



Teismo praktikos rinkinys

TEISINGUMO TEISMO (septintoji kolegija) SPRENDIMAS

2018 m. liepos 5 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Pridėtinės vertės mokestis (PVM) – Direktyva 2006/112/EB – 2, 9 ir 168 straipsniai – Ekonominė veikla – Kontroliuojančiosios bendrovės tiesioginis arba netiesioginis dalyvavimas valdant savo patronuojamąsias bendroves – Kontroliuojančiosios bendrovės nekilnojamojo turto nuoma savo patronuojamajai bendrovei – Pirkimo mokesčio atskaita – Kontroliuojančiosios bendrovės sumokėtas PVM už išlaidas, patirtas siekiant įsigyti kitų įmonių kapitalo dalių“

Byloje C-320/17

dėl *Conseil d'État* (Valstybės Taryba, Prancūzija) 2017 m. gegužės 22 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2017 m. gegužės 29 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Marle Participations SARL

prieš

Ministre de l'Économie ir des Finances

TEISINGUMO TEISMAS (septintoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas A. Rosas (pranešėjas), teisėjai C. Toader ir E. Jarašiūnas,

generalinis advokatas P. Mengozzi,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- *Marle Participations SARL*, atstovaujamo advokato L. Poupot,
- Prancūzijos vyriausybės, atstovaujamos D. Colas ir E. de Moustier ir A. Alidière,
- Ispanijos vyriausybės, atstovaujamos S. Jiménez García,
- Austrijos vyriausybės, atstovaujamos G. Eberhard,
- Europos Komisijos, atstovaujamos R. Lyal ir N. Gossement,

* Proceso kalba: prancūzų.

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

Sprendimą

- 1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1, toliau – PVM direktyva) 2, 9 ir 168 straipsnių išaiškinimo.
- 2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Marle Participations SARL* ir *ministre de l'Économie et des Finances* (Ekonomikos ir finansų ministras) ginčą dėl ieškovės pagrindinėje byloje sumokėto pridėtinės vertės mokesčio (PVM), susijusio su akcijų įsigijimo sandoriais, atskaitymo.

Sąjungos teisinis pagrindas

- 3 Direktyvos PVM 2 straipsnio 1 dalies c punkte nustatyta:

„PVM objektas yra šie sandoriai:

<...>

c) paslaugų teikimas už atlygį valstybės narės teritorijoje, kai paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks.“

- 4 Šios direktyvos 9 straipsnio 1 dalis suformuluota taip:

„Apmokestinamasis asmuo“ – asmuo, kuris savarankiškai bet kurioje vietoje vykdo ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į tos veiklos tikslą ar rezultatą.

„Ekonominė veikla“ – gamintojų, prekybininkų ar paslaugas teikiančių asmenų veikla, įskaitant kasybą bei žemės ūkio veiklą ir laisvųjų profesijų veiklą. Visų pirma ekonomine veikla laikomas materialiojo ar nematerialiojo turto naudojimas siekiant gauti nuolatinių pajamų.“

- 5 Minėtos direktyvos 135 straipsnyje nurodyta:

„1. Valstybės narės PVM neapmokestina šių sandorių, pagal kuriuos:

<...>

1) nekilnojamojo turto lizingą ar nuomą.

2. 1 dalies l punkte numatyta išimtis netaikoma:

a) apgyvendinimo paslaugų, kaip jas apibrėžia valstybių narių įstatymai, teikimui viešbučiuose ar panašią veiklą vykdančiose įstaigose, įskaitant apgyvendinimą poilsiavietėse ar stovyklauti įrengtose vietose;

b) transporto priemonių stovėjimui skirtų patalpų ir aikštelių nuomai;

<...>

Valstybės narės gali numatyti kitus neapmokestinamus sandorius, kuriems taikomas 1 dalies 1 punktas.“

6 Tos pačios direktyvos 137 straipsnyje numatyta:

„1. Valstybės narės gali suteikti apmokestinamiesiems asmenims teisę pasirinkti apmokestinti šiuos sandorius:

<...>

d) nekilnojamojo turto lizingą ar nuomą.

