



Teismo praktikos rinkinys

TEISINGUMO TEISMO (pirmoji kolegija) SPRENDIMAS

2017 m. rugsėjo 14 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Apmokestinimas – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Direktyva 2006/112/EB – 26 straipsnio 1 dalies b punktas ir 168 bei 176 straipsniai – Pirkimo mokesčio atskaita – Trečiajam asmeniui priklausančio nekilnojamojo turto statybos ar pagerinimo paslaugos – Trečiojo asmens ir apmokestinamojo asmens naudojimas paslaugomis – Neatlygintinas paslaugos teikimas trečiajam asmeniui – Išlaidų suteiktoms paslaugoms apskaitymas kaip dalies apmokestinamojo asmens bendrųjų išlaidų – Tiesioginio ir nedelsiant atsirandančio ryšio su apmokestinamojo asmens ekonomine veikla nustatymas“

Byloje C-132/16

dėl *Varhoven administrativen sad* (Vyriausiasis administracinis teismas, Bulgarija) 2015 m. gruodžio 8 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2016 m. kovo 1 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Direktor na Direksia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ – Sofia

prieš

„Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments“ EOOD

TEISINGUMO TEISMAS (pirmoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkė R. Silva de Lapuerta, teisėjai E. Regan, A. Arabadjiev, C. G. Fernlund (pranešėjas) ir S. Rodin,

generalinė advokatė J. Kokott,

posėdžio sekretorius R. Schiano, administratorius,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2016 m. gruodžio 1 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- *Direktor na Direksia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ – Sofia*, atstovaujamo I. Kirova,
- „Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments“ EOOD, atstovaujamos *advokati* T. Todorov ir Z. Naumov,
- Bulgarijos vyriausybės, atstovaujamos M. Georgieva ir E. Petranova,
- Europos Komisijos, atstovaujamos L. Lozano Palacios, G. Koleva ir D. Roussanov,

* Proceso kalba: bulgarų.

susipažinęs su 2017 m. balandžio 6 d. posėdyje pateikta generalinės advokatės išvada,

priima šį

Sprendimą

- 1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1) 26 straipsnio 1 dalies ir 168 bei 176 straipsnių išaiškinimo.
- 2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ – Sofia* (Sofijos skundų ir praktikos apmokestinimo ir socialinio draudimo srityje direktijos direktorius, Bulgarija) ir *„Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments“ EOOD* (toliau – *Iberdrola*) ginčą dėl šiai bendrovei pateiktų dviejų mokestinio patikrinimo aktų ir teisės atskaityti pirkimo pridėtinės vertės mokestį (PVM).

Teisinis pagrindas

Sajungos teisė

- 3 Direktyvos 2006/112 26 straipsnyje numatyta:

„1. Paslaugų teikimu už atlygį laikomi šie sandoriai:

<...>

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

2. Valstybės narės gali nukrypti nuo 1 dalies, jei taip neiškraipoma konkurencija.“

- 4 Šios direktyvos 168 straipsnyje nustatyta:

„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;

<...>“

- 5 Minėtos direktyvos 176 straipsnyje nustatyta:

„Taryba, sprendama vieningai ir remdamasi Komisijos pasiūlymu, nustato išlaidas, už kurias PVM neatskaitomas. PVM jokiais aplinkybėmis neatskaitomas už išlaidas, kurios nėra vien tik veiklos išlaidos, pavyzdžiui, išlaidos, patirtos įsigyjant prabangos prekes, pramogaujant ar pasilinksminant.

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

Bulgarijos teisė

- 6 Pagrindinėje byloje taikomos redakcijos *Zakon za danak varhu dobavenata stoynost* (Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas, DV Nr. 63, 2006 m. rugpjūčio 4 d., toliau – ZDDS) 1 straipsnyje numatyta:

„Mokesčio kreditas yra PVM suma, kurią įregistruotas apmokestinamasis asmuo pagal šį įstatymą gali atskaityti iš PVM, mokėtino už:

- 1) vykdant apmokestinamąjį paslaugų teikimą ar prekių tiekimą jo gautas prekes ar paslaugas;

<...>“

- 7 ZDDS 69 straipsnio 1 dalyje nurodyta:

„Jei įregistruotas apmokestinamasis asmuo prekes ar paslaugas naudoja savo apmokestinamajam prekių tiekimui ar paslaugų teikimui, toks asmuo turi teisę atskaityti:

- 1) PVM už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, kurį jam atliko arba turi atlikti tiekėjas ar paslaugų teikėjas, jeigu jis taip pat yra pagal šį įstatymą įregistruotas apmokestinamasis asmuo;

