

Downloaded via the EU tax law app / web

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 našu natūra ? patronuojamąsias bendroves – Išlaidų nebuvimas bendrosiose išlaidose – Patronuojamųjų bendrovių 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 pirmininkas A. Prechal (pranešėja) ir teisėjai N. Wahl,

generalinis advokatas G. Pitruzzella,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį,

išnagrinėjęs 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

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, 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 naštą teikti paslaugas savo patronuojamosioms bendrovėms, kurios teikia daugiausia PVM neapmokestinamas paslaugas.

Teisinis pagrindas

Sjungos 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 laisvąjį profesijų veiklą. Visų pirma ekonomine veikla laikomas materialiojo ar nematerialiojo turto naudojimas siekiant gauti nuolatinius pajamų.“

5 Minėtose 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 prievolė, 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 komercinis ar profesinis veikla. Verslas apima visą verslininko komercinį ar profesinį veiklą. Ekonominė ar profesinė veikla yra nuolat vykdoma veikla, kuria siekiama gauti pajamą, net jei nesiekama pelno, o asmenų asociacijos atveju – net jeigu ji vykdo veiklą tik savo narių atžvilgiu.

2. Ekonominė ar profesinė veikla nevykdoma savarankiškai:

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

2) kai iš bendro faktinių ryšių tinklo matyti, kad juridinis asmuo yra finansiniais, ekonominiais ir organizaciniais ryšiais integruotas į kontroliuojančiosios bendrovės verslą (sudaro apmokestinamąjį vienetą). Apmokestinamojo vieneto statuso padariniai galioja tik valstybės teritorijoje steigto įmonės padalinio tarpusavio vidaus paslaugų teikimui ar prekių tiekimui. Šie padaliniai turi būti laikomi viena įmone. <...>“

8 UStG 15 straipsnio „Pirkimo mokesčio atskaita“ 1 dalyje nurodyta:

„Verslininkas gali atskaityti šį pirkimo mokestį:

1) pagal įstatymų mokėtiną mokestį už kito verslininko jo verslui pateiktas prekes ar suteiktas kitas paslaugas. <...>“

9 Abgabenordnung (Mokesčių kodeksas) 42 straipsnyje nustatyta:

„1. Mokesčių teisės aktai negali būti apeinami piktnaudžiaujant teisės aktuose numatytais dariniais. Jeigu tenkinamos mokesčių teisės nuostatoje tvirtintos sąlygos, kuriomis siekiama kovoti su mokesčių vengimu, toje nuostatoje nustatomos atitinkamos teisinės pasekmės. Kitais atvejais, kai nustatomas piktnaudžiavimas, kaip tai suprantama pagal 2 dalį, mokestis tampa apskaituotinas tomis pačiomis sąlygomis, kaip ir ekonominiams sandoriams taikant tinkamo teisinio darinio tvarką.

2. Piktnaudžiavimas nustatomas tuo atveju, kai pasirenkamas netinkamas teisinis darinys, dėl kurio mokesčių mokėtojas ar trečiasis asmuo gauna įstatymuose nenumatytą mokestinį naudą, palyginti su tinkamo teisinio darinio pasekmėmis. Ši teisės norma netaikoma, jeigu mokesčių mokėtojas rodo ne mokestinio pobūdžio priežastis, dėl kurių jis pasirinko šį darinį ir kurias reikia atsižvelgti turint omenyje visą jo situaciją.“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

10 W veikla susijusi su nekilnojamojo turto įsigijimu, valdymu ir eksploatavimu, taip pat statybos projektų planavimu, sanavimu ir vykdymu.

11 2013 m. W turėjo X GmbH & Co. KG ir Y GmbH & Co. KG, kurių pagrindinė veikla – daugiausia neapmokestinama PVM nekilnojamojo turto statyba ir būsto pardavimas, kapitalo dalių.

