

priima š?

Sprendim?

1 Prašymas priimti prejudicin? sprendim? pateiktas d?l 1977 m. geguž?s 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB d?l valstybi? nar? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo – Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, 1977, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k., 9 sk., 1 t., p. 23; toliau – Šeštoji direktyva) 4 straipsnio 1 ir 2 dali? ir 17 straipsnio 1, 2 ir 5 dali? išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrin?jant *Sonaecom SGPS SA* (toliau – *Sonaecom*) ir *Autoridade Tribut?ria e Aduaneira* (Mokes?i? ir muit? institucija, Portugalija) gin?? d?l galimyb?s atskaityti *Sonaecom* sumok?t? pirkimo prid?tin?s vert?s mokest? (PVM) už išlaidas, susijusias su, pirma, konsultavimo paslaugomis d?l rinkos tyrimo, atlikto siekiant galimai ?sigyti kit? bendrovi? kapitalo dali?, ir, antra, su *BCP Investimento SA* sumok?tais komisiniais už obligacij? emisijos organizavim? ir sudarym?, kai nebuvo realizuotas nei ?sigijimas, nei investicijos, d?l kuri? buvo susitarta d?l emisijos.

Teisinis pagrindas

S?jungos teis?

3 Šešt?j? direktyv? pakeit? 2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1; toliau – PVM direktyva).

4 Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 1 ir 2 dalyse, *ratione temporis* taikomose pagrindin?je byloje, nustatyta:

„1. „Apmokestinamasis asmuo“ – tai bet kuris asmuo, savarankiškai vykdomas bet kurioje vietoje bet kuri? ekonomin? veikl?, nurodyt? 2 dalyje, nesvarbu, koks tos veiklos tikslas ar rezultatas.

2. Šio straipsnio 1 dalyje nurodyta ekonomin? veikla apima visoki? gamintoj?, prekiautoj? ir kit? paslaugas teikian?i? asmen? veikl?, ?skaitant kasyb? bei žem?s ?kio gamybos veikl? bei ?vairi? profesij? atstov? veikl?. Materialaus ir nematerialaus turto naudojimas, siekiant gauti nuolatini? pajam?, taip pat laikomas ekonomine veikla.“

5 Šeštosios direktyvos 13 straipsnio „Atleidimas nuo mokes?io šalies teritorijos ribose“ B skirsnyje, susijusiame su „kitais atleidimo nuo mokes?io atvejais“ nustatyta:

„Nepažeisdamos kit? Bendrijos nuostat?, valstyb?s nar?s atleidžia nuo mokes?io toliau nurodyt? veikl? taikydamos s?lygas, kurias jos turi nustatyti siekdamos užtikrinti, kad atleidimas nuo mokes?io b?t? teisingas ir s?žiningas ir kad b?t? užkirstas kelias galimam mokes?i? vengimui, išsisukin?jimui ar piktnaudžiavimui:

<...>

d) šiuos sandorius:

1. paskol? suteikim? ?skaitant derybas d?l paskolos, taip pat suteiktos paskolos prieži?r?, kai j? vykdo paskol? suteik?s asmuo;

<...>“

6 Šeštosios direktyvos 17 straipsnyje „Teisės ? atskait? atsiradimas ir apimtis“ numatyta:

„1. Teis? atskaityti mokest? atsiranda tuomet, kai atskaitytinas mokestis tampa apskai?iuotinas.

2. Tiek, kiek prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamas asmuo turi tur?ti teis? iš mokes?io, kur? jis turi sumok?ti, atskaityti:

a) prid?tin?s vert?s mokest?, [mok?tin?] ar sumok?t? už kito apmokestinamojo asmens jam patiektas prekes ar suteiktas paslaugas, [arba prekes ar paslaugas, kurias jis jam tieks ar suteiks.]

b) prid?tin?s vert?s mokest?, apskai?iuot? ar sumok?t? už importuotas prekes;

c) prid?tin?s vert?s mokest?, kur? reikia sumok?ti pagal 5 straipsnio 7 dalies a punkt? ir 6 straipsnio 3 dal?.

