

TEISINGUMO TEISMO (dešimtoji kolegija) SPRENDIMAS

2016 m. birželio 22 d.(*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Pridėtinės vertės mokestis – Sumokėtas pirkimo mokestis – Atskaita“

Byloje C-267/15

dėl 2015 m. gegužės 29 d. *Hoge Raad der Nederlanden* (Nyderlandų Aukščiausiasis Teismas, Nyderlandai) sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2015 m. gegužės 29 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Gemeente Woerden

prieš

Staatssecretaris van Financiën

TEISINGUMO TEISMAS (dešimtoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas F. Biltgen, teisėjai A. Borg Barthet (pranešėjas) ir M. Berger,

generalinį advokatą J. Kokott,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- *Gemeente Woerden*, atstovaujamos *belastingadviseur* R. Brouwer,
- Nyderlandų vyriausybės, atstovaujamos J. Langer, M. Bulterman ir M. Gijzen,
- Europos Komisijos, atstovaujamos H. Kranenborg ir L. Lozano Palacios,

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

priima šį

Sprendimas

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; toliau – PVM direktyva) išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Gemeente Woerden* (Vurdeno savivaldybė, Nyderlandai) ir *Staatssecretaris van Financiën* (už finansus atsakingas valstybės sekretorius, Nyderlandai) ginčą dėl pranešimo apie pridėtinės vertės mokesčio (PVM), sumokėto už laikotarpį nuo 2005 m. sausio 1 d. iki 2008 m. lapkričio 30 d., perskaičiavimą.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies a punkte nustatyta:

„PVM objektas yra šie sandoriai:

a) prekių tiekimas už atlygą valstybės narės teritorijoje, kai prekes tiekia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks.“

4 Šios direktyvos 9 straipsnio 1 dalis suformuluota taip:

„Apmokestinamasis asmuo“ – asmuo, kuris savarankiškai bet kurioje vietoje vykdo ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į tos veiklos tikslą ar rezultatą.

„Ekonominė veikla“ – gamintojų, prekybininkų ar paslaugas teikiančių asmenų veikla, įskaitant kasybą bei žemės ūkio veiklą ir laisvąją profesijų veiklą. Visų pirma ekonomine veikla laikomas materialiojo ar nematerialiojo turto naudojimas siekiant gauti nuolatinių pajamų.“

5 PVM direktyvos 11 straipsnyje numatyta:

„Pasikonsultavusi su patariamuoju pridėtinės vertės mokesčio komitetu <...>, kiekviena valstybė narė gali atskiru apmokestinamuoju asmeniu laikyti tos valstybės narės teritorijoje įsisteigusius asmenis, kurie, būdami teisiškai savarankiški, yra glaudžiai susiję finansiniais, ekonominiais ir organizaciniais ryšiais.

<...>“

6 PVM direktyvos 13 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Valstybinės, regioninės ir vietinės valdžios institucijos ir viešosios teisės reguliuojamos kitos įstaigos nelaikomos apmokestinamaisiais asmenimis, kai vykdo veiklą ar sandorius, kuriuos jie vykdo kaip valdžios institucijos, net renkant mokesčius, rinkliavas, įmokas ar kitus su šia veikla ar sandoriais susijusius mokesčius.

Tačiau joms vykdančioms tokią veiklą ar sandorius jos laikomos apmokestinamaisiais asmenimis, jei laikant jas neapmokestinamaisiais asmenimis būtų labai iškraipoma konkurencija.

Visais atvejais viešosios teisės reguliuojamos įstaigos laikomos apmokestinamaisiais asmenimis, kai jos vykdo I priede išvardytą veiklą, jei toji veikla nėra vykdoma tokiu smulkiu mastu, kad ji būtų galima laikyti visiškai nereikšminga.“

7 PVM direktyvos 72 straipsnyje numatyta:

„Šioje direktyvoje „atviros rinkos kaina“ – visa suma, kuri?, siekdamas gauti atitinkamas prekes ar paslaugas, tuo pardavimo metu, kuriuo ?vyksta preki? tiekimas ar paslaug? teikimas, prekes ar paslaugas ?sigyjantis asmuo tur?t? sumok?ti nepriklausomam tiek?jui ar teik?jui s?žiningos konkurencijos s?lygomis tos valstyb?s nar?s, kurioje tiekimas yra apmokestinamas, teritorijoje.

