

**Byla C-98/21**

**Prašymo priimti prejudicinį sprendimą santrauka pagal Teisingumo Teismo procedūros reglamento 98 straipsnio 1 dalį**

**Gavimo data:**

2021 m. vasario 15 d.

**Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas:**

*Bundesfinanzhof* (Vokietija)

**Nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą priėmimo data:**

2020 m. rugsėjo 23 d.

**Atsakovė ir kasatorė:**

*Finanzamt R*

**Ieškovė ir kita kasacinio proceso šalis:**

*W-GmbH*

---

**Pagrindinės bylos dalykas**

Pridėtinės vertės mokestis – Direktyva 2006/112 – Verslą valdančios kontroliuojančiosios bendrovės, kuri vykdo apmokestinamuosius pardavimo sandorius su patronuojamomis bendrovėmis, teisė į PVM atskaitą taip pat ir perkant paslaugas, kurias ji įsigyja iš trečiųjų asmenų ir mainais į teisę gauti bendrojo pelno dalį investuoja į patronuojamąsias bendroves, nors nupirkto paslaugos tiesioginiu ir nedelsiant atsirandančiu ryšiu susijusios ne su pačios kontroliuojančiosios bendrovės sandoriais, o su (iš esmės) neapmokestinamomis patronuojamųjų bendrovių veiklomis – Pirkimo PVM atskaitos netaikymas dėl piktnaudžiavimo teise arba nesuderinamumo su sistema

**Prašymo priimti prejudicinį sprendimą dalykas ir teisinis pagrindas**

Sąjungos teisės aiškinimas, SESV 267 straipsnis

## Prejudiciniai klausimai

1. Ar tokiomis aplinkybėmis, kaip antai susiklosčiusios pagrindinėje byloje, 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 168 straipsnio a punktas, siejamas su 167 straipsniu, turi būti aiškinamas taip, kad verslą valdanti kontroliuojančioji bendrovė, kuri vykdo apmokestinamuosius pardavimo sandorius su patronuojamosiomis bendrovėmis, turi teisę į PVM atskaitą taip pat ir už paslaugas, kurias ji įsigyja iš trečiųjų asmenų ir mainais į teisę gauti bendrojo pelno dalį investuoja į patronuojamąsias bendroves, nors nupirktos paslaugos tiesioginiu ir nedelsiant atsirandančiu ryšiu susijusios ne su pačios kontroliuojančiosios bendrovės sandoriais, o su (iš esmės) neapmokestinamomis patronuojamųjų bendrovių veiklomis, nėra įtraukiamos į (patronuojamosioms bendrovėms suteiktą) apmokestinamų sandorių kainą ir nepriklauso bendriesiems kontroliuojančiosios bendrovės nuosavos ekonominės veiklos išlaidų elementams?
2. Jei į pirmąjį klausimą būtų atsakyta teigiamai: ar tuo atveju, kai verslą valdanti kontroliuojančioji bendrovė kaip tarpininkė įtraukiama į patronuojamųjų bendrovių vykdomą paslaugų pirkimą tokiu būdu, kad ji pati įsigyja paslaugas, už kurias patronuojamosios bendrovės neturėtų teisės į PVM atskaitą, jeigu įsigytų jas betarpiškai, investuoja šias paslaugas į patronuojamąsias bendroves mainais į teisę gauti jų pelno dalį ir galiausiai, remdamasi savo, kaip verslą valdančios kontroliuojančiosios bendrovės, pozicija, pareiškia teisę į viso įsigyjant paslaugas sumokėto pirkimo PVM atskaitą, tai yra piktnaudžiavimas teise, kaip jis suprantamas pagal Europos Sąjungos Teisingumo Teismo jurisprudenciją, ar šį tarpininkavimą galima pateisinti nemokestiniais pagrindais, nors viso pirkimo PVM atskaita *per se* nedera su sistema ir kontroliuojančiųjų bendrovių konstruktais, palyginti su vienpakopėmis įmonėmis, suteiktą konkurencinį pranašumą?

