

62016CC0132

GENERALINIS ADVOKATAS

JULIANE KOKOTT IŠVADA,

pateikta 2017 m. balandžio 6 d. (1)

Byla C-132/16

Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno osiguritelna praktika“ – Sofia

prieš

Iberdrola Imobiliaria Real Estate Investments EOOD

(Varhoven administrativen sad (Vyriausiasis administracinis teismas, Bulgarija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Pridėtinės vertės mokestis reglamentuojantys teisės aktai – Pridėtinės vertės mokestio atskaita – Neatlygintinos paslaugos, naudingos savivaldybės infrastruktūrai – Ryšys su apmokestinamojo asmens ekonomine veikla – Ekonominis išlaidų priskyrimas arba priežastinis ryšys – Išlaidų traukimas į apskaitą priskiriant prie bendrųjų išlaidų“

I. Vadas

1.

Kokio masto turi būti išlaidų, nuo kurių priskaičiuotas pridėtinės vertės mokestis (toliau – PVM) ir kurias, siekdamas gauti pajamų, patiria verslininkas, ir jo apmokestinamųjų sandorių ryšys pridėtinės vertės mokestis reglamentuojančių teisės aktų požiūriu, kad būtų galima PVM atskaita? Ar tam pakanka fakto, kad išlaidos buvo naudingos arba būtinės ūmonei? Ar pakanka vien to, kad išlaidų buvo patirta siekiant gauti numatytas pajamas, t. y. pakanka išlaidų atsiradimo priežasties, ar išlaidas turi būti galima priskirti prie PVM apmokestinamų ūmonės pajamų tiesioginiu ir nedelsiant atsirandančiu ryšiu?

2.

Ar pakanka, kad, pavyzdžiui, ūmonė užsako rekonstruoti savivaldybei priklausančių nuotekų infrastruktūrą siekdama gauti savo pačios pastatų, kuriuos ji nuomos ir šie nuomos sandoriai bus apmokestinamieji, statybos leidimus? Ar rekonstravimo išlaidas turi būti galima priskirti prie tam tikrų ūmonės sandorių tiesioginiu ir nedelsiant atsirandančiu ryšiu? Pastaruoju atveju ūmonės teisė PVM atskaitą už rekonstravimo išlaidas priklauso nuo savivaldybei suteiktos paslaugos vertinimo. Mat ūmonės suteikta rekonstravimo paslauga tiesioginiu ir nedelsiant atsirandančiu ryšiu susijusi su savivaldybe, kaip nuotekų tvarkymo funkcijos vykdytoja.

3.

Per šį prejudicinio sprendimo priėmimo procedūrą Teisingumo Teismas turės išnagrinėti šiuos principinius klausimus. Atsakydamas į juos jis turės atsižvelgti ir į neseniai priimtą savo sprendimą byloje Sveda (2). Dėl šio sprendimo valstybėse narėse atsirado tam tikro netikrumo dėl PVM atskaitos masto. Taigi per šią procedūrą Teisingumo Teismas turės galimybę patikslinti

minutame sprendime pateiktus teiginius.

II. Teisinis pagrindas

A. Sąjungos teisė

4.

Bylos teisinis pagrindas pagal Sąjungos teisę yra 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (3) (toliau – PVM direktyva). PVM direktyvos 26 straipsnio 1 dalyje ir jos b punkte nustatyta:

„1.

Paslaugų teikimu už atlygą laikomi šie sandoriai:

a)

<...>

b)

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

5.

PVM direktyvos 168 straipsnis susijęs su PVM atskaita:

„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 prievolę, atskaityti:

?)

mokėtiną ar sumokėtą PVM toje valstybėje narėje už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, kurį jam atliko ar turi atlikti kitas apmokestinamasis asmuo; <...>.“

6.

PVM direktyvos 176 straipsnio antroje pastraipoje pateikta pereinamojo laikotarpio nuostata:

„Kol šios pirmoje pastraipoje nurodytos nuostatos, valstybės narės gali toliau taikyti visus atskaitos apribojimus, kurie buvo numatyti į nacionaliniuose įstatymuose 1979 m. sausio 1 d. arba, jei valstybės narės stojo į Bendriją po šios datos, į įstojimo dieną.“

B. Nacionalinė teisė

7.

Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (Bulgarijos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas, toliau – ZDDS) 69 straipsnyje nustatyta:

„1. Jei registruotas apmokestinamasis asmuo prekes ir paslaugas naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, jis turi teisę atskaityti:

1)

PVM už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, kurį atliko arba turi atlikti tiekėjas ar paslaugų teikėjas – taip pat pagal šio įstatymo registruotas apmokestinamasis asmuo.“

8.

ZDDS 70 straipsnis:

„1. Net jei tenkinamos 69 arba 74 straipsnio sąlygos, teisę PVM atskaitę nesuteikiama, jei: <...>

2)

prekės ar paslaugos skirtos neapmokestinamiesiems sandoriams arba ne ekonominei apmokestinamojo asmens veiklai; <...>“

III. Pagrindinė byla

9.

Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments EOOD (toliau – Iberdrola) yra žemės sklypų, kuriuose ketinama rengti poilsio vietą, savininkas. Poilsio vietą turėtų būti nuomojama ir nuomos sandoriai būtų apmokestinamieji. Tam, kad poilsio vietos objektus būtų galima prijungti prie savivaldybei priklausančios esamos nuotekų šalinimo stoties, ši stotis turėjo būti iš esmės rekonstruota. Nerekonstravus jos nebuvo manoma leisti nuotekų iš planuojamų Iberdrola objektų. Todėl Iberdrola ir savivaldybė sudarė sutartį, pagal kurią Iberdrola įsipareigojo savo lėšomis rekonstruoti savivaldybei priklausančią nuotekų infrastruktūrą. Rekonstravimo darbus atliko Iberdrola pasamdyta statybos kompanija.