<...>

5. Jeigu apmokestinamasis asmuo prekes ir paslaugas ketina naudoti sandoriams, kuriems taikomos 2 ir 3 dalys ir kuriems tenkantis prid?tin?s vert?s mokestis gali b?ti atskaitomas, ir sandoriams, kuriems tenkantis prid?tin?s vert?s mokestis negali b?ti atskaitomas, gali b?ti atskaitoma tik tokia proporcinga prid?tin?s vert?s mokes?io dalis, kuri priskirtina pirmiesiems sandoriams.

Ši dalis turi b?ti nustatoma visiems apmokestinamo asmens vykdomiems sandoriams laikantis 19 straipsnio nuostat?.

Ta?iau valstyb?s nar?s gali:

a) leisti apmokestinamajam asmeniui nustatyti kiekvienai savo verslo r?šiai atskir? proporcing? dal? su s?lyga, kad kiekvienai verslo r?šiai vedama atskira apskaita;

b) reikalauti, kad apmokestinamasis asmuo nustatyt? kiekvienai savo verslo r?šiai atskir? proporcing? dal? ir tvarkyt? kiekvienai verslo r?šiai atskir? apskait?;

c) leisti ar reikalauti, kad apmokestinamasis asmuo daryt? atskait? pagal vis? ar dalies preki? ir paslaug? panaudojim?;

d) leisti ar reikalauti, kad apmokestinamasis asmuo daryt? atskait? pagal pirmoje pastraipoje nustatyt? taisykl? už visas prekes ir paslaugas, naudojamus visiems ten nurodytiems sandoriams;

e) numatyti, kad tais atvejais, kai apmokestinamojo asmens neišskaitytinas prid?tin?s vert?s mokestis yra nereikšmingas, jis b?t? traktuojamas kaip lygus nuliui.“

7 Šeštosios direktyvos 19 straipsnio „Atskaitos proporcijos apskai?iavimas“ 1 dalyje nustatyta:

„Atskaitos proporcija, nurodyta 17 straipsnio 5 dalies 1 punkte [pirmoje pastraipoje], turi b?ti apskai?iuojama trupmena, kurios:

– skaitiklis yra visa metin?s apyvartos suma be prid?tin?s vert?s mokes?io iš sandori?, kuriems tenkantis prid?tin?s vert?s mokestis atskaitomas pagal 17 straipsnio 2 ir 3 dalis,

– vardiklis yra visa skaitiklyje nurodyta metin?s apyvartos suma be prid?tin?s vert?s mokes?io ir metin?s apyvartos iš sandori?, kuriems tenkantis prid?tin?s vert?s mokestis negali b?ti

atskaitomas, suma. Valstybės narės gali įvardyti taip pat įtraukti subsidijų sumas, išskyrus nurodytas 11 straipsnio A dalies 1 punkto a pastraipoje.

Atskaitos proporcija apskaičiuojama kasmet, nustatoma procentais ir suapvalinama iki kito sveiko skaičiaus.“

8 Šeštosios direktyvos 20 straipsnio „Atskaitos tikslinimas“ 6 dalyje nustatyta:

„Kai apmokestinamasis asmuo pereina iš įprastos apmokestinimo sistemos į specialią apmokestinimo sistemą, ar atvirkščiai, valstybės narės gali imtis visų reikiamų priemonių užtikrinti, kad apmokestinamasis asmuo negautų iš to jokios nepagrįstos naudos ar jam dėl to nebūtų padaryta jokios nepateisinamos žalos.“

9 Pagal PVM direktyvos 413 straipsnį ji įsigalioja 2007 m. sausio 1 d.

Portugalijos teisė

CIVA

10 Pagrindinės bylos aplinkyboms taikytinos redakcijos *Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado* (Pridėtinės vertės mokesčio kodeksas, toliau – CIVA) 9 straipsnio 28 dalyje nustatyta:

„PVM neapmokestinama:

a) paskolų suteikimas ir derybos dėl jų – nepaisant jų formos – įskaitant diskonto ir rediskonto sandorius, taip pat paskolas suteikusių asmens vykdomas jų administravimas ar valdymas;

<...>

f) sandoriai ir paslaugos, įskaitant derybas dėl akcijų, bendrovių ar asociacijų dalių, obligacijų ir kitų vertybinių popierių, išskyrus dokumentus, patvirtinančius nuosavybės teisę į prekes, išskyrus sandorius dėl šių dokumentų saugojimo ir administravimo ar valdymo;

