

Laikina versija

GENERALINIS ADVOKATAS

JULIANE KOKOTT IŠVADA,

pateikta 2018 m. rugsėjo 6 d.(1)

Byla C-502/17

C&D Foods Acquisition ApS

prieš

Skatteministeriet

(*Vestre Landsret* (Vakarų apygardos teismas, Danija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Prejudicinio sprendimo procedūra – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Kontroliuojančioji bendrovė – Pridėtinės vertės mokesčio atskaita – Išlaidos paslaugoms, susijusioms su suplanuotu patronuojamosios bendrovės akcijų pardavimu“

I. Pavadas

1. Teisingumo Teismas jau ne vienoje byloje yra nagrinėjęs kontroliuojančiosios bendrovės teisę atskaityti PVM tuo atveju, kai įgyjamos bendrovės kapitalo dalys(2). Ši byla susijusi su atvirkštine, ligi šiol dar ne taip dažnai nagrinėta situacija, kai kontroliuojančioji bendrovė perleidžia bendrovės kapitalo dalis(3).

2. Ši byla suteiks Teisingumo Teismui galimybę patikslinti savo jurisprudenciją dėl kontroliuojančiosios bendrovės teisės į PVM atskaitą. Visų pirma joje, be kita ko, svarbu nustatyti konkrečias sąlygas, kuriomis gali būti pripažįstamas teisei į atskaitą būtinas tiesioginis ir nedelsiant atsirandantis ryšys su tam tikru pardavimo sandoriu.

II. Teisinis pagrindas

3. Sąjungos teisės pagrindas šioje byloje yra Direktyvos 2006/112/EB (toliau – PVM direktyva) nuostatos(4).

4. PVM 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. PVM direktyvos 135 straipsnyje, be kita ko, numatyta:

„1. Sandoriai, kurių valstybės narės neapmokestina PVM: <...>

d) sandoriai, įskaitant derybas dėl akcijų, turtinių teisių bendrovėse ar asociacijose, obligacijų ir kitų vertybinių popierių, išskyrus dokumentus, patvirtinančius nuosavybės teises į prekes, ir 15 straipsnio 2 dalyje nurodytas teises ar vertybinius popierius; <...>“

6. Pagal PVM direktyvos 167 straipsnį teisės atskaitą atsiranda atsiradus prievolei apskaičiuoti atskaitytiną PVM. 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; <...>“

7. Kiek tai susiję su nacionaline teise, reikia nurodyti 2005 m. spalio 14 d.

Lovbekendtgørelse nr. 966 (Konsoliduotasis įstatymas Nr. 966) (toliau – PVM įstatymas), kuris buvo taikomas ginčijamuoju laikotarpiu.

III. Faktinės aplinkybės ir pagrindinė byla

8. Danijos bendrovė *C&D Foods* priklauso tarptautinei bendrovei grupei *Arovit*. Pagrindinėje byloje nagrinėjamu laikotarpiu *C&D Foods* priklausė 100 % *Arovit Holding* akcijų, o pastaroji savo ruožtu valdė visas *Arovit Petfood* akcijas. Bendrovei grupei priklausė 13 įvairiose Europos šalyse steigtų bendrovių, kurių akcijas valdė *Arovit Petfood*.

9. Nuo 2007 m. *C&D Foods* pagal administravimo susitarimą teikė savo antro laipsnio patronuojamajai bendrovei *Arovit Petfood* įvairias PVM apmokestinamas administravimo ir IT paslaugas, kaip antai buhalterinės apskaitos, kontrolės, biudžeto sudarymo. *Arovit Petfood* mokėjo *C&D Foods* už šias paslaugas sumą, lygią išlaidoms darbuotojams su 10 % antkainiu ir Danijoje taikomą 25 % PVM. *C&D Foods* vaidmuo kitų grupės bendrovių atžvilgiu pasireiškė tik šių bendrovių akcijų valdymu.

10. 2009 m. ekonominių sunkumų patyrusi *Arovit* bendrovė grupę įsigijo Islandijos bankas *Kaupthing Bank*. *Kaupthing Bank* pavedė įvairioms audito bendroviųms ir advokatų kontorai *Holst Advokater* vertinti *Arovit* bendrovė grupės restruktūrizavimo galimybes. Šiuo tikslu bankas sudarė konsultavimo sutartis su atitinkamais auditoriais, o už jų suteiktas paslaugas, įskaitant PVM, sumokėjo *C&D Foods*.

11. Atlikdama šį vertinimą *Holst Advokater* taip pat parengė *C&D Foods* mažiausiai vieną sutartį dėl *C&D Foods* turimų *Arovit Holding* ir *Arovit Petfood* akcijų pardavimo nenurodytam pirkėjui. *Holst Advokater* pateikė *C&D Foods* sąskaitą už suteiktas konsultavimo paslaugas, įskaitant įtraukusi PVM. Vis dėlto 2009 m. rudenį nuspręsta atsisakyti ketinimų parduoti, nes nebuvo manoma rasti pirkėjo.

