



## Teismo praktikos rinkinys

TEISINGUMO TEISMO (aštuntoji kolegija) SPRENDIMAS

2020 m. rugsėjo 16 d.\*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Apmokestinimas – Pridėtinės vertės mokestis (PVM) – Šeštoji direktyva 77/388/EEB – 17 straipsnio 2 dalies a punktas – Pirkimo mokesčio atskaita – Teisės į atskaitą atsiradimas ir apimtis – Savivaldybei priklausančio kelio platinimo darbai – Dėl darbų patirtų išlaidų apskaitymas kaip sudedamoji apmokestinamojo asmens patirtų bendrųjų išlaidų dalis – Tiesioginio ir nedelsiant atsirandančio ryšio su apmokestinamojo asmens ekonomine veikla nustatymas – Tiekimas neatlygintinai – Tiekimo prilyginimas tiekimui už atlygį – 5 straipsnio 6 dalis“

Byloje C-528/19

dėl 2019 m. kovo 13 d. *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas, Vokietija) nutartimi, kurią Teisingumo Teismas gavo 2019 m. liepos 10 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

**Mitteldeutsche Hartstein-Industrie AG**

prieš

**Finanzamt Y**

TEISINGUMO TEISMAS (aštuntoji kolegija)

kurį sudaro kolegijos pirmininkė L. S. Rossi, teisėjai J. Malenovský ir N. Wahl (pranešėjas),

generalinis advokatas G. Hogan,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- *Mitteldeutsche Hartstein-Industrie AG*, atstovaujamos advokato O.-G. Lippross,
- Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos J. Möller ir S. Eisenberg,
- Europos Komisijos, atstovaujamos L. Lozano Palacios ir L. Mantl,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

\* Proceso kalba: vokiečių.

## 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, 1977, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23; toliau – Šeštoji direktyva) 5 straipsnio 6 dalies ir 17 straipsnio 2 dalies a punkto išaiškinimo.
- 2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Mitteldeutsche Hartstein-Industrie AG* ir *Finanzamt Y* (Y mokesčių inspekcija, Vokietija) ginčą dėl atsakymo atskaityti pirkimo pridėtinės vertės mokestį (toliau – PVM), sumokėtą už savivaldybei priklausančio kelio platinimo darbus.

### Teisinis pagrindas

#### *Sąjungos teisė*

- 3 Pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 dalį PVM apmokestinamas „prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, kai šalies teritorijoje už atlygį prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks“.
- 4 Šios direktyvos 5 straipsnio 6 dalyje nustatyta:

„Prekių, kurios sudaro apmokestinamojo asmens verslui skirto turto dalį, panaudojimas apmokestinamojo asmens ar jo darbuotojų privatiems poreikiams arba jų perdavimas neatlygintinai, arba jų panaudojimas ne savo verslo tikslais, kai [PVM] už tas prekes ar jų sudedamąsias dalis buvo visiškai ar iš dalies atskaitytas, turi būti laikomas tiekimu už atlygį. Tačiau tiekimu už atlygį neturi būti laikomas prekių panaudojimas pavyzdžiams arba nedidelės vertės dovanoms, susijusioms su apmokestinamojo asmens verslu.“

- 5 Minėtos direktyvos 6 straipsnio 2 dalyje numatyta:

„Paslaugų teikimu už atlygį laikoma:

- a) prekių, sudarančių verslui skirto turto dalį, naudojimas apmokestinamojo asmens arba jo darbuotojų privatiems poreikiams arba jų naudojimas ne verslo tikslams, kai [PVM] už tas prekes buvo visiškai ar iš dalies atskaitytas;
- b) apmokestinamojo asmens paslaugų teikimas neatlygintinai jo paties arba jo darbuotojų privatiems poreikiams arba apskritai ne verslo tikslais.

Šios dalies nuostatomis valstybės narės gali taikyti išimtis su sąlyga, kad tokios išimties nesudarys prielaidų konkurencijos iškraipymui.“

- 6 Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies a punkte nustatyta:

„Tiek, kiek prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamas asmuo turi turėti teisę iš mokesčio, kurį jis turi sumokėti, atskaityti:

- a) [PVM], apskaičiuotą ar sumokėtą už kito apmokestinamojo asmens jam patiektas prekes ir suteiktas paslaugas.“

### **Vokietijos teisė**

- 7 *Umsatzsteuergesetz* (Apyvartos mokesčio įstatymas, toliau – *UStG*) 1 straipsnyje „Apmokestinamieji sandoriai“ numatyta:

„(1) [PVM] apmokestinami šie sandoriai:

1. Prekių tiekimas ir kitų paslaugų teikimas už atlygį šalies viduje, kai tai atlieka verslininkas, vykdydamas savo veiklą.

<...>“

- 8 *UStG* 3 straipsnyje įtvirtinta:

„(1) Verslininko atliekamas tiekimas – paslauga, kuria jis arba jo pavedimu trečiasis asmuo suteikia teisę klientui arba šio pavedimu trečiajam asmeniui savo vardu disponuoti materialiuoju turtu (teisės disponuoti suteikimas).

<...>

(1b) Tiekimui už atlygį prilyginamas:

- 1) verslininko atliekamas savo įmonės turto naudojimas ne verslo tikslais;
- 2) verslininko atliekamas turto perdavimas neatlygintinai jo darbuotojų asmeniniams poreikiams tenkinti, išskyrus smulkias dovanas;
- 3) bet koks kitas neatlygintinas turto perdavimas verslo tikslais, išskyrus mažavertes dovanas ir pavyzdžius.

