



Teismo praktikos rinkinys

GENERALINĖS ADVOKATĖS
JULIANE KOKOTT IŠVADA,
pateikta 2017 m. balandžio 6 d.¹

Byla C-132/16

**Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ – Sofia
prieš
Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments EOOD**

(Varhoven administrativen sad (Vyriausiasis administracinis teismas, Bulgarija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Pridėtinės vertės mokesčių reglamentuojantys teisės aktai – Pridėtinės vertės mokesčio atskaita – Neatlygintinos paslaugos, naudingos savivaldybės infrastruktūrai – Ryšys su apmokestinamojo asmens ekonomine veikla – Ekonominis išlaidų priskyrimas arba priežastinis ryšys – Išlaidų įtraukimas į apskaitą priskiriant prie bendrųjų išlaidų“

I. Įvadas

1. Kokio masto turi būti išlaidų, nuo kurių priskaičiuotas pridėtinės vertės mokestis (toliau – PVM) ir kurias, siekdamas gauti pajamų, patiria verslininkas, ir jo apmokestinamųjų sandorių ryšys pridėtinės vertės mokesčių reglamentuojančių teisės aktų požiūriu, kad būtų galima PVM atskaita? Ar tam pakanka fakto, kad išlaidos buvo naudingos arba būtinos įmonei? Ar pakanka vien to, kad išlaidų buvo patirta siekiant gauti numatytas pajamas, t. y. pakanka išlaidų atsiradimo *priežasties*, ar išlaidas turi būti galima *priskirti* prie PVM apmokestinamų įmonės pajamų tiesioginiu ir *nedelsiant atsirandančiu ryšiu*?

2. Ar pakanka, kad, pavyzdžiui, įmonė užsako rekonstruoti savivaldybei priklausančią nuotekų infrastruktūrą siekdama gauti savo pačios pastatų, kuriuos ji nuomos ir šie nuomos sandoriai bus apmokestinamieji, statybos leidimus? Ar rekonstravimo išlaidas turi būti galima priskirti prie tam tikrų įmonės sandorių tiesioginiu ir nedelsiant atsirandančiu ryšiu? Pastaruoju atveju įmonės teisė į PVM atskaitą už rekonstravimo išlaidas priklauso nuo savivaldybei suteiktos paslaugos vertinimo. Mat įmonės suteikta rekonstravimo paslauga tiesioginiu ir nedelsiant atsirandančiu ryšiu susijusi su savivaldybe, kaip nuotekų tvarkymo funkcijos vykdytoja.

3. Per šią prejudicinio sprendimo priėmimo procedūrą Teisingumo Teismas turės išnagrinėti šiuos principinius klausimus. Atsakydamas į juos jis turės atsižvelgti ir į neseniai priimtą savo sprendimą byloje *Sveda*². Dėl šio sprendimo valstybėse narėse atsirado tam tikro netikrumo dėl PVM atskaitos masto. Taigi per šią procedūrą Teisingumo Teismas turės galimybę patikslinti minėtame sprendime pateiktus teiginius.

¹ Originalo kalba: vokiečių.

² 2015 m. spalio 22 d. Sprendimas *Sveda* (C-126/14, EU:C:2015:712).

II. Teisinis pagrindas

A. Sąjungos teisė

4. Bylos teisinis pagrindas pagal Sąjungos teisę yra 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos³ (toliau – PVM direktyva). PVM direktyvos 26 straipsnio 1 dalyje ir jos b punkte nustatyta:

„1. Paslaugų teikimu už atlygį laikomi šie sandoriai:

a) <...>

b) paslaugų teikimas, kurį neatlygintinai atlieka apmokestinamasis asmuo savo arba jo darbuotojų privatiems poreikiams tenkinti arba, platesne prasme, ne savo verslo tikslais.“

5. PVM direktyvos 168 straipsnis susijęs su PVM atskaita:

„Jeigu prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamasis asmuo turi turėti valstybėje narėje, kurioje jis vykdo šiuos sandorius, teisę iš PVM, kurį sumokėti jam tenka prievolė, atskaityti:

a) mokėtiną ar sumokėtą PVM toje valstybėje narėje už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, kurį jam atliko ar turi atlikti kitas apmokestinamasis asmuo; <...>.“

6. PVM direktyvos 176 straipsnio antroje pastraipoje pateikta pereinamojo laikotarpio nuostata:

„Kol įsigalios pirmoje pastraipoje nurodytos nuostatos, valstybės narės gali toliau taikyti visus atskaitos apribojimus, kurie buvo numatyti jų nacionaliniuose įstatymuose 1979 m. sausio 1 d. arba, jei valstybės narės įstojo į Bendriją po šios datos, jų įstojimo dieną.“

B. Nacionalinė teisė

7. *Zakon za danak varhu dobavenata stoynost* (Bulgarijos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas, toliau – ZDDS) 69 straipsnyje nustatyta:

„1. Jei registruotas apmokestinamasis asmuo prekes ir paslaugas naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, jis turi teisę atskaityti:

1) PVM už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, kurį atliko arba turi atlikti tiekėjas ar paslaugų teikėjas – taip pat pagal šį įstatymą registruotas apmokestinamasis asmuo.“

8. ZDDS 70 straipsnis:

„1. Net jei tenkinamos 69 arba 74 straipsnio sąlygos, teisė į PVM atskaitą nesuteikiama, jei: <...>

2) prekės ar paslaugos skirtos neapmokestinamiesiems sandoriams arba ne ekonominei apmokestinamojo asmens veiklai; <...>“

³ OL L 347, 2006, p. 1.