12. *C&D Foods* paprašė leisti atskaityti PVM, sumokėtą kartu su atlygiu *Holst Advokater* ir

audito bendrovės. Vis dėlto tiek SKAT (Danijos muitų ir mokesčių institucija), tiek, pareiškus atitinkamą prieštaravimą, *Landsskatteret* (Danijos vyriausioji mokesčių ginčų komisija) atsisakė leisti *C&D Foods* atskaityti PVM. Atsisakymą grindė tuo, kad konsultavimo paslaugos, kaip jos manė, buvo suteiktos ne *C&D Foods* ir kad išlaidos nebuvo, kaip reikalaujama, susijusios su PVM apmokestinamais *C&D Foods* pardavimo sandoriais.

13. *C&D Foods* pareiškė dėl šio sprendimo ieškinį, kuris, atsižvelgiant į tai, kad jame iškelti esminės svarbos klausimai, nagrinėjamas pirmojoje instancijoje *Vestre Landsret* (Vakarų apygardos teismas, Danija). 2017 m. rugpjūčio 15 d. nutartimi, kuri Teisingumo Teismas gavo 2017 m. rugpjūčio 18 d., *Vestre Landsret* (Vakarų apygardos teismas) sustabdė bylos nagrinėjimą ir pateikė Teisingumo Teismui pagal SESV 267 straipsnį šiuos klausimus prejudiciniam sprendimui priimti:

„1. Ar Direktyvos 2006/112 168 straipsnį reikia aiškinti taip: pagal jį tokiomis aplinkybėmis, kokios nagrinėjamos pagrindinėje byloje, kontroliuojančioji bendrovė turi teisę visiškai atskaityti PVM, taikytą gautoms paslaugoms, susijusioms su išsamiu patikrinimu (*due diligence*) prieš numatytą, bet nevykdytą patronuojamosios bendrovės, kuriai kontroliuojančioji bendrovė teikia PVM apmokestinamas administravimo ir IT paslaugas, akcijų pardavimą?

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

3. Neatsižvelgiant į pirmesnius klausimų atsakymus, ar gali egzistuoti teisė PVM atskaitai, kai pagrindinėje byloje nagrinėjamos konsultavimosi išlaidos laikomos bendrosiomis išlaidomis, ir, jei gali, kokiomis sąlygomis?

14. Žodines pastabas per rašytinį proceso Teisingumo Teisme dalį pateikė Danija ir Komisija.

IV. Teisinis vertinimas

15. Savo trimis klausimais prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas siekia galiausiai išsiaiškinti, ar ekonominė veikla vykdoma kontroliuojančioji bendrovė turi teisę atskaityti PVM, taikytą išlaidoms, susijusioms su planuojamu akcijų pardavimu. Kontroliuojančiosios bendrovės ekonominė veikla pasireiškia bent verslo valdymo paslaugų teikimu antro laipsnio patronuojamajai bendrovei(5), kurios akcijos turi būti parduotos kartu su patronuojamosios bendrovės akcijomis.

A. Dėl prejudicinio klausimo priimtinumų

16. Pagal PVM direktyvos 168 straipsnį apmokestinamasis asmuo įgyja teisę mokėti atskaitą su sąlyga, kad jis prekes ir paslaugas naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams. Tai reiškia, kad apmokestinamasis asmuo turi būti atitinkamą prekių ar paslaugų gavėjas(6). Todėl *C&D Foods* turi teisę atskaityti tik tą PVM sumą, kuri buvo sumokėta kartu su atlygiu už bent jau suteiktas konsultavimo paslaugas. Dėl šios priežasties iš karto galima paneigti *C&D Foods* teisę atskaityti PVM, kuriuo buvo apmokestintos *Kaupthing Bank* suteiktos paslaugos.

17. Tiesa, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad jo prašymas priimti prejudicinį sprendimą nėra susijęs su klausimu, kas buvo tikrasis mokėtojas už PVM apmokestintas konsultavimo paslaugas. Vis dėlto reikia pabrėžti, kad Teisingumo Teismas neturi jurisdikcijos atsakyti į hipotetinius klausimus dėl prejudicinio sprendimo(7). Todėl toliau teikiamos pastabos susijusios tik su teise atskaityti PVM, sumokėtą *Holst Advokater*, nes tik šiuo atveju

remiantis sprendimu dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą galima aiškiai daryti išvadą, kad konsultavimo paslaugą gavę buvo *C&D Foods*.

B. Dėl atsakymų ? prejudicinius klausimus

18. Pirmasis klausimas bendrai susijęs su *C&D Foods* teise atskaityti PVM; juo buvo apmokestintos *Holst Advokater* teiktos konsultavimo paslaugos, kuriomis buvo naudojamos planuojant parduoti *Arovit Petfood* akcijas.

19. Antrasis ir trečiasis prejudiciniai klausimai visų pirma susiję su nagrinėjamo išlaidų „tiesioginiu ir nedelsiant atsirandančiu ryšiu“ su konkrečiais arba planuojamais pardavimo sandoriais, taigi, su sandoriais pagal administravimo susitarimą su *Arovit Petfood* arba su sandoriais dėl planuojamo akcijų pardavimo.

20. Atsižvelgiant į tai, kad ryšys su ekonomine veikla yra būtina teisės ? PVM atskaitų sąlyga, dėl kurios teikiamas pirmasis klausimas, ? visus tris klausimus reikia atsakyti kartu.

21. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo abejonųs dėl *C&D Foods* teisės ? PVM mokesčio atskaitą iš esmės grindžiamos dviem aspektais:

22. Pirmą, jam kyla klausimas, ar planuojamas akcijų pardavimas apskritai gali būti laikomas ekonomine veikla, t. y. ar jis patenka ? PVM taikymo sritį (šiuo klausimu žr. 1 skirsnį). Antra, jis siekia išsiaiškinti, ar galima teigti, kad tiesioginis ir nedelsiant atsirandantis ryšys sieja pirkimo sandorius su apmokestinamąja veikla, ir, jei taip, kokiomis aplinkybomis. Nes teisės ? PVM atskaitą negalima tuo atveju, jei tiesioginis ir nedelsiant atsirandantis ryšys sieja pirkimo sandorius su neapmokestinamąja veikla (šiuo klausimu žr. 2 skirsnį).

23. Galiausiai papildomai dar išnagrinėsiu klausimą, kokiomis aplinkybomis būtų galima patvirtinti sąsajas su visa ekonomine *C&D Foods* veikla (šiuo klausimu žr. 3 skirsnį).

1. „Arovit Petfood“ akcijų pardavimas kaip ekonominė veikla

24. Tiesa, vien paprastas bendrovės kapitalo dalių ?sigijimas pagal suformuotą Teisingumo Teismo jurisprudenciją negali būti laikomas ekonomine veikla, kaip ji apibrėžta PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalyje(8). Kitaip yra tada, kai bendrovės kapitalo dalys ?gyjamos arba turimos siekiant tiesiogiai arba netiesiogiai dalyvauti valdant bendrovę(9). ?prastu dalyvavimu valdant bendrovę pagal jurisprudenciją laikomas administracinis, finansinis arba komercinis paslaugų (vadinamųjų bendrovės valdymo paslaugų) teikimas(10).

25. Bendrovės valdymo paslaugų teikimas ir tokioje situacijoje, kaip nagrinėjama pagrindinėje byloje, kai papildomai ?traukiama tarpininkaujanti kontroliuojančioji bendrovė, gali būti laikomas ekonomine veikla, kaip ji suprantama pagal PVM direktyvą. Lemiamas kriterijus siekiant pripažinti veiklą ekonomine yra *C&D Foods* sudaryti apmokestinamieji sandoriai. Tai aiškiai matyti iš neseniai priimto Teisingumo Teismo sprendimo *Marle Participations*(11).

26. Pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją šie principai taip pat turi būti taikomi tuo atveju, kai kapitalo dalys perleidžiamos ir taip užbaigiamas apmokestinamasis dalyvavimas valdant patronuojamąją bendrovę(12).

27. Tiesa, bendrovės kapitalo dalių pardavimas savaime taip pat nėra ekonominė veikla. Vis dėlto ekonominės veiklos pradžia ir jos nutraukimas pagal jurisprudenciją laikantis fiskalinio neutralumo principo turi būti vertinami vienodai(13). Kaip akcijų ?sigijimas tam tikromis sąlygomis gali būti laikomas parengiamaisiais ekonominės veiklos darbais, kurie patenka ? PVM taikymo sritį, tas pats turi būti taikoma akcijų perleidimui, kuriuo nutraukiama ekonominė veikla. Antraip abi

situacijos būtų neteisingai vertinamos skirtingai(14). Ši mintis taip pat pabrėžė Komisija savo rašytinėse pastabose.

28. Konkrečiai dėl bendrovės kapitalo dalių perleidimo Teisingumo Teismas byloje *SKF* pripažino, kad kontroliuojančioji bendrovė, perleisdama visas turėtas patronuojamosios bendrovės akcijas ir taip nutraukdama savo dalyvavimą šioje bendrovėje, vykdo ekonominę veiklą(15). Kartu buvo nutraukta ekonominė veikla, anksčiau pasireiškusi bendrovės valdymo paslaugų teikimu šiai patronuojamajai bendrovei(16).

29. Panaši situacija taip pat susiklostė pagrindinėje byloje: parduodama *Arovit Holding* akcijas su *Arovit Petfood* akcijomis, *C&D Foods* ketino nutraukti savo ekonominę veiklą, kuri pasireiškė apmokestinamųjų bendrovės valdymo paslaugų teikimu *Arovit Petfood*.

30. Šios išvados negali paneigti aplinkybės, kad akcijų pardavimo pajamos turėjo būti naudojamos siekiant padengti įsiskolinimą naujai bendrovei grupės savininkei *Kaupthing Bank*, o byloje *SKF* turėjo vykti bendrovės grupės reorganizacija. Pagrindinėje byloje, kitaip nei byloje *SKF*, nebuvo planuojami būsimi apmokestinamieji sandoriai. Vis dėlto tai nėra svarbu dėl trijų toliau nurodomų priežasčių.

31. Pirma, Teisingumo Teismas yra aiškiai nurodęs, kad teisė PVM atskaitę išlieka net tuo atveju, jei apmokestinamasis asmuo, pasinaudojęs ginčijamomis paslaugomis, nebevykdo jokių sandorių, nes galutinai nutraukia savo ekonominę veiklą(17). Taigi, negali būti kitaip, jeigu apmokestinamasis asmuo atlygą už sandorius, kuriais nutraukiama jo ekonominė veikla, panaudoja skolai padengti.