[PVM], sumokėtas už tas prekes ar jo sudedamąsias dalis, buvo visiškai ar iš dalies atskaitytas.“

- 9 *UStG* 15 straipsnyje „Atskaita“ nustatyta:

„(1) Verslininkas gali atskaityti šias sumas:

- 1) pagal teisės aktus mokėtiną mokesťį už kito verslininko jo įmonei patiektas prekes ar suteiktas kitas paslaugas.

<...>

(2) Neatskaitomas mokesťis už prekių tiekimą, importą ir įsigijimą Sąjungoje arba už bet kokių kitų paslaugų, kurias verslininkas naudoja šiems sandoriams, teikimą:

- 1) neapmokestinamiesiems sandoriams;

<...>“

### **Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai**

- 10 *Mitteldeutsche Hartstein-Industrie*, ieškovė pagrindinėje byloje, yra valdančioji holdingo bendrovė. Ji su savo kontroliuojamosiomis bendrovėmis *A GmbH* ir *B GmbH* sudaro apmokestinamąjį vienetą.

- 11 Regiono administracijai priėmus sprendimą leisti atnaujinti ir eksploatuoti klinčių karjerą (toliau – klinčių karjeras), 2001 m. vasario 16 d. sprendimu *A GmbH* buvo leista eksploatuoti šį karjerą su sąlyga, kad prie jo bus galima privažiuoti viešuoju keliu, priklausančiu savivaldybei, kurioje yra šis karjeras (toliau – nagrinėjamas savivaldybės kelias). Šis sprendimas buvo iš dalies pakeistas 2005 m., siekiant jame patikslinti, kad leidimo eksploatuoti karjerą galiojimas baigsis, jei šis kelias nebus išplatintas iki 2006 m. gruodžio 31 d.
- 12 Kadangi iškastoms klintims išvežti reikėjo išplatinti minėtą savivaldybės kelią, savivaldybė ir *A GmbH* teisinė pirmtakė sudarė susitarimą, kuriuo savivaldybė įsipareigojo, pirma, parengti nagrinėjamo savivaldybės kelio platinimo projektą ir jį įgyvendinti ir, antra, užtikrinti, kad išsaugojus viešąjį kelio pobūdį *A GmbH* teisinei pirmtakei bus suteiktos neribotos galimybės naudotis keliu. Mainais buvo numatyta, kad ši bendrovė padengs visas su to kelio platinimo darbais susijusias išlaidas. 2006 m. *A GmbH* pavedė *B GmbH*, kaip rangovei, išplatinti kelią pagal su savivaldybe sudarytą sutartį. Užbaigus darbus, nuo 2006 m. gruodžio mėn. kelio ruožu važinėjo *A GmbH* sunkvežimiai ir kitos transporto priemonės.
- 13 Pateikdama PVM deklaraciją už 2006 m. ieškovė pagrindinėje byloje neatsižvelgė į *A GmbH* išlaidas už nagrinėjamo savivaldybės kelio platinimo darbus, tačiau kaip pirkimo mokesčio atskaitą atskaitė PVM sumą, kuria buvo apmokestintos *B GmbH* suteiktos paslaugos.
- 14 Atlikusi patikrinimą, Y mokesčių inspekcija nusprendė, kad išplatindama savivaldybės kelią ieškovė pagrindinėje byloje savivaldybei neatlygintinai atliko PVM apmokestinamus darbus pagal *UStG* 3 straipsnio 1b dalies pirmo sakinio 3 punktą, ir 2012 m. kovo 1 d. priėmė pranešimą apie mokesčių už 2006 m. perskaičiavimą, kuriame PVM apmokestinamoji vertė padidinta taikant 16 % tarifą.
- 15 Nors ieškovės pagrindinėje byloje pateiktas skundas buvo atmestas, *Hessisches Finanzgericht* (Heseno finansų teismas, Vokietija) iš dalies patenkino jos ieškinį dėl šio sprendimo. Jis nusprendė, jog nebuvo tenkinamos *UStG* 3 straipsnio 1b dalies antrame sakinyje nustatytos sąlygos tam, kad būtų apmokestinti savivaldybės kelio darbai. Tačiau jis nusprendė, kad neturi būti atsižvelgta į pirkimo sandoriams, kurie tiesiogiai susiję su šiais darbais, taikomą PVM, nes pagal *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas, Vokietija) jurisprudenciją įmonė, kuri įsigytų paslaugų gavimo momentu numato jas išimtinai ir tiesiogiai priskirti prie perdavimo neatlygintinai, kaip tai suprantama pagal *UStG* 3 straipsnio 1b dalį, neturi teisės atskaityti su šiomis paslaugomis susijusio PVM.
- 16 Ieškovė pagrindinėje byloje pateikė kasacinį skundą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui dėl *Hessisches Finanzgericht* (Heseno finansų teismas) sprendimo.
- 17 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo, kad pagal nacionalinę teisę šis skundas yra nepagrįstas, nes ieškovė pagrindinėje byloje neturi teisės į pagrindinėje byloje nagrinėjamo PVM atskaitą. Taigi PVM atskaita negalima, nes įsigytos paslaugos, kurias suteikė *B GmbH*, buvo skirtos neatlygintinam tiekimui savivaldybei. Vis dėlto šiam teismui kyla abejonių dėl tokio nacionalinės teisės aktų aiškinimo atitikties Sąjungos teisei.
- 18 Iš tiesų dėl pirmojo prejudicinio klausimo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo, kad ieškovė pagrindinėje byloje gali turėti teisę į pirkimo PVM, sumokėto už įsigytas paslaugas, atskaitą pagal 2015 m. spalio 22 d. Sprendimą *Sveda* (C-126/14, EU:C:2015:712) ir 2017 m. rugsėjo 14 d. Sprendimą *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments* (C-132/16, EU:C:2017:683).
- 19 Dėl antrojo ir trečiojo prejudicinių klausimų jis pažymi, kad jais siekiama nustatyti, ar tuo atveju, jei ieškovė pagrindinėje byloje galėtų atskaityti pirkimo PVM, teisė į atskaitą galėtų būti kompensuota PVM skoliniu reikalavimu, susijusiu su tiekimu už atlygį arba su paslauga, prilyginama teikimui už atlygį, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 6 dalį, siekiant, be kita ko, užkirsti kelią, kad, atsižvelgiant į šios nuostatos tikslą, galutinis savivaldybės vartojimas liktų neapmokestintas.