10.

Rekonstravus savivaldybei priklausančią nuotekų šalinimo stotį, poilsio vietos objektai buvo pastatyti ir galėjo būti prijungti prie jos. Iberdrola traukė patirtas išlaidas PVM atskaitę. Tačiau nacionalinė institucija, remdamasi ZDDS 70 straipsnio 1 dalies 2 punktu, nesuteikė jai tokios teisės. Šis sprendimas Iberdrola apskundė administraciniam teismui.

11.

Administracinis teismas padarė prielaidą, kad rekonstruodama nuotekų šalinimo stotį Iberdrola suteikė savivaldybei neatlygintiną paslaugą. Tačiau ši paslauga buvo naudinga Iberdrola ekonominei veiklai (poilsio vietos nuomai), nes tik rekonstravus savivaldybei priklausančią nuotekų šalinimo stotį tapo manoma poilsio vietą naudoti pagal paskirtį.

12.

Administracinis teismas r?m?si tuo, jog tam, kad atsirast? teis? ? PVM atskait? pagal statybos ?mon?s i?rašyt? s?skait? fakt?r?, reikia, kad joje nurodytos i?laidos b?t? Iberdrola bendr?j? i?laid? dalis ir jos ?vykdyt? sandori? kainodaros veiksnys. Per Teismo pavedt? ekspertiz? buvo padaryta i?vada, kad ? i?laidas buhalterin?je apskaitoje atsi?velgta kaip ? poilsiaviet?s projekto vykdymo i?laidas. Taigi konstatuota, kad jos buvo ?trauktos ? objekt? statybos bendrov?s ?em?s sklypuose i?laidas ir susijusios su Iberdrola ekonomine veikla.

13.

Atsi?velgdamas ? tai, administracinis teismas panaikino mokestinio patikrinimo akt? ir i?taisom?j? mokestinio patikrinimo akt?. D?l šio panaikinimo pateiktas kasacinis skundas nagrin?jamas Varhoven administrativen sad (Vyriausiasis administracinis teismas, Bulgarija). Šis teismas nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir prad?ti prejudicinio sprendimo pri?mimo proced?r?.

IV. Procesas Teisingumo Teisme

14.

Byl? nagrin?jantis Varhoven administrativen sad (Vyriausiasis administracinis teismas, Bulgarija) Teisingumo Teismui pateik? šiuos klausimus:

„1.

Ar pagal Tarybos direktyvos 2006/112/EB 26 straipsnio 1 dalies b punkt?, 168 straipsnio a punkt? ir 176 straipsn? leidžiama nacionalin?s teis?s nuostata, kaip antai ZDDS 70 straipsnio 1 dalies 2 punktas, pagal kuri? teis? ? pirkimo PVM atskait? už tre?iajam asmeniui priklausan?io objekto statyb? ar pagerinimo paslaugas, kuriomis naudojasi ir paslaug? gav?jas, ir tre?iasis asmuo, ribojama vien d?l to, kad tre?iasis asmuo gauna paslaug? rezultat? neatlygintinai, neatsi?velgiant ? tai, kad šios paslaugos bus naudojamos gav?jo – apmokestinamojo asmens – ekonomin?je veikloje?

2.

Ar pagal 2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112 d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos 26 straipsnio 1 dalies b punkt?, 168 straipsnio a punkt? ir 176 straipsn? leidžiama mokestin? praktika, kai teis? ? pirkimo PVM atskait? už paslaugas, kuri? i?laidos apskaitytos kaip bendros apmokestinamojo asmens i?laidos, atsisakoma pripažinti d?l to, kad jos skirtos kitam asmeniui priklausan?io objekto statybai ar pagerinimui, neatsi?velgiant ? tai, kad šiuo objektu taip pat naudosis statyb? paslaug? gav?jas savo ekonomin?je veikloje?“

15.

Procese Teisingumo Teisme rašytines pastabas šiais klausimais pateik? Iberdrola, Bulgarijos Respublika ir Europos Komisija. 2016 m. lapkri?io 24 d. teismo pos?dyje, be ši? šali?, dalyvavo Bulgarijos mokes?i? inspekcija.

V. Teisinis vertinimas

A. D?l PVM direktyvos 176 straipsnyje numatytos vadinamosios „standstill“ išlygos taikomumo

16.

Pirmiausia reikia išsiaiškinti, ar d?l PVM direktyvos 176 straipsnio antroje pastraipoje suteiktos

galimyb?s toliau taikyti ankstesnes nacionalin?je teis?je numatytas teis?s ? PVM atskait? išimtis per se atmetina d?l to, kad ZDDS 70 straipsniu pažeidžiama PVM direktyva. Mat ši teis?s norma buvo priimta stojant ? ES (4).

17.