32. Antra, sėvoka „ekonominė veikla“, kaip ir kitos sėvokos, apibrėžiančios pagal PVM direktyvą apmokestinamus sandorius, turi būti nustatyta objektyviai(18), taigi, tam tikromis sėnaudomis siektas galutinis apmokestinamojo asmens tikslas yra nesvarbus(19). Todėl ekonominiai apmokestinamojo asmens motyvai imtis tam tikrų veiksmų negali turėti lemiamos reikšmės.

33. Trečia, remiantis Sprendimu *BLP Group* taip pat negalima daryti išvados, kad teisė PVM atskaitę iš esmės netaikoma tiems sandoriams, kurie skirti skoloms padengti.

34. Minėtoje byloje kontroliuojančioji bendrovė perleido patronuojamosios bendrovės, su kuria ji nebuvo sudariusi apmokestinamųjų sandorių, akcijas. *BLP Group* teigė, jog ryšys su kita jos apmokestinamąja veikla pasireiškia tuo, kad pajamas, gautas pardavus akcijas, ji panaudoja skoloms grąžinti ir taip netiesiogiai sustiprina savo kitą ekonominę veiklą. Vis dėlto Teisingumo Teismas nesutiko su šiuo argumentu. Todėl teismas galiausiai nesutiko leisti atskaityti PVM ne todėl, kad gautos pajamos buvo naudojamos skoloms padengti, o todėl, kad tiesioginis ir nedelsiant atsirandantis ryšys nesiejo jė su jokia apmokestinamąja veikla(20).

35. Iš to, kas išdėstyta, matyti, kad planuojamas akcijų pardavimas tokiomis aplinkybėmis, kaip nagrinėjamos pagrindinėje byloje, t. y. siekiant nutraukti apmokestinamąją veiklą, laikytinas ekonomine veikla, todėl patenka į PVM taikymo sritį.

2. Tiesioginis ir nedelsiant atsirandantis ryšys su apmokestinamąja veikla?

36. Vis dėlto gali būti prašoma leisti atskaityti tik tą PVM, kuris yra taikomas išlaidoms, tiesioginiu ir nedelsiant atsirandančiu ryšiu(21) susijusioms su apmokestinamuoju pardavimo sandoriu. Pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją tiesioginis ir nedelsiant atsirandantis ryšys sieja tokias išlaidas su tam tikrais pardavimo sandoriais, kurie yra sudedamoji šių pardavimo sandorių kainos dalis(22). Be to, galima prašyti teisės bendrąją bendrovės išlaidą, kurios yra

sudedamoji vis? bendrov?s produkt? dalis, PVM atskait?(23).

37. Paprastai teis? ? PVM atskait? nesuteikiama(24), jei tiesioginis ir nedelsiant atsirandantis ryšys sieja išlaidas su neapmokestinam?ja veikla(25).

38. Bet pagal PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies f punkt? valstyb?s nar?s neapmokestina PVM „sandori? <...> d?l akcij?, turtini? teisi? bendrov?se ar asociacijose, obligacij? ir kit? vertybini? popieri?“. Ši nuostata perkelta ? nacionalin? teis? Danijos PVM ?statymo 13 straipsnio 1 dalies 11 punktu.

39. Pagal Teisingumo Teismo jurisprudencij? ši S?jungos teis?s norma apima sandorius, kuriais galima sukurti, pakeisti ar panaikinti šali? teises ir pareigas d?l vertybini? popieri?, jei jie yra daugiau nei paprastas (ribotas) vertybini? popieri? ?sigijimas ir pardavimas, kuris n?ra laikomas ekonomine veikla(26). Kaip paaiškinta pirmiau, tai atitinka pagrindin?je byloje planuojam? *Arovit Petfood* akcij? pardavim?(27).

40. Taigi planuotas sandoris b?t? neapmokestinamas PVM pagal PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies f punkt?.

41. Vadinasi, reikia išnagrin?ti, ar nagrin?jamos konsultavimo paslaugos susijusios tiesioginiu ir nedelsiant atsirandan?iu ryšiu su planuotu neapmokestinamuoju sandoriu.

42. Ne kiekvienu atveju konkret? pardavimo sandor? galima atskirti nuo likusi? sandori?, sudaran?i? apmokestinamojo asmens ekonomin?s veiklos visum?. Jei tai vis d?lto ?manoma, pirmiausia turi b?ti nagrin?jamas tiesioginis ir nedelsiant atsirandantis ryšys su šiuo konkre?iu sandoriu(28). Tik tada reikia išnagrin?ti, ar atitinkamas išlaidas, kaip vis? paslaug? kainos dal?, sieja tiesioginis ir nedelsiant atsirandantis ryšys su ekonomin?s veiklos visuma (vadinamosiomis bendrosiomis išlaidomis).

43. Tuo atveju, kai perleidžiamos akcijos, Teisingumo Teismas d?l tiesioginio ir nedelsiant atsirandan?io ?sigyt? paslaug? ryšio su šiuo sandoriu sprendžia atsižvelgdamas ? tai, ar patirtas išlaidas galima ?traukti ? akcij? ar kapitalo dali? kain?(29).

44. Šiomis aplinkyb?mis prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, atrodo, laikosi nuomon?s, kad negalima nustatyti tiesioginio ir nedelsiant atsirandan?io ryšio su planuojamu akcij? pardavimu, nes išlaidos konsultavimo paslaugoms negal?jo b?ti perkeltos akcij? kainai. D?l šios priežasties teismas antruoju ir tre?iuoju prejudiciniais klausimais tiesiogiai klausia d?l aplinkybi?, kuriomis išlaidos konsultavimo paslaugoms gali b?ti priskirtos bendrosioms išlaidoms.