20 Šiomis aplinkybėmis *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

- „1. Ar tokiomis aplinkybėmis, kurios susiklostė pagrindinėje byloje, kai apmokestinamasis asmuo pagal miesto užsakymą tvarkė savivaldybės kelią, šiam apmokestinamajam asmeniui, kuris iš kito apmokestinamojo asmens įsigijo paslaugas, skirtas savivaldybei perduotam keliui tiesti, už tai pagal <...> [Šeštosios direktyvos] 17 straipsnio 2 dalies a punktą galėjo būti suteikta teisė į atskaitą?
2. Jeigu atsakymas į pirmąjį klausimą būtų teigiamas: ar tokiomis aplinkybėmis, kurios susiklostė pagrindinėje byloje, kai apmokestinamasis asmuo pagal miesto užsakymą tvarkė savivaldybės kelią, galima teigti, kad buvo tiekiamos prekės už atlygį, nes leidimas eksploatuoti karjerą laikytinas atlygiu už perduotą kelią?
3. Jeigu atsakymas į antrąjį klausimą būtų neigiamas: ar tokiomis aplinkybėmis, kurios susiklostė pagrindinėje byloje, kai apmokestinamasis asmuo pagal miesto užsakymą tvarkė savivaldybės kelią, viešajam naudojimui skirto kelio perdavimas savivaldybei nemokamai pagal [Šeštosios direktyvos] 5 straipsnio 6 dalį prilyginamas prekių tiekimui neatlygintinai, nors tiekama verslo tikslais, kad būtų išvengta neapmokestinamo savivaldybės galutinio vartojimo?“

## Dėl prejudicinių klausimų

### *Dėl pirmojo klausimo*

- 21 Pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia sužinoti, ar Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies a punktas turi būti aiškinamas taip, kad apmokestinamasis asmuo turi teisę atskaityti pirkimo PVM, sumokėtą už savivaldybės kelio platinimo darbus, atliktus savivaldybės naudai.
- 22 Šiuo klausimu pirmiausia reikia priminti, kad 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 2006, 347, p. 1), įsigaliojusi 2007 m. sausio 1 d., panaikino Šeštąją direktyvą, bet esminių pakeitimų, palyginti su ja, nenumatė. Darytina išvada, kad, kadangi reikšmingų Šeštosios direktyvos nuostatų taikymo sritis iš esmės identiška Direktyvos 2006/112 nuostatų taikymo sričiai, Teisingumo Teismo jurisprudencija, susijusi su Direktyva 2006/112, taip pat taikoma Šeštajai direktyvai (2018 m. spalio 17 d. Sprendimo *Ryanair*, C-249/17, EU:C:2018:834, 14 punktas).
- 23 Dėl Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies a punkte numatytos teisės į atskaitą pažymėtina, kad ši teisė yra sudedamoji PVM sistemos dalis ir iš esmės negali būti ribojama. Ji taikoma nedelsiant dėl visų mokesčių, sumokėtų sudarant pirkimo sandorius (2017 m. rugsėjo 14 d. Sprendimo *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, C-132/16, EU:C:2017:683, 25 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 24 Atskaitos sistemos tikslas yra visiškai atleisti verslininkus nuo PVM naštos, mokėtinos arba sumokėtos vykdant ekonominę veiklą. Taip bendra PVM sistema užtikrinamas bet kokios ekonominės veiklos apmokestinimo neutralumas, neatsižvelgiant į jos tikslą ar rezultatą, su sąlyga, kad pati ši veikla iš esmės apmokestinama PVM (2017 m. rugsėjo 14 d. Sprendimo *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, C-132/16, EU:C:2017:683, 26 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

