

62017CJ0320

TEISINGUMO TEISMO (septintoji kolegija) SPRENDIMAS

2018 m. liepos 5 d. (*1)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Pridėtinis vertės mokestis (PVM) – Direktyva 2006/112/EB – 2, 9 ir 168 straipsniai – Ekonominė veikla – Kontroliuojančiosios bendrovės tiesioginis arba netiesioginis dalyvavimas valdant savo patronuojamąsias bendroves – Kontroliuojančiosios bendrovės nekilnojamojo turto nuoma savo patronuojamajai bendrovei – Pirkimo mokesčio atskaita – Kontroliuojančiosios bendrovės sumokėtas PVM už išlaidas, patirtas siekiant įsigyti kitą įmonių kapitalo dalį“

Byloje C-320/17

dėl Conseil d'État (Valstybės Taryba, Prancūzija) 2017 m. gegužės 22 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2017 m. gegužės 29 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Marle Participations SARL

prieš

Ministre de l'Économie ir des Finances

TEISINGUMO TEISMAS (septintoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas A. Rosas (pranešėjas), teisėjai C. Toader ir E. Jarašiūnas,

generalinis advokatas P. Mengozzi,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

–

Marle Participations SARL, atstovaujamo advokato L. Poupot,

–

Prancūzijos vyriausybės, atstovaujamos D. Colas ir E. de Moustier ir A. Alidière,

–

Ispanijos vyriausybės, atstovaujamos S. Jiménez García,

–

Austrijos vyriausybės, atstovaujamos G. Eberhard,

–

Europos Komisijos, atstovaujamos R. Lyal ir N. Gossement,

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

priima šį

Sprendimą

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) 2, 9 ir 168 straipsnių išaiškinimo.

2

Šis prašymas pateiktas nagrinėjant Marle Participations SARL ir ministre de l'Économie et des Finances (Ekonomikos ir finansų ministras) ginčą dėl ieškovės pagrindinėje byloje sumokėto pridėtinės vertės mokesčio (PVM), susijusio su akcijų sigijimo sandoriais, atskaitymo.

Sąjungos teisinis pagrindas

3

Direktyvos PVM 2 straipsnio 1 dalies c punkte nustatyta:

„PVM objektas yra šie sandoriai:

<...>

c)

paslaugų teikimas už atlygą valstybės narės teritorijoje, kai paslaugas teikia 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 laisvųjų profesijų veiklą. Visų pirma ekonomine veikla laikomas materialiojo ar nematerialiojo turto naudojimas siekiant gauti nuolatinių pajamų.“

5

Minėtos direktyvos 135 straipsnyje nurodyta:

„1. Valstybės narės PVM neapmokestina šie sandoriai, pagal kuriuos:

<...>

1)

nekilnojamojo turto lizing? ar nuom?.

2. 1 dalies I punkte numatyta išimtis netaikoma:

a)

apgyvendinimo paslaug?, kaip jas apibr?žia valstybi? nari? ?statymai, teikimui viešbu?iuose ar panaši? veikl? vykdan?iose ?staigose, ?skaitant apgyvendinim? poilsiaviet?se ar stovyklauti ?rengtose vietose;

b)

transporto priemoni? stov?jimui skirt? patalp? ir aikšteli? nuomai;

<...>

Valstyb?s nar?s gali numatyti kitus neapmokestinamus sandorius, kuriems taikomas 1 dalies 1 punktas.“

6

Tos pa?ios direktyvos 137 straipsnyje numatyta:

„1. Valstyb?s nar?s gali suteikti apmokestinamiesiems asmenims teis? pasirinkti apmokestinti šiuos sandorius:

<...>

d)

nekilnojamojo turto lizing? ar nuom?.