45. Vis d?lto reik?t? pažym?ti, jog Teisingumo Teismo formuluot?, pagal kuri? patirtos išlaidos tur?t? b?ti ?trauktos ? akcij? ar kapitalo dali? kain?, nereiškia, kad kainos iš tikr?j? turi padid?ti, pavyzdžiui, prid?jus prie pardavimo kainos tam tikr? sum?.

46. Tai ypa? akivaizdžiai rodo bendrovi?, kuri? akcijos kotiruojamos vertybini? popieri? biržose, pavyzdys: j? akcij? kaina paprastai nustatoma remiantis tuo metu taikoma akcij? kaina, o ne derybomis tarp pardav?jo ir pirk?jo. Tod?l min?ta Teisingumo Teismo formuluot? turi b?ti suprantama taip, kad išlaidos turi tiesiogiai mažinti konkretaus sandorio d?l akcij? ar kapitalo dali? peln?, o ne vien vis? bendrov?s peln?. Taigi, pirkimo sandoriai turi b?ti taip glaudžiai susij? su akcij? pardavimu, kad ekonominiu poži?riu jie turi tiesiogiai sudaryti siekiamos apyvartos išlaid? sudedam?j? dal?.

47. Be to, kitaip, nei man? *C&D Foods*, negalima teigti, jog s?saja su neapmokestinamuoju

kapitalo dali? pardavimu negalima vien todėl, kad pardavimas galiausiai ne?vyko. Atsižvelgiant ? tai, kad parengiamieji darbai pripaž?stami ekonomine veikla, tokiais atvejais taip pat ir sprendžiant d?l teis?s ? PVM atskait? svarbus ryšys su planuojamais pardavimo sandoriais(30).

48. Atrodo, kad toks ryšys, kaip savo rašytin?se pastabose taip pat pažym?jo Komisija, sieja *Holst Advokater* konsultavimo paslaugas su numatytu *Arovit Petfood* akcij? pardavimu. Konsultavimo objektas b?tent ir buvo sutarties d?l akcij? pardavimo projektas. Taigi, atrodo, kad išlaidos tokioms konsultacijoms labai tiesiogiai susijusios su numatytu neapmokestinamuoju sandoriu.

49. Taikyti š? standart? taip pat netrukdo Sprendimas *Iberdrola*, kuriame nustatant tiesiogin? ryš? buvo taikomi labai plat?s kriterijai. Vis d?lto Teisingumo Teismas nagrin?jamomis aplinkyb?mis nespren? d?l priskyrimo konkre?iam pardavimo sandoriui: teismo sprendimas buvo taikomas tik ryšiui su apmokestinamojo asmens ekonomin?s veiklos visuma(31).

50. Atsižvelgiant ? tai, kas išd?styta, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas turi nustatyti(32), ar nagrin?jamos konsultavimo paslaugos buvo tiesioginiu ir nedelsiant atsirandan?iu ryšiu susijusios su *Arovit Petfood* akcij? pardavimu, neapmokestinamu pagal PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies f punkt?. Jei taip, *C&D Foods* netur?t? teis?s ? PVM atskait?.

3. Ryšys su ekonomin?s veiklos visuma

51. Ryš? su ekonomin?s veiklos visuma reik?t? nagrin?ti tik tuo atveju (ir tai taip pat savo rašytin?se pastabose pabr?ž? Komisija), jei prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas nenustatyt? tiesioginio ir nedelsiant atsirandan?io ryšio su neapmokestinamosiomis pajamomis iš numatyto akcij? pardavimo(33).

52. Iš esm?s taikytini tie patys principai. Atsižvelgiant ? tai, jog Teisingumo Teismas, nustatydamas teis? atskaityti bendr?sias išlaidas, reikalauja, kad išlaidos, patirtos ?sigyjant paslaugas, b?t? atitinkamai ?trauktos ? apmokestinamojo asmens tiekiam? prekį ar teikiam? paslaug? kain?(34), n?ra reikalaujama, kad matematiškai padid?t? kainos. Iš esm?s tuo nustatomas b?tinas ekonominis pirkimo ir pardavimo ryšys(35).

53. Vis d?lto, kad atsirast? toks ryšys neb?tina faktiškai padidinti kainas, svarbu vien tai, kad tam tikros išlaidos b?t? sudedamoji vis? apmokestinamojo asmens produkt? ar paslaug? kainos dalis. Komisija tai taip pat nurod? savo rašytin?se pastabose. Tod?l svarbu tik tai, kad ?sigytos paslaugos b?t? ekonomiškai ir objektyviai susijusios su apmokestinam?ja veikla(36), pavyzdžiui, tokiu b?du, kad nuo to priklausyt? pelno dydis.

54. Bet koks kitoks sprendimas reikšt?, kad teis? ? PVM atskait? apmokestinamajam asmeniui, kuris negali arba nenori didinti savo kain? padid?jus išlaidoms, tur?t? b?ti nesuteikiama. Tuo b?t? aiškiai pažeidžiamas neutralumo principas.