11 CIVA 20 straipsnio, kuriame išvardyti atvejai, kai apmokestinamojo asmens sumokėtas pirkimo PVM gali būti atskaitytas, 1 dalyje nustatyta:

„Mokestis gali būti atskaitomas už įsigytas, importuotas ar naudojamas apmokestinamojo asmens prekes ar paslaugas, naudojamas tik šiems sandoriams:

a) apmokestinamam ir neatleistam nuo šio mokesčio prekių tiekimui ir paslaugų teikimui;

<...>“

12 CIVA 23 straipsnio 1 ir 4 dalys suformuluotos taip:

„1. Jeigu vykdydamas veiklą apmokestinamasis asmuo tiekia prekes ar teikia paslaugas, kurių dalis nesuteikia teisės į atskaitą, gali būti atskaitoma tik tokia proporcinga pirkimo mokesčio dalis, kuri atitinka metinę sandorių, suteikiančių teisę į atskaitą, sumą.

<...>

4. 1 dalyje numatytos specialios atskaitos dalis apskaičiuojama pagal trupmeną, kurios skaitiklį sudaro per metus patiektų prekių ir suteiktų paslaugų, dėl kurių suteikiama teisė į atskaitą pagal 19 straipsnį ir 20 straipsnio 1 dalį, suma be mokesčio, o vardiklį – visų apmokestinamojo

asmens per metus sudaryt? sandori?, ?skaitant atleist? nuo mokes?io ir nepatenkan?i? ? mokes?io taikymo srit?, sandori? suma be mokes?io, ?skaitant neapmokestinam?sias subsidijas, išskyrus subsidijas ?rangai.

<...>“

Dekretas ?statymas Nr. 495/88

13 Pagrindin?s bylos aplinkyb?ms taikytinos redakcijos 1988 m. gruodžio 30 d. *Decreto-Lei n.º 495/88 (Diário da República I, I-A serija, Nr. 301, 1988 m. gruodžio 30 d.)*, kuris reglamentuoja *sociedades gestoras de participações sociais* (SGPS) teisin? status? ir veikl?, 1 straipsnio 1 ir 2 dalyse nustatyta:

„1. <...> vienintelis [SGPS] tikslas – valdyti kit? ?moni? kapitalo dalis – kaip ekonomin?s veiklos vykdymo netiesiogin? forma.

2. Šiame dekrete ?statyme bendrov?s kapitalo dali? tur?jimas suprantamas kaip jos ekonomin?s veiklos vykdymas netiesiogine forma, kai jis n?ra atsitiktinis ir turima ne mažiau kaip 10 % ?statinio kapitalo su teise balsuoti tiesiogiai ar per kit? bendrov?, kuriose SGPS užima dominuojan?i? pad?t?, kapitalo dali?.“

14 Šio dekreto ?statymo 4 straipsnyje nustatyta:

„1. SGPS gali teikti technines administravimo ir valdymo paslaugas visoms ar tam tikroms bendrov?ms, kuri? kapitalo dalis joms priklauso, kaip apibr?žta 1 straipsnio 2 dalyje ir 3 straipsnio 3 dalies a–c punktuose, arba su kuriomis jos sudar? pavaldumo sutart?.

2. D?l paslaug? teikimo turi b?ti sudaryta rašytin? sutartis, kurioje nurodomas atitinkamas atlygis.“

Pagrindin? byla ir prejudiciniai klausimai

15 Ieškov? pagrindin?je byloje yra kontroliuojan?ioji bendrov?, kuri, be kapitalo dali? ?sigijimo, tur?jimo ir valdymo veiklos, vykdo telekomunikacij?, žiniasklaidos, programin?s ?rangos ir sistem? integracijos rink? ?moni? strateginio valdymo ir koordinavimo veikl?.

16 Vykdydama savo veikl? 2005 m. *Sonaecom* taikant PVM schem? ?sigijo užsakom?j? konsultavimo paslaug?, kurias sudar? rinkos tyrimas siekiant ?sigyti telekomunikacij? operatoriaus *Cabovisão* kapitalo dali?. Jos teigimu, *Sonaecom* ketino vykdyti ekonomin? veikl?, kuri? sudar? PVM apmokestinam? valdymo paslaug? teikimas *Cabovisão*. Galiausiai šis ?sigijimas nebuvo ?vykdytas.

