



Repertoriul jurisprudenței

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera întâi)

14 septembrie 2017*

„Trimitere preliminară – Fiscalitate – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată – Directiva 2006/112/CE – Articolul 26 alineatul (1) litera (b) și articolele 168 și 176 – Deducerea taxei achitate în amonte – Servicii de construire sau de îmbunătățire a unui bun imobil aparținând unui terț – Utilizarea serviciilor de către terț și de către persoana impozabilă – Furnizarea serviciului cu titlu gratuit către terț – Contabilizarea costurilor generate pentru serviciile efectuate ca făcând parte din costurile generale ale persoanei impozabile – Determinarea existenței unei legături directe și imediate cu activitatea economică a persoanei impozabile”

În cauza C-132/16,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Varhoven administrativen sad (Curtea Administrativă Supremă, Bulgaria), prin decizia din 8 decembrie 2015, primită de Curte la 1 martie 2016, în procedura

Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Sofia

împotriva

„Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments” EOOD,

CURTEA (Camera întâi),

compusă din doamna R. Silva de Lapuerta, președinte de cameră, și domnii E. Regan, A. Arabadjiev, C. G. Fernlund (raportor) și S. Rodin, judecători,

avocat general: doamna J. Kokott,

grefier: domnul R. Schiano, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 1 decembrie 2016,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Sofia, de I. Kirova, în calitate de agent;
- pentru „Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments” EOOD, de T. Todorov și de Z. Naumov, avokati;
- pentru guvernul bulgar, de M. Georgieva și de E. Petranova, în calitate de agenți;

* Limba de procedură: bulgara.

– pentru Comisia Europeană, de L. Lozano Palacios, de G. Koleva și de D. Roussanov, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 6 aprilie 2017,

pronunță prezenta

Hotărâre

- 1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 26 alineatul (1) și a articolelor 168 și 176 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7).
- 2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Sofia (directorul Direcției „Contestații și practici fiscale și în materie de securitate socială” din Sofia, Bulgaria), pe de o parte, și „Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments” EOOD (denumită în continuare „Iberdrola”), pe de altă parte, în legătură cu două decizii de rectificare adresate acestora din urmă și având ca obiect dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată (TVA) achitate în amonte.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

- 3 Articolul 26 din Directiva 2006/112 prevede:

„(1) Fiecare dintre următoarele tranzacții este considerată o prestare de servicii efectuată cu plată:

[...]

(b) prestarea gratuită de servicii de către persoanele impozabile în folosul propriu sau al personalului acestora sau, mai general, în alte scopuri decât cele de activitate.

(2) Statele membre pot deroga de la dispozițiile alineatului (1), cu condiția ca această derogare să nu conducă la denaturarea concurenței.”

- 4 Articolul 168 din această directivă prevede:

„În măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul operațiunilor taxabile ale unei persoane impozabile, persoana impozabilă are dreptul, în statul membru în care efectuează operațiunile respective, de a deduce din valoarea TVA, pe care are obligația de a o plăti, următoarele sume:

(a) TVA datorată sau achitată în statul membru în cauză pentru bunurile care îi sunt sau care urmează a-i fi livrate sau pentru serviciile care îi sunt sau urmează a-i fi prestate de o altă persoană impozabilă;

[...]”

5 Articolul 176 din directiva menționată prevede:

„Consiliul, hotărând în unanimitate la propunerea Comisiei, stabilește cheltuielile care nu dau drept de deducere a TVA. Nu se acordă dreptul de deducere a taxei pentru cheltuielile care nu sunt legate strict de activitatea economică desfășurată, precum cheltuielile de lux, divertisment sau spectacole.

Până la intrarea în vigoare a dispozițiilor prevăzute la primul paragraf, statele membre pot continua să aplice toate excluderile prevăzute de legislațiile lor naționale [...] sau, în cazul statelor membre care au aderat la Comunitate după data menționată anterior, la data aderării lor.”

Dreptul bulgar

6 Articolul 68 din Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (Legea privind taxa pe valoarea adăugată, DV nr. 63 din 4 august 2006), în versiunea aplicabilă litigiului principal (denumită în continuare „ZDDS”), prevede la alineatul 1:

„Creditul fiscal este acea sumă a TVA-ului pe care, în conformitate cu această lege, o persoană înregistrată o poate deduce din datoria sa fiscală pentru:

1) bunuri sau servicii rezultate dintr-o operațiune impozabilă”

[...]”

