



## Teismo praktikos rinkinys

GENERALINĖS ADVOKATĖS  
JULIANE KOKOTT IŠVADA,  
pateikta 2018 m. gegužės 3 d.<sup>1</sup>

**Byla C-249/17**

**Ryanair Ltd  
prieš  
The Revenue Commissioners**

(*Supreme Court* (Aukščiausiasis Teismas, Airija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Mokesčių teisės aktai – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Sąvoka „apmokestinamasis asmuo“ – Išlaidos paslaugoms, įsigytoms siekiant nupirkti visas bendrovės akcijas – Teisė į pirkimo mokesčio atskaitą – Nepavykęs konkurento perėmimas“

### I. Įvadas

1. Šioje byloje dar kartą keliamas klausimas dėl sąvokos „apmokestinamasis asmuo“ aiškinimo ir „ekonominės veiklos“ nustatymo pagal PVM direktyvos<sup>2</sup> 9 straipsnio 1 dalį. Šis procesas leis Teisingumo Teismui patikslinti savo jurisprudencijos dėl kontroliuojančiųjų bendrovių teisės į pirkimo mokesčio atskaitą taikymo sritį.

2. 2006 m. oro transporto bendrovė *Ryanair* bandė perimti Airijos oro transporto bendrovę *Aer Lingus*. Šios bendrovės nepavyko perimti dėl priežasčių, susijusių su konkurencija, tačiau *Ryanair* jau buvo patyrusi didelių išlaidų dėl konsultavimo planuojamo perėmimo klausimais ir kitų paslaugų pirkimo. Todėl *Ryanair* pateikė prašymą atskaityti už šias paslaugas sumokėtą pirkimo mokestį, bet Airijos mokesčių administratorius tą prašymą atmetė.

3. Tiesa, Teisingumo Teismo jurisprudencijoje pripažįstama, kad teisė į atskaitą taip pat gali būti taikoma nesėkmingoms investicijoms. Tačiau nesutarimų šioje byloje kyla dėl to, kad pagal jurisprudenciją paprastas akcijų įsigijimas ir turėjimas dar nereiškia ekonominės veiklos, kaip ji suprantama pagal PVM direktyvą. Todėl kontroliuojančioji bendrovė, kurios vienintelis tikslas – įsigyti akcijų, pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją neturi teisės į pirkimo mokesčio atskaitą<sup>3</sup>.

1 Originalo kalba: vokiečių.

2 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1).

3 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).

4. Nagrinėjama atveju kalbama ne apie klasikinę kontroliuojančiosios bendrovės formą, o apie veiklą vykdančią bendrovę (taigi apmokestinamąjį asmenį), kuri savo strateginiame plane numatė perimti konkuruojančią bendrovę. Todėl kyla klausimas, ar šiuo atveju apskritai gali būti taikomas teisės atskaityti pirkimo mokesčių apribojimas, nustatytas vadinamojoje jurisprudencijoje dėl kontroliuojančiųjų bendrovių<sup>4</sup>. Ekonominį bylos aspektą atitinka tik akcijų įsigijimo jau vykdomos ekonominės veiklos tikslais vertinimas funkcinio požiūriu.

## II. Teisinis kontekstas

5. Sąjungos teisės pagrindas šioje byloje yra nagrinėjamam mokesčiniam laikotarpiui taikomos 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB<sup>5</sup> dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (toliau – Šeštoji direktyva) nuostatos. Jų turinys sutampa su atitinkamų Direktyvos 2006/112/EB (toliau – PVM direktyva) nuostatų turiniu<sup>6</sup>.

6. PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalyje (anksčiau – 4 straipsnio 1 ir 2 dalys) nustatyta:

„1. „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.“

7. Pagal PVM direktyvos 167 straipsnį teisė į atskaitą atsiranda, atsiradus prievolei apskaičiuoti atskaitytiną PVM. Šios direktyvos 168 straipsnyje (anksčiau tai buvo nustatyta Šeštosios direktyvos 17 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 <...>“

## III. Faktinės aplinkybės, pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

8. Apeliantė pagrindinėje byloje *Ryanair Ltd.* (toliau – *Ryanair*) yra privati oro transporto bendrovė, kurios registruota buveinė Airijoje. 2006 m. spalio 23 d. *Ryanair* pateikė oficialų pasiūlymą perimti bendrovę *Aer Lingus* įsigyjant visas pastarosios bendrovės akcijas. *Aer Lingus* yra buvusi valstybinė Airijos oro transporto bendrovė, po 2006 m. privatizacijos jos akcijomis 2006 m. spalio 2 d. leista prekiauti vertybinių popierių biržoje.

