

Laikina versija

TEISINGUMO TEISMO (šeštoji kolegija) SPRENDIMAS

2018 m. lapkričio 8 d.(*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Bendra pridėtinės vertės mokesčio (PVM) sistema – Planas perleisti antro laipsnio patronuojamosios bendrovės akcijas – Išlaidos, susijusios su paslauga, gauta dėl šio perleidimo, teikimu – Nevykdytas perleidimas – Prašymas dėl sumokėto pirkimo mokesčio atskaitos – PVM taikymo sritis“

Byloje C-502/17

dėl *Vestre Landsret* (Vakarų regiono apeliacinis teismas, Danija) 2017 m. rugpjūčio 15 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2017 m. rugpjūčio 18 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

C&D Foods Acquisition ApS

prieš

Skatteministeriet

TEISINGUMO TEISMAS (šeštoji kolegija),

kurį sudaro pirmosios kolegijos pirmininkas J.-C. Bonichot, einantis šeštosios kolegijos pirmininko pareigas, teisėjai A. Arabadžiev ir C. G. Fernlund (pranešėjai),

generalinį advokatą J. Kokott,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- *C&D Foods Acquisition ApS*, atstovaujamos advokatų T. Frøbert ir K. Bastian,
- Danijos vyriausybės, atstovaujamos J. Nymann-Lindegren, padedamo advokato D. Auken,
- Europos Komisijos, atstovaujamos R. Lyal ir N. Gossement,

susipažinęs su 2018 m. rugsėjo 6 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

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) išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *C&D Foods Acquisition ApS* (toliau – *C&D Foods*) ir *Skatteministeriet* (Mokesčių ministerija, Danija) ginčą dėl šios institucijos atsisakymo leisti atskaityti pridėtinės vertės mokestį (PVM), sumokėtą perkant konsultavimosi paslaugas, kuriomis ta bendrovė naudojosi gyvendindama antro laipsnio patronuojamosios bendrovės, kuriai ji teikė administravimo ir informacinių technologijų paslaugas, akcijų perleidimo planą; tas perleidimas nebuvo vykdytas.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„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 Direktyvos 2006/112 168 straipsnyje nustatyta:

„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:

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

<...>“

Danijos teisė

6 Tuo metu, kai klostėsi pagrindinėje byloje nagrinėjamos faktinės aplinkybės, atitinkamos *momsloven* (PVM įstatymas) nuostatos buvo nustatytos iš dalies pakeistame 2005 m. spalio 14 d. įstatyme Nr. 966 (toliau – PVM įstatymas).

7 PVM įstatymo 3 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Apmokestinami fiziniai ir juridiniai asmenys, vykdantys savarankišką ekonominę veiklą.“

8 Šio įstatymo 4 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Prekių tiekimas“ – tai teisės, kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu, perdavimas.“

9 Šio įstatymo 13 straipsnio 1 dalies 11 punkte nurodyta:

„PVM neapmokestinamos šios prekės ir paslaugos:

11. Tokia finansinė veikla:

<...>

e) sandoriai, įskaitant derybas, bet išskyrus valdymą ir saugojimą, susijusius su vertybiniais popieriais, išskyrus dokumentus, kuriais nustatomos tam tikros nuosavybės teisės į prekes, ir kitus dokumentus, konkrečiai teisė naudoti nekilnojamąjį turtą, taip pat nuosavą kapitalą ir akcijas, kurių turėjimas faktiškai ir teisiškai suteikia teises į nekilnojamojo turto arba jo dalies nuosavybę arba jo naudojimą.“

10 To paties įstatymo 37 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„monės, kurios registruotos pagal 47, 49, 51 ir 51a straipsnius, apskaituojant mokėtiną pirkimo pridėtinės vertės mokestį, turi teisė (žr. 56 straipsnio 3 dalį) atskaityti šiame įstatyme numatytą mokestį, kuris apskaituojamas monei sudarant pirkimo ir kitus sandorius, susijusius su prekėmis ir paslaugomis, kurie išimtinai naudojami monės tiekimo, kuris nėra atleidžiamas nuo apmokestinimo pagal 13 straipsnį, konkrečiai tiekimo užsienį tikslais, tačiau nepažeidžiant 6 dalies.“

11 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas teigia, kad pagal SKAT (Danijos muitų ir mokesčių institucija) praktiką pagrindinė patronuojančioji bendrovė, kuri dalyvavo valdant patronuojamąją bendrovę, neturi teisės atskaityti PVM, kuris taikytas konsultavimosi paslaugų išlaidoms, patirtoms perleidžiant vertybinius popierius, kurie sudaro tos patronuojamosios monės kapitalą, – net visų šių vertybinių popierių perleidimo atveju, – nes toks perleidimas yra neapmokestinamas, taikant PVM įstatymo 13 straipsnio 1 dalies 11 punkto e papunktį.