Vis d?lto pagal PVM direktyvos 176 straipsnio antroje pastraipoje numatyt? vadinam?j? „standstill“ išlyg? naujai valstybei narei neleidžiama pakeisti savo vidaus teis?s akt? d?l to, kad ji ?stoja ? Europos S?jung?, taip, kad šiais teis?s aktais b?t? nutolstama nuo šios direktyvos tiksl?. Mat toks pakeitimas prieštaraut? pa?ios išlygos esmei (5). Tod?l pagrindin?je byloje prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, kuris vienintelis kompetentingas aiškinti nacionalin? teis?, turi ?vertinti, ar pri?mus ZDDS 70 straipsn? buvo išlaikytas iki tol buv?s apribojimas, ar teisin? pad?tis buvo pakeista (6). Kadangi kaip matyti iš nurodyt? faktini? aplinkybi? n?ra joki? požymi?, jog buvo išlaikytas apribojimas, toliau bus remiamasi tuo, kad šioje byloje PVM direktyvos 176 straipsnio antra pastraipa nereikšminga.

B. D?l prejudicini? klausim?

18.

Abu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo pateikti klausimai iš esm?s susij? su ta pa?ia problema. Klausinama, ar pagal PVM direktyv? teis? ? atskait? suteikiama ir tuomet, kai yra perkama paslauga (šiuo atveju – rekonstravimas), nors ir susijusi su apmokestinamosiomis parduodamomis paslaugomis (šiuo atveju – nuoma), ta?iau suteikta tiesiogiai neatlygintinai tre?iajai šaliai (šiuo atveju – savivaldybei). Ši problema kyla vis? pirma tuomet, kai savivaldyb? paslauga naudojasi savo tikslais, siekdama tvarkyti komunalines nuotekas.

19.

Pirmuoju klausimu teismas nori išsiaiškinti, ar nacionalin? teis? šiuo atžvilgiu prieštarauja PVM direktyvai. Antruoju klausimu jis teiraujasi, ar šiuo atžvilgiu PVM direktyvai prieštarauja tokia mokestin? praktika, kai svarbus gal?t? b?ti ir „?traukimo ? apskait?“ b?das. Turinio poži?riu klausimai taip glaudžiai susij?, kad galima atsakyti ? abu kartu.

20.

Tod?l pirmiausia išsamiau aptarsiu konkretaus „?traukimo ? apskait?“ nereikšmingum? (apie tai – 1 dalyje), tuomet – PVM atskaitos s?lygas (apie tai – 2 dalyje). Iš pradži? atskleisiu, kad pirmenyb? teikiama perkamos paslaugos tiesioginiam ryšiui su parduodama paslauga, o ne pla?iam priežastiniam ryšiui (apie tai – 2 dalies a ir b punktuose). Ši pirmenyb? jau taikyta Teisingumo Teismo jurisprudencijoje (apie tai – 2 dalies c punkte). Labiau ?sigilinus matyti, kad tam neprieštarauja ir Sprendimas Sveda (7) (apie tai – 2 dalies d punkte). Galiausiai išnagrin?siu šiuo atveju lemiam? reikšm? turin?i? neatlygintin? paslaug? apmokestinimo (PVM direktyvos 26 straipsnis) ir atskaitos (PVM direktyvos 168 straipsnis) s?veik? (apie tai – 2 dalies e punkte).

1. ?traukimo ? apskait? b?do nereikšmingumas

21.

Pirmiausia pažym?tina, kad PVM reglamentuojantys teis?s aktai jau d?l sistemos nulemt? priežas?i? – priešingai, negu per teismo pos?d? nurod? mananti Iberdrola ir rašytiniame pareiškime nurod? Komisija, – negali priklausyti nuo apmokestinamojo asmens pasirinkto ?traukimo ? apskait? b?do.

22.

Pagal PVM reglamentuojančius Sąjungos teisės aktus neapmokestinami turto pokyčiai (t. y. vertės padidėjimas), o ji siejama tik su veikla – tuo skiriasi nuo prastos pajamų mokesčio teisės. Tai matyti iš PVM direktyvoje vartojamų formuluočių: 2 straipsnio („sandoriai“), 9 straipsnio („ekonominė veikla“), 13 straipsnio („vykdo veiklą“) ir 168 straipsnio („prekes <...> naudoja“). Atitinkamai n? viename PVM reglamentuojančiame teisės akte nenustatyta pareiga vykdyti turto vertės apskaitą (sudaryti balansą). Mokėtinas PVM taip pat apskaituojamas ne palyginus kelis turto objektus skirtingais momentais (vadinamasis eksploatacinio turto palyginimas), o pagal trečiosios šalies patirtas prekės tiekimo ar paslaugos teikimo sąnaudas.

23.

Kadangi turto palyginimas PVM reglamentuojančiuose teisės aktuose nereikšmingas, iš verslo operacijų traukimo apskaitą b?do taip pat negalima daryti išvados dėl pagal PVM reglamentuojančius teisės aktus suteikiamos teisės (šiuo atveju – teisės ? PVM atskaitą) buvimo. Be to, susiejimas su individualiu traukimu apskaitą reikštų, kad vertinimas PVM reglamentuojančio teisės akto aspektu de facto paliekamas apmokestinamojo asmens nuoži?rai. Vargu ar tai gali būti teisinga. Todėl PVM direktyvos 167 ir paskesniuose straipsniuose ir nenumatyta jokios sąsajos su tuo, kaip apmokestinamasis asmuo tvarko apskaitą. Vis? pirma PVM direktyvos 178 straipsnyje nustatytuose formalumuose dėl atskaitos nepateikta jokios nuorodos ? teisės aktus, reglamentuojančius apskaitos tvarkymą. Taigi ? klausim?, dėl kurio šiuo atveju reikia priimti sprendimą, turi būti atsakyta jo nesiejant su tuo, kaip pagal atitinkamus nacionalinės teisės aktus, reglamentuojančius apskaitos tvarkymą, apmokestinamasis asmuo išlaidas traukia ? apskaitą.