- 25 Iš Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies a punkto matyti, kad jeigu apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks, įsigytą prekę ar paslaugą naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, jis turi teisę atskaityti už šią prekę ar paslaugą mokėtiną ar sumokėtą PVM (2017 m. rugsėjo 14 d. Sprendimo *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, C-132/16, EU:C:2017:683, 27 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).
- 26 Pagal suformuotą jurisprudenciją tiesioginio ir nedelsiant atsirandančio ryšio egzistavimas tarp konkretaus pirkimo sandorio ir vieno arba kelių pardavimo sandorių, suteikiančių teisę į atskaitą, yra iš esmės būtinas, kad apmokestinamajam asmeniui būtų pripažinta teisė į pirkimo PVM atskaitą ir nustatyta tokios teisės apimtis. Teisė į prekių ar paslaugų pirkimo PVM atskaitą atsiranda tik tada, kai jų įsigijimo išlaidos buvo įtrauktos į apmokestinamųjų pardavimo sandorių, kurie suteikia teisę į atskaitą, kainą (2017 m. rugsėjo 14 d. Sprendimo *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, C-132/16, EU:C:2017:683, 28 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).
- 27 Teisė į atskaitą taip pat suteikiama apmokestinamajam asmeniui, net jei nėra tiesioginio ir nedelsiant atsirandančio ryšio tarp konkretaus pirkimo sandorio ir vieno ar kelių pardavimo sandorių, suteikiančių teisę į atskaitą, jei atitinkamos išlaidos už sandorius sudaro dalį jo bendrųjų išlaidų ir yra sudedamoji jo tiekiamų prekių ar teikiamų paslaugų kainos dalis. Todėl iš tiesų tokios išlaidos turi tiesioginį ir nedelsiant atsirandantį ryšį su apmokestinamojo asmens ekonomine veikla (2017 m. rugsėjo 14 d. Sprendimo *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, C-132/16, EU:C:2017:683, 29 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).
- 28 Galima daryti išvadą, kad teisė į atskaitą nustatoma atsižvelgiant į pardavimo sandorius, kuriems įgyvendinti skirti pirkimo sandoriai. Taigi ši teisė egzistuoja tuo atveju, kai PVM apmokestinamas pardavimo sandoris yra tiesioginiu ir nedelsiant atsirandančiu ryšiu susijęs su vienu ar keliais pirkimo sandoriais, suteikiančiais teisę į atskaitą. Jeigu taip nėra, reikia nagrinėti, ar išlaidos, patirtos įsigyjant prekių ar paslaugų, sudaro bendrųjų išlaidų, susijusių su apmokestinamojo asmens bendra ekonomine veikla, dalį. Abiem atvejais tiesioginio ir nedelsiant atsirandančio ryšio egzistavimas reiškia, kad įsigyjant paslaugas patirtos išlaidos yra atitinkamai įtrauktos į konkrečių pardavimo sandorių kainą ar apmokestinamojo asmens vykdančią ekonominę veiklą tiekiamų prekių ar teikiamų paslaugų kainą (2009 m. spalio 29 d. Sprendimo *SKF*, C-29/08, EU:C:2009:665, 60 punktą).
- 29 Siekiant nustatyti, ar Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies a punktas turi būti aiškinamas taip, kad apmokestinamajam asmeniui, kaip antai ieškovei pagrindinėje byloje, turi būti pripažinta teisė į pirkimo PVM, sumokėto atliekant savivaldybės kelio platinimo darbus, atskaitą, reikia nustatyti, ar tarp šių platinimo darbų ir jos apmokestinamojo pardavimo sandorio ar jos ekonominės veiklos yra tiesioginis ir nedelsiant atsirandantis ryšys.
- 30 Šiuo klausimu reikia priminti, kad, kalbant apie tiesioginio ryšio kriterijaus taikymą, mokesčių inspekcijos ir nacionaliniai teismai turi taikyti tiesioginio ir nedelsiant atsirandančio ryšio kriterijų, atsižvelgdami į visas nagrinėjamų sandorių vykdymo aplinkybes ir tik į tuos sandorius, kurie objektyviai susiję su apmokestinamojo asmens apmokestinamąja veikla. Tokio ryšio egzistavimas turi būti vertinamas atsižvelgiant į nagrinėjamo sandorio objektyvų turinį (2017 m. rugsėjo 14 d. Sprendimo *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, C-132/16, EU:C:2017:683, 31 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).
- 31 Vis dėlto, pirma, iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad be nagrinėjamo savivaldybės kelio platinimo darbų būtų buvę neįmanoma nei praktiškai, nei teisiniu požiūriu naudotis klinčių karjeru. Iš tiesų išplatinus šį kelią buvo galima jį pritaikyti prie sunkvežimių eismo, kuris atsirado eksploatuojant karjerą, o 2005 m. iš dalies pakeitus 2001 m. vasario 16 d. sprendimą, kuriuo buvo leista eksploatuoti šį karjerą suteikiant privažiavimą prie jo nagrinėjamo savivaldybės keliu, leidimas eksploatuoti karjerą būtų nustojęs galioti, jei šie platinimo darbai nebūtų baigti iki 2006 m. gruodžio 31 d.

