



## Teismo praktikos rinkinys

GENERALINĖS ADVOKATĖS  
JULIANE KOKOTT IŠVADA,  
pateikta 2020 m. gegužės 14 d.<sup>1</sup>

**Byla C-42/19**

**Sonaecom SGPS SA**  
**prieš**  
**Autoridade Tributária e Aduaneira**

(*Supremo Tribunal Administrativo* (Aukščiausiasis administracinis teismas, Portugalija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Direktyva 77/388/EEB – Sąvoka „apmokestinamasis asmuo“ – Kontroliuojančioji bendrovė – Mišrią veiklą vykdanči kontroluojančioji bendrovė – Pirkimo mokesčio atskaita – Konsultavimo paslaugų ir bendrovės obligacijų emisijos išlaidos siekiant įsigyti kitą bendrovę – Planuotų pardavimo sandorių keitimas“

### I. Įvadas

1. Teisingumo Teismas jau ne kartą nagrinėjo kontroliuojančiųjų bendrovių teisę į pirkimo mokesčio atskaitą<sup>2</sup>. Vis dėlto šis klausimas ir toliau kelia praktinių problemų. Visų pirma taip yra tais atvejais, kai kontroliuojančioji bendrovė tik valdo vienu bendrovių akcijas, o kitoms savo valdomoms bendrovėms teikia apmokestinamąsias paslaugas (vadinamoji mišrią veiklą vykdanči kontroluojančioji bendrovė).

2. Nagrinėjamu atveju *Sonaecom SGPS, S.A.* (toliau – *Sonaecom*) ketino įsigyti įmonės akcijų ir vėliau teikti jai apmokestinamąsias paslaugas. Rengdamasi šiam sandoriui ji naudojosi konsultavimo ir įmonės obligacijų emisijos paslaugomis. *Sonaecom* pateikė prašymą leisti atitinkamai atskaityti pirkimo mokesčių. Portugalijos mokesčių administratorius atsisakė jį patenkinti. Pagrindinis motyvas buvo tai, kad *Sonaecom* negalėjo investuoti, tad perleido pritrauktą kapitalą grupės patronuojančiajai bendrovei kaip neapmokestinamą paskolą.

3. Šioje byloje Teisingumo Teismas visų pirma turės išaiškinti, kokį poveikį tokia iš planuojamos į faktinę pasikeitusi veikla turės pirkimo mokesčio atskaitai.

<sup>1</sup> Originalo kalba: vokiečių.

<sup>2</sup> Žr. 2018 m. lapkričio 8 d. Sprendimą *C&D Foods Acquisition* (C-502/17, EU:C:2018:888), 2018 m. spalio 17 d. Sprendimą *Ryanair* (C-249/17, EU:C:2018:834), 2018 m. liepos 5 d. Sprendimą *Marle Participations* (C-320/17, EU:C:2018:537), 2015 m. liepos 16 d. Sprendimą *Larentia + Minerva ir Marenave Schiffahrt* (C-108/14 ir C-109/14, EU:C:2015:496), 2008 m. kovo 13 d. Sprendimą *Securenta* (C-437/06, EU:C:2008:166) ir 2012 m. rugsėjo 6 d. Sprendimą *Portugal Telecom* (C-496/11, EU:C:2012:557).

## II. Teisinis pagrindas

### A. Sąjungos teisė

4. Šio prašymo priimti prejudicinį sprendimą Sąjungos teisės pagrindas – Direktyva 77/388/EEB (toliau – Šeštoji direktyva)<sup>3</sup>, kuri dabar yra panaikinta Direktyva 2006/112/EB (toliau – PVM direktyva)<sup>4</sup>. Bylai reikšmingų abiejų direktyvų nuostatų turinys iš esmės tapatus.

5. Pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 dalies 1 punktą (dabar – PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies a–c punktai) PVM apmokestinamas prekių tiekimas ir paslaugų teikimas, kai šalies teritorijoje už atlygį prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks.

6. Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 1 dalyje (dabar – PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalies pirmą pastraipą) apibrėžiama sąvoka „apmokestinamasis asmuo“:

„Apmokestinamasis asmuo“ – tai bet kuris asmuo, savarankiškai vykdamas bet kurioje vietoje bet kurią ekonominę veiklą, nurodytą 2 dalyje, nesvarbu, koks tos veiklos tikslas ar rezultatas.“

7. Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio d punkto 1 papunktyje (dabar – PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies b punktas) numatytas neapmokestinimas šalies teritorijoje:

„Nepažeisdamos kitų Bendrijos nuostatų, valstybės narės atleidžia nuo mokesčio toliau nurodytą veiklą taikydamos sąlygas, kurias jos turi nustatyti siekdamas užtikrinti, kad atleidimas nuo mokesčio būtų teisingas ir sąžiningas ir kad būtų užkirstas kelias galimam mokesčių vengimui, išsisukinėjimui ar piktnaudžiavimui:

d) šiuos sandorius:

1) paskolų suteikimą įskaitant derybas dėl paskolos, taip pat suteiktos paskolos priežiūrą, kai ją vykdo paskolą suteikęs asmuo.“

8. Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 1 dalyje ir 2 dalies a punkte (dabar – PVM direktyvos 167 straipsnis ir 168 straipsnio a punktas) reglamentuojamas teisės į atskaitą atsiradimas ir apimtis:

„1. Teisė atskaityti mokesčių atsiranda tuomet, kai atskaitytinis mokesčių tampa apskaičiuotinas.

2. Tiek, kiek prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamas asmuo turi turėti teisę iš mokesčio, kurį jis turi sumokėti, atskaityti:

a) pridėtinės vertės mokesčių, apskaičiuotą ar sumokėtą už kito apmokestinamojo asmens jam patiektas prekes ir suteiktas paslaugas.“

3 1977 m. gegužės 17 d. Šeštoji Tarybos direktyva dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (77/388/EEB) (OL L 145, 1977, p. 1; 2004 m. *specialusis leidimas* lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23), iš dalies pakeista 2004 m. balandžio 26 d. Tarybos direktyva 2004/66/EB (OL L 168, 2004, p. 35).

4 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1; klaidų ištaisymai OL L 335, 2007, p. 60; OL L 235, 2018, p. 26), iš dalies pakeista 2019 m. vasario 18 d. Tarybos direktyva (ES) 2019/475 (OL L 83, 2019, p. 42).

## **B. Portugalijos teisės aktai**

9. *Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado* (Portugalijos pridėtinės vertės mokesčio kodeksas) 9 straipsnio 28 dalies a punkte byloje nagrinėjamu laikotarpiu buvo nustatyta:

„Neapmokestinami:

28. Šie sandoriai:

- a) paskolų suteikimas ir derybos dėl jų – nepaisant jų formos – įskaitant diskonto ir rediskonto operacijas, taip pat paskolas suteikusiai asmens vykdomas jų administravimas ir valdymas.“

## **III. Faktinės aplinkybės ir pagrindinė byla**

10. *Sonaecom* yra kontroliuojančioji bendrovė, kuri įsigyja, turi ir valdo bendrovių akcijas ir gauna iš jų pajamų. Bendrovė taip pat valdo telekomunikacijų, žiniasklaidos, programinės įrangos ir sistemų integravimo srityse veikiančias bendroves, koordinuoja jas strategiškai. *Sonaecom* teigia, kad mainais už valdymo ir strateginio koordinavimo paslaugas, kurios yra visiškai apmokestinamos, gauna atitinkamą atlygį.