2. Valstybės narės nustato išsamias taisykles, kuriomis reglamentuojamas 1 dalyje nurodytos galimybės naudojimas.

Valstybės narės gali apriboti šios pasirinkimo teisės taikymo sritį.“

7 PVM direktyvos 167 straipsnis išdėstytas taip:

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

8 Direktyvos 168 straipsnis suformuluotas taip:

„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, kurią jam atliko ar turi atlikti kitas apmokestinamasis asmuo;

b) mokėtiną PVM už sandorius, kurie laikomi prekių tiekimu arba paslaugų teikimu pagal 18 straipsnio a punktą ir 27 straipsnį;

c) mokėtiną PVM už prekių įsigijimą Bendrijos viduje pagal 2 straipsnio 1 dalies b punkto i papunktį;

d) mokėtiną PVM už sandorius, kurie laikomi įsigijimu Bendrijos viduje pagal 21 ir 22 straipsnius;

e) mokėtiną arba sumokėtą PVM už prekių importą į tą valstybę narę.“

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

9 *Marle Participations* yra *Marle* grupės kontroliuojančioji bendrovė, kuri užsiima ortopedinių implantų gamyba. Jos tikslas yra, be kita ko, valdyti keleto grupės patronuojamųjų bendrovių, kurioms ji taip pat nuomoja nekilnojamojo turto, akcijas.

10 Iš Teisingumo Teismui pateiktos bylos medžiagos matyti, kad nuo 2009 m. *Marle Participations* vykdė restruktūrizacijos operaciją, dėl kurios buvo perleista ir įsigyta vertybinių popierių. Ji atskaitė visą PVM už su šiomis restruktūrizacijos operacijomis susijusias išlaidas.

11 Patikrinęs jos apskaitą mokesčių administratorius suabejojo šios bendrovės atlikta PVM atskaita ir dėl to jai nusiuntė priminimus dėl PVM sumokėjimo, nes manė, jog išlaidos, už kurias ji prašė leisti atskaityti PVM, buvo iš esmės susijusios su kapitalo sandoriais, kurie nepateka į PVM taikymo sritį.

- 12 *Marle Participations* nesėkmingai užginčijo šiuos priminimus dėl PVM sumokėjimo *Tribunal administratif de Châlons-en-Champagne* (Šampanės Šalono administracinis teismas, Prancūzija), paskui *Cour administrative d'appel de Nancy* (Nansi apeliacinis administracinis teismas, Prancūzija).
- 13 Ši bendrovė pateikė kasacinį skundą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui.
- 14 Sprendime dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą remdamasi 2001 m. rugsėjo 27 d. Sprendimu *Cibo Participations* (C-16/00, EU:C:2001:495) ir 2015 m. liepos 16 d. Sprendimu *Larentia + Minerva et Marenave Schiffahrt* (C-108/14 ir C-109/14, EU:C:2015:496) *Conseil d'État* (Valstybės Taryba, Prancūzija) patikslina, kad iš PVM direktyvos 168 straipsnio matyti, jog nors paprastas akcijų įsigijimas ir turėjimas neturi būti laikomas ekonomine veikla, suteikiančia jas įsigyjančiam ir turinčiam subjektui apmokestinamojo asmens statusą, yra kitaip, jeigu įsigyjant akcijų imama tiesiogiai arba netiesiogiai dalyvauti valdant bendroves, kurių akcijų įsigyjama, vykdamas PVM apmokestinamuosius sandorius, pavyzdžiui, finansinių, komercinių ir techninių paslaugų teikimą šioms bendrovėms.
- 15 Be to, iš 2015 m. liepos 16 d. Sprendimo *Larentia + Minerva ir Marenave Schiffahrt* (C-108/14 ir C-109/14, EU:C:2015:496) matyti, kad išlaidos, susijusios su kontroliuojančiosios bendrovės patronuojamųjų bendrovių akcijų įsigijimu, kurias patiria kontroliuojančioji bendrovė, dalyvaujanti valdant šias patronuojamąsias bendroves ir taip vykdamas ekonominę veiklą, turi būti laikomos bendrosiomis šios bendrovės išlaidomis, ir dėl sumokėto už šias išlaidas mokesčio iš esmės atsiranda teisė į viso mokesčio atskaitą.
- 16 Vis dėlto prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad nagrinėjamu atveju tik paslaugos, kurias bendrovė *Marle Participations* suteikė patronuojamosioms bendrovėms ir dėl kurių ji patyrė išlaidų, siekdama įsigyti jų akcijų, ar kurias ji siekė teikti šioms patronuojamosioms bendrovėms, buvo susijusios su nekilnojamojo turto nuoma.
- 17 Tokiomis aplinkybėmis *Conseil d'État* (Valstybės Taryba) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Ar kontroliuojančiosios bendrovės nekilnojamojo turto nuoma patronuojamajai bendrovei reiškia tiesioginį arba netiesioginį dalyvavimą valdant šią patronuojamąją bendrovę ir todėl šios patronuojamosios bendrovės akcijų įsigijimas ir turėjimas įgyja ekonominės veiklos pobūdį, kaip tai suprantama pagal [PVM] direktyvą, ir, jei taip, kokiomis sąlygomis?“

