TEISINGUMO TEISMO (aštuntoji kolegija) SPRENDIMAS

2020 m. spalio 1 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Apmokestinimas – Bendra pridėtinės vertės mokesčio (PVM) sistema – Šeštoji direktyva 77/388/EEB – 17 straipsnio 2 dalies a punktas – Teisė į pirkimo mokesčio atskaitą – Paslaugos, iš kurių naudos gavo ir tretieji asmenys – Tiesioginio ir nedelsiant atsirandančio ryšio su apmokestinamojo asmens ekonomine veikla buvimas – Tiesioginio ir nedelsiant atsirandančio ryšio su vienu ar daugiau pardavimo sandorių buvimas“

Byloje C-405/19

dėl *Hof van Cassatie* (Kasacinis Teismas, Belgija) 2019 m. balandžio 26 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2019 m. gegužės 24 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Vos Aannemingen BVBA

prieš

Belgische Staat

TEISINGUMO TEISMAS (aštuntoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkė L. S. Rossi, teisėjai J. Malenovský (pranešėjas) ir F. Biltgen,

generalinė advokatė J. Kokott,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

– *Vos Aannemingen BVBA*, atstovaujamos *advocaten* H. Geinger ir F. Vanbiervliet,

– Belgijos vyriausybės, atstovaujamos J.-C. Halleux ir C. Pochet,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinės advokatės nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

* Proceso kalba: nyderlandų.

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, 1977, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23), iš dalies pakeistos 1995 m. balandžio 10 d. Tarybos direktyva 95/7/EB (OL L 102, 1995, p. 18; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 274) (toliau – Šeštoji direktyva), 17 straipsnio išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Vos Aannemingen BVBA* ir *Belgische Staat* (Belgijos valstybė) ginčą dėl pridėtinės vertės mokesčio (PVM), kuriuo apmokestinamas tarpininkavimo dėl nekilnojamojo turto ir reklamos paslaugų pirkimas ir administracinių paslaugų pirkimas.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 ir 5 dalyse, kaip jos buvo suformuluotos šios direktyvos 28f straipsnio redakcijoje, nustatyta:

„2. Tiek, kiek prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamas asmuo turi turėti teisę iš mokesčio, kurį jis turi sumokėti, atskaityti:

a) [PVM], kurį reikia sumokėti ar kuris sumokėtas šalies teritorijoje dėl prekių ar paslaugų, kurias jam pateikė/suteikė ar dar pateiks/suteiks kitas apmokestinamas asmuo;

<…>

5. Jeigu apmokestinamasis asmuo prekes ir paslaugas ketina naudoti sandoriams, kuriems taikomos 2 ir 3 dalys ir kuriems tenkantis [PVM] gali būti atskaitomas, ir sandoriams, kuriems tenkantis [PVM] negali būti atskaitomas, gali būti atskaitoma tik tokia proporcinga pridėtinės vertės mokesčio dalis, kuri priskirtina pirmiesiems sandoriams.

Ši dalis turi būti nustatoma visiems apmokestinamo asmens vykdomiems sandoriams laikantis 19 straipsnio nuostatų.

<…>“

Belgijos teisė

4 Pagrindinės bylos aplinkybėms taikytinos redakcijos *Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde* (Pridėtinės vertės mokesčio kodeksas) 45 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Kiekvienas apmokestinamasis asmuo gali iš mokesčio, kurį jis privalo sumokėti, atskaityti mokestį, mokamą už jam patiektas prekes ir suteiktas paslaugas, jo importuotas prekes ir Bendrijos viduje įsigytas prekes, jeigu jis jas naudoja:

1° apmokestinamiesiems sandoriams;

<…>“

5 Pagrindinės bylos aplinkybėms taikytinos redakcijos 1969 m. gruodžio 10 d. *Koninklijk besluit nr. 3, met betrekking tot de aftrekregeling voor de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde* (Karaliaus dekretas Nr. 3 dėl atskaitos taikant pridėtinės vertės mokestį) (*Belgisch Staatsblad*, 1969 m. gruodžio 12 d., p. 12006) 1 straipsnio 2 dalyje nurodyta:

„Jokiu atveju neatskaitomas mokestis už prekes ir paslaugas, kurias apmokestinamasis asmuo ketina naudoti privatiems poreikiams ar kitiems tikslams, nesusijusiems su jo ekonomine veikla.