11. 2005 m. *Sonaecom* norėjo investuoti į naują verslo sritį „Triple Play“, kuri jungia garso ir vaizdo pramogas, telefoniją ir internetą. Viena vertus, *Sonaecom* šiuo tikslu naudojosi dviejų bendrovių teikiamomis konsultavimo paslaugomis – jos tyrė rinką dėl *Sonaecom* ketinimo įsigyti telekomunikacijų operatoriaus *Cabovisão* akcijų. Už šias paslaugas turėjo būti mokamas 212 627,56 EUR dydžio PVM.

12. Kita vertus, *Sonaecom* sumokėjo investiciniam bankui apmokestinamuosius komisinius už specialiai išleistų 150 000 000 EUR vertės obligacijų, pavadintų „*Sonaecom* SGPS obligacijos 2005“, emisijos organizavimą, struktūrizavimą ir pardavimo garantiją. Už šias paslaugas turėjo būti mokamas 769 500,00 EUR dydžio PVM. *Sonaecom* teigė, kad iš taip pritraukto kapitalo ji planavo įsigyti *Cabovisão* akcijų ir vėliau teikti šiai bendrovei PVM apmokestinamas technines administravimo ir valdymo paslaugas.

13. Vis dėlto *Cabovisão* akcijų nebuvo įsigyta. *Sonaecom* perleido dėl obligacijų emisijos pritrauktą kapitalą grupės patronuojančiajai bendrovei *Sonae SGPS S.A.* kaip paskolą.

14. *Sonaecom* už 2005 m. atskaitė iš viso 982 127,56 EUR PVM, mokėtiną už konsultavimo paslaugas (pagal 2005 m. gruodžio mėnesio deklaraciją) ir komisinius (pagal 2005 m. birželio mėnesio deklaraciją).

15. Atlikęs patikrinimą, *Autoridade Tributária e Adunaeira* (Mokesčių ir muitų administravimo įstaiga, Portugalija) 2008 m. patikslino mokesčių ir nurodė sumokėti deklaruotus mokesčius kartu su kompensacinėmis 106 548,20 EUR dydžio palūkanomis, taigi, iš viso 1 088 675,77 EUR. Šį sprendimą *Autoridade Tributária e Adunaeira* grindė argumentu, kad, viena vertus, akcijų įsigijimas nepatenka į PVM taikymo sritį, kita vertus, kreditų suteikimas neapmokestinamas pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio d punkto 1 papunktį.

16. 2016 m. *Tribunal Administrativo e Fiscal de Porto* (Porto administracinis ir mokesčių teismas, Portugalija) atmetė dėl šių pranešimų apie mokesčio dydį 2008 m. spalio mėn. pateiktą skundą. PVM už konsultavimo paslaugas negali būti atskaitomas, nes planuotas bendrovių akcijų įsigijimas ir valdymas nėra ekonominė veikla. PVM už obligacijų emisijos komisinius negali būti atskaitomas, nes visas kapitalas buvo priskirtas grupės patronuojančiajai bendrovei, o *Sonaecom* neįrodė nei kad ši kapitalą gavo susijusios bendrovės, nei kad kapitalas buvo skirtas pardavimo sandoriui, suteikiančio teisę į atskaitą, vykdyti.

17. *Sonaecom* šį sprendimą apskundė. *Sonaecom* teigimu, nagrinėjami pirkimai, atsižvelgiant į jų pobūdį, priskirtini bent jau prie tų išlaidų, kurių *Sonaecom* turi patirti, kad galėtų tinkamai teikti paslaugas, kurias ji įprastai teikia savo susijusioms įmonėms. *Sonaecom* nuolat ir reikšmingai dalyvauja valdant šias bendroves, be kita ko, bendradarbiauja nustatant jų strategiją ir teikiant joms mokamas paslaugas, šiuo tikslu jai dažnai savo ruožtu tenka įsigyti labai skirtingo pobūdžio produktų ir paslaugų.

#### IV. Prašymas priimti prejudicinį sprendimą ir procesas Teisingumo Teisme

18. 2018 m. gruodžio 5 d. nutartimi, kurią Teisingumo Teismas gavo 2019 m. sausio 24 d., *Supremo Tribunal Administrativo* (Aukščiausiasis administracinis teismas, Portugalija) pagal SESV 267 straipsnį pateikė Teisingumo Teismui tokius klausimus prejudiciniam sprendimui priimti:

- „1. Ar tai, kad apeliantė *Sonaecom SGPS* atskaitė mokesčių, sumokėtą už konsultavimo paslaugas rinkos tyrimo klausimais, siekdama įsigyti akcijų ir šiam įsigijimui neįvykus, atitinka atskaitos taisyklės, nustatytas Šeštojoje PVM direktyvoje, konkrečiai 4 straipsnio 1 ir 2 dalyse ir 17 straipsnio 1, 2 ir 5 dalyse?
2. Ar tai, kad apeliantė *Sonaecom SGPS* atskaitė mokesčių, sumokėtą už BCP sumokėtą komisinių mokesčių už obligacijomis padengtos paskolos, skirtos ištraukti į apeliantės susijusių įmonių finansinę struktūrą, organizavimą ir struktūrizavimą, – mokesčių, kuris, neįvykdžius atitinkamų investicijų, buvo visas priskirtas prie grupės patronuojančiosios bendrovės *Sonaecom SGPS S.A.*, atitinka atskaitos taisyklės, nustatytas Šeštojoje PVM direktyvoje, konkrečiai 4 straipsnio 1 ir 2 dalyse ir 17 straipsnio 1, 2 ir 5 dalyse?“

19. *Sonaecom*, Portugalijos Respublika ir Europos Komisija pateikė rašytines pastabas ir išdėstė žodinius argumentus dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą 2020 m. vasario 12 d. posėdyje.

#### V. Teisinis vertinimas

##### *A. Dėl pirkimo mokesčio nuo konsultavimo paslaugų išlaidų atskaitos (pirmasis prejudicinis klausimas)*

20. Pirmuoju prejudiciniu klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas siekia išsiaiškinti, ar *Sonaecom* atlikta atskaita atitinka Šeštąją direktyvą. Taigi galiausiai jis teiraujasi, ar *Sonaecom* deklaruota pirkimo mokesčio atskaita atitinka Sąjungos teisę. Iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar Šeštosios direktyvos 17 ir 4 straipsnius reikia aiškinti taip, kad kontroliuojančioji bendrovė tokioje situacijoje, kokioje yra *Sonaecom*, turi teisę atskaityti už tam tikras paslaugas sumokėtą PVM.

21. Be to, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas neatsižvelgė į tai, kad vien išgydama bendrovių akcijų kontroliuojančioji bendrovė pagal suformuotą Teisingumo Teismo jurisprudenciją nevykdo ekonominės veiklos, kaip tai suprantama pagal PVM teisę<sup>5</sup>. Kitaip yra tik tuo atveju, jei kontroliuojančioji bendrovė dalyvauja valdant išgytą bendrovę<sup>6</sup>. Vis dėlto prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nenustatė, kad *Sonaecom* ketino teikti apmokestinamąsias paslaugas *Cabovisão*, kurios akcijų ji norėjo išgyti.