17 Be to, 2005 m. birželio mėn. ieškov? pagrindin?je byloje investiciniam bankui *BCP Investimento* perved? komisinius už paslaugas, susijusias su 150 mln. EUR vert?s obligacij? emisijos organizavimu, sudarymu ir investavimo garantija. Iš nutarties d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? matyti, kad ši paskola buvo skirta *Sonaecom* patronuojamoms bendrov?ms suteikti l?š?, kuri? joms reik?jo tiesiogin?ms investicijoms ? „triple play“ technologij?. Remiantis *Sonaecom* per pos?d? pateikta informacija, priešingai, bendrov? numat? taip gaut? kapital? panaudoti *Cabovisão* kapitalo dalims ?sigyti ir investuoti ? nauj? veiklos segment? „triple play“.

18 Kadangi šie investiciniai projektai nebuvo ?gyvendinti, ieškov? pagrindin?je byloje v?liau nusprend? š? kapital? perduoti patronuojan?iai bendrovei *Sonae SGPS* kaip paskol?.

19 Tais pa?iais mokestiniais metais *Sonaecom* iš mok?tino PVM atskait? visas atitinkamas

pirkimo PVM sumas, susijusias su ?sigytais paslaugomis.

20 Atlik?s patikrinim? mokes?i? administratorius gin?ijo toki? PVM atskait? ir nusprend?, kad pagrindin?je byloje nagrin?jam? paslaug? pirkimo tikslas nebuvo apmokestinam?j? pardavimo sandori? vykdymas pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 ir 3 dalis ir CIVA 20 straipsn?.

21 Taigi administratorius atliko aritmetines korekcijas, d?l kuri? buvo priimti sprendimai nurodyti sumok?ti PVM ir kompensacines pal?kanas, iš viso 1 088 675,77 EUR.

22 *Sonaecom* apskund? šiuos sprendimus *Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto* (Porto administracinis ir mokes?i? teismas, Portugalija). 2016 m. birželio 28 d. sprendimu šis teismas atmet? ieškin?, motyvuodamas tuo, kad ieškov?s sumok?tas PVM nebuvo atskaitytinas.

23 *Sonaecom* d?l šio sprendimo pateik? apeliacin? skund? *Supremo Tribunal Administrativo* (Aukščiausiasis administracinis teismas, Portugalija).

24 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiame teisme ieškov? pagrindin?je byloje, kuri remiasi savo, kaip mišri? veikl? vykdan?ios kontroliuojan?iosios bendrov?s, statusu ir teigia, kad jos dalyvavimas valdant patronuojam?sias bendroves yra nuolatinis, tvirtina, kad pagrindin?je byloje nagrin?jamos paslaugos buvo susijusios ne su „kapitalo dali? tur?jimu ir valdymu“, o su veikla, kuri? ji vykdo technini? ir valdymo paslaug? teikimo savo patronuojamosioms bendrov?ms srityje, t. y. veikla, apmokestinama PVM ir už kuri? ji gauna atlyg?.

25 Taigi, kadangi neabejotinai yra tiesioginis ryšys tarp jos patronuojamosioms bendrov?ms suteikt? paslaug? ir pagrindin?je byloje nagrin?jam? paslaug? ?sigijimo, pirkimo PVM yra atskaitytinas.

26 Ieškov? pagrindin?je byloje priduria, kad aplinkyb?, jog kapitalo dali? ?sigijimas nebuvo ?gyvendintas, neturi reikšm?s ir nepaneigia aplinkyb?s, kad paslaugos buvo ?sigytos vykdant veikl?, kuri apima PVM apmokestinamus sandorius.

27 Tokiomis aplinkyb?mis *Supremo Tribunal Administrativo* (Vyriausiasis administracinis teismas) nutar? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar ieškov?s [*Sonaecom*] atlikta PVM, kur? ji sumok?jo už konsultavimo paslaugas, susijusias su rinkos tyrimu, atliktu siekiant ?sigyti kapitalo dali?, bet šiam ?sigijimui ne?vykus, atskaita atitinka PVM atskaitos taisykles, nustatytas [Šeštojoje direktyvoje], konkrečiai 4 straipsnio 1 ir 2 dalyse ir 17 straipsnio 1, 2 ir 5 dalyse?