III. Pagrindinė byla

9. *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments EOOD* (toliau – *Iberdrola*) yra žemės sklypų, kuriuose ketinama įrengti poilsiavietę, savininkė. Poilsiavietė turėtų būti nuomojama ir nuomos sandoriai būtų apmokestinamieji. Tam, kad poilsiavietės objektus būtų galima prijungti prie savivaldybei priklausančios esamos nuotekų šalinimo stoties, ši stotis turėjo būti iš esmės rekonstruota. Nerekonstravus į ją nebuvo įmanoma leisti nuotekų iš planuojamų *Iberdrola* objektų. Todėl *Iberdrola* ir savivaldybė sudarė sutartį, pagal kurią *Iberdrola* įsipareigojo savo lėšomis rekonstruoti savivaldybei priklausančią nuotekų infrastruktūrą. Rekonstravimo darbus atliko *Iberdrola* pasamdyta statybos įmonė.

10. Rekonstravus savivaldybei priklausančią nuotekų šalinimo stotį, poilsiavietės objektai buvo pastatyti ir galėjo būti prijungti prie jos. *Iberdrola* įtraukė patirtas išlaidas į PVM atskaitą. Tačiau nacionalinė institucija, remdamasi ZDDS 70 straipsnio 1 dalies 2 punktu, nesuteikė jai tokios teisės. Šį sprendimą *Iberdrola* apskundė administraciniam teismui.

11. Administracinis teismas padarė prielaidą, kad rekonstruodama nuotekų šalinimo stotį *Iberdrola* suteikė savivaldybei neatlygintą paslaugą. Tačiau ši paslauga buvo naudinga *Iberdrola* ekonominei veiklai (poilsiavietės nuomai), nes tik rekonstravus savivaldybei priklausančią nuotekų šalinimo stotį tapo įmanoma poilsiavietę naudoti pagal paskirtį.

12. Administracinis teismas rėmėsi tuo, jog tam, kad atsirastų teisė į PVM atskaitą pagal statybos įmonės išrašytą sąskaitą faktūrą, reikia, kad joje nurodytos išlaidos būtų *Iberdrola* bendrųjų išlaidų dalis ir jos įvykdytų sandorių kainodaros veiksnys. Per Teismo pavestą ekspertizę buvo padaryta išvada, kad į išlaidas buhalterinėje apskaitoje atsižvelgta kaip į poilsiavietės projekto vykdymo išlaidas. Taigi konstatuota, kad jos buvo įtrauktos į objektų statybos bendrovės žemės sklypuose išlaidas ir susijusias su *Iberdrola* ekonomine veikla.

13. Atsižvelgdamas į tai, administracinis teismas panaikino mokesčio patikrinimo aktą ir ištaisomąjį mokesčio patikrinimo aktą. Dėl šio panaikinimo pateiktas kasacinis skundas nagrinėjamas *Varhoven administrativen sad* (Vyriausiasis administracinis teismas, Bulgarija). Šis teismas nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pradėti prejudicinio sprendimo priėmimo procedūrą.

IV. Procesas Teisingumo Teisme

14. Bylą nagrinėjantis *Varhoven administrativen sad* (Vyriausiasis administracinis teismas, Bulgarija) Teisingumo Teismui pateikė šiuos klausimus:

- „1. Ar pagal Tarybos direktyvos 2006/112/EB 26 straipsnio 1 dalies b punktą, 168 straipsnio a punktą ir 176 straipsnį leidžiama nacionalinės teisės nuostata, kaip antai ZDDS 70 straipsnio 1 dalies 2 punktas, pagal kurią teisė į pirkimo PVM atskaitą už trečiajam asmeniui priklausančio objekto statybą ar pagerinimo paslaugas, kuriomis naudojasi ir paslaugų gavėjas, ir trečiasis asmuo, ribojama vien dėl to, kad trečiasis asmuo gauna paslaugų rezultatą neatlygintinai, neatsižvelgiant į tai, kad šios paslaugos bus naudojamos gavėjo – apmokestinamojo asmens – ekonominėje veikloje?“
2. Ar pagal 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112 dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 26 straipsnio 1 dalies b punktą, 168 straipsnio a punktą ir 176 straipsnį leidžiama mokesstinė praktika, kai teisė į pirkimo PVM atskaitą už paslaugas, kurių išlaidos apskaitytos kaip bendros apmokestinamojo asmens išlaidos, atsisakoma pripažinti dėl to, kad jos skirtos kitam asmeniui priklausančio objekto statybai ar pagerinimui, neatsižvelgiant į tai, kad šiuo objektu taip pat naudosis statybų paslaugų gavėjas savo ekonominėje veikloje?“

15. Procese Teisingumo Teisme rašytines pastabas šiais klausimais pateikė *Iberdrola*, Bulgarijos Respublika ir Europos Komisija. 2016 m. lapkričio 24 d. teismo posėdyje, be šių šalių, dalyvavo Bulgarijos mokesčių inspekcija.

V. Teisinis vertinimas

A. Dėl PVM direktyvos 176 straipsnyje numatytos vadinamosios „standstill“ išlygos taikomumo

16. Pirmiausia reikia išsiaiškinti, ar dėl PVM direktyvos 176 straipsnio antroje pastraipoje suteiktos galimybės toliau taikyti ankstesnes nacionalinėje teisėje numatytas teises į PVM atskaitą išimtis *per se* atmetina dėl to, kad ZDDS 70 straipsniu pažeidžiama PVM direktyva. Mat ši teisės norma buvo priimta stojant į ES⁴.