Dėl prejudicinio klausimo

- 18 Savo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės teiraujasi, ar PVM direktyva turi būti aiškinama taip, kad kontroliuojančiosios bendrovės nekilnojamojo turto nuoma patronuojamajai bendrovei reiškia dalyvavimą valdant šią patronuojamąją bendrovę, kuris turi būti laikomas ekonomine veikla, kaip tai suprantama pagal šios direktyvos 9 straipsnio 1 dalį, dėl kurios atsiranda teisė į PVM už šios bendrovės išlaidas, patirtas siekiant įsigyti šios patronuojamosios bendrovės akcijų, atskaitą, ir, jeigu taip, kokiomis sąlygomis.
- 19 Pirmiausia reikia priminti, kad, nors PVM direktyva nustato labai plačią PVM taikymo sritį, šis mokestis taikomas tik ekonominei veiklai (2009 m. spalio 29 d. Sprendimo *Komisija / Suomija*, C-246/08, EU:C:2009:671, 34 punktą). Iš tiesų iš šios direktyvos 2 straipsnio matyti, kad PVM apmokestinamas paslaugų teikimas valstybės narės teritorijoje, tik kai už atlygį paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks (2017 m. sausio 12 d. Nutarties *MVM*, C-28/16, EU:C:2017:7, 24 punktą).
- 20 Pagal minėtos direktyvos 9 straipsnio 1 dalį apmokestinamasis asmuo – tai asmuo, kuris savarankiškai vykdo ekonominę veiklą, kad ir koks tos veiklos tikslas ar rezultatas.

