taikydama paskirstymo kriterij?, pagr?st? apyvartos, numatomos iš komercini? patalp? arba su jomis susijusi? stov?jimo aikštel?s viet? nuomos (kuriai taikomas PVM), ir apyvartos, numatomos iš kit? nuomos sandori? (atliestiems nuo PVM), santykiu (toliau – paskirstymo pagal apyvart? kriterijus). Pagal š? kriterij? atskaitytina PVM dalis sudar? 78,15 %. D?l PVM sumos, kuri? galima atskaityti už 2001 ir 2002 m., pateikus du skundus *Finanzgericht Düsseldorf* (Diuseldorfo finansini? byl? teismas, Vokietija), Kr?feldo mokes?i? inspekcija š? paskirstymo kriterij? pripažino priimtinu.

13 2004 m. kai kurios pagrindin?je byloje nagrin?jamo pastato dalys, kurias iš pradži? buvo ketinama naudoti PVM apmokestinamiems sandoriams, buvo galiausiai išnuomos atleidžiant š? sandor? nuo PVM. Siekdama patikslinti atlikt? pirkimo mokes?io atskait? *Rey Grundstücksgemeinschaft* 2004 finansini? met? deklaracijoje apskai?iavo kompensuojam?j? sum?, kuri? nustat? taikydama paskirstymo pagal apyvart? kriterij?. Šioje deklaracijoje *Rey Grundstücksgemeinschaft* taip pat deklaravo atskaitom? PVM už prekes ir paslaugas, ?sigytas šiam pastatui naudoti, išlaikyti ir priži?r?ti. Iš viso *Rey Grundstücksgemeinschaft* pagal jos apskai?iavim? tur?jo b?ti gr?žinta apie 3 500 EUR PVM suma.

14 2006 m. rugs?jo 1 d. pranešime apie mokes?io perskai?iavim? Kr?feldo mokes?i? inspekcija suabejojo šiuo rezultatu, nes 2004 m. sausio 1 d. ?sigaliojus *UStG* 15 straipsnio 4 dalies tre?iam sakiniui paskirstymo pagal apyvart? kriterijus gal?jo b?ti taikomas, tik jeigu negalima pasiremti jokių kitų mišrios paskirties prekių ir paslaug? ekonominio paskirstymo kriterijumi. Ši mokes?i? inspekcija man?, kad pastatui griauti arba statyti naudotas prekes ir paslaugas ?manoma ir yra tiksliau ekonomiškai paskirstyti remiantis paskirstymo metodu, pagr?stu komercini? patalp? ir gyvenam?j? patalp? plotu kvadratiniais metrais (toliau – paskirstymo kriterijus pagal plot?), ir nutar?, kad *Rey Grundstücksgemeinschaft* tur?jo taikyti š? paskirstymo kriterij?. Tod?l ji nustat? PVM atskaitos 38,74 % procentin? dal?, atitinkan?i? viso pastato ploto dal?, kuri nuomojama š? sandor? apmokestinant, ir apskai?iavo apie 950 EUR *Rey Grundstücksgemeinschaft* gr?žintino PVM sum? už 2004 m.

15 *Finanzgericht Düsseldorf* (Diuseldorfo finansini? byl? teismas) iš dalies panaikino š? pranešim? apie mokes?io perskai?iavim? remdamasis tuo, kad paskirstymo pagal plot? kriterijus negali b?ti taikomas d?l PVM, susijusio su išlaidomis, patirtomis nuo 2004 m. sausio 1 d. Tod?l jis nustat? apie 1 700 EUR PVM sum?, kuri tur?jo b?ti gr?žinta *Rey Grundstücksgemeinschaft* už 2004 m.

