

Laikina versija

TEISINGUMO TEISMO (septintoji kolegija) SPRENDIMAS

2022 m. rugsėjo 8 d.(*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Pridėtinis vertės mokestis (PVM) – Direktyva 2006/112/EB – 2 straipsnio 1 dalis, 9 straipsnio 1 dalis, 167 straipsnis ir 168 straipsnio a punktas – Pirkimo mokesčio atskaita – Švoka „apmokestinamasis asmuo“ – Kontroliuojančioji bendrovė – Išlaidos, susijusios su nario įnašu natūra į patronuojamąsias bendroves – Išlaidų nebuvimas bendrosiose išlaidose – Patronuojamoji bendrovė veikla, kurios didžioji dalis neapmokestinama“

Byloje C-98/21

dėl *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas, Vokietija) 2020 m. rugsėjo 23 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2021 m. vasario 15 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Finanzamt R

prieš

W GmbH

TEISINGUMO TEISMAS (septintoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas J. Passer, antrosios kolegijos pirmininkė A. Prechal (pranešėja) ir teisėjai N. Wahl,

generalinis advokatas G. Pitruzzella,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- *W GmbH*, atstovaujamos *Rechtsanwälte* M. Dietrich ir N. Penner,
- Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos J. Möller ir P. L. Krüger,
- Europos Komisijos, atstovaujamos R. Pethke ir V. Uher,

susipažinęs su 2022 m. kovo 3 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

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) 167 straipsnio ir 168 straipsnio a punkto išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Finanzamt R* (R mokesčių inspekcija, Vokietija) ir *W GmbH* ginčą dėl atsisakymo leisti šiai bendrovei atskaityti sumokėtą pirkimo pridėtinės vertės mokestį (PVM), susijusį su paslaugų teikimu, kuris šiai bendrovei leido kaip nario įnašą teikti paslaugas savo patronuojamosioms bendrovėms, kurios teikia daugiausia PVM neapmokestinamas paslaugas.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 PVM direktyvos 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 dalyje nustatyta:

„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 Minėtų direktyvos 167 straipsnyje nurodyta:

„Teisė į atskaitą atsiranda, atsiradus prievolei apskaičiuoti atskaitytiną PVM.“

6 Tos pačios direktyvos 168 straipsnyje numatyta:

„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;

<...>“

Vokietijos teisė

7 Pagrindinei bylai taikomos redakcijos 2005 m. vasario 21 d. *Umsatzsteuergesetz* (Apyvartos mokesčio įstatymas, *BGBI.* 2005 I, p. 386; toliau – *UStG*) 2 straipsnis išdėstyta taip:

„1. Verslininkas yra asmuo, savarankiškai vykdomas komercin? ar profesin? veikl?. Verslas apima vis? verslininko komercin? ar profesin? veikl?. Ekonomin? ar profesin? veikla yra nuolat vykdoma veikla, kuria siekiama gauti pajam?, net jei nesiekama pelno, o asmen? asociacijos atveju – net jeigu ji vykdo veikl? tikrai savo nari? atžvilgiu.

2. Ekonomin? ar profesin? veikla nevykdoma savarankiškai:

1) kai fiziniai asmenys atskirai arba kartu yra taip integruoti ? ?mon?, kad turi vykdyti verslininko nurodymus;

2) kai iš bendro faktini? ryši? tinklo matyti, kad juridinis asmuo yra finansiniais, ekonominiais ir organizaciniais ryšiais integruotas ? kontroliuojan?iosios bendrov?s versl? (sudaro apmokestinam?j? vienet?). Apmokestinamojo vieneto statuso padariniai galioja tik valstyb?s teritorijoje ?steigt? ?mon?s padalini? tarpusavio vidaus paslaug? teikimui ar preki? tiekimui. Šie padaliniai turi b?ti laikomi viena ?mone. <...>“

8 UStG 15 straipsnio „Pirkimo mokes?io atskaita“ 1 dalyje nurodyta:

„Verslininkas gali atskaityti š? pirkimo mokest?:

1) pagal ?statym? mok?tin? mokest? už kito verslininko jo verslui patiektas prekes ar suteiktas kitas paslaugas. <...>“

9 Abgabenordnung (Mokes?i? kodeksas) 42 straipsnyje nustatyta:

„1. Mokes?i? teis?s aktai negali b?ti apeinami piktnaudžiaujant teis?s aktuose numatytais dariniais. Jeigu tenkinamos mokes?i? teis?s nuostatoje ?tvirtintos s?lygos, kuriomis siekiama kovoti su mokes?i? vengimu, toje nuostatoje nustatomos atitinkamos teisin?s pasekm?s. Kitais atvejais, kai nustatomas piktnaudžiavimas, kaip tai suprantama pagal 2 dal?, mokestis tampa apskai?iuotinas tomis pa?iomis s?lygomis, kaip ir ekonominiams sandoriams taikant tinkamo teisinio darinio tvark?.

2. Piktnaudžiavimas nustatomas tuo atveju, kai pasirenkamas netinkamas teisinis darinys, d?l kurio mokes?i? mok?tojas ar tre?iasis asmuo gauna ?statymuose nenumatyt? mokestin? naud?, palyginti su tinkamo teisinio darinio pasekm?mis. Ši teis?s norma netaikoma, jeigu mokes?i? mok?tojas ?rodo ne mokestinio pob?džio priežastis, d?l kuri? jis pasirinko š? darin? ir ? kurias reikia atsižvelgti turint omenyje vis? jo situacij?.“

Pagrindin? byla ir prejudiciniai klausimai

10 W veikla susijusi su nekilnojamojo turto ?sigijimu, valdymu ir eksploatavimu, taip pat statybos projekt? planavimu, sanavimu ir vykdymu.