Kai prekė ar paslauga skiriama iš dalies naudoti tokiems tikslams, atskaita neleidžiama tiek, kiek prekės ar paslaugos priskirtos prie šių tikslų. Šią dalį nustato apmokestinamasis asmuo prižiūrint mokesčių administratoriui.“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

6 *Vos Aannemingen* ekonominė veikla – daugiabučių namų statyba ir pardavimas. Kadangi šie pastatai pastatyti tretiesiems asmenims priklausančiuose žemės sklypuose, bendrosios nuosavybės teise priklausančias žemės sklypo dalis, tenkančias *Vos Aannemingen* parduodamiems butams, pardavinėjo patys žemės savininkai.

7 *Vos Aannemingen* padengia reklamos išlaidas, administracines išlaidas ir nekilnojamojo turto agentų komisinius, o vėliau atskaito visą su tuo susijusį PVM.

8 Atlikęs mokestinį patikrinimą kompetentingas Belgijos administratorius dėl laikotarpio nuo 1999 m. sausio 1 d. iki 2001 m. rugsėjo 30 d. laikėsi nuomonės, kad *Vos Aannemingen* galėjo atskaityti pirkimo PVM tik tiek, kiek jis susijęs vien su jos pastatytų pastatų pardavimu. Taigi administratorius apribojo šiai bendrovei suteiktą teisę į PVM atskaitą, pirkimo PVM sumą padauginęs iš trupmenos, kurios skaitiklis – pastato kaina, o vardiklis – pastato kaina, pridėta prie žemės sklypo kainos.

9 Taigi *Vos Aannemingen* buvo nurodyta sumokėti 92 313,99 EUR PVM sumą, prie kurios pridėti delspinigiai ir baudos.

10 *Vos Aannemingen*, išsaugodama visas teises, sumokėjo mokesčių administratoriaus reikalaujamas sumas, paskui pateikė prieštaravimą dėl šio mokėjimo nurodymo ir pareikalavo šias sumas grąžinti.

11 2016 m. kovo 21 d. sprendimu *Rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen* (Rytų Flandrijos pirmosios instancijos teismas, Belgija) patenkino *Vos Aannemingen* ieškinį.

12 Šis teismas nusprendė, kad, atsižvelgiant į tai, jog pastato ir žemės pardavimas yra vienas ir tas pats tiekimas, *Vos Aannemingen* sumokėtos reklamos, administracinės išlaidos ir nekilnojamojo turto agentų komisiniai, vertinami bendrai, gali būti laikomi įmonės vienintelės ekonominės veiklos, t. y. butų statybos ir pardavimo, bendrosiomis išlaidomis. Be to, minėtas teismas laikėsi nuomonės, kad aplinkybė, jog atitinkamų žemės sklypų savininkai galėjo gauti naudos iš reklamos paslaugų ir komisinius gaunančių nekilnojamojo turto agentų teikiamų paslaugų, turi būti laikoma šalutine, palyginti su *Vos Aannemingen* poreikiais.

13 Mokesčių administratorius dėl šio sprendimo pateikė apeliacinį skundą *Hof van beroep te Gent* (Gento apeliacinis teismas, Belgija), o šis 2017 m. lapkričio 28 d. sprendimu jį pripažino pagrįstu.

14 Minėtas teismas pirmiausia pažymėjo, kad neginčijama, jog PVM, kurio atskaitą iš dalies atmetė mokesčių administratorius, buvo susijęs tiek su tretiesiems asmenims priklausančių žemės sklypų, tiek su *Vos Aannemingen* pastatytų pastatų pardavimu.