17. Vis dėlto pagal PVM direktyvos 176 straipsnio antroje pastraipoje numatytą vadinamąją „standstill“ išlygą naujai valstybei narei neleidžiama pakeisti savo vidaus teisės aktų dėl to, kad ji įstoja į Europos Sąjungą, taip, kad šiais teisės aktais būtų nutolstama nuo šios direktyvos tikslų. Mat toks pakeitimas prieštarautų pačios išlygos esmei⁵. Todėl pagrindinėje byloje prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, kuris vienintelis kompetentingas aiškinti nacionalinę teisę, turi įvertinti, ar priėmus ZDDS 70 straipsnį buvo išlaikytas iki tol buvęs apribojimas, ar teisinė padėtis buvo pakeista⁶. Kadangi kaip matyti iš nurodytų faktinių aplinkybių nėra jokių požymių, jog buvo išlaikytas apribojimas, toliau bus remiamasi tuo, kad šioje byloje PVM direktyvos 176 straipsnio antra pastraipa nereikšminga.

B. Dėl prejudicinių klausimų

18. Abu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo pateikti klausimai iš esmės susiję su ta pačia problema. Klausama, ar pagal PVM direktyvą teisė į atskaitą suteikiama ir tuomet, kai yra perkama paslauga (šiuo atveju – rekonstravimas), nors ir susijusi su apmokestinamosiomis parduodamomis paslaugomis (šiuo atveju – nuoma), tačiau suteikta tiesiogiai neatlygintinai trečiajai šaliai (šiuo atveju – savivaldybei). Ši problema kyla visų pirma tuomet, kai savivaldybė paslauga naudojami savo tikslais, siekdama tvarkyti komunalines nuotekas.

19. Pirmuoju klausimu teismas nori išsiaiškinti, ar nacionalinė teisė šiuo atžvilgiu prieštarauja PVM direktyvai. Antruoju klausimu jis teiraujasi, ar šiuo atžvilgiu PVM direktyvai prieštarauja tokia mokesstinė praktika, kai svarbus galėtų būti ir „įtraukimo į apskaitą“ būdas. Turinio požiūriu klausimai taip glaudžiai susiję, kad galima atsakyti į abu kartu.

20. Todėl pirmiausia išsamiau aptarsiu konkretaus „įtraukimo į apskaitą“ nereikšmingumą (apie tai – 1 dalyje), tuomet – PVM atskaitos sąlygas (apie tai – 2 dalyje). Iš pradžių atskleisiu, kad *pirmenybė* teikiama perkamos paslaugos *tiesioginiam ryšiui* su parduodama paslauga, o ne plačiam priešastiniam ryšiui (apie tai – 2 dalies a ir b punktuose). Ši pirmenybė jau taikyta Teisingumo Teismo jurisprudencijoje (apie tai – 2 dalies c punkte). Labiau įsigilinus matyti, kad tam neprieštarauja ir Sprendimas *Sveda*⁷ (apie tai – 2 dalies d punkte). Galiausiai išnagrinėsiu šiuo atveju lemiamą reikšmę turinčią neatlygintinų paslaugų apmokestinimo (PVM direktyvos 26 straipsnis) ir atskaitos (PVM direktyvos 168 straipsnis) sąveiką (apie tai – 2 dalies e punkte).

4 Žr. 2013 m. liepos 18 d. Sprendimą *AES-3C Maritza East 1* (C-124/12, EU:C:2013:488, 5 punktas).

5 Žr. 2013 m. liepos 18 d. Sprendimą *AES-3C Maritza East 1* (C-124/12, EU:C:2013:488, 43 punktas).

6 Šiuo klausimu žr. 2013 m. liepos 18 d. Sprendimą *AES-3C Maritza East 1* (C-124/12, EU:C:2013:488, 47 punktas).

7 2015 m. spalio 22 d. Sprendimas *Sveda* (C-126/14, EU:C:2015:712).

1. Įtraukimo į apskaitą būdo nereikšmingumas

21. Pirmiausia pažymėtina, kad PVM reglamentuojantys teisės aktai jau dėl sistemos nulemtų priežasčių – priešingai, negu per teismo posėdį nurodė mananti *Iberdrola* ir rašytiniame pareiškime nurodė Komisija, – negali priklausyti nuo apmokestinamojo asmens pasirinkto įtraukimo į apskaitą būdo.

22. Pagal PVM reglamentuojančius Sąjungos teisės aktus neapmokestinami turto pokyčiai (t. y. vertės padidėjimas), o ji siejama tik su veikla – tuo skiriasi nuo įprastos pajamų mokesčio teisės. Tai matyti iš PVM direktyvoje vartojamų formuluočių: 2 straipsnio („sandoriai“), 9 straipsnio („ekonominė veikla“), 13 straipsnio („vykdo veiklą“) ir 168 straipsnio („prekes <...> naudoja“). Atitinkamai nė viename PVM reglamentuojančiame teisės akte nenustatyta pareiga vykdyti turto vertės apskaitą (sudaryti balansą). Mokėtinas PVM taip pat apskaičiuojamas ne palyginus kelis turto objektus skirtingais momentais (vadinamasis eksploatacinio turto palyginimas), o pagal trečiosios šalies patirtas prekės tiekimo ar paslaugos teikimo sąnaudas.

23. Kadangi turto palyginimas PVM reglamentuojančiuose teisės aktuose nereikšmingas, iš verslo operacijų įtraukimo į apskaitą būdo taip pat negalima daryti išvados dėl pagal PVM reglamentuojančius teisės aktus suteikiamos teisės (šiuo atveju – teisės į PVM atskaitą) buvimo. Be to, susiejimas su individualiu įtraukimu į apskaitą reikštų, kad vertinimas PVM reglamentuojančių teisės aktų aspektu *de facto* paliekamas apmokestinamojo asmens nuožiūrai. Vargu ar tai gali būti teisinga. Todėl PVM direktyvos 167 ir paskesniuose straipsniuose ir nenumatyta jokios sąsajos su tuo, kaip apmokestinamasis asmuo tvarko apskaitą. Visų pirma PVM direktyvos 178 straipsnyje nustatytuose formalumuose dėl atskaitos nepateikta jokios nuorodos į teisės aktus, reglamentuojančius apskaitos tvarkymą. Taigi į klausimą, dėl kurio šiuo atveju reikia priimti sprendimą, turi būti atsakyta jo nesiejant su tuo, kaip pagal atitinkamus nacionalinės teisės aktus, reglamentuojančius apskaitos tvarkymą, apmokestinamasis asmuo išlaidas įtraukia į apskaitą.