24.

Be to, b?tent iš Teisingumo Teismo pateikto PVM direktyvos 26 straipsnio aiškinimo matyti, kad turi būti galimos išlaidos ?mon?s tikslais, kurios (vis? pirma techniniu apskaitos poži?riu) yra apmokestinamojo asmens bendrosios išlaidos, tačiau nepagrindžia teisės ? PVM atskaitą. Tai yra išlaidos vadinamiesiems neekonominiams, bet vis dėlto savo verslo tikslams (8) (apie tai išsamiai – 48 ir paskesniuose punktuose).

2. PVM atskaitos sąlygos

25.

Priešingai, negu tvirtina Iberdrola ir Komisija, vien priežastinio ryšio tarp perkamų paslaugų ir ekonominiais tikslais teikiamų paslaugų nepakanka tam, kad atsirastų teisė ? atskaitą pagal PVM direktyvos 168 straipsnį. Ši išvada bet kuriuo atveju taikytina tuomet, kai pirkimo sandoris gali būti tiesiogiai susietas su pardavimo sandoriu, kuris yra atleistas nuo mokesčio arba kuriam apskritai netaikomas PVM. Šiuo atveju pirmenyb? teikiama ekonominiam priskyrimui, o ne ekonominei priežasčiai. Priešinga Iberdrola ir Komisijos nuomon? grindžiama neleistinu teisės aktu?, reglamentuojančiu pajamų mokestį ir PVM, painiojimu.

a) PVM direktyvos 168 straipsnio formuluočių

26.

Tai, kad pirmenyb? teiktina tokiam priskyrimui, o ne tiesiog priežasčiai, matyti jau iš PVM direktyvos 168 straipsnio formuluočių. Pagal j? apmokestinamasis asmuo turi teisė ? PVM atskaitą, „[j]eigu prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo

apmokestinamiesiems sandoriams“. PVM direktyvoje nekalbama apie tai, kad ?mon?s vykdom? paslaug? pirkim? nul?m? tam tikra priežastis. Priešingai, joje nustatyta b?tina s?lyga, kad ?mon? perkamas paslaugas naudot? konkre?iu tikslu.

27.

PVM reglamentuojantys teis?s aktai tuo ir skiriasi, be kita ko, nuo valstyb?s nar?se taikom? pajam? mokest? reglamentuojan?i? teis?s akt?. Pagal pajam? mokest? reglamentuojan?ius teis?s aktus, pagal kuriuos apmokestinamos gautos pajamos arba padid?jusi vert?, išlaid? atskaitymui nuo apmokestinamosios vert?s (vadinamasis veiklos išlaid? atskaitymas) neabejotinai gali b?ti taikomas priežasties principas tam, kad b?t? pasiektas pagal atitinkam? finansin? paj?gum? tolygus apmokestinimas. Tokiu atveju gali pakakti vien išlaid? priežastingumo, t. y. kad išlaidos padarytos siekiant pajam?.

28.

O PVM reglamentuojan?i? teis?s akt? esm? – tinkamas vartotojo apmokestinimas. Tod?l naudojimo s?voka – priešingai, negu mano Komisija, – yra siauresn? negu priežasties s?voka. D?l tokio Komisijos aiškinimo galutinis vartojimas dažnai b?t? neapmokestinamas. Tai b?t? nesuderinama su PVM, kaip bendrojo vartojimo mokes?io, kuris iš esm?s apima visas prekes ir paslaugas, koncepcija.

29.

Neapmokestinamo galutinio vartojimo keliamas pavojus matyti, pavyzdžiui, tada, kai nustatoma, kad savivaldybei priklausan?i? žaidimo aikšteli? rekonstravimas yra kit? gyvenam?j? pastat? statybos savivaldyb?je leidim? išdavimo s?lyga. Rekonstravimo paslaug? gav?ja ir „naudotoja“ b?t? savivaldyb?, kaip vieš?j? ?galiojim? vykdytoja. D?l investuotojo teis?s ? atskait?, taikant vien priežastingumo poži?r?, pajam? iš PVM sumaž?t? ir gav?jos (pateiktu pavyzdžiu – savivaldyb?s) galutinis vartojimas b?t? neapmokestinamas, nors tai prieštaraut? visai sistemai. Taip neatsitikt?, jei savivaldyb? pati užsakyt? atlikti rekonstravim?.

b) PVM atskaitos prasm? ir tikslas

30.

Be to, atskaita PVM reglamentuojan?iuose teis?s aktuose atlieka kit? funkcij? negu veiklos išlaid? atskaitymas pagal pajam? mokest? reglamentuojan?ius teis?s aktus. Taikant PVM atskait? išvengiama, vykstant apmokestinimui PVM visais etapais, apmokestinimo kelis kartus (mokes?io subendrinimas). Taikant PVM atskait? užtikrinama, kad PVM mok?t? tik galutinis vartotojas (9), o ne apmokestinamasis asmuo (?mon?) (neutralumo principas). Apmokestinamasis asmuo PVM srityje veikia tik kaip mokes?i? rink?jas ? valstyb?s ižd? (10).

31.