- 32 Darytina išvada, kad nagrinėjamo savivaldybės kelio platinimo darbai buvo būtini tam, kad būtų galima įgyvendinti klinčių karjero eksploatavimo projektą ir kad be šių darbų ieškovė pagrindinėje byloje nebūtų galėjusi vykdyti savo ekonominės veiklos.
- 33 Kita vertus, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodė, kad įsigytų paslaugų, susijusių su nagrinėjamo savivaldybės kelio platinimo darbais, išlaidos priskiriamos prie ieškovės pagrindinėje byloje įvykdytų pardavimo sandorių išlaidų.
- 34 Tokios aplinkybės gali įrodyti, kad tarp aptariamo savivaldybės kelio platinimo darbų ir visos ekonominės veiklos, susijusios su klinčių karjero eksploatavimu, yra tiesioginis ir nedelsiant atsirandantis ryšys.
- 35 Šios išvados negali paneigti tai, kad šis savivaldybės kelias yra nemokamai prieinamas visuomenei.
- 36 Iš tiesų pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją, kai apmokestinamojo asmens įsigytos prekės ar paslaugos naudojamos neapmokestinamiems arba į PVM taikymo sritį nepatenkantiems sandoriams, už juos negali atsirasti nei prievolė mokėti pardavimo mokesčių, nei teisė į pirkimo mokesčio atskaitą. Iš tiesų šiais dviem atvejais tiesioginis ir nedelsiant atsirandantis ryšys tarp pirkimo išlaidų ir vėliau apmokestinamojo asmens vykdomos ekonominės veiklos yra nutrauktas (2015 m. spalio 22 d. Sprendimo *Sveda*, C-126/14, EU:C:2015:712, 32 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 37 Vis dėlto tai, kad visuomenė gali nemokamai važiuoti nagrinėjamo savivaldybės keliu, neturi reikšmės. Iš tiesų iš Teisingumo Teismo turimos bylos medžiagos matyti, kad šio kelio platinimo darbai buvo atlikti ne konkrečios savivaldybės ar viešojo eismo poreikiams tenkinti, o tam, kad tas savivaldybės kelias būtų pritaikytas prie sunkvežimių eismo, atsiradusio ieškovei pagrindinėje byloje eksploatuojant klinčių karjerą. Be to, vėliau šiuo keliu naudojosi tiek sunkvežimiai, tiek kitos transporto priemonės. Bet kuriuo atveju ieškovės pagrindinėje byloje išlaidos, susijusios su nagrinėjamo savivaldybės kelio platinimu, kaip matyti iš šio sprendimo 34 punkto, gali būti susietos su jos, kaip apmokestinamojo asmens, ekonomine veikla, ir dėl to šios išlaidos nėra susijusios su neapmokestinama veikla ar veikla, kuri nepatenka į PVM taikymo sritį, tačiau tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.
- 38 Galiausiai, kiek tai susiję su teisės į atskaitą apimtimi, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi nustatyti, ar aptariamo savivaldybės kelio platinimo darbai apsiribojo tuo, kas būtina siekiant užtikrinti, kad ieškovė pagrindinėje byloje galėtų eksploatuoti klinčių karjerą. Iš tiesų pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją, jei šio kelio platinimo darbai apsiribojo tuo, kas buvo būtina šiam tikslui pasiekti, turėtų būti pripažinta teisė į visų dėl šių darbų patirtų išlaidų atskaitą. Tačiau jei šie darbai viršijo tai, kas buvo būtina siekiant užtikrinti šio karjero eksploatavimą, tiesioginis ir nedelsiant atsirandantis ryšys tarp šių darbų ir ieškovės pagrindinėje byloje ekonominės veiklos būtų iš dalies nutrauktas, todėl teisė į atskaitą turėtų būti pripažinta tik tiek, kiek pirkimo PVM sumokėtas už tą aptariamo savivaldybės kelio platinimo darbų išlaidų dalį, kuri objektyviai būtina, kad ieškovė pagrindinėje byloje galėtų vykdyti savo ekonominę veiklą (šiuo klausimu žr. 2017 m. rugsėjo 14 d. Sprendimą *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, C-132/16, EU:C:2017:683, 37–39 punktus).
- 39 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, į pirmąjį klausimą reikia atsakyti: Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies a punktas turi būti aiškinamas taip, kad apmokestinamasis asmuo turi teisę atskaityti pirkimo PVM, sumokėtą už savivaldybės kelio platinimo darbus, atliktus savivaldybės naudai, kai šiuo keliu naudojasi tiek apmokestinamasis asmuo, vykdydamas savo ekonominę veiklą, tiek visuomenė, jei šie platinimo darbai neviršijo to, kas būtina, kad apmokestinamasis asmuo galėtų vykdyti savo ekonominę veiklą, ir jei šių darbų išlaidos įtraukiamos į to apmokestinamojo asmens įvykdytų pardavimo sandorių kainą.