2. Valstyb?s nar?s nustato išsamias taisykles, kuriomis reglamentuojamas 1 dalyje nurodytos galimyb?s naudojimas.

Valstyb?s nar?s gali apriboti šios pasirinkimo teis?s taikymo srit?.“

7

PVM direktyvos 167 straipsnis išd?styta taip:

„Teis? ? atskait? atsiranda, atsiradus prievolei apskai?iuoti atskaitytin? PVM.“

8

Direktyvos 168 straipsnis suformuluotas taip:

„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)

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

b)

mokėtiną PVM už sandorius, kurie laikomi prekių tiekimu arba paslaugų teikimu pagal 18 straipsnio a punktą ir 27 straipsnį;

c)

mokėtiną PVM už prekių įsigijimą Bendrijos viduje pagal 2 straipsnio 1 dalies b punkto i papunktį;

d)

mokėtiną PVM už sandorius, kurie laikomi įsigijimu Bendrijos viduje pagal 21 ir 22 straipsnius;

e)

mokėtiną arba sumokėtą PVM už prekių importą į tą valstybę narę.“

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

9

Marle Participations yra Marle grupės kontroliuojančioji bendrovė, kuri užsiima ortopedinių implantų gamyba. Jos tikslas yra, be kita ko, valdyti keleto grupės patronuojamųjų bendrovių, kurioms ji taip pat nuomoja nekilnojamojo turto, akcijas.

10

Iš Teisingumo Teismui pateiktos bylos medžiagos matyti, kad nuo 2009 m. Marle Participations vykdė restruktūrizacijos operaciją, dėl kurios buvo perleista ir įsigyta vertybinių popierių. Ji atskaitė visą PVM už su šiomis restruktūrizacijos operacijomis susijusias išlaidas.

11

Patikrinęs jos apskaitę mokesčių administratorius suabejojo šios bendrovės atlikta PVM atskaita ir dėl to jai nusiuntė priminimus dėl PVM sumokėjimo, nes manė, jog išlaidos, už kurias ji prašė leisti atskaityti PVM, buvo iš esmės susijusios su kapitalo sandoriais, kurie nepateka į PVM taikymo sritį.

12

Marle Participations nesėkmingai užginčijo šiuos priminimus dėl PVM sumokėjimo Tribunal administratif de Châlons-en-Champagne (Šampanės Šalono administracinis teismas, Prancūzija), paskui Cour administrative d'appel de Nancy (Nansi apeliacinis administracinis teismas, Prancūzija).

13

Ši bendrovė pateikė kasacinį skundą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui.

Sprendime dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą remdamasi 2001 m. rugsėjo 27 d. Sprendimu *Cibo Participations* (C-16/00, EU:C:2001:495) ir 2015 m. liepos 16 d. Sprendimu *Larentia + Minerva et Marenave Schiffahrt* (C-108/14 ir C-109/14, EU:C:2015:496) Conseil d'État (Valstybės Taryba, Prancūzija) patikslina, kad iš PVM direktyvos 168 straipsnio matyti, jog nors paprastas akcijų įsigijimas ir turėjimas neturi būti laikomas ekonomine veikla, suteikiantis jas įsigyjantiems ir turintiems subjektui apmokestinamojo asmens statusą, yra kitaip, jeigu įsigyjant akcijų imama tiesiogiai arba netiesiogiai dalyvauti valdant bendrovę, kuri akcijų įsigyjama, vykdančią PVM apmokestinamuosius sandorius, pavyzdžiui, finansinių, komercinių ir techninių paslaugų teikimą šioms bendrovėms.

Be to, iš 2015 m. liepos 16 d. Sprendimo *Larentia + Minerva ir Marenave Schiffahrt* (C-108/14 ir C-109/14, EU:C:2015:496) matyti, kad išlaidos, susijusios su kontroliuojančiosios bendrovės patronuojamųjų bendrovių akcijų įsigijimu, kurias patiria kontroliuojantieji bendrovę, dalyvaujanti valdant šias patronuojamąsias bendroves ir taip vykdančią ekonominę veiklą, turi būti laikomos bendrosiomis šios bendrovės išlaidomis, ir dėl sumokėto už šias išlaidas mokesčio iš esmės atsiranda teisė visą mokesčio atskaitę.