55. Tokia pat išvada darytina d?l antrajame prejudiciniame klausime nurodyt? konkre?i? aplinkybi?, susijusi? su fiksuotu antkainiu. Tiesa, tokiu atveju išlaidos konsultavimo paslaugoms negali b?ti iš tikr?j? ?traukiamos ? kainas, kurias *C&D Foods* apskai?iuoja už valdymo paslaugas, ir atrodo, kad prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas d?mes? yra nukreip?s b?tent ? tai. Atsiskaitoma už kain?, atitinkan?i? išlaidas darbuotoj? atlyginimams su 10 % antkainiu. Vis d?lto tai dar nereiškia, kad ryšys su tokiomis pajamomis bet kuriuo atveju turi b?ti atmestas. Neatsižvelgiant ? faktin? kainos padid?jim?, tam tikros išlaidos yra sudedamoji apmokestinamojo asmens tiekiam? prekį arba teikiam? paslaug? dalis.

56. Galimyb? visiškai atskaityti mokest? kaip bendr?sias išlaidas gal?t? paneigti tai, kad

konsultacijos taip pat gali būti susijusios su tiesioginės patonuojamosios bendrovės (*Arovit Holding*), kurios atžvilgiu *C&D Foods* veikia kaip visiškai kontroliuojančioji bendrovė, akcijų perleidimu(37). Todėl gali prireikti paskirstyti PVM atskaitę tarp bendrovės ekonominės ir ne ekonominės veiklos. Vis dėlto prejudiciniuose klausimuose apie tai neužsimenama, be to, nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą nėra pakankamai informacijos, kuri leistų pateikti naudingą atsakymą.

57. Vis dėlto reikia dar kartą priminti, kad ryšys su ekonomine veikla visuma bet kuriuo atveju nebus svarbus, jei pirkimas galėtų būti aiškiai priskirtas tam tikram neapmokestinamajam pardavimo sandoriui. Tokiu atveju nelieka galimybės atsižvelgti į jį kaip į bendrąsias išlaidas.

V. Išvada

58. Iš to, kas išdėstyta, matyti, kad *Vestre Landsret* (Vakarų apygardos teismas, Danija) prejudicinius klausimus reikia atsakyti taip:

1. Direktyvos 2006/112/EB 9 straipsnio 1 dalis turi būti aiškinama taip, kad kaip ekonominė veikla, kaip ji suprantama pagal šią nuostatą, pripažįstami ne tik parengiamieji darbai siekiant pradėti veiklą, bet ir veiksmai, kuriais ji nutraukiama. Todėl antro laipsnio patonuojamosios bendrovės akcijų perleidimas, kuriuo baigiama anksčiau vykdyta apmokestinamoji veikla, t. y. bendrovės dalyvavimas valdant šią bendrovę tam, kad bendrovė sudarytų apmokestinamuosius sandorius, yra ekonominė veikla, kaip ji suprantama pagal Direktyvos 2006/112 9 straipsnio 1 dalį.
2. Direktyvos 2006/112 168 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad kontroliuojančioji bendrovė neturi teisės į PVM atskaitę, taikyto konsultavimo paslaugoms, kuriomis ji naudojosi prieš suplanuotą antro laipsnio patonuojamosios bendrovės akcijų perleidimą, jeigu šias konsultavimo paslaugas sieja tiesioginis ir nedelsiant atsirandantis ryšys su pageidautais akcijų pardavimo sandoriais, kurie pagal Direktyvos 2006/112 135 straipsnio 1 dalies f punktą yra neapmokestinami. Tai turi nustatyti nacionalinis teismas.
- 1 Originalo kalba: vokiečių.
- 2 Žr., pavyzdžiui, 1991 m. birželio 20 d. Sprendimą *Polysar Investments Netherlands* (C-60/90, EU:C:1991:268), 2000 m. lapkričio 14 d. Sprendimą *Floridienne ir Berginvest* (C-142/99, EU:C:2000:623), 2001 m. rugsėjo 27 d. Sprendimą *Cibo Participations* (C-16/00, EU:C:2001:495), 2012 m. rugsėjo 6 d. Sprendimą *Portugal Telecom* (C-496/11, EU:C:2012:557) ir 2015 m. liepos 16 d. Sprendimą *Larentia + Minerva ir Marenave Schiffahrt* (C-108/14 ir C-109/14, EU:C:2015:496), taip pat mano išvadą byloje *Ryanair* (C-249/17, EU:C:2018:301).
- 3 Šiuo atveju reikėtų pažymėti visą pirmą 2009 m. spalio 29 d. Sprendimą *AB SKF* (C-29/08, EU:C:2009:665).
- 4 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1).
- 5 Pagal suformuotą jurisprudenciją tai laikoma ekonomine veikla; žr. 2001 m. rugsėjo 27 d. Sprendimą *Cibo Participations* (C-16/00, EU:C:2001:495, 21 punktą), 2009 m. spalio 29 d. Sprendimą *AB SKF* (C-29/08, EU:C:2009:665, 30 ir 31 punktai) ir 2015 m. liepos 16 d. Sprendimą *Larentia + Minerva ir Marenave Schiffahrt* (C-108/14 ir C-109/14, EU:C:2015:496, 21 punktą).
- 6 Šiuo klausimu žr. 2001 m. vasario 22 d. Sprendimą *Abbey National* (C-408/98, EU:C:2001:110, 32 punktą).
- 7 1992 m. liepos 16 d. Sprendimas *Meilicke* (C-83/91, EU:C:1992:332, 23 punktą), 2005 m.