11 2013 m. W tur?jo X GmbH & Co. KG ir Y GmbH & Co. KG, kuri? pagrindin? veikla – daugiausia neapmokestinama PVM nekilnojamojo turto statyba ir b?sto pardavimas, kapitalo dali?.

12 Konkre?iau kalbant, nagrin?jamais metais W priklaus? 94 % X kapitalo dali?, o lik? 6 % priklaus? Z KG.

13 2013 m. sausio 31 d. X bendrov?s sutarties pakeitimu Z ir W susitar? kaip nariai ?nešti ?naš? ? X. Z, kaip ?naš?, tur?jo pervesti 600 000 eur? sum?, o W proporcingai savo turimoms kapitalo dalims, t. y. ne mažiau kaip už 9,4 mln. eur?, nemokamai suteikti architekt?, statini? skai?iavim?, šilumin?s ir garso izoliacijos planavimo, energijos tiekimo, prijungimo prie tinkl?,

generalinės rangos, plėtros ir rinkodaros paslaugų, susijusių su dviem turto objektais, kuriuos turėjo pastatyti X. W suteikė paslaugas iš dalies savo personalo pagalba ir naudodama savo medžiagas, taip pat iš dalies įsigijusi prekių ir paslaugų iš kitų šmonių.

14 Kita tos pačios dienos W ir X sutartimi buvo sutarta, kad W už atlygą teiks buhalterinės apskaitos ir valdymo paslaugas X, susijusias su dviejų ankstesniame punkte nurodytų turto objektų statyba. Šios paslaugos apimtį darbuotojų darbinimui ir atleidimui iš darbo, medžiagų pirkimui, apskaitos dokumentų ir mokesčių deklaracijų rengimui ir jų pateikimui mokesčių administratoriui. Jos neapimtų paslaugų, kurias W turėjo atlikti kaip nario našas.

15 Be to, 2013 m. W priklausė 89,64 % Y kapitalo dalių, likusios kapitalo dalys priklausė P I GmbH.

16 2013 m. balandžio 10 d. Y bendrovės sutarties pakeitimu buvo sutarta, kad P I ir W kaip nariai našas Y. P, kaip našas, I turėjo pervesti 3,5 mln. eurų, o W turėjo suteikti tokio paties pobūdžio paslaugas, kaip suteiktos X, aprašytos šio sprendimo 13 punkte, nemokamai ir proporcingai savo turimoms kapitalo dalims, t. y. ne mažiau kaip už 30,29 mln. eurų, kiek tai susiję su trečio turto objekto statyba. W suteikė šias paslaugas iš dalies savo personalo pagalba ir naudodama savo medžiagas, taip pat iš dalies įsigijusi prekių ir paslaugų iš kitų šmonių.

17 Kita tos pačios dienos sutartimi W ir Y susitarė, kad pagal šio trečiojo turto objekto statybos projektą W už atlygą teiks Y buhalterinės apskaitos ir valdymo paslaugas, panašias suteiktas X ir aprašytas šio sprendimo 14 punkte.

18 Savo 2013 m. PVM deklaracijose W atskaitė visą už aptariamus prekių tiekimus ir paslaugų teikimus sumokėtą pirkimo PVM. Vokietijos mokesčių administratorius nusprendė, kad W nario našai X ir Y turėjo būti laikomi neapmokestinama veikla, nes jie nebuvo skirti pajamoms gauti, kaip tai suprantama pagal PVM teisės aktus, todėl nebuvo traukti W komercinės veiklos. Su šia veikla susijęs pirkimo PVM nebuvo atskaitytinas.

19 Kadangi W skundas dėl šio atsisakymo leisti atskaityti buvo atmestas, ji pareiškė ieškinį *Niedersächsisches Finanzgericht* (Žemutinės Saksonijos finansų teismas, Vokietija), kuris 2018 m. balandžio 19 d. sprendimu jį patenkinė. Šio teismo teigimu, W buhalterinės apskaitos ir valdymo paslaugų teikimas X ir Y reiškė tiesioginę ar netiesioginę dalyvavimą valdant šias bendroves už atlygą. Atsižvelgiant į šį dalyvavimą teikiant buhalterinės apskaitos ir valdymo paslaugas, šie paslaugų teikimas, kuris yra nario našas natūra patronuojamajai bendrovei naudai, laikomas aktyvaus kapitalo dalių valdymo komercine veikla. Ši analizė išplaukia iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos, pagal kurią skirtos surinkti lėšų paslaugos natūra, neštos bendroves, kurių kapitalo dalių turima, kaip nario našai, yra kontroliuojančios bendrovei komercinės veiklos dalis. Taigi šis teismas nusprendė, kad W galėjo atskaityti visą apyvartos mokestį už paslaugas, kurias ji suteikė X ir Y kaip nario našas. Be to, jis pažymėjo, kad nebuvo piktnaudžiauta teise ir kad yra nemokestinis priežasčių, pateisinančių pasirinkimą nagrinėjamo sandorio struktūrą.

20 R mokesčių inspekcija pateikė kasacinį skundą dėl šio sprendimo *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas, Vokietija), jį grindžiant, be kita ko, tuo, kad ginčijami paslaugų teikimai, t. y. susiję su nario našais patronuojamajai bendrovei naudai, kuriuos reikia atskirti nuo valdymo ir buhalterinės apskaitos paslaugų teikimo už atlygą, nesant atlygio, nėra keitimosi paslaugų teikimu objektas. Be to, ji teigė, kad W sandoriai buvo sudaryti piktnaudžiaujant PVM atskaitos teisės aktuose numatyta tvarka.