Tam, kad jis gal?t? atlikti savo, kaip mokes?i? rink?jo, vaidmen?, iš principo (11) turi b?ti sudaromi apmokestinamieji sandoriai. Tai matyti, be kita ko, iš PVM direktyvos 168 straipsnio („savo apmokestinamiesiems sandoriams“). Tod?l lemiam? reikšm? turi tai, ar perkama paslauga yra dalis vartotojui teikiamos paslaugos, kuri yra apmokestinama arba kuri yra atleista nuo mokes?io mok?jimo ar jai apskritai netaikomas PVM. Taigi pirkimo PVM atskaita susieta su mokes?i? sumok?jimu iš karto kitame etape (12). Ta?iau taip susiejama gali b?ti ne taikant paini? išlaid? atsiradimo priežasties id?j?, o tik atsižvelgiant ? perkamos paslaugos priskyrim? prie tam tikr? parduodam? paslaug?. Šios b?tinios s?sajos n?ra tuomet, kai pirkimo sandoriai tiesiogiai

naudojami sandoriams, kurie yra atleisti nuo mokesčio arba kuriems apskritai netaikomas PVM.

c) Teisingumo Teismo jurisprudencija, susijusi su perkamos paslaugos ir ekonominės parduodamos paslaugos ryšiu

32.

Taigi pagal suformuotą Teisingumo Teismo jurisprudenciją (13) laikoma, kad perkama paslauga naudojama apmokestinamiesiems sandoriams tik tuomet, kai yra tiesioginis ir nedelsiant atsirandantis ryšys tarp paslaugos naudojimo ir apmokestinamojo asmens ekonominės veiklos.

33.

Pagal neseniai suformuotą Teisingumo Teismo jurisprudenciją kriterijus, susijęs su prekės ar paslaugos naudojimu ekonominės veiklos sandoriams, skiriasi netgi pagal tai, ar kalbama apie paslaugos, ar ilgalaikio turto įsigijimą (14).

34.

Kalbant apie tokios paslaugos įsigijimo sandorį kaip kitam asmeniui priklausančio statinio rekonstravimas, pažymėtina, kad tiesioginis ir nedelsiant atsirandantis ryšys tarp konkretaus pirkimo sandorio ir vieno arba kelių pardavimo sandorių, suteikiančių teisę atskaitai, iš esmės būtinai, kad būtų pripažinta apmokestinamojo asmens teisė PVM atskaitai ir nustatyta tokios teisės apimtis (15).

35.

Vis dėlto Teisingumo Teismas numato šio principo išimtį. Net jei nėra tiesioginio ir nedelsiant atsirandančio ryšio tarp konkretaus pirkimo sandorio ir vieno ar kelių pardavimo sandorių, suteikiančių teisę atskaitai, apmokestinamasis asmuo turi teisę atskaitai, jei atitinkamos išlaidos už paslaugas sudaro dalį jo bendrųjų išlaidų ir yra sudedamoji jo tiekiamų prekių ar teikiamų paslaugų kainos dalis. Tuomet tokios išlaidos tiesioginiu ir nedelsiant atsirandančiu ryšiu susijusios su visa apmokestinamojo asmens ekonomine veikla (16).

36.

Ši teismo jurisprudencija grindžiama tuo, kad šiais atvejais apmokestinamasis asmuo veikia kaip paslaugos, kurios teikimo išlaidas jis sumoka, „vartotojas“. Taigi atleidimo nuo PVM dydis, nesant kitų kriterijų, turi būti apskaičiuotas pagal jo visą ekonominę veiklą. O jei yra tiesioginis ryšys su tam tikra parduodama paslauga, orientavimasis į šią parduodamą paslaugą yra tikslesnis teisės mokesčio atskaitai nustatymo metodas. Pirmenybė teikiama tikslesniam metodui, o ne bendro pobūdžio visos apyvartos metodui.

37.

Todėl, kai yra tiesioginis ir nedelsiant atsirandantis ryšys su pardavimo sandoriu, kuris, nevykdant ekonominės veiklos, nepatenka į PVM taikymo sritį, teisė atskaitai nesuteikiama. Teisingumo Teismas taip nusprendė kelis kartus (17). Tai taikoma ir tuomet, kai verslininkas perka paslaugą siekdamas netiesiogiai sustiprinti visą savo ekonominę veiklą, dėl kurios suteikiama teisė atskaitai. Mat apmokestinamojo asmens siekiamas galutinis tikslas nereikšmingas (18). Taigi vien ekonominis apmokestinamojo asmens motyvų negali pakakti.

38.

Šiuo klausimu Teisingumo Teismas taip pat paaiškino, kad vien dėl aplinkybės, jog paslauga yra apmokestinamojo asmens ekonominės veiklos „būtina sąlyga“, negalima atmesti galimybių, kad paslauga teikiama trečiosios šalies privatiems tikslams. Vien tokio „netiesioginio ryšio“ negali pakakti tam, kad neatlygintina paslauga būtų prilyginama paslaugai už atlygą (19), kuri jau suteiktų teisę būti atskaitomai.

39.

Taigi Teisingumo Teismo jurisprudencija patvirtina, jog vien priežastinio ryšio tarp apmokestinamojo pardavimo sandorio ir pirkimo sandorio iš principo negali pakakti tam, kad būtų suteikiama teisė būti atskaitomai.

40.

Vadinasi, priešingai, nei mano Komisija, šiuo atveju lemiamos reikšmės negali turėti tai, ar savivaldybės infrastruktūros rekonstravimas buvo statybos projekto įgyvendinimo sąlyga. Šio kitam asmeniui priklausančio infrastruktūros renginio rekonstravimo tikslas (t. y. motyvas) taip pat nereikšmingas.

41.