12 Konkrečiau kalbant, nagrinėjama metais W priklausė 94 % X kapitalo dalių, o likę 6 % priklausė Z KG.

13 2013 m. sausio 31 d. X bendrovės sutarties pakeitimu Z ir W susitarė kaip nariai nešti našę X. Z, kaip našė, turėjo pervesti 600 000 eurų sumą, o W proporcingai savo turimoms kapitalo dalims, t. y. ne mažiau kaip už 9,4 mln. eurų, nemokamai suteikti architektų, statinių skaičiavimų, šiluminės ir garso izoliacijos planavimo, energijos tiekimo, prijungimo prie tinklo,

generalin?s rangos, pl?tros ir rinkodaros paslaug?, susijusi? su dviem turto objektais, kuriuos tur?jo pastatyti X. W suteik? paslaugas iš dalies savo personalo pagalba ir naudodama savo medžiagas, taip pat iš dalies ?sigijusi preki? ir paslaug? iš kit? ?moni?.

14 Kita tos pa?ios dienos W ir X sutartimi buvo sutarta, kad W už atlyg? teiks buhalterin?s apskaitos ir valdymo paslaugas X, susijusias su dviej? ankstesniame punkte nurodyt? turto objekt? statyba. Šios paslaugos ap?m? darbuotoj? ?darbinim? ir atleidim? iš darbo, medžiag? pirkim?, apskaitos dokument? ir mokes?i? deklaracij? rengim? ir j? pateikim? mokes?i? administratoriui. Jos neap?m? paslaug?, kurias W tur?jo atlikti kaip nario ?naš?.

15 Be to, 2013 m. W priklaus? 89,64 % Y kapitalo dali?, likusios kapitalo dalys priklaus? P I GmbH.

16 2013 m. balandžio 10 d. Y bendrov?s sutarties pakeitimu buvo sutarta, kad P I ir W kaip nariai ?neš ?našus ? Y. P, kaip ?naš?, I tur?jo pervesti 3,5 mln. eur?, o W tur?jo suteikti tokio paties pob?džio 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. eur?, kiek tai susij? su tre?io turto objekto statyba. W suteik? šias paslaugas iš dalies savo personalo pagalba ir naudodama savo medžiagas, taip pat iš dalies ?sigijusi preki? ir paslaug? iš kit? ?moni?

17 Kita tos pa?ios dienos sutartimi W ir Y susitar?, kad pagal šio tre?iojo turto objekto statybos projekt? W už atlyg? teiks Y buhalterin?s apskaitos ir valdymo paslaugas, panašias ? suteiktas X ir aprašytas šio sprendimo 14 punkte.

18 Savo 2013 m. PVM deklaracijose W atskait? vis? už aptariamus preki? tiekimus ir paslaug? teikimus sumok?t? pirkimo PVM. Vokietijos mokes?i? administratorius nusprend?, kad W nario ?našai ? X ir Y tur?jo b?ti laikomi neapmokestinama veikla, nes jie nebuvo skirti pajamoms gauti, kaip tai suprantama pagal PVM teis?s aktus, tod?l nebuvo ?traukti ? W komercin? veikl?. Su šia veikla susij?s pirkimo PVM nebuvo atskaitytinas.

19 Kadangi W skundas d?l šio atsisakymo leisti atskaityti buvo atmestas, ji pareišk? ieškin? *Niedersächsisches Finanzgericht* (Žemutin?s Saksonijos finans? teismas, Vokietija), kuris 2018 m. balandžio 19 d. sprendimu j? patenkino. Šio teismo teigimu, W buhalterin?s apskaitos ir valdymo paslaug? teikimas X ir Y reišk? tiesiogin? ar netiesiogin? dalyvavim? valdant šias bendroves už atlyg?. Atsižvelgiant ? š? dalyvavim? teikiant buhalterin?s apskaitos ir valdymo paslaugas, ?vairi? paslaug? teikimas, kuris yra nario ?našas nat?ra patronuojam?j? bendrovi? naudai, laikomas aktyvaus kapitalo dali? valdymo komercine veikla. Ši analiz? išplaukia iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos, pagal kuri? skirtos surinkti l?š? paslaugos nat?ra, ?neštos ? bendroves, kuri? kapitalo dali? turima, kaip nari? ?našai, yra kontroliuojan?i?j? bendrovi? komercin?s veiklos dalis. Taigi šis teismas nusprend?, kad W gal?jo atskaityti vis? apyvartos mokest? už paslaugas, kurias ji suteik? X ir Y kaip nario ?naš?. Be to, jis pažym?jo, kad nebuvo piktnaudžiauta teise ir kad yra nemokestinis priežas?i?, pateisinan?i? pasirinkt? nagrin?jamo sandorio strukt?r?.