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

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

18 Pirma, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas nurodo, kad tame sprendime Teisingumo Teismas nusprend?, jog galima remtis kitu mišrios paskirties prek? ir paslaug? paskirstymo metodu nei numatytas min?toje direktyvoje, kuris yra pagr?stas apyvarta, tik jeigu pagal š? metod? galima tiksliau nustatyti teis? ? atskait?. Taigi remiantis metodu, pagal kur? siekiama išsiaiškinti, kokiai pastato daliai buvo taikytas PVM, ir pagal kur? taikyti paskirstymo kriterij? tik PVM sumoms, konkre?iai nesusijusioms su jokiais iš ši? dali? arba susijusioms su mišrios paskirties pastato bendro naudojimo dalimis, b?t? pasiektas tikslesnis rezultatas. Tod?l prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas teiraujasi, ar tokiam metodui tur?t? b?ti teikiama pirmenyb?.

19 Antra, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s pažymi, kad 2012 m. lapkri?io 8 d. Sprendimo *BLC Baumarkt* (C?511/10, EU:C:2012:689) 19 punkte Teisingumo Teismas patikslino, kad valstyb? nar? „konkre?iam sandoriui, kaip antai mišrios paskirties pastato statybai“, negali taikyti kito mišrios paskirties prek? ir paslaug? paskirstymo metodo nei numatytas šioje direktyvoje. Taigi mišrios paskirties pastatui statyti arba ?gyti naudot? prek? ir paslaug? paskirstymo išimtinis metodas, kuriuo r?m?si Vokietijos mokes?i? administratorius, taip pat taikomas prek?ms ir paslaugoms, ?sigytoms tokiems pastatams naudoti, išlaikyti arba priži?r?ti, paskirstyti. Tod?l šis teismas teiraujasi, ar pagal Šešt?ja direktyv? leidžiama taikyti tok? pat? metod? šioms dviem išlaid? kategorijoms.

20 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas konstatuoja, kad nors Teisingumo Teismas jau yra pripažin?s, jog teis?s akto pakeitimas gali lemti pareig? tikslinti tam tikr? PVM atskait?, jis iki šiol yra nusprend?s tik d?l teis?s akt? pakeitim?, susijusi? su pa?iu teis?s ? atskait? buvimu. Šiomis aplinkyb?mis lieka abejon? d?l to, ar min?tos direktyvos 20 straipsnyje draudžiamas valstyb?s nar?s teis?s aktas tiek, kiek jame numatytas PVM tikslinimas šiai valstybei pakeitus PVM, sumok?to už mišrios paskirties prekes ir paslaugas, priskyrimo metod?.

21 Be to, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui kyla klausimas, ar tokiomis kaip šios bylos aplinkyb?mis pagal teis?t? l?kes?i? ir teisinio saugumo principus nedraudžiama tikslinti PVM. Šiuo kausimu jis pirmiausia pažymi, kad Vokietijos teis?s akte n?ra aiškos nuostatos, kurioje b?t? numatyta, kad ?sigaliojus *UStG* 15 straipsnio 4 dalies tre?iam sakiniui gali prireikti tikslinti atskait?. Min?tame teis?s 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 taisykl?s adresatams gali b?ti netik?ta tai, kad j? reikia taikyti nedelsiant. Galiausiai 2001 ir 2002 finansiniais metais *Rey Grundstücksgemeinschaft* taikytam mišrios paskirties prek? ir paslaug? paskirstymo metodui mokes?i? institucijos pritar? po proces? *Finanzgericht Düsseldorf* (Diuseldorfo finansini? byl? teismas).

22 Šiomis aplinkyb?mis *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansini? byl? teismas) nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Europos S?jungos Teisingumo Teismas yra nusprend?s, kad pagal [Šeštosios direktyvos] 17 straipsnio 5 dalies tre?i? pastraip? valstyb?ms nar?ms leidžiama apskai?iuojant už konkret? sandor?, kaip antai mišrios paskirties pastato statyb?, mok?tino pirkimo PVM atskaitos proporcij?