## Nurodomi Sąjungos teisės aktai

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos, konkrečiai 2, 167 straipsnis ir 168 straipsnio a punktas

## Nurodomi nacionalinės teisės aktai

*Umsatzsteuergesetz* (Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas, toliau – *UStG*)

## Bylos aplinkybių ir proceso santrauka

1. Ieškovė perka, administruoja ir naudoja nuosavą nekilnojamąjį turtą bei projektuoja, sanuoja ir kuria įvairaus pobūdžio statybų projektus. 2013 m., dėl

- kurių vyksta ginčas, po 50 % jos dalių priklausė A (kuris kartu buvo ir vienintelis vadovas) ir B.
- 2 Ieškovė, kaip komanditorė, dalyvavo įmonių X-KG ir Y-KG kapitale. Abi bendrovės kūrė statybų projektus ir pardavinėjo individualius gyvenamuosius namus iš esmės nemokėdamos PVM.
  - 3 Tais metais, dėl kurių vyksta ginčas, tikroji X-KG narė buvo *Q Verwaltungs-GmbH*, o ieškovė (valdanti 94 % dalių) ir Z-KG (valdanti 6 % dalių) buvo komanditorės. Ieškovės įnašas buvo 940 EUR, o Z-KG – 60 EUR. *Q Verwaltungs-GmbH* įnašo įmokėti neprivalėjo ir kapitalo dalių nevaldo; ji neturi nei teisės į pelno (nuostolių) dalį, nei balsavimo teisių. *Q Verwaltungs-GmbH* vadovai yra B ir C. Z-KG kapitale nedalyvauja nei A ar B, nei su jais susiję asmenys.
  - 4 2013 m. sausio 31 d. buvo sutarta, kad Z-KG kaip nario įnašą sumoka 600 000 EUR dydžio priemoką, o ieškovė dviem X-KG statybų projektams suteikia neatlygintinų paslaugų už mažiausiai 9,4 mln. EUR. Šias paslaugas ieškovė suteikė iš dalies naudodama savo darbuotojus ir įrangą, iš dalies – padedama kitų įmonių.
  - 5 Be to, ieškovė ir X-KG 2013 m. sausio 31 d. susitarė, kad ieškovė, kiek tai susiję su abiem statybų projektais, ateityje už atlygį teiks X-KG apskaitos ir valdymo paslaugas.
  - 6 Tais metais, dėl kurių vyksta ginčas, tikroji Y-KG narė buvo *Q Verwaltungs-GmbH*, o ieškovė (valdanti 89,64 % dalių) ir *P I GmbH* (valdanti 10,36 % dalių) buvo komanditorės. *Q Verwaltungs-GmbH* įnašo įmokėti neprivalėjo ir kapitalo dalių nevaldo; ji neturi nei teisės į pelno (nuostolių) dalį, nei balsavimo teisių. *P I GmbH* kapitale nedalyvauja nei A ar B, nei su jais susiję asmenys.
  - 7 2013 m. balandžio 10 d. buvo sutarta, kad *P I GmbH* kaip nario įnašą sumoka 3,5 mln. EUR dydžio priemoką, o ieškovė vienam Y-KG statybų projektui suteikia neatlygintinų paslaugų už mažiausiai 30,29 mln. EUR. Šias paslaugas ieškovė suteikė iš dalies naudodama savo darbuotojus ir įrangą, iš dalies – padedama kitų įmonių.
  - 8 Be to, ieškovė ir Y-KG 2013 m. balandžio 10 d. susitarė, kad ieškovė, kiek tai susiję su statybų projektu, ateityje už atlygį teiks Y-KG apskaitos ir valdymo paslaugas.
  - 9 2013 m. ieškovė atskaitė visą pirkimo PVM, sumokėtą perkant paslaugas. Vis dėlto *Finanzamt* (mokesčių inspekcija), kuri yra atsakovė, neatlygintinus nario įnašus, kuriuos X-KG ir Y-KG sumokėjo ieškovė, traktavo kaip veiklas, kuriomis nebuvo siekiama gauti įplaukų, kaip tai suprantama pagal PVM teisės aktus, ir kurios todėl negali būti priskiriamos ieškovės verslo veiklai. *Finanzamt* manė, kad tiesiogiai betarpiškai su šiomis veiklomis susijusios pirkimo PVM sumos negali būti atskaitomos.