2. Ar ieškov?s [*Sonaecom*] atlikta PVM, kur? ji sumok?jo už [*BCP Investimento*] sumok?tus komisinius už obligacij? emisijos, tariai skirtos integruoti ? ieškov?s susijusi? ?moni? finansavimo strukt?r?, organizavim? ir sudarym?, kuri?, ne?vykdyt? šios investicij?, galiausiai vis? panaudojo *Sonae SGPS* (grup?s patronuojan?ioji bendrov?), atskaita atitinka PVM atskaitos taisykles, nustatytas [Šeštojoje direktyvoje], konkrečiai 4 straipsnio 1 ir 2 dalyse ir 17 straipsnio 1, 2 ir 5 dalyse?“

D?l prejudicini? klausim?

D?l pirmojo klausimo

28 Pirmuoju prejudiciniu klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas Teisingumo Teismo iš esm?s siekia sužinoti, ar Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 1 ir 2 dalis bei 17 straipsnio 1, 2 ir 5 dalis reikia aiškinti taip, kad kontroliuojan?iajai bendrovei, kuri nuolat dalyvauja

valdant savo patronuojamąsias bendroves, leidžiama atskaityti pirkimo PVM, sumokėtą įsigyjant konsultavimo paslaugas, susijusias su rinkos tyrimu, atliktu siekiant įsigyti kitos bendrovės kapitalo dalį, kai šis įsigijimas galiausiai nevyko.

29 Pirmiausia primintina, kad 2007 m. sausio 1 d. įsigaliojusi PVM direktyva panaikino Šeštąją direktyvą, be esminių pakeitimų, palyginti su ja. Kadangi reikšmingos PVM direktyvos nuostatos turi iš esmės tapačią prasmę kaip ir reikšmingos Šeštosios direktyvos nuostatos, su PVM direktyva susijusi Teisingumo Teismo jurisprudencija taip pat taikoma Šeštajai direktyvai (pagal analogiją žr. 2019 m. liepos 3 d. Sprendimo *The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge*, C-316/18, EU:C:2019:559, 17 punktą).

30 Šiuo klausimu, pirma, reikia priminti, kad pagal suformuotą jurisprudenciją bendrovė, kurios vienintelis tikslas – įsigyti kitą bendrovės kapitalo dalį ir tiesiogiai ar netiesiogiai nedalyvauti valdant šias bendroves, nėra PVM apmokestinamasis asmuo, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 4 straipsnį, ir ji neturi teisės atskaitą pagal šios direktyvos 17 straipsnį. Iš tiesų vien paprastas bendrovės akcijų įsigijimas ir turėjimas savaime nelaikomas ekonomine veikla, kaip tai suprantama pagal Šeštąją direktyvą, suteikiantis apmokestinamojo asmens statusą, nes paprastas finansinis dalyvavimas kitose įmonėse nėra turto naudojimas siekiant gauti nuolatinių pajamų. Iš tiesų dėl šio kapitalo dalies turėjimo galimų dividendų gavimų lemia vien turto nuosavybės turėjimas (2018 m. liepos 5 d. Sprendimo *Marle Participations*, C-320/17, EU:C:2018:537, 27 ir 28 punktai ir 2018 m. spalio 17 d. Sprendimo *Ryanair*, C-249/17, EU:C:2018:834, 16 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

31 Kitaip yra tada, kai turint kapitalo dalį kartu tiesiogiai ar netiesiogiai dalyvaujama valdant bendroves, kurių kapitalo dalį turima, jei tai susiję su sandoriais, kurie apmokestinami PVM, kaip administraciniai, finansiniai, komerciniai ir techniniai paslaugų teikimas, nepažeidžiant asmens, dalyvaujančio valdant kapitalą, teisių, kurias jis turi kaip akcininkas ar dalininkas (2018 m. liepos 5 d. Sprendimo *Marle Participations*, C-320/17, EU:C:2018:537, 29 punktas ir 2018 m. spalio 17 d. Sprendimo *Ryanair*, C-249/17, EU:C:2018:834, 17 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