21 Sprendime dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas) pažymi, kad, viena vertus, W ir, kita vertus, X ir Y nėra apmokestinamasis vienetas, kaip tai suprantama pagal *UStG* 2 straipsnio 2 dalį.

22 Be to, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad dėl to, jog savo patronuojamosioms bendrovėms už atlygą teikė buhalterinę apskaitos ir valdymo paslaugas ir taip dalyvavo valdant savo patronuojamąsias bendroves, nepaisant to, kad pati yra kontroliuojančioji bendrovė, W iš principo galėjo pasinaudoti viso mokesčio, sumokėto už įsigytas paslaugas, atskaita. Šiuo klausimu jis primena, kad iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, jog apmokestinamojo asmens teisė atskaitą taip pat pripažįstama nesant tiesioginio ir nedelsiant atsirandančio ryšio tarp konkretaus pirkimo sandorio ir vieno ar kelių pardavimo sandorių, suteikiančių teisę atskaitai, kai nagrinėjamos paslaugų išlaidos sudaro dalį jo bendrųjų išlaidų ir, kaip tokios, yra sudedamoji jo tiekiamų prekių ar teikiamų paslaugų kainos dalis. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš to daro išvadą, kad kontroliuojančiosios bendrovės, kuri dalyvauja valdant patronuojamąją bendrovę, patirtos išlaidos už įvairias paslaugas, kurias ji įsigijo įsigydama šios patronuojamosios bendrovės kapitalo dalį, sudaro apmokestinamojo asmens bendrųjų išlaidų dalį ir, kaip tokios, yra sudedamoji jo tiekiamų prekių ar teikiamų paslaugų kainos dalis, todėl iš principo turi tiesioginį ir nedelsiant atsirandantį ryšį su visa kontroliuojančiosios bendrovės ekonomine veikla.

23 Vis dėlto prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kyla klausimas, ar W gali atskaityti sumokėtą pirkimo PVM, nes įsigijo paslaugų, kad jas nešėtų patronuojamąsias bendroves, kurios vykdo neapmokestinamus sandorius, taigi šios įsigytos paslaugos turi tiesioginį ir nedelsiant atsirandantį ryšį su neapmokestinamais pardavimo sandoriais.

24 Pirma, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausia, ar įsigytos prekės arba paslaugos, kurias W perdavė X ir Y kaip nario našus, gali būti laikomos W gautomis savo verslo tikslais ir ar su jomis susijusios išlaidos sudaro jos bendrųjų išlaidų dalį, t. y. jos apmokestinamąją pardavimo sandorį, susijusį su jos patronuojamąją bendrovei buhalterine apskaita ir valdymu, išlaidų sudedamąsias dalis. Šis klausimas kyla iš 2018 m. lapkričio 8 d. Sprendimo *C&D Foods Acquisition* (C-502/17, EU:C:2018:888, 37 ir paskesni punktai), iš kurio prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas daro išvadą, kad, siekiant atskaityti kontroliuojančiosios bendrovės sumokėtą pirkimo PVM, reikia, kad atitinkamas sandoris būtų tiesiogiai kilęs iš šios bendrovės apmokestinamos ekonominės veiklos arba kad jis būtų tiesioginis, nuolatinis ir būtinas šios veiklos išplėtimas. Taigi, nesant tiesioginio ir nedelsiant atsirandančio ryšio tarp įsigyjamų prekių tiekimo ar paslaugų teikimo išlaidų ir kontroliuojančios bendrovės apmokestinamos ekonominės veiklos, šios išlaidos negali būti nei W bendrųjų išlaidų dalis, nei W tiekiamų prekių ar teikiamų paslaugų kainos sudedamosios dalys. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas taip pat remiasi 2017 m. rugsėjo 14 d. Sprendimu *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments* (C-132/16, EU:C:2017:683), 2019 m. liepos 3 d. Sprendimu *The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge* (C-316/18, EU:C:2019:559) ir 2020 m. spalio 1 d. Sprendimu *Vos Aannemingen* (C-405/19, EU:C:2020:785). Nors bylos, kuriose priimti šie sprendimai, nesusijusios su kontroliuojančiomis bendrovėmis, jos patvirtina tiesioginio ryšio tarp atitinkamos bendrovės įsigyjamų prekių ar paslaugų ir apmokestinamąją sandorį būtinybę, kad būtų galima atskaityti sumokėtą pirkimo PVM. Šiuo atveju prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad įsigyjamos prekės ar paslaugos gali būti įsigytos ne W ūkinei ir jos apmokestinamiesiems sandoriams, bet jos patronuojamąją bendrovei sandoriams. Taigi šios prekės ar paslaugos turi tiesioginį ir nedelsiant atsirandantį ryšį su jos patronuojamąją bendrovei veikla, kuri didžiąja dalimi yra neapmokestinama.

25 Antra, jei būtų nuspręsta, kad už įsigytas prekes ar paslaugas sumokėtas mokestis vis dėlto

yra atskaitytinąs, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausia, ar patronuojamosios bendrovės įtraukimas įsigyjant patronuojamosios bendrovės prekes ar paslaugas siekiant atskaityti pirkimo mokestį, o to padaryti ji iš esmės neturi teisės, nėra piktnaudžiavimas teise. Šiuo klausimu jis primena, kad nacionaliniu lygmeniu patronuojamajai bendrovei, įtrauktai įsigyjant prekes ar paslaugas, negali būti suteikta teisė atskaityti pirkimo mokestį, kurio ji negalėtų atskaityti tiesiogiai įsigydamą prekių ar paslaugų. Šiuo atveju mechanizmas ekonominiu požiūriu yra toks pats kaip ir įtraukimas įsigyjant, todėl toks piktnaudžiavimas gali būti apibrėžiamas. Be to, jis mano, kad jei toks darinys būtų laikomas nepiktnaudžiavimu, kiltų pavojus, kad kontroliuojamosios bendrovės būtų įtrauktos į visus apmokestinamųjų asmenų prekių ar paslaugų įsigijimus.

