



Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (pirmā palāta)

2017. gada 14. septembrī *

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Nodokļi – Kopējā pievienotās vērtības nodokļa sistēma – Direktīva 2006/112/EK – 26. panta 1. punkta b) apakšpunkts un 168. un 176. pants – Priekšnodokļa atskaitīšana – Trešajai personai piederoša nekustamā īpašuma objekta būvniecības vai labiekārtošanas pakalpojumi – Trešās personas un nodokļa maksātāja veikta pakalpojumu izmantošana – Bez maksas pakalpojuma sniegšana trešajai personai – Sniegto pakalpojumu radīto izmaksu ieņēmumu nodokļa maksātāja vispārējās izmaksās – Tiesas un tūlītējas saiknes ar trešās personas vai nodokļa maksātāja saimniecisko darbību esamības konstatēšana

Lieta C-132/16

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Varhoven administrativen sad* (Augstākā administratīvā tiesa, Bulgārija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2015. gada 8. decembrī un kas Tiesā registrēts 2016. gada 1. martā, tiesvedībā

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

pret

“Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments” EOOD.

TIESA (pirmā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētāja R. Silva de Lapuerta [*R. Silva de Lapuerta*], tiesneši J. Regans [*E. Regan*], A. Arabadžijevs [*A. Arabadjiev*], K. G. Fernlunds [*C. G. Fernlund*] (referents) un S. Rodins [*S. Rodin*],

ģenerālvokāte J. Kokote [*J. Kokott*],

sekretārs R. Skjāno [*R. Schiano*], administrators,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2016. gada 1. decembra tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- *Direktor na Direksia “Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Sofia* vārdā – *I. Kirova*, pārstāve,
- *“Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments” EOOD* vārdā – *T. Todorov* un *Z. Naumov*, advokāti,
- Bulgārijas valdības vārdā – *M. Georgieva* un *E. Petranova*, pārstāves,

* Tiesvedības valoda – bulgāru.

– Eiropas Komisijas vārdā – *L. Lozano Palacios* un *G. Koleva*, kā arī *D. Roussanov*, pārstāvji,
noklausījusies ģenerālvokātes secinājumus 2017. gada 6. aprīļa tiesas sēdē,
pasludina šo spriedumu.

Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.) 26. panta 1. punktu un 168. un 176. pantu.
- 2 Šis lūgums ir iesniegts tiesvedībā, kura notiek starp *Direktor na Direksia "Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika" – Sofia* (Sofijas Nodokļu un sociālā nodrošinājuma direkcijas direktors, Bulgārija) un "*Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*" EOOD (turpmāk tekstā – "*Iberdrola*") saistībā ar diviem *Iberdrola* adresētiem paziņojumiem par nodokļu maksājumu apmēru un kura attiecas uz tiesībām atskaitīt pievienotās vērtības nodokļa (PVN) priekšnodokli.

Athilstošie tiesību akti

Savienības tiesības

- 3 Direktīvas 2006/112 26. pantā ir paredzēts:

"1. Šādus darījumus uzskata par pakalpojumu sniegšanu par atlīdzību:

[..]

- b) pakalpojumu sniegšanu, ko bez maksas veic nodokļa maksātājs savām vai sava personāla privātajām vajadzībām, vai, plašākā nozīmē, citiem mērķiem nekā savas saimnieciskās darbības vajadzībām.

2. Dalībvalstis var atkāpties no 1. punkta, ja šāda atkāpe nerada konkurences izkropļojumus."

- 4 Šīs direktīvas 168. pantā ir noteikts:

"Ciktāl preces un pakalpojumus nodokļa maksātājs izmanto darījumiem, par kuriem uzliek nodokli, nodokļa maksātājam ir tiesības tajā dalībvalstī, kurā viņš veic šos darījumus, atskaitīt no nodokļa, par kuru nomaksu viņš ir atbildīgs:

- a) PVN, kas attiecīgajā dalībvalstī maksājams vai samaksāts par preču piegādēm vai pakalpojumu sniegšanu, ko tam veicis vai veiks cits nodokļa maksātājs;

[..]."