### *Dėl antrojo klausimo*

- 40 Antruoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia sužinoti, ar tuo atveju, jei į pirmąjį klausimą būtų atsakyta teigiamai, Šeštoji direktyva turi būti aiškinama taip, kad leidimas eksploatuoti karjerą, kurį vienašališkai išdavė valstybės narės administracija, yra atlygis, gautas apmokestinamojo asmens, kuris nemokamai atliko savivaldybės kelio platinimo darbus, todėl šie darbai laikytini sandoriu už atlygį, kaip tai suprantama pagal šią direktyvą.
- 41 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodė, kad, atsižvelgiant į Sąjungos teisę, neaišku, ar ieškovė pagrindinėje byloje savivaldybės naudai atliko tiekimą už atlygį. Vis dėlto jis taip pat abejoja dėl galimybės nagrinėjamo savivaldybės kelio platinimo darbus kvalifikuoti kaip neatlygintą tiekimą. Taigi jis pažymi, kad regioninės administracijos išduotas leidimas eksploatuoti klinčių karjerą gali būti laikomas atlygiu už šiuos darbus, todėl šiuos darbus reikia laikyti paslaugų teikimu už atlygį, kuris suteikia teisę į atskaitą, bet taip pat lemia pareigos sumokėti PVM, susijusį su minėto savivaldybės kelio platinimo darbais, atsiradimą.
- 42 Šiuo klausimu reikia priminti, kad pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 dalį PVM apmokestinamas prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, kai šalies teritorijoje už atlygį prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks.
- 43 Iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos taip pat matyti, kad sandorio PVM srityje kvalifikavimas kaip sandorio už atlygį reiškia tik tai, kad egzistuoja tiesioginis ryšys tarp prekių tiekimo ar paslaugų teikimo ir apmokestinamojo asmens realiai gauto atlygio. Toks tiesioginis ryšys nustatomas, jei tarp paslaugos teikėjo ir gavėjo egzistuoja teisinis ryšys, kuriuo remiantis abipusiškai keičiamasi paslaugomis, ir paslaugos teikėjo gautas atlygis yra realus atlygis už gavėjui suteiktą paslaugą (2019 m. liepos 3 d. Sprendimo *UniCredit Leasing*, C-242/18, EU:C:2019:558, 69 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 44 Teisingumo Teismas taip pat nusprendė, kad atlygis už prekių tiekimą gali būti paslaugų teikimas ir jis gali sudaryti apmokestinamąją vertę, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A dalies 1 punkto a papunktį, su sąlyga, kad tarp prekių tiekimo ir paslaugų teikimo yra tiesioginis ryšys ir kad suteiktų paslaugų vertę galima išreikšti pinigais. Taip pat yra, kai paslaugų teikimas keičiamas į kitą paslaugų teikimą, jei laikomasi tų pačių sąlygų (2013 m. rugsėjo 26 d. Sprendimo *Serebryannay vek*, C-283/12, EU:C:2013:599, 38 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 45 Iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad mainų sutartys, kuriose iš esmės numatytas atlygis natūra, ir sandoriai, už kuriuos numatytas piniginis atlygis, yra ekonominiu ir komerciniu požiūriu vienodos situacijos (2013 m. rugsėjo 26 d. Sprendimo *Serebryannay vek*, C-283/12, EU:C:2013:599, 39 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 46 Visų pirma reikia konstatuoti, kad tarp savivaldybės ir ieškovės pagrindinėje byloje egzistuoja teisinis ryšys. Taigi pagal susitarimą dėl nagrinėjamo savivaldybės kelio įrengimo savivaldybė įsipareigojo parengti ir įgyvendinti šio kelio platinimo darbus ir suteikti ieškovei pagrindinėje byloje galimybę išplatintu keliu neribotai naudotis galimai plėtojant klinčių karjerą, o ieškovė pagrindinėje byloje savo ruožtu įsipareigojo padengti visas su šiuo platinimu susijusias išlaidas, ir pagal šį susitarimą savivaldybė nebuvo įpareigota sumokėti.
- 47 Vis dėlto toks susitarimas negali būti teisinis pagrindas, kuriuo remiantis tarpusavyje keičiamasi paslaugomis, t. y. savivaldybės kelio išplatinimu ir leidimo eksploatuoti klinčių karjerą išdavimu.
- 48 Iš tiesų, pirma, organiniu požiūriu pagrindinėje byloje nagrinėjami darbai buvo atlikti savivaldybei priklausančiame kelyje, o leidimą eksploatuoti klinčių karjerą išdavė regioninė administracija.



- 49 Antra, 2001 m. vasario 16 d. regiono administracijos sprendimas suteikti leidimą eksploatuoti karjerą yra vienašališkas sprendimas. Tačiau iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad vienašališkas viešosios valdžios institucijų aktas iš principo negali sukurti teisinio ryšio, kai tarpusavyje keičiamasi paslaugomis (šiuo klausimu žr. 2017 m. gegužės 11 d. Sprendimo *Posnania Investment*, C-36/16, EU:C:2017:361, 31–35 punktus).
- 50 Trečia, neginčijama, kad už nagrinėjamo savivaldybės kelio platinimo darbus nebuvo sumokėta jokio atlygio pinigais.
- 51 Tiesa, Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad atlygis už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą gali būti atlygis pinigais arba natūra. Vis dėlto, kadangi pagal regiono administracijos vienašališką sprendimą leisti eksploatuoti klinčių karjerą toks leidimas būtų nustojęs galioti, jei savivaldybės kelio platinimo darbai nebūtų baigti iki 2006 m. gruodžio 31 d., šie darbai yra ne atlygis už suteiktą teisę eksploatuoti ši karjerą, o naudojimosi šia teise *sine qua non* sąlyga.
- 52 Atsižvelgiant į šias aplinkybes, negalima nustatyti tiesioginio ryšio tarp nagrinėjamo savivaldybės kelio platinimo darbų atlikimo atitinkamai savivaldybei ir leidimo eksploatuoti klinčių karjerą išdavimo ieškovei pagrindinėje byloje, nes šis leidimas negali būti laikomas atlygiu už kelio platinimo darbus.
- 53 Antra, reikia pažymėti, kad 2017 m. rugsėjo 14 d. Sprendime *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments* (C-132/16, EU:C:2017:683) Teisingumo Teismas pripažino, kad apmokestinamasis asmuo turi teisę atskaityti pirkimo PVM už paslaugų teikimą, kurį sudaro trečiajam asmeniui priklausančio nekilnojamojo turto statyba ar pagerinimas, kai savo ekonominėje veikloje šiomis paslaugomis naudojosi tiek šis apmokestinamasis asmuo, tiek šis trečiasis asmuo, o pastarasis naudojasi tų paslaugų rezultatu neatlygintinai.
- 54 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, į antrąjį klausimą reikia atsakyti: Šeštoji direktyva, būtent jos 2 straipsnio 1 dalis, turi būti aiškinama taip, kad valstybės narės administracijos vienašališkai suteiktas leidimas eksploatuoti karjerą nėra apmokestinamojo asmens, kuris nemokamai atliko savivaldybei priklausančio kelio platinimo darbus, gautas atlygis, todėl šie darbai nėra laikomi sandoriu už atlygį, kaip tai suprantama pagal šią direktyvą.