15 Taigi jis laikėsi nuomonės, kad nors faktiškai yra tam tikras ryšys tarp pastatų ir žemės sklypų pardavimo, šis ryšys nebuvo tiesioginis ir nedelsiant atsirandantis, kaip tai suprantama pagal 2007 m. vasario 8 d. Sprendimą *Investrand* (C-435/05, EU:C:2007:87).

16 Šiuo klausimu minėtas teismas manė, kad pagrindinėje byloje teisiškai buvo galima atskirai parduoti žemės sklypus ir pastatus ir kad *Vos Aannemingen* turėjo galimybę pareikalauti iš žemės savininko sumokėti dalį reklamos, administracinių išlaidų ir nekilnojamojo turto agentų komisinių.

17 Be to, apeliacinis teismas laikėsi nuomonės, kad negalima teigti, jog pagrindinėje byloje nagrinėjamų žemės sklypų savininkai gauna tik „naudos“, kaip tai suprantama pagal 2013 m. liepos 18 d. Sprendimą *AES-3C Maritza East 1* (C-124/12, EU:C:2013:488), dėl to, kad *Vos Aannemingen* padengia išlaidas ir komisinius. Jis pabrėžė, kad šias išlaidas ir komisinius, kiek jie buvo susiję su žemės sklypų pardavimu, iš esmės turėjo padengti minėti savininkai.

18 Galiausiai šis teismas manė, kad nagrinėjamos išlaidos ir komisiniai taip pat nepatenka į bendrųjų *Vos Aannemingen* patirtų išlaidų kategoriją.

19 *Vos Aannemingen* dėl šio sprendimo pateikė kasacinį skundą *Hof van Cassatie* (Kasacinis Teismas, Belgija). Ši bendrovė, be kita ko, teigia, kad tuomet, kai pirkimo sandoris yra objektyviai sudarytas tam tikrai apmokestinamai pardavimo veiklai arba visai jai vykdyti, apmokestinamasis asmuo gali atskaityti visą pirkimo mokestį, net jei trečiasis asmuo taip pat gauna naudos iš šio sandorio, ir kad šis trečiasis asmuo paprastai turėtų padengti dalį išlaidų, jei asmeninė nauda trečiajam asmeniui yra šalutinė, palyginti su apmokestinamojo asmens verslo poreikiais.

20 Manydamas, kad iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos negalima tiksliai nustatyti, ar susiklosčius tokiai situacijai, kokia nagrinėjama pagrindinėje byloje, galima atskaityti visą pirkimo PVM, *Hof van Cassatie* (Kasacinis Teismas) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar [Šeštosios direktyvos] 17 straipsnį reikia aiškinti taip, kad aplinkybė, jog išlaidos yra naudingos ir trečiajam asmeniui, kaip tai yra tuomet, kai parduodant butus projekto vystytojas dengia reklamos ir administravimo išlaidas ar nekilnojamojo turto agentų komisinius, naudingus ir žemės sklypų savininkams, nepriešTarauja tam, kad šioms išlaidoms tenkantį PVM būtų galima visiškai atskaityti, jeigu nustatoma, jog tarp išlaidų ir apmokestinamojo asmens ekonominės veiklos yra tiesioginis ir nedelsiant atsirandantis ryšys, o nauda trečiajam asmeniui yra šalutinė, palyginti su apmokestinamojo asmens verslo poreikiais?

2. Ar šis principas taikomas ir tuomet, kai kalbama ne apie bendrąsias išlaidas, o apie išlaidas, priskiriamas prie konkrečių PVM apmokestinamųjų arba neapmokestinamųjų pardavimo sandorių, kaip šiuo atveju – viena vertus, butų pardavimo ir, kita vertus, žemės sklypo pardavimo?