- 5 Minētās direktīvas 176. pantā ir noteikts:

"Padome pēc Komisijas priekšlikuma vienprātīgi lemj, uz kuriem izdevumiem neattiecas PVN atskaitīšana. Jebkurā gadījumā PVN nekādi nav atskaitāms par izdevumiem, kas nav cieši saistīti ar uzņēmējdarbību, piemēram, luksusa, izpriecu un izklaides izdevumiem.

Līdz brīdim, kad stājušies spēkā pirmajā daļā minētie noteikumi, dalībvalstis var saglabāt visus izņēmumus, kas paredzēti šo valstu tiesību aktos [...], vai attiecībā uz dalībvalstīm, kuras pievienojās Kopienai pēc minētās dienas, aktos, kas bija spēkā to pievienošanās spēkā stāšanās dienā.”

Bulgārijas tiesības

- 6 *Zakon za danak varhu dobavenata stoynost* (Likums par pievienotās vērtības nodokli, *DV* Nr. 63, 2006. gada 4. augusts), redakcijā, kas ir piemērojama strīdam pamatlietā (turpmāk tekstā – “*ZDDS*”), 68. panta 1. punktā ir paredzēts:

“Nodokļu atlaide ir pievienotās vērtības nodokļa (PVN) summa, kuru reģistrēts nodokļa maksātājs saskaņā ar šo likumu var atskaitīt no PVN, kas tam jāmaksā, par šādām darbībām:

- 1) ar nodokli apliekamu preču piegādi vai ar nodokli apliekamu pakalpojumu, ko tas ir saņēmis;
[...].”

- 7 Saskaņā ar *ZDDS* 69. panta 1. punktu:

“Ja preces un pakalpojumi tiek izmantoti ar nodokli apliekamām piegādēm vai pakalpojumu sniegšanai, ko veic reģistrēts nodokļa maksātājs, tad tam ir tiesības atskaitīt:

- 1) PVN par preču piegādēm vai pakalpojumu sniegšanu, ko tam ir veicis vai veic piegādātājs vai pakalpojumu sniedzējs, kurš arī ir saskaņā ar šo likumu reģistrēts nodokļa maksātājs;
[...].”

- 8 *ZDDS* 70. pantā ir noteikts:

“1. Pat ja ir ievēroti 69. vai 74. pantā paredzētie nosacījumi, tiesību atskaitīt PVN priekšnodokli nav, ja:
[...]

- 2) preces vai pakalpojumi ir paredzēti darījumiem bez atlīdzības vai darbībām, kas nav saistītas ar nodokļa maksātāja saimniecisko darbību;
[...].”

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

- 9 *Tsarevo* pašvaldība (Bulgārija) kā būvdarbu pasūtītājs saņēma būvatļauju, lai atjaunotu notekūdeņu sūkņu staciju, kas apkalpo tās teritorijā esošu atpūtas kompleksu.
- 10 *Iberdrola* ir privāts investors, kas ir iegādājies vairākus šajā atpūtas kompleksā esošus zemes gabalus, lai tajā uzbūvētu ēkas ar aptuveni 300 dzīvokļiem, kuri ir paredzēti sezonālai dzīvošanai. Būvatļaujas tika izsniegtas arī attiecībā uz sabiedrisko pakalpojumu sniegšanai paredzētām zonām, autostāvvietām un brīvā dabā esošiem objektiem.
- 11 *Iberdrola* ar *Tsarevo* pašvaldību noslēdza līgumu par sūkņu stacijas atjaunošanu, veicot būvdarbus vai labiekārtojot šo staciju, un pasūtīja šos būvdarbus veikt trešajai sabiedrībai.