12 Nors ankstesnis vertybinių popierių sigijimas ir laikymas patronuojamojoje bendrovėje buvo laikomas ekonomine veikla, SKAT mano, kad pagrindinės patronuojančiosios bendrovės turimų patronuojamojoje bendrovėje akcijų perleidimas sudaro neapmokestinamą sandorį. Todėl pirkimo PVM, taikytas su perleidimu susijusioms išlaidoms, nėra atskaitomas.

13 Vis dėlto teisė atskaityti PVM, taikytą išlaidoms už konsultavimosi paslaugas, gautas perleidžiant patronuojamosios bendrovės vertybinius popierius, gali būti suteikta, jeigu šias išlaidas galima priskirti apmokestinamojo asmens ekonominės veiklos bendrosioms išlaidoms. Šiuo tikslu reikalaujama, kad patirtas išlaidas būtų galima laikyti sandorį, kuriuos tas apmokestinamasis asmuo sudarė vykdydamas ekonominę veiklą, kainos sudėtine dalimi. Vis dėlto, jei šios išlaidos gali būti trauktos į perleistą akcijų kainą, jokia teisė į atskaitą nesuteikiama. SKAT manymu, teisė į atskaitą priklauso nuo konkretaus vertinimo, kuriuo siekiama išsiaiškinti, ar patirtos išlaidos gali būti trauktos į perleistą akcijų kainą, ar jos yra tik vienas iš sandorių, kurie priskiriami bendrai apmokestinamojo asmens ekonominei veiklai, kainos elementas.

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

14 *C&D Foods*, pagal Danijos teisę steigta bendrovė, yra tarptautinė *Arovit* grupės (toliau – *Arovit* grupė) narė. Ji buvo taip pat pagal Danijos teisę steigtos bendrovės *Arovit Holding A/S*, kuriai priklauso *Arovit Petfood*, o pastarajai priklauso kitos grupės bendrovės, patronuojančioji bendrovė.

15 Iki 2007 m. kovo 1 d. *C&D Foods* pagrindinė veikla buvo veikti kaip *Arovit Holding* patronuojančioji bendrovė. Tą dieną *C&D Foods* sudarė su savo antro laipsnio patronuojamąja bendrove *Arovit Petfood* valdymo sutartį dėl administravimo ir informacinės technologijų paslaugų teikimo. Pagal šią sutartį pirmoji iš šių bendrovių kas mėnesį pateikdavo antrajai bendrovei sąskaitą už paslaugas, remdamasi savo personalo išlaidų suma su 10 % antkainiu; prie šios bendros sumos buvo pridedamas PVM.

16 2008 m. rugpjūtio 13 d. Islandijos kredito įstaiga *Kaupthing Bank* perėmė *Arovit* grupę už vieną eurą, kadangi ankstesnis šios grupės savininkas šiai įstaigai negrąžino paskolos, kuri buvo suteikta. Numatė perleisti visas *Arovit Petfood* turimas akcijas, kad daugiau nebebūtų šios grupės kreditorė, laikotarpiu nuo 2008 m. gruodžio iki 2009 m. kovo mėn. *Kaupthing Bank* bendrovės *C&D Foods* vardu sudarė su šiuo perleidimo planu susijusias konsultavimosi paslaugų sutartis (toliau – ginčijamų paslaugų teikimas).

17 Apmokėjusi su šiuo planu susijusias išlaidas, 2009 m. *C & D Foods* atskaitė su jomis susijusį PVM. Perleidimo planas buvo nutrauktas 2009 m. rudenį arba metų pabaigoje, nes nebuvo rasta nė vieno potencialaus pirkėjo.