<...>“

- 8 ZDDS 70 straipsnyje nustatyta:

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

<...>

- 2) prekės ar paslaugos skirtos neapmokestinamajam prekių tiekimui ar paslaugų teikimui arba ne ekonominei apmokestinamojo asmens veiklai;

<...>“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

- 9 Tsarevo (Bulgarija) savivaldybė kaip vystytoja gavo statybos leidimą rekonstruoti jos teritorijoje esančiai poilsiavietei paslaugas teikiančią nuotekų perpumpavimo stotį.
- 10 *Iberdrola* yra privati investuotoja, kuri šioje poilsiavietėje įsigijo kelis sklypus, siekdama pastatyti nekilnojamojo turto objektus, kuriuose būtų maždaug 300 sezoniniam naudojimui skirtų apartamentų. Statybos leidimai taip pat išduoti dėl viešųjų paslaugų zonų, automobilių stovėjimo vietų ir lauko įrenginių.
- 11 *Iberdrola* su Tsarevo savivaldybe sudarė sutartį dėl perpumpavimo stoties rekonstravimo vykdant šios stoties statybos ar pagerinimo darbus ir užsakė šiuos darbus iš bendrovės – trečiojo asmens.
- 12 Atlikus darbus, objektai, kuriuos *Iberdrola* planavo pastatyti poilsiavietėje, galėjo būti prijungti prie perpumpavimo stoties. *Varhoven administrativen sad* (Vyriausiasis administracinis teismas, Bulgarija) paminėjo eksperto išvadą, pagal kurią, neatlikus šio rekonstravimo, prijungimas buvo neįmanomas dėl nepakankamo kanalizacijos pajėgumo.

- 13 Perpumpavimo stoties rekonstravimo sąskaitoje faktūroje nurodytos išlaidos buvo įtrauktos į *Iberdrola* apskaitą kaip „avansinės išlaidos“, skirtos ilgalaikiam materialiajam turtui įsigyti, o pajamų ir išlaidų ataskaitoje jos nurodytos kaip 2009 ir 2010 m. atsargos. Anot eksperto, tarp sąskaitoje faktūroje nurodyto paslaugų teikimo ir prekių ir paslaugų, kurias *Iberdrola* turi pateikti ir suteikti, pastačiusi savo žemės sklypuose leidime nurodytus objektus, yra ryšys.
- 14 Mokesčių administratorius nusprendė, kad *Iberdrola* negali atskaityti 147 635 Bulgarijos levų (BGN) (apytiksliai 74 284 EUR) pirkimo PVM, ir pateikė jai mokestinio patikrinimo aktą ir ištaisomąjį mokestinio patikrinimo aktą.
- 15 *Administrativen sad Sofia-grad* (Sofijos administracinis teismas, Bulgarija) šiuos aktus panaikino. Jis konstatavo, kad atliekant perpumpavimo stoties rekonstrukcijos darbus Tsarevo savivaldybei buvo suteiktos nemokamos paslaugos. Tačiau nemokamas paslaugų teikimo pobūdis, jo nuomone, nėra pagrindas taikyti ZDDS 70 straipsnio 1 dalies 2 punktą, nes šie darbai naudojami *Iberdrola* ekonominėje veikloje – prie perpumpavimo stoties prijungiami statybos leidime nurodyti objektai. Šio teismo nuomone, norint gauti teisę į už paslaugų teikimą sumokėto pirkimo PVM atskaitą, būtina, kad išlaidos šioms paslaugoms sudarytų apmokestinamojo asmens bendrųjų išlaidų dalį ir būtų jo paslaugų kainos sudedamasis elementas. Tai, kad atlikti darbai susiję su savivaldybei priklausančiu turtu, neturi reikšmės.
- 16 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo du Teisingumo Teismo sprendimus bylose, kuriose ginčų taip pat kilo dėl ZDDS 70 straipsnio 2 dalies, t. y. 2012 m. vasario 16 d. Sprendimą *Eon Aset Menidjmont* (C-118/11, EU:C:2012:97) ir 2012 m. kovo 22 d. Sprendimą *Klub* (C-153/11, EU:C:2012:163). Tačiau prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo, kad šie sprendimai lėmė skirtingus nacionalinių teismų aiškinimus.
- 17 Kai kurių teismų nuomone, be to, kad šie darbai atlikti nemokamai, aplinkybė, kad jie susiję su savivaldybės turtu ir nėra įmonės turto dalis, neleidžia atskaityti pirkimo PVM. Kiti teismai mano priešingai – patirtų išlaidų darbams įtraukimas į įmonės bendrąsias išlaidas ir perpumpavimo stoties naudojimas įmonės ekonominėje veikloje suteikia teisę į atskaitą.
- 18 Be to, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad pagal pagrindinėje byloje ginčijamą nacionalinę nuostatą vien aplinkybės, kad paslaugos suteikiamos neatlygintinai, pakanka nesuteikti teisės į pirkimo PVM atskaitą, nepriklausomai nuo to, ar atitinkamos paslaugos naudojamos šių paslaugų gavėjo ekonominėje veikloje, ar kitais jo įmonės tikslais. Šis teismas atkreipia dėmesį į skirtumą nuo Direktyvos 2006/112 26 straipsnio 1 dalies b punkto, kuriame teisės į atskaitą nesuteikimui taikoma dviguba sąlyga: paslaugų teikimas turi būti neatlygintinas ir naudojamas kitais nei įmonės veiklos tikslais.
- 19 Šiomis aplinkybėmis *Varhoven administrativen sad* (Vyriausiasis administracinis teismas) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokius prejudicinius klausimus:
- „1. Ar pagal Direktyvos 2006/112 <...> 26 straipsnio 1 dalies b punktą, 168 straipsnio a punktą ir 176 straipsnį leidžiama nacionalinės teisės nuostata, kaip antai ZDDS įstatymo 70 straipsnio 1 dalies 2 punktas, pagal kurią teisė į pirkimo PVM atskaitą už trečiajam asmeniui priklausančio objekto statybų ar pagerinimo paslaugas, kuriomis naudojasi ir paslaugų gavėjas, ir trečiasis asmuo, ribojama vien dėl to, kad trečiasis asmuo gauna šių paslaugų rezultatą neatlygintinai, nepriklausomai nuo to, kad šios paslaugos bus naudojamos gavėjo – apmokestinamojo asmens – ekonominėje veikloje?