- 12 Darbu noslēgumā ēkas, ko *Iberdrola* plānoja uzbūvēt atpūtas kompleksā, varēs tikt pieslēgtas sūkņu stacijai. *Varhoven administrativen sad* (Augstākā administratīvā tiesa, Bulgārija) piemin eksperta atzinumu, kurā ir norādīts, ka bez šīs atjaunošanas pieslēgšana neesot iespējama, jo pastāvošā kanalizācijas sistēma nav pietiekama.
- 13 Rēķinā par sūkņu stacijas atjaunošanu norādītie izdevumi *Iberdrola* pārskatos tika ierakstīti kā “nākamo periodu izmaksas” par nekustamā īpašuma iegādi, bet tās peļņas vai zaudējumu aprēķinā kā krājumi attiecībā uz 2009. un 2010. gadu. Eksperta ieskatā pastāv saikne starp rēķinā norādītajiem pakalpojumiem un precēm un pakalpojumiem, kurus *Iberdrola* ir jānodrošina pēc tam, kad uz tās zemes būs uzbūvētas atļautās ēkas.
- 14 Nodokļu administrācija uzskatīja, ka *Iberdrola* nevar atskaitīt PVN priekšnodokli 147 635 Bulgārijas levu (BGN) apmērā (aptuveni EUR 74 284), un nosūtīja tai paziņojumu par nodokļu maksājumu apmēru un grozošu paziņojumu.
- 15 *Administrativen sad Sofia – grad* (Sofijas Administratīvā tiesa, Bulgārija) tomēr atcēla šos paziņojumus. Tā uzskatīja, ka *Tsarevo* pašvaldība ir guvusi labumu no bez maksas sniegtiem pakalpojumiem, kurus veidoja sūkņu stacijas atjaunošanas darbi. Tomēr tās ieskatā apstāklis, ka pakalpojumi bija bez maksas, neattaisno ZDDS 70. panta 1. punkta 2) apakšpunkta piemērošanu, jo šie darbi esot izmantoti *Iberdrola* saimnieciskajā darbībā, proti, lai pieslēgtu sūkņu stacijai ēkas, attiecībā uz kurām ir izsniegta būvatļauja. Šīs tiesas ieskatā, lai tiktu atzītas tiesības atskaitīt par sniegtajiem pakalpojumiem samaksāto PVN priekšnodokli, izdevumiem, kuri ir radušies šajā saistībā, esot jābūt daļai no nodokļa maksātāja vispārējām izmaksām un esot jābūt šo pakalpojumu cenu veidojošam elementam. Neesot nozīmes tam, ka veiktie darbi attiecas uz pašvaldībai piederošu īpašumu.
- 16 Iesniedzējtiesa norāda uz diviem Tiesas spriedumiem, kuri ir pasludināti lietās, kas arī skāra ZDDS 70. panta 2. punktu, proti, 2012. gada 16. februāra spriedumu *Eon Aset Menidjmont* (C-118/11, EU:C:2012:97) un 2012. gada 22. marta spriedumu *Klub* (C-153/11, EU:C:2012:163). Tomēr šī tiesa norāda, ka šie spriedumi valsts tiesās ir interpretēti dažādi.
- 17 Atsevišķas tiesas uzskata, ka papildus faktam, ka darbi ir veikti bez maksas, apstāklis, ka būvdarbu objekts pieder pašvaldībai un tādējādi nav uzskatāms par uzņēmuma aktīvu, liedz atskaitīt PVN priekšnodokli. Savukārt citu tiesu ieskatā būvdarbu izmaksu iegrāmatošana uzņēmuma vispārējās izmaksās un sūkņu stacijas izmantošana uzņēmuma saimnieciskajā darbībā sniedz tiesības uz atskaitīšanu.
- 18 Papildus tam iesniedzējtiesa norāda, ka atbilstoši pamatlietā aplūkotajai valsts tiesību normai apstāklis, ka pakalpojumi ir sniegti bez maksas, pats par sevi ir pietiekams, lai tiktu atteiktas tiesības uz PVN priekšnodokļa atskaitīšanu, un tādējādi tas nav atkarīgs no tā, vai attiecīgie pakalpojumi tiek izmantoti šo pakalpojumu saņēmēja saimnieciskajā darbībā vai nolūkiem, kas nav saistīti ar tā saimniecisko darbību. Šī tiesa tomēr uzsver atšķirību salīdzinājumā ar Direktīvas 2006/112 26. panta 1. punkta b) apakšpunktu, kurā tiesību uz atskaitīšanu atteikums ir pakārtots diviem nosacījumiem – pakalpojums ir veikts bez maksas un citiem mērķiem nekā saimnieciskās darbībās vajadzībām.
- 19 Šādos apstākļos *Varhoven administrativen sad* (Augstākā administratīvā tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