24. Be to, būtent iš Teisingumo Teismo pateikto PVM direktyvos 26 straipsnio aiškinimo matyti, kad turi būti galimos išlaidos įmonės tikslais, kurios (visų pirma techniniu apskaitos požiūriu) yra apmokestinamojo asmens bendrosios išlaidos, tačiau nepagrindžia teisės į PVM atskaitą. Tai yra išlaidos vadinamiesiems neekonominiams, bet vis dėlto savo verslo tikslams⁸ (apie tai išsamiai – 48 ir paskesniuose punktuose).

2. PVM atskaitos sąlygos

25. Priešingai, negu tvirtina *Iberdrola* ir Komisija, vien priežastinio ryšio tarp perkamų paslaugų ir ekonominiams tikslams teikiamų paslaugų nepakanka tam, kad atsirastų teisė į atskaitą pagal PVM direktyvos 168 straipsnį. Ši išvada bet kuriuo atveju taikytina tuomet, kai pirkimo sandoris gali būti tiesiogiai susietas su pardavimo sandoriu, kuris yra atleistas nuo mokesčio arba kuriam apskritai netaikomas PVM. Šiuo atveju pirmenybė teikiama ekonominiam *priskyrimui*, o ne ekonominei *priežastčiai*. Priešinga *Iberdrola* ir Komisijos nuomonė grindžiama neleistinu teisės aktų, reglamentuojančių pajamų mokesčių ir PVM, painiojimu.

⁸ Šiuo klausimu žr. Teisingumo Teismo jurisprudenciją 2012 m. vasario 16 d. Sprendime *Eon Aset Menidjment* (C-118/11, EU:C:2012:97, 44 ir 70 punktai), 2009 m. vasario 12 d. Sprendime *Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie* (C-515/07, EU:C:2009:88, 28 punktas) ir 2006 m. kovo 30 d. Sprendime *Uudenkaupungin kaupunki* (C-184/04, EU:C:2006:214, 24 punktas).

a) PVM direktyvos 168 straipsnio formuluotė

26. Tai, kad pirmenybė teiktina tokiam priskyrimui, o ne tiesiog priešasčiai, matyti jau iš PVM direktyvos 168 straipsnio formuluotės. Pagal ją apmokestinamasis asmuo turi teisę į PVM atskaitą, „[j]eigu prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams“. PVM direktyvoje nekalbama apie tai, kad įmonės vykdomą paslaugų pirkimą nulėmė tam tikra priešastis. Priešingai, joje nustatyta būtina sąlyga, kad įmonė perkamas paslaugas *naudotų* konkrečiu tikslu.

27. PVM reglamentuojantys teisės aktai tuo ir skiriasi, be kita ko, nuo valstybėse narėse taikomų pajamų mokesčių reglamentuojančių teisės aktų. Pagal pajamų mokesčių reglamentuojančius teisės aktus, pagal kuriuos apmokestinamos gautos pajamos arba padidėjusi vertė, išlaidų atskaitymui nuo apmokestinamosios vertės (vadinamasis veiklos išlaidų atskaitymas) neabejotinai gali būti taikomas priešasties principas tam, kad būtų pasiektas pagal atitinkamą finansinį pajėgumą tolygus apmokestinimas. Tokiu atveju gali pakakti vien išlaidų priešastingumo, t. y. kad išlaidos padarytos siekiant pajamų.

28. O PVM reglamentuojančių teisės aktų esmė – tinkamas vartotojo apmokestinimas. Todėl naudojimo sąvoka – priešingai, negu mano Komisija, – yra siauresnė negu priešasties sąvoka. Dėl tokio Komisijos aiškinimo galutinis vartojimas dažnai būtų neapmokestinamas. Tai būtų nesuderinama su PVM, kaip bendrojo vartojimo mokesčio, kuris iš esmės apima visas prekes ir paslaugas, koncepcija.

29. Neapmokestinamo galutinio vartojimo keliamas pavojus matyti, pavyzdžiui, tada, kai nustatoma, kad savivaldybei priklausančių žaidimo aikštelių rekonstravimas yra kitų gyvenamųjų pastatų statybos savivaldybėje leidimų išdavimo sąlyga. Rekonstravimo paslaugų gavėja ir „naudotoja“ būtų savivaldybė, kaip viešųjų įgaliojimų vykdytoja. Dėl investuotojo teisės į atskaitą, taikant vien priešastingumo požiūrį, pajamų iš PVM sumažėtų ir gavėjos (pateiktu pavyzdžiu – savivaldybės) galutinis vartojimas būtų neapmokestinamas, nors tai prieštarautų visai sistemai. Taip neatsitiktų, jei savivaldybė pati užsakytų atlikti rekonstravimą.

b) PVM atskaitos prasmė ir tikslas

30. Be to, atskaita PVM reglamentuojančiuose teisės aktuose atlieka kitą funkciją negu veiklos išlaidų atskaitymas pagal pajamų mokesčių reglamentuojančius teisės aktus. Taikant PVM atskaitą išvengiama, vykstant apmokestinimui PVM visais etapais, apmokestinimo kelis kartus (mokesčio subendrinimas). Taikant PVM atskaitą užtikrinama, kad PVM mokėtų tik galutinis vartotojas⁹, o ne apmokestinamasis asmuo (įmonė) (neutralumo principas). Apmokestinamasis asmuo PVM srityje veikia tik kaip mokesčių rinkėjas į valstybės iždą¹⁰.