32 Kaip savo išvados 30 punkte pažymėjo generalinis advokatas, mišri veikla vykdomi kontroliuojantys bendrovė yra bendrovė, kuri, be savo ne ekonominės kontroliavimo veiklos, kuri sudaro kitą bendrovės kapitalo dalį turėjimą ir kuri neapmokestinama PVM, taip pat vykdo ir ekonominę veiklą. Pagal jurisprudenciją mišri veikla vykdomi kontroliuojantys bendrovė, kuri ne tik turi bendrovės akcijų, bet ir teikia kai kurioms iš šių bendrovių PVM apmokestinamas paslaugas už atlygą, atitinkamai yra ir apmokestinamasis asmuo, turintis teisę – tiesa, tik proporcingai – į pirkimo mokesčio atskaitą (šiuo klausimu žr. 2001 m. rugsėjo 27 d. Sprendimo *Cibo Participations*, C-16/00, EU:C:2001:495, 22 punktą ir 2008 m. kovo 13 d. Sprendimo *Securenta*, C-437/06, EU:C:2008:166, 31 punktą).

33 Be to, kadangi ekonominę veiklą, kaip ji suprantama pagal Šeštąją direktyvą, gali sudaryti keli vienas po kito einantys veiksmai, parengiamąją veiklą jau reikia priskirti prie ekonominės veiklos. Taigi bet kuris asmuo, kuris ketina pradėti savarankišką ekonominę veiklą, o tai patvirtina objektyvūs rodymai, ir šiuo tikslu patiria pirmąjį investavimo išlaidų, turi būti laikomas apmokestinamuoju asmeniu (2018 m. spalio 17 d. Sprendimo *Ryanair*, C-249/17, EU:C:2018:834, 18 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

34 Iš to matyti, kad bendrovė, kuri vykdo parengiamuosius veiksmus, susijusius su projektu įsigyti kitos bendrovės akcijų ketinant užsiimti ekonomine veikla, kuri sudaro dalyvavimą į valdant, t. y. valdymo paslaugų, apmokestinamą PVM, teikimas, turi būti laikoma apmokestinamuoju asmeniu, kaip tai suprantama pagal Šeštąją direktyvą (šiuo klausimu žr. 2018 m. spalio 17 d. Sprendimo *Ryanair*, C-249/17, EU:C:2018:834, 19 punktą).

35 Šiuo atveju iš Teisingumo Teismo turimos bylos medžiagos matyti, kad *Sonaecom* numatė teikti PVM apmokestinamas valdymo paslaugas *Cabovisão*, kurios kapitalo dali? ji norėjo pasigyti, ir vykdyti ekonominę veiklą, kaip ji suprantama pagal Šeštąją direktyvą. Todėl šiuo aspektu *Sonaecom*, kaip mišri? veiklą vykdanči? kontroliuojančioji bendrovė, iš principo turi būti laikoma apmokestinamuoju asmeniu, kaip tai suprantama pagal Šeštąją direktyvą, o tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

36 Antra, kalbant apie teisę atskaitai, iš Šeštosios direktyvos 17 straipsnio matyti, kad tiek, kiek apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks, kai pasigysa prekė ar paslaugą, tas prekes ar paslaugas naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, jis turi teisę atskaityti PVM, mokėtiną arba sumokėtą už minėtą prekę ar paslaugą. Pagal šios direktyvos 10 straipsnio 2 dalies pirmą pastraipą ir 17 straipsnį teisę atskaitai atsiranda tada, kai mokėstis tampa apskaituotinas, t. y. kai prekės patiekiamos ar paslaugos suteikiamos (2018 m. spalio 17 d. Sprendimo *Ryanair*, C-249/17, EU:C:2018:834, 21 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).

37 Šeštosios direktyvos 17 ir paskesniuose straipsniuose numatyta teisę atskaitai yra sudedamoji PVM sistemos dalis ir iš principo negali būti ribojama. Ji nedelsiant taikoma visiems mokesčiams, sumokėtiems sudarant pirkimo sandorius (2018 m. spalio 17 d. Sprendimo *Ryanair*, C-249/17, EU:C:2018:834, 22 punktą ir nurodyta jurisprudencija).