18 2012 m. sausio 26 d. sprendimu SKAT atsisakė atskaityti PVM, susijusį su išlaidomis, patirtomis dėl ginčijamų paslaugų. Šis sprendimas *Landsskatteretten* (Nacionalinė mokestinė ginčų komisija, Danija) patvirtino, grąsdama, be kita ko, tuo, kad šios išlaidos nebuvo pakankamai susijusios su *C&D Foods* PVM apmokestinamais sandoriais.

19 *C&D Foods* pateikė ieškinį *Retten i Esbjerg* (Esbjergo apygardos teismas, Danija); atsižvelgdamas į tai, kad byloje nagrinėjami principiniai klausimai, šis teismas perdavė bylą *Vestre Landsret* (Vakarų regiono apeliacinis teismas, Danija).

20 *Vestre Landsret* (Vakarų regiono apeliacinis teismas) suabejojo, ar pagrindinė patronuojančioji bendrovė turi teisę atskaityti PVM, taikytą numatyto, bet nevykdyto antro laipsnio patronuojamosios bendrovės, kuriai ta pagrindinė patronuojančioji bendrovė teikia administravimo ir informacinės technologijų paslaugas, akcijų perleidimo išlaidoms.

21 Šiomis aplinkybomis *Vestre Landsret* (Vakarų regiono apeliacinis teismas) nutarė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar Direktyvos 2006/112 168 straipsnį reikia aiškinti taip: pagal jį tokiomis aplinkybomis, kokios nagrinėjamos pagrindinėje byloje, pagrindinė patronuojančioji bendrovė turi teisę visiškai atskaityti pirkimo PVM, taikytą gautoms paslaugoms, susijusioms su išsamiu patikrinimu prieš numatytą, bet nevykdytą patronuojamosios bendrovės, kuriai pagrindinė patronuojanti bendrovė teikė PVM apmokestinamas administravimo ir informacinės technologijų paslaugas, akcijų pardavimą?

2. Ar atsakymui į pirmesnį klausimą turi reikšmės aplinkybės, kad PVM apmokestinamą administravimo ir informacinės technologijų paslaugą, kurias pagrindinė patronuojančioji bendrovė teikia savo ekonominės veiklos tikslais, kaina yra nustatyta suma, atitinkanti šios bendrovės išlaidas darbuotojų atlyginimams su 10 % antkainiu?

3. Ar, neatsižvelgiant ? atsakymus ? pirmesnius klausimus, gali egzistuoti teis? ? PVM atskait?, kai pagrindin?je byloje nagrin?jamos konsultavimosi išlaidos laikomos bendrosiomis išlaidomis, ir, jei gali, kokiomis s?lygomis?“

D?I prejudicini? klausim?

22 Pirmiausia pažym?tina, kad, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo manymu, pateikti klausimai yra susij? tik su teise atskaityti su gin?ijamomis paslaugomis susijusioms išlaidoms taikom? PVM esant tokioms aplinkyb?ms, kaip nagrin?jamos pagrindin?je byloje, o ne su klausimu, kam iš ties? turi b?ti priskirtos tos išlaidos.

23 Šiuo klausimu primintina, kaip generalin? advokat? pažym?jo išvados 16 punkte, kad pagal Direktyvos 2006/112 168 straipsn? teis? ? atskait? ?gyjama, tik jei apmokestinamasis asmuo yra nagrin?jam? prekį arba paslaug? gav?jas.

24 Pagrindin?je byloje iš Teisingumo Teismo turimos bylos medžiagos matyti, kad *Kaupthing Bank* bendrov?s *C&D Foods* vardu papraš? konsultavimosi paslaug?, kad pasirengt? perleisti turimas *Arovit Petfood* akcijas. Pajamos iš šio planuojamo perleidimo tur?jo sudaryti s?lygas *Kaupthing Bank* nustoti b?ti *Arovit* grup?s kreditoriumi.

25 Kadangi iš prašymo priimti prejudicin? sprendim? matyti, kad *C&D Foods* gavo bent kai kurias šiuo atveju gin?ijamas paslaugas ir kad, be to, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikt?s teismas paaiškino priežast?, d?I kurios jis man?, jog b?tina atsakyti ? pateiktus klausimus, šie klausimai n?ra hipotetiniai.

26 Be to, siekiant atsakyti ? pateiktus klausimus, pirmiausia reikia nustatyti, ar akcij? perleidimo sandoris, kaip antai nagrin?jamas pagrindin?je byloje, yra ekonomin? veikla, patenkanti ? Direktyvos 2006/112 taikymo srit?.