3. Ar aplinkybė, jog apmokestinamasis asmuo turi galimybę (teisę) išlaidas iš dalies perkelti trečiajam asmeniui, kuriam jos naudingos, tačiau to nepadaro, turi kokios nors įtakos klausimui dėl galimybės atskaityti tokioms išlaidoms taikomą PVM?“

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl pirmojo klausimo

21 Pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies a punktą reikia aiškinti taip, kad aplinkybė, jog apmokestinamojo asmens – nekilnojamojo turto vystytojo – išlaidos, kurias jis kaip reklamos,

administracines išlaidas ir nekilnojamojo turto agentų komisinius patyrė parduodamas butus, yra naudingos ir trečiajam asmeniui, užkerta kelią tam, kad šis apmokestinamasis asmuo galėtų atskaityti visą pirkimo PVM, susijusį su šiomis išlaidomis, kai, pirma, yra tiesioginis ir nedelsiant atsirandantis ryšys tarp minėtų išlaidų ir apmokestinamojo asmens ekonominės veiklos ir, antra, nauda tretiesiems asmenims yra šalutinė, palyginti su apmokestinamojo asmens verslo poreikiais.

22 Pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies a punktą apmokestinamiesiems asmenims leidžiama iš jų mokėtinų mokesčių atskaityti PVM, kurį reikia sumokėti ar kuris sumokėtas šalies teritorijoje už prekes ar paslaugas, kurias jiems patiekė / suteikė ar dar patieks / suteiks kitas apmokestinamasis asmuo.

23 Pagal suformuotą jurisprudenciją šioje nuostatoje numatyta teisė yra vienas iš pagrindinių Sąjungos teisės aktuose nustatytos bendros PVM sistemos principų, todėl minėta teisė yra sudedamoji PVM mechanizmo dalis ir iš esmės negali būti ribojama (šiuo klausimu žr. 2017 m. birželio 14 d. Sprendimo *Compass Contract Services*, C-38/16, EU:C:2017:454, 33 punktą ir 2018 m. spalio 18 d. Sprendimo *Volkswagen Financial Services (UK)*, C-153/17, EU:C:2018:845, 39 punktą).

24 Šeštojoje direktyvoje nustatyta atskaitos sistema siekiama visiškai atleisti verslininką nuo vykdant bet kokią ekonominę veiklą mokėtino ar sumokėto PVM naštos. Taip bendra PVM sistema užtikrinamas visiškas bet kokios ekonominės veiklos apmokestinimo neutralumas, neatsižvelgiant į jos tikslą ar rezultatą, jeigu pati ši veikla iš esmės apmokestinama PVM (2019 m. liepos 3 d. Sprendimo *The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge*, C-316/18, EU:C:2019:559, 22 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

25 Tam, kad apmokestinamajam asmeniui būtų pripažinta teisė į pirkimo PVM atskaitą ir nustatyta tokios teisės apimtis, iš principo būtinas tiesioginis ir nedelsiant atsirandantis ryšys tarp konkretaus pirkimo sandorio ir vieno ar kelių pardavimo sandorių, suteikiančių teisę į atskaitą. Teisė į prekių ar paslaugų pirkimo PVM atskaitą faktiškai atsiranda tik tada, kai jų įsigijimo išlaidos buvo įtrauktos į apmokestinamųjų pardavimo sandorių, kurie suteikia teisę į atskaitą, kainą (2017 m. rugsėjo 14 d. Sprendimo *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, C-132/16, EU:C:2017:683, 28 punktas ir 2019 m. sausio 24 d. Sprendimo *Morgan Stanley & Co International*, C-165/17, EU:C:2019:58, 30 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