- lapkričio 22 d. Sprendimas *Mangold* (C-144/04, EU:C:2005:709, 34 ir 37 punktai) ir 2016 m. gruodžio 21 d. Sprendimas *Tele2 Sverige ir Watson ir kt.* (C-203/15 ir C-698/15, EU:C:2016:970, 130 punktas).
- 8 1991 m. birželio 20 d. Sprendimas *Polysar Investments Netherlands* (C-60/90, EU:C:1991:268, 17 punktas), 2000 m. lapkričio 14 d. Sprendimas *Floridienne ir Berginvest* (C-142/99, EU:C:2000:623, 17 punktas) ir 2015 m. liepos 16 d. Sprendimas *Larentia + Minerva ir Marenave Schiffahrt* (C-108/14 ir C-109/14, EU:C:2015:496, 20 punktas).
- 9 1991 m. birželio 20 d. Sprendimas *Polysar Investments Netherlands* (C-60/90, EU:C:1991:268, 14 punktas), 2000 m. lapkričio 14 d. Sprendimas *Floridienne ir Berginvest* (C-142/99, EU:C:2000:623, 17 punktas), 2001 m. rugsėjo 27 d. Sprendimas *Cibo Participations* (C-16/00, EU:C:2001:495, 19 punktas) ir 2015 m. liepos 16 d. Sprendimas *Larentia + Minerva ir Marenave Schiffahrt* (C-108/14 ir C-109/14, EU:C:2015:496, 20 punktas).
- 10 2001 m. rugsėjo 27 d. Sprendimas *Cibo Participations* (C-16/00, EU:C:2001:495, 21 punktas), 2012 m. rugsėjo 6 d. Sprendimas *Portugal Telecom* (C-496/11, EU:C:2012:557, 34 punktas) ir 2015 m. liepos 16 d. Sprendimas *Larentia + Minerva ir Marenave Schiffahrt* (C-108/14 ir C-109/14, EU:C:2015:496, 21 punktas).
- 11 2018 m. liepos 5 d. Sprendimas *Marle Participations* (C-320/17, EU:C:2018:537, 35 punktas) – vis dėlto šiuo požiūriu abejotina, ar nekilnojamojo turto nuoma iš tikrųjų gali būti laikoma „dalyvavimu valdant“ bendrovė.
- 12 2009 m. spalio 29 d. Sprendimas *AB SKF* (C-29/08, EU:C:2009:665, 34 punktas).
- 13 1996 m. birželio 20 d. Sprendimas *Wellcome Trust* (C-155/94, EU:C:1996:243, 33 punktas), 2005 m. kovo 3 d. Sprendimas *Fini H* (C-32/03, EU:C:2005:128, 22–24 punktai), 2005 m. gegužės 26 d. Sprendimas *Kretztechnik* (C-465/03, EU:C:2005:320, 19 punktas) ir 2009 m. spalio 29 d. Sprendimas *AB SKF* (C-29/08, EU:C:2009:665, 34 punktas).
- 14 Šiuo klausimu žr. 2001 m. vasario 22 d. Sprendimas *Abbey National* (C-408/98, EU:C:2001:110, 35 punktas), 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimas *Faxworld* (C-137/02, EU:C:2004:267, 39 punktas) ir 2005 m. kovo 3 d. Sprendimas *Fini H* (C-32/03, EU:C:2005:128, 23 ir 24 punktai).
- 15 2009 m. spalio 29 d. Sprendimas *AB SKF* (C-29/08, EU:C:2009:665, 33 punktas).
- 16 2009 m. spalio 29 d. Sprendimas *AB SKF* (C-29/08, EU:C:2009:665, 32 punktas).
- 17 2001 m. vasario 22 d. Sprendimas *Abbey National* (C-408/98, EU:C:2001:110, 35 punktas), 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimas *Faxworld* (C-137/02, EU:C:2004:267, 39 punktas) ir 2005 m. kovo 3 d. Sprendimas *Fini H* (C-32/03, EU:C:2005:128, 23 ir 24 punktai).
- 18 Žr. 2006 m. sausio 12 d. Sprendimas *Optigen ir kt.* (C-354/03, C-355/03 ir C-484/03, EU:C:2006:16, 44 punktas), 2006 m. liepos 6 d. Sprendimas *Kittel ir Recolta Recycling* (C-439/04 ir C-440/04, EU:C:2006:446, 41 punktas) ir 2010 m. gruodžio 16 d. Sprendimas *Euro Tyre Holding* (C-430/09, EU:C:2010:786, 28 punktas).
- 19 1995 m. balandžio 6 d. Sprendimas *BLP Group* (C-4/94, EU:C:1995:107, 24 punktas), 2000 m. birželio 8 d. Sprendimas *Midland Bank* (C-98/98, EU:C:2000:300, 20 punktas), 2012 m. rugsėjo 6 d. Sprendimas *Portugal Telecom* (C-496/11, EU:C:2012:557, 38 punktas) ir 2001 m. vasario 22 d. Sprendimas *Abbey National* (C-408/98, EU:C:2001:110, 25 punktas).