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 minėtų 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 pirmesnį 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 pradinis atskaitos tikslinimas taikomas ir toms faktinėms aplinkybėms, kuriomis apmokestinamasis asmuo sumokėto pirkimo mokestį už mišrios paskirties pastato statybą paskirsto pagal šios direktyvos 19 straipsnio 1 dalyje įtvirtintą ir pagal nacionalinę teisę leidžiamą apyvartos kriterijų, o valstybės 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 valstybės 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 vieno sandorio arba prie kitų sandorių tam, kad, antra, teisę 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 trečiojoje pastraipoje įtvirtintų galimybių. Todėl šis klausimas reikia suprasti kaip susijęs su bendru Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies išaiškinimu.

25 Šiuo klausimu primintina, kad teisės į atskaitą apimtis priklauso nuo nagrinjamų prekių ir paslaugų paskirties. Iš tiesų, nors prekės ir paslaugos, kurios skirtos naudoti išimtinai apmokestinamiesiems sandoriams, atveju Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalyje numatyta,

kad apmokestinamieji asmenys gali atskaityti vis? mokest? už patiektas prekes ir suteiktas paslaugas, mišrios paskirties prek? ir paslaug? atveju šios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies pirmoje pastraipoje nustatyta, jog gali b?ti atskaitoma tik tokia PVM dalis, kuri priskirtina naudojant šias prekes arba šias paslaugas ?vykdytiems sandoriams, suteikiantiems teis? ? atskait?.

26 Atsižvelgdamos ? š? teis?s ? atskait? apimties skirtum?, pagr?st? PVM apmokestint? prek? ir paslaug? paskirtimi, valstyb?s nar?s paprastai numato, kad, siekdami nustatyti savo teis?s ? atskait? sum?, apmokestinamieji asmenys turi, pirma, ?sigytas prekes ir paslaugas priskirti prie skirting? pardavimo sandori?, kuriems ?vykdyti buvo skirtos naudoti šios prek?s ir paslaugos. Antra, ši? valstybi? nari? kompetentingos institucijos turi taikyti šioms prek?ms ir paslaugoms atskaitos tvark? pagal j? priskyrim?, ir, savaime suprantama, prek? ir paslaug?, kurios n?ra susijusios tik su viena sandori? r?šimi, atveju reikia taikyti min?tos direktyvos 17 straipsnio 5 dalyje numatyt? tvark?.

27 Pirmiausia d?l pirmo sakinio, t. y. d?l prek? arba paslaug? priskyrimo prie sandori?, kuriems jos naudojamos, nepažeisdamas kit? konkre?i? nuostat?, numatyt? Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies tre?ioje pastraipoje, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas turi nustatyti, ar tokiu atveju, kai jos naudojamos mišrios paskirties pastato statybai, toks priskyrimas pasirodo praktiškai es?s labai sud?tingas ir d?l to sunkiai ?gyvendinamas.

28 Iš ties?, nacionalin?s teis?s aktuose gali b?ti leidžiama apmokestinamiesiems asmenims nepriskirti ši? prek? ir paslaug?, neatsižvelgiant ? tai, kam jos bus naudojamos, kai min?tos prek?s ir paslaugos yra susijusios su mišrios paskirties pastato ?sigijimu arba statyba ir kai šis priskyrimas praktiškai yra sunkiai ?gyvendinamas.

29 Be to, d?l prek? ir paslaug?, ?sigyt? mišrios paskirties pastatui statyti, išlaikyti arba priži?r?ti, priskyrimo prie skirting? pardavimo sandori?, atlikt? naudojantis šiuo pastatu, atrodo, kad paprastai š? priskyrim? praktiškai lengva ?gyvendinti; prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas turi patikrinti, ar taip yra pagrindin?je byloje nagrin?jam? prek? ir paslaug? atveju.

30 Jeigu taip yra, valstybei narei neleidžiama numatyti, kad apmokestinamieji asmenys neturi prek? ir paslaug?, ?sigyt? mišrios paskirties pastatui naudoti, išlaikyti arba priži?r?ti, priskirti prie naudojantis šiuo pastatu atlikt? skirting? pardavimo sandori?.