26 Šiomis aplinkybomis *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas) nutarė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar tokomis aplinkybomis, kaip susiklosčiusios pagrindinėje byloje, [PVM direktyvos] 168 straipsnio a punktas, siejamas su [šios direktyvos] 167 straipsniu, turi būti aiškinamas taip, kad valdančioji kontroliuojančioji bendrovė, kuri vykdo apmokestinamuosius pardavimo sandorius patronuojamąją bendrovę naudai, taip pat turi teisę atskaityti pirkimo mokestį už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, kuriuos ji įsigyja iš trečiųjų asmenų, ir mainais teisę gauti bendrojo pelno dalį investuoja į patronuojamąsias bendroves, nors įsigyti prekių tiekimai ar paslaugų teikimai tiesioginiu ir nedelsiant atsirandančiu ryšiu susiję ne su pačios kontroliuojamosios bendrovės sandoriais, o su patronuojamąją bendrovę veikla, kurios (didžioji dalis) neapmokestinama, šie tiekimai ar teikimai nėra įtraukiami į (patronuojamąją bendrovę naudai vykdytą) apmokestinamą sandorį kainų ir jie nėra kontroliuojamosios bendrovės nuosavos ekonominės veiklos bendrąjį išlaidų dalis?

2. Jei pirmąjį klausimą būtų atsakyta teigiamai: ar tuo atveju, kai valdančioji kontroliuojančioji bendrovė „įtraukiama“ į patronuojamąją bendrovę vykdomų prekių ar paslaugų pirkimą taip, kad ji pati įsigyja prekes ar paslaugas, už kurias patronuojamosios bendrovės neturėtų teisės į PVM atskaitą, jeigu įsigytą jas tiesiogiai, jas investuoja į patronuojamąsias bendroves mainais teisę gauti jo pelno dalį ir galiausiai, remdamasi savo, kaip valdančiosios kontroliuojamosios bendrovės, pozicija, pasinaudoja teise į viso pirkimo PVM atskaitą, tai yra piktnaudžiavimas teise, kaip jis suprantamas pagal <...> Teisingumo Teismo jurisprudenciją, ar šis įtraukimas galima pateisinti nemokestinamais priežastimis, nors viso pirkimo PVM atskaita *per se* prieštarauja sistemai ir kontroliuojančiąją bendrovę struktūroms, palyginti su vienpakopėmis monomis, suteiktą konkurenciną pranašumą?“

Dėl prašymo atnaujinti žodinį proceso dalį

27 Kai generalinis advokatas pateikė savo išvadą, 2022 m. balandžio 12 d. Teisingumo Teismo kanceliarija gavo W prašymą atnaujinti žodinį proceso dalį pagal Teisingumo Teismo procedūros reglamento 83 straipsnį. Kadangi žodinį proceso dalis buvo baigta po to, kai generalinis advokatas pateikė išvadą, šis prašymas turi būti suprantamas kaip prašymas atnaujinti žodinį proceso dalį pagal šį straipsnį.

28 Grąsdama šį prašymą W iš esmės tvirtina, kad generalinio advokato išvadoje, visų pirma jos 39–43 ir 55–62 punktuose, nebuvo priimta pozicijos dėl tam tikro elemento, dėl kurio būtų galima diskutuoti su šalimis, arba priimta pozicija dėl tam tikro elemento nediskutavus su šalimis. Šis veiksmas neatlikimas ir priimta pozicija pateisina posėdžio rengimą.

29 Šiuo klausimu reikia priminti, kad pagal SESV 252 straipsnio antrą pastraipą generalinio advokato pareiga – viešame posėdyje visiškai nešališkai ir nepriklausomai teikti motyvuotą išvadą dėl bylų, kuriose pagal Europos Sąjungos Teisingumo Teismo statutą jis turi dalyvauti. Teisingumo

Teismo nesaisto nei ši išvada, nei j? pagrindžiantys generalinio advokato motyvai (2018 m. lapkri?io 22 d. Sprendimo *MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia*, C?295/17, EU:C:2018:942, 25 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

30 Dar reikia priminti, kad Europos S?jungos Teisingumo Teismo statute ir Proced?ros reglamente suinteresuotiesiems asmenims nenumatyta galimyb?s pateikti atsiliepim? ? generalinio advokato išvad? (2017 m. spalio 25 d. Sprendimo *Polbud – Wykonawstwo*, C?106/16, EU:C:2017:804, 23 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija). Taigi suinteresuotojo asmens nesutikimas su generalinio advokato išvada, nepaisant to, kokie klausimai joje nagrin?jami, savaime negali b?ti motyvas, pateisinantis žodin?s proceso dalies atnaujinim? (2017 m. spalio 25 d. Sprendimo *Polbud – Wykonawstwo*, C?106/16, EU:C:2017:804, 24 punktas ir 2017 m. lapkri?io 29 d. Sprendimo *King*, C?214/16, EU:C:2017:914, 27 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

31 Savo argumentais W siekia atsakyti ? generalinio advokato išvad? ir gin?ija jo vertinimus, susijusius su pirmuoju prejudiciniu klausimu.