- 21 Direktyvos PVM 9 straipsnio 1 dalyje ši „ekonominės veiklos“ sąvoka apibrėžta kaip apimanti visokią gamintojų, prekiautojų ir kitų paslaugas teikiančių asmenų veiklą, įskaitant, be kita ko, materialiojo ir nematerialiojo turto naudojimą, siekiant gauti nuolatinių pajamų.
- 22 Šių apibrėžčių analizė parodo „ekonominės veiklos“ sąvokos taikymo srities apimtį ir jos objektyvų pobūdį, t. y. vertinama pati veikla, neatsižvelgiant į jos tikslus ar rezultatus. Paprastai veikla kvalifikuojama kaip „ekonominė“, jeigu ji yra nuolatinė ir vykdoma už atlygį, kurį gauna ją atlikęs subjektas (2009 m. spalio 29 d. Sprendimo *Komisija / Suomija*, C-246/08, EU:C:2009:671, 37 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 23 Be to, kaip matyti iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos, pagal PVM sistemą apmokestinamos ūkinės operacijos reiškia, jog egzistuoja šalių sandoris, kuriame numatyta kaina arba atlygis (2009 m. spalio 29 d. Sprendimo *Komisija / Suomija*, C-246/08, EU:C:2009:671, 43 punktą), ir paslaugos teikiamos už atlygį, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 2 straipsnį, tik jei tarp paslaugos teikėjo ir gavėjo egzistuoja teisinis ryšys (2009 m. spalio 29 d. Sprendimo *Komisija / Suomija*, C-246/08, EU:C:2009:671, 45 punktą).
- 24 Taip pat reikia priminti, kad, remiantis suformuota Teisingumo Teismo jurisprudencija, teisė į PVM atskaitą, kaip numatyta PVM direktyvos 167 ir paskesniuose straipsniuose, yra pagrindinis bendrai PVM sistemai būdingas principas ir iš esmės negali būti ribojama. Ji nedelsiant taikoma visiems mokesčiams, sumokėtiems sudarant pirkimo sandorius (2017 m. sausio 12 d. Nutarties *MVM*, C-28/16, EU:C:2017:7, 26 punktą).
- 25 Atskaitos sistemos tikslas yra atleisti verslininkus nuo vykdant ekonominę veiklą sumokėto arba mokėtino PVM naštos. Todėl bendra PVM sistema užtikrinamas bet kokios ekonominės veiklos apmokestinimo neutralumas, neatsižvelgiant į šios veiklos tikslus ar rezultatą, jeigu pati ši veikla iš principo apmokestinama PVM (2017 m. sausio 12 d. Nutarties *MVM*, C-28/16, EU:C:2017:7, 27 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 26 Vis dėlto iš PVM direktyvos 168 straipsnio a punkto matyti, jog tam, kad būtų galima pasinaudoti teise į atskaitą, reikia, kad, pirma, suinteresuotasis asmuo būtų „apmokestinamasis asmuo“, kaip tai suprantama pagal šią direktyvą, ir, antra, prekes ar paslaugas, kuriomis remiamasi siekiant pagrįsti šią teisę, apmokestinamasis asmuo naudotų savo apmokestinamiesiems pardavimo sandoriams ir šios prekės būtų patiektos ar paslaugos suteiktos kito apmokestinamojo asmens (2017 m. spalio 19 d. Sprendimo *Paper Consult*, C-101/16, EU:C:2017:775, 39 punktą).
- 27 Konkrečiai kalbant, dėl kontroliuojančiosios bendrovės teisės į atskaitą pažymėtina, kad Teisingumo Teismas jau nusprendė, jog kontroliuojančioji bendrovė, kurios vienintelis tikslas – įsigyti kitų įmonių kapitalo dalių ir tiesiogiai ar netiesiogiai nedalyvauti valdant šias įmones, nepažeidžiant šios kontroliuojančiosios bendrovės, kaip akcininkės ar dalininkės, teisių, neturi PVM apmokestinamojo asmens statuso, kaip jis suprantamas pagal PVM direktyvos 9 straipsnį, taip pat neturi teisės į atskaitą pagal šios direktyvos 167 ir 168 straipsnius (2015 m. liepos 16 d. Sprendimo *Larentia + Minerva ir Marenave Schifffahrt*, C-108/14 ir C-109/14, EU:C:2015:496, 18 punktą).
- 28 Vien paprastas bendrovės kapitalo dalių įsigijimas ir turėjimas neturi būti laikomas ekonomine veikla, kaip ji suprantama pagal PVM direktyvą, dėl kurios ją vykdantis asmuo įgytų apmokestinamojo asmens statusą. Iš tiesų vien kitų įmonių kapitalo dalių įsigijimas nėra turto naudojimas siekiant gauti nuolatinių pajamų, nes dėl šio kapitalo dalių turėjimo galimų dividendų gavimas yra paprasčiausiai turto nuosavybės turėjimo rezultatas (2015 m. liepos 16 d. Sprendimo *Larentia + Minerva ir Marenave Schifffahrt*, C-108/14 ir C-109/14, EU:C:2015:496, 19 punktą).
- 29 Vis dėlto Teisingumo Teismas nusprendė, kad kitaip yra tada, kai turint kapitalo dalių kartu tiesiogiai ir netiesiogiai dalyvaujama valdant bendrovę, kurių kapitalo dalys perimamos nepažeidžiant asmens, dalyvaujančio valdant kapitalą, teisių, kurias jis turi kaip akcininkas ar dalininkas (žr., be kita ko,