31. Tam, kad jis galėtų atlikti savo, kaip mokesčių rinkėjo, vaidmenį, iš principo¹¹ turi būti sudaromi apmokestinamieji sandoriai. Tai matyti, be kita ko, iš PVM direktyvos 168 straipsnio („savo apmokestinamiesiems sandoriams“). Todėl lemiamą reikšmę turi tai, ar perkama paslauga yra dalis vartotojui teikiamos paslaugos, kuri yra apmokestinama arba kuri yra atleista nuo mokesčio mokėjimo ar jai apskritai netaikomas PVM. Taigi pirkimo PVM atskaita susieta su mokesčių sumokėjimu iš karto

9 1996 m. spalio 24 d. Sprendimas *Elida Gibbs* (C-317/94, EU:C:1996:400, 19 punktą), 2013 m. lapkričio 7 d. Sprendimas *Tulică ir Plavoşin* (C-249/12 ir C-250/12, EU:C:2013:722, 34 punktą) ir 2011 m. gruodžio 9 d. Sprendimas *Connoisseur Belgium* (C-69/11, nepaskelbtas Rink., EU:C:2011:825, 21 punktą).

10 1993 m. spalio 20 d. Sprendimas *Balocchi* (C-10/92, EU:C:1993:846, 25 punktą) ir 2008 m. vasario 21 d. Sprendimas *Netto Supermarkt* (C-271/06, EU:C:2008:105, 21 punktą).

11 PVM direktyvos 169 straipsnyje numatytos išimties daugiausia dėl tarpvalstybinių sandorių, kad eksportuojančios įmonės nepatektų į nepalankią konkurencinę padėtį.

kitame etape¹². Tačiau taip susiejama gali būti ne taikant painingą išlaidų atsiradimo priežasties idėją, o tik atsižvelgiant į perkamos paslaugos priskyrimą prie tam tikrų parduodamų paslaugų. Šios būtinos sąsajos nėra tuomet, kai pirkimo sandoriai tiesiogiai naudojami sandoriams, kurie yra atleisti nuo mokesčio arba kuriems apskritai netaikomas PVM.

c) Teisingumo Teismo jurisprudencija, susijusi su perkamos paslaugos ir ekonominės parduodamos paslaugos ryšiu

32. Taigi pagal suformuotą Teisingumo Teismo jurisprudenciją¹³ laikoma, kad perkama paslauga naudojama apmokestinamiesiems sandoriams tik tuomet, kai yra tiesioginis ir nedelsiant atsirandantis ryšys tarp paslaugos naudojimo ir apmokestinamojo asmens ekonominės veiklos.

33. Pagal neseniai suformuotą Teisingumo Teismo jurisprudenciją kriterijus, susijęs su prekės ar paslaugos naudojimu įmonės ekonominės veiklos sandoriams, skiriasi netgi pagal tai, ar kalbama apie paslaugos, ar ilgalaikio turto įsigijimą¹⁴.

34. Kalbant apie tokį paslaugos įsigijimo sandorį kaip kitam asmeniui priklausančio statinio rekonstravimas, pažymėtina, kad tiesioginis ir nedelsiant atsirandantis ryšys tarp konkretaus pirkimo sandorio ir vieno arba kelių pardavimo sandorių, suteikiančių teisę į atskaitą, iš esmės būtinas, kad būtų pripažinta apmokestinamojo asmens teisė į PVM atskaitą ir nustatyta tokios teisės apimtis¹⁵.

35. Vis dėlto Teisingumo Teismas numato šio principo išimtį. Net jei nėra tiesioginio ir nedelsiant atsirandančio ryšio tarp konkretaus pirkimo sandorio ir vieno ar kelių pardavimo sandorių, suteikiančių teisę į atskaitą, apmokestinamasis asmuo turi teisę į atskaitą, jei atitinkamos išlaidos už paslaugas sudaro dalį jo bendrųjų išlaidų ir yra sudedamoji jo tiekiamų prekių ar teikiamų paslaugų kainos dalis. Tuomet tokios išlaidos tiesioginiu ir nedelsiant atsirandančiu ryšiu susijusios su visa apmokestinamojo asmens ekonomine veikla¹⁶.

36. Ši teismo jurisprudencija grindžiama tuo, kad šiais atvejais apmokestinamasis asmuo veikia kaip paslaugos, kurios teikimo išlaidas jis sumoka, „vartotojas“. Taigi atleidimo nuo PVM dydis, nesant kitų kriterijų, turi būti apskaičiuotas pagal jo visą ekonominę veiklą. O jei yra tiesioginis ryšys su tam tikra parduodama paslauga, orientavimasis į šią parduodamą paslaugą yra tikslesnis teisės į mokesčio atskaitą nustatymo metodas. Pirmenybė teikiama tikslesniam metodui, o ne bendro pobūdžio visos apyvartos metodui.

12 Tai aiškiai konstatuota, pavyzdžiui, 2006 m. kovo 30 d. Sprendime *Uudenkaupungin kaupunki* (C-184/04, EU:C:2006:214, 24 punktas).