38 Iš tiesų atskaitos sistemos tikslas yra visiškai atleisti verslininkus nuo PVM naštos, mokėtiną arba sumokėtą vykdančiam ekonominei veiklai. Taip bendra PVM sistema užtikrinamas bet kokios ekonominės veiklos apmokestinimo neutralumas neatsižvelgiant į jos tikslą ar rezultatą, jeigu pati ši veikla iš esmės apmokestinama PVM (2018 m. spalio 17 d. Sprendimo *Ryanair*, C-249/17, EU:C:2018:834, 23 punktą ir nurodyta jurisprudencija).

39 Pagal verslo apmokestinimo PVM neutralumo principą pirmosios išlaidos investicijoms, patirtos ekonominei veiklos tikslais, turi būti laikomos ekonomine veikla ir šiam principui prieštarauti, jei būtų laikoma, jog ši veikla pradedama tik tada, kai atsiranda apmokestinamųjų pajamų. Bet koks kitoks aiškinimas reikštų, kad vykdydamas ekonominę veiklą kiekvienas subjektas patirtą PVM naštą nesuteikiant jam galimybės ją atskaityti ir būtų savavališkai diferencijuojamos investicijų išlaidos, patirtos verslo poreikiams, pagal jų susidarymo laiką, t. y. jos patirtos prieš vykdančią veiklą ar ją vykdančią (2018 m. spalio 17 d. Sprendimo *Ryanair*, C-249/17, EU:C:2018:834, 24 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).

40 Be to, gyta teisę atskaitai išlieka, net jei vėliau planuojama ekonominė veikla nebuvo vykdyta ir dėl to nebuvo sudaryti apmokestinamieji sandoriai arba apmokestinamasis asmuo negalėjo naudoti prekės ar paslaugų, dėl kurių buvo atlikta atskaita, apmokestinamiesiems sandoriams nevykus dėl nuo jo valios nepriklausančių aplinkybių. Aiškinant kitaip, būtų pažeistas PVM neutralumo principas, kiek tai susiję su žmonės mokesčių našta. Dėl to, mokesčių tikslais vertinant tą pačią investicijų veiklą, atsirastų nepagrįstas skirtumas tarp jau apmokestinamųjų sandorių vykdančių žmonių ir kitų žmonių, kurios investuodamos dar tik siekia užsiimti apmokestinamąja veikla, dėl kurios būtų sudaryta apmokestinamųjų sandorių. Be to, atsirastų savavališkas skirtumas tarp šių žmonių, nes galutinis atskaitos pripažinimas priklausytų nuo klausimo, ar tokios investicijos baigiasi apmokestinamaisiais sandoriais, ar ne (2018 m. spalio 17 d. Sprendimo *Ryanair*, C-249/17, EU:C:2018:834, 25 punktą ir nurodyta jurisprudencija).

41 Be to, pagal suformuotą jurisprudenciją tiesioginio ir nedelsiant atsirandančio ryšio egzistavimas tarp konkretaus pirkimo sandorio ir vieno arba kelių pardavimo sandorių, suteikiančių teisę atskaitai, yra iš esmės būtinąs, kad apmokestinamajam asmeniui būtų pripažinta teisę atskaitai pirkimo PVM atskaitai ir nustatyta tokios teisės apimtis. Teisę prekė ar paslaugą pirkimo PVM atskaitai atsiranda tik tada, kai ji pasigijimo išlaidos buvo trauktos apmokestinamųjų pardavimo

sandori?, kurie suteikia teis? ? atskait?, kain? (2018 m. spalio 17 d. Sprendimo *Ryanair*, C?249/17, EU:C:2018:834, 26 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

42 Vis d?lto teis? ? atskait? taip pat suteikiama apmokestinamajam asmeniui, net jei n?ra tiesioginio ir nedelsiant atsirandan?io ry?io tarp konkretaus pirkimo sandorio ir vieno ar keli? pardavimo sandori?, suteikian?i? teis? ? atskait?, jei atitinkamos i?laidos u? paslaugas sudaro dal? jo bendr?j? i?laid? ir yra sudedamoji jo tiekiam? prek? ar teikiam? paslaug? kainos dalis. Tod?l i? ties? tokios i?laidos turi tiesiogin? ir nedelsiant atsirandant? ry? su apmokestinamojo asmens ekonomine veikla (2