TEISINGUMO TEISMO (šeštoji kolegija) SPRENDIMAS

2018 m. lapkričio 8 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Bendra pridėtinės vertės mokesčio (PVM) sistema – Planas perleisti antro laipsnio patronuojamosios bendrovės akcijas – Išlaidos, susijusios su paslaugų, gautų dėl šio perleidimo, teikimu – Neįvykdytas perleidimas – Prašymas dėl sumokėto pirkimo mokesčio atskaitos – PVM taikymo sritis“

Byloje C-502/17

dėl *Vestre Landsret* (Vakarų regiono apeliacinis teismas, Danija) 2017 m. rugpjūčio 15 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2017 m. rugpjūčio 18 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

C&D Foods Acquisition ApS

prieš

Skatteministeriet

TEISINGUMO TEISMAS (šeštoji kolegija),

kurį sudaro pirmosios kolegijos pirmininkas J.-C. Bonichot, einantis šeštosios kolegijos pirmininko pareigas, teisėjai A. Arabadjiev ir C. G. Fernlund (pranešėjas),

generalinė advokatė J. Kokott,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

– *C&D Foods Acquisition ApS*, atstovaujamos advokatų T. Frøbert ir K. Bastian,

– Danijos vyriausybės, atstovaujamos J. Nymann-Lindegren, padedamo advokato D. Auken,

– Europos Komisijos, atstovaujamos R. Lyal ir N. Gossement,

susipažinęs su 2018 m. rugsėjo 6 d. posėdyje pateikta generalinės advokatės išvada,

priima šį

* Proceso kalba: danų.

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) išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *C&D Foods Acquisition ApS* (toliau – *C&D Foods*) ir *Skatteministeriet* (Mokesčių ministerija, Danija) ginčą dėl šios institucijos atsisakymo leisti atskaityti pridėtinės vertės mokestį (PVM), sumokėtą perkant konsultavimosi paslaugas, kuriomis ta bendrovė naudojosi įgyvendindama antro laipsnio patronuojamosios bendrovės, kuriai ji teikė administravimo ir informacinių technologijų paslaugas, akcijų perleidimo planą; tas perleidimas nebuvo įvykdytas.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„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 Direktyvos 2006/112 168 straipsnyje nustatyta:

„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;

<…>“

Danijos teisė

6 Tuo metu, kai klostėsi pagrindinėje byloje nagrinėjamos faktinės aplinkybės, atitinkamos *momsloven* (PVM įstatymas) nuostatos buvo nustatytos iš dalies pakeistame 2005 m. spalio 14 d. Įstatyme Nr. 966 (toliau – PVM įstatymas).

7 PVM įstatymo 3 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Apmokestinami fiziniai ir juridiniai asmenys, vykdantys savarankišką ekonominę veiklą.“

8 Šio įstatymo 4 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„„Prekių tiekimas“ – tai teisės, kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu, perdavimas.“

9 Šio įstatymo 13 straipsnio 1 dalies 11 punkte nurodyta:

„PVM neapmokestinamos šios prekės ir paslaugos:

11. Tokia finansinė veikla:

<…>

e) sandoriai, įskaitant derybas, bet išskyrus valdymą ir saugojimą, susijusius su vertybiniais popieriais, išskyrus dokumentus, kuriais nustatomos tam tikros nuosavybės teisės į prekes, ir kitus dokumentus, konkrečiai teisė naudoti nekilnojamąjį turtą, taip pat nuosavą kapitalą ir akcijas, kurių turėjimas faktiškai ir teisiškai suteikia teises į nekilnojamojo turto arba jo dalies nuosavybę arba jo naudojimą.“

10 To paties įstatymo 37 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Įmonės, kurios įregistruotos pagal 47, 49, 51 ir 51a straipsnius, apskaičiuojant mokėtiną pirkimo pridėtinės vertės mokestį, turi teisę (žr. 56 straipsnio 3 dalį) atskaityti šiame įstatyme numatytą mokestį, kuris apskaičiuojamas įmonei sudarant pirkimo ir kitus sandorius, susijusius su prekėmis ir paslaugomis, kurie išimtinai naudojami įmonės tiekimo, kuris nėra atleidžiamas nuo apmokestinimo pagal 13 straipsnį, konkrečiai tiekimo į užsienį tikslais, tačiau nepažeidžiant 6 dalies.“