Kai negalima nustatyti palyginamo preki? tiekimo ar preki? teikimo, „atviros rinkos kaina“ – tai:

- 1) preki? atveju – suma, nemažesn? už t? preki? ar panaši? preki? ?sigijimo kain?, arba, nesant ?sigijimo kainos, tiekimo metu nustatyta savikaina;
- 2) paslaug? atveju – suma, nemažesn? už visas apmokestinamojo asmens, teikian?io paslaugas, išlaidas.“

8 PVM direktyvos 80 straipsnyje nustatyta:

„1. Siekdamas užkirsti keli? mokes?io sl?pimui ar vengimui, valstyb?s nar?s toliau nurodytais atvejais gali imtis priemoni?, kad preki? tiekimo ar paslaug? teikimo, atliekamo dalyvaujant šeimos nariams ar susijusiam su kitais artimais asmeniniais ryšiais, valdymo, nuosavyb?s, naryst?s, finansiniais ar teisiniais ryšiais, kaip apibr?ž? valstyb? nar?, apmokestinamoji vert? yra atviros rinkos kaina:

- a) jeigu atlygis yra mažesnis už atviros rinkos kain?, o prekes ar paslaugas gaunantis asmuo neturi teis?s ? viso PVM atskait? pagal 167–171 ir 173–177 straipsnius;

<...>

Taikant pirm? pastraip? teisiniai ryšiai gali apimti darbdavio ir darbuotojo, darbuotojo šeimos ar artimai susijus? su darbuotoju kit? asmen? santykius.

2. Kai valstyb?s nar?s pasinaudoja 1 dalyje numatyta galimybe, jos gali apibr?žti preki? tiek?j?, paslaug? teik?j?, ?sigyjan?i? asmen? ir gav?j? kategorijas, kurioms taikomos tos priemon?s.

<...>“

9 PVM direktyvos 168 straipsnyje nurodyta:

„Jeigu prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamasis asmuo turi tur?ti valstyb?je nar?je, kurioje jis vykdo šiuos sandorius, teis? iš PVM, kur? sumok?ti jam tenka prievol?, atskaityti:

- a) mok?tin? ar sumok?t? PVM toje valstyb?je nar?je už preki? tiekim? ar paslaug? teikim?, kur? jam atliko ar turi atlikti kitas apmokestinamasis asmuo;
- b) mok?tin? PVM už sandorius, kurie laikomi preki? tiekimu arba paslaug? teikimu pagal 18 straipsnio a punkt? ir 27 straipsn?;
- c) mok?tin? PVM už preki? ?sigijim? Bendrijos viduje pagal 2 straipsnio 1 dalies b punkto i papunkt?;
- d) mok?tin? PVM už sandorius, kurie laikomi ?sigijimu Bendrijos viduje pagal 21 ir 22 straipsnius;
- e) mok?tin? arba sumok?t? PVM už preki? import? ? t? valstyb? nar?.“

Nyderland? teis?

10 Klostantis pagrindin?je byloje nagrin?jamoms faktin?ms aplinkyb?ms galiojusios redakcijos 1968 m. birželio 28 d. *Wet op de omzetbelasting* (Apyvartos mokes?io ?statymo; toliau – Apyvartos mokes?io ?statymas) (Stb. 1968, Nr. 329) 3 straipsnis suformuluotas taip:

„1. Preki? tiekimu laikoma:

a) teis?s kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimas;

<...>

3. Tiekimu už atlyg? pagal 1 straipsnio a punkt? laikomas:

<...>

b) preki? panaudojimas ?kio subjekto verslo tikslais, kai tos prek?s yra pagamintos vykdant t? versl?, jeigu ne visa mokes?io už tokias prekes suma, kai jos ?sigytos iš kito ?kio subjekto, gal?t? b?ti atskaityta;

<...>“

11 Apyvartos mokes?io ?statymo 7 straipsnyje numatyta:

„1. ?kio subjektu laikomas asmuo, užsiimantis savarankiška ekonomine veikla.