Vis dėlto prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad nagrinėjamu atveju tik paslaugos, kurias bendrovė *Marle Participations* suteikė patronuojamosioms bendrovėms ir dėl kurių ji patyrė išlaidų, siekdama įsigyti jų akcijų, ar kurias ji siekė teikti šioms patronuojamosioms bendrovėms, buvo susijusios su nekilnojamojo turto nuoma.

Tokiomis aplinkybėmis Conseil d'État (Valstybės Taryba) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Ar kontroliuojančiosios bendrovės nekilnojamojo turto nuoma patronuojamajai bendrovei reiškia tiesioginę arba netiesioginę dalyvavimą valdant šią patronuojamąją bendrovę ir todėl šios patronuojamosios bendrovės akcijų įsigijimas ir turėjimas gyja ekonominės veiklos pobūdį, kaip tai suprantama pagal [PVM] direktyvą, ir, jei taip, kokiomis sąlygomis?“

Dėl prejudicinio klausimo

Savo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės teiraujasi, ar PVM direktyva turi būti aiškinama taip, kad kontroliuojančiosios bendrovės nekilnojamojo turto nuoma patronuojamajai bendrovei reiškia dalyvavimą valdant šią patronuojamąją bendrovę, kuris turi būti laikomas ekonomine veikla, kaip tai suprantama pagal šios direktyvos 9 straipsnio 1 dalį, dėl kurios atsiranda teisė PVM už šios bendrovės išlaidas, patirtas siekiant įsigyti šios patronuojamosios bendrovės akcijų, atskaitę, ir, jeigu taip, kokiomis sąlygomis.

Pirmiausia reikia priminti, kad, nors PVM direktyva nustato labai plačią PVM taikymo sritį, šis mokestis taikomas tik ekonominei veiklai (2009 m. spalio 29 d. Sprendimo Komisija / Suomija,

C?246/08, EU:C:2009:671, 34 punktas). Iš ties? iš šios direktyvos 2 straipsnio matyti, kad PVM apmokestinamas paslaug? teikimas valstyb?s nar?s teritorijoje, tik kai už atlyg? paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks (2017 m. sausio 12 d. Nutarties MVM, C?28/16, EU:C:2017:7, 24 punktas).

20

Pagal min?tos direktyvos 9 straipsnio 1 dal? apmokestinamasis asmuo – tai asmuo, kuris savarankiškai vykdo ekonomin? veikl?, kad ir koks tos veiklos tikslas ar rezultatas.

21

Direktyvos PVM 9 straipsnio 1 dalyje ši „ekonomin?s veiklos“ s?voka apibr?žta kaip apimanti visoki? gamintoj?, prekiautoj? ir kit? paslaugas teikian?i? asmen? veikl?, ?skaitant, be kita ko, materialiojo ir nematerialiojo turto naudojim?, siekiant gauti nuolatini? pajam?.

22

Ši? apibr?ž?i? analiz? parodo „ekonomin?s veiklos“ s?vokos taikymo srities apimt? ir jos objektyv? pob?d?, t. y. vertinama pati veikla, neatsižvelgiant ? jos tikslus ar rezultatus. Paprastai veikla kvalifikuojama kaip „ekonomin?“, jeigu ji yra nuolatin? ir vykdoma už atlyg?, kur? gauna j? atlik?s subjektas (2009 m. spalio 29 d. Sprendimo Komisija / Suomija, C?246/08, EU:C:2009:671, 37 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

23

Be to, kaip matyti iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos, pagal PVM sistem? apmokestinamos ?kin?s operacijos reiškia, jog egzistuoja šali? sandoris, kuriame numatyta kaina arba atlygis (2009 m. spalio 29 d. Sprendimo Komisija / Suomija, C?246/08, EU:C:2009:671, 43 punktas), ir paslaugos teikiamos už atlyg?, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 2 straipsn?, tik jei tarp paslaugos teik?jo ir gav?jo egzistuoja teisinis ryšys (2009 m. spalio 29 d. Sprendimo Komisija / Suomija, C?246/08, EU:C:2009:671, 45 punktas).