7 Potrivit articolului 69 alineatul 1 din ZDDS:

„În cazul în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul operațiunilor taxabile efectuate de o persoană impozabilă înregistrată, această persoană are dreptul să deducă următoarele:

1) TVA-ul pe bunurile care i-au fost sau trebuie să îi fie livrate de furnizor, respectiv pe serviciile care i-au fost sau trebuie să îi fie prestate de prestatorul de servicii, care, la rândul lui, este o persoană impozabilă înregistrată conform prezentei legi.

[...]”

8 Articolul 70 din ZDDS prevede:

„1. În pofida îndeplinirii condițiilor prevăzute la articolul 69 sau la articolul 74, dreptul de deducere a creditului fiscal nu se aplică în măsura în care:

[...]

2) bunurile sau serviciile sunt destinate unor operațiuni efectuate cu titlu gratuit sau altor activități decât activitățile economice ale persoanei impozabile;

[...]”

Litigiul principal și întrebările preliminare

9 Comuna Tsarevo (Bulgaria) a obținut, în calitate de beneficiar, o autorizație de construcție pentru reabilitarea unei stații de pompare a apelor uzate care deservește un sat de vacanță situat pe teritoriul acesteia.

- 10 Iberdrola este un investitor privat care a cumpărat mai multe terenuri în acest sat de vacanță pentru a construi imobile cuprinzând aproximativ 300 de apartamente destinate ocupării sezoniere. Au fost eliberate de asemenea autorizații de construcție pentru spații de servicii publice, locuri de parcare și instalații descoperite.
- 11 Iberdrola a încheiat un contract cu comuna Tsarevo având ca obiect reabilitarea stației de pompare prin lucrări de construcție sau de îmbunătățire a acestei stații și a comandat aceste lucrări unei societăți terțe.
- 12 La finalul lucrărilor, imobilele pe care Iberdrola a prevăzut să le construiască în satul de vacanță vor putea fi racordate la stația de pompare. Varhoven administrativen sad (Curtea Administrativă Supremă, Bulgaria) menționează avizul unui expert potrivit căruia, fără această reabilitare, racordarea ar fi imposibilă întrucât canalizarea existentă este insuficientă.
- 13 Cheltuielile indicate pe factura pentru reabilitarea stației de pompare au fost înscrise în conturile Iberdrola ca „cheltuieli înregistrate în avans”, drept cheltuieli de achiziție de imobilizări corporale, și în contul de rezultat ca stocuri pentru anii 2009 și 2010. În opinia expertului, există o legătură între prestațiile indicate pe factură și bunurile și serviciile pe care Iberdrola trebuie să le livreze după construirea imobilelor autorizate pe terenurile sale.
- 14 Administrația fiscală a considerat că Iberdrola nu putea deduce TVA-ul achitat în amonte în quantum de 147 635 de leva bulgărești (BGN) (aproximativ 74 284 de euro) și i-a adresat o decizie de rectificare, precum și o decizie de modificare a deciziei de rectificare.
- 15 Însă Administrativen sad Sofia-grad (Tribunalul Administrativ Sofia, Bulgaria) a anulat aceste decizii. Acesta a considerat că comuna Tsarevo a beneficiat de o prestare de servicii cu titlu gratuit care consta în realizarea lucrărilor de reabilitare a stației de pompare. Cu toate acestea, gratuitatea prestației nu justifică, în opinia sa, aplicarea articolului 70 alineatul 1 punctul 2 din ZDDS dat fiind că aceste lucrări ar fi utilizate în cadrul activității economice a Iberdrola, și anume racordarea la stația de pompare a imobilelor pentru care fusese eliberată o autorizație de construcție. În opinia acestei instanțe, pentru a fi recunoscut dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte pentru prestarea de servicii, cheltuielile angajate în acest scop trebuie să facă parte din cheltuielile generale ale persoanei impozabile și să fie un element constitutiv al prețului acestor servicii. Nu ar prezenta importanță faptul că lucrările efectuate privesc un bun care aparține comunei.
- 16 Instanța de trimitere menționează două hotărâri ale Curții pronunțate în cauze care aveau de asemenea ca temei articolul 70 alineatul 2 din ZDDS, și anume Hotărârea din 16 februarie 2012, Eon Aset Menidjmont (C-118/11, EU:C:2012:97), și Hotărârea din 22 martie 2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163). Această instanță arată totuși că respectivele hotărâri au condus la interpretări divergente din partea instanțelor naționale.
- 17 Potrivit anumitor instanțe, în afara faptului că lucrările au fost realizate cu titlu gratuit, împrejurarea că instalația aparține patrimoniului comunei și nu constituie, așadar, un activ al întreprinderii împiedică deducerea TVA-ului achitat în amonte. Potrivit altor instanțe, în schimb, înscrierea cheltuielilor efectuate în cheltuielile generale ale întreprinderii și utilizarea stației de pompare în cadrul activității întreprinderii dau naștere unui drept de deducere.
- 18 Pe de altă parte, instanța de trimitere arată că, potrivit dispoziției naționale în discuție în litigiul principal, împrejurarea că o prestare de servicii este furnizată cu titlu gratuit este în sine suficientă pentru a refuza recunoașterea dreptului de deducere a TVA-ului achitat în amonte și, în consecință, în mod independent de aspectul dacă serviciile în cauză sunt utilizate în cadrul activității economice a destinatarului lor sau în scopuri străine întreprinderii acestuia. Instanța menționată subliniază însă