27 Tod?I reikia konstatuoti, kad savo klausimais, kuriuos reikia nagrin?ti kartu, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikt?s teismas iš esm?s siekia sužinoti, ar Direktyvos 2006/112 2, 9 ir 168 straipsniai turi b?ti aiškinami taip, kad numatomas, bet ne?vykdytas akcij? perleidimas, kaip antai nagrin?jamas pagrindin?je byloje, patenka ? Direktyvos 2006/112 taikymo srit?, ir, jeigu taip, nustatyti, ar šios nuostatos suteikia bendrovei teis? atskaityti sumok?t? pirkimo PVM, susijus? su išlaidomis, patirtomis perleidžiant antro laipsnio patronuojamosios bendrov?s, kuriai ši bendrov? teikia PVM apmokestinamas administravimo paslaugas, akcijas, kai numatyta, jog už š? pardavim? gautos pajamos bus panaudotos mok?tinai skolai gr?žinti ir atitinkamai šios atskaitos dydžiui apibr?žti.

28 Iš pradži? svarbu nurodyti, kad Direktyva 2006/112, kuri ?sigaliojo 2007 m. sausio 1 d., panaikinta 1977 m. geguž?s 17 d. Šešt?ja Tarybos direktyva d?I valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo – Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, 1977, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k., 9 sk., 1 t., p. 23), ta?iau, palyginti su ja, esmini? pakeitim? nepadaryta. Kadangi atitinkamos Direktyvos 2006/112 nuostatos turi iš esm?s tapa?i? prasm? kaip ir Šeštosios direktyvos 77/388 nuostatos, su šia direktyva susijusi Teisingumo Teismo jurisprudencija taip pat taikoma Direktyvai 2006/112.

29 Iš Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalies, kurioje apibr?žiama PVM taikymo sritis, matyti, kad valstyb?s nar?s viduje šiuo mokes?iu apmokestinama tik ekonominio pob?džio veikla. Pagal šios direktyvos 9 straipsnio 1 dalį apmokestinamasis asmuo – tai asmuo, kuris savarankiškai bet kurioje vietoje vykdo ekonomin? veiklą, nepriklausomai nuo tos veiklos tikslo ar rezultato. Be to, iš šio 9 straipsnio matyti, kad „ekonomin?s veiklos“ s?voka apibr?žta kaip apimanti visoki?

gamintojų, prekiautojų ir kitų paslaugas teikiančių asmenų veiklą, įskaitant, be kita ko, materialiojo ir nematerialiojo turto naudojimą, siekiant gauti nuolatinių pajamų (šiuo klausimu žr. 2009 m. spalio 29 d. Sprendimo *SKF*, C-29/08, EU:C:2009:665, 27 punktą).

30 Iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad bendrovė, kurios vienintelis tikslas – įsigyti kitų įmonių kapitalo dalį ir kuri nesiekia tiesiogiai ar netiesiogiai dalyvauti jas valdant, neturi nei PVM mokėtojo statuso, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 9 straipsnį, nei teisės į atskaitą pagal šios direktyvos 168 straipsnį. Iš tiesų, paprastas akcijų įsigijimas ir turėjimas nėra ekonominė veikla, kaip tai suprantama pagal Direktyvą 2006/112, suteikianti subjektui apmokestinamojo asmens statusą, nes tai nėra turto naudojimas, siekiant gauti nuolatinių pajamų, ir vienintelis atlygis už šiuos sandorius yra galimas pelnas tas akcijas parduodant (šiuo klausimu žr. 2009 m. spalio 29 d. Sprendimo *SKF*, C-29/08, EU:C:2009:665, 28 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją ir Sprendimo *Ryanair*, C-249/17, 16 punktą).

31 Šiuo klausimu Teisingumo Teismas patikslino, kad tik mokėjimas kaip atlygis už sandorius ar ekonominę veiklą patenka į PVM taikymo sritį ir kad taip nėra mokėjimo dėl turto turėjimo nuosavybės teise, pavyzdžiui, dėl dividendų ar kitų pajamų iš akcijų, atveju (2009 m. spalio 29 d. Sprendimo *SKF*, C-29/08, EU:C:2009:665, 29 punktą ir nurodytą jurisprudenciją).