2000 m. lapkričio 14 d. Sprendimo *Floridienne ir Berginvest*, C-142/99, EU:C:2000:623, 18 punktą; 2001 m. rugsėjo 27 d. Sprendimo *Cibo Participations*, C-16/00, EU:C:2001:495, 20 punktą; 2012 m. rugsėjo 6 d. Sprendimo *Portugal Telecom*, C-496/11, EU:C:2012:557, 33 punktą ir 2015 m. liepos 16 d. Sprendimo *Larentia + Minerva et Marenave Schiffahrt*, C-108/14 ir C-109/14, EU:C:2015:496, 20 punktą).

- 30 Iš suformuotos Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad kontroliuojančiosios bendrovės dalyvavimas valdant bendroves, kurių kapitalo dalių ji turi, yra ekonominė veikla, kaip ji suprantama pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalį, jei valdant vykdomi pagal šios direktyvos 2 straipsnį apmokestinami PVM sandoriai, kaip antai kontroliuojančiosios bendrovės administracinių, apskaitos, finansinių, komercinių, informatikos ir techninių paslaugų teikimas patronuojamosioms bendrovėms (žr., be kita ko, 2000 m. lapkričio 14 d. Sprendimo *Floridienne ir Berginvest*, C-142/99, EU:C:2000:623, 19 punktą; 2001 m. rugsėjo 27 d. Sprendimo *Cibo Participations*, C-16/00, EU:C:2001:495, 22 punktą ir 2001 m. rugsėjo 6 d. Sprendimo *Portugal Telecom*, C-496/11, EU:C:2012:557, 34 punktą).
- 31 Šiuo klausimu pažymėtina, kad Teisingumo Teismo jurisprudencijoje minėti veiklos pavyzdžiai, kurie reiškia kontroliuojančiosios bendrovės dalyvavimą valdant savo patronuojamąsias bendroves, nėra išsamūs.
- 32 Todėl „dalyvavimo valdant savo patronuojamąją bendrovę“ sąvoka turi būti suprantama kaip apimanti visas kontroliuojančiosios bendrovės savo patronuojamųjų bendrovių naudai atliekamas operacijas, sudarančias ekonominę veiklą, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvą.
- 33 Nagrinėjamu atveju iš Teisingumo Teismui pateiktos bylos medžiagos matyti, kad tik paslaugos, kurias bendrovė *Marle Participations* suteikė patronuojamosioms bendrovėms ir dėl kurių ji patyrė išlaidų, siekdama įsigyti jų akcijų, ar kurias ji siekė teikti šioms patronuojamosioms bendrovėms, buvo susijusios su nekilnojamojo turto, naudojamo veiklą vykdančios patronuojamosios bendrovės kaip nauja gamybos vieta, nuoma.
- 34 Šiuo klausimu taip pat primintina, kad nuomos sandorių apmokestinimas yra PVM direktyvos 137 straipsnio 1 dalies d punkte numatyta galimybė, kurią Sąjungos teisės aktų leidėjas suteikė valstybėms narėms, nukrypdamas nuo šios direktyvos 135 straipsnio 1 dalies l punkte nustatytos bendrosios taisyklės, pagal kurią nuomos sandoriai yra neapmokestinami PVM. Taigi pasinaudodamos šia galimybe valstybės narės gali asmenims, kuriems taikomas šis neapmokestinimas, suteikti galimybę jo atsisakyti (šiuo klausimu žr. 2006 m. sausio 12 d. Sprendimo *Turn- und Sportunion Waldburg*, C-246/04, EU:C:2006:22, 26 ir 27 punktai).
- 35 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta šio sprendimo 19–23 ir 34 punktuose, kontroliuojančiosios bendrovės nekilnojamojo turto nuoma patronuojamajai bendrovei reiškia dalyvavimą valdant šią patronuojamąją bendrovę, kuris turi būti laikomas ekonomine veikla, kaip tai suprantama pagal šios direktyvos 9 straipsnio 1 dalį, dėl kurios atsiranda teisė į PVM už šios bendrovės išlaidas, patirtas siekiant įsigyti šios patronuojamosios bendrovės akcijų, atskaitą, su sąlyga, kad šis paslaugų teikimas yra nuolatinis, atliekamas už atlygį ir yra apmokestinamas, o tai reiškia, kad ši nuoma nėra neapmokestinama ir kad egzistuoja tiesioginis ryšys tarp paslaugų teikėjo suteiktos paslaugos ir gauto atlygio iš paslaugos gavėjo. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi patikrinti, ar šios sąlygos įvykdytos jo nagrinėjamoje byloje.
- 36 Dėl naudojimosi teise į atskaitą sąlygų ir, konkrečiai kalbant, šios teisės apimties primintina, kad 2015 m. liepos 16 d. Sprendime *Larentia + Minerva et Marenave Schiffahrt* (C-108/14 ir C-109/14, EU:C:2015:496, 33 punktas) Teisingumo Teismas jau nusprendė, jog išlaidos, susijusios su kontroliuojančiosios bendrovės patronuojamųjų bendrovių kapitalo dalių įsigijimu, kurias patiria kontroliuojančioji bendrovė, dalyvaujanti valdant šias patronuojamąsias bendroves ir taip vykdanči ekonominę veiklą, turi būti laikomos priskirtomis prie šios bendrovės ekonominės veiklos ir dėl sumokėto už šias išlaidas PVM iš esmės atsiranda teisė į viso PVM atskaitą.