### ***Dėl trečiojo klausimo***

- 55 Trečiuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia sužinoti, ar Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 6 dalis turi būti aiškinama taip, kad visuomenei atviro savivaldybės kelio platinimo darbai, kuriuos savivaldybės naudai neatlygintinai atliko apmokestinamasis asmuo, yra sandoris, kuris turi būti prilygintas prekių tiekimui už atlygį, kaip tai suprantama pagal šią nuostatą.
- 56 Reikia priminti, kad, kiek tai susiję su nacionalinės teisės sistemos nuostatų aiškinimu, Teisingumo Teismas iš esmės privalo remtis sprendime dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą nurodytu vertinimu. Iš tiesų pagal suformuotą jurisprudenciją Teisingumo Teismas neturi jurisdikcijos aiškinti valstybės narės vidaus teisės (2011 m. kovo 17 d. Sprendimo *Naftiliaki Etaireia Thasou ir Amaltheia I Naftiki Etaireia*, C-128/10 ir C-129/10, EU:C:2011:163, 40 punktas).
- 57 Nagrinėjamu atveju iš Teisingumo Teismo turimos bylos medžiagos matyti, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas savo trečiąjį klausimą grindžia prielaida, jog pagal *USTG* 3 straipsnio 4 dalį nagrinėjamo savivaldybės kelio platinimo darbai yra objekto perdavimas atitinkamai savivaldybei, todėl Vokietijos Federacinė Respublika pasinaudojo Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 5 dalyje numatyta galimybe tam tikrų statybos darbų atlikimą prilyginti prekių tiekimui.

- 58 Teisingumo Teismas neturi pagrindo abejoti tokia prielaida. Vis dėlto atsižvelgiant į tai, kad, pirma, ieškovė pagrindinėje byloje tvirtina, jog atlikdama nagrinėjamo savivaldybės kelio platinimo darbus ji teikė paslaugas, todėl Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 6 dalis netaikytina, ir kad, antra, Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 6 dalies ir 6 straipsnio 2 dalies formuluotės, susijusios atitinkamai su prekių tiekimu ir paslaugų teikimu, labai skiriasi, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi patikrinti, ar pagal Vokietijos teisę šio kelio platinimo darbai laikomi objekto perdavimu.
- 59 Dėl Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 6 dalies reikia priminti, kad šia nuostata siekiama užtikrinti vienodą požiūrį į apmokestinamąjį asmenį, kuris naudoja prekes savo ar savo darbuotojų privatiems poreikiams tenkinti, ir į galutinį vartotoją, kuris įsigyja tos pačios rūšies prekių (2017 m. gegužės 11 d. Sprendimo *Posnania Investment*, C-36/16, EU:C:2017:361, 40 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija). Taigi Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 6 dalies pirmame sakinyje nurodyto panaudojimo apmokestinimu siekiama išvengti situacijų, kai galutinis vartojimas lieka neapmokestintas (2010 m. rugsėjo 30 d. Sprendimo *EMI Group*, C-581/08, EU:C:2010:559, 18 punktas).
- 60 Šiuo tikslu minėta nuostata tam tikrus sandorius, už kuriuos apmokestinamasis asmuo negauna jokio realaus atlygio, prilygina PVM apmokestinamiems prekių tiekimams už atlygį (2014 m. liepos 17 d. Sprendimo *BCR Leasing IFN*, C-438/13, EU:C:2014:2093, 23 punktas).
- 61 Konkrečiau kalbant, Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 6 dalyje prekių tiekimu už atlygį laikomas prekių, sudarančių apmokestinamojo asmens veiklai skirtą turto dalį, sunaudojimas privatiems apmokestinamojo asmens ar jo darbuotojų poreikiams tenkinti arba jų realizavimas neatlygintinai ar – platesne prasme – jų panaudojimas kitais nei verslo tikslais, kai PVM, sumokėtas už tas prekes ar jų sudedamąsias dalis, buvo visiškai arba iš dalies atskaitytas (žr. 2017 m. gegužės 11 d. Sprendimo *Posnania Investment*, C-36/16, EU:C:2017:361, 41 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija). Tačiau pagal šią nuostatą prekių tiekimu už atlygį nelaikomas toks prekių panaudojimas, kai įmonės poreikiams tenkinti jos naudojamos kaip pavyzdžiai ar mažavertės dovanos.
- 62 Taip pat reikia pažymėti, kad iš atsakymų į pirmąjį ir antrąjį klausimus matyti, jog Šeštoji direktyva turi būti aiškinama taip, kad tokiomis aplinkybėmis, kokios susiklostė pagrindinėje byloje, savivaldybės kelio platinimo darbai gali suteikti teisę į atskaitą ir būti laikomi perdavimu neatlygintinai, vadinasi, tenkinamos tam tikros šios direktyvos 5 straipsnio 6 dalies taikymo sąlygos.
- 63 Be to, šio kelio platinimo darbai nėra nedidelės vertės dovanos ar pavyzdžiai, kaip tai suprantama pagal šią nuostatą.
- 64 Galiausiai, kadangi darbai buvo atlikti atitinkamai savivaldybei, akivaizdu, kad reikia atmesti tiek prielaidą dėl vartojimo privatiems poreikiams ar įmonės darbuotojų poreikiams tenkinti, tiek prielaidą, susijusią su turto naudojimu ne verslo tikslais, nes šie darbai buvo atlikti ieškovės pagrindinėje byloje verslo tikslais. Tačiau pastaroji aplinkybė neprieštarauja Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 6 dalies taikymui. Iš tiesų, remiantis Teisingumo Teismo jurisprudencija, iš pačios Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 6 dalies pirmo sakinio formuluotės matyti, kad tiekimu už atlygį laikomas, todėl PMV apmokestinamas prekių, kurios sudaro apmokestinamojo asmens verslui skirtą turto dalį, naudojimas, jei šios prekės suteikė teisę į pirkimo PVM atskaitą, o tai, ar šis perdavimas įvyko verslo tikslais, iš esmės neturi lemiamos reikšmės (1999 m. balandžio 27 d. Sprendimas *Kuwait Petroleum*, C-48/97, EU:C:1999:203, 22 punktas).
- 65 Be to, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo nurodyta aplinkybė, kad nagrinėjamas savivaldybės kelias nėra savivaldybės naudojamas privatiems tikslams, bet, priešingai, yra neatlygintinai prieinamas viešajam eismui, iš esmės neprieštarauja Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 6 dalies taikymui. Iš tiesų, kaip tai suprantama pagal šią nuostatą, turto, siekiant jį naudoti tokiais tikslais, panaudojimas yra bet kuriuo atveju susijęs su apmokestinamojo asmens, šiuo atveju ieškovės pagrindinėje byloje, o ne trečiojo asmens, t. y. konkrečios savivaldybės, atliekamu naudojimu. Tačiau šio kelio platinimo