24

Taip pat reikia priminti, kad, remiantis suformuota Teisingumo Teismo jurisprudencija, teis? ? PVM atskait?, kaip numatyta PVM direktyvos 167 ir paskesniuose straipsniuose, yra pagrindinis bendrai PVM sistemai b?dingas principas ir iš esm?s negali b?ti ribojama. Ji nedelsiant taikoma visiems mokes?iams, sumok?tiems sudarant pirkimo sandorius (2017 m. sausio 12 d. Nutarties MVM, C?28/16, EU:C:2017:7, 26 punktas).

25

Atskaitos sistemos tikslas yra atleisti verslininkus nuo vykdant ekonomin? veikl? sumok?to arba mok?tino PVM naštos. Tod?l bendra PVM sistema užtikrinamas bet kokios ekonomin?s veiklos apmokestinimo neutralumas, neatsižvelgiant ? šios veiklos tikslus ar rezultat?, jeigu pati ši veikla iš principo apmokestinama PVM (2017 m. sausio 12 d. Nutarties MVM, C?28/16, EU:C:2017:7, 27 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

26

Vis d?lto iš PVM direktyvos 168 straipsnio a punkto matyti, jog tam, kad b?t? galima pasinaudoti teise ? atskait?, reikia, kad, pirma, suinteresuotasis asmuo b?t? „apmokestinamasis asmuo“, kaip tai suprantama pagal ši? direktyv?, ir, antra, prekes ar paslaugas, kuriomis remiamasi siekiant

pagrįsti ši teisė, apmokestinamasis asmuo naudoti savo apmokestinamiesiems pardavimo sandoriams ir šios prekės būtų patiekto ar paslaugos suteiktos kito apmokestinamojo asmens (2017 m. spalio 19 d. Sprendimo Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, 39 punktą).

27

Konkrečiai kalbant, dėl kontroliuojančiosios bendrovės teisės į atskaitą pažymėtina, kad Teisingumo Teismas jau nusprendė, jog kontroliuojančioji bendrovė, kurios vienintelis tikslas – įsigyti kitą įmonių kapitalo dalį ir tiesiogiai ar netiesiogiai nedalyvauti valdant šias įmones, nepažeidžiant šios kontroliuojančiosios bendrovės, kaip akcininkės ar dalininkės, teisės, neturi PVM apmokestinamojo asmens statuso, kaip jis suprantamas pagal PVM direktyvos 9 straipsnį, taip pat neturi teisės į atskaitą pagal šios direktyvos 167 ir 168 straipsnius (2015 m. liepos 16 d. Sprendimo Larentia + Minerva ir Marenave Schiffahrt, C-108/14 ir C-109/14, EU:C:2015:496, 18 punktą).

28

Vien paprastas bendrovės kapitalo dalį įsigijimas ir turėjimas neturi būti laikomas ekonomine veikla, kaip ji suprantama pagal PVM direktyvą, dėl kurios ji vykdomas asmuo būtų apmokestinamojo asmens statusas. Iš tiesų vien kitą įmonių kapitalo dalį įsigijimas nėra turto naudojimas siekiant gauti nuolatinių pajamų, nes dėl šio kapitalo dalies turėjimo galimi dividendų gavimas yra paprasčiausiai turto nuosavybės turėjimo rezultatas (2015 m. liepos 16 d. Sprendimo Larentia + Minerva ir Marenave Schiffahrt, C-108/14 ir C-109/14, EU:C:2015:496, 19 punktą).