- 37 Vis dėlto išlaidos, susijusios su kontroliuojančiosios bendrovės patronuojamųjų bendrovių kapitalo dalių įsigijimu, kurias patiria kontroliuojančioji bendrovė, dalyvaujanti valdant tik kai kurias patronuojamąsias bendroves ir, atvirkščiai, kitų patronuojamųjų bendrovių atžvilgiu nevykdanti ekonominės veiklos, turi būti laikomos tik iš dalies priklausančiomis bendrosioms išlaidoms, ir gali būti atskaityta už šias išlaidas sumokėto PVM dalis, susijusi su ekonomine veikla pagal paskirstymo kriterijus, nustatytus valstybių narių, kurios, naudodamosi šia diskrecija, privalo atsižvelgti į PVM direktyvos tikslą ir struktūrą ir pagal tai numatyti skaičiavimo būdą, kuris objektyviai atspindėtų realų pirkimo išlaidų priskyrimą ekonominei ir neekonominei veiklai; tai turi patikrinti nacionaliniai teismai (2015 m. liepos 16 d. Sprendime *Larentia + Minerva et Marenave Schiffahrt*, C-108/14 ir C-109/14, EU:C:2015:496, 33 punktas).
- 38 Taigi pagrindinėje byloje prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi įvertinti, ar akcijų įsigijimas, dėl kurio atsirado išlaidų, už kurias sumokėtą PVM *Marle Participations* prašė leisti atskaityti, yra susijęs tik su patronuojamosiomis bendrovėmis, kurioms ši bendrovė išnuomojo pastatą, ar ir su kitomis patronuojamosiomis bendrovėmis.
- 39 Vadinas, atsižvelgdamas į turimus įrodymus ir turėdamas omenyje šio sprendimo 36 ir 37 punktuose nurodytus kriterijus, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turės nustatyti, ar *Marle Participations* gali atskaityti pirkimo PVM ir kiek.
- 40 Be to, pažymėtina, kad vertinant kontroliuojančiajai bendrovei, kuri tiesiogiai arba netiesiogiai dalyvauja valdant savo patronuojamąsias bendroves, kurių akcijų ji įsigijo, suteiktiną teisę į atskaitą negalima atsižvelgti į šios bendrovės apyvartą iš jos patronuojamosioms bendrovėms suteiktų nuomos paslaugų ir į pajamas, kurias ji uždirbo iš jų kapitalo dalių turėjimo, siekiant užkirsti kelią tam, kad šia teise būtų naudojamosi sukčiaujant arba piktnaudžiaujant.
- 41 Savaime suprantama, iš suformuotos jurisprudencijos matyti, kad gali būti atsisakyta suteikti teisę į atskaitą, jei remiantis objektyviais įrodymais nustatoma, kad šios teisės prašoma sukčiaujant ar piktnaudžiaujant. Iš tikrųjų kova su galimu sukčiavimu, mokesčių vengimu ir piktnaudžiavimu, be abejo, yra PVM direktyvoje pripažintas ir ja siekiamas tikslas, o ginčo dalyviai negali remtis Sąjungos teisės normomis sukčiaudami ar piktnaudžiaudami (2012 m. birželio 21 d. Sprendimo *Mahagében ir Dávid*, C-80/11 ir C-142/11, EU:C:2012:373, 42 ir 43 punktai ir juose nurodyta jurisprudencija ir 2017 m. spalio 19 d. Sprendimo *Paper Consult*, C-101/16, EU:C:2017:775, 43 punktas).
- 42 Vis dėlto valstybių narių nustatytos priemonės neturi viršyti to, kas būtina šiems tikslams pasiekti. Vadinas, jos neturi būti naudojamos taip, kad dėl jų sistemingai būtų abejojama teise į PVM atskaitą, todėl ir PVM neutralumu, kuris yra bendros PVM sistemos pagrindinis principas (2012 m. birželio 21 d. Sprendimo *Mahagében ir Dávid*, C-80/11 ir C-142/11, EU:C:2012:373, 57 punktas ir 2017 m. spalio 19 d. Sprendimo *Paper Consult*, C-101/16, EU:C:2017:775, 50 punktas).
- 43 Taigi, pirma, iš suformuotos jurisprudencijos matyti, kad kontroliuojančiosios bendrovės, dalyvavusios valdant patronuojamąją bendrovę, patirtos išlaidos už įvairias paslaugas, kurias ji gavo įsigydama šios patronuojamosios bendrovės kapitalo dalių, priskiriamos prie bendrų apmokestinamojo asmens išlaidų ir todėl įeina į jos produktų kainą, dėl to atsiranda tiesioginis ir nedelsiant kylantis ryšys su visa šios kontroliuojančiosios bendrovės ekonomine veikla (2000 m. lapkričio 14 d. Sprendimo *Cibo Participations*, C-16/00, EU:C:2001:495, 35 punktas ir 2009 m. spalio 29 d. Sprendimo *SKF*, C-29/08, EU:C:2009:665, 58 punktas).
- 44 Antra, reikia užtikrinti teisę į PVM atskaitą jai netaikant papildomų kriterijų, susijusių, be kita ko, su apmokestinamojo asmens ekonomine veikla pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalį, pagal kurią apmokestinamasis asmuo – tai „asmuo, kuris savarankiškai bet kurioje vietoje vykdo ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į tos veiklos tikslą ar rezultatą“.