32 Vis dėlto kitaip yra tada, kai ne tik turima kitos bendrovės kapitalo dalis, bet ir tiesiogiai arba netiesiogiai dalyvaujama tų bendrovė valdant, nepažeidžiant teisių, kurias asmuo turi kaip akcininkas ar dalininkas, kai toks dalyvavimas valdant reiškia, jog įgyvendinami tokie pagal Direktyvos 2006/112 2 straipsnį apmokestinami PVM sandoriai, kaip antai administraciniai, apskaitos ir informacinės technologijų paslaugų teikimas (šiuo klausimu žr. 2009 m. spalio 29 d. Sprendimo *SKF*, C-29/08, EU:C:2009:665, 30 punktą ir nurodytą jurisprudenciją).

33 Be to, iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad sandoriai dėl akcijų ar dalyvavimo bendrovės kapitale patenka į PVM taikymo sritį, kai jie atliekami vykdydami komercinę vertybinę popierių prekybą, kai jais siekiama išsaugoti tiesioginę ar netiesioginę dalyvavimą valdant bendrovę, kurios akcijų turima, arba kai jie yra tiesioginis, nuolatinis ir būtinas apmokestinamosios veiklos pratęsimas (šiuo klausimu žr. 2009 m. spalio 29 d. Sprendimo *SKF*, C-29/08, EU:C:2009:665, 31 punktą ir nurodytą jurisprudenciją).

34 Kiek tai susiję su klausimu, ar išlaidos, susijusios su akcijų perleidimu, patenka į PVM taikymo sritį, reikia priminti, kad 2009 m. spalio 29 d. Sprendime *SKF* (C-29/08, EU:C:2009:665) Teisingumo Teismas turėjo galimybę nagrinėti šį klausimą dėl išlaidų, kurių patronuojančioji bendrovė patyrė vykdydama patronuojamosios ir kontroliuojamos bendrovės, kurioms pirmoji bendrovė, kaip patronuojančioji bendrovė, teikė PVM apmokestinamas paslaugas, akcijų perleidimo sandorius.

35 2009 m. spalio 29 d. Sprendimo *SKF* (C-29/08, EU:C:2009:665) 33 punkte Teisingumo Teismas pažymėjo, kad tokiomis aplinkybėmis šis perleidimas, kurį grupės patronuojančioji bendrovė vykdo siekdama restruktūrizuoti bendrovių grupę, gali būti laikomas sandoriu, iš kurio gaunamos nuolatinės pajamos iš veiklos, kuri yra daugiau nei paprastas akcijų pardavimas. Todėl Teisingumo Teismas nusprendė, kad šis sandoris buvo tiesiogiai susijęs su atitinkamos grupės vykdomos veiklos organizavimu ir yra tiesioginis, nuolatinis ir būtinas apmokestinamojo asmens apmokestinamos veiklos išplėtimas, ir dėl to pateko į PVM taikymo sritį.

36 Be to, iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad tai, ar egzistuoja tiesioginis ir nedelsiant atsirandantis ryšys tarp nurodytų prekių ar paslaugų ir apmokestinamojo pardavimo sandorio ar (išimtiniais atvejais) apmokestinamojo pirkimo sandorio, būtina nustatyti taip pat atsižvelgiant į jo objektyvų turinį (2013 m. vasario 21 d. Sprendimo *Becker*, C-104/12, EU:C:2013:99, 24 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

37 Šiomis aplinkybomis Teisingumo Teismas patikslino, kad reikia atsižvelgti į sandorio tiesioginį ir išimtinį apmokestinimo momentą, nes jis turi būti laikomas objektyvaus turinio nustatymo kriterijumi. Jei nustatoma, kad sandoris nebuvo skirtas apmokestinamojo asmens apmokestinamajai veiklai, jis negali būti laikomas turiniu tiesioginį ir nedelsiant atsirandantį ryšį su šia veikla, kaip tai suprantama pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją, net jei šis sandoris, atsižvelgiant į jo objektyvų turinį, būtų apmokestinamas PVM (2013 m. vasario 21 d. Sprendimo *Becker*, C-104/12, EU:C:2013:99, 29 punktą).