<...>

4. Fiziniai asmenys ir juridiniai subjektai, kaip jie suprantami pagal Bendr?j? valstyb?s mokes?i? ?statym?, kurie yra ?kio subjektai, kaip tai suprantama pagal š? straipsn?, ir yra Nyderland? rezidentai, juose ?sisteig? ar turintys nuolatin? padalin?, o j? finansiniai, ekonominiai ir organizaciniai ryšiai yra tokie, kad jie sudaro vien? vienet?, vieno ar keli? iš j? prašymu ar be prašymo inspektorius sprendimu, kur? galima sk?sti, laikomi vienu ?kio subjektu nuo pirmos m?nesio, einan?io po m?nesio, kur? inspektorius pri?m? š? sprendim?, dienos. Vieno apmokestinamojo asmens sudarymo, pakeitimo ir panaikinimo tvarka gali b?ti nustatyta ministro ?sakymu.

<...>“

12 Apyvartos mokes?io ?statymo 8 straipsnyje numatyta:

„1. Mokestis skai?iuojamas atsižvelgiant ? atlyg?.

2. Atlygis yra visa suma arba – tiek, kiek kita atlygio dalis n?ra pinig? suma, – bendra kitos atlygio dalies vert?, kuri s?skaitoje fakt?roje nurodyta už tiekim? ar paslaugas be apyvartos mokes?io. Jeigu už tiekim? ar paslaugas sumok?ta suma viršija s?skaitoje fakt?roje nurodyt? sum?, tai yra sumok?ta suma, ? kuri? atsižvelgiama.

3. Kiek tai susij? su 3 straipsnio 3 dalyje ir 3a straipsnio 1 dalyje nurodytais sandoriais, atlygis nustatomas remiantis t? preki? ar panaši? preki? ?sigijimo kaina arba, jos nesant, sandorio momentu nustatyta j? savikaina.

4. Kiek tai susij? su 4 straipsnio 3 dalyje nurodytais sandoriais, atlygis nustatomas remiantis ?prastine paslaug? verte. Normali?ja verte laikoma suma be prid?tin?s vert?s mokes?io, kuri?

atviros rinkos sąlygomis atitinkamas tokio subjektas turėtų mokėti Nyderlanduose savarankišką veiklą vykdančiam paslaugų teikėjui paslaugų teikimo momentu.

<...>“

13 Klostantis pagrindinė byloje nagrinėjamos faktinės aplinkybės galiojusios redakcijos 1981 m. liepos 2 d. *Wet op het primair onderwijs* (Pradinio ugdymo įstatymas) (Stb. 1983, Nr. 727) 109 straipsnis suformuluotas taip:

„Pagal 108 ar 110 straipsnius mokėti nekilnojamojo turto mokesčius už nuomą, kuri ima atsakinga mokyklos, kuri nėra valdoma savivaldybės, tarnyba, nėra savivaldybės pareiga.“

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

14 Vurdeno savivaldybė užsakė pastatyti du pastatus, skirtus daugiafunkciam naudojimui. Ji atskaitė beveik visą PVM, nurodytą sąskaitoje fakturoje, kuri buvo pateikta darbų pradžios momentu.

15 2007 m. vasario 6 d. buvo įkurtas *Stichting Gebouwen Beheer Woerden* (Vurdeno pastatų administravimo fondas, toliau – fondas). Fondo valdybą sudarė penki nariai, iš kurių vieną paskyrė Vurdeno savivaldybė, tris – kiekvienos iš trijų mokymo staigų, kurias naudojos pastatais, valdybos ir vieną – *Kindercentra Midden Nederland* (Vidurio Nyderlandų vaikų priežiūros centrų fondas). Fondo tikslas – administruoti pastatus ir skatinti pastatų naudotojų bendradarbiavimą.