“1) Vai Padomes [...] Direktīvas 2006/112 26. panta 1. punkta b) apakšpunkts, 168. panta a) punkts un 176. pants nepieļauj tādas valsts tiesību normas, proti, ZDDS 70. panta 1. punkta 2) apakšpunkta, piemērošanu, kas ierobežo tiesības atskaitīt samaksāto PVN priekšnodokli par nekustamā īpašuma, kura īpašnieks ir trešā persona, būvniecības vai labiekārtošanas pakalpojumu sniegšanu, kurus izmanto gan pakalpojumu saņēmējs, gan trešā persona, tikai tā iemesla dēļ vien, ka trešā persona šo pakalpojumu rezultātu saņem bez atlīdzības, neņemot vērā, ka pakalpojumi tiks izmantoti saņēmēja nodokļa maksātāja saimnieciskajā darbībā?

- 2) Vai [...] Direktīvas 2006/112 26. panta 1. punkta b) apakšpunkts, 168. panta a) punkts un 176. pants liedz tādu nodokļu praksi, kad tiek atteikts atzīt tiesības atskaitīt PVN priekšnodokli, kas samaksāts par pakalpojumu sniegšanu, lai gan izdevumi par šiem pakalpojumiem ir iegrāmatoti nodokļa maksātāja vispārējās izmaksās, pamatojoties uz to, ka tie ir radušies, lai būvētu vai atjaunotu nekustamā īpašuma objektu, kura īpašnieks ir cita persona, neņemot vērā, ka šo nekustamā īpašuma objektu savā saimnieciskajā darbībā izmantos arī sniegto būvniecības pakalpojumu saņēmējs?”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