9. 2007 m. birželio 27 d. sprendimu Komisija pripažino koncentraciją nesuderinama su bendrąja rinka<sup>7</sup>. Dėl šios priežasties *Ryanair* galėjo įsigyti tik šiek tiek mažiau nei 29 % *Aer Lingus* akcijų.

4 2001 m. rugsėjo 27 d. Sprendimas *Cibo Participations* (C-16/00, EU:C:2001:495, 21 punktas), 2009 m. spalio 29 d. Sprendimas *AB SKF* (C-29/08, EU:C:2009:665, 30 ir paskesni punktai), 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).

5 OL L 145, 1997, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23.

6 Siekiant paprastesnio citavimo, toliau bus remiamasi PVM direktyvos nuostatomis.

7 2007 m. birželio 27 d. Sprendimas C(2007) 3104 (byla Nr. COMP/M.4439). *Ryanair* ieškinį dėl šio sprendimo panaikinimo teismas atmetė; žr. 2010 m. liepos 6 d. Sprendimą *Ryanair / Komisija* (T-342/07, EU:T:2010:280).

10. Teikdama pasiūlymą perimti akcijas, *Ryanair* naudojosi PVM apmokestinamomis paslaugomis. *Ryanair* paprašė suteikti teisę į šio pirkimo mokesčio atskaitą. Tačiau Airijos mokesčių ir muitų administratorius (*The Revenue Commissioners*, kita apeliacinio proceso šalis pagrindinėje byloje) ši prašymą atmetė.

11. Neigiamą sprendimą *Ryanair* pirmiausia apskundė Airijos mokesčių ginčų apeliacinei komisijai (*Tax Appeals Commission*), vėliau pateikė skundą *Circuit Court* (Apygardos teismas). Šis teismas nurodė atlikti privalomą faktinių aplinkybių vertinimą ir, pasinaudodamas tam tikra nacionaline prejudicinio sprendimo procedūra, pateikė Airijos *High Court* (Aukštasis teismas) teisinį klausimą, ar pagrindinės bylos aplinkybėmis gali būti suteikiama teisė į pirkimo mokesčio atskaitą. Šis teismas taip pat padarė išvadą, kad *Ryanair* neturi teisės į pirkimo mokesčio atskaitą.

12. Dėl šio *High Court* sprendimo *Ryanair* pateikė apeliacinį skundą Airijos *Supreme Court* (Aukščiausiasis Teismas). 2017 m. gegužės 8 d. nutartimi, kurią Teisingumo Teismas gavo 2017 m. gegužės 12 d., *Supreme Court* sustabdė bylos nagrinėjimą ir pateikė Teisingumo Teismui pagal SESV 267 straipsnį šiuos klausimus prejudiciniam sprendimui priimti:

- „1. Ar ketinimo ateityje teikti valdymo paslaugas įmonei, kurią norima perimti, jei perėmimas būtų sėkmingas, pakanka padaryti išvada, kad pagal Šeštosios PVM direktyvos 4 straipsnį potencialus įgijėjas vykdo ekonominę veiklą ir kad PVM, kurį potencialus įgijėjas turėjo sumokėti už prekes arba paslaugas, suteiktas ruošiantis atitinkamam įsigijimui, galima laikyti PVM, sumokėtu už pirkimo sandorį, susijusį su ketinama vykdyti ekonomine veikla, t. y. valdymo paslaugų teikimu?“
2. Ar tarp profesionalių paslaugų, kurios suteiktos rengiantis potencialiam perėmimui, ir pardavimo, t. y. potencialaus valdymo paslaugų teikimo norimai įsigyti įmonei, jeigu įsigijimas būtų sėkmingas, gali egzistuoti „tiesioginis ir nedelsiant atsirandantis ryšys“, kaip nustatyta Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2001 m. rugsėjo 27 d. Sprendime *Cibo Participations* (C-16/00, EU:C:2001:495), kad už tas profesionalias paslaugas mokėtiną PVM būtų leista atskaityti?“

13. Per prejudicinio sprendimo priėmimo procedūrą Teisingumo Teisme pastabas raštu pateikė *Ryanair*, Airija ir Europos Komisija. Visoms suinteresuotosioms šalims atstovauta kovo 14 d. vykusiame teismo posėdyje.