29

Vis dėlto Teisingumo Teismas nusprendė, kad kitaip yra tada, kai turint kapitalo dalį kartu tiesiogiai ir netiesiogiai dalyvaujama valdant bendroves, kurių kapitalo dalys perimamos nepažeidžiant asmens, dalyvaujančio valdant kapitalą, teisės, kurias jis turi kaip akcininkas ar dalininkas (žr., be kita ko, 2000 m. lapkričio 14 d. Sprendimo Floridienne ir Berginvest, C-142/99, EU:C:2000:623, 18 punktą; 2001 m. rugsėjo 27 d. Sprendimo Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495, 20 punktą; 2012 m. rugsėjo 6 d. Sprendimo Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, 33 punktą ir 2015 m. liepos 16 d. Sprendimo Larentia + Minerva et Marenave Schiffahrt, C-108/14 ir C-109/14, EU:C:2015:496, 20 punktą).

30

Iš suformuotos Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad kontroliuojančiosios bendrovės dalyvavimas valdant bendroves, kurių kapitalo dalį ji turi, yra ekonominė veikla, kaip ji suprantama pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalį, jei valdant vykdomi pagal šios direktyvos 2 straipsnį apmokestinami PVM sandoriai, kaip antai kontroliuojančiosios bendrovės administraciniai, apskaitos, finansiniai, komerciniai, informatikos ir techniniai paslaugų teikimas patronuojamiesiems bendrovėms (žr., be kita ko, 2000 m. lapkričio 14 d. Sprendimo Floridienne ir Berginvest, C-142/99, EU:C:2000:623, 19 punktą; 2001 m. rugsėjo 27 d. Sprendimo Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495, 22 punktą ir 2001 m. rugsėjo 6 d. Sprendimo Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, 34 punktą).

31

Šiuo klausimu pažymėtina, kad Teisingumo Teismo jurisprudencijoje minimi veiklos pavyzdžiai, kurie reiškia kontroliuojančiosios bendrovės dalyvavimą valdant savo patronuojamąsias bendroves, nėra išsamūs.

Todėl „dalyvavimo valdant savo patronuojamąją bendrovę“ sąvoka turi būti suprantama kaip apimanti visas kontroliuojančiosios bendrovės savo patronuojamąją bendrovę naudai atliekamas operacijas, sudarančias ekonominę veiklą, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvą.

Nagrinėjamu atveju iš Teisingumo Teismui pateiktos bylos medžiagos matyti, kad tik paslaugos, kurias bendrovė Marle Participations suteikė patronuojamosioms bendrovėms ir dėl kurių ji patyrė išlaidų, siekdama įsigyti į akciją, ar kurias ji siekė teikti šioms patronuojamosioms bendrovėms, buvo susijusios su nekilnojamojo turto, naudojamo veiklą vykdančios patronuojamosios bendrovės kaip nauja gamybos vieta, nuoma.

Šiuo klausimu taip pat primintina, kad nuomos sandorių apmokestinimas yra PVM direktyvos 137 straipsnio 1 dalies d punkte numatyta galimybė, kurią Sąjungos teisės aktų leidėjas suteikė valstybėms narėms, nukrypdamas nuo šios direktyvos 135 straipsnio 1 dalies I punkte nustatytos bendrosios taisyklės, pagal kurią nuomos sandoriai yra neapmokestinami PVM. Taigi pasinaudodamos šia galimybe valstybės narės gali asmenims, kuriems taikomas šis neapmokestinimas, suteikti galimybę jo atsisakyti (šiuo klausimu žr. 2006 m. sausio 12 d. Sprendimo Turn- und Sportunion Waldburg, C-246/04, EU:C:2006:22, 26 ir 27 punktai).

Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta šio sprendimo 19–23 ir 34 punktuose, kontroliuojančiosios bendrovės nekilnojamojo turto nuoma patronuojamajai bendrovei reiškia dalyvavimą valdant šią patronuojamąją bendrovę, kuris turi būti laikomas ekonomine veikla, kaip tai suprantama pagal šios direktyvos 9 straipsnio 1 dalį, dėl kurios atsiranda teisė į PVM už šios bendrovės išlaidas, patirtas siekiant įsigyti šios patronuojamosios bendrovės akciją, atskaitą, su sąlyga, kad šis paslaugų teikimas yra nuolatinis, atliekamas už atlygą ir yra apmokestinamas, o tai reiškia, kad ši nuoma nėra neapmokestinama ir kad egzistuoja tiesioginis ryšys tarp paslaugų teikėjo suteiktos paslaugos ir gauto atlygio iš paslaugos gavėjo. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi patikrinti, ar šios sąlygos vykdytos jo nagrinėjamoje byloje.

Dėl naudojimosi teise į atskaitą sąlygų ir, konkrečiai kalbant, šios teisės apimtį primintina, kad 2015 m. liepos 16 d. Sprendime Larentia + Minerva et Marenave Schiffahrt (C-108/14 ir C-109/14, EU:C:2015:496, 33 punktas) Teisingumo Teismas jau nusprendė, jog išlaidos, susijusios su kontroliuojančiosios bendrovės patronuojamąją bendrovę kapitalo dalių įsigijimu, kurias patiria kontroliuojančioji bendrovė, dalyvaujanti valdant šias patronuojamąsias bendroves ir taip vykdančią ekonominę veiklą, turi būti laikomos priskirtomis prie šios bendrovės ekonominės veiklos ir dėl sumokėto už šias išlaidas PVM iš esmės atsiranda teisė į viso PVM atskaitą.

Vis dėlto išlaidos, susijusios su kontroliuojančiosios bendrovės patronuojamąją bendrovę kapitalo dalių įsigijimu, kurias patiria kontroliuojančioji bendrovė, dalyvaujanti valdant tik kai kurias patronuojamąsias bendroves ir, atvirkščiai, kitą patronuojamąją bendrovę atžvilgiu nevykdanti ekonominės veiklos, turi būti laikomos tik iš dalies priklausančiomis bendrosioms išlaidoms, ir gali būti atskaityta už šias išlaidas sumokėto PVM dalis, susijusi su ekonomine veikla pagal

paskirstymo kriterijus, nustatytus valstybių narių, kurios, naudodamosi šia diskrecija, privalo atsižvelgti į PVM direktyvos tikslą ir struktūrą ir pagal tai numatyti skaičiavimo būdą, kuris objektyviai atspindėtų realų pirkimo išlaidų priskyrimą ekonominei ir neekonominei veiklai; tai turi patikrinti nacionaliniai teismai (2015 m. liepos 16 d. Sprendime Larentia + Minerva et Marenave Schiffahrt, C-108/14 ir C-109/14, EU:C:2015:496, 33 punktas).

38

Taigi pagrindinis klausimas byloje prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi įvertinti, ar akcijų įsigijimas, dėl kurio atsirado išlaidų, už kurias sumokėta PVM Marle Participations prašoma leisti atskaityti, yra susijęs tik su patronuojamosiomis bendrovėmis, kurioms ši bendrovė išnuomojo pastatą, ar ir su kitomis patronuojamosiomis bendrovėmis.

39

Vadinasi, atsižvelgdamas į turimus rodymus ir turėdamas omenyje šio sprendimo 36 ir 37 punktuose nurodytus kriterijus, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turėtų nustatyti, ar Marle Participations gali atskaityti pirkimo PVM ir kiek.

40

Be to, pažymėtina, kad vertinant kontroliuojančiajai bendrovei, kuri tiesiogiai arba netiesiogiai dalyvauja valdant savo patronuojamąsias bendroves, kurių akcijų ji įsigijo, suteiktiną teisę atskaiti negalima atsižvelgti į šios bendrovės apyvartą iš jos patronuojamosioms bendrovėms suteiktą nuomos paslaugų ir pajamas, kurias ji uždirbo iš jo kapitalo dalių turėjimo, siekiant užkirsti kelią tam, kad šia teise būtų naudojama sukiaujant arba piktnaudžiaujant.