Priešingai, lemiamą reikšmę turi tik tai, kas – apmokestinamasis asmuo ar trečioji šalis – iš tikrųjų naudojasi perkama paslauga ir ar dėl to atsiranda neapmokestinamasis galutinis naudojimas. Šiuo atveju statybos paslaugomis nuotekų tvarkymui tiesiogiai naudojasi tik savivaldybė (20). Ji prižiūri ir eksploatuoja dabar jau rekonstruotą infrastruktūrą (21).

42.

Visos kitos galimybės prieštarautų neutralumo principui: savivaldybės infrastruktūros rekonstravimas traukiant statyti norint investuoti? būtų neapmokestinamas PVM, o savivaldybės vykdomas rekonstravimas iš lėšų, surinktų iš mokesčių, priešingai, būtų apmokestinamas PVM. Taigi lemiamą reikšmę gali turėti ne investuotojo motyvai, o tik savivaldybei suteiktos paslaugos klasifikavimas pagal PVM reglamentuojančius teisės aktus (apie tai – 48 ir paskesniuose punktuose).

d) Atribojimas nuo Teisingumo Teismo sprendimo byloje „Sveda“

43.

Labiau įsigilinus matyti, kad šiai išvadai neprieštaruoja ir 2015 m. Sprendimas Sveda (22). Tuo atveju taip pat buvo pastatytas infrastruktūros renginys, t. y. nutiestas rekreacinis takas, kuris turėjo būti teikiamas neatlygintinai naudotis trečiosioms šalims. Teisingumo Teismas patvirtino nedelsiant atsirandančio ryšio su apmokestinamojo asmens būtima ekonomine veikla buvimą (23).

44.

Vis dėlto šio atvejo, pritariant Bulgarijos Respublikai, priešingai, negu per teismo posėdį pareiškė mananti Iberdrola, negalima lyginti. Pirma, byloje Sveda kilo klausimas, ar apmokestinamasis asmuo iš tikrųjų rekreacinį taką teikia naudotis trečiosioms šalims neatlygintinai, jei jis tam gavo subsidijų iš valstybės. Tačiau šio klausimo Teisingumo Teismas išsamiau nenagrinėjo.

45.

Antra, apmokestinamasis asmuo rekreacin? tak? naudojo pats savo ekonominei pardavimo veiklai vykdyti. Šis atvejis skiriasi nuo bylos Sveda, nes buvo ?traukta savarankiška tre?ioji šalis, savivaldyb?, kuri jai suteiktomis paslaugomis naudojasi siekdama savo – vandens tiekimo – tikslo. Tai, kad siekiant vykdyti savo verslo toleruojamas tako naudojimas (panašiai kaip byloje Sveda), yra ne atskira paslauga tre?iajai šaliai, o tik apmokestinam?j? pardavimo sandorio dalis (24).

46.

Vis dėlto neatlygintinas tre?iosios šalies infrastruktūros rekonstravimas nėra paslauga, kuri galėtų būti laikoma šalutine, palyginti su planuotomis apmokestinamosios nuomos paslaugomis. Paslauga gali būti laikoma šalutine, palyginti su pagrindine paslauga, jei klientui ji yra ne tikslas savaime, o tik priemonė kuo geresnėmis sąlygomis pasinaudoti pagrindine paslauga (25). Negali būti nė kalbos apie tai, kad kitam asmeniui priklausan?i? ?rengini? rekonstravimas savivaldyb?s labui arba savivaldyb?s vykdomas nuotek? tvarkymas tik papildyt? Iberdrola nuomos paslaugas jos nuomininkams.

47.

Šiuo atveju Iberdrola – priešingai negu byloje Sveda – vykdydama nuomos sandorius rekonstruotos infrastruktūros nenaudoja. Šie nuomos sandoriai nepriklauso nuo savivaldyb?s vykdomo nuotek? tvarkymo. Pakankamos savivaldyb?s infrastruktūros buvimas yra tik poilsia viet?s ?rengimo sąlyga, o tada ji bus naudojama nuomos sandoriams. Todėl priešingai, negu yra byloje Sveda, negalima kalbėti apie tai, kad nėra tiesioginio ir nedelsiant atsirandan?io ryšio tarp konkretaus pirkimo sandorio (rekonstravimo paslaug? pirkimas) ir pardavimo sandorio (rekonstravimo paslaug? teikimas savivaldybei).

e) S?veika su PVM direktyvos 26 straipsniu

48.

Todėl telieka remtis tuo, kad rekonstravimo paslauga nedelsiant atsirandan?iu ryšiu priskirtina prie savivaldybei suteiktos paslaugos. Taigi lemiama? reikšm? turi vien tai, ar ši paslauga buvo suteikta atlygintinai ir ji yra apmokestinama pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punkt?, ar suteikta neatlygintinai, bet jai vis tiek taikomas PVM (ir ji yra apmokestinama) pagal PVM direktyvos 26 straipsnio 1 dalies b punkt?. Tik tuomet Iberdrola turėtų teis? ? atskait?. Atskaita už išlaidas, patirtas dėl PVM neapmokestinamos veiklos, priešingai, nebūt? taikoma (26).

49.

Ar šiuo atveju iš tikr?j? yra neatlygintina paslauga, turi nuspręsti nacionalinis teismas, kuris, akivaizdu, daro toki? prielaid?. Vis dėlto, sprendžiant iš nurodyt? faktinių aplinkybi?, dėl to kyla tam tikr? abejonis. Jei galimyb? ?gyvendinti statybos projekt? suteikiama investuotojui tik savivaldybei leidus pagal sutart? rekonstruoti jai priklausan?ius ?renginius, galima teigti, kad suteikdama tok? leidimą savivaldyb? jam suteikia atitinkam? pranašum?, kuris maž? mažiausiai atitinka padengt? rekonstravimo išlaid? dyd?.