20 R mokes?i? inspekcija pateik? kasacin? skund? d?l šio sprendimo *Bundesfinanzhof* (Federalinis finans? teismas, Vokietija), j? grind?, be kita ko, tuo, kad gin?ijami paslaug? teikimai, t. y. susij? su nario ?našais patronuojam?j? bendrovi? naudai, kuriuos reikia atskirti nuo valdymo ir buhalterin?s apskaitos paslaug? teikimo už atlyg?, nesant atlygio, n?ra keitimosi paslaug? teikimu objektas. Be to, ji teig?, kad W sandoriai buvo sudaryti piktnaudžiaujant PVM atskaitos teis?s 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 buhalterinės 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 dalių, 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, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas klausia, ar patronuojan?iosios bendrov?s ?traukimas ?sigyjant patronuojamosios bendrov?s prekes ar paslaugas siekiant atskaityti pirkimo mokest?, o to padaryti ji iš esm?s neturi teis?s, n?ra piktnaudžiavimas teise. Šiuo klausimu jis primena, kad nacionaliniu lygmeniu patronuojan?iajai bendrovei, ?trauktai ?sigyjant prekes ar paslaugas, negali b?ti suteikta teis? atskaityti pirkimo mokest?, kurio ji negal?t? atskaityti tiesiogiai ?sigydama preki? ar paslaug?. Šiuo atveju mechanizmas ekonominiu poži?riu yra toks pats kaip ir ?traukimas ?sigyjant, tod?l toks piktnaudžiavimas gali b?ti apibr?žiamas. Be to, jis mano, kad jei toks darinys b?t? laikomas nepiktnaudžiavimu, kilt? pavojus, kad kontroliuojan?ios bendrov?s b?t? ?trauktos ? visus apmokestinam?j? asmen? preki? ar paslaug? ?sigijimus.

26 Šiomis aplinkyb?mis *Bundesfinanzhof* (Federalinis finans? teismas) nutar? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar tokiomis aplinkyb?mis, kaip susiklos?iusios pagrindin?je byloje, [PVM direktyvos] 168 straipsnio a punktas, siejamas su [šios direktyvos] 167 straipsniu, turi b?ti aiškinamas taip, kad valdan?ioji kontroliuojan?ioji bendrov?, kuri vykdo apmokestinamuosius pardavimo sandorius patronuojam?j? bendrovei? naudai, taip pat turi teis? atskaityti pirkimo mokest? už preki? tiekim? ar paslaug? teikim?, kuriuos ji ?sigyja iš tre?i?j? asmen?, ir mainais ? teis? gauti bendrojo pelno dal? investuoja ? patronuojam?sias bendroves, nors ?sigyti preki? tiekimai ar paslaug? tekimai tiesioginiu ir nedelsiant atsirandan?iu ryšiu susij? ne su pa?ios kontroliuojan?iosios bendrov?s sandoriais, o su patronuojam?j? bendrovei? veikla, kurios (didžioji dalis) neapmokestinama, šie tiekimai ar teikimai n?ra ?traukiami ? (patronuojam?j? bendrovei? naudai ?vykdyt?) apmokestinam? sandori? kain? ir jie n?ra kontroliuojan?iosios bendrov?s nuosavos ekonomin?s veiklos bendr?j? išlaid? dalis?