22. *Sonaecom* nurodė, kad išsigijusi akcijų ketino teikti apmokestinamąsias paslaugas *Cabovisão*. Pasibaigus šiai procedūrai prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas gali nustatyti, ar buvo objektyvių tokio ketinimo įrodymų.

23. Dėl šios priežasties pirmąjį prejudicinį klausimą reikia performuluoti ir teirautis, ar mišrią veiklą vykdanči kontroliuojančioji bendrovė turi teisę atskaityti pirkimo mokesį pagal Šeštosios direktyvos 17 ir 4 straipsnius, apskaičiuotą už konsultavimo paslaugas, susijusias su rinkos tyrimu siekiant išgyti bendrovių akcijų. Šis klausimas visų pirma kyla dėl to, kad kontroliuojančioji bendrovė ketino teikti išgyjamai bendrovei apmokestinamąsias paslaugas, bet, bendrovės neįsigijusi, to nepadarė.

24. Atsakyti į šį klausimą galima remiantis Teisingumo Teismo jurisprudencija. Teisingumo Teismas byloje *Ryanair*<sup>7</sup> neseniai atsakė į klausimą, ar mišrią veiklą vykdančios kontroliuojančiosios bendrovės gali būti apmokestinamieji asmenys (šiuo klausimu žr. 1 skirsnį), ir visų pirma dar kartą patvirtino galimybę atskaityti išlaidas, patirtas rengiantis veiklai, kurios apmokestinamasis asmuo vėliau nevykdė (šiuo klausimu žr. 2 skirsnį). Nagrinėdamas šiuos klausimus Teisingumo Teismas taip pat pareiškė savo nuomonę dėl tiesioginio ir nedelsiant atsirandančio ryšio tarp pirkimo ir apmokestinamųjų pardavimo sandorių (šiuo klausimu žr. 3 skirsnį). Tokiais atvejais paprastai atsirandantis neatitikimas tarp pirkimo mokesčio atskaitos dydžio ir kontroliuojančiosios bendrovės mokesčio skolos dydžio dėl jos planuojamų valdymo paslaugų nėra žalingas (šiuo klausimu žr. 4 skirsnį).

#### 1. Mišrią veiklą vykdanči kontroliuojančioji bendrovė kaip apmokestinamasis asmuo

25. Pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalį teisę į atskaitą turi tik apmokestinamasis asmuo, kaip jis suprantamas pagal 4 straipsnį. Ar kontroliuojančioji bendrovė yra apmokestinamasis asmuo ir kiek, ne kartą nagrinėta Teisingumo Teismo jurisprudencijoje.

26. Konkrečiai dėl kontroliuojančiosios bendrovės teisės į atskaitą Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad ji nėra PVM mokėtoja, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 4 straipsnį (dabar – PVM direktyvos 9 straipsnis), taigi, neturi teisės atskaityti mokesį pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnį (dabar – PVM direktyvos 167 ir 168 straipsniai), jei vienintelis jos tikslas yra išgyti kitų bendrovių akcijų tiesiogiai arba netiesiogiai nedalyvaujant valdant šias bendroves – nepažeidžiant teisių, kurias ji turi kaip akcininkė ar dalininkė<sup>8</sup> (finansų kontroliuojančioji bendrovė).

27. Paprastas bendrovių akcijų išsigijimas ir jų turėjimas negali būti laikomas ekonomine veikla, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvą, dėl kurios akcijų įgijėjas ar turėtojas įgytų apmokestinamojo asmens statusą. Vien investavimas į kitas įmones nėra turto naudojimas siekiant gauti nuolatinių pajamų, nes iš šio kapitalo dalių turėjimo galimi dividendai yra paprasčiausiai turto nuosavybės turėjimo rezultatas<sup>9</sup>.

5 2018 m. lapkričio 8 d. Sprendimas *C&D Foods Acquisition* (C-502/17, EU:C:2018:888, 30 punktas), 2018 m. spalio 17 d. Sprendimas *Ryanair* (C-249/17, EU:C:2018:834, 16 punktas) ir 2018 m. liepos 5 d. Sprendimas *Marle Participations* (C-320/17, EU:C:2018:537, 28 punktas).

6 2018 m. lapkričio 8 d. Sprendimas *C&D Foods Acquisition* (C-502/17, EU:C:2018:888, 32 punktas), 2018 m. spalio 17 d. Sprendimas *Ryanair* (C-249/17, EU:C:2018:834, 17 punktas) ir 2018 m. liepos 5 d. Sprendimas *Marle Participations* (C-320/17, EU:C:2018:537, 29 punktas).

7 2018 m. spalio 17 d. sprendimas (C-249/17, EU:C:2018:834) ir mano išvada toje byloje (EU:C:2018:301).

8 2018 m. liepos 5 d. Sprendimas *Marle Participations* (C-320/17, EU:C:2018:537, 27 punktas) ir 2015 m. liepos 16 d. Sprendimas *Larentia + Minerva ir Marenave Schiffahrt* (C-108/14 ir C-109/14, EU:C:2015:496, 18 punktas).

9 2018 m. liepos 5 d. Sprendimas *Marle Participations* (C-320/17, EU:C:2018:537, 28 punktas) ir 2015 m. liepos 16 d. Sprendimas *Larentia + Minerva ir Marenave Schiffahrt* (C-108/14 ir C-109/14, EU:C:2015:496, 19 punktas).



28. Vis dėlto kitaip yra vadinamųjų valdymo arba investicinių kontroliuojančiųjų bendrovių atveju. Kaip Teisingumo Teismas yra ne kartą pabrėžęs suformuotoje jurisprudencijoje, šios bendrovės apmokestinamos, jei kontroliuojančioji bendrovė tiesiogiai arba netiesiogiai dalyvauja valdant bendrovę, kurios akcijų ji įsigijo. Toks dalyvavimas valdant reiškia, jog kontroliuojančioji bendrovė vykdo PVM apmokestinamus sandorius<sup>10</sup>. Pavyzdžiai, kurių sąrašas nėra išsamus<sup>11</sup>, pagal suformuotą jurisprudenciją yra kontroliuojančiosios bendrovės patrunuojamosioms bendrovėms teikiamos administracinės, apskaitos, finansinės, komercinės, su informacinėmis technologijomis susijusios ir techninės paslaugos<sup>12</sup>.

29. Tas pats taikytina tuo atveju, kai kontroliuojančioji bendrovė vykdo kitą ekonominę veiklą, pavyzdžiui, nuomoja žemę ir pastatus tretiesiems asmenims ar savo patrunuojamosioms bendrovėms<sup>13</sup>. Tiesioginis, pastovus ir būtinas kontroliuojančiosios bendrovės egzistuojančios apmokestinamos veiklos išplėtimas taip pat patenka į PVM taikymo sritį<sup>14</sup>.