#### IV. Teisinis vertinimas

14. Abu prejudiciniai klausimai susiję su teise atskaityti pirkimo mokesťį, taikomą išlaidoms, susijusioms su planuotu visų bendrovės akcijų, siekiant ją perimti, pirkimu, kuris galiausiai nepavyko. Todėl juos reikia nagrinėti kartu.

15. Pirmuoju klausimu *Supreme Court* iš esmės siekia sužinoti, ar tam, kad bendrovė būtų pripažinta apmokestinamuoju asmeniu pagal PVM direktyvą, pakanka įsigyjančiosios bendrovės ketinimo teikti patronuojamajai bendrovei, jei ją pavyktų perimti, valdymo paslaugas.

16. Iš esmės *Supreme Court* teiraujasi apie galimybę sujungti dvi jurisprudencijos kryptis. Viena vertus, teisė į atskaitą pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją taip pat gali būti taikoma nesėkmingoms investicijoms: prašyti suteikti teisę atskaityti pirkimo mokesťį už išlaidas, kurios susidaro rengiantis ekonominei veiklai, taip pat galima tuo atveju, jei ekonominės veiklos ketinimai žlunga ir planuoti

apmokestinamieji sandoriai neįvyksta<sup>8</sup>. Svarbiausia – objektyviomis aplinkybėmis įrodyti apmokestinamojo asmens ketinimą vykdyti ekonominę veiklą<sup>9</sup>. Kita vertus, teisę į pirkimo mokesčio atskaitą suteikiančia ekonomine kontroliuojančiosios bendrovės veikla pagal jurisprudenciją gali būti laikomas šios bendrovės dalyvavimas valdant kitas bendroves, kurių kapitalo dalių ji turi<sup>10</sup>.

17. Antruoju klausimu *Supreme Court* siekia išsiaiškinti, ar išlaidas, susijusias su bendrovės akcijų įsigijimu, ir planuojamas valdymo paslaugas sieja pirkimo mokesčio atskaitai būtinas tiesioginis ir nedelsiant atsirandantis ryšys.

#### **A. Pagrindas skirti finansų kontroliuojančiąją bendrovę nuo veikiančios įmonės**

18. Vadinamoji jurisprudencija dėl kontroliuojančiųjų bendrovių, kuria remiasi *Supreme Court*, teikdamas pirmąjį klausimą, buvo suformuota remiantis tik finansų kontroliuojančiųjų bendrovių, per kurias siekta įsigyti kitų bendrovių akcijas nevystant jokios savarankiškos veiklos, pavyzdžiu. Visas jų pajamas sudarė vien tik dividendai – ne kaip atlygis už tam tikro turto naudojimą komerciniais tikslais, o kaip paprasto akcijų turėjimo rezultatas<sup>11</sup>.

19. Taigi pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją grynai finansų kontroliuojančiosios bendrovės, kurios papildomai neteikia, pavyzdžiui, valdymo paslaugų už atlygį, nėra laikytinos apmokestinamuoju asmeniu, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalį<sup>12</sup>, nes nevykdo ekonominės veiklos. Todėl šios bendrovės neturi teisės atskaityti pirkimo mokesčių pagal direktyvos 168 straipsnį.

20. Šiomis aplinkybėmis *Supreme Court* kyla klausimas, ar ši jurisprudencija turi įtakos nagrinėjamai bylai, nes *Ryanair* norėjo įsigyti akcijų ir galiausiai savo tikslą pasiekė, nors ir mažesniu mastu, nei planavo.

21. Tiesa, nekyla abejonių, kad *Ryanair* turi būti laikoma apmokestinamuoju asmeniu pagal PVM direktyvą, turint omenyje jos apyvartą iš oro linijų verslo. Be to, buvo akivaizdus komercinis akcijų įsigijimo tikslas: *Ryanair* ketino perimdama konkurentą padidinti savo apyvartą ir, tikėtina, siekė sąveikos ir tinklo poveikio.

22. Vis dėlto, kad būtų galima tam tikrą veiklą pripažinti ekonomine ir atitinkamai taikyti teisę į pirkimo mokesčio atskaitą pagal jurisprudenciją dėl kontroliuojančiųjų bendrovių, visų pirma svarbu nustatyti, ar *Ryanair* ketino teikti valdymo paslaugas *Aer Lingus* už atlygį (šiuo klausimu žr. B skirsnį). Tačiau atsakymui į šį klausimą visiškai jokios reikšmės neturi tai, kokių mastu turėjo būti teikiamos valdymo paslaugos. Todėl kyla klausimas, ar atskaitomas pirkimo mokestis neturėtų būti skaidomas atsižvelgiant į akcijų įsigijimo išlaidas (šiuo klausimu žr. C skirsnį). Dividendų pajamos, kurios nesuteikia teisės atskaityti pirkimo mokesčių, gali būti gerokai didesnės už valdymo paslaugų apyvartą.