32 Pagal Proced?ros reglamento 83 straipsn? Teisingumo Teismas, išklausk?s generalin? advokat?, gali bet kada nutarti atnaujinti žodin? proceso dal? – pirmiausia, jeigu mano, kad jam nepateikta pakankamai informacijos, arba jeigu baigus žodin? proceso dal? šalis pateik? nauj? fakt?, kuris gali b?ti lemiamas Teisingumo Teismui priimant sprendim?, arba jeigu nagrin?jant byl? reikia remtis argumentu, d?l kurio šalis ar Europos S?jungos Teisingumo Teismo statuto 23 straipsnyje nurodyti suinteresuotieji asmenys nepateik? nuomon?s.

33 Vis d?lto W gin?ijamas veiksma? neatlikimas ir priimta pozicija susij? su aplinkyb?mis, kurias W ir kitos šalys gal?jo ?vertinti per rašytin? proceso dal?. Generalinio advokato išvadoje nebuvo nurodyta jokios iš tikr?j? naujos aplinkyb?s.

34 Šiuo atveju Teisingumo Teismas, išklausk?s generalin? advokat?, mano, kad turi vis? informacij?, b?tin? atsakyti ? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo klausimus.

35 Taigi nereikia nurodyti atnaujinti žodin? proceso dal?.

D?l prejudicini? klausim?

D?l pirmojo klausimo

36 Pirmuoju klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyvos 168 straipsnio a punktas, siejamas su šios direktyvos 167 straipsniu, turi b?ti aiškinamas taip, kad kontroliuojan?ioji bendrov?, kuri vykdo apmokestinamuosius pardavimo sandorius patronuojam?j? bendrovei? naudai, turi teis? atskaityti pirkimo mokest? už preki? tiekim? ar paslaug? teikim?, kuriuos ji ?sigyja iš tre?i?j? asmen? ir mainais už bendrojo pelno dal? juos ?neša ? patronuojam?sias bendroves, kai, pirma, ?sigyjami tiekimai ar teikimai turi tiesiogin? ir nedelsiant atsirandant? ryš? ne su pa?ios kontroliuojan?iosios bendrov?s sandoriais, bet su patronuojam?j? bendrovei? veikla, kurios didžioji dalis neapmokestinama, antra, šie tiekimai ar teikimai ne?traukiami ? patronuojam?j? bendrovei? naudai atlikt? apmokestinam?j? sandori? kain? ir, tre?ia, šie tiekimai ar teikimai n?ra pa?ios kontroliuojan?iosios bendrov?s ekonomin?s veiklos bendr?j? išlaid? dalis.

37 Siekiant atsakyti ? š? klausim? reikia priminti, kad, remiantis Teisingumo Teismo suformuota jurisprudencija, teis? ? PVM atskait?, kaip numatyta PVM direktyvos 167 ir paskesniuose straipsniuose, yra pagrindinis bendros PVM sistemos principas ir iš esm?s negali b?ti ribojama. Ši teis? nedelsiant taikoma visiems mokes?iams, sumok?tiems sudarant pirkimo sandorius (2018 m. liepos 5 d. Sprendimo *Marle Participations*, C?320/17, EU:C:2018:537, 24 punktas ir nurodyta

jurisprudencija).

38 Atskaitos sistemos tikslas yra atleisti verslininkus nuo vykdančios ekonominę veiklą sumokėto arba mokėtino PVM naštos. Taigi bendra PVM sistema užtikrinamas bet kokios ekonominės veiklos apmokestinimo neutralumas, neatsižvelgiant į šios veiklos tikslus ar rezultatą, jeigu pati ši veikla iš principo apmokestinama PVM (2018 m. liepos 5 d. Sprendimo *Marle Participations*, C-320/17, EU:C:2018:537, 25 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).

39 Vis dėlto iš PVM direktyvos 168 straipsnio a punkto matyti, jog tam, kad būtų galima pasinaudoti teise į atskaitą, turi būti vykdytos dvi sąlygos. Pirmą, suinteresuotasis asmuo turi būti „apmokestinamasis asmuo“, kaip tai suprantama pagal šią direktyvą. Antra, prekes ar paslaugas, kuriomis remiamasi siekiant pagrįsti šią teisę, apmokestinamasis asmuo turi naudoti savo apmokestinamiesiems sandoriams ir įsigyjant šios prekės būtų pateiktos ar paslaugos suteiktos kito apmokestinamojo asmens (šiuo klausimu žr. 2019 m. liepos 3 d. Sprendimo *The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge*, C-316/18, EU:C:2019:559, 23 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

40 Kalbant apie pirmąją sąlygą, iš PVM direktyvos 9 straipsnio matyti, kad apmokestinamasis asmuo – tai asmuo, kuris savarankiškai bet kurioje vietoje vykdo ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į tos veiklos tikslą ar rezultatą. Be to, iš minėto 9 straipsnio matyti, kad sąvoka „ekonominė veikla“ apima visą gamybos, prekybos ar paslaugų teikimo veiklą, be kita ko, materialiojo ir nematerialiojo turto naudojimą, siekiant gauti nuolatinių pajamų.

41 Pagal suformuotą jurisprudenciją vienas paprastas bendrovės kapitalo dalį įsigijimas ir turėjimas savaime nelaikomas ekonomine veikla, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvą, suteikiančią jos vykdytojiui apmokestinamojo asmens statusą, nes paprastas kitų įmonių kapitalo dalį turėjimas nėra turto naudojimas siekiant gauti nuolatinių pajamų. Iš tiesų už šias kapitalo dalis galima gauti dividendus arba kapitalo prieaugį, jas perleidus nulemia tiesiog turto nuosavybės teisė. Taigi, kontroliuojančioji bendrovė, kurios vienintelis tikslas įsigyti kitų bendrovių kapitalo dalį, neturi nei apmokestinamojo asmens statuso, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 9 straipsnį, nei teisės į atskaitą (šiuo klausimu žr. 2018 m. spalio 17 d. Sprendimo *Ryanair*, C-249/17, EU:C:2018:834, 16 punktą ir 2018 m. lapkričio 8 d. Sprendimo *C&D Foods Acquisition*, C-502/17, EU:C:2018:888, 30 punktą).