2. Ar pagal Direktyvos 2006/112 <...> 26 straipsnio 1 dalies b punktą, 168 straipsnio a punktą ir 176 straipsnį leidžiama mokestinė praktika, kai teisę 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?“

Dėl prejudicinių klausimų

- 20 Pirmiausia pažymėtina, kad pagrindinė byla ir prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo klausimai yra susiję su Direktyvoje 2006/112, konkrečiau – jos 168 straipsnio a punkte, numatytos teisės į atskaitą apimtimi.
- 21 Kadangi pateikti klausimai susiję su Direktyvos 2006/112 176 straipsniu, reikia priminti, kad Teisingumo Teismas jau nagrinėjo šį straipsnį bylose, susijusiose su ZDDS 70 straipsniu (2012 m. vasario 16 d. Sprendimo *Eon Aset Menidjmont*, C-118/11, EU:C:2012:97, 71–74 punktai ir 2013 m. liepos 18 d. Sprendimo *AES-3C Maritza East 1*, C-124/12, EU:C:2013:488, 45–54 punktai). Svarbu pabrėžti, kad, net jei ZDDS 70 straipsnyje ir būtų numatytas Bulgarijos Respublikos įstojimo į Europos Sąjungą dieną galiojantis teisės į atskaitą apribojimas, pagal šį 176 straipsnį leidžiama toliau taikyti tik tokius apribojimus, kurie nėra bendro pobūdžio apribojimai, taikomi Direktyvoje 2006/112 ir konkrečiai jos 168 straipsnyje numatyti atskaitos sistemos (šiuo klausimu žr. 2009 m. balandžio 23 d. Sprendimo *PARAT Automotive Cabrio*, C-74/08, EU:C:2009:261, 29 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).
- 22 Kalbant apie Direktyvos 2006/112 26 straipsnį, reikia pasakyti, kad ši nuostata susijusi su tam tikrų sandorių apmokestinamuoju pobūdžiu. Tačiau pagrindinėje byloje ginčas susijęs ne su apmokestinamojo asmens atlikto paslaugų teikimo trečiajam asmeniui apmokestinamuoju pobūdžiu ir atitinkama prievole sumokėti su tuo susijusį PVM, bet su teise atskaityti pirkimo PVM, sumokėtą nuo apmokestinamojo asmens išlaidų, patirtų atliekant šį paslaugų teikimą.
- 23 Todėl nereikia šios bylos nagrinėti minėto 26 straipsnio požiūriu.
- 24 Taigi laikytina, kad savo klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia sužinoti, ar Direktyvos 2006/112 168 straipsnio a punktą reikia aiškinti taip, kad apmokestinamasis asmuo turi teisę atskaityti pirkimo PVM už paslaugų teikimą, kurį sudaro trečiajam asmeniui priklausančio nekilnojamojo turto statyba ar pagerinimas, kai šis asmuo naudojasi šių paslaugų rezultatu neatlygintinai, o savo ekonominėje veikloje juo naudojasi ir šis apmokestinamasis asmuo, ir šis trečiasis asmuo.
- 25 Kalbant apie tai, ar pagal Direktyvos 2006/112 168 straipsnio a punkte numatytą teisę į atskaitą draudžiama tokia nuostata, kaip ZDDS 70 straipsnis, primintina, kad ši teisė yra sudedamoji PVM sistemos dalis ir iš esmės negali būti ribojama. Ji nedelsiant taikoma visiems mokesčiams, sumokėtiems sudarant pirkimo sandorius (šiuo klausimu visų pirma žr. 2009 m. spalio 29 d. Sprendimo *SKF*, C-29/08, EU:C:2009:665, 55 punktą ir 2013 m. liepos 18 d. Sprendimo *AES-3C Maritza East 1*, C-124/12, EU:C:2013:488, 25 punktą).
- 26 Atskaitos sistemos tikslas yra visiškai atleisti verslininkus nuo vykdant savo ekonominę veiklą mokėtino arba sumokėto PVM naštos. Todėl bendra PVM sistema užtikrina bet kokios ekonominės veiklos apmokestinimo neutralumą, neatsižvelgiant į jos tikslą ar rezultatą, su sąlyga, kad pati ši veikla iš principo būtų apmokestinama PVM (visų pirma žr. 2009 m. spalio 29 d. Sprendimo *SKF*, C-29/08, EU:C:2009:665, 56 punktą ir 2013 m. liepos 18 d. Sprendimo *AES-3C Maritza East 1*, C-124/12, EU:C:2013:488, 26 punktą).