31 Be to, d?l antro etapo, t. y. atskaitos sumos apskai?iavimo, reikia priminti, kad prek? ir paslaug?, priskirt? kartu prie sandori?, suteikian?i? teis? ? atskait?, ir sandori?, nesuteikian?i? teis?s ? atskait?, atveju pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies antr? pastraip? ši suma iš esm?s apskai?iuojama remiantis nustatyta proporcija visiems apmokestinamojo asmens atliekamiems sandoriams pagal šios direktyvos 19 straipsn? taikant paskirstymo pagal apyvart? kriterij?.

32 Šiomis aplinkyb?mis Teisingumo Teismas pripažino, kad naudodamosi min?tos direktyvos 17 straipsnio 5 dalies tre?ioje pastraipoje numatytomis tam tikromis galimyb?mis valstyb?s nar?s gali taikyti ne pirmesniame punkte nurodyt?, o kit? apskai?iavimo metod? su s?lyga, kad pasirinktu metodu užtikrinamas tikslesnis pirkimo PVM atskaitos proporcijos nustatymas, nei taikant pirm?j? metod? (šiuo klausimu žr. 2012 m. lapkri?io 8 d. Sprendimo *BLC Bauparkt* C?511/10, EU:C:2012:689, 24 punkt?).

33 Vis d?lto ši s?lyga nereiškia, kad pasirinktas metodas turi b?ti kuo tikslesnis. Iš ties?, kaip pažym?jo generalinis advokatas savo išvados 90 punkte, 2012 m. lapkri?io 8 d. Sprendimo *BLC Bauparkt* (C?511/10, EU:C:2012:689) rezoliucin?je dalyje reikalaujama, kad pasirinktu metodu b?t? užtikrintas tikslesnis, o ne kuo tikslesnis rezultatas, nei taikant paskirstymo pagal

apyvart? kriterij? (taip pat šiuo klausimu žr. 2014 m. liepos 10 d. Sprendimo *Banco Mais*, C?183/13, EU:C:2014:2056, 29 punkt?).

34 Tod?l toki? sandori?, kaip nagrin?jami pagrindin?je byloje, kuriuos sudaro skirting? pastato dali? nuoma, suteikianti teis? ? atskait? ir nesuteikianti teis?s ? atskait?, atveju prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas turi patikrinti, ar naudojantis teis?s ? atskait? apskai?iavimo metodu taikant paskirstymo kriterij? pagal plot? gal?t? b?ti gautas tikslesnis rezultatas nei gautas taikant apyvarta pagr?st? paskirstymo metod?.

35 Valstyb?s nar?s turima galimyb? prireikus numatyti, kad apmokestinamieji asmenys neturi susieti kiekvienos prek?s arba paslaugos, naudotos mišrios paskirties pastatui ?sigyti arba statyti, su konkre?iu pardavimo sandoriu, nepažeidžiama šiai valstybei pasirinkus taikyti kit? atskaitos metod? nei numatytasis Šeštojoje direktyvoje, nes šio sprendimo 32 punkte nurodytas tikslumo reikalavimas susij?s su atskaitytino PVM proporcijos apskai?iavimo tvarka, o ne su panaudot? preki? ir paslaug? priskyrimu.

36 Atsižvelgiant ? visa tai, kas išd?styta, ? pateikt? pirm?j? klausim? reikia atsakyti taip: min?tos direktyvos 17 straipsnio 5 dal? reikia aiškinti taip, jog tuo atveju, kai pastatas naudojamas pardavimo sandoriams, suteikiantiems teis? ? atskait? ir nesuteikiantiems teis?s ? atskait?, valstyb?s nar?s neturi numatyti, kad prek?s ir paslaugos, pirktos šiam pastatui statyti, ?sigyti, išlaikyti arba priži?r?ti, turi b?ti, pirma, priskirtos prie ši? skirting? sandori? tam, kad, antra, tik teis? ? atskait?, atliktin? d?l preki? ir paslaug?, kurios naudotos kartu tam tikriems sandoriams, suteikiantiems teis? ? atskait? ir nesuteikiantiems teis?s ? atskait?, b?t? nustatyta taikant paskirstymo pagal apyvart? kriterij? arba paskirstymo pagal plot? kriterij?, su s?lyga, kad šiuo metodu bus užtikrintas tikslesnis atskaitos proporcijos nustatymas.