11 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas teigia, kad pagal SKAT (Danijos muitų ir mokesčių institucija) praktiką pagrindinė patronuojančioji bendrovė, kuri dalyvavo valdant patronuojamąją bendrovę, neturi teisės atskaityti PVM, kuris taikytas konsultavimosi paslaugų išlaidoms, patirtoms perleidžiant vertybinius popierius, kurie sudaro tos patronuojamosios įmonės kapitalą, – net visų šių vertybinių popierių perleidimo atveju, – nes toks perleidimas yra neapmokestinamas, taikant PVM įstatymo 13 straipsnio 1 dalies 11 punkto e papunktį.

12 Nors ankstesnis vertybinių popierių įsigijimas ir laikymas patronuojamojoje bendrovėje buvo laikomas ekonomine veikla, SKAT mano, kad pagrindinės patronuojančiosios bendrovės turimų patronuojamojoje bendrovėje akcijų perleidimas sudaro neapmokestinamą sandorį. Todėl pirkimo PVM, taikytas su perleidimu susijusioms išlaidoms, nėra atskaitomas.

13 Vis dėlto teisė atskaityti PVM, taikytą išlaidoms už konsultavimosi paslaugas, gautas perleidžiant patronuojamosios bendrovės vertybinius popierius, gali būti suteikta, jeigu šias išlaidas galima priskirti apmokestinamojo asmens ekonominės veiklos bendrosioms išlaidoms. Šiuo tikslu reikalaujama, kad patirtas išlaidas būtų galima laikyti sandorių, kuriuos tas apmokestinamasis asmuo sudarė vykdydamas ekonominę veiklą, kainos sudėtine dalimi. Vis dėlto, jei šios išlaidos gali būti įtrauktos į perleistų akcijų kainą, jokia teisė į atskaitą nesuteikiama. SKAT manymu, teisė į atskaitą priklauso nuo konkretaus vertinimo, kuriuo siekiama išsiaiškinti, ar patirtos išlaidos gali būti įtrauktos į perleistų akcijų kainą, ar jos yra tik vienas iš sandorių, kurie priskiriami bendrai apmokestinamojo asmens ekonominei veiklai, kainos elementų.

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

14 *C&D Foods*, pagal Danijos teisę įsteigta bendrovė, yra tarptautinės *Arovit* grupės (toliau – *Arovit* grupė) narė. Ji buvo taip pat pagal Danijos teisę įsteigtos bendrovės *Arovit Holding A/S*, kuriai priklausė *Arovit Petfood*, o pastarajai priklausė kitos grupės bendrovės, patronuojančioji bendrovė.

15 Iki 2007 m. kovo 1 d. *C&D Foods* pagrindinė veikla buvo veikti kaip *Arovit Holding* patronuojančioji bendrovė. Tą dieną *C&D Foods* sudarė su savo antro laipsnio patronuojamąja bendrove *Arovit Petfood* valdymo sutartį dėl administravimo ir informacinių technologijų paslaugų teikimo. Pagal šią sutartį pirmoji iš šių bendrovių kas mėnesį pateikdavo antrajai bendrovei sąskaitą už paslaugas, remdamasi savo personalo išlaidų suma su 10 % antkainiu; prie šios bendros sumos buvo pridedamas PVM.

16 2008 m. rugpjūčio 13 d. Islandijos kredito įstaiga *Kaupthing Bank* perėmė *Arovit* grupę už vieną eurą, kadangi ankstesnis šios grupės savininkas šiai įstaigai negrąžino paskolos, kuri buvo suteikta. Numatęs perleisti visas *Arovit Petfood* turimas akcijas, kad daugiau nebebūtų šios grupės kreditore, laikotarpiu nuo 2008 m. gruodžio iki 2009 m. kovo mėn. *Kaupthing Bank* bendrovės *C&D Foods* vardu sudarė su šiuo perleidimo planu susijusias konsultavimosi paslaugų sutartis (toliau – ginčijamų paslaugų teikimas).