50.

Šiuo atžvilgiu galima daryti prielaid?, kad ?mon? tre?iajai šaliai retai teikia kokias nors paslaugas nesitik?dama atitinkamo atlygio. Šiuo atveju tai būtų galimyb? gauti statybos leidimą. Taikant tok? požir?, tai būtų atlygintina paslauga, dėl kurios atsiranda ne tik teis? ? atskait?, bet ir prievol?

sumokėti tokio pat dydžio mokestį už atlygintiną rekonstravimą.

51.

Jei vis dėlto iš tikrųjų tai yra neatlygintina paslauga, reikia nuspręsti, ar pagal PVM direktyvos 26 straipsnį ji yra apmokestinama. Pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją, susijusį su vadinamąja „teise pasirinkti priskyrimą“ (27), teisė ? visų atskaitų egzistuoja, nors prekės iš dalies naudojamos privačiais tikslais. Vis dėlto, pirma, kyla abejonė jau dėl to, ar ši teismo jurisprudencija apima ir paslaugas (28). Antra, taip pat neaišku, ar juridiniai asmenys atveju apskritai ?manomas naudojimas „privačiais tikslais“ (29). Šiaip ar taip, šioje byloje tokio naudojimo nėra.

52.

Kadangi šiuo atveju neatlygintinas rekonstravimas buvo atliktas savo verslo tikslais, iš PVM direktyvos 26 straipsnio 1 dalies b punkto nekyla ir prievolės sumokėti mokestį. Taigi rekonstravimo išlaidos nedelsiant atsirandančiu ryšiu susijusios ne su apmokestinamaisiais sandoriais, o su neapmokestinamaisiais sandoriais (neatlygintinu rekonstravimu savivaldybės labui). Todėl ir atskaita negalima.

VI. Išvada

53.

Taigi siūlau ? abu Varhoven administrativen sad (Vyriausiasis administracinis teismas, Bulgarija) pateiktus prejudicinius klausimus atsakyti taip:

PVM direktyvos 26 straipsnio 1 dalies b punktą, 168 straipsnio a punktą ir 176 straipsnį reikia aiškinti taip, kad pagal juos negalima PVM atskaita už paslaugas, kurios neatlygintinai suteiktos tiesiogiai trečiajai šaliai jos tikslais, net jei tai daroma dėl su ekonomine veikla susijusios priežasties. Ši išvada taikytina neatsižvelgiant ? apmokestinamojo asmens pagal nacionalinę teisę pasirinktą išlaidų ?traukimo ? apskaitą b?d? . Todėl šiuo atveju pagal minėtus nuostatus leidžiama nacionalinės teisės norma, kaip antai ZDDS 70 straipsnio 1 dalies 2 punktas, ir atitinkama nacionalinė administravimo praktika.

(1) Originalo kalba: vokiečių.

(2) 2015 m. spalio 22 d. Sprendimas Sveda (C?126/14, EU:C:2015:712).

(3) OL L 347, 2006, p. 1.

(4) Žr. 2013 m. liepos 18 d. Sprendimą AES?3C Maritza East 1 (C?124/12, EU:C:2013:488, 5 punktas).

(5) Žr. 2013 m. liepos 18 d. Sprendimą AES?3C Maritza East 1 (C?124/12, EU:C:2013:488, 43 punktas).

(6) Šiuo klausimu žr. 2013 m. liepos 18 d. Sprendimą AES?3C Maritza East 1 (C?124/12, EU:C:2013:488, 47 punktas).

(7) 2015 m. spalio 22 d. Sprendimas Sveda (C?126/14, EU:C:2015:712).

(8) Šiuo klausimu žr. Teisingumo Teismo jurisprudenciją 2012 m. vasario 16 d. Sprendime Eon Aset Menidjunt (C?118/11, EU:C:2012:97, 44 ir 70 punktai), 2009 m. vasario 12 d. Sprendime

Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88, 28 punktas) ir 2006 m. kovo 30 d. Sprendime Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, 24 punktas).

(9) 1996 m. spalio 24 d. Sprendimas Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, 19 punktas), 2013 m. lapkričio 7 d. Sprendimas Tulic ir Plavošin (C-249/12 ir C-250/12, EU:C:2013:722, 34 punktas) ir 2011 m. gruodžio 9 d. Sprendimas Connoisseur Belgium (C-69/11, nepaskelbtas Rink., EU:C:2011:825, 21 punktas).

(10) 1993 m. spalio 20 d. Sprendimas Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, 25 punktas) ir 2008 m. vasario 21 d. Sprendimas Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, 21 punktas).

(11) PVM direktyvos 169 straipsnyje numatytos išimtys daugiausia dėl tarpvalstybinės sandorės, kad eksportuojančios įmonės nepatektų nepalanki konkurencinė padėtis.

(12) Tai aiškiai konstatuota, pavyzdžiui, 2006 m. kovo 30 d. Sprendime Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, 24 punktas).

(13) Žr., be kita ko, 2012 m. vasario 16 d. Sprendimą Eon Aset Menidjmont (C-118/11, EU:C:2012:97, 44 ir paskesni punktai), 2009 m. vasario 12 d. Sprendimą Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88, 28 punktas), 2006 m. kovo 30 d. Sprendimą Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, 24 punktas), 2015 m. spalio 22 d. Sprendimą Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, 27 punktas) ir 2009 m. spalio 29 d. Sprendimą AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, 57 punktas).