30. Tai taip pat taikoma mišrią veiklą vykdančiai kontroliuojančiajai bendrovei. Mišrią veiklą vykdanči kontroliuojančioji bendrovė yra bendrovė, vykdanči ir neekonominę kontroliuojančiosios bendrovės veiklą, kuri pasireiškia kitos bendrovės akcijų valdymu ir nėra apmokestinama PVM, ir ekonominę veiklą<sup>15</sup>. Pagal jurisprudenciją mišrią veiklą vykdanči kontroliuojančioji bendrovė, kuri ne tik valdo bendrovių akcijas, bet ir teikia kai kurioms iš šių bendrovių mokamas ir apmokestinamąsias paslaugas, atitinkamai yra ir apmokestinamasis asmuo<sup>16</sup>, turintis teisę – tiesa, tik *pro rata* – atskaityti mokesť.

31. Bendrovei, kurios akcijų ketino įsigyti, technines ir valdymo paslaugas už atlygį planavusi teikti *Sonaecom* yra tokia mišrią veiklą vykdanči kontroliuojančioji bendrovė, taigi, šiuo klausimu – iš esmės apmokestinamasis asmuo, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 4 straipsnį (dabar – PVM direktyvos 9 straipsnis).

## 2. Dėl pirkimo mokesčio, susijusio su planuojama ekonomine veikla, atskaitos

32. *Sonaecom* teisė atskaityti pirkimo mokesť už konsultavimo paslaugas iš esmės atsirado neatsižvelgiant į tai, kad ji galiausiai neįgijo *Cabovisão* akcijų.

10 2018 m. lapkričio 8 d. Sprendimas *C&D Foods Acquisition* (C-502/17, EU:C:2018:888, 32 punktas), 2018 m. spalio 17 d. Sprendimas *Ryanair* (C-249/17, EU:C:2018:834, 17 punktas), 2018 m. liepos 5 d. Sprendimas *Marle Participations* (C-320/17, EU:C:2018:537, 29 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).

11 Tai aiškiai nurodyta 2018 m. liepos 5 d. Sprendime *Marle Participations* (C-320/17, EU:C:2018:537, 31 punktas).

12 2018 m. lapkričio 8 d. Sprendimas *C&D Foods Acquisition* (C-502/17, EU:C:2018:888, 32 punktas), 2018 m. liepos 5 d. Sprendimas *Marle Participations* (C-320/17, EU:C:2018:537, 30 ir 31 punktai) 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).

13 Šiuo klausimu žr. 2018 m. liepos 5 d. Sprendimą *Marle Participations* (C-320/17, EU:C:2018:537, 32 punktas). Tiesa, ar nekilnojamojo turto nuoma iš tikrųjų gali ir turi būti suprantama kaip „kontroliuojančiosios bendrovės dalyvavimas valdant savo patrunuojamąją bendrovę“, veikiau ginčytina.

14 2018 m. lapkričio 8 d. Sprendimas *C&D Foods Acquisition* (C-502/17, EU:C:2018:888, 33 punktas), 2009 m. spalio 29 d. Sprendimas *AB SKF* (C-29/08, EU:C:2009:665, 31 punktas) ir 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimas *EDM* (C-77/01, EU:C:2004:243, 70 punktas).

15 Mano išvada byloje *Ryanair* (C-249/17, EU:C:2018:301, 31 punktas, 21 išnaša), generalinio advokato P. Léger išvada byloje *EDM* (C-77/01, EU:C:2002:483, 2 punktas, 3 išnaša) ir generalinės advokatės C. Stix-Hackl išvada byloje *Cibo Participations* (C-16/00, EU:C:2001:131, 16 punktas).

16 2008 m. kovo 13 d. Sprendimas *Securenta* (C-437/06, EU:C:2008:166, 31 punktas), 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimas *EDM* (C-77/01, EU:C:2004:243, 80 punktas) ir 2001 m. rugsėjo 27 d. Sprendimas *Cibo Participations* (C-16/00, EU:C:2001:495, 22 punktas).

33. Pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją teisė atskaityti pirkimo mokesį taip pat taikoma nesėkmingoms investicijoms. Kai išlaidų patiriama ketinant vykdyti ekonominę veiklą, asmuo turi teisę atskaityti pirkimo PVM ir tuo atveju, kai ekonominės veiklos planas žlunga ir suplanuoti apmokestinamieji sandoriai nesudaromi<sup>17</sup>. Tai lemia PVM sistemos neutralumas. Atitinkamai net parengiamoji bendrovės veikla turi būti neapmokestinama PVM.

34. Dėl šios priežasties Teisingumo Teismas byloje *Ryanair* nusprendė, kad bendrovė, kuri planuoja įsigyti kitos bendrovės akcijų ir vykdo parengiamuosius veiksmus, ketindama dalyvauti valdant šią bendrovę ir teikti jai PVM apmokestinamas valdymo paslaugas, yra apmokestinamasis asmuo, kaip tai suprantama pagal Šeštąją direktyvą<sup>18</sup>.

35. Šiuo atveju iš esmės tas pats taikytina *Sonaecom*, kuri ketino teikti apmokestinamąsias paslaugas planuotai įsigyti bendrovei *Cabovisão*.

### 3. Tiesioginis ir nedelsiant atsirandantis ryšys tarp konsultavimo paslaugų ir planuotų teikti paslaugų

36. Taigi, lieka tik klausimas dėl tiesioginio ir nedelsiant atsirandančio ryšio tarp išlaidų, kurios buvo patirtos mokant už konsultavimo paslaugas, susijusias su planuotu akcijų įsigijimu, ir paslaugų, kurias *Sonaecom* ketino teikti *Cabovisão*.

37. Pagal suformuotą Teisingumo Teismo jurisprudenciją išlaidos yra tiesiogiai ir nedelsiant atsirandančiu ryšiu susijusios su konkrečiais pardavimo sandoriais, kurie yra šių išlaidų dalis<sup>19</sup>. Be to, įmonė gali prašyti teisės į bendrųjų išlaidų, kurios yra sudedamoji visų bendrovės produktų dalis, pirkimo mokesčio atskaitą<sup>20</sup>.

38. Dėl šios priežasties bendrovė, ketinanti įsigyti visas kitos bendrovės akcijas, kad teiktų jai PVM apmokestinamas valdymo paslaugas, gali atskaityti visą pirkimo PVM, sumokėtą už išlaidas konsultavimo paslaugoms, kuriomis ji naudojosi, pateikdama oficialų pasiūlymą dėl perėmimo<sup>21</sup>.

39. Tai taip pat gali būti taikoma mišrią veiklą vykdančioms kontroliuojančiosioms bendrovėms. Bet kuriuo atveju tai taikoma, jei kontroliuojančioji bendrovė patiria išlaidų, susijusių su patronuojamųjų bendrovių, kurioms ji teikia arba ketina teikti apmokestinamąsias paslaugas, akcijų įsigijimu. Šiuo atžvilgiu ji vykdo ekonominę veiklą<sup>22</sup> ir turi teisę į pirkimo mokesčio atskaitą.

40. Nagrinėjamu atveju *Sonaecom* naudojosi konsultavimo paslaugomis, kad įsigytų *Cabovisão* akcijų ir vėliau teiktų šiai bendrovei apmokestinamąsias paslaugas. Šios išlaidos tiesiogiai ir nedelsiant atsirandančiu ryšiu susijusios su numatytomis apmokestinamosiomis paslaugomis. Šiuo atžvilgiu *Sonaecom* iš esmės turi visišką teisę į pirkimo mokesčio atskaitą.