- 27 Remiantis Direktyvos 2006/112 168 straipsniu, jeigu apmokestinamasis asmuo įsigydamas turtą ar paslaugą veikia kaip apmokestinamasis asmuo ir naudoja šį turtą ar šią paslaugą savo apmokestinamiesiems sandoriams, jis turi teisę atskaityti už šį turtą ar šią paslaugą mokėtiną ar sumokėtą PVM (šiuo klausimu žr. 2015 m. spalio 22 d. Sprendimo *Sveda*, C-126/14, EU:C:2015:712, 18 punktą).
- 28 Pagal nusistovėjusią teismo praktiką 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. Todėl teisė atskaityti prekių ar paslaugų pirkimo PVM atsiranda tik tada, kai jų įsigijimo išlaidos buvo įtrauktos į apmokestinamųjų pardavimo sandorių, kurie suteikia teisę į atskaitą, kainą (2009 m. spalio 29 d. Sprendimo *SKF*, C-29/08, EU:C:2009:665, 57 punktą ir 2013 m. liepos 18 d. Sprendimo *AES-3C Maritza East 1*, C-124/12, EU:C:2013:488, 27 punktą).
- 29 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 paslaugas 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 visa apmokestinamojo asmens ekonomine veikla (šiuo klausimu žr. 2009 m. spalio 29 d. Sprendimo *SKF*, C-29/08, EU:C:2009:665, 58 punktą ir 2013 m. liepos 18 d. Sprendimo *AES-3C Maritza East 1*, C-124/12, EU:C:2013:488, 28 punktą).
- 30 Tačiau, kai apmokestinamojo asmens įsigytos prekės ar paslaugos turi ryšį su neapmokestinamais PVM arba į PVM taikymo sritį nepatenkančiais sandoriais, negali būti nei renkamas pardavimo mokestis, nei atskaitomas pirkimo mokestis (šiuo klausimu visų pirma žr. 2009 m. spalio 29 d. Sprendimo *SKF*, C-29/08, EU:C:2009:665, 59 punktą).
- 31 Iš Teisingumo Teismo praktikos matyti, kad, kalbant apie tiesioginio ryšio kriterijaus taikymą, mokesčių administratoriai 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 (šiuo klausimu žr. 2015 m. spalio 22 d. Sprendimo *Sveda*, C-126/14, EU:C:2015:712, 29 punktą).
- 32 Siekiant atsakyti į klausimą, ar tokiomis kaip pagrindinės bylos aplinkybėmis *Iberdrola* turi teisę atskaityti pirkimo PVM už nuotekų perpumpavimo stoties rekonstravimą, reikia nustatyti, ar tarp rekonstravimo paslaugos ir *Iberdrola* apmokestinamojo pardavimo sandorio ar šios bendrovės ekonominės veiklos yra tiesioginis ir nedelsiant atsirandantis ryšys.
- 33 Iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad nerekonstravus šios perpumpavimo stoties nebuvo įmanoma prie jos prijungti *Iberdrola* planuotą pastatyti objektų, todėl šis rekonstravimas buvo būtinas šiam projektui įgyvendinti, ir kad todėl, neatlikus šio rekonstravimo, *Iberdrola* nebūtų galėjusi vykdyti savo ekonominės veiklos.
- 34 Šios aplinkybės gali įrodyti, kad tarp Tsarevo savivaldybei priklausančios nuotekų perpumpavimo stoties rekonstravimo paslaugos ir *Iberdrola* apmokestinamojo pardavimo sandorio yra tiesioginis ir nedelsiant atsirandantis ryšys, nes atrodo, kad ši paslauga suteikta tam, kad ši bendrovė galėtų įgyvendinti pagrindinėje byloje nagrinėjamą nekilnojamojo turto projektą.
- 35 Aplinkybė, kad Tsarevo savivaldybei taip pat naudinga ši paslauga, negali pateisinti su šia paslauga susijusios teisės į atskaitą nesuteikimo *Iberdrola*, jei toks tiesioginis ir nedelsiant atsirandantis ryšys yra nustatytas, o tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