42 Kitaip yra kalbant apie mišrias kontroliuojančiąsias bendroves, kuriose kapitalo dalį turėjimas siejamas su tiesioginiu ar netiesioginiu dalyvavimu valdant bendroves, kurių kapitalo dalys įsigyjamos. Iš tiesų pagal suformuotą jurisprudenciją toks kontroliuojančiosios bendrovės dalyvavimas valdant bendroves, kurių kapitalo dalį ji turi, yra ekonominė veikla, kaip ji suprantama pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalį, tiek, kiek ji susijusi su sandoriais, kurie apmokestinami PVM pagal šios direktyvos 2 straipsnį, įgyvendinimu. Šiuo klausimu Teisingumo Teismas pažymėjo, kad sąvoką „dalyvavimas valdant patronuojamąją bendrovę“ reikia suprasti taip, kad ji apima visus sandorius, sudarančius ekonominę veiklą, kaip ji suprantama pagal PVM direktyvą, kurią vykdo kontroliuojančioji bendrovė savo patronuojamosios bendrovės naudai, įskaitant administracinius, finansinius, komercinius ir techninius paslaugų teikimus, bet neapsiribojant jomis (šiuo klausimu žr. 2015 m. liepos 16 d. Sprendimo *Larentia + Minerva ir Marenave Schiffahrt*, C-108/14 ir C-109/14, EU:C:2015:496, 20 ir 21 punktus ir juose nurodytą jurisprudenciją ir 2018 m. liepos 5 d. Sprendimo *Marle Participations*, C-320/17, EU:C:2018:537, 31 ir 32 punktus). Taigi dėl PVM apmokestinamo prekių tiekimo ar paslaugų teikimo už atlygą, susijusio su šiuo dalyvavimu, mišri kontroliuojančioji bendrovė yra apmokestinamasis asmuo, kuris gali naudotis teise, nors tik proporcingai, į pirkimo mokesčio atskaitą (šiuo klausimu žr. 2020 m. lapkričio 12 d. Sprendimo *Sonaecom*, C-42/19, EU:C:2020:913, 32 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

43 Nagrinėjamu atveju iš Teisingumo Teismo turimos bylos medžiagos matyti, kad W veikla

neapsiribojo X ir Y kapitalo dali? ?sigijimu ir tur?jimu; šioms dviem patronuojamosioms bendrov?ms ji už atlyg? teik? buhalterin?s apskaitos ir valdymo paslaugas, kurios yra ekonomin? veikla, kaip ši suprantama pagal PVM direktyv?. Taigi W turi b?ti laikoma apmokestinamuoju asmeniu, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dal?, ir tenkina pirm?j? iš dviej? šio sprendimo 39 punkte nurodyt? s?lyg?, kad gal?t? pasinaudoti teise ? atskait?.

44 Kiek tai susij? su antr?ja iš ši? s?lyg?, iš PVM direktyvos 168 straipsnio formuluot?s matyti, kad teisei ? pirkimo mokes?io atskait? b?tina, kad prek?s ir paslaugos, kurias apmokestinamasis asmuo ?sigijo savo apmokestinamiesiems sandoriams, b?t? naudojamos jo apmokestinamiesiems sandoriams.

45 Šiuo klausimu Teisingumo Teismas pažym?jo, jog tam, kad b?t? pripažinta apmokestinamojo asmens teis? ? pirkimo PVM atskait?, konkret? pirkimo sandor? ir vien? arba kelis pardavimo sandorius, suteikian?ius teis? ? atskait?, b?tinai turi sieti tiesioginis ir nedelsiant atsirandantis ryšys. Teis? ? prekį ar paslaug? pirkimo PVM atskait? atsiranda tik tada, kai j? ?sigijimo išlaidos buvo ?trauktos ? apmokestinam?j? pardavimo sandorį, kurie suteikia teis? ? atskait?, kain? (šiuo klausimu žr. 2020 m. lapkri?io 12 d. Sprendimo *Sonaecom*, C?42/19, EU:C:2020:913, 41 punkt? ir jame nurodyt? jurisprudencij?).

46 Vis d?lto teis? ? atskait? taip pat suteikiama apmokestinamajam asmeniui, net jei n?ra tiesioginio ir nedelsiant atsirandan?io ryšio tarp konkretaus pirkimo sandorio ir vieno ar keli? pardavimo sandorį, suteikian?i? teis? ? atskait?, jei atitinkamos išlaidos už prekes ar paslaugas sudaro dalį jo bendr?j? išlaid? ir yra sudedamoji jo tiekiam? prekį ar teikiam? paslaug? kainos dalis. Tod?l iš ties? tokios išlaidos turi tiesiogin? ir nedelsiant atsirandant? ryš? su visa apmokestinamojo asmens ekonomine veikla (šiuo klausimu žr. 2020 m. lapkri?io 12 d. Sprendimo *Sonaecom*, C?42/19, EU:C:2020:913, 42 punkt? ir jame nurodyt? jurisprudencij?).

47 Abiem atvejais b?tina, kad ?sigyjam? prekį tiekimo ar paslaug? teikimo kaina b?t? atitinkamai ?traukta ? konkre?i? pardavimo sandorį kain? arba ? apmokestinamojo asmens tiekiam? prekį ar teikiam? paslaug?, susijusi? su jo ekonomine veikla, kain? (šiuo klausimu žr. 2019 m. liepos 3 d. Sprendimo *The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge*, C?316/18, EU:C:2019:559, 27 punkt? ir nurodyt? jurisprudencij?).