2. Jei ? pirm?j? klausim? b?t? atsakyta teigiamai: ar tuo atveju, kai valdan?ioji kontroliuojan?ioji bendrov? „?traukiama“ ? patronuojam?j? bendrovei? vykdom? preki? ar paslaug? pirkim? taip, kad ji pati ?sigyja prekes ar paslaugas, už kurias patronuojamosios bendrov?s netur?t? teis?s ? PVM atskait?, jeigu ?sigyt? jas tiesiogiai, jas investuoja ? patronuojam?sias bendroves mainais ? teis? gauti j? pelno dal? ir galiausiai, remdamasi savo, kaip valdan?iosios kontroliuojan?iosios bendrov?s, pozicija, pasinaudoja teise ? viso pirkimo PVM atskait?, tai yra piktnaudžiavimas teise, kaip jis suprantamas pagal <...> Teisingumo Teismo jurisprudencij?, ar š? ?traukim? galima pateisinti nemokestin?mis priežastimis, nors viso pirkimo PVM atskaita *per se* prieštarauja sistemai ir kontroliuojan?i?j? bendrovei? strukt?roms, palyginti su vienpakop?mis ?mon?mis, suteikt? konkurencin? pranašum??“

D?l prašymo atnaujinti žodin? proceso dal?

27 Kai generalinis advokatas pateik? savo išvad?, 2022 m. balandžio 12 d. Teisingumo Teismo kanceliarija gavo W prašym? atnaujinti žodin? proceso dal? pagal Teisingumo Teismo proced?ros reglamento 83 straipsn?. Kadangi žodin? proceso dalis buvo baigta po to, kai generalinis advokatas pateik? išvad?, šis prašymas turi b?ti suprantamas kaip prašymas atnaujinti žodin? proceso dal? pagal š? straipsn?.

28 Gr?sdama š? prašym? W iš esm?s tvirtina, kad generalinio advokato išvadoje, vis? pirma jos 39–43 ir 55–62 punktuose, nebuvo priimta pozicijos d?l tam tikr? element?, d?l kuri? b?t? galima diskutuoti su šalimis, arba priimta pozicija d?l tam tikr? element? nediskutavus su šalimis. Ši? veiksma? neatlikimas ir priimta pozicija pateisina pos?džio rengim?.

29 Šiuo klausimu reikia priminti, kad pagal SESV 252 straipsnio antr? pastraip? generalinio advokato pareiga – viešame pos?dyje visiškai nešališkai ir nepriklausomai teikti motyvuot? išvad? d?l byl?, kuriose pagal Europos S?jungos Teisingumo Teismo statut? jis turi dalyvauti. Teisingumo

Teismo nesaisto nei ši išvada, nei j? pagrindžiantys generalinio advokato motyvai (2018 m. lapkri?io 22 d. Sprendimo *MEO – Servi?os de Comunica?es e Multim?dia*, 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 atsiliepi? ? 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 ?odin?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, išklaus?s generalin? advokat?, gali bet kada nutarti atnaujinti ?odin? proceso dal? – pirmiausia, jeigu mano, kad jam nepateikta pakankamai informacijos, arba jeigu baigus ?odin? 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 veiks? 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, išklaus?s generalin? advokat?, mano, kad turi vis? informacij?, b?tin? atsakyti ? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo klausimus.