D?l antrojo klausimo

37 Antruoju klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s teiraujasi, ar Šeštosios direktyvos 20 straipsn? reikia aiškinti taip, kad pagal j? draudžiama, jog pagal šios direktyvos 17 straipsnio 5 dal? atlikta PVM už prekes ir paslaugas atskaita b?t? tikslinama, jeigu per atitinkam? tikslinimo laikotarp? b?t? pakeistas šiai atskaitai apskai?iuoti naudotas PVM paskirstymo kriterijus.

38 Šiuo klausimu pažym?tina, kad min?tos direktyvos 20 straipsnio 1 dalies b punkte numatyta, jog pradin? atskaita turi b?ti tikslinama, kai užpildžius deklaracij? pasikei?ia tam tikros aplinkyb?s, kuriomis remiantis buvo apskai?iuota atskaitoma suma, „ypa?“ kai buvo atšauktas pirkimas arba gauta nuolaida. ?vardžio „ypa?“ vartojimas reiškia, kad nurodyti atvejai n?ra baigtinis j? s?rašas.

39 Darytina išvada, kad nors šioje nuostatoje aiškiai nenumatytas mišrios paskirties prek?ms ir paslaugoms taikytino teis?s ? atskait? apskai?iavimo metodo pakeitimas, joje šis atvejis taip pat neatmestas.

40 Tod?l siekiant išsiaiškinti, ar min?toje nuostatoje numatytas toks atvejis, reikia atsižvelgti ? jos kontekst? ir ? teis?s akt?, kuri? dalis ji yra, siekiamus tikslus (šiuo klausimu žr., be kita ko, 2003 m. lapkri?io 27 d. Sprendimo *Zita Modes*, C?497/01, EU:C:2003:644, 34 punkt?).

41 D?l Šeštosios direktyvos 20 straipsnio 1 dalies b punkto konteksto pažym?tina, 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 kriterij?, kuris gali b?ti numatytas šiose nuostatose ir kuris pagr?stas apyvarta, arba kit? paskirstymo kriterij?, pasirinkt? pagal min?tos direktyvos 17 straipsnio 5 dalies tre?i? pastraip?, su s?lyga, 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 punkt?).

42 Taigi paskirstymo kriterijus ir dėl to taikytinas atskaitos apskaičiavimo metodas apima elementus, kuriuos atsižvelgiama nustatant atskaitos sumą, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 20 straipsnio 1 dalies b punktą.

43 Dėl minėtoje direktyvoje tvirtinto 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 prekės ir paslaugos atveju galima nukrypti nuo toje pačioje direktyvoje numatyto teisės atskaitos apskaičiavimo metodo tik siekiant taikyti kitą metodą, užtikrinant tikslesnį rezultatą.

45 Vadinasi, 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 tvirtinto atskaitos tikslinimo mechanizmo tikslo matyti, kad ši nuostata turi būti aiškinama taip, jog ji apima teisės atskaitos apskaičiavimo metodo, taikomo mišrios paskirties prekių ir paslaugoms, pakeitimo atvejį.

47 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, 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 atskaitos 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 teisėtumo principus – reikia aiškinti taip, kad jais draudžiamas taikytinas nacionalinės teisės aktas, kuriame aiškiai nenumatyta 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 teisėtumo principas 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 galiojimus (2004 m. balandžio 29 d. Sprendimo *Gemeente Leusden ir Holin Groep*, C-487/01 ir C-7/02, EU:C:2004:263, 57 punktą).