13 Žr., be kita ko, 2012 m. vasario 16 d. Sprendimą *Eon Aset Menidjmont* (C-118/11, EU:C:2012:97, 44 ir paskesni punktai), 2009 m. vasario 12 d. Sprendimą *Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie* (C-515/07, EU:C:2009:88, 28 punktas), 2006 m. kovo 30 d. Sprendimą *Uudenkaupungin kaupunki* (C-184/04, EU:C:2006:214, 24 punktas), 2015 m. spalio 22 d. Sprendimą *Sveda* (C-126/14, EU:C:2015:712, 27 punktas) ir 2009 m. spalio 29 d. Sprendimą *AB SKF* (C-29/08, EU:C:2009:665, 57 punktas).

14 2012 m. vasario 16 d. Sprendimas *Eon Aset Menidjmont* (C-118/11, EU:C:2012:97, 45 punktas).

15 2012 m. vasario 16 d. Sprendimas *Eon Aset Menidjmont* (C-118/11, EU:C:2012:97, 46 punktas) ir 2009 m. spalio 29 d. Sprendimas *AB SKF* (C-29/08, EU:C:2009:665, 57 punktas ir jame nurodyta teismo jurisprudencija).

16 2012 m. vasario 16 d. Sprendimas *Eon Aset Menidjmont* (C-118/11, EU:C:2012:97, 47 punktas), 2012 m. rugsėjo 6 d. Sprendimas *Portugal Telecom* (C-496/11, EU:C:2012:557, 37 punktas), 2007 m. vasario 8 d. Sprendimas *Investrand* (C-435/05, EU:C:2007:87, 24 punktas) ir 2009 m. spalio 29 d. Sprendimas *AB SKF* (C-29/08, EU:C:2009:665, 58 punktas ir jame nurodyta teismo jurisprudencija).

37. Todėl, kai yra tiesioginis ir nedelsiant atsirandantis ryšys su pardavimo sandoriu, kuris, nevykdant ekonominės veiklos, nepatenka į PVM taikymo sritį, teisė į atskaitą nesuteikiama. Teisingumo Teismas taip nusprendė kelis kartus¹⁷. Tai taikoma ir tuomet, kai verslininkas perka paslaugą siekdamas netiesiogiai sustiprinti visą savo ekonominę veiklą, dėl kurios suteikiama teisė į atskaitą. Mat apmokestinamojo asmens siekiamas galutinis tikslas nereikšmingas¹⁸. Taigi vien ekonominių apmokestinamojo asmens motyvų negali pakakti.

38. Šiuo klausimu Teisingumo Teismas taip pat paaiškino, kad vien dėl aplinkybės, jog paslauga yra apmokestinamojo asmens ekonominės veiklos „būtina sąlyga“, negalima atmesti galimybės, kad paslauga teikiama trečiosios šalies privatiems tikslams. Vien tokio „netiesioginio ryšio“ negali pakakti tam, kad neatlygintina paslauga būtų prilyginama paslaugai už atlygį¹⁹, kuri jau suteiktų teisę į atskaitą.

39. Taigi Teisingumo Teismo jurisprudencija patvirtina, jog vien priežastinio ryšio tarp apmokestinamųjų pardavimo sandorių ir pirkimo sandorio iš principo negali pakakti tam, kad būtų suteikiama teisė į atskaitą.

40. Vadinas, priešingai, nei mano Komisija, šiuo atveju lemiamos reikšmės negali turėti tai, ar savivaldybės infrastruktūros rekonstravimas buvo statybos projekto įgyvendinimo sąlyga. Šio kitam asmeniui priklausančių infrastruktūros įrenginių rekonstravimo tikslas (t. y. motyvas) taip pat nereikšmingas.

41. Priešingai, lemiamą reikšmę turi tik tai, kas – apmokestinamasis asmuo ar trečioji šalis – iš tikrųjų naudojasi perkama paslauga ir ar dėl to atsiranda neapmokestinamasis galutinis naudojimas. Šiuo atveju statybos paslaugomis nuotekų tvarkymui tiesiogiai naudojasi tik savivaldybė²⁰. Ji prižiūri ir eksploatuoja dabar jau rekonstruotą infrastruktūrą²¹.

42. Visos kitos galimybės prieštarautų neutralumo principui: savivaldybės infrastruktūros rekonstravimas įtraukiant statyti norintį investuotoją būtų neapmokestinamas PVM, o savivaldybės vykdomas rekonstravimas iš lėšų, surinktų iš mokesčių, priešingai, būtų apmokestinamas PVM. Taigi lemiamą reikšmę gali turėti ne investuotojo motyvai, o tik savivaldybei suteiktos paslaugos klasifikavimas pagal PVM reglamentuojančius teisės aktus (apie tai – 48 ir paskesniuose punktuose).

d) Atribojimas nuo Teisingumo Teismo sprendimo byloje „Sveda“

43. Labiau įsigilinus matyti, kad šiai išvadai neprieštarauja ir 2015 m. Sprendimas *Sveda*²². Tuo atveju taip pat buvo pastatytas infrastruktūros įrenginys, t. y. nutiestas rekreacinis takas, kuris turėjo būti teikiamas neatlygintinai naudotis trečiosioms šalims. Teisingumo Teismas patvirtino nedelsiant atsirandančio ryšio su apmokestinamojo asmens būsima ekonomine veikla buvimą²³.

17 2008 m. kovo 13 d. Sprendimas *Securita* (C-437/06, EU:C:2008:166, 30 punktas) ir 2009 m. spalio 29 d. Sprendimas *AB SKF* (C-29/08, EU:C:2009:665, 59 punktas ir jame nurodyta teismo jurisprudencija).