- 45 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į pateiktą klausimą reikia atsakyti taip: PVM direktyva turi būti aiškinama taip, kad kontroliuojančiosios bendrovės nekilnojamojo turto nuoma patronuojamajai bendrovei reiškia „dalyvavimą valdant“ šią patronuojamąją bendrovę, kuris turi būti laikomas ekonomine veikla, kaip tai suprantama pagal šios direktyvos 9 straipsnio 1 dalį, dėl kurios atsiranda teisė į PVM už šios bendrovės išlaidas, patirtas siekiant įsigyti šios patronuojamosios bendrovės kapitalo dalių, atskaitą, su sąlyga, kad šis paslaugų teikimas yra nuolatinis, kad yra atliekamas už atlygį ir kad ši nuoma nėra neapmokestinama, o tai reiškia, kad ši nuoma nėra neapmokestinama ir kad egzistuoja tiesioginis ryšys tarp paslaugų teikėjo suteiktos paslaugos ir gauto atlygio iš paslaugos gavėjo. Su patronuojamųjų bendrovių kapitalo dalių įsigijimu susijusios išlaidos, kurias patiria kontroliuojančioji bendrovė, kuri dalyvauja jas valdant išnuomodama nekilnojamojo turto ir kuri vykdo ekonominę veiklą, turi būti laikomos sudarančiomis dalį bendrųjų išlaidų, ir turi būti atskaitomas iš principo visas už šias išlaidas sumokėtas PVM.
- 46 Išlaidos, susijusios su kontroliuojančiosios bendrovės patronuojamųjų bendrovių kapitalo dalių įsigijimu, kurias patiria kontroliuojančioji bendrovė, dalyvaujanti valdant tik kai kurias patronuojamąsias bendroves ir, atvirkščiai, kitų patronuojamųjų bendrovių atžvilgiu nevykdanti ekonominės veiklos, turi būti laikomos tik iš dalies priklausančiomis bendrosioms išlaidoms, ir gali būti atskaityta už šias išlaidas sumokėto PVM dalis, susijusi su ekonomine veikla pagal paskirstymo kriterijus, nustatytus valstybių narių, kurios, naudodamosi šia diskrecija, privalo atsižvelgti į minėtos direktyvos tikslą ir struktūrą ir pagal tai numatyti skaičiavimo būdą, kuris objektyviai atspindėtų realų pirkimo išlaidų priskyrimą ekonominei ir neekonominei veiklai; tai turi patikrinti nacionalinis teismas.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 47 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiai teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