16 Užuoat išnuomojusi aptariamus pastatus, Vurdeno savivaldybė nusprendė parduoti juos fondui. Abu pastatai, kurių vienas (antrasis) buvo padalytas į dvi dalis, buvo parduoti už sumą, lygią apie 10 % savikainos. Sąskaitoje fakturoje PVM buvo nurodytas nuo pardavimo kainos. Fondo mokėtina pirkimo kaina buvo pakeista į paskolą su palūkanomis.

17 Perleidžiant nuosavybės teisę pirmąjį pastatą, turto įsigijimo mokestis buvo skaičiuojamas nuo sumos, kuri beveik atitiko to pastato savikainą. Kiek tai susiję su antruoju pastatu, perleidimo akte nurodyta, kad dėl pagrindinės nuosavybės teisės perleidimo turto įsigijimo mokestis turi neviršyti sumos, kuri beveik atitiko viso šio pastato savikainą.

18 Įsigijęs pastatus fondas perleido pastatų dalį nemokamai naudotis trims specialaus pradinio ugdymo staigoms. Kitos pastatų dalys buvo už atlygą išnuomosotos įvairiems nuomininkams. Šiai nuomai už atlygą, išskyrus sporto rangos nuomą, PVM netaikomas.

19 Inspektorius teigė, kad Vurdeno savivaldybė fondui ne pateikė abu nagrinėjamus pastatus pagal Apyvartos mokesčio įstatymo 3 straipsnio 1 dalies a punktą, o juos išnuomojo nuomos neapmokestinama PVM. Todėl, anot inspektorius, Vurdeno savivaldybė privalėjo sumokėti PVM pagal šio įstatymo 3 straipsnio 3 dalies b punktą. Pranešimu apie mokesčio perskaičiavimą inspektorius pritaikė šį mokestį.

20 2013 m. balandžio 25 d. *Gerechtshof te Amsterdam* (Amsterdamo apeliacinis teismas, Nyderlandai), priimdamas sprendimą dėl Vurdeno savivaldybės apeliacinio skundo ir inspektorius priešpriešinio apeliacinio skundo, nusprendė, kad tai iš tikrųjų buvo tiekimas, kaip tai suprantama pagal Apyvartos mokesčio įstatymo 3 straipsnio 1 dalies a punktą.

21 Tačiau *Gerechtshof te Amsterdam* (Amsterdamo apeliacinis teismas, Nyderlandai) teigia, kad Vurdeno savivaldybės pateiktoje sąskaitoje fakturoje nurodyta pardavimo kaina susijusi tik su nagrinėjamo pastato dalimis, kurias fondas naudoja apmokestinamajai nuomai. Jis padarė išvadą, kad Vurdeno savivaldybė veikė kaip tokio subjektas, kaip tai suprantama pagal Apyvartos mokesčio įstatymą, tik ši pastato dalis atžvilgiu, todėl ji turėjo teisę atskaityti tik atitinkamą PVM,

nurodyto s?skaitoje fakt?roje priimant pastatus, dal?, t. y. apie 10%.

22 Vurdeno savivaldyb? padav? kasacin? skund? d?l *Gerechtshof te Amsterdam* (Amsterdamo apeliacinis teismas) sprendimo. Už finansus atsakingas valstyb?s sekretorius taip pat pateik? s?lygin? priešpriešin? kasacin? skund?.

23 Savo išd?stytuose argumentuose prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas atmet? *Gerechtshof te Amsterdam* (Amsterdamo apeliacinis teismas) vertinim?, jog Vurdeno savivaldyb? kelet? aptariam? pastat? dali? patiek? kaip ?kio subjektas, o kitas dalis – ne kaip ?kio subjektas.