35 Taigi nereikia nurodyti atnaujinti ?odin? 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 rezultatus, 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. Pirma, 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 „ekonominę veiklą“ 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 dalis įsigijimas ir turėjimas savaime nelaikomas ekonomine veikla, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvą, suteikiančia jos vykdytojui apmokestinamojo asmens statusą, nes paprastas kitų žmonių kapitalo dalis turėjimas nėra turto naudojimas siekiant gauti nuolatinių pajamų. Iš tiesų už šias kapitalo dalis galimai gaunamus dividendus arba kapitalo prieaugį jas perleidus nulemia tiesiog turto nuosavybės teisė. Taigi, kontroliuojantieji bendrovę, kurios vienintelis tikslas įsigyti kitą bendrovės 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 dalis turėjimas siejamas su tiesioginiu ar netiesioginiu dalyvavimu valdant bendroves, kurių kapitalo dalys įsigyjamoms. Iš tiesų pagal suformuotą jurisprudenciją toks kontroliuojančiosios bendrovės dalyvavimas valdant bendroves, kurių kapitalo dalis ji turi, yra ekonominę veiklą, 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 sąvoka „dalyvavimas valdant patronuojamąją bendrovę“ reikia suprasti taip, kad ji apima visus sandorius, sudarančius ekonominę veiklą, kaip ji suprantama pagal PVM direktyvą, kurių vykdo kontroliuojantieji bendrovę 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 kontroliuojantieji bendrovę 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 sandori?, 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 sandori?, suteikian?i? teis? ? atskait?, jei atitinkamos išlaidos už prekes ar paslaugas sudaro dal? 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 sandori? 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 mokes?, nei teis?s ? pirkimo mokes?io atskait? (2018 m. spalio 17 d. Sprendimo *Ryanair*, C?249/17, EU:C:2018:834, 29 punkt? ir jame nurodyta jurisprudencija).

49 Be to, Teisingumo Teismas patikslino, kad sandori? ryšys turi b?ti vertinamas atsižvelgiant ? j? objektyv? turin?. Konkre?iau kalbant, svarbu atsižvelgti ? visas atitinkam? sandori? 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? naudojim? (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 punkt? ir jame nurodyta jurisprudencija).

50 Nagrinėjami atveju iš Teisingumo Teismo turimos bylos medžiagos matyti, kad W įsigijo statinių skaičiavimą, šiluminės ir garso izoliacijos planavimo, energijos tiekimo, prijungimo prie tinklo, generalinės rangos, plotros 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, suteikiantis teisę atskaitai, arba ar jos sudaro dalį jos bendrąjį išlaidų, todėl yra sudedamoji jos tiekiamų prekių ar teikiamų paslaugų kainos dalis.

52 Dėl tiesioginio ir nedelsiant atsirandantio ryšio su W pardavimo sandoriais svarbu pažymėti, kad W nenaudojo šio sprendimo 50 punkte nurodytą įsigytą paslaugų, kad galėtų teikti savo buhalterinės apskaitos ir valdymo paslaugas, apimančias darbuotojų darbinimą ir atleidimą iš darbo, medžiagų pirkimą, metinį 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, suteikiantis teisę atskaitai, 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 patronuojamąjį bendrovė 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 savo patronuojamąsias bendroves. Toks kontroliuojančiosios bendrovės našas 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 atskaitai nesuteikiama. Vienintelis nagrinėjamo sandorio priežastis yra W nario našas.

54 Be to, kai atsižvelgiama į faktinį W įsigytą 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 šiuo patronuojamąjį bendrovė sandoriais ir patvirtina tiesioginio ir nedelsiant atsirandantio ryšio su W ekonomine veikla nebuvimą. Išvada, kad šios paslaugos turi tiesioginį ryšį su minėtų bendrovė 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 mokėtino 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 atskaitai (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 kontroliuojančia bendrove, priešingai, nei teigia W, neturi reikšmės, nes jis atitinka bendrą teisę atskaitai taikytiną taisyklę. Kadangi W įsigytą paslaugų faktinis panaudojimas parodo, kad jos tiesiogiai susijusios su jos patronuojamąjį bendrovė sandoriais, šis ryšys neleidžia W suteikti teisės atskaitai už šias paslaugas.

56 Taigi objektyvus sandorio turinys rodo, kad nėra tiesioginio ir nedelsiant atsirandantio ryšio tarp W įsigytą 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, ?sigyjamoms prek?s ar paslaugoms 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, ?sigyjamoms paslaugoms 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?.