26 Teisė į atskaitą taip pat suteikiama apmokestinamajam asmeniui, net jei nėra tiesioginio ir nedelsiant atsirandančio ryšio tarp konkretaus pirkimo sandorio ir vieno ar kelių pardavimo sandorių, suteikiančių teisę į atskaitą, jei atitinkamos išlaidos už paslaugas sudaro dalį jo bendrųjų išlaidų ir yra sudedamoji jo tiekiamų prekių ar teikiamų paslaugų kainos dalis. Todėl iš tiesų tokios išlaidos turi tiesioginį ir nedelsiant atsirandantį ryšį su visa apmokestinamojo asmens ekonomine veikla (2017 m. rugsėjo 14 d. Sprendimo *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, C-132/16, EU:C:2017:683, 29 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

27 Nagrinėjamu atveju prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, kuris remiasi prielaida, kad egzistuoja tiesioginis ir nedelsiant atsirandantis ryšys tarp pagrindinėje byloje nagrinėjamų išlaidų ir visos apmokestinamojo asmens ekonominės veiklos, siekia išsiaiškinti, ar aplinkybė, kad trečiasis asmuo taip pat gauna naudos iš šių išlaidų, užkerta kelią tam, kad šis apmokestinamasis asmuo galėtų atskaityti visą pirkimo PVM, susijusį su šiomis išlaidomis.

28 Šiuo aspektu pasakytina, kad jei nustatytas tiesioginis ir nedelsiant atsirandantis ryšys tarp apmokestinamajam asmeniui suteiktų paslaugų ir jo ekonominės veiklos, aplinkybė, kad šios paslaugos naudingos ir trečiajam asmeniui, negali pateisinti su šiomis paslaugomis susijusios teisės į atskaitą nesuteikimo apmokestinamajam asmeniui (šiuo klausimu žr. 2017 m. rugsėjo 14 d. Sprendimo *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, C-132/16, EU:C:2017:683, 35 punktą), tačiau su sąlyga,

kad nauda, kurią trečiasis asmuo gauna iš tokios suteiktos paslaugos, yra šalutinė, palyginti su apmokestinamojo asmens poreikiais (šiuo klausimu žr. 2013 m. liepos 18 d. Sprendimo *AES-3C Maritza East 1*, C-124/12, EU:C:2013:488, 33 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

29 Šio sprendimo 24 punkte nurodytam PVM neutralumo principui prieštarautų, jei apmokestinamasis asmuo turėtų mokėti PVM nuo išlaidų, kurios yra skirtos jo apmokestinamajai veiklai, vien dėl to, kad trečiasis asmuo gauna šalutinę naudą (šiuo klausimu žr. 2013 m. liepos 18 d. Sprendimo *AES-3C Maritza East 1*, C-124/12, EU:C:2013:488, 36 punktą).

30 Be to, atkreiptinas dėmesys į tai, jog tam, kad nauda, kurią gauna trečiasis asmuo, galėtų būti laikoma šalutine, ji turi atsirasti dėl paslaugų teikimo apmokestinamojo asmens interesais (šiuo klausimu žr. 2013 m. liepos 18 d. Sprendimo *AES-3C Maritza East 1*, C-124/12, EU:C:2013:488, 33 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

31 Tuomet, kai atrodo, kaip yra šiuo atveju, jog išlaidos, atitinkančios reklamos, administracines išlaidas ir nekilnojamojo turto agentų komisinius, buvo patirtos dėl apmokestinamojo asmens interesų, remiantis šio sprendimo pirmesniame punkte nurodyta jurisprudencija, nauda, kurią iš šių išlaidų gavo tretieji asmenys, gali būti laikoma šalutine.

32 Tai reiškia, kad aplinkybė, kaip antai nagrinėjama pagrindinėje byloje, kad parduodamas jam priklausantį žemės sklypą trečiasis asmuo taip pat gauna naudos iš apmokestinamajam asmeniui suteiktų paslaugų, negali lemti šio apmokestinamojo asmens turimos teisės į PVM atskaitą apimties ribojimo.