(14) 2012 m. vasario 16 d. Sprendimas Eon Aset Menidjmont (C-118/11, EU:C:2012:97, 45 punktas).

(15) 2012 m. vasario 16 d. Sprendimas Eon Aset Menidjmont (C-118/11, EU:C:2012:97, 46 punktas) ir 2009 m. spalio 29 d. Sprendimas AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, 57 punktas ir jame nurodyta teismo jurisprudencija).

(16) 2012 m. vasario 16 d. Sprendimas Eon Aset Menidjmont (C-118/11, EU:C:2012:97, 47 punktas), 2012 m. rugsėjo 6 d. Sprendimas Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, 37 punktas), 2007 m. vasario 8 d. Sprendimas Investrand (C-435/05, EU:C:2007:87, 24 punktas) ir 2009 m. spalio 29 d. Sprendimas AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, 58 punktas ir jame nurodyta teismo jurisprudencija).

(17) 2008 m. kovo 13 d. Sprendimas Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, 30 punktas) ir 2009 m. spalio 29 d. Sprendimas AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, 59 punktas ir jame nurodyta teismo jurisprudencija).

(18) 1995 m. balandžio 6 d. Sprendimas BLP Group (C-4/94, EU:C:1995:107, 19 punktas), 2000 m. birželio 8 d. Sprendimas Midland Bank (C-98/98, EU:C:2000:300, 20 punktas), 2012 m. rugsėjo 6 d. Sprendimas Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, 38 punktas) ir 2001 m. vasario 22 d. Sprendimas Abbey National (C-408/98, EU:C:2001:110, 25 punktas).

(19) Tai aiškiai konstatuota, pavyzdžiui, 2012 m. vasario 16 d. Sprendime Eon Aset Menidjmont (C-118/11, EU:C:2012:97, 51 punktas), šiuo klausimu žr. 1997 m. spalio 16 d. Sprendimą Fillibeck (C-258/95, EU:C:1997:491, 27 punktas).

(20) Tuo šiuo atvejis gerokai skiriasi nuo Komisijos per teismo posėdį pateikto taksi veikla besiverčiančio verslininko pavyzdžio, kai jam suteiktame (kitam asmeniui priklausančiame) taksi automobilyje jis įtaiso tam tikrą įrangą. Nurodytu atveju įranga naudojasi taksi veikla

besiveržiantis verslininkas. Todėl ir teisė atskaiti, susijusi su šia ranga, turi tik jis. Grąžindamas taksi automobilį paprastai jis ši rangą gali išmontuoti, jei jam nekompensuojama jos vertė. Tačiau nagrinėjamu atveju taip nėra.

(21) Todėl Vokietijoje remiamasi suformuota jurisprudencija, pagal kuri infrastruktūros renginių statymas visuomenės (ar valstybės) labui nelemia investuotojo teisės atskaiti, net jei jis vien dėl to gali gyvendinti savo apmokestinamąjį statybos projektą. Šiuo klausimu žr. 2011 m. sausio 13 d. Bundesfinanzhof (BFH, Federalinis finansų teismas) sprendimas V R 12/08, BStBl. II (2012), p. 61, 2005 m. gruodžio 20 d. Sprendimas V R 14/04, BStBl. II (2012), p. 424, ir 2006 m. lapkričio 9 d. Sprendimas V R 9/04, BStBl. II (2007), p. 285.

(22) 2015 m. spalio 22 d. Sprendimas Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712).

(23) 2015 m. spalio 22 d. Sprendimas Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, 35 punktas).

(24) Dėl šios priežasties atskaita iš subjektui priklausančio kliento automobilio stovėjimo aikštelės rekonstravimo neabejotinai būtų suteikiama, net jei klientai ja naudojasi daugiausia neatlygintinai.

(25) Žr. 2012 m. rugsėjo 27 d. Sprendimas Field Fisher Waterhouse (C-392/11, EU:C:2012:597, 17 punktas ir jame nurodyta teismo jurisprudencija) ir 2015 m. balandžio 16 d. Sprendimas Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie (C-42/14, EU:C:2015:229, 31 punktas).

(26) 2012 m. vasario 16 d. Sprendimas Eon Aset Menidjmont (C-118/11, EU:C:2012:97, 44 ir 70 punktai), 2009 m. vasario 12 d. Sprendimas Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouworganisatie (C-515/07, EU:C:2009:88, 28 punktas) ir 2006 m. kovo 30 d. Sprendimas Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, 24 punktas).

(27) 1991 m. liepos 11 d. Sprendimas Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, 17 punktas), patvirtintas 1995 m. spalio 4 d. Sprendimu Armbricht (C-291/92, EU:C:1995:304, 20 punktas).

(28) Dėl to kyla abejonė, nes paslaugų negalima „priskirti“ jokiai ūkinei ir jomis, priešingai negu prekėmis, iš principo tuoj pat pasinaudojama, taigi negalima niekaip pateisinti turtinio vėlesnio apmokestinimo (kreditas darant atskaitą).

(29) Teisingumo Teismas tokiais atvejais kalba apie ne savo verslo tikslus. Žr. 2012 m. vasario 16 d. Sprendimas Eon Aset Menidjmont (C-118/11, EU:C:2012:97, 74 punkto pabaiga), 2009 m. balandžio 23 d. Sprendimas Puffer (C-460/07, EU:C:2009:254, 39 punktas) ir 1991 m. liepos 11 d. Sprendimas Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, 26 punktas).