50 Be to, nors atrodo, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas abejoja tuo, kaip Šeštosios direktyvos 20 straipsnis galėtų būti suderinamas su teisėtumo principu apsaugos ir teisinio saugumo principais, jis formaliai neužginėjo 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, bendrąjį Sąjungos teisės principą ir visų pirma teisėtumo principą apsaugos ir teisinio saugumo principą (šiuo klausimu žr. 2010 m. balandžio 29 d.

Sprendimo *M ir kt.*, C?340/08, EU:C:2010:232, 64 punkt?).

52 D?l to, kad nacionalin?s teis?s akte, kaip antai nagrin?jamame pagrindin?je byloje, aiškiai nenurodyta pareiga atlikti patikslinim? pakeitus teis?s ? atskait? apskai?iavimo metod?, primintina, jog, kaip buvo pažym?ta šio sprendime 47 punkte, tokia pareiga kyla iš Šeštosios direktyvos 20 straipsnio nuostat?.

53 Taigi iš nusistov?jusios teismo praktikos matyti, kad taikydamos vidaus teis?s nuostatas, kuriomis perkeliama direktyva ? nacionalin? teis?, valstyb?s nar?s turi jas aiškinti, kiek ?manoma, pagal šį direktyv? (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 punkt?).

54 Darytina išvada, kad teis?t? l?kes?i? apsaugos ir teisinio saugumo principai negali b?ti aiškinami taip, jog tam, kad teis?s ? atskait? tikslinimas b?t? reikalaujamas pakeitus šios teis?s apskai?iavimo metod?, šio tikslinimo privalomumas turi b?ti aiškiai primintas nacionalin?s teis?s akte, kuriame buvo padarytas šis pakeitimas.

55 Be to, d?l aplinkyb?s, kad nacionalin?s teis?s akte, kaip antai nagrin?jamame pagrindin?je byloje, pakei?iamas teis?s ? atskait? apskai?iavimo metodas iš pradži? nenumatant pereinamojo laikotarpio tvarkos, pažym?tina, kad iš prašymo priimti prejudicin? sprendim? aplinkybi? matyti, jog prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas „pereinamojo laikotarpio tvark?“ supranta kaip nuostatas, pagal kurias siekiant atid?ti naujo ?statymo taikym? tarpin? laikotarp? taikoma speciali prie aplinkybi? priderinta tvarka.

56 Šiuo klausimu reikia priminti, kad su S?jungos teise suderinama nauja teis?s norma iš principo taikoma nuo akto, kuriame ji ?tvirtinta, ?sigaliojimo (2013 m. lapkri?io 7 d. Sprendimo *Gemeinde Altrip ir kt.*, C?72/12, EU:C:2013:712, 22 punktą). Tod?l teis?t? l?kes?i? apsaugos ir teisinio saugumo principai nedraudžia to, kad valstyb?s nar?s gal?t? pakeisti sen? ?statym? be pereinamojo laikotarpio tvarkos ir jis gal?t? ?sigalioti nedelsiant.

57 Ta?iau susiklos?ius konkre?ioms situacijoms, kai to reikalauja teis?t? l?kes?i? apsaugos ir teisinio saugumo principai, gali reik?ti numatyti toki? tvark?, priderint? prie aplinkybi?.

58 Taigi, kaip primena prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, Teisingumo Teismas man?, kad nacionalin?s teis?s akt? leid?jas tikriausiai pažeidžia teis?t? l?kes?i? apsaugos ir teisinio saugumo principus, kai jis staiga ir netik?tai priima nauj? ?statym?, kuriame panaikinama teis?, kuri? iki tol tur?jo apmokestinamieji asmenys, nepalikdamas jiems b?tino laiko prisitaikyti, ir tai nebuvo b?tina 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 punkt?).