8 1985 m. vasario 14 d. Sprendimas *Rompelman* (268/83, EU:C:1985:74, 24 punktas), 1996 m. vasario 29 d. Sprendimas *INZO* (C-110/94, EU:C:1996:67, 17 punktas) ir 2015 m. spalio 22 d. Sprendimas *Sveda* (C-126/14, EU:C:2015:712, 20 punktas).

9 Žr. neseniai priimtą 2017 m. rugsėjo 21 d. Sprendimą *SMS group* (C-441/16, EU:C:2017:712, 46 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 Schifffahrt* (C-108/14 ir C-109/14, EU:C:2015:496, 21 punktas).

11 1993 m. birželio 22 d. Sprendimas *Sofitam* (C-333/91, EU:C:1993:261, 13 punktas), 2001 m. rugsėjo 27 d. Sprendimas *Cibo Participations* (C-16/00, EU:C:2001:495, 19 punktas) ir 2012 m. rugsėjo 6 d. Sprendimas *Portugal Telecom* (C-496/11, EU:C:2012:557, 32 punktas).

12 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 Schifffahrt* (C-108/14 ir C-109/14, EU:C:2015:496, 20 punktas).

23. Tačiau jei būtų vadovaujamosi funkciniais akcijų įsigijimo ir pagrindinės veiklos ryšiais, neprireiktų „aplinkinio kelio“ per valdymo paslaugas, teikiamas už atlygį, ir nekiltų su tokio sprendimo taikymu susijusių išskaidymo problemų (šiuo klausimu žr. D skirsnį). Vertinant planuojamą veikiančio verslo perėmimą, perėmimo išlaidos dengiamos iš veikiančio verslo sandorių. Vadinasi, svarbu, kad sandorius sietų tiesioginis ir akivaizdus ryšys (šiuo klausimu žr. E skirsnį).

24. Vis dėlto, kadangi *Supreme Court* rėmėsi tuo, kad byloje nagrinėjama sandoriui taikytina jurisprudencija dėl kontroliuojančiųjų bendrovių, pirmiausia nagrinėsiu, ar *Ryanair* turėtų teisę į pirkimo mokesčio atskaitą.

### **B. Viso pirkimo mokesčio atskaita pagal jurisprudenciją dėl kontroliuojančiųjų bendrovių**

25. Kaip jau minėta 18 punkte, paprastas akcijų turėjimas dar nereiškia ekonominės veiklos. Tačiau suformuotoje Teisingumo Teismo jurisprudencijoje pabrėžiama, kad akcijų įsigijimas ir turėjimas laikomas ekonomine kontroliuojančiosios bendrovės veikla, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalį, jei kartu su akcijų turėjimu yra tiesioginis ar netiesioginis dalyvavimas valdant bendrovę, kurios kapitalo dalys perimamos<sup>13</sup>. Toks dalyvavimas gali būti suprantamas kaip administracinių, finansinių ar komercinių paslaugų teikimas šiai tikslinei bendrovei<sup>14</sup>. Minėtą kriterijų lemia tai, jog grynai kontroliuojančioji bendrovė apmokestinamuoju asmeniu pripažįstama tik dėl veiklos, kuriai taikomi PVM direktyvos 2 ir 9 straipsniai<sup>15</sup>.

26. Ši išvada taip pat taikytina tokiu atveju, kaip nagrinėjamas šioje byloje, net jei iš tiesų planuojamos valdymo paslaugos nepradedamos teikti – to aiškiai teiraujasi *Supreme Court*. Siekiant užtikrinti visišką PVM sistemos neutralumą apmokestinamajam asmeniui, būtina suteikti teisę atskaityti pirkimo mokesčių nuo išlaidų, patiriamų rengiantis ekonominei veiklai<sup>16</sup>. Svarbu tik tai, kad ketinimas vykdyti ekonominę veiklą būtų patvirtintas objektyviais duomenimis<sup>17</sup>. Taip yra net tuomet, kai pirmą kartą nustatant mokesčių jau žinoma, kad ketinimas vykdyti ekonominę veiklą, dėl kurios turėtų būti sudaromi apmokestinamieji sandoriai, liks neįgyvendintas<sup>18</sup>.