33 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į pirmąjį klausimą reikia atsakyti: Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies a punktas turi būti aiškinamas taip, kad aplinkybė, jog apmokestinamojo asmens – nekilnojamojo turto vystytojo – išlaidos, kurias jis kaip reklamos, administracines išlaidas ir nekilnojamojo turto agentų komisinius patyrė parduodamas butus, yra naudingos ir trečiajam asmeniui, neužkerta kelio tam, kad šis apmokestinamasis asmuo galėtų atskaityti visą pirkimo PVM, susijusį su šiomis išlaidomis, kai, pirma, yra tiesioginis ir nedelsiant atsirandantis ryšys tarp minėtų išlaidų ir apmokestinamojo asmens ekonominės veiklos ir, antra, nauda tretiesiems asmenims yra šalutinė, palyginti su apmokestinamojo asmens verslo poreikiais.

Dėl antrojo klausimo

34 Antruoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės teiraujasi, ar Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies a punktas turi būti aiškinamas taip, kad aplinkybė, jog apmokestinamojo asmens patirtos išlaidos yra naudingos ir trečiajam asmeniui, užkerta kelią tam, kad šis apmokestinamasis asmuo galėtų visiškai atskaityti pirkimo PVM, susijusį su šiomis išlaidomis, kai jos yra ne apmokestinamojo asmens bendrosios išlaidos, o išlaidos, priskiriamos prie konkrečių pardavimo sandorių.

35 Pirmiausia primintina, kad teisė į atskaitą apmokestinamajam asmeniui pripažįstama ne tik tuomet, kai nagrinėjamų paslaugų išlaidos sudaro bendrųjų išlaidų, susijusių su apmokestinamojo asmens bendra ekonomine veikla, dalį, bet ir visų pirma tuomet, kai yra tiesioginis ir nedelsiant atsirandantis ryšys tarp pirkimo sandorio ir vieno ar daugiau pardavimo sandorių, suteikiančių teisę į atskaitą (šiuo klausimu žr. 2009 m. spalio 29 d. Sprendimo *SKF*, C-29/08, EU:C:2009:665, 60 punktą ir 2013 m. gegužės 30 d. Sprendimo *X*, C-651/11, EU:C:2013:346, 55 punktą).

36 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo antrojo klausimo formuluotėje aiškiai nurodytas atvejis, kai išlaidos, susijusios su suteiktomis paslaugomis, yra ne bendrosios išlaidos, bet priskiriamos prie konkrečių pardavimo sandorių, kai vienus iš jų atliko apmokestinamasis asmuo, o kitus – trečiasis asmuo.

37 Šiuo klausimu, kaip buvo priminta šio sprendimo 22 punkte, iš Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies a punkto matyti, kad apmokestinamieji asmenys gali iš mokesčio, kurį jie turi sumokėti, atskaityti PVM, mokėtiną ar sumokėtą šalies teritorijoje už kito apmokestinamojo asmens jiems suteiktas paslaugas, tik jei šios paslaugos naudojamos jų pačių apmokestinamiesiems sandoriams.

38 Taigi tokia teisė negali būti suteikiama išlaidų daliai, kuri susijusi ne su apmokestinamojo asmens sudarytais sandoriais, o su trečiųjų asmenų atliktais sandoriais, kaip antai žemės sklypų pardavimu, kaip yra pagrindinėje byloje.

39 Nagrinėjamu atveju jeigu paaiškėtų, kad dalis paslaugų, dėl kurių buvo patirta pagrindinėje byloje nagrinėjamų išlaidų, buvo naudojamos ne apmokestinamojo asmens statybų ir nekilnojamojo turto pardavimo sandoriams, o trečiųjų asmenų sudarytiems žemės sklypų pardavimo sandoriams, tiesioginis ir nedelsiant atsirandantis ryšys tarp šių paslaugų ir šios bendrovės apmokestinamųjų sandorių būtų iš dalies nutrauktas, todėl jis neturėtų teisės atskaityti PVM, tenkančio šiai išlaidų daliai (pagal analogiją žr. 2017 m. rugsėjo 14 d. Sprendimo *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, C-132/16, EU:C:2017:683, 39 punktą).