18 1995 m. balandžio 6 d. Sprendimas *BLP Group* (C-4/94, EU:C:1995:107, 19 punktas), 2000 m. birželio 8 d. Sprendimas *Midland Bank* (C-98/98, EU:C:2000:300, 20 punktas), 2012 m. rugsėjo 6 d. Sprendimas *Portugal Telecom* (C-496/11, EU:C:2012:557, 38 punktas) ir 2001 m. vasario 22 d. Sprendimas *Abbey National* (C-408/98, EU:C:2001:110, 25 punktas).

19 Tai aiškiai konstatuota, pavyzdžiui, 2012 m. vasario 16 d. Sprendime *Eon Aset Menidjmont* (C-118/11, EU:C:2012:97, 51 punktas), šiuo klausimu žr. 1997 m. spalio 16 d. Sprendimą *Fillibeck* (C-258/95, EU:C:1997:491, 27 punktas).

20 Tuo šiuo atveju gerokai skiriasi nuo Komisijos per teismo posėdį pateikto taksi veikla besiverčiančio verslininko pavyzdžio, kai jam suteiktame (kitam asmeniui priklausančiame) taksi automobilyje jis įtaiso tam tikrą įrangą. Nurodytu atveju įrangą naudojami taksi veikla besiverčiantis verslininkas. Todėl ir teisė į atskaitą, susijusią su šia įranga, turi tik jis. Gražindamas taksi automobilių paprastai jis šią įrangą gali išmontuoti, jei jam nekompensuojama jos vertė. Tačiau nagrinėjamu atveju taip nėra.

21 Todėl Vokietijoje remiamasi suformuota jurisprudencija, pagal kurią infrastruktūros įrenginių statymas visuomenės (ar valstybės) labai nelemia investuotojo teisės į atskaitą, net jei jis vien dėl to gali įgyvendinti savo apmokestinamąjį statybos projektą. Šiuo klausimu žr. 2011 m. sausio 13 d. *Bundesfinanzhof* (BFH, Federalinis finansų teismas) sprendimą V R 12/08, *BStBl. II* (2012), p. 61, 2005 m. gruodžio 20 d. Sprendimą V R 14/04, *BStBl. II* (2012), p. 424, ir 2006 m. lapkričio 9 d. Sprendimą V R 9/04, *BStBl. II* (2007), p. 285.

22 2015 m. spalio 22 d. Sprendimas *Sveda* (C-126/14, EU:C:2015:712).

23 2015 m. spalio 22 d. Sprendimas *Sveda* (C-126/14, EU:C:2015:712, 35 punktas).

44. Vis dėlto šių atvejų, pritariant Bulgarijos Respublikai, priešingai, negu per teismo posėdį pareiškė mananti *Iberdrola*, negalima lyginti. Pirma, byloje *Sveda* kilo klausimas, ar apmokestinamasis asmuo iš tikrųjų rekreacinę taką teikia naudotis trečiosioms šalims neatlygintinai, jei jis *tam* gavo subsidiją iš valstybės. Tačiau šio klausimo Teisingumo Teismas išsamiau nenagrinėjo.

45. Antra, apmokestinamasis asmuo rekreacinę taką naudojo pats savo ekonominei pardavimo veiklai vykdyti. Šis atvejis skiriasi nuo bylos *Sveda*, nes buvo įtraukta savarankiška trečioji šalis, savivaldybė, kuri jai suteiktomis paslaugomis naudojasi siekdama savo – vandens tiekimo – tikslų. Tai, kad siekiant vykdyti savo verslą toleruojamas tako naudojimas (panašiai kaip byloje *Sveda*), yra ne atskira paslauga trečiajai šaliai, o tik apmokestinamųjų pardavimo sandorių dalis²⁴.

46. Vis dėlto neatlygintinas trečiosios šalies infrastruktūros rekonstravimas nėra paslauga, kuri galėtų būti laikoma šalutine, palyginti su planuotomis apmokestinamosios nuomos paslaugomis. Paslauga gali būti laikoma šalutine, palyginti su pagrindine paslauga, jei klientui ji yra ne tikslas savaime, o tik priemonė kuo geresnėmis sąlygomis pasinaudoti pagrindine paslauga²⁵. Negali būti nė kalbos apie tai, kad kitam asmeniui priklausančių įrenginių rekonstravimas savivaldybės labai arba savivaldybės vykdomas nuotekų tvarkymas tik papildytų *Iberdrola* nuomos paslaugas jos nuomininkams.

47. Šiuo atveju *Iberdrola* – priešingai negu byloje *Sveda* – vykdydama nuomos sandorius rekonstruotos infrastruktūros nenaudoja. Šie nuomos sandoriai nepriklauso nuo savivaldybės vykdomo nuotekų tvarkymo. Pakankamos savivaldybės infrastruktūros buvimas yra tik poilsio vietės įrengimo sąlyga, o tada ji bus naudojama nuomos sandoriams. Todėl priešingai, negu yra byloje *Sveda*, negalima kalbėti apie tai, kad nėra tiesioginio ir nedelsiant atsirandančio ryšio tarp konkretaus pirkimo sandorio (rekonstravimo paslaugų pirkimas) ir pardavimo sandorio (rekonstravimo paslaugų teikimas savivaldybei).

e) Sąveika su PVM direktyvos 26 straipsniu

48. Todėl telieka remtis tuo, kad rekonstravimo paslauga nedelsiant atsirandančiu ryšiu priskirtina prie savivaldybei suteiktos paslaugos. Taigi lemiamą reikšmę turi vien tai, ar ši paslauga buvo suteikta atlygintinai ir ji yra apmokestinama pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punktą, ar suteikta neatlygintinai, bet jai vis tiek taikomas PVM (ir ji yra apmokestinama) pagal PVM direktyvos 26 straipsnio 1 dalies b punktą. Tik tuomet *Iberdrola* turėtų teisę į atskaitą. Atskaita už išlaidas, patirtas dėl PVM neapmokestinamos veiklos, priešingai, nebūtų taikoma²⁶.