27. Vadinasi, *Ryanair* galėtų būti pripažinta apmokestinamuoju asmeniu derinant abi jurisprudencijos kryptis, kurias nurodė *Supreme Court*, jei pradėdama naudotis atitinkamomis paslaugomis būtų ketinusi teikti apmokestinamas valdymo paslaugas *Aer Lingus*, kai buvo sėkmingai perimta ši bendrovė. *Circuit Court* konstatavo tokį ketinimą, ši išvada pagrindinėje byloje yra privaloma. Kaip Komisija pažymėjo per posėdį, tai, kad pasiūlymas perimti bendrovę iš tikrųjų nebuvo priimtas ir todėl neatsirado galimybių dalyvauti *Aer Lingus* valdymo veikloje, negali vėliau atimti teisės atskaityti pirkimo mokesčių.

13 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).

14 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).

15 Todėl nepakanka neatlygintino („paprasto“) dalyvavimo, kai papildomai nevykdomi jokie apmokestinami pardavimo sandoriai; žr. 2001 m. liepos 12 d. Nutartį *Welthgrove* (C-102/00, EU:C:2001:416, 16 ir paskesni punktai) ir 2017 m. sausio 12 d. Sprendimą *MVM* (C-28/16, EU:C:2017:7, 34 punktas).

16 1985 m. vasario 14 d. Sprendimas *Rompelman* (268/83, EU:C:1985:74, 23 punktas), 2000 m. birželio 8 d. Sprendimas *Schloßstrasse* (C-396/98, EU:C:2000:303, 39 punktas) ir 2015 m. spalio 22 d. Sprendimas *Sveda* (C-126/14, EU:C:2015:712, 20 punktas).

17 1985 m. vasario 14 d. Sprendimas *Rompelman* (268/83, EU:C:1985:74, 24 punktas), 2000 m. birželio 8 d. Sprendimas *Schloßstrasse* (C-396/98, EU:C:2000:303, 40 punktas) ir 2017 m. rugsėjo 21 d. Sprendimas *SMS group* (C-441/16, EU:C:2017:712, 46 punktas).

18 2000 m. birželio 8 d. Sprendimas *Breitsohl* (C-400/98, EU:C:2000:304, 34 ir paskesni punktai).

### **C. Ar teisė atskaityti mokesť gali būti ribojama atsižvelgiant į mažą atlygio už valdymą dydį?**

28. Atsižvelgiant vien į valdymo paslaugų teikimą už atlygį, praktikoje gali atsirasti dirbtinių darinių. Teisė į viso pirkimo mokesčio atskaitą pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją atsiranda nepriklausomai nuo to, kokių mastu už atlygį teikiamos valdymo paslaugos<sup>19</sup>. Vadinasi, dažnai susidaro perteklinis pirkimo mokesťis, t. y. didelis neatitikimas tarp iš apmokestinamųjų valdymo paslaugų gautų pajamų ir prašomo leisti atskaityti pirkimo mokesčio už pirkimo sandorius.

29. Taigi, iš esmės kontroliuojančiosioms bendrovėms pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją suteikiama galimybė prašyti leisti atskaityti didelę pirkimo mokesčio, sumokėto įsigyjant akcijas, dalį, kol šiai bendrovei už atlygį, net neatsižvelgiant į jo dydį, teikiamos valdymo paslaugos. Dėl šios priežasties Komisija aiškiai pasiūlė posėdyje Teisingumo Teisme suteikti teisę į pirkimo mokesčio atskaitą už įsigyjamas akcijas tik proporcingai atitinkamai suteiktoms apmokestinamosioms valdymo paslaugoms.

30. Tokiu atveju iš karto kyla klausimas, kaip tinkamai apskaičiuoti proporciją. Vien tik lyginant valdymo paslaugų ir dividendų apyvartos vertę nebūtų atsižvelgiama į tai, kad akcijų turėjimas nesusijęs su periodinėmis sąnaudomis. Be to, pirmiau minėtas perteklinis pirkimo mokesťis susidaro tik mokesťiniu laikotarpiu, kuriuo buvo įsigytos bendrovės akcijos. Šis vertinimas pasikeičia, jeigu valdymo paslaugos teikiamos už atlygį daugelį metų. Su apskaičiavimu susijusių problemų taip pat padaugėja tokiu atveju kaip šis, kai įsigijimas dar tik planuojamas. Nagrinėjamu atveju pajamas iš dividendų būtų galima įvertinti tik labai apytikriai.