17 Apmokėjusi su šiuo planu susijusias išlaidas, 2009 m. *C & D Foods* atskaitė su jomis susijusį PVM. Perleidimo planas buvo nutrauktas 2009 m. rudenį arba metų pabaigoje, nes nebuvo rasta nė vieno potencialaus pirkėjo.

18 2012 m. sausio 26 d. sprendimu SKAT atsisakė atskaityti PVM, susijusį su išlaidomis, patirtomis dėl ginčijamų paslaugų. Šį sprendimą *Landsskatteretten* (Nacionalinė mokestinių ginčų komisija, Danija) patvirtino, grįsdama, be kita ko, tuo, kad šios išlaidos nebuvo pakankamai susijusios su *C&D Foods* PVM apmokestinamais sandoriais.

19 *C&D Foods* pateikė ieškinį *Retten i Esbjerg* (Esbjergo apygardos teismas, Danija); atsižvelgdamas į tai, kad byloje nagrinėjami principiniai klausimai, šis teismas perdavė bylą *Vestre Landsret* (Vakarų regiono apeliacinis teismas, Danija).

20 *Vestre Landsret* (Vakarų regiono apeliacinis teismas) suabejojo, ar pagrindinė patronuojančioji bendrovė turi teisę atskaityti PVM, taikytą numatyto, bet neįvykdyto antro laipsnio patronuojamosios bendrovės, kuriai ta pagrindinė patronuojančioji bendrovė teikia administravimo ir informacinių technologijų paslaugas, akcijų perleidimo išlaidoms.

21 Šiomis aplinkybėmis *Vestre Landsret* (Vakarų regiono apeliacinis teismas) nutarė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar Direktyvos 2006/112 168 straipsnį reikia aiškinti taip: pagal jį tokiomis aplinkybėmis, kokios nagrinėjamos pagrindinėje byloje, pagrindinė patronuojančioji bendrovė turi teisę visiškai atskaityti pirkimo PVM, taikytą gautoms paslaugoms, susijusioms su išsamiu patikrinimu prieš numatytą, bet neįvykdytą patronuojamosios bendrovės, kuriai pagrindinė patronuojanti bendrovė teikė PVM apmokestinamas administravimo ir informacinių technologijų paslaugas, akcijų pardavimą?

2. Ar atsakymui į pirmesnį klausimą turi reikšmės aplinkybė, kad PVM apmokestinamų administravimo ir informacinių technologijų paslaugų, kurias pagrindinė patronuojančioji bendrovė teikia savo ekonominės veiklos tikslais, kaina yra nustatyta suma, atitinkanti šios bendrovės išlaidas darbuotojų atlyginimams su 10 % antkainiu?

3. Ar, neatsižvelgiant į atsakymus į pirmesnius klausimus, gali egzistuoti teisė į PVM atskaitą, kai pagrindinėje byloje nagrinėjamos konsultavimosi išlaidos laikomos bendrosiomis išlaidomis, ir, jei gali, kokiomis sąlygomis?“

Dėl prejudicinių klausimų

22 Pirmiausia pažymėtina, kad, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo manymu, pateikti klausimai yra susiję tik su teise atskaityti su ginčijamomis paslaugomis susijusioms išlaidoms taikomą PVM esant tokioms aplinkybėms, kaip nagrinėjamos pagrindinėje byloje, o ne su klausimu, kam iš tiesų turi būti priskirtos tos išlaidos.

23 Šiuo klausimu primintina, kaip generalinė advokatė pažymėjo išvados 16 punkte, kad pagal Direktyvos 2006/112 168 straipsnį teisė į atskaitą įgyjama, tik jei apmokestinamasis asmuo yra nagrinėjamų prekių arba paslaugų gavėjas.

24 Pagrindinėje byloje iš Teisingumo Teismo turimos bylos medžiagos matyti, kad *Kaupthing Bank* bendrovės *C&D Foods* vardu paprašė konsultavimosi paslaugų, kad pasirengtų perleisti turimas *Arovit Petfood* akcijas. Pajamos iš šio planuojamo perleidimo turėjo sudaryti sąlygas *Kaupthing Bank* nustoti būti *Arovit* grupės kreditoriumi.

25 Kadangi iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad *C&D Foods* gavo bent kai kurias šiuo atveju ginčijamas paslaugas ir kad, be to, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas paaiškino priežastį, dėl kurios jis manė, jog būtina atsakyti į pateiktus klausimus, šie klausimai nėra hipotetiniai.