17 2018 m. spalio 17 d. Sprendimas *Ryanair* (C-249/17, EU:C:2018:834, 18 punktas), 2015 m. spalio 22 d. Sprendimas *Sveda* (C-126/14, EU:C:2015:712, 20 punktas), 2013 m. kovo 14 d. Sprendimas *Ablettio* (C-527/11, EU:C:2013:168, 25 punktas), 1996 m. vasario 29 d. Sprendimas *Inzo* (C-110/94, EU:C:1996:67, 17 punktas) ir 1985 m. vasario 14 d. Sprendimas *Rompelman* (268/83, EU:C:1985:74, 23 ir 24 punktai), taip pat mano išvada byloje *Ryanair* (C-249/17, EU:C:2018:301, 16 ir 26 punktai).

18 2018 m. spalio 17 d. Sprendimas *Ryanair* (C-249/17, EU:C:2018:834, 19 punktas ir rezoliucinė dalis).

19 2019 m. liepos 3 d. Sprendimas *The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge* (C-316/18, EU:C:2019:559, 25 punktas), 2018 m. spalio 17 d. Sprendimas *Ryanair* (C-249/17, EU:C:2018:834, 26 punktas), 2017 m. rugsėjo 14 d. Sprendimas *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments* (C-132/16, EU:C:2017:683, 28 punktas) ir 2015 m. liepos 16 d. Sprendimas *Larentia + Minerva ir Marenave Schiffahrt* (C-108/14 ir C-109/14, EU:C:2015:496, 23 punktas).

20 2019 m. liepos 3 d. Sprendimas *The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge* (C-316/18, EU:C:2019:559, 26 punktas), 2018 m. spalio 17 d. Sprendimas *Ryanair* (C-249/17, EU:C:2018:834, 27 punktas), 2017 m. rugsėjo 14 d. Sprendimas *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments* (C-132/16, EU:C:2017:683, 29 punktas) ir 2015 m. liepos 16 d. Sprendimas *Larentia + Minerva ir Marenave Schiffahrt* (C-108/14 ir C-109/14, EU:C:2015:496, 24 punktas).

21 2018 m. spalio 17 d. Sprendimas *Ryanair* (C-249/17, EU:C:2018:834, 32 punktas ir rezoliucinė dalis).

22 2018 m. liepos 5 d. Sprendimas *Marle Participations* (C-320/17, EU:C:2018:537, 36 punktas), 2015 m. liepos 16 d. Sprendimas *Larentia + Minerva ir Marenave Schiffahrt* (C-108/14 ir C-109/14, EU:C:2015:496, 25 punktas) ir 2008 m. kovo 13 d. Sprendimas *Securenta* (C-437/06, EU:C:2008:166, 28 punktas).

#### 4. Dėl atskaitos apimties

41. Nors prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nepateikė informacijos apie planuotą apmokestinamųjų paslaugų sumą, reikia manyti, kad šios veiklos PVM yra gerokai mažesnis nei prašoma atskaita.

42. Nagrinėjamu atveju buvo atskaityta apie 210 000 EUR pirkimo mokesčio suma, kurią dar papildė maždaug 770 000 EUR suma dėl obligacijų emisijos organizavimo. Ši PVM atskaitos apimties ir mokestinės skolos neatitiktis būdinga daugumai kontroliuojančiųjų bendrovių. Iš pirmo žvilgsnio ji tarsi sutrikdo, todėl kyla klausimas, ar tokiais atvejais neturėtų būti ribojama atskaitos apimtis.

43. Vis dėlto panagrinėjus atidžiau viskas susidėlioja į savo vietas. Viena vertus, ši neatitiktis pasireiškia tik vertinant fragmentiškai, neatsižvelgus į aplinkybę, kad apmokestinamosios paslaugos teikiamos ne vienus metus. Kita vertus, PVM teisėje nenumatyta imperatyvus atskaitos sumos ir mokestinės skolos sumos santykis<sup>23</sup>.

44. Pirkimo mokesčio atskaitos sumažinimas fiksuotu dydžiu remiantis neapmokestinamąja kontroliuojančiosios bendrovės veikla taip pat netaikomas, jei išsigyjant paslaugas patirtas išlaidas galima tiesiogiai priskirti prie tam tikrų apmokestinamųjų pardavimo paslaugų. Sprendimu *Larentia + Minerva ir Marenave Schiffahrt*<sup>24</sup> taip pat negalima pagrįsti proporcingo sumažinimo. Tiesa, pastarajame sprendime buvo svarstoma galimybė taikyti proporcingą pirkimo mokesčio atskaitą. Vis dėlto tokia galimybė svarstyta tik tuo atveju, jei apmokestintas išlaidas taip pat būtų buvę galima priskirti kitoms patronuojamosioms bendrovėms, kurių apmokestinimą valdant kontroliuojančioji bendrovė nedalyvavo. Šiuo atveju taip nėra.

45. Be to, toks neatitikimas galiausiai yra Teisingumo Teismo jurisprudencijos, pagal kurią kontroliuojančiosios bendrovės turi teisę atskaityti pirkimo mokestį tik tuo atveju, jei už atlygį teikia paslaugas kontroliuojamoms bendrovėms, pasekmė (žr. 26 ir paskesnius punktus). Jei dominuojančioms kontroliuojančiosioms bendrovėms, kurios vykdo ekonominę veiklą per savo kontroliuojamus akcijų paketus, iš esmės būtų buvusi suteikta teisė atskaityti pirkimo mokestį nuo kontroliuojančiosios bendrovės išlaidų, jos nebūtų priverstos naudotis dirbtiniais apmokestinamųjų paslaugų dariniais<sup>25</sup>, kad išvengtų galutinės PVM naštos grupei.

46. Priešingai, teisinės formos neutralumo principas, kurį Teisingumo Teismas taip pat pabrėžė PVM teisėje<sup>26</sup>, patvirtina, kad dominuojanti kontroliuojančioji bendrovė turi teisę į visišką pirkimo mokesčio atskaitą. Tikra tiesa, jog akcijų turėjimas nereiškia, kad akcininkas tampa ekonomiškai aktyvus apmokestinamasis asmuo (žr. 27 punktą). Vis dėlto klausimas, ar 100 % dominuojančio akcininko per „jo“ valdomą bendrovę vykdomos ekonominės veiklos apimtis yra tokia pati, kaip individualaus ūkio subjekto, todėl jis, kaip ir pastarasis, turi būti atleistas nuo šia veikla grindžiamo PVM, yra kitas klausimas, į kurį Teisingumo Teismas niekada aiškiai neatsakė neigiamai.