40 Kad galėtų apibrėžti apmokestinamojo asmens teisės į atskaitą apimtį, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi nustatyti, kuri dalis atitinkamų paslaugų buvo faktiškai suteikta, kad apmokestinamasis asmuo galėtų įgyvendinti savo apmokestinamuosius sandorius (šiuo klausimu žr. 2017 m. rugsėjo 14 d. Sprendimo *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, C-132/16, EU:C:2017:683, 34 punktą). Iš tiesų tik šios apimties pirkimo PVM bus laikomas taikomu apmokestinamajam asmeniui suteiktomis paslaugomis, kaip to reikalaujama pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies a punktą.

41 Tuo tikslu reikia remtis objektyviu apmokestinamojo asmens įsigytų paslaugų turiniu ir atsižvelgti į visas atitinkamų sandorių vykdymo aplinkybes (šiuo klausimu žr. 2017 m. rugsėjo 14 d. Sprendimo *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, C-132/16, EU:C:2017:683, 31 punktą ir 2018 m. spalio 17 d. Sprendimo *Ryanair*, C-249/17, EU:C:2018:834, 28 punktą).

42 Tokiomis aplinkybėmis, kaip pagrindinėje byloje, visų pirma reikšmingos paslaugų teikimo sutartys ir ekonominė bei komercinė realybė, o tai, remiantis suformuota jurisprudencija, yra pagrindinis kriterijus bendrai PVM sistemai taikyti, į kurį reikia atsižvelgti (šiuo klausimu žr. 2020 m. birželio 18 d. Sprendimo *KrakVet Marek Batko*, C-276/18, EU:C:2020:485, 61 punktą).

43 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į antrąjį klausimą reikia atsakyti: Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies a punktas turi būti aiškinamas taip, kad aplinkybė, jog apmokestinamojo asmens patirtos išlaidos yra naudingos ir trečiajam asmeniui, neužkerta kelio tam, kad šis apmokestinamasis asmuo galėtų atskaityti visą pirkimo PVM, susijusį su šiomis išlaidomis, kai jos yra ne apmokestinamojo asmens bendrosios išlaidos, o išlaidos, priskiriamos prie konkrečių pardavimo sandorių, jeigu minėtos išlaidos turi tiesioginį ir nedelsiant atsirandantį ryšį su apmokestinamojo asmens apmokestinamaisiais sandoriais, o tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, atsižvelgdamas į visas šių sandorių vykdymo aplinkybes.

Dėl trečiojo klausimo

44 Trečiuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia sužinoti, ar Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies a punktas turi būti aiškinamas taip, kad aplinkybė, jog apmokestinamasis asmuo turi galimybę perkelti dalį patirtų išlaidų trečiajam asmeniui, gavusiam iš jų naudos, turi įtakos šio apmokestinamojo asmens teisei atskaityti su šiomis išlaidomis susijusį PVM.

45 Kaip išplaukia iš atsakymo į antrąjį klausimą visų pirma šio sprendimo 43 punkte, aplinkybė, kad dalis apmokestinamojo asmens patirtų išlaidų buvo skirta ne jo paties apmokestinamiesiems sandoriams, o trečiojo asmens sudarytiems sandoriams, galėtų iš dalies nutraukti tiesioginį ir nedelsiant atsirandantį ryšį, kuris turi egzistuoti tarp pirkimo paslaugų įsigijimo ir pardavimo sandorio, ir taip užkirsti kelią apmokestinamajam asmeniui atskaityti visą su tuo susijusį PVM.

46 Tai, kad apmokestinamasis asmuo turi galimybę šiam trečiajam asmeniui perkelti dalį išlaidų, patirtų dėl minėtų paslaugų, žinoma, yra požymis, patvirtinantis išvadą, kad ši išlaidų dalis susijusi ne su apmokestinamojo asmens sudarytu pardavimo sandoriu, o su to trečiojo asmens įvykdytu sandoriu.