diferența în raport cu articolul 26 alineatul (1) litera (b) din Directiva 2006/112, care supune refuzul dreptului de deducere dublei condiții ca prestarea de servicii să aibă loc cu titlu gratuit și ca aceasta să fie utilizată în scopuri străine activității întreprinderii.

- 19 În aceste condiții Varhoven administrativen sad (Curtea Administrativă Supremă) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

- „1) Articolul 26 alineatul (1) litera (b), articolul 168 litera (a) și articolul 176 din Directiva 2006/112 [...] se opun unei dispoziții de drept național precum articolul 70 alineatul (1) punctul 2 din ZDDS, care restrânge dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte pentru o prestare de servicii de construcții sau de reabilitare a unui bun imobiliar aflat în proprietatea unui terț, care servește atât destinatarului prestației, cât și terțului, doar pentru motivul că terțul obține cu titlu gratuit rezultatul acestor servicii, fără a ține seama de faptul că aceste servicii vor fi utilizate în cadrul activității economice a destinatarului – persoană impozabilă?
- 2) Articolul 26 alineatul (1) litera (b), articolul 168 litera (a) și articolul 176 din Directiva 2006/112 [...] se opun unei practici fiscale care constă în refuzul recunoașterii dreptului de deducere a TVA-ului achitat în amonte pentru prestarea de servicii, în condițiile în care cheltuielile corespunzătoare acestor servicii sunt contabilizate ca cheltuieli generale ale persoanei impozabile, pentru motivul că au fost angajate pentru construirea sau reabilitarea unui bun imobiliar aflat în proprietatea altei persoane, fără a ține seama de faptul că acest bun imobiliar va fi deopotrivă utilizat de destinatarul prestării de servicii de construcții în cadrul activității sale economice?”

Cu privire la întrebările preliminare

- 20 Cu titlu introductiv, trebuie arătat că litigiul principal și întrebările adresate de instanța de trimitere privesc domeniul de aplicare al dreptului de deducere prevăzut de Directiva 2006/112 și mai precis de articolul 168 litera (a) din aceasta.
- 21 În măsura în care aceste întrebări adresate privesc articolul 176 din Directiva 2006/112, trebuie amintit că Curtea a examinat deja acest articol în cadrul unor cauze referitoare la articolul 70 din ZDDS (Hotărârea din 16 februarie 2012, Eon Aset Menidjmont, C-118/11, EU:C:2012:97, punctele 71-74, și Hotărârea din 18 iulie 2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, punctele 45-54). Trebuie subliniat că, chiar dacă articolul 70 din ZDDS ar prevedea o excludere de la dreptul de deducere care exista la data aderării Republicii Bulgaria la Uniunea Europeană, acest articol 176 nu permite menținerea unor astfel de excluderi decât în măsura în care nu prevăd excluderi generale de la regimul de deducere instituit prin Directiva 2006/112 și în special prin articolul 168 din aceasta (a se vedea în acest sens Hotărârea din 23 aprilie 2009, PARAT Automotive Cabrio, C-74/08, EU:C:2009:261, punctul 29 și jurisprudența citată).
- 22 Apoi, în ceea ce privește articolul 26 din Directiva 2006/112, această dispoziție se referă la caracterul impozabil al anumitor tranzacții. Or, în cauza principală, litigiul nu privește caracterul eventual taxabil al livrării efectuate de persoana impozabilă către terț și obligația corespunzătoare de plată a TVA-ului aferent, ci dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte aplicat cheltuielilor realizate de persoana impozabilă în scopul efectuării acestei prestații.
- 23 Prin urmare, nu este necesară examinarea prezentei cauze din perspectiva acestui articol 26.
- 24 În consecință, este necesar să se considere că, prin intermediul întrebărilor formulate, care trebuie examinate împreună, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 168 litera (a) din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că o persoană impozabilă are dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte pentru o prestare de servicii care constă în construirea sau

reabilitarea unui bun imobil aflat în proprietatea unui terț, în cazul în care acesta din urmă beneficiază cu titlu gratuit de rezultatul acestor servicii, iar acestea sunt utilizate atât de această persoană impozabilă, cât și de acest terț în cadrul activităților lor economice.