23 Žr. 2018 m. spalio 17 d. Sprendimą *Ryanair* (C-249/17, EU:C:2018:834, 23 punktas), 2015 m. spalio 22 d. Sprendimą *Sveda* (C-126/14, EU:C:2015:712, 17 punktas), 2013 m. kovo 14 d. Sprendimą *Ablesio* (C-527/11, EU:C:2013:168, 23 punktas) ir 1985 m. vasario 14 d. Sprendimą *Rompelman* (268/83, EU:C:1985:74, 19 punktas): bendra PVM sistema užtikrina bet kokios ekonominės veiklos apmokestinimo neutralumą, neatsižvelgiant į jos tikslą ar rezultatą, su sąlyga, kad pati ši veikla iš principo būtų apmokestinama PVM.

24 2015 m. liepos 16 d. sprendimas (C-108/14 ir C-109/14, EU:C:2015:496, 29 punktas).

25 Į šį klausimą jau atkreipiau dėmesį savo išvadoje byloje *Ryanair* (C-249/17, EU:C:2018:301, 28 punktas).

26 Vien neapmokestinimų srityje žr. 2007 m. birželio 28 d. Sprendimą *JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust ir The Association of Investment Trust Companies* (C-363/05, EU:C:2007:391, 26 punktas), 2006 m. gegužės 4 d. Sprendimą *Abbey National* (C-169/04, EU:C:2006:289, 53 punktas), 2003 m. balandžio 3 d. Sprendimą *Hoffmann* (C-144/00, EU:C:2003:192, 24 punktas), 2002 m. rugsėjo 10 d. Sprendimą *Kügler* (C-141/00, EU:C:2002:473, 30 punktas) ir 1999 m. rugsėjo 7 d. Sprendimą *Gregg* (C-216/97, EU:C:1999:390, 20 punktas).



47. Teisinės formos neutralumo principas leidžia daryti išvadą, kad abiem atvejais bendrovės valdymo išlaidoms PVM neturi būti taikomas, jei pati bendrovė vykdo sandorius, suteikiančius teisę į atskaitą: individualus ūkio subjektas vykdo tiesioginę ekonominę veiklą, o kontroliuojantis akcininkas netiesiogiai – per kontroliuojamą bendrovę. Dėl šios priežasties nė vienas iš jų (individualus ūkio subjektas ar kontroliuojantis akcininkas) neturėtų būti verčiamas sudaryti paslaugų teikimo už atlygį sutarčių su „savo“ bendrove, kad būtų laikomas apmokestinamuoju asmeniu.

## 5. Išvada

48. Iš to matyti, kad mišrią veiklą vykdanči bendrovė, kaip antai *Sonaecom*, turi teisę atskaityti pagal Šeštosios direktyvos 17 ir 4 straipsnius visą pirkimo mokestį nuo išlaidų įsigyjant bendrovės, kuriai ji ketino teikti apmokestinamąsias paslaugas, akcijų. Pastarąją aplinkybę turi nustatyti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas. Teisė atskaityti pirkimo mokestį atsiranda ir tuo atveju, jei įsigijimas galiausiai neįvyko, ir taikoma neatsižvelgiant į PVM sumą, kuri turi būti sumokėta už planuojamas paslaugas.

### ***B. Dėl pirkimo mokesčio atskaitymo nuo obligacijų emisijos išlaidų (antrasis prejudicinis klausimas)***

49. Antrąjį prejudicinį klausimą taip pat reikia reformuluoti<sup>27</sup>. Iš esmės prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas siekia išsiaiškinti, ar mišrią veiklą vykdanči bendrovė pagal Šeštosios direktyvos 17 ir 4 straipsnius turi teisę atskaityti pirkimo mokestį nuo obligacijomis padengtos paskolos, skirtos bendrovės, kuriai kontroliuojančioji bendrovė ketino teikti paslaugas už atlygį, akcijoms įsigyti, organizavimo ir struktūrizavimo išlaidų. Konkrečiai kalbant, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas teiraujasi, kokį poveikį turi tai, kad bendrovės akcijų nebuvo įsigyta, o kontroliuojančioji bendrovė pritrauktą kapitalą vietoj to suteikė grupės patronuojančiajai bendrovei kaip paskolą.

50. Šiuo tikslu reikia išnagrinėti, ar *Sonaecom* pirkimo mokesčio atskaitai turi lemiamą reikšmę planuotas apmokestinamas ar faktinis neapmokestinamas pritraukto kapitalo panaudojimas (šiuo klausimu žr. 1 skirsnį). Toliau bus nagrinėjamas *Sonaecom* iškeltas klausimas, ar vēlesnis, kitu mokestiniu laikotarpiu vis dėlto įvykęs kapitalo „panaudojimas“ veiklą vykdančioms bendrovėms turi kokį nors poveikį (šiuo klausimu žr. 2 skirsnį).

#### *1. Dėl pirkimo mokesčio atskaitos nustatymo atsižvelgiant į faktinį naudojimą*

51. Teisės į atskaitą apimtis reglamentuojama Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies a punkte (dabar – PVM direktyvos 168 straipsnis). Pagal šią nuostatą apmokestinamasis asmuo turi teisę atskaityti pirkimo mokestį, jeigu prekės ir paslaugos naudojamos jo apmokestinamiesiems sandoriams.

52. Nagrinėjamu atveju *Sonaecom* ketino panaudoti išleidžiant obligacijas pritrauktą kapitalą *Cabovisão* akcijoms įsigyti. Taigi obligacijų emisijos išlaidos yra tiesiogiai ir nedelsiant atsirandančiu ryšiu susijusios su akcijų įsigijimu. Kaip jau minėta<sup>28</sup>, tai, kad planuojami sandoriai nebuvo įvykdyti, neturi reikšmės.

<sup>27</sup> Žr. šios išvados 20 ir paskesnius punktus.

<sup>28</sup> Šios išvados 32 ir paskesni punktai.

53. Vis dėlto, jei apmokestinamasis asmuo tuo pačiu mokesčiniu laikotarpiu faktiškai vykdo neapmokestinamąją veiklą vietoj iš pradžių planuotos apmokestinamosios veiklos, kyla klausimas, ar tai neturi įtakos jau atliktai atskaitai. Galiausiai kalbama apie planuojamos ir realiai vykdomos veiklos santykį, kiek tai susiję su pirkimo mokesčio atskaita. Mano nuomone, svarbiausias yra faktinis naudojimas, jei pirkimo sandorį galima susieti su konkrečiu faktiniu pardavimo sandoriu.

54. Pirmiausia tai matyti iš Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies a punkto (dabar – PVM direktyvos 168 straipsnis). Pagal šią nuostatą apmokestinamasis asmuo gali atskaityti pirkimo mokesčių tik tiek, kiek prekės ir paslaugos *naudojamos* jo apmokestinamiesiems sandoriams. Taigi, teisė atskaityti pirkimo mokesčių grindžiama požiūriu, kuris yra nukreiptas į sandorius, didžiausią reikšmę teikiant faktiniam panaudojimui.