26 Be to, siekiant atsakyti į pateiktus klausimus, pirmiausia reikia nustatyti, ar akcijų perleidimo sandoris, kaip antai nagrinėjamas pagrindinėje byloje, yra ekonominė veikla, patenkanti į Direktyvos 2006/112 taikymo sritį.

27 Todėl reikia konstatuoti, kad savo klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia sužinoti, ar Direktyvos 2006/112 2, 9 ir 168 straipsniai turi būti aiškinami taip, kad numatomas, bet neįvykdytas akcijų perleidimas, kaip antai nagrinėjamas pagrindinėje byloje, patenka į Direktyvos 2006/112 taikymo sritį, ir, jeigu taip, nustatyti, ar šios nuostatos suteikia bendrovei teisę atskaityti sumokėtą pirkimo PVM, susijusį su išlaidomis, patirtomis perleidžiant antro laipsnio patronuojamosios bendrovės, kuriai ši bendrovė teikia PVM apmokestinamas administravimo paslaugas, akcijas, kai numatyta, jog už šį pardavimą gautos pajamos bus panaudotos mokėtinai skolai grąžinti ir atitinkamai šios atskaitos dydžiui apibrėžti.

28 Iš pradžių svarbu nurodyti, kad Direktyva 2006/112, kuri įsigaliojo 2007 m. sausio 1 d., panaikinta 1977 m. gegužės 17 d. Šeštąja Tarybos direktyva dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, 1977, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23), tačiau, palyginti su ja, esminių pakeitimų nepadaryta. Kadangi atitinkamos Direktyvos 2006/112 nuostatos turi iš esmės tapačią prasmę kaip ir Šeštosios direktyvos 77/388 nuostatos, su šia direktyva susijusi Teisingumo Teismo jurisprudencija taip pat taikoma Direktyvai 2006/112.

29 Iš Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalies, kurioje apibrėžiama PVM taikymo sritis, matyti, kad valstybės narės viduje šiuo mokesčiu apmokestinama tik ekonominio pobūdžio veikla. Pagal šios direktyvos 9 straipsnį apmokestinamasis asmuo – tai asmuo, kuris savarankiškai bet kurioje vietoje vykdo ekonominę veiklą, nepriklausomai nuo tos veiklos tikslo ar rezultato. Be to, iš šio 9 straipsnio matyti, kad „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 (šiuo klausimu žr. 2009 m. spalio 29 d. Sprendimo *SKF*, C-29/08, EU:C:2009:665, 27 punktą).

30 Iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad bendrovė, kurios vienintelis tikslas – įsigyti kitų įmonių kapitalo dalių ir kuri nesiekia tiesiogiai ar netiesiogiai dalyvauti jas valdant, neturi nei PVM mokėtojo statuso, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 9 straipsnį, nei teisės į atskaitą pagal

šios direktyvos 168 straipsnį. Iš tiesų, paprastas akcijų įsigijimas ir turėjimas nėra ekonominė veikla, kaip tai suprantama pagal Direktyvą 2006/112, suteikianti subjektui apmokestinamojo asmens statusą, nes tai nėra turto naudojimas, siekiant gauti nuolatinių pajamų, ir vienintelis atlygis už šiuos sandorius yra galimas pelnas tas akcijas parduodant (šiuo klausimu žr. 2009 m. spalio 29 d. Sprendimo *SKF*, C-29/08, EU:C:2009:665, 28 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją ir 2018 m. spalio 17 d. Sprendimo *Ryanair*, C-249/17, EU:C:2018:834, 16 punktą).

31 Šiuo klausimu Teisingumo Teismas patikslino, kad tik mokėjimas kaip atlygis už sandorius ar ekonominę veiklą patenka į PVM taikymo sritį ir kad taip nėra mokėjimo dėl turto turėjimo nuosavybės teise, pavyzdžiui, dėl dividendų ar kitų pajamų iš akcijų, atveju (2009 m. spalio 29 d. Sprendimo *SKF*, C-29/08, EU:C:2009:665, 29 punktą ir nurodytą jurisprudenciją).