- 25 În ceea ce privește aspectul dacă dreptul de deducere prevăzut la articolul 168 litera (a) din Directiva 2006/112 se opune unei dispoziții precum articolul 70 din ZDDS, trebuie amintit că acest drept face parte integrantă din mecanismul TVA-ului și, în principiu, nu poate fi limitat. Acesta se exercită imediat pentru totalitatea taxelor aplicate operațiunilor efectuate în amonte (a se vedea în acest sens în special Hotărârea din 29 octombrie 2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, punctul 55, și Hotărârea din 18 iulie 2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, punctul 25).
- 26 Astfel, regimul deducerilor urmărește să degreveze în întregime întreprinzătorul de sarcina TVA-ului datorat sau achitat în cadrul tuturor activităților sale economice. Sistemul comun al TVA-ului garantează astfel neutralitatea în ceea ce privește sarcina fiscală corespunzătoare tuturor activităților economice, indiferent de finalitatea sau de rezultatele acestora, cu condiția ca activitățile menționate să fie, în principiu, ele însele supuse TVA-ului (a se vedea în special Hotărârea din 29 octombrie 2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, punctul 56, și Hotărârea din 18 iulie 2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, punctul 26).
- 27 Din articolul 168 din Directiva 2006/112 rezultă că persoana impozabilă, în măsura în care acționează în această calitate în momentul dobândirii bunului sau a serviciului și utilizează bunul sau serviciul în scopul operațiunilor sale taxabile, este autorizată să deducă TVA-ul datorat sau achitat pentru bunul sau serviciul respectiv (a se vedea în acest sens Hotărârea din 22 octombrie 2015, Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712, punctul 18).
- 28 Potrivit unei jurisprudențe constante, existența unei legături directe și imediate între o anumită operațiune în amonte și una sau mai multe operațiuni în aval care conferă dreptul de deducere este, în principiu, necesară pentru ca un drept de deducere a TVA-ului în amonte să fie recunoscut persoanei impozabile și pentru a determina întinderea unui asemenea drept. Dreptul de deducere a TVA-ului aplicat achizițiilor de bunuri sau servicii în amonte presupune ca sumele cheltuite pentru achiziția acestora să facă parte din elementele constitutive ale prețului operațiunilor taxabile în aval care dau dreptul de deducere (Hotărârea din 29 octombrie 2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, punctul 57, și Hotărârea din 18 iulie 2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, punctul 27).
- 29 Un drept de deducere este, cu toate acestea, admis în favoarea persoanei impozabile, chiar în absența unei legături directe și imediate între o anumită operațiune în amonte și una sau mai multe operațiuni în aval ce dau naștere unui drept de deducere, atunci când costul serviciilor în cauză face parte dintre cheltuielile generale ale persoanei impozabile și reprezintă, ca atare, elemente constitutive ale prețului bunurilor și serviciilor pe care aceasta le furnizează. Astfel, asemenea costuri au o legătură directă și imediată cu ansamblul activității economice a persoanei impozabile (a se vedea în special Hotărârea din 29 octombrie 2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, punctul 58, și Hotărârea din 18 iulie 2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, punctul 28).
- 30 În schimb, în cazul în care bunuri sau servicii achiziționate de o persoană impozabilă au legătură cu operațiuni scutite sau care nu intră în domeniul de aplicare al TVA-ului, nu va fi percepută nicio taxă în aval și nu va fi dedusă nicio taxă în amonte (a se vedea în acest sens în special Hotărârea din 29 octombrie 2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, punctul 59).
- 31 Din jurisprudența Curții reiese că, în cadrul aplicării criteriului legăturii directe, care cade în sarcina administrațiilor fiscale și a instanțelor naționale, este obligația acestora să țină seama de toate împrejurările în care s-au derulat operațiunile în discuție și să ia în considerare numai operațiunile care sunt în mod obiectiv legate de activitatea taxabilă a persoanei impozabile. Existența unei

asemenea legături trebuie astfel să fie apreciată având în vedere conținutul obiectiv al operațiunii în cauză (a se vedea în acest sens Hotărârea din 22 octombrie 2015, Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712, punctul 29).