55. Be to, Teisingumo Teismas dėl mišrios paskirties prekių pirkimo mokesčio paskirstymo yra nusprendęs, kad valstybės narės gali numatyti kitus apskaičiavimo metodus nei Šeštojoje direktyvoje ar PVM direktyvoje numatytasis paskirstymo pagal apyvartą kriterijus, jei pasirinktas metodas užtikrina tikslesnį rezultatą<sup>29</sup>. Paskirstymas atsižvelgiant į faktinį panaudojimą yra tiksliausias būdas nustatyti tikrovę atitinkančią pirkimo mokesčio atskaitą, todėl pirmenybė turi būti teikiama būtent tokiam, o ne vien apmokestinamojo asmens planuojamo – taigi, vis dar neaiškus – panaudojimo kriterijui. Be to, iš atskaitos tikslinimo tvarkos (Šeštosios direktyvos 20 straipsnis arba dabar – PVM direktyvos 184 ir 185 straipsniai) matyti, kad pirminė atskaita galiausiai koreguojama kuo tiksliau atsižvelgiant į faktinį panaudojimą, kad nebūtų gauta „nepagrįstos naudos“ ar nebūtų padaryta „nepateisinamos žalos“ (žr. Šeštosios direktyvos 20 straipsnio 6 dalį arba PVM direktyvos 192 straipsnį).

56. Galiausiai Šeštosios direktyvos 17 straipsnio (dabar – PVM direktyvos 168 ir 169 straipsniai) vertinimas ir neutralumo principas taip pat patvirtina, kad pirmiausia reikia atsižvelgti į faktinį panaudojimą, jei toks nustatytas. Pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 ir 3 dalis arba PVM direktyvos 168 ir 169 straipsnius pirkimo mokesčio atskaita siekiama atleisti apmokestinamąjį asmenį tik nuo tokios PVM naštos, kuri (paprastai<sup>30</sup>) yra susijusi su apmokestinamaisiais pardavimo sandoriais. Vis dėlto teisė atskaityti pirkimo mokesčių nesuteikiama, jei tiesioginis ir nedelsiant atsirandantis ryšys sieja išlaidas su neapmokestinamąja veikla<sup>31</sup>.

57. Nagrinėjamu atveju *Sonaecom* suteikė paskolą grupės patronuojančiajai bendrovei. Paskolų suteikimas pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio d punkto 1 papunktį neapmokestinamas PVM. Tai reiškia, kad teisė į atskaitą neatsiranda, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnį (dabar – PVM direktyvos 167 ir paskesni straipsniai).

58. Be to, siekiant išvengti konkurencijos iškraipymo, pagal fiskalinio neutralumo principą, be kita ko, draudžiama, kad tokia pačia veikla užsiimantys ūkio subjektai apmokestinant PVM būtų vertinami skirtingai<sup>32</sup>. Vis dėlto, jei abu apmokestinamieji asmenys per tą patį mokesčinių laikotarpių galiausiai vykdo tik neapmokestinamuosius sandorius, jie abu neturi teisės atskaityti pirkimo mokesčio. Teisė atskaityti mokesčių remiantis vien ankstesniu bendrovės ketinimu vykdyti apmokestinamuosius

29 2016 m. birželio 9 d. Sprendimas *Wolfgang ir Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft* (C-332/14, EU:C:2016:417, 33 punktas) ir 2012 m. lapkričio 8 d. Sprendimas *BLC Baumarkt* (C-511/10, EU:C:2012:689, 23 ir paskesni punktai, taip pat rezoliucinė dalis) dėl paskirstymo pagal plotą kriterijaus pagal Vokietijos apyvartos mokesčio teisę.

30 Išimčių nustatyta, pavyzdžiui, PVM direktyvos 169 straipsnyje.

31 2017 m. rugsėjo 14 d. Sprendimas *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments* (C-132/16, EU:C:2017:683, 30 punktas), 2009 m. spalio 29 d. Sprendimas *AB SKF* (C-29/08, EU:C:2009:665, 59 punktas) ir 2008 m. kovo 13 d. Sprendimas *Securenta* (C-437/06, EU:C:2008:166, 30 punktas), taip pat mano išvada byloje *C&D Foods Acquisition* (C-502/17, EU:C:2018:676, 37 punktas).

32 2003 m. balandžio 3 d. Sprendimas *Hoffmann* (C-144/00, EU:C:2003:192, 24 punktas), 2002 m. rugsėjo 10 d. Sprendimas *Kügler* (C-141/00, EU:C:2002:473, 30 punktas) ir 1999 m. rugsėjo 7 d. Sprendimas *Gregg* (C-216/97, EU:C:1999:390, 20 punktas).

sandorius suteiktų šiai bendrovei konkurencinį pranašumą. Tokia išvada ne tik sukeltų klausimų, kaip tinkamai patikrinti šį ketinimą, bet ir prieštarautų Teisingumo Teismo požiūriui, pagal kurį apmokestinamojo sandorio vertinimas turi būti grindžiamas objektyviu sandorio pobūdžiu, o ne subjektyviais ketinimais<sup>33</sup>.

59. Sprendimuose *Sveda* ir *Iberdrola*<sup>34</sup> nepaneigiama, kad faktinis naudojimas yra viršesnis už planuojamą naudojimą. Šiuose sprendimuose leidžiama labai didelė mokesčio atskaita, nors atitinkamos išlaidos buvo glaudžiai susijusios su neatlygintinomis į savivaldybės infrastruktūrą orientuotomis paslaugomis (rekreacinis takas turizmui skatinti arba perpumpavimo stoties rekonstravimas siekiant prijungti planuotus pastatyti objektus).

60. Teisingumo Teismas, esant tokioms situacijoms, sprendė ne dėl faktinio neapmokestinamojo naudojimo viršenybės prieš planuojamą apmokestinamąjį naudojimą: sprendimai buvo susiję tik su pirkimo sandorių ir visos ekonominės apmokestinamojo asmens veiklos, kuri be nemokamai teiktų paslaugų būtų buvusi neįmanoma, ryšiu<sup>35</sup>. Vis dėlto šiuo atveju susiklostė kitokios aplinkybės.

61. Tai reiškia, kad faktinis naudojimas mokesčiniu laikotarpiu, per kurį atsirado teisė atskaityti pirkimo mokesť, turi viršenybę prieš pirminį ketinimą.

62. Šioje byloje neginčijama, kad *Sonaecom* nepanaudojo kapitalo, kuris buvo pritrauktas išleisus obligacijas, iš pradžių numatytam įsigijimui. Priešingai, nagrinėjama 2005 metais *Sonaecom* perleido šį kapitalą grupės patronuojančiajai bendrovei kaip neapmokestinamą paskolą. Tai pabrėžia ir Portugalija.

63. Negalima sutikti su *Sonaecom* argumentu, kad jos obligacijų emisijos išlaidos gali būti atskaitomos kaip bendrovės bendrosios išlaidos. Šiuo klausimu *Sonaecom* mano, kad obligacijos buvo išleistos siekiant tęsti grupės ekonominę veiklą. Išleisus obligacijas pritrauktą kapitalą ji tik perdavė „pasaugoti“ grupės patronuojančiajai bendrovei. Vėliau kapitalas buvo grąžintas *Sonaecom*, kad ji galėtų įsigyti kitų bendrovių akcijų.

64. Tiesa, į apmokestinamojo asmens patirtas bendrąsias išlaidas gali būti atsižvelgiama tik nesant tiesioginio ir nedelsiant atsirandančio ryšio tarp konkretaus pirkimo sandorio ir pardavimo sandorių, suteikiančių teisę į atskaitą<sup>36</sup>. Tik tuo atveju, jei pirkimo sandorio negalima priskirti prie jokio pardavimo sandorio, papildomai reikėtų išnagrinėti pirkimo sandorio ryšį su visa ekonomine bendrovės veikla<sup>37</sup>. Vis dėlto šiuo atveju egzistuoja tiesioginis ir nedelsiant atsirandantis ryšys su neapmokestinamuoju paskolos suteikimu, kuris nesuteikia teisės į atskaitą.