49. Ar šiuo atveju iš tikrųjų yra neatlygintina paslauga, turi nuspręsti nacionalinis teismas, kuris, akivaizdu, daro tokią prielaidą. Vis dėlto, sprendžiant iš nurodytų faktinių aplinkybių, dėl to kyla tam tikrų abejonių. Jei galimybė įgyvendinti statybos projektą suteikiama investuotojui tik savivaldybei leidus pagal sutartį rekonstruoti jai priklausančius įrenginius, galima teigti, kad suteikdama tokį leidimą savivaldybė jam suteikia atitinkamą pranašumą, kuris mažų mažiausiai atitinka padengtų rekonstravimo išlaidų dydį.

50. Šiuo atžvilgiu galima daryti prielaidą, kad įmonė trečiajai šaliai retai teikia kokias nors paslaugas nesitikėdama atitinkamo atlygio. Šiuo atveju tai būtų galimybė gauti statybos leidimą. Taikant tokį požiūrį, tai būtų *atlygintina* paslauga, dėl kurios atsiranda ne tik teisė į atskaitą, bet ir prievolė sumokėti tokio pat dydžio mokesčių už atlygintiną rekonstravimą.

24 Dėl šios priežasties atskaita iš subjektui priklausančios klientų automobilių stovėjimo aikštelės rekonstravimo neabejotinai būtų suteikiama, net jei klientai ja naudojasi daugiausia neatlygintinai.

25 Žr. 2012 m. rugsėjo 27 d. Sprendimą *Field Fisher Waterhouse* (C-392/11, EU:C:2012:597, 17 punktas ir jame nurodyta teismo jurisprudencija) ir 2015 m. balandžio 16 d. Sprendimą *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie* (C-42/14, EU:C:2015:229, 31 punktas).

26 2012 m. vasario 16 d. Sprendimas *Eon Aset Menidjmont* (C-118/11, EU:C:2012:97, 44 ir 70 punktai), 2009 m. vasario 12 d. Sprendimas *Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie* (C-515/07, EU:C:2009:88, 28 punktas) ir 2006 m. kovo 30 d. Sprendimas *Uudenkaupungin kaupunki* (C-184/04, EU:C:2006:214, 24 punktas).

51. Jei vis dėlto iš tikrųjų tai yra *neatlygintina* paslauga, reikia nuspręsti, ar pagal PVM direktyvos 26 straipsnį ji yra apmokestinama. Pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją, susijusią su vadinamąja „teise pasirinkti priskyrimą“²⁷, teisė į visą atskaitą egzistuoja, nors prekės iš dalies naudojamos privačiais tikslais. Vis dėlto, pirma, kyla abejonių jau dėl to, ar ši teismo jurisprudencija apima ir paslaugas²⁸. Antra, taip pat neaišku, ar juridinių asmenų atveju apskritai įmanomas naudojimas „privačiais tikslais“²⁹. Šiaip ar taip, šioje byloje tokio naudojimo nėra.

52. Kadangi šiuo atveju neatlygintinas rekonstravimas buvo atliktas savo verslo tikslais, iš PVM direktyvos 26 straipsnio 1 dalies b punkto nekyla ir prievolės sumokėti mokestį. Taigi rekonstravimo išlaidos nedelsiant atsirandančiu ryšiu susijusios ne su apmokestinamaisiais sandoriais, o su neapmokestinamaisiais sandoriais (neatlygintinu rekonstravimu savivaldybės labui). Todėl ir atskaita negalima.

VI. Išvada

53. Taigi siūlau į abu *Varhoven administrativen sad* (Vyriausiasis administracinis teismas, Bulgarija) pateiktus prejudicinius klausimus atsakyti taip:

PVM direktyvos 26 straipsnio 1 dalies b punktą, 168 straipsnio a punktą ir 176 straipsnį reikia aiškinti taip, kad pagal juos negalima PVM atskaita už paslaugas, kurios neatlygintinai suteiktos tiesiogiai trečiajam šaliai jos tikslais, net jei tai daroma dėl su ekonomine veikla susijusių priežasčių. Ši išvada taikytina neatsižvelgiant į apmokestinamojo asmens pagal nacionalinę teisę pasirinktą išlaidų įtraukimo į apskaitą būdą. Todėl šiuo atveju pagal minėtas nuostatas leidžiama nacionalinės teisės norma, kaip antai ZDDS 70 straipsnio 1 dalies 2 punktas, ir atitinkama nacionalinė administravimo praktika.

27 1991 m. liepos 11 d. Sprendimas *Lennartz* (C-97/90, EU:C:1991:315, 17 punktas), patvirtintas 1995 m. spalio 4 d. Sprendimu *Armbrecht* (C-291/92, EU:C:1995:304, 20 punktas).

28 Dėl to kyla abejonių, nes paslaugų negalima „priskirti“ jokiai įmonei ir jomis, priešingai negu prekėmis, iš principo tuoj pat pasinaudojama, taigi negalima niekaip pateisinti tęstinio vėlesnio apmokestinimo (kreditas darant atskaitą).

29 Teisingumo Teismas tokiems atvejais kalba apie ne savo verslo tikslus. Žr. 2012 m. vasario 16 d. Sprendimą *Eon Aset Menidjmont* (C-118/11, EU:C:2012:97, 74 punkto pabaiga), 2009 m. balandžio 23 d. Sprendimą *Puffer* (C-460/07, EU:C:2009:254, 39 punktas) ir 1991 m. liepos 11 d. Sprendimą *Lennartz* (C-97/90, EU:C:1991:315, 26 punktas).