darbai buvo atlikti siekiant patenkinti ieškovės pagrindinėje byloje poreikius, o šių darbų rezultatas, t. y. įrengtas kelias, tinkamas sunkvežimių eismui, kuris susidarė eksploatuojant klinčių karjerą, visų pirma naudojamas jos poreikiams.

- 66 Vis dėlto, kadangi tai, jog PVM neapmokestinamas nagrinėjamo savivaldybės kelio platinimo darbų, kuriuos ieškovė pagrindinėje byloje atliko neatlygintinai, tiekimas atitinkamai savivaldybei negali lemti situacijos, kai galutinis vartojimas lieka neapmokestintas, ar vienodo požiūrio principo pažeidimo, tokie darbai nėra sandoris, kuris turėtų būti laikomas prekių tiekimu už atlygį, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 6 dalį.
- 67 Iš tiesų, net jei nagrinėjamas savivaldybės kelias yra atviras viešajam eismui, reikia atsižvelgti į faktinį galutinį šio kelio naudojimą. Tačiau iš atsakymo į pirmąjį klausimą matyti, kad, pirma, šio kelio platinimo darbai yra naudingi ieškovei pagrindinėje byloje ir turi tiesioginį ir nedelsiant atsirandantį ryšį su visa jos ekonomine veikla, kurią vykdant atliekami apmokestinamieji sandoriai, ir, antra, įsigytų paslaugų, susijusių su nagrinėjamo savivaldybės kelio platinimo darbais, išlaidos priskiriamos prie ieškovės pagrindinėje byloje įvykdytų pardavimo sandorių išlaidų, bet tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.
- 68 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, į trečiąjį klausimą reikia atsakyti: Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 6 dalis turi būti aiškinama taip, kad savivaldybės naudai atlikti savivaldybės kelio, atviro visuomenei, platinimo darbai, kai šiuo keliu naudojasi tiek neatlygintinai šiuos darbus atlikęs apmokestinamasis asmuo, vykdydamas savo ekonominę veiklą, tiek visuomenė, nėra sandoris, kuris turi būti prilyginamas prekių tiekimui už atlygį, kaip tai suprantama pagal šią nuostatą.

### Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 69 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių 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 (aštuntoji 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, 17 straipsnio 2 dalies a punktas turi būti aiškinamas taip, kad apmokestinamasis asmuo turi teisę atskaityti pirkimo PVM, sumokėtą už savivaldybės kelio platinimo darbus, atliktus savivaldybės naudai, kai šiuo keliu naudojasi tiek apmokestinamasis asmuo, vykdydamas savo ekonominę veiklą, tiek visuomenė, jei šie platinimo darbai neviršijo to, kas būtina, kad apmokestinamasis asmuo galėtų vykdyti savo ekonominę veiklą, ir jei šių darbų išlaidos įtraukiamos į to apmokestinamojo asmens įvykdytų pardavimo sandorių kainą.
2. Šeštoji direktyva 77/388, būtent jos 2 straipsnio 1 dalis, turi būti aiškinama taip, kad valstybės narės administracijos vienašališkai suteiktas leidimas eksploatuoti karjerą nėra apmokestinamojo asmens, kuris nemokamai atliko savivaldybei priklausancio kelio platinimo darbus, gautas atlygis, todėl šie darbai nėra laikomi sandoriu už atlygį, kaip tai suprantama pagal šią direktyvą.
3. Šeštosios direktyvos 77/388 5 straipsnio 6 dalis turi būti aiškinama taip, kad savivaldybės naudai atlikti savivaldybės kelio, atviro visuomenei, platinimo darbai, kai šiuo keliu naudojasi tiek neatlygintinai šiuos darbus atlikęs apmokestinamasis asmuo, vykdydamas savo ekonominę veiklą, tiek visuomenė, nėra sandoris, kuris turi būti prilyginamas prekių tiekimui už atlygį, kaip tai suprantama pagal šią nuostatą.

Parašai.