- 10 *Finanzgericht* (finansų teismas) patenkino dėl to pateiktą ieškinį. Jis paaiškino, kad turtiniai narių įnašai yra verslo veiklos dalis. Tai išplaukia iš Europos Sąjungos Teisingumo Teismo jurisprudencijos. Teismo vertinimu, teisinių interpretacijų galimybe piktnaudžiaujama nebuvo. Tokį pasirinkimą pateisina nemokestiniai pagrindai.
- 11 *Finanzgericht* sprendimą *Finanzamt* kasacine tvarka apskundė prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikiančiam teismui.

### **Prašymo priimti prejudicinį sprendimą motyvų santrauka**

#### ***Išankstinių klausimų vertinimas***

- 12 Pagal suformuotą Teisingumo Teismo ir prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikiančio teismo jurisprudenciją kontroliuojančioji bendrovė turi teisę į pirkimo PVM atskaitą, kai, turėdama kitos įmonės kapitalo dalių, ji kartu tiesiogiai ir netiesiogiai dalyvauja valdant bendrovę, kurios kapitalo dalių ji turi, kiek valdant yra vykdomi pagal Direktyvos 2006/112 2 straipsnį apmokestinami PVM sandoriai, kaip antai administracinių ir apskaitos paslaugų teikimas (žr. Sprendimo *Larentia + Minerva*, C-108/14, EU:C:2015:496, 20–21 punktus; Sprendimo *Marle Participations*, C-320/17, EU:C:2018:537, 29–30 punktus; Sprendimo *C&D Foods Acquisition*, C-502/17, EU:C:2018:888, 32 punktą; Nutarties *MVM*, C-28/16, EU:C:2017:7, 32 ir paskesnius punktus).
- 13 Ieškovė savo patronuojamosioms bendrovėms X-KG ir Y-KG teikė atlygintinas apskaitos ir valdymo paslaugas ir už šias paslaugas apskaičiavo pardavimo PVM. Šio punkto šalys neginčija.
- 14 Todėl *per se* ieškovė turi teisę į viso PVM, sumokėto perkant paslaugas, atskaitą. Teisė į atskaitą taip pat suteikiama, net jei nėra tiesioginio ir nedelsiant atsirandančio ryšio tarp konkretaus pirkimo sandorio ir vieno ar kelių pardavimo sandorių, suteikiančių teisę į atskaitą, jei atitinkamos išlaidos už paslaugas sudaro dalį apmokestinamojo asmens bendrųjų išlaidų ir yra sudedamoji jo tiekiamų prekių ar teikiamų paslaugų kainos dalis. Todėl iš tiesų tokios išlaidos turi tiesioginį ir nedelsiant atsirandantį ryšį su apmokestinamojo asmens ekonomine veikla (žr. Sprendimo *Larentia + Minerva*, C-108/14, EU:C:2015:496, 23 punktą; Sprendimo *Cibo Participations*, C-16/00, EU:C:2001:495, 31 punktą; Sprendimo *Portugal Telecom*, C-496/11, EU:C:2012:557, 36 punktą; Sprendimo *Ryanair*, C-249/17, EU:C:2018:834, 31 punktą; Sprendimo *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, C-132/16, EU:C:2017:683, 29 punktą; Sprendimo *Vos Aannemingen*, C-405/19, EU:C:2020:785, 26 punktą; Nutarties *MVM*, C-28/16, EU:C:2017:7, 39 punktą).
- 15 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. Taigi šios paslaugos iš esmės turi tiesioginį ir nedelsiant atsirandantį ryšį su visa kontroliuojančiosios bendrovės ekonomine veikla. Šiuo atžvilgiu reikia užtikrinti teisę į PVM atskaitą jai netaikant papildomų kriterijų, susijusių, be kita ko, su apmokestinamojo asmens ekonominės veiklos vieta, tikslu ar rezultatu (Sprendimo *Marle Participations*, C-320/17, EU:C:2018:537, 43–44 punktai). Neturi reikšmės ir ekonominės veiklos mastas ar jos sėkmingumas.