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

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos turi būti aiškinama taip, kad kontroliuojančiosios bendrovės nekilnojamojo turto nuoma patronuojamajai bendrovei reiškia „dalyvavimą valdant“ šią patronuojamąją bendrovę, kuris turi būti laikomas ekonomine veikla, kaip tai suprantama pagal šios direktyvos 9 straipsnio 1 dalį, dėl kurios atsiranda teisė į pridėtinės vertės mokesčio (PVM) už šios bendrovės išlaidas, patirtas siekiant įsigyti šios patronuojamosios bendrovės kapitalo dalių, atskaitą, su sąlyga, kad šis paslaugų teikimas yra nuolatinis, atliekamas už atlygį ir yra apmokestinamas, o tai reiškia, kad ši nuoma nėra neapmokestinama ir kad egzistuoja tiesioginis ryšys tarp paslaugų teikėjo suteiktos paslaugos ir gauto atlygio iš paslaugos gavėjo. Su patronuojamųjų bendrovių kapitalo dalių įsigijimu susijusios išlaidos, kurias patiria kontroliuojančioji bendrovė, kuri dalyvauja jas valdant išnuomodama nekilnojamojo turto ir kuri vykdo ekonominę veiklą, turi būti laikomos sudarančiomis dalį bendrųjų išlaidų, ir turi būti atskaitomas iš principo visas už šias išlaidas sumokėtas PVM.

Išlaidos, susijusios su kontroliuojančiosios bendrovės patronuojamųjų bendrovių kapitalo dalių įsigijimu, kurias patiria kontroliuojančioji bendrovė, dalyvaujanti valdant tik kai kurias patronuojamąsias bendroves ir, atvirkščiai, kitų patronuojamųjų bendrovių atžvilgiu nevykdanti ekonominės veiklos, turi būti laikomos tik iš dalies priklausančiomis bendrosioms išlaidoms, ir gali būti atskaityta dalis už šias išlaidas sumokėto PVM, susijusi su ekonomine veikla pagal paskirstymo kriterijus, nustatytus valstybių narių, kurios, naudodamosi šia diskrecija, privalo

atsižvelgti į minėtos direktyvos tikslą ir struktūrą ir pagal tai numatyti skaičiavimo būdą, kuris objektyviai atspindėtų realų pirkimo išlaidų priskyrimą ekonominei ir neekonominei veiklai; tai turi patikrinti nacionalinis teismas.

Parašai.