32 Vis dėlto kitaip yra tada, kai ne tik turima kitos bendrovės kapitalo dalis, bet ir tiesiogiai arba netiesiogiai dalyvaujama tą bendrovę valdant, nepažeidžiant teisių, kurias asmuo turi kaip akcininkas ar dalininkas, kai toks dalyvavimas valdant reiškia, jog įgyvendinami tokie pagal Direktyvos 2006/112 2 straipsnį apmokestinami PVM sandoriai, kaip antai administracinių, apskaitos ir informacinių technologijų paslaugų teikimas (šiuo klausimu žr. 2009 m. spalio 29 d. Sprendimo *SKF*, C-29/08, EU:C:2009:665, 30 punktą ir nurodytą jurisprudenciją).

33 Be to, iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad sandoriai dėl akcijų ar dalyvavimo bendrovės kapitale patenka į PVM taikymo sritį, kai jie atliekami vykdant komercinę vertybinių popierių prekybą, kai jais siekiama išsaugoti tiesioginį ar netiesioginį dalyvavimą valdant bendrovę, kurios akcijų turima, arba kai jie yra tiesioginis, nuolatinis ir būtinas apmokestinamosios veiklos pratęsimas (šiuo klausimu žr. 2009 m. spalio 29 d. Sprendimo *SKF*, C-29/08, EU:C:2009:665, 31 punktą ir nurodytą jurisprudenciją).

34 Kiek tai susiję su klausimu, ar išlaidos, susijusios su akcijų perleidimu, patenka į PVM taikymo sritį, reikia priminti, kad 2009 m. spalio 29 d. Sprendime *SKF* (C-29/08, EU:C:2009:665) Teisingumo Teismas turėjo galimybę nagrinėti šį klausimą dėl išlaidų, kurių patronuojančioji bendrovė patyrė vykdydama patronuojamosios ir kontroliuojamos bendrovės, kurioms pirmoji bendrovė, kaip patronuojančioji bendrovė, teikė PVM apmokestinamas paslaugas, akcijų perleidimo sandorius.

35 2009 m. spalio 29 d. Sprendimo *SKF* (C-29/08, EU:C:2009:665) 33 punkte Teisingumo Teismas pažymėjo, kad tokiomis aplinkybėmis šis perleidimas, kurį grupės patronuojančioji bendrovė įvykdė siekdama restruktūrizuoti bendrovių grupę, gali būti laikomas sandoriu, iš kurio gaunamos nuolatinės pajamos iš veiklos, kuri yra daugiau nei paprastas akcijų pardavimas. Todėl Teisingumo Teismas nusprendė, kad šis sandoris buvo tiesiogiai susijęs su atitinkamos grupės vykdomos veiklos organizavimu ir yra tiesioginis, nuolatinis ir būtinas apmokestinamojo asmens apmokestinamos veiklos išplėtimas, ir dėl to pateko į PVM taikymo sritį.

36 Be to, iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad tai, ar egzistuoja tiesioginis ir nedelsiant atsirandantis ryšys tarp nurodytų prekių ar paslaugų ir apmokestinamojo pardavimo sandorio ar (išimtiniais atvejais) apmokestinamojo pirkimo sandorio, būtina nustatyti taip pat atsižvelgiant į jų objektyvų turinį (2013 m. vasario 21 d. Sprendimo *Becker*, C-104/12, EU:C:2013:99, 24 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

37 Šiomis aplinkybėmis Teisingumo Teismas patikslino, kad reikia atsižvelgti į sandorio tiesioginį ir išimtinį apmokestinimo momentą, nes jis turi būti laikomas objektyvaus turinio nustatymo kriterijumi. Jei nustatoma, kad sandoris nebuvo skirtas apmokestinamojo asmens apmokestinamajai veiklai, jis negali būti laikomas turinčiu tiesioginį ir nedelsiant atsirandantį ryšį su šia veikla, kaip tai suprantama pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją, net jei šis sandoris, atsižvelgiant į jo objektyvų turinį, būtų apmokestinamas PVM (2013 m. vasario 21 d. Sprendimo *Becker*, C-104/12, EU:C:2013:99, 29 punktas).