24 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas mano, kad aptariam? pastat? pardavimo kaina buvo tiesiogiai susijusi su ši? pastat? pateikimu ir kad Vurdeno savivaldyb? tai atliko už atlyg?, tod?l ?vykd? ekonomin? veikl?.

25 Min?tas teismas taip pat atmet? už finansus atsakingo valstyb?s sekretoriaus nurodyt? kaltinim?, kad Vurdeno savivaldyb?, patiekdama aptariamus pastatus, veik? ne kaip ?kio subjektas, kaip tai suprantama pagal Apyvartos mokes?io ?statym?, o kaip valdžios institucija.

26 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas taip pat nagrin?ja klausim?, ar buvo piktnaudžiaujama teis?mis. Ta?iau, kadangi pastat? administravim? vykd? ir atsakomyb? už juos prisi?m? fondas, min?tas teismas nusprend?, kad šiuo atveju piktnaudžiaujama teis?mis nebuvo.

27 Ta?iau prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas klausia, ar d?l to, kad pagal klostantis pagrindin?je byloje nagrin?jamoms faktin?ms aplinkyb?ms galiojusios redakcijos 1981 m. liepos 2 d. Pradinio ugdymo ?statym? Vurdeno savivaldyb? neprivalo iš mokymo ?staig? rinkti mokes?i? už mokykl? ?rengim? ir kad fondas perleido nagrin?jamas pastat? dalis neatlygintinai naudotis mokymo ?staigoms, pagal PVM direktyv? Vurdeno savivaldyb? turi teis? atskaityti tik PVM, nurodyto s?skaitoje fakt?roje už ši? pastat? patiekim?, dal?.

28 Tokiomis aplinkyb?mis *Hoge Raad der Nederlanden* (Nyderland? Aukš?iausiasis Teismas) nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui š? prejudicin? klausim?:

„Ar tokiu atveju, koks nagrin?jamas šioje byloje, kai apmokestinamasis asmuo nurod? pastatyti pastat? ir pardav? j? už vis? išlaid? nepadengian?i? kain?, o pastato pirk?jas perleido tam tikr? šio pastato dal? neatlygintinai naudotis tre?iajam asmeniui, apmokestinamasis asmuo turi teis? atskaityti vis? PVM, nurodyt? s?skaitoje už pastato pastatym?, ar tik šio mokes?io dal?, proporcing? pastato dalims, kurias pirk?jas naudoja ekonominei veiklai vykdyti (šiuo atveju – nuomai už atlyg?)?“

D?l prejudicinio klausimo

29 Savo klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s teiraujasi, ar PVM direktyva turi b?ti aiškinama taip, kad tokiomis aplinkyb?mis, kokios nagrin?jamos pagrindin?je byloje, kai apmokestinamasis asmuo nurod? pastatyti pastat? ir pardav? j? už statybos išlaid? nepadengian?i? kain?, min?tas apmokestinamasis asmuo turi teis? atskaityti vis? PVM, nurodyt? s?skaitoje už to pastato pastatym?, ar tik šio mokes?io dal?, proporcing? to pastato dalims, kurias pirk?jas naudoja ekonominei veiklai vykdyti.

30 Šiuo klausimu reikia priminti, kad pagal nusistov?jusi? teismo praktik? apmokestinam?j? asmen? teis? atskaityti iš j? mok?tino PVM už j? ?sigytas prekes ir paslaugas mok?tin? ar sumok?t? pirkimo PVM yra pagrindinis S?jungos teis?s aktais nustatytos bendros PVM sistemos principas (žr. 2002 m. sausio 8 d. Sprendimo *Mahagében ir Dávid*, C?409/99, EU:C:2002:2, 42

punkt? ir 2012 m. rugs?jo 6 d. Sprendimo *Tóth*, C?324/11, EU:C:2012:549, 23 punkt?).