47 Vis dėlto vien šio veiksnio nepakanka, kad būtų nustatyta apmokestinamojo asmens turimos teisės į PVM atskaitą apimtis, nes, kaip matyti iš šio sprendimo 41 punkte nurodytos jurisprudencijos, taikant tiesioginio ryšio kriterijų reikia atsižvelgti į visas aplinkybes, kuriomis buvo vykdomi atitinkami sandoriai, o tai turi atlikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

48 Taigi į trečiąjį klausimą reikia atsakyti: Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies a punktas turi būti aiškinamas taip, kad tuo atveju, kai trečiasis asmuo gauna naudos iš apmokestinamojo asmens patirtų išlaidų, aplinkybė, kad jis turi galimybę perkelti šiam trečiajam asmeniui dalį taip patirtų išlaidų, kartu su visomis kitomis atitinkamų sandorių vykdymo aplinkybėmis yra vienas iš veiksnių, į kuriuos turi atsižvelgti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, siekdamas nustatyti apmokestinamojo asmens turimos teisės į PVM atskaitą apimtį.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

49 Kadangi šis procesas 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 (aštuntoji kolegija) nusprendžia:

1. **1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas, iš dalies pakeistos 1995 m. balandžio 10 d. Tarybos direktyva 95/7/EB, 17 straipsnio 2 dalies a punktas turi būti aiškinamas taip, kad aplinkybė, jog apmokestinamojo asmens – nekilnojamojo turto vystytojo – išlaidos, kurias jis kaip reklamos, administracines išlaidas ir nekilnojamojo turto agentų komisinius patyrė parduodamas butus, yra naudingos ir trečiajam asmeniui, neužkerta kelio tam, kad šis apmokestinamasis asmuo galėtų atskaityti visą pirkimo pridėtinės vertės mokestį, susijusį su šiomis išlaidomis, kai, pirma, yra tiesioginis ir nedelsiant atsirandantis ryšys tarp minėtų išlaidų ir apmokestinamojo asmens ekonominės veiklos ir, antra, nauda tretiesiems asmenims yra šalutinė, palyginti su apmokestinamojo asmens verslo poreikiais.**

2. **Šeštosios Direktyvos 77/388, iš dalies pakeistos Direktyva 95/7, 17 straipsnio 2 dalies a punktas turi būti aiškinamas taip, kad aplinkybė, jog apmokestinamojo asmens patirtos išlaidos yra naudingos ir trečiajam asmeniui, neužkerta kelio tam, kad šis apmokestinamasis asmuo galėtų atskaityti visą pirkimo pridėtinės vertės mokestį, susijusį su šiomis išlaidomis, kai jos yra ne apmokestinamojo asmens bendrosios išlaidos, o išlaidos, priskiriamos prie konkrečių pardavimo sandorių, jeigu minėtos išlaidos turi tiesioginį ir nedelsiant atsirandantį ryšį su apmokestinamojo asmens apmokestinamaisiais sandoriais, o tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, atsižvelgdamas į visas šių sandorių vykdymo aplinkybes.**

3. Šeštosios direktyvos 77/388, iš dalies pakeistos Direktyva 95/7, 17 straipsnio 2 dalies a punktas turi būti aiškinamas taip, kad tuo atveju, kai trečiasis asmuo gauna naudos iš apmokestinamojo asmens patirtų išlaidų, aplinkybė, kad jis turi galimybę perkelti šiam trečiajam asmeniui dalį taip patirtų išlaidų, kartu su visomis kitomis atitinkamų sandorių vykdymo aplinkybėmis yra vienas iš veiksnių, į kuriuos turi atsižvelgti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, siekdamas nustatyti apmokestinamojo asmens turimos teisės į PVM atskaitą apimtį.

Parašai.