59 Konkre?iai kalbant, apmokestinamieji asmenys turi tur?ti laiko prisitaikyti, kai d?l teis?s, kuri? jie iki tol tur?jo, panaikinimo jie tur?s prisiderinti ekonomiškai (šiuo klausimu žr. 2015 m. birželio 11 d. Sprendimo *Berlington Hungary ir kt.*, C?98/14, EU:C:2015:386, 87 punkt?).

60 Taigi, net manant, kad nacionalin?s teis?s akto pakeitimas, kuriame numatytas teis?s ? atskait? apskai?iavimo metodas, gali b?ti laikomas staigiu ir netik?tu, neatrodo, kad min?tos s?lygos, pateisinan?ios pritaikytos pereinamojo laikotarpio tvarkos pri?mim? ir primintos šios sprendimo pirmesniuose dviejuose punktuose, yra ?gyvendintos susiklos?ius aplinkyb?ms, kaip antai nagrin?jamoms pagrindin?je byloje.

61 Iš ties?, pažym?tina, kad, pirma, apskai?iavimo metodo pakeitimu nepanaikinama apmokestinam?j? asmen? turima teis? ? atskait?, bet tik pakei?iama jos apimtis.

62 Antra, aplinkybomis, kaip antai nagrinjamomis pagrindinėje byloje, pats toks pakeitimas nereiškia, kad apmokestinamieji asmenys prisiderina ekonomiškai, todėl neatrodo, jog būtina reikia laiko prisiderinti.

63 Galiausiai dėl to, kad nacionalinės teisės akte, kaip antai nagrinjamame pagrindinėje byloje, buvo pakeistas teisės atskaitų apskaitavimo metodas, nors anksčiau galiojęs metodas buvo pripažintas „pagrįstu“ vieno iš atitinkamos valstybės narės aukštiausiųjų teismų, pažymėtina, jog teisėtą lokesio apsaugos ir teisinio saugumo principai, kuriais remiantis reikia aiškinti Šeštosios direktyvos 20 straipsnį, iš esmės nedraudžia nacionalinės teisės aktų leidžiu pakeisti savo teisės aktą, 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 aukštiausiųjų teismų, nekludoma 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 teisėtą lokesio 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 apskaituoti naudotą PVM paskirstymo kriterijų, nei pereinamojo laikotarpio tvarka, nors aukštiausiasis 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 patekusio 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 atskaitai ir nesuteikiantiems teisės atskaitai, valstybės narės neturi numatyti, kad prekės ir paslaugos, pirktos šiam pastatui pastatyti, įsigyti, išlaikyti arba prižiūrėti, turi būti, pirma, priskirtos prie šio skirtingo sandorio tam, kad, antra, tik teisę atskaitai, atliktiną dėl prekių ir paslaugų, kurios naudotos kartu tam tikriems sandoriams, suteikiantiems teisę atskaitai ir nesuteikiantiems teisės atskaitai, 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 straipsnų reikia aiškinti taip, kad jame reikalaujama tikslinti pagal minėtos direktyvos 17 straipsnio 5 dalį atliktų pridėtinės vertės mokesčio už prekes ir paslaugas atskaitą, per atitinkamą tikslinimo laikotarpį pakeitus šiai atskaitai apskaičiuoti naudoti šio mokesčio paskirstymo kriterijų, kuriuo nukrypstama nuo toje pačioje direktyvoje numatyto teisės atskaitą nustatymo metodo.

3. Bendrieji Europos Sąjungos teisės teisėtumo 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 straipsnų, pakeitus tam tikrai atskaitai apskaičiuoti naudoti pridėtinės vertės mokesčio paskirstymo kriterijų, nei pereinamojo laikotarpio tvarka, nors aukščiausiasis teismas apskritai pripažino pagrįstu apmokestinamojo asmens atliktų pirkimo mokesčio paskirstymą naudojantis prieš šį pakeitimą taikytu paskirstymo kriterijumi.

Parašai.

* Proceso kalba: vokiečių.