31 Šiuo aspektu iš Teisingumo Teismo praktikos matyti, kad PVM direktyvos 167 ir paskesniuose straipsniuose numatyta teis? ? atskait? yra sudedamoji PVM sistemos dalis ir iš esm?s negali b?ti ribojama. Konkre?iai kalbant, ši teis? nedelsiant taikoma visiems mokes?iams, sumok?tiems sudarant pirkimo sandorius (žr. 2000 m. kovo 21 d. Sprendimo *Gabalfrisa ir kt.*, C?110/98–C?147/98, EU:C:2000:145, 43 punkt?; 2005 m. geguž?s 26 d. Sprendimo *Kretztechnik*, C?465/03, EU:C:2005:320, 33 punkt?; 2010 m. gruodžio 22 d. Sprendimo *Dankowski*, C?438/09, EU:C:2010:818, 22 punkt? ir 2012 m. gruodžio 6 d. Sprendimo *Bonik*, C?285/11, EU:C:2012:774, 26 punkt?).

32 Atskaitos sistemos tikslas yra atleisti verslininkus nuo vykdant ekonomin? veikl? sumok?to arba mok?tino PVM naštos. Tod?l bendra PVM sistema užtikrina, kad bet kokiai PVM apmokestinamai ?kinei veiklai, nepriklausomai nuo jos tiksl? ar rezultato, tenka neutrali mokes?i? našta (2012 m. gruodžio 6 d. Sprendimas *Bonik*, C?285/11, EU:C:2012:774, 27 punktas).

33 Iš Teisingumo Teismo praktikos matyti, kad PVM taikomas kiekvienam gamybos ar platinimo sandoriui, atskaitant mokest?, tiesiogiai taikom? ?vairi? kainos sudedam?j? dali? išlaidoms (2012 m. gruodžio 6 d. Sprendimo *Bonik*, C?285/11, EU:C:2012:774, 28 punkt?). Tai reiškia, kad, kalbant apie PVM, kiekvienas sandoris turi b?ti vertinamas atskirai, neatsižvelgiant ? PVM, mok?tin? už ankstesnius arba v?lesnius sandorius.

34 Kiek tai susij? su materialiomis s?lygomis, kuri? reikalaujama, kad atsirast? teis? ? atskait?, iš PVM direktyvos 168 straipsnio a punkto matyti, kad prek?s ar paslaugos, kuriomis remiamasi siekiant pagr?sti ši? teis?, turi b?ti naudojamos apmokestinamajam asmeniui sudarant apmokestinamuosius pardavimo sandorius ir kad šios ?sigytos prek?s ar paslaugos turi b?ti patiektos ar suteiktos kito apmokestinamojo asmens (2012 m. rugs?jo 6 d. Sprendimas *Tóth*, C?324/11, EU:C:2012:549, 26 punktas).

35 Kadangi PVM direktyvos 168 straipsnyje nenustatyta jokios kitos s?lygos, susijusios su asmens naudojimusi atitinkamomis prek?mis ar paslaugomis, kurias jis gauna, reikia daryti išvad?, kad, jei abi pirmesniame šio sprendimo punkte išd?stytos s?lygos ?vykdytos, apmokestinamasis asmuo iš principo turi teis? atskaityti pirkimo PVM.

36 Šiuo klausimu reikia pridurti, kad pagal PVM direktyv? teis? ? atskait? nesiejama su s?lyga, susijusi? su tuo, jog asmuo naudoja aptariamas prekes ar paslaugas, kurias gauna iš apmokestinamojo asmens, nes tai reikšt?, kad kiekvienas sandoris, kur? apmokestinamasis asmuo vykdo su pirk?ju arba ekonomin?s veiklos nevykdan?iu gav?ju, kaip priva?iais asmenimis, apriboja apmokestinamojo asmens teis? ? atskait?.

37 Be to, s?lyga, jog atsižvelgiant ? pirk?jo ar gav?jo naudojim?si atitinkamomis prek?mis ar paslaugomis nustatoma tiek?jo teis? ? atskait?, reikšt?, kad apmokestinamojo asmens teis? ? atskait? priklauso nuo tolesni? pirk?jo ar gav?jo, kuris visuomet turi teis? per trump? ar ilg? laikotarp? pakeisti turto naudojim?, veiksm?.