41

Savaime suprantama, iš suformuotos jurisprudencijos matyti, kad gali būti atsisakyta suteikti teisę atskaiti, jei remiantis objektyviais rodymais nustatoma, kad šios teisės prašoma sukiaujant ar piktnaudžiaujant. Iš tikrųjų kova su galimu sukiavimu, mokesčių vengimu ir piktnaudžiovimu, be abejo, yra PVM direktyvoje pripažintas ir jį siekiamas tikslas, o ginčo dalyviai negali remtis Sąjungos teisės normomis sukiaudami ar piktnaudžiaudami (2012 m. birželio 21 d. Sprendimo Mahagében ir Dávid, C-80/11 ir C-142/11, EU:C:2012:373, 42 ir 43 punktai ir juose nurodyta jurisprudencija ir 2017 m. spalio 19 d. Sprendimo Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, 43 punktas).

42

Vis dėlto valstybių narių nustatytos priemonės neturi viršyti to, kas būtina šiems tikslams pasiekti. Vadinasi, jos neturi būti naudojamos taip, kad dėl jų sistemingai būtų abejojama teise į PVM atskaitą, todėl ir PVM neutralumu, kuris yra bendros PVM sistemos pagrindinis principas (2012 m. birželio 21 d. Sprendimo Mahagében ir Dávid, C-80/11 ir C-142/11, EU:C:2012:373, 57 punktas ir 2017 m. spalio 19 d. Sprendimo Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, 50 punktas).

43

Taigi, pirma, iš suformuotos jurisprudencijos matyti, kad kontroliuojančiosios bendrovės, dalyvavusios valdant patronuojamąją bendrovę, patirtos išlaidos už įvairias paslaugas, kurias ji gavo įsigydama šios patronuojamosios bendrovės kapitalo dalių, priskiriamos prie bendrą apmokestinamojo asmens išlaidų ir todėl įeina į jos produktų kainą, dėl to atsiranda tiesioginis ir nedelsiant kylantis ryšys su visa šios kontroliuojančiosios bendrovės ekonomine veikla (2000 m. lapkričio 14 d. Sprendimo Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495, 35 punktas ir 2009 m.

44

Antra, reikia užtikrinti teisę PVM atskaitai jai netaikant papildomų kriterijų, susijusių, be kita ko, su apmokestinamojo asmens ekonomine veikla pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalį, pagal kurią apmokestinamasis asmuo – tai „asmuo, kuris savarankiškai bet kurioje vietoje vykdo ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į tos veiklos tikslą ar rezultatą“.

45

Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į pateiktą klausimą reikia atsakyti taip: PVM direktyva turi būti aiškinama taip, kad kontroliuojančiosios bendrovės nekilnojamojo turto nuoma patronuojamajai bendrovei reiškia „dalyvavimą valdant“ šią patronuojamąją bendrovę, kuris turi būti laikomas ekonomine veikla, kaip tai suprantama pagal šios direktyvos 9 straipsnio 1 dalį, dėl kurios atsiranda teisę PVM už šios bendrovės išlaidas, patirtas siekiant įsigyti šios patronuojamosios bendrovės kapitalo dalį, atskaitai, su sąlyga, kad šis paslaugų teikimas yra nuolatinis, kad yra atliekamas už atlygą ir kad ši nuoma nėra neapmokestinama, o tai reiškia, kad ši nuoma nėra neapmokestinama ir kad egzistuoja tiesioginis ryšys tarp paslaugų teikėjo suteiktos paslaugos ir gauto atlygio iš paslaugos gavėjo. Su patronuojamąją bendrove kapitalo dalį įsigijimu susijusios išlaidos, kurias patiria kontroliuojančioji bendrovė, kuri dalyvauja jas valdant išnuomodama nekilnojamojo turto ir kuri vykdo ekonominę veiklą, turi būti laikomos sudarančiomis dalį bendrąją išlaidą, ir turi būti atskaitomas iš principo visas už šias išlaidas sumokėtas PVM.