- 20 Iesākumā ir jānorāda, ka pamatlieta un iesniedzējtiesas uzdotie jautājumi attiecas uz Direktīvā 2006/112, konkrētāk, tās 168. panta a) punktā, paredzēto tiesību uz priekšnodokļa atskaitīšanu tvērumu.
- 21 Ciktāl uzdotie jautājumi attiecas uz Direktīvas 2006/112 176. pantu, ir jāatgādina, ka Tiesa šo pantu jau ir aplūkojusi lietās, kuras attiecas uz *ZDDS* 70. pantu (spriedumi, 2012. gada 16. februāris, *Eon Aset Menidjunt*, C-118/11, EU:C:2012:97, 71.–74. punkts, un 2013. gada 18. jūlijs, *AES-3C Maritza East 1*, C-124/12, EU:C:2013:488, 45.–54. punkts). Ir būtiski uzsvērt, ka, pat ja *ZDDS* 70. pantā būtu paredzēts izņēmums no tiesībām uz nodokļa atskaitīšanu, kāds pastāvēja datumā, kurā Bulgārijas Republika pievienojās Savienībai, šis 176. pants ļauj saglabāt šādus izņēmumus tikai tiktāl, ciktāl ar tiem nav paredzēti vispārēji izņēmumi no nodokļa atskaitīšanas sistēmas, kas ir izveidota ar Direktīvu 2006/112, it īpaši tās 168. pantu (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2009. gada 23. aprīlis, *PARAT Automotive Cabrio*, C-74/08, EU:C:2009:261, 29. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 22 Runājot par Direktīvas 2006/112 26. pantu, šī norma attiecas uz noteiktu darījumu apliekamību ar nodokli. Taču strīds pamatlietā neattiecas uz nodokļa maksātāja trešajai personai sniegto pakalpojumu iespējamo apliekamību ar nodokli un atbilstošo pienākumu samaksāt tam piemērojamo PVN, bet gan uz tiesībām atskaitīt PVN priekšnodokli, kas ir piemērots nodokļa maksātāja izmaksām, ko tam rada šā pakalpojuma sniegšana.
- 23 Līdz ar to šī lieta nav jāaplūko no minētā 26. panta perspektīvas.
- 24 Tādējādi ir jāuzskata, ka ar saviem jautājumiem, kuri ir jāaplūko kopā, iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai Direktīvas 2006/112 168. panta a) punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka nodokļa maksātājam ir tiesības atskaitīt PVN priekšnodokli attiecībā uz pakalpojumu sniegšanu, kurus veido trešajai personai piederoša nekustamā īpašuma objekta būvniecība vai labiekārtošana, ja šī trešā persona bez maksas gūst labumu no šo pakalpojumu rezultāta un ja tos savā saimnieciskajā darbībā izmanto gan nodokļa maksātājs, gan šī trešā persona.
- 25 Runājot par jautājumu, vai Direktīvas 2006/112 168. panta a) punktā paredzētās atskaitīšanas tiesības nepieļauj tādu tiesību normu kā *ZDDS* 70. pants, ir jāatgādina, ka šīs tiesības ir neatņemama PVN mehānisma sastāvdaļa un principā nevar tikt ierobežotas. Proti, šīs tiesības ir izmantojamas nekavējoties attiecībā uz visām iepriekšējos darījumos samaksātajām priekšnodokļa summām (šajā nozīmē skat. it īpaši spriedumus, 2009. gada 29. oktobris, *SKF*, C-29/08, EU:C:2009:665, 55. punkts, un 2013. gada 18. jūlijs, *AES-3C Maritza East 1*, C-124/12, EU:C:2013:488, 25. punkts).
- 26 Atskaitīšanas sistēmas mērķis ir pilnībā atbrīvot uzņēmēju no PVN, kas tam ir jāmaksā vai ko tas ir samaksājis saistībā ar visu savu saimniecisko darbību. Tādējādi kopējā PVN sistēma nodrošina neitralitāti attiecībā uz nodokļa piemērošanu visām saimnieciskajām darbībām neatkarīgi no to mērķa vai rezultātiem, ar noteikumu, ka šīm darbībām principā ir piemērojams PVN (it īpaši skat. spriedumus, 2009. gada 29. oktobris, *SKF*, C-29/08, EU:C:2009:665, 56. punkts, un 2013. gada 18. jūlijs, *AES-3C Maritza East 1*, C-124/12, EU:C:2013:488, 26. punkts).