- 36 Šiuo klausimu reikėtų atsižvelgti į aplinkybę, kad perkama rekonstravimo paslauga, nagrinėjama pagrindinėje byloje, yra *Iberdrola* pardavimo sandorio kainos sudedamasis elementas.
- 37 Taigi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas taip pat turi išnagrinėti, ar ši paslauga apima tik tai, kas būtina siekiant prijungti *Iberdrola* pastatytus objektus prie pagrindinėje byloje aptariamoms nuotekų perpumpavimo stoties, ar ji apima daugiau, nei reikia šiam tikslui pasiekti.
- 38 Pirmuoju atveju reikėtų pripažinti teisę atskaityti pirkimo PVM, sumokėtą nuo visų dėl šios perpumpavimo stoties rekonstravimo patirtų išlaidų, nes jos gali būti laikomos turinčiomis tiesioginį ir nedelsiant atsirandantį ryšį su apmokestinamojo asmens ekonomine veikla.
- 39 Tačiau, jeigu minėtos perpumpavimo stoties rekonstravimo darbai viršija dėl *Iberdrola* pastatytų nekilnojamojo turto objektų atsiradusius poreikius, tiesioginis ir nedelsiant atsirandantis ryšys tarp šios paslaugos ir *Iberdrola* apmokestinamo pardavimo sandorio, kuris apima šių objektų statybą, būtų iš dalies nutrauktas ir teisė į atskaitą *Iberdrola* galėtų būti pripažinta tik tiek, kiek pirkimo PVM sumokėtas už tą pagrindinėje byloje aptariamoms nuotekų perpumpavimo stoties rekonstravimo išlaidų dalį, kuri objektyviai būtina, kad *Iberdrola* galėtų vykdyti savo apmokestinamąją veiklą.
- 40 Šiomis aplinkybėmis į pateiktus klausimus reikia atsakyti, kad Direktyvos 2006/112 168 straipsnio a punktą reikia aiškinti taip, jog apmokestinamasis asmuo turi teisę atskaityti pirkimo PVM už paslaugų, kurias sudaro trečiajam asmeniui priklausančio nekilnojamojo turto statyba ar pagerinimas, tiekimą, kai šis trečiasis asmuo neatlygintinai naudojasi šių paslaugų rezultatu, o savo ekonominėje veikloje juo naudojasi ir šis apmokestinamasis asmuo, ir šis trečiasis asmuo, tiek, kiek šios paslaugos neviršija to, kas būtina, kad apmokestinamasis asmuo galėtų vykdyti apmokestinamuosius pardavimo sandorius, ir kiek šių paslaugų išlaidos įtraukiamos į tų sandorių kainą.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

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

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

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 168 straipsnio a punktą reikia aiškinti taip, kad apmokestinamasis asmuo turi teisę atskaityti pirkimo pridėtinės vertės mokestį už paslaugų, kurias sudaro trečiajam asmeniui priklausančio nekilnojamojo turto statyba ar pagerinimas, tiekimą, kai šis trečiasis asmuo neatlygintinai naudojasi šių paslaugų rezultatu, o savo ekonominėje veikloje juo naudojasi ir šis apmokestinamasis asmuo, ir šis trečiasis asmuo, tiek, kiek šios paslaugos neviršija to, kas būtina, kad apmokestinamasis asmuo galėtų vykdyti apmokestinamuosius pardavimo sandorius, ir kiek šių paslaugų išlaidos įtraukiamos į šių sandorių kainą.

Parašai.