38 Vadinasi, tam, kad akcijų perleidimo sandoris patektų į PVM taikymo sritį, iš principo reikia, kad šis sandoris būtų sudarytas tiesiogiai ir išimtinai dėl atitinkamos patronuojančiosios įmonės apmokestinamos ekonominės veiklos arba kad jis būtų tiesioginis, nuolatinis ir būtinas tokios veiklos išplėtimas. Taip yra tada, kai sandoris vykdomas siekiant priskirti iš šio perleidimo gautas pajamas tiesiogiai atitinkamos patronuojančiosios įmonės apmokestinamai ekonominei veiklai arba grupės, kurioje ji yra pagrindinė patronuojančioji bendrovė, vykdomai ekonominei veiklai.

39 Nagrinėjamo atveju iš Teisingumo Teismo turimos bylos medžiagos matyti, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamo akcijų perleidimo tikslas – iš šio perleidimo gautomis pajamomis padengti skolas, kurias reikia grąžinti *Kaupthing Bank*, naujam *Arovit* grupės savininkui. Toks perleidimas, kaip buvo paaiškinta pirmesniame punkte, negali būti laikomas nei sandoriu, tiesiogiai ir išimtinai sudarytu dėl *C&D Foods* apmokestinamos ekonominės veiklos, nei tiesioginiu, nuolatinio ir būtino šios bendrovės apmokestinamos ekonominės veiklos išplėtimu. Šiomis aplinkybomis šis perleidimas nėra sandoris, iš kurio gaunamos nuolatinės pajamos iš veiklos, kuri yra daugiau nei paprastas akcijų pardavimas, ir todėl nepatenka į PVM taikymo sritį. Iš to matyti, kad su ginčijamomis paslaugomis susijęs PVM nėra atskaitytinas.

40 Šios išvados negali paneigti vien tai, kad galimai pardavus *Arovit Petfood* akcijas turėtų būti perleistos ir pirmajai bendrovei bendrovės *C&D Foods* suteiktos administravimo ir informacinės technologijų paslaugos. Kaip matyti iš Teisingumo Teismo turimos bylos medžiagos, *Kaupthing Bank* bet kuriuo atveju ketino parduoti turimas *Arovit Petfood* akcijas. Taigi, su ginčijamomis paslaugomis teikimu susijusios išlaidos būtų patirtos, net jeigu *C&D Foods* nebūtų teikusi *Arovit Petfood* jokių administravimo ir informacinės technologijų paslaugų. Taigi galimas pagrindinėje byloje nagrinėjamo paslaugų teikimo perleidimas negali būti tiesiogiai ir išimtinai vykdytas dėl *C&D Foods* ekonominės veiklos.

41 Galiausiai taip pat reikia patikslinti, kad minėtos išvados nepaneigia ir tai, kad numatomas perleidimas nebuvo vykdytas. Iš tiesų, šiomis aplinkybomis svarbu tai, kad net ir vykdytų šis perleidimas su ginčijamomis paslaugomis teikimu susijusios išlaidos vis tiek nepatektų į PVM taikymo sritį ir dėl to nebūtų galima gyti teisės atskaitą.

42 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, pateiktus klausimus reikia atsakyti, kad Direktyvos 2006/112 2, 9 ir 168 straipsniai turi būti aiškinami taip, jog numatytas, bet nevykdytas akcijų perleidimo sandoris, kaip antai nagrinėjamas pagrindinėje byloje, kuris nėra tiesiogiai ir išimtinai sudarytas dėl atitinkamos bendrovės apmokestinamos ekonominės veiklos arba kuris nėra tiesioginis, nuolatinis ir būtinas tos ekonominės veiklos išplėtimas, nepatenka į PVM taikymo sritį.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

43 Kadangi šis procesas pagrindinis bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių 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 (šeštoji kolegija) nusprendžia:

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 2, 9 ir 168 straipsniai turi būti aiškinami taip, jog numatytas, bet nevykdytas akcijų perleidimo sandoris, kaip antai nagrinjamas pagrindinėje byloje, kuris nėra tiesiogiai ir išimtinai sudarytas dėl atitinkamos bendrovės apmokestinamos ekonominės veiklos arba kuris nėra tiesioginis, nuolatinis ir būtinas tos ekonominės veiklos išplėtimas, nepatenka į pridėtinės vertės mokesčio taikymo sritį.

Parašai.

* Proceso kalba: danų.