- 27 No Direktīvas 2006/112 168. panta izriet, ka tad, ja nodokļa maksātājs, rīkojoties šādā statusā preces vai pakalpojuma iegādes brīdī, izmanto precī vai pakalpojumu saviem ar nodokli apliekamiem darījumiem, viņam ir tiesības atskaitīt PVN, kas maksājams vai samaksāts par minēto precī vai minēto pakalpojumu (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2015. gada 22. oktobris, *Sveda*, C-126/14, EU:C:2015:712, 18. punkts).
- 28 Lai saskaņā ar pastāvīgo judikatūru nodokļa maksātājam tiktu atzītas tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu un tiktu noteikts šo tiesību apjoms, principā ir nepieciešama tiešas un tūlītējas saiknes starp konkrētu iepriekš veiktu darījumu un vienu vai vairākiem vēlāk veiktiem darījumiem, kas piešķir tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, esamība. Tiesības atskaitīt PVN, kas samaksāts par iepriekš iegādātām precēm vai pakalpojumiem, paredz, ka to iegādes izdevumi veido daļu no tādu darījumu cenās, par kuriem nākotnē jāmaksā pievienotās vērtības nodoklis, kas dod tiesības veikt atskaitījumu (spriedumi, 2009. gada 29. oktobris, *SKF*, C-29/08, EU:C:2009:665, 57. punkts, un 2013. gada 18. jūlijs, *AES-3C Maritza East 1*, C-124/12, EU:C:2013:488, 27. punkts).
- 29 Tiesības uz atskaitīšanu nodokļa maksātājam tomēr tiek atzītas arī tad, ja, pat nepastāvot tiešai un tūlītējai saiknei starp konkrētu iepriekš veiktu darījumu un vienu vai vairākiem vēlāk veiktiem darījumiem, kas dod tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, attiecīgo pakalpojumu izmaksas veido daļu no viņa vispārējām izmaksām un kā tādas tās veido daļu no tā pārdoto preču vai sniegto pakalpojumu cenās. Proti, šādām izmaksām ir tieša un tūlītēja saikne ar nodokļa maksātāja saimniecisko darbību kopumā (it īpaši skat. spriedumus, 2009. gada 29. oktobris, *SKF*, C-29/08, EU:C:2009:665, 58. punkts, un 2013. gada 18. jūlijs, *AES-3C Maritza East 1*, C-124/12, EU:C:2013:488, 28. punkts).
- 30 Savukārt, ja nodokļa maksātāja iegūtajām precēm vai pakalpojumiem ir saikne ar tādiem darījumiem, kas ir atbrīvoti no nodokļa un kam netiek piemērots PVN, nodoklis nākamajā posmā netiek iekasēts un priekšnodoklis netiek atskaitīts (šajā nozīmē it īpaši skat. spriedumu, 2009. gada 29. oktobris, *SKF*, C-29/08, EU:C:2009:665, 59. punkts).
- 31 No Tiesas judikatūras izriet, ka, piemērojot tiešas saiknes kritēriju, kurš jāpiemēro nodokļu administrācijām un valsts tiesām, tām ir jāievēro visi apstākļi, kuros norisinājušies attiecīgie darījumi, un jāņem vērā tikai tie darījumi, kas ir objektīvi saistīti ar nodokļa maksātāja ar nodokli apliekamo darbību. Tādējādi šādas saiknes esamība ir jāvērtē, ņemot vērā attiecīgā darījuma objektīvo saturu (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2015. gada 22. oktobris, *Sveda*, C-126/14, EU:C:2015:712, 29. punkts).
- 32 Tādējādi, lai atbildētu uz jautājumu, vai tādos apstākļos kā pamatlietā aplūkotie *Iberdrola* ir tiesības atskaitīt par notekūdeņu sūkņu stacijas atjaunošanu samaksāto PVN priekšnodokli, ir jānoskaidro, vai pastāv tieša un tūlītēja saikne starp šo atjaunošanas pakalpojumu, no vienas puses, un *Iberdrola* veiktu apliktu darījumu vai šīs sabiedrības saimniecisko darbību, no otras puses.
- 33 No iesniedzējtiesas nolēmuma izriet, ka, ja šī sūkņu stacija netiktu atjaunota, ēku, kuras *Iberdrola* plānoja būvēt, pieslēgšana šai stacijai nebūtu iespējama, tādējādi šī atjaunošana bija neatsverama šā projekta īstenošanai un līdz ar to, ja šāda atjaunošana netiktu veikta, *Iberdrola* nevarētu veikt savu saimniecisko darbību.
- 34 Šādi apstākļi var pierādīt, ka pastāv tieša un tūlītēja saikne starp *Tsarevo* pašvaldībai piederošās notekūdeņu sūkņu stacijas atjaunošanas pakalpojumu un *Iberdrola* iepriekš veikto ar nodokli aplikto darījumu, jo šķiet, ka šis pakalpojums ir sniegts, lai ļautu *Iberdrola* īstenot pamatlietā aplūkoto nekustamā īpašuma projektu.
- 35 Fakts, ka arī *Tsarevo* pašvaldība gūst labumu no minētā pakalpojuma, nevar attaisnot to, ka *Iberdrola* tiek atteiktas atbilstošās tiesības uz atskaitīšanu, ja šādas tiešas un tūlītējas saiknes pastāvēšana tiek konstatēta, – tas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai.
- 36 Šajā ziņā ir jāņem vērā apstāklis, ka pamatlietā aplūkotais iepriekš veiktais atjaunošanas pakalpojums ir *Iberdrola* vēlāk veikta ar nodokli aplikta darījuma cenu veidojošs elements.