31. Be to, ne bet koks akcijų turėjimas būtinai reiškia, kad apmokestinamasis asmuo kartu su veikiančiu verslu vykdo neekonominę veiklą. Tai nesuderinama su PVM neutralumo principu<sup>20</sup>. Vadovaujantis Komisijos požiūriu, bet kuris apmokestinamasis asmuo, turintis akcijų, galėtų pretenduoti tik į tam tikros bendrovės valdymo bendrųjų išlaidų dalinę pirkimo mokesčio atskaitą net ir tuo atveju, kai nekyla abejonių, kad šios išlaidos susijusios su ekonomine šio asmens veikla<sup>21</sup>. Tačiau dėl akcijų turėjimo nesusidaro didelių išlaidų, o dividendų pajamų dydis taip pat nepriklauso nuo likusių bendrųjų išlaidų.

32. Taigi Komisijos argumentai neįtikinami.

### **D. Viso pirkimo mokesčio atskaita vertinant akcijų įsigijimą funkciniu požiūriu**

33. Kita vertus, minėtų problemų nekyla vertinant akcijų įsigijimą funkciniu požiūriu, visų pirma atsižvelgiant į pagrindinę apmokestinamojo asmens veiklą ir siejant su šia ekonomine veikla įsigijimą. Pirmiausia įsigijimo išlaidos lyginamos su apyvarta iš vykdomo verslo. Netgi manau, kad vertinimas funkciniu požiūriu tokiais atvejais, koks nagrinėjamas šioje byloje, kyla iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos.

<sup>19</sup> Šiuo klausimu žr. 2015 m. liepos 16 d. Sprendimą *Larentia + Minerva ir Marenave Schiffahrt* (C-108/14 ir C-109/14, EU:C:2015:496, 25 punktas) ir generalinio advokato J. Mazák išvadą byloje *Securenta* (C-437/06, EU:C:2007:777, 30 ir paskesni punktai).

<sup>20</sup> Dėl šio principo žr. 1993 m. birželio 22 d. Sprendimą *Sofitam* (C-333/91, EU:C:1993:261, 10 punktas), 2005 m. gegužės 26 d. Sprendimą *Kretztechnik* (C-465/03, EU:C:2005:320, 33 punktas) ir 2009 m. spalio 29 d. Sprendimą *AB SKF* (C-29/08, EU:C:2009:665, 55 punktas). Tačiau byloje *MVM*, priešingai nei šiuo atveju, ryšys tarp perkamų paslaugų ir einamosios veiklos apskritai buvo ginčytinas; žr. 2017 m. sausio 12 d. Nutartį *MVM* (C-28/16, EU:C:2017:7, 39 punktas).

<sup>21</sup> Byloje *MVM* Teisingumo Teismas nusprendė, kad mišrią veiklą vykdanči kontroluojančioji bendrovė, teikianti patronuojamosioms bendrovėms neapmokestinamas valdymo paslaugas ir atskirai gaunanti kitų pajamų iš savo veiklos (elektros energijos ir dujų tinklo nuomos), gali atskaityti pirkimo mokesť tik proporcingai išlaidoms, patirtoms įsigyjant konsultacijas, jei šios išlaidos gali būti laikomos bendrosiomis veiklos išlaidomis; žr. 2017 m. sausio 12 d. Nutartį *MVM* (C-28/16, EU:C:2017:7, 46 ir paskesni punktai).

34. Situacija šioje byloje nėra panaši į tas, kurios būdingos grynai kontroliuojančiosioms bendrovėms, kai apmokestinamųjų valdymo paslaugų teikimas yra tarsi sąlyga, kurią tenkinant veikla gali būti laikoma ekonomine. Kaip matome, *Ryanair* aktyviai veikia oro eismo rinkoje ir sudarinėja atitinkamus sandorius. Todėl gana dirbtina vadovautis valdymo paslaugų teikimu už atlygį ateityje.

35. Vertinimas funkciniu požiūriu labiau atitinka ekonominį bylos aspektą: nors tikslo perimti konkurentą šioje byloje siekiama planuojant įsigyti bendrovės akcijas, vis dėlto nagrinėjamas atvejis labiau primena situaciją, kai bendrovė planuoja supirkti visas fizines konkurento darbo priemones ir įrenginius, o ne situaciją, kai bendrovė ketina įsigyti akcijas tik tam, kad gautų dividendų.