38 Vadinasi, tam, kad akcijų perleidimo sandoris patektų į PVM taikymo sritį, iš principo reikia, kad šis sandoris būtų sudarytas tiesiogiai ir išimtinai dėl atitinkamos patronuojančiosios įmonės apmokestinamos ekonominės veiklos arba kad jis būtų tiesioginis, nuolatinis ir būtinas tokios veiklos išplėtimas. Taip yra tada, kai sandoris vykdomas siekiant priskirti iš šio perleidimo gautas pajamas tiesiogiai atitinkamos patronuojančiosios įmonės apmokestinamai ekonominei veiklai arba grupės, kurioje ji yra pagrindinė patronuojančioji bendrovė, vykdomai ekonominei veiklai.

39 Nagrinėjamu atveju iš Teisingumo Teismo turimos bylos medžiagos matyti, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamų akcijų perleidimo tikslas – iš šio perleidimo gautomis pajamomis padengti skolas, kurias reikia grąžinti *Kaupthing Bank*, naujam *Arovit* grupės savininkui. Toks perleidimas, kaip buvo paaiškinta pirmesniame punkte, negali būti laikomas nei sandoriu, tiesiogiai ir išimtinai sudarytu dėl *C&D Foods* apmokestinamos ekonominės veiklos, nei tiesioginiu, nuolatiniu ir būtinu šios bendrovės apmokestinamos ekonominės veiklos išplėtimu. Šiomis aplinkybėmis šis perleidimas nėra sandoris, iš kurio gaunamos nuolatinės pajamos iš veiklos, kuri yra daugiau nei paprastas akcijų pardavimas, ir todėl nepatenka į PVM taikymo sritį. Iš to matyti, kad su ginčijamomis paslaugomis susijęs PVM nėra atskaitytinas.

40 Šios išvados negali paneigti vien tai, kad galimai pardavus *Arovit Petfood* akcijas turėtų būti perleistos ir pirmajai bendrovei bendrovės *C&D Foods* suteiktos administravimo ir informacinių technologijų paslaugos. Kaip matyti iš Teisingumo Teismo turimos bylos medžiagos, *Kaupthing Bank* bet kuriuo atveju ketino parduoti turimas *Arovit Petfood* akcijas. Taigi, su ginčijamų paslaugų teikimu susijusios išlaidos būtų patirtos, net jeigu *C&D Foods* nebūtų teikusi *Arovit Petfood* jokių administravimo ir informacinių technologijų paslaugų. Taigi galimas pagrindinėje byloje nagrinėjamų paslaugų teikimo perleidimas negali būti tiesiogiai ir išimtinai įvykdytas dėl *C&D Foods* ekonominės veiklos.

41 Galiausiai taip pat reikia patikslinti, kad minėtos išvados nepaneigia ir tai, kad numatomas perleidimas nebuvo įvykdytas. Iš tiesų, šiomis aplinkybėmis svarbu tai, kad net ir įvykdžius šį perleidimą su ginčijamų paslaugų teikimu susijusios išlaidos vis tiek nepatektų į PVM taikymo sritį ir dėl to nebūtų galima įgyti teisės į atskaitą.

42 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, į pateiktus klausimus reikia atsakyti, kad Direktyvos 2006/112 2, 9 ir 168 straipsniai turi būti aiškinami taip, jog numatytas, bet neįvykdytas akcijų perleidimo sandoris, kaip antai nagrinėjamas pagrindinėje byloje, kuris nėra tiesiogiai ir išimtinai sudarytas dėl atitinkamos bendrovės apmokestinamos ekonominės veiklos arba kuris nėra tiesioginis, nuolatinis ir būtinas tos ekonominės veiklos išplėtimas, nepatenka į PVM taikymo sritį.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

43 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio 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 (šeštoji kolegija) nusprendžia:

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 2, 9 ir 168 straipsniai turi būti aiškinami taip, jog numatytas, bet neįvykdytas akcijų perleidimo sandoris, kaip antai nagrinėjamas pagrindinėje byloje, kuris nėra tiesiogiai ir išimtinai sudarytas dėl atitinkamos bendrovės apmokestinamos ekonominės veiklos arba kuris nėra tiesioginis, nuolatinis ir būtinas tos ekonominės veiklos išplėtimas, nepatenka į pridėtinės vertės mokesčio taikymo sritį.

Parašai.