- 37 Tam tā esot, iesniedzējtiesai ir arī jāpārbauda, vai šis pakalpojums aprobežojās ar to, kas ir nepieciešams, lai nodrošinātu *Iberdrola* būvēto ēku pieslēgšanu pamatlietā aplūkotajai notekūdeņu sūkņu stacijai, vai arī tas pārsniedza šim mērķim nepieciešamo.
- 38 Pirmajā gadījumā būtu jāatzīst tiesības uz PVN priekšnodokļa atskaitīšanu attiecībā uz visām izmaksām, kuras radušās saistībā ar sūkņu stacijas atjaunošanu, jo šīs izmaksas var tikt uzskatītas par tādām, kam ir tieša un tūlītēja saikne ar nodokļa maksātāja saimniecisko darbību.
- 39 Savukārt, ja minētās sūkņu stacijas atjaunošanas darbi pārsniedza tikai *Iberdrola* būvēto ēku radītās vajadzības, tiešas un tūlītējas saiknes pastāvēšana starp minēto pakalpojumu un *Iberdrola* iepriekš veikto ar nodokli aplikto darījumu, ko veidoja minēto ēku būvniecība, tiktu daļēji pārrauta un tādējādi atskaitīšanas tiesības *Iberdrola* būtu jāatzīst tikai attiecībā uz PVN priekšnodokli, kas ir samaksāts par to pamatlietā aplūkotās notekūdeņu sūkņu stacijas atjaunošanas nolūkos radušos izmaksu daļu, kura ir objektīvi nepieciešama, lai ļautu *Iberdrola* veikt ar nodokli apliktos darījumus.
- 40 Šajos apstākļos uz uzdotajiem jautājumiem ir jāatbild, ka Direktīvas 2006/112 168. panta a) punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka nodokļa maksātājam ir tiesības atskaitīt PVN priekšnodokli attiecībā uz tādu pakalpojumu sniegšanu, ko veido trešajai personai piederoša nekustamā īpašuma objekta būvniecība vai labiekārtošana, ja šī trešā persona bez maksas gūst labumu no šo pakalpojumu rezultāta un ja tos savā saimnieciskajā darbībā izmanto gan nodokļa maksātājs, gan šī trešā persona, ciktāl minētie pakalpojumi nepārsniedz to, kas ir nepieciešams, lai minētajam nodokļa maksātājam ļautu veikt ar nodokli nākamajā posmā apliktos darījumus, un ciktāl to izmaksas ir iekļautas šo darījumu cenā.

Par tiesāšanās izdevumiem

- 41 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (pirmā palāta) nospriež:

Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 168. panta a) punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka nodokļa maksātājam ir tiesības atskaitīt pievienotās vērtības nodokļa priekšnodokli attiecībā uz tādu pakalpojumu sniegšanu, ko veido trešajai personai piederoša nekustamā īpašuma objekta būvniecība vai labiekārtošana, ja šī trešā persona bez maksas gūst labumu no šo pakalpojumu rezultāta un ja tos savā saimnieciskajā darbībā izmanto gan nodokļa maksātājs, gan šī trešā persona, ciktāl minētie pakalpojumi nepārsniedz to, kas ir nepieciešams, lai minētajam nodokļa maksātājam ļautu veikt ar nodokli nākamajā posmā apliktos darījumus, un ciktāl to izmaksas ir iekļautas šo darījumu cenā.

[Paraksti]