46

Išlaidos, susijusios su kontroliuojančiosios bendrovės patronuojamąją bendrove kapitalo dalį įsigijimu, kurias patiria kontroliuojančioji bendrovė, dalyvaujanti valdant tik kai kurias patronuojamąsias bendroves ir, atvirkščiai, kitą patronuojamąją bendrovę atžvilgiu nevykdanti ekonominės veiklos, turi būti laikomos tik iš dalies priklausančiomis bendrosioms išlaidoms, ir gali būti atskaityta už šias išlaidas sumokėto PVM dalis, susijusi su ekonomine veikla pagal paskirstymo kriterijus, nustatytus valstybių narių, kurios, naudodamosi šia diskrecija, privalo atsižvelgti į minėtos direktyvos tikslą ir struktūrą ir pagal tai numatyti skaičiavimo būdą, kuris objektyviai atspindėtų realų pirkimo išlaidų priskyrimą ekonominei ir neekonominei veiklai; tai turi patikrinti nacionalinis teismas.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

47

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 (septintoji kolegija) nusprendžia:

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos turi būti aiškinama taip, kad kontroliuojančiosios bendrovės nekilnojamojo turto nuoma patronuojamajai bendrovei reiškia „dalyvavimą valdant“ šią patronuojamąją bendrovę, kuris turi būti laikomas ekonomine veikla, kaip tai suprantama pagal šios direktyvos 9 straipsnio 1 dalį, dėl

kurios atsiranda teisė ? pridėtinės vertės mokesčio (PVM) už šios bendrovės išlaidas, patirtas siekiant įsigyti šios patronuojamosios bendrovės kapitalo dalį, atskaitė, su sąlyga, kad šis paslaugų teikimas yra nuolatinis, atliekamas už atlygą ir yra apmokestinamas, o tai reiškia, kad ši nuoma nėra neapmokestinama ir kad egzistuoja tiesioginis ryšys tarp paslaugų teikėjo suteiktos paslaugos ir gauto atlygio iš paslaugos gavėjo. Su patronuojamąją bendrove kapitalo dalį įsigijimu susijusios išlaidos, kurias patiria kontroliuojančioji bendrovė, kuri dalyvauja jas valdant išnuomodama nekilnojamojo turto ir kuri vykdo ekonominę veiklą, turi būti laikomos sudarančiomis dalį bendrąją išlaidą, ir turi būti atskaitomas iš principo visas už šias išlaidas sumokėtas PVM.

Išlaidos, susijusios su kontroliuojančiosios bendrovės patronuojamąją bendrove kapitalo dalį įsigijimu, kurias patiria kontroliuojančioji bendrovė, dalyvaujanti valdant tik kai kurias patronuojamąsias bendroves ir, atvirkščiai, kitą patronuojamąją bendrovę atžvilgiu nevykdanti ekonominės veiklos, turi būti laikomos tik iš dalies priklausančiomis bendrosioms išlaidoms, ir gali būti atskaityta dalis už šias išlaidas sumokėto PVM, susijusi su ekonomine veikla pagal paskirstymo kriterijus, nustatytus valstybių narių, kurios, naudodamosi šia diskrecija, privalo atsižvelgti į minėtos direktyvos tikslą ir struktūrą ir pagal tai numatyti skaičiavimo būdą, kuris objektyviai atspindėtų realų pirkimo išlaidų priskyrimą ekonominei ir neekonominei veiklai; tai turi patikrinti nacionalinis teismas.

Parašai.

(*1) Proceso kalba: prancūzų.