38 Iš sprendimo d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? matyti, kad Vurdeno savivaldyb? turi b?ti laikoma apmokestinamuoju asmeniu, kaip tai suprantama pagal PVM direktyv?. Be to, iš min?to sprendimo matyti, kad pagrindin?je byloje nagrin?jamus pastatus Vurdeno savivaldybei patiek? kitas apmokestinamasis asmuo ir kad ši savivaldyb? naudojo šiuos pastatus vykdydama apmokestinam?j? sandor?, t. y. min?tus pastatus patiek? fondui už atlyg?.

39 Vadinas, Vurdeno savivaldybė turi teisę atskaityti visą pirkimo PVM, neatsižvelgdama į pirkėjo ar gavėjo naudojimąsi jos patiektomis prekėmis.

40 Dėl to, jog pagrindinėje byloje apmokestinamasis asmuo patiekė prekę už kainą, kuri nepadengia visų išlaidų, reikėtų priminti, kad Teisingumo Teismas yra nusprendęs, jog ekonominis sandoris neturi reikšmės teisei į atskaitą, jei pati veikla yra apmokestinama PVM (šiuo klausimu žr. 2005 m. sausio 20 d. Sprendimo *Hotel Scandic Gåsabäck*, C-412/03, EU:C:2005:47, 22 punktą ir 2011 m. birželio 9 d. Sprendimo *Campsa Estaciones de Servicio*, C-285/10, EU:C:2011:381, 25 punktą)

41 Be to, iš Teisingumo Teismo praktikos matyti, kad, jei patiektų prekių kaina yra mažesnė nei jų savikaina, atskaita negali apsiriboti šios kainos ir savikainos skirtumo dalimi, net jei minėta kaina yra gerokai mažesnė nei savikaina, išskyrus atvejus, kai ji yra visiškai simbolinė (šiuo klausimu žr. 1988 m. rugsėjo 21 d. Sprendimą *Komisija / Prancūzija*, 50/87, EU:C:1988:429, 16 punktą).

42 Iš viso to, kas išdėstyta, matyti, kad į pateiktą klausimą reikia atsakyti taip: PVM direktyva turi būti aiškinama taip, kad tokiomis aplinkybėmis, kokios nagrinėjamos pagrindinėje byloje, kai apmokestinamasis asmuo nurodė pastatyti pastatą ir pardavė jį už statybos išlaidų nepadengiančią kainą, minėtas apmokestinamasis asmuo turi teisę atskaityti visą PVM, nurodytą sąskaitoje už to pastato pastatymą, o ne tik šio mokesčio dalį, proporcingą to pastato dalims, kurias pirkėjas naudoja ekonominei veiklai vykdyti. Tai, kad pirkėjas suteikia nemokamai naudotis atitinkamo pastato dalimi trečiajai šaliai, neturi jokios reikšmės šiuo klausimu.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

43 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio 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 (dešimtoji kolegija) nusprendžia:

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos turi būti aiškinama taip, kad tokiomis aplinkybėmis, kokios nagrinėjamos pagrindinėje byloje, kai apmokestinamasis asmuo nurodė pastatyti pastatą ir pardavė jį už statybos išlaidų nepadengiančią kainą, minėtas apmokestinamasis asmuo turi teisę atskaityti visą pridėtinės vertės mokestį, nurodytą sąskaitoje už to pastato pastatymą, o ne tik šio mokesčio dalį, proporcingą to pastato dalims, kurias pirkėjas naudoja ekonominei veiklai vykdyti. Tai, kad pirkėjas suteikia nemokamai naudotis atitinkamo pastato dalimi trečiajai šaliai, neturi jokios reikšmės šiuo klausimu.

Parašai.

* Proceso kalba: nyderlandų.