- 20 1995 m. balandžio 6 d. Sprendimas *BLP Group* (C-4/94, EU:C:1995:107, 27 punktas). Toliau dar reikės nagrinėti tiesioginio ir nedelsiant atsirandančio ryšio buvimą; žr. šios išvados 36 ir paskesnius punktus.
- 21 1995 m. balandžio 6 d. Sprendimas *BLP Group* (C-4/94, EU:C:1995:107, 18 ir 19 punktai), 2000 m. birželio 8 d. Sprendimas *Midland Bank* (C-98/98, EU:C:2000:300, 20 punktas), 2009 m. spalio 29 d. Sprendimas *AB SKF* (C-29/08, EU:C:2009:665, 57 punktas).
- 22 2001 m. rugsėjo 27 d. Sprendimas *Cibo Participations* (C-16/00, EU:C:2001:495, 31 punktas), 2005 m. gegužės 26 d. Sprendimas *Kretztechnik* (C-465/03, EU:C:2005:320, 35 punktas), 2009 m. spalio 29 d. Sprendimas *AB SKF* (C-29/08, EU:C:2009:665, 57 punktas) ir 2013 m. spalio 17 d. Sprendimas *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments* (C-132/16, EU:C:2017:283, 28 punktas).
- 23 2001 m. rugsėjo 27 d. Sprendimas *Cibo Participations* (C-16/00, EU:C:2001:495, 33 punktas), 2005 m. gegužės 26 d. Sprendimas *Kretztechnik* (C-465/03, EU:C:2005:320, 37 punktas), 2012 m. rugsėjo 6 d. Sprendimas *Portugal Telecom* (C-496/11, EU:C:2012:557, 37 punktas) ir 2017 m. spalio 14 d. Sprendimas *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments* (C-132/16, EU:C:2017:683, 29 punktas).
- 24 Kelios išimtys nustatytos, pavyzdžiui, PVM direktyvos 169 straipsnyje.
- 25 1995 m. balandžio 6 d. Sprendimas *BLP Group* (C-4/94, EU:C:1995:107, 28 punktas), 2006 m. rugsėjo 14 d. Sprendimas *Wollny* (C-72/05, EU:C:2006:573, 20 punktas), 2009 m. vasario 12 d. Sprendimas *Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie* (C-515/07, EU:C:2009:88, 28 punktas), 2008 m. kovo 13 d. Sprendimas *Securenta* (C-437/06, EU:C:2008:166, 30 punktas) ir 2009 m. spalio 29 d. Sprendimas *AB SKF* (C-29/08, EU:C:2009:665, 59 punktas); taip pat žr. mano išvadą sujungtose bylose *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments* (C-132/16, EU:C:2017:283, 37 punktas).
- 26 2001 m. gruodžio 13 d. Sprendimas *CSC Financial Services* (C-235/00, EU:C:2001:696, 33 punktas) ir 2009 m. spalio 29 d. Sprendimas *AB SKF* (C-29/08, EU:C:2009:665, 48 punktas).
- 27 Žr. šios išvados 26 punktą.
- 28 Šiuo klausimu žr. mano išvadą sujungtose bylose *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments* (C-132/16, EU:C:2017:283, 36 ir 37 punktai).
- 29 2009 m. spalio 29 d. Sprendimas *AB SKF* (C-29/08, EU:C:2009:665, 62 punktas); taip pat 2013 m. gegužės 30 d. Sprendimas *X* (C-651/11, EU:C:2013:346, 56 punktas).
- 30 Žr. 2012 m. lapkričio 29 d. Sprendimą *Gran Via Moinești* (C-257/11, EU:C:2012:759, 27 punktas) ir 2015 m. spalio 22 d. Sprendimą *Sveda* (C-126/14, EU:C:2015:712, 20 punktas).
- 31 Žr. 2013 m. spalio 17 d. Sprendimą *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments* (C-132/16, EU:C:2017:283, 29 punktas).
- 32 2009 m. spalio 29 d. Sprendimas *AB SKF* (C-29/08, EU:C:2009:665, 63 ir 73 punktai).
- 33 Šiuo klausimu žr. mano išvadą sujungtose bylose *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments* (C-132/16, EU:C:2017:283, 36 ir 37 punktai).

34 2009 m. spalio 29 d. Sprendimas *AB SKF* (C-29/08, EU:C:2009:665, 60 punktas).

35 Išsamiau šiuo klausimu žr. mano išvadoje sujungtose bylose *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments* (C-132/16, EU:C:2017:283, 25–31 punktai).

36 2015 m. spalio 22 d. Sprendimas *Sveda* (C-126/14, EU:C:2015:712, 29 punktas).

37 Vis dėlto visiškai finansų kontroliuojančiosios bendrovės pagal jurisprudenciją nėra laikomos apmokestinamaisiais asmenimis, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalį; žr. 1991 m. birželio 20 d. Sprendimą *Polysar Investments Netherlands* (C-60/90, EU:C:1991:268, 17 punktas), 2000 m. lapkričio 14 d. Sprendimą *Floridienne ir Berginvest* (C-142/99, EU:C:2000:623, 17 punktas) ir 2015 m. liepos 16 d. Sprendimą *Larentia + Minerva ir Marenave Schiffahrt* (C-108/14 ir C-109/14, EU:C:2015:496, 20 punktas), taip pat šios išvados 24 punktą.