- 32 Pentru a răspunde la întrebarea dacă, în împrejurări precum cele în discuție în litigiul principal, Iberdrola are dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte pentru reabilitarea stației de pompare a apelor uzate, trebuie, așadar, să se stabilească dacă există o legătură directă și imediată între, pe de o parte, acest serviciu de reabilitare și, pe de altă parte, o operațiune taxabilă efectuată în aval de Iberdrola sau activitatea economică a acestei societăți.
- 33 Din decizia de trimitere reiese că, fără reabilitarea acestei stații de pompare, racordarea la aceasta a imobilelor pe care Iberdrola intenționa să le construiască ar fi fost imposibilă, astfel încât această reabilitare era indispensabilă pentru realizarea proiectului, și că, în consecință, în lipsa unei asemenea reabilitări, Iberdrola nu și-ar fi putut exercita activitatea economică.
- 34 Astfel de împrejurări pot demonstra existența unei legături directe și imediate între serviciul de reabilitare a stației de pompare a apelor uzate care aparține comunei Tsarevo și o operațiune taxabilă efectuată în aval de Iberdrola, din moment ce rezultă că acest serviciu a fost furnizat pentru a permite acesteia din urmă să realizeze proiectul imobiliar în discuție în litigiul principal.
- 35 Faptul că comuna Tsarevo profită de asemenea de respectivul serviciu nu poate justifica refuzul dreptului de deducere corespunzător acestuia opus societății Iberdrola dacă s-a stabilit existența unei asemenea legături directe și imediate, ceea ce revine instanței de trimitere să verifice.
- 36 În această privință, trebuie să se țină seama de împrejurarea că serviciul de reabilitare în discuție în litigiul principal efectuat în amonte este un element constitutiv al prețului unei operațiuni taxabile efectuate în aval de Iberdrola.
- 37 În aceste condiții, revine de asemenea instanței de trimitere sarcina de a examina dacă acest serviciu s-a limitat la ceea ce era necesar pentru a asigura racordarea imobilelor construite de Iberdrola la stația de pompare a apelor uzate în discuție în litigiul principal sau dacă acesta a depășit ceea ce era necesar în acest scop.
- 38 În primul caz, ar trebui să se recunoască un drept de deducere a TVA-ului achitat în amonte aplicat tuturor cheltuielilor suportate pentru reabilitarea acestei stații de pompare, aceste cheltuieli putând fi considerate ca întreținând o legătură directă și imediată cu activitatea economică a persoanei impozabile.
- 39 În schimb, în cazul în care lucrările de reabilitare a stației de pompare menționate ar depăși nevoile generate numai de imobilele construite de Iberdrola, legătura directă și imediată între respectivul serviciu și operațiunea taxabilă efectuată în aval de Iberdrola, care constă în construirea imobilelor respective, ar fi în parte întreruptă și atunci nu ar trebui recunoscut un drept de deducere societății Iberdrola decât pentru TVA-ul achitat în amonte aplicat părții cheltuielilor efectuate pentru reabilitarea stației de pompare a apelor uzate care face obiectul litigiului principal care este în mod obiectiv necesară pentru a permite societății Iberdrola să efectueze operațiunile sale taxabile.
- 40 În aceste condiții, trebuie să se răspundă la întrebările adresate că articolul 168 litera (a) din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că o persoană impozabilă are dreptul de a deduce TVA-ul achitat în amonte pentru o prestare de servicii care constă în construirea sau reabilitarea unui bun imobil aflat în proprietatea unui terț în cazul în care acesta din urmă beneficiază cu titlu gratuit de rezultatul acestor servicii, iar acestea sunt utilizate atât de această persoană impozabilă, cât și de acest terț în cadrul activităților lor economice, în măsura în care respectivele servicii nu depășesc ceea ce este necesar pentru a permite persoanei impozabile menționate să efectueze operațiuni taxabile în aval, iar costul acestora este inclus în prețul acestor operațiuni.

Cu privire la cheltuielile de judecată

- 41 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera întâi) declară:

Articolul 168 litera (a) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretat în sensul că o persoană impozabilă are dreptul de a deduce taxa pe valoarea adăugată achitată în amonte pentru o prestare de servicii care constă în construirea sau reabilitarea unui bun imobil aflat în proprietatea unui terț în cazul în care acesta din urmă beneficiază cu titlu gratuit de rezultatul acestor servicii, iar acestea sunt utilizate atât de această persoană impozabilă, cât și de acest terț în cadrul activităților lor economice, în măsura în care respectivele servicii nu depășesc ceea ce este necesar pentru a permite persoanei impozabile menționate să efectueze operațiuni taxabile în aval, iar costul acestora este inclus în prețul acestor operațiuni.

Semnături