### ***Dėl kreipimosi į Europos Sąjungos Teisingumo Teismą***

- 16 Vis dėlto kyla abejonių, kad ieškovė galbūt negali atskaityti pirkimo PVM, nes pirko paslaugas tam, kad investuotų jas į patronuojamąsias bendroves, ir šios paslaugos tiesioginiu ir nedelsiant atsirandančiu ryšiu susijusios su neapmokestinamais patronuojamųjų bendrovių pardavimo sandoriais.

### *Dėl pirmojo prejudicinio klausimo*

- 17 Kyla klausimas, ar paslaugas, kurias ieškovė kaip nario įnašą perleidžia X-KG ir Y-KG, ji įsigijo savo įmonei ir ar įsigyjant šias paslaugas patirtos sąnaudos priklauso jos „bendrosioms išlaidoms“ (yra sudedamoji jos apmokestinamų pardavimo sandorių „Apskaitos ir valdymo paslaugos patronuojamosioms bendrovėms“ kainos dalis).
- 18 Šis klausimas kyla dėl Sprendimo *C&D Foods Acquisition* (C-502/17, EU:C:2018:888, 37 ir paskesni punktai), kuriame buvo atsisakyta pripažinti teisę į pirkimo PVM atskaitą. Šiame sprendime Teisingumo Teismas priėjo prie išvados, kad nebuvo sandorio, kurio esmė buvo gauti nuolatinės pajamas iš veiklos, kuri yra daugiau nei paprastas akcijų pardavimas. Iš to jis padarė išvadą, kad su ginčijamomis nupirktomis paslaugomis susijęs PVM nėra atskaitytinas. Taigi Teisingumo Teismas netiesiogiai paneigė, kad (nesant tiesioginio ir nedelsiant atsirandančio ryšio) nagrinėjamų nupirktų paslaugų išlaidos priklausė bendrosioms tos bylos ieškovės sąnaudoms ir – kaip tokios – buvo sudedamoji patiektų prekių ar suteiktų paslaugų kainos dalis.
- 19 Be to, ir Sprendimuose *The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge* (C-316/18, EU:C:2019:559, 26, 27, 29, 31–32 punktai), *Vos Aannemingen* (C-405/19, EU:C:2020:785, 39 punktas), *Inmobiliaria Real Estate Investments* (C-132/16, EU:C:2017:683, 39 punktas) Teisingumo Teismas tam tikromis aplinkybėmis nepripažino teisės į pirkimo PVM atskaitą.
- 20 Todėl negalima atmesti galimybės, kad ir nagrinėjamu atveju pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją reikia atsisakyti pripažinti teisę į pirkimo PVM atskaitą. Negali būti, kad paslaugos buvo įsigytos ieškovės įmonei ir jos apmokestinamiesiems sandoriams, nes jos tiesioginiu ir nedelsiant atsirandančiu ryšiu susijusios su (iš esmės) PVM neapmokestinamomis patronuojamųjų bendrovių veiklomis. Taigi paslaugas galiausiai ieškovė įsigijo ne savo įmonei, o savo patronuojamųjų bendrovių įmonėms. Tokiu atveju paslaugos susijusios su

neapmokestinamais patronuojamųjų bendrovių sandoriais. Ieškovės sąnaudos, patirtos įsigyjant paslaugas, taip pat nėra sudedamoji jos suteiktų paslaugų (apskaita ir valdymas) kainos dalis ar jos bendrųjų sąnaudų dalis; šios paslaugos priskirtinos tam tikriems patronuojamųjų bendrovių pardavimo sandoriams. Su patronuojamosiomis bendrovėmis sudarytų sandorių vertinimo pagrindas nepriklauso nuo atliktų nario įnašų ir jų dydžio. Jie turi įtakos „tik“ pelno, teisę į kurį turi ieškovė, dydžiui.