65. Taigi galiausiai faktinis neapmokestinamasis mišrią veiklą vykdančios kontroliuojančiosios bendrovės pritraukto kapitalo perleidimas grupės patronuojančiajai bendrovei neleidžia atskaityti pirkimo mokesčio pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnį (dabar – PVM direktyvos 168 ir 169 straipsniai) dėl kapitalo pritraukimo išlaidų. Tiesioginis ryšys su šia faktiškai suteikta neapmokestinama paskola yra viršesnis už pradinį ketinimą teikti apmokestinamas paslaugas už šį kapitalą įsigytinai patronuojamajai bendrovei.

33 2007 m. rugsėjo 27 d. Sprendimas *Teleos ir kt.* (C-409/04, EU:C:2007:548, 39 punktas), 2006 m. liepos 6 d. Sprendimas *Kittel ir Recolta Recycling* (C-439/04 ir C-440/04, EU:C:2006:446, 42 punktas), 2006 m. sausio 12 d. Sprendimas *Optigen ir kt.* (C-354/03, C-355/03 ir C-484/03, EU:C:2006:16, 44 punktas) ir 1995 m. balandžio 6 d. Sprendimas *BLP Group* (C-4/94, EU:C:1995:107, 24 punktas).

34 2017 m. rugsėjo 14 d. Sprendimas *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments* (C-132/16, EU:C:2017:683, 33 ir 34 punktai) ir 2015 m. spalio 22 d. Sprendimas *Sveda* (C-126/14, EU:C:2015:712, 22 punktas).

35 2017 m. rugsėjo 14 d. Sprendimas *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments* (C-132/16, EU:C:2017:683, 29 punktas) ir 2015 m. spalio 22 d. Sprendimas *Sveda* (C-126/14, EU:C:2015:712, 28 punktas), taip pat mano išvada byloje *C&D Foods Acquisition* (C-502/17, EU:C:2018:676, 49 punktas).

36 Šios išvados 37 punktas ir mano išvada byloje *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments* (C-132/16, EU:C:2017:283, 35 punktas).

37 Mano išvada byloje *C&D Foods Acquisition* (C-502/17, EU:C:2018:676, 51 punktas) ir *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments* (C-132/16, EU:C:2017:283, 36 ir 37 punktai).

## 2. Dėl vėlesnio faktinio kapitalo panaudojimo

66. *Sonaecom* teigia, kad ji kapitalą tik „saugojo“ grupės patronuojančiojoje bendrovėje ir vėlesniu mokestiniu laikotarpiu panaudojo jį, kaip ir planavo anksčiau, bendrovių akcijoms įsigyti. Tuo atveju, jei *Sonaecom* gautą kapitalą vėliau iš tikrųjų panaudojo apmokestinamosioms paslaugoms, būtų galima svarstyti atskaitos tikslinimą pagal Šeštosios direktyvos 20 straipsnį (dabar – PVM direktyvos 184 ir paskesni straipsniai).

67. Tiesa, viena vertus, tai nekeičia pirkimo mokesčio atskaitos nagrinėjamu atveju reikšmingu mokestiniu laikotarpiu. Galimas poveikis pasireiškų tik pakeisto naudojimo mokestiniu laikotarpiu.

68. Kita vertus, Šeštosios direktyvos 20 straipsnyje (dabar – PVM direktyvos 184 ir paskesni straipsniai) nustatyta, kad pirminė atskaita tikslinama tik tam tikromis sąlygomis. Taip yra visų pirma tuo atveju, kai atskaitytoji suma yra mažesnė už sumą, į kurią apmokestinamasis asmuo turėjo teisę. Atsižvelgiant į neutralumo principą, taip siekiama visiškai atleisti apmokestinamąjį asmenį nuo pirkimo mokesčio naštos, susijusios su ilgalaikiu turto naudojimu<sup>38</sup>. Šeštojoje direktyvoje ir PVM direktyvoje šiuo tikslu vartojama sąvoka „ilgalaikis turtas“.

69. Vis dėlto abejotina, ar obligacijų emisijos paslaugos gali būti laikomos ilgalaikiu turtu, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 20 straipsnio 2 dalį (dabar – PVM direktyvos 187 straipsnis). Pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją ilgalaikis turtas apima turtą, kuris, naudojamas ekonominei veiklai vykdyti, išsiskiria dėl savo ilgalaikiškumo ir vertės, o tai reiškia, kad įsigijimo išlaidos ne apskaitomos kaip einamosios išlaidos, bet amortizuojamos per kelerius mokestinius metus<sup>39</sup>. Nuo ilgalaikio turto būtina atskirti nedelsiant suvartojamus tiekimus ar teikimus, dėl kurių laikui bėgant negalima tikslinti pirkimo mokesčio atskaitos. Taip paprastai yra paslaugų atveju.

70. Vis dėlto *Sonaecom* naudojos obligacijų išleidimo paslaugomis. Šios paslaugos įgijus kapitalą buvo galutinai panaudotos, todėl vėlesniais metais pakeista pritraukto kapitalo panaudojimo paskirtis neturi įtakos už šias paslaugas sumokėto pirkimo mokesčio atskaitai.

## VI. Išvada

71. Atsižvelgdama į tai, kas išdėstyta, siūlau Teisingumo Teismui į pateiktus prejudicinius klausimus atsakyti taip:

1. Direktyvos 77/388/EEB 17 ir 4 straipsniai turi būti aiškinami taip, kad mišrią veiklą vykdanči kontroluojančioji bendrovė, kaip antai *Sonaecom*, turi teisę atskaityti visą pirkimo mokestį nuo išlaidų įsigydama bendrovės, kuriai ji ketino teikti apmokestinamąsias paslaugas, akcijų. Pastarąją aplinkybę turi nustatyti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas. Teisė atskaityti pirkimo mokestį atsiranda ir tuo atveju, jei įsigijimas galiausiai neįvyko, ir taikoma neatsižvelgiant į PVM sumą, kuri turi būti sumokėta už planuotas paslaugas.
2. Faktinis neapmokestinamas mišrią veiklą vykdančios kontroluojančiosios bendrovės pritraukto kapitalo perleidimas grupės patronuojančiajai bendrovei neleidžia atskaityti pirkimo mokesčio. Tiesioginis ryšys su šia faktiškai suteikta neapmokestinama paskola yra viršesnis už pradinį ketinimą teikti apmokestinamąsias paslaugas už šį kapitalą įsigytinai patronuojamajai bendrovei.

38 2018 m. liepos 25 d. Sprendimas *Gmina Ryjewo* (C-140/17, EU:C:2018:595, 55 punktą) ir mano išvada toje byloje (C-140/17, EU:C:2018:273, 40 punktą).

39 2012 m. vasario 16 d. Sprendimas *Eon Aset Menidjunt* (C-118/11, EU:C:2012:97, 35 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).