36. Akivaizdu, jog tokia praktika reikštų, kaip Komisija taip pat pripažino per teismo posėdį, kad įsigyjantiems asmeniui turėtų būti suteikiama teisė į viso pirkimo mokesčio atskaitą. Tokią išvadą būtų galima daryti, jei taikytina, tiek pagal bendrąsias verslo perleidimo taisykles (PVM direktyvos 19 straipsnio 1 dalis), tiek pagal įprastas taisykles. Teisė į pirkimo mokesčio už įsigijimo išlaidas atskaitą nekeltų abejonių net visiško susijungimo su tikslu bendrove atveju. Be to, apriboti teisę į pirkimo mokesčio atskaitą „tik“ visiškos nuosavybės atveju reikštų ginčyti teisinės formos neutralumo principą.

37. Todėl tiesioginis dalyvavimas valdant bendrovę teikiant valdymo paslaugas pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją nėra vienintelis atvejis, kai akcijų turėjimas gali būti laikomas ekonomine veikla. Priešingai, Teisingumo Teismas visuomet pripažįsta veiklą ekonomine, jei akcijų įsigijimas arba turėjimas pagal tipologinį apibūdinimą<sup>22</sup> pasižymi verslumu. Tai gali būti, pavyzdžiui, komercinė prekyba vertybiniais popieriais, taip pat akcijų įsigijimas ar turėjimas, kai tai reiškia tiesioginį, nuolatinį ir būtiną apmokestinamosios veiklos išplėtimą<sup>23</sup>.

38. Strateginis bendrovės perėmimas, kai įsigyjantieji bendrovė siekia išplėsti arba pakeisti savo veiklą įsigydama kitą bendrovę, laikytinas tokiu tiesioginiu, nuolatinu ir būtinu apmokestinamosios veiklos išplėtimu. Nors bendrovė perimama įsigyjant bendrovės akcijas, šis perėmimas reiškia priemonę, kurios tikslas – apmokestinamieji (platesnės apimties) sandoriai.

### ***E. Ryšys tarp akcijų įsigijimo ir veiklos sandorių***

39. Vadinas, klausimo dėl akcijų įsigijimo išlaidų ir planuotų valdymo paslaugų tarpusavio ryšio daugiau nekyla<sup>24</sup>. Vertinant funkciniu požiūriu, šiuo atveju daug svarbesnis akcijų įsigijimo ir (planuojamų) oro transporto sandorių ryšys. Dėl šių sandorių nėra jokio pirkimo mokesčio atskaitos vertės ir pardavimo sandorių neatitikimo, todėl ir skirstymas nereikalingas.

22 Dėl standartizuoto ekonominės veiklos vertinimo pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalį žr. mano išvadą byloje *Posnania Investment* (C-36/16, EU:C:2017:134, 25 punktas).

23 1996 m. birželio 20 d. Sprendimas *Wellcome Trust* (C-155/94, EU:C:1996:243, 35 punktas), 1997 m. vasario 6 d. Sprendimas *Harnas & Helm* (C-80/95, EU:C:1997:56, 16 punktas), 2000 m. lapkričio 14 d. Sprendimas *Floridienne ir Berginvest* (C-142/99, EU:C:2000:623, 29 punktas), 2007 m. vasario 8 d. Sprendimas *Investrand* (C-435/05, EU:C:2007:87, 32–36 punktai), 2009 m. spalio 29 d. Sprendimas *AB SKF* (C-29/08, EU:C:2009:665, 31 punktas) ir 2013 m. gegužės 30 d. Sprendimas *X* (C-651/11, EU:C:2013:346, 52 punktas).

24 Tiesioginį ir nedelsiant atsirandantį ryšį tarp minėtų sandorių Teisingumo Teismas jau yra kategoriškai paneigęs; žr. 2001 m. rugsėjo 27 d. Sprendimą *Cibo Participations* (C-16/00, EU:C:2001:495, 32 punktas). Šiuo klausimu dviprasmiškai suformuluotas 2009 m. spalio 29 d. Sprendimas *AB SKF* (C-29/08, EU:C:2009:665, 64 punktas). Išlaidos gali būti pareikštos kaip bendrosios; žr. 2012 m. rugsėjo 6 d. Sprendimą *Portugal Telecom* (C-496/11, EU:C:2012:557, 37 punktas) ir 2015 m. liepos 16 d. Sprendimą *Larentia + Minerva ir Marenave Schiffahrt* (C-108/14 ir C-109/14, EU:C:2015:496, 25 punktas).

40. Pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją tiesioginis ir nedelsiant atsirandantis ryšys sieja tokias sąnaudas su tam tikrais pardavimo sandoriais, kurie yra sudedamoji išlaidų dalis<sup>25</sup>. Be to, galima prašyti teisės į bendrųjų bendrovės išlaidų, kurios yra sudedamoji visų bendrovės produktų dalis, pirkimo mokesčio atskaitą<sup>26</sup>.

41. Išlaidos, patirtos įsigyjant bendrovės *Aer Lingus* akcijas, perėmus *Aer Lingus* akivaizdžiai būtų laikytinos sudedamąja (planuojamų) oro transporto pardavimo sandorių išlaidų dalimi. Šios išlaidos taip pat būtų tam tikru būdu įtraukiamos apskaičiuojant skrydžio bilietai kainas, jei *Ryanair* veikla būtų pelninga. Įgijus *Aer Lingus* kontrolinį paketą, būtų pagerinti bendrovės veiklos rezultatai ir įgyvendinti planuojami patrunuojančiosios ir patrunuojamosios bendrovių pardavimo sandoriai. Tokia įtaka konkurento bendrovės valdymui gali būti daroma tik tuomet, kai įsigyjančioji bendrovė valdo didžiąją bendrovės akcijų dalį.

42. Tai, kad perimti *Aer Lingus*, kaip planuota, ir tęsti šios bendrovės veiklos visiškai ją kontroliuojant *Ryanair* iš tikrųjų nepavyko, pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją, kaip jau išaiškinta pirmiau (26 punkte), neturi įtakos minėti išvada. Šiuo atveju pakanka, kad ketinimas vykdyti ekonominę veiklą būtų įrodytas objektyviomis aplinkybėmis<sup>27</sup>. Vėliau negali būti suabejota minėtu ketinimu vien todėl, kad iš tikrųjų *Aer Lingus* nebuvo perimta<sup>28</sup>.

## V. Išvada

43. Todėl siūlau į prejudicinius klausimus atsakyti taip:

1. Visų bendrovės akcijų įsigijimas, kai įsigyjančioji bendrovė tuo siekia tiesioginio, nuolatinio ir būtino apmokestinamosios veiklos išplėtimo pagrindinėje byloje nagrinėjamomis aplinkybėmis (pavyzdžiui, vykdydama vadinamąjį strateginį perėmimą), laikytinas ekonomine veikla, kaip ji suprantama pagal Šeštosios PVM direktyvos 4 straipsnį (dabar – Direktyvos 2006/112/EB 9 straipsnio 1 dalis).
2. Su tokiu strateginiu perėmimu susijusias įsigyjančiosios bendrovės išlaidas su apmokestinama bendrovės veikla sieja tiesioginis ir nedelsiant atsirandantis ryšys, todėl pridėtinės vertės mokesčius už šias išlaidas tiek, kiek tai susiję su šia veikla, turi būti atskaitytas.

25 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 ir kt.* (C-566/11, C-567/11, C-580/11, C-591/11, C-620/11 ir C-640/11, EU:C:2013:660, 28 punktas).

26 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 2013 m. spalio 17 d. Sprendimas *Iberdrola ir kt.* (C-566/11, C-567/11, C-580/11, C-591/11, C-620/11 ir C-640/11, EU:C:2013:660, 29 punktas).

27 Šiuo klausimu žr. 1985 m. vasario 14 d. Sprendimą *Rompelman* (268/83, EU:C:1985:74, 24 punktas), 1996 m. vasario 29 d. Sprendimą *INZO* (C-110/94, EU:C:1996:67, 17 punktas), 2015 m. spalio 22 d. Sprendimą *Sveda* (C-126/14, EU:C:2015:712, 20 punktas) ir 2017 m. rugsėjo 21 d. Sprendimą *SMS group* (C-441/16, EU:C:2017:712, 46 punktas).

28 Šiuo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad pagrindinėje byloje galutinai išsiaiškinta, ar objektyviomis aplinkybėmis įrodytas atitinkamas *Ryanair* ketinimas, ar, atvirkščiai, jos tą ketinimą paneigia. Tai taip pat pabrėžė visos suinteresuotosios šalys.