*Dėl antrojo prejudicinio klausimo*

- 21 Jeigu Teisingumo Teismas vis dėlto laikytųsi nuomonės, kad nagrinėjamos nupirktos paslaugos suteikia teisę į pirkimo PVM atskaitą, prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikiančiam teismui kyla abejonių, ar kontroliuojančiosios bendrovės tarpininkavimas patronuojamajai bendrovei perkant paslaugas siekiant pasinaudoti PVM atskaita, teisės į kurią patronuojamoji bendrovė neturi, nėra piktnaudžiavimas teise.
- 22 Tam, kad būtų pripažintas piktnaudžiavimas, kaip jis suprantamas pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją, reikalaujama, pirma, kad nagrinėjama sandoriais, neatsižvelgiant į formalų atitinkamų direktyvos ir šią direktyvą į nacionalinę teisę perkeliančių nacionalinės teisės aktų nuostatose numatytų sąlygų taikymą, būtų įgyjamas mokestinis pranašumas, kurio suteikimas pažeistų šiomis nuostatomis siekiamą tikslą; kita vertus, objektyvių požymių visuma taip pat turi patvirtinti, kad nagrinėjamų sandorių pagrindinis tikslas yra įgyti mokestinį pranašumą (žr. Sprendimo *Halifax ir kt.*, C-255/02, EU:C:2006:121, 74 ir paskesnius punktus; Sprendimo *Cussens ir kt.*, C-251/16, EU:C:2017:881, 53 ir 70 punktus; žr. ir Sprendimo *T Danmark ir Y Denmark*, C-116/16 ir C-117/16, EU:C:2019:135, 97 punktą).
- 23 Vertinant, ar tai yra piktnaudžiavimas šia prasme, faktiškai reikia įvertinti atitinkamo konkretaus atvejo aplinkybes. Nagrinėjamoje byloje *Finanzgericht* preziumavo, kad yra nemokestinių pagrindų. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikiančiam teismui ši išvada yra privaloma.
- 24 Vis dėlto kyla klausimas, ar tokiomis aplinkybėmis, kaip antai susiklosčiusios pagrindinėje byloje, dėl su Direktyvos 2006/112 sistema susijusių priežasčių ir siekiant išvengti konkurencijos iškreipimo (kai kontroliuojančiųjų bendrovių konstruktais, palyginti su vienpakopėmis įmonėmis, suteikiamos lengvatos) nereikėtų preziumuoti piktnaudžiavimo, net jei apmokestinamasis asmuo ir remiasi (tariamais) nemokestiniais pagrindais.
- 25 Jeigu Teisingumo Teismas nelaikytų tokios schemos piktnaudžiavimu arba jeigu *Finanzgericht* konstatuoti nemokestiniai pagrindai reikštų, kad piktnaudžiavimo nėra, kiltų pavojus, kad tais atvejais, kai patronuojamoji bendrovė neturi teisės į viso pirkimo PVM atskaitą, kontroliuojančiosios bendrovės būtų įtraukiamos į visą paslaugų pirkimo procesą taip, kad kontroliuojančioji bendrovė didžiąją dalį paslaugų teiktų neatlygintinai (= investuotų į patronuojamąją bendrovę).

Kontroliuojančioji bendrovė tokiu atveju atskaitytų visą pirkimo PVM už visas perkamas paslaugas, nors dauguma jų neturi nieko bendro su jos atlygintiniais sandoriais, ir būtų naudojamosi PVM atskaita, kuria nei kontroliuojančioji, nei patronuojamoji bendrovė negalėtų pasinaudoti, jeigu paslaugos būtų teikiamos betarpiškai.

- 26 Tai nederėtų su sistema ir tuomet, kai egzistuoja nemokestiniai tarpininkavimo pagrindai, ir suteiktų kontroliuojančiosioms bendrovėms konkurencinį pranašumą, palyginti su vienpakopėmis įmonėmis, kurioms neleidžiama atskaityti pirkimo PVM.

DARBINIS VERTINIMAS