48 Vis d?lto, kai apmokestinamojo asmens ?sigytos prek?s ar paslaugos yra susijusios su neapmokestinamais sandoriais arba nepatenka ? PVM taikymo srit?, negali atsirasti nei prievol?s mok?ti pardavimo mokest?, nei teis?s ? pirkimo mokes?io atskait? (2018 m. spalio 17 d. Sprendimo *Ryanair*, C?249/17, EU:C:2018:834, 29 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

49 Be to, Teisingumo Teismas patikslino, kad sandorį ryšys turi b?ti vertinamas atsižvelgiant ? j? objektyv? turin?. Konkre?iau kalbant, svarbu atsižvelgti ? visas atitinkam? sandorį vykdymo aplinkybes ir tik ? sandorius, kurie objektyviai susij? su apmokestinamojo asmens apmokestinam?ja veikla (šiuo klausimu žr. 2018 m. spalio 17 d. Sprendimo *Ryanair*, C?249/17, EU:C:2018:834, 28 punkt? ir jame nurodyt? jurisprudencij?). Šiuo klausimu buvo nuspr?sta, kad reikia atsižvelgti ? faktin? apmokestinamojo asmens ?sigyt? prekį ir paslaug? naudojimą (šiuo klausimu žr. 2020 m. lapkri?io 12 d. Sprendimo *Sonaecom*, C?42/19, EU:C:2020:913, 66 punkt?) ir ? išimtin? nagrin?jamo sandorio priežast? ir ji turi b?ti laikoma jo objektyvaus turinio nustatymo kriterijumi (2018 m. lapkri?io 8 d. Sprendimo *C&D Foods Acquisition*, C?502/17, EU:C:2018:888, 37 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

50 Nagrinėjamu atveju iš Teisingumo Teismo turimos bylos medžiagos matyti, kad W įsigijo statinių skaičiavimų, šiluminės ir garso izoliacijos planavimo, energijos tiekimo, prijungimo prie tinklo, generalinės rangos, plotos ir rinkodaros paslaugų, kad vykdytų savo įsipareigojimus patronuojamosioms bendrovėms, susijusius su nario našu.

51 Tam, kad W galėtų atskaityti už įsigytas paslaugas sumokėtų pirkimo PVM, remiantis šio sprendimo 45 ir 46 punktuose nurodyta jurisprudencija, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi patikrinti, ar šios paslaugos turi tiesioginį ir nedelsiant atsirandantį ryšį su šios bendrovės pardavimo sandoriais, suteikiantiais teisę į atskaitą, arba ar jos sudaro dalį jos bendrąjį išlaidų, todėl yra sudedamoji jos tiekiamų prekių ar teikiamų paslaugų kainos dalis.

52 Dėl tiesioginio ir nedelsiant atsirandančio ryšio su W pardavimo sandoriais svarbu pažymėti, kad W nenaudojo šio sprendimo 50 punkte nurodytų įsigytų paslaugų, kad galėtų teikti savo buhalterinės apskaitos ir valdymo paslaugas, apimančias darbuotojų darbinimą ir atleidimą iš darbo, medžiagų pirkimą, metinių atskaitų rengimą, mokesčių deklaracijų rengimą ir jų pateikimą mokesčių administratoriui. Iš to išplaukia, kad išlaidos, kurias W patyrė įsigydama paslaugas, negali būti laikomos sudarančiomis jos apmokestinamą parduodamą paslaugą, suteikiantį teisę į atskaitą, kainą.

53 Kalbant apie tai, ar W įsigytos paslaugos, nurodytos šio sprendimo 50 punkte, sudaro W bendrąjį išlaidų dalį, todėl yra sudedamoji jos tiekiamų prekių ar teikiamų paslaugų kainos dalis ir dėl to tiesiogiai ir nedelsiant susijusios su visa jos ekonomine veikla, svarbu pažymėti, kad šios paslaugos yra W, kaip patronuojamųjų bendrovių X ir Y narės, našai. Kaip išvados 58 punkte tai taip pat nurodė generalinis advokatas, kalbama ne apie išlaidas, būtinas W kapitalo dalims įsigyti, bet apie išlaidas, kurios yra W, kaip narės, našas į savo patronuojamąsias bendroves. Toks kontroliuojančiosios bendrovės našas į savo patronuojamąsias bendroves, nesvarbu, ar jis būtų piniginis, ar natūra, yra susijęs su kapitalo dalių turėjimu, kuris, kaip nurodyta šio sprendimo 41 punkte, nėra ekonominė veikla, kaip ji suprantama pagal PVM direktyvą, todėl teisę į atskaitą nesuteikiama. Vienintelis nagrinėjamo sandorio priežastis yra W nario našas.

54 Be to, kai atsižvelgiama į faktinį W įsigytų paslaugų naudojimą, reikia priminti, kad W tvirtino, jog šios paslaugos yra nario našas natūra ir kad šiuo tikslu ji turėjo jas neatlygintinai perduoti savo patronuojamosioms bendrovėms, kad šios galėtų jas naudoti savo sandoriams. Tai, kad šios paslaugos skirtos naudotis W patronuojamosioms bendrovėms, rodo tiesioginį ryšį su šios patronuojamųjų bendrovių sandoriais ir patvirtina tiesioginio ir nedelsiant atsirandančio ryšio su W ekonomine veikla nebuvimą. Išvada, kad šios paslaugos turi tiesioginį ryšį su minėtų bendrovių veikla, neleidžia suabejoti faktas, kad W jas perdavė savo patronuojamosioms bendrovėms, nes svarbu atsižvelgti į faktinį pačių paslaugų naudojimą.

55 Kaip nurodyta šio sprendimo 38 punkte, atskaitos sistema siekiama tik visiškai atleisti verslininką nuo vykdančios ekonominės veiklos mokėtinio ir sumokėto PVM naštos. Teisingumo Teismas nusprendė, kad išlaidos, susijusios ne su apmokestinamojo asmens vykdytais apmokestinamais sandoriais, bet su trečiojo asmens atliktais sandoriais, šiam apmokestinamajam asmeniui nesuteikia teisės į atskaitą (šiuo klausimu žr. 2020 m. spalio 1 d. Sprendimo *Vos Aannemingen*, C-405/19, EU:C:2020:785, 38 punktą). Tai, kad pastarasis vertinimas buvo atliktas byloje, kuri nebuvo susijusi su kontroliuojančiąja bendrove, priešingai, nei teigia W, neturi reikšmės, nes jis atitinka bendrą teisę į atskaitą taikytiną taisyklę. Kadangi W įsigytų paslaugų faktinis panaudojimas parodo, kad jos tiesiogiai susijusios su jos patronuojamųjų bendrovių sandoriais, šis ryšys neleidžia W suteikti teisės į atskaitą už šias paslaugas.

56 Taigi objektyvus sandorio turinys rodo, kad nėra tiesioginio ir nedelsiant atsirandančio ryšio tarp W įsigytų paslaugų išlaidų ir jos ekonominės veiklos. Šios išlaidos, kaip bendrosios išlaidos,

n?ra sudedamoji W valdymo ir buhalterin?s apskaitos paslaug? dalis.

57 Šios išvados negali paneigti W nurodyta aplinkyb?, kad tik d?l savo nari? ?naš? šios patronuojamosios bendrov?s gali t?sti veikl? ir d?l to joms reikia buhalterin?s apskaitos ir valdymo paslaug?. Iš ties?, jei šios aplinkyb?s pasitvirtint?, jos ne?rodyt? tiesioginio ir nedelsiant atsirandan?io ryšio tarp paslaug?, kurios yra ši? ?naš? objektas, ir W ekonomin?s veiklos. Paslaug? ?sigijimo tikslas buvo leisti atlikti nario ?naš?, kuris negali b?ti laikomas sandoriu, kurio vienintel? ir tiesiogin? priežastis yra W ekonomin? veikla, t. y. PVM apmokestinam? buhalterin?s apskaitos ir valdymo paslaug? teikimas patronuojamosioms bendrov?ms.

58 Atsižvelgiant ? tai, kas min?ta, ? pirm?j? klausim? reikia atsakyti, kad PVM direktyvos 168 straipsnio a punktas, siejamas su šios direktyvos 167 straipsniu, turi b?ti aiškinamas taip, kad kontroliuojan?ioji bendrov?, kuri vykdo apmokestinamuosius pardavimo sandorius patronuojam?j? bendrovi? naudai, neturi teis?s atskaityti pirkimo mokes?io už prekes ar paslaugas, kurias ji ?sigyja iš tre?i?j? asmen? ir mainais už bendrojo pelno dal? ?neša ? patronuojam?sias bendroves, kai, pirma, ?sigyjamose prek?s ar paslaugos turi tiesiogin? ir nedelsiant atsirandant? ryš? ne su pa?ios kontroliuojan?iosios bendrov?s sandoriais, bet su patronuojam?j? bendrovi? veikla, kurios didžioji dalis neapmokestinama, antra, šios paslaugos ne?trauktos ? patronuojam?j? bendrovi? naudai ?vykdyt? apmokestinam?j? sandori? kain? ir, tre?ia, šios paslaugos n?ra pa?ios kontroliuojan?iosios bendrov?s ekonomin?s veiklos bendr?j? išlaid? dalis.

D?l antrojo klausimo

59 Atsižvelgiant ? pirmojo klausimo atsakym?, ? antr?j? klausim? atsakyti nereikia.

D?l bylin?jimosi išlaid?

60 Kadangi šis procesas pagrindin?s bylos šalims yra vienas iš etap? prašym? priimti prejudicin? sprendim? patekusio teismo nagrin?jamoje byloje, bylin?jimosi išlaid? klausim? turi spr?sti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastab? pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyr? min?tos šalys, n?ra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (septintoji kolegija) nusprendžia:

2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos 168 straipsnio a punktas, siejamas su šios direktyvos 167 straipsniu, turi b?ti aiškinamas taip:

kontroliuojan?ioji bendrov?, kuri vykdo apmokestinamuosius pardavimo sandorius patronuojam?j? bendrovi? naudai, neturi teis?s atskaityti pirkimo mokes?io už paslaugas, kurias ji ?sigyja iš tre?i?j? asmen? ir mainais už bendrojo pelno dal? ?neša ? patronuojam?sias bendroves, kai, pirma, ?sigyjamose paslaugos turi tiesiogin? ir nedelsiant atsirandant? ryš? ne su pa?ios kontroliuojan?iosios bendrov?s sandoriais, bet su patronuojam?j? bendrovi? veikla, kurios didžioji dalis neapmokestinama, antra, šios paslaugos ne?trauktos ? patronuojam?j? bendrovi? naudai ?vykdyt? apmokestinam?j? sandori? kain? ir, tre?ia, šios paslaugos n?ra pa?ios kontroliuojan?iosios bendrov?s ekonomin?s veiklos bendr?j? išlaid? dalis.

Parašai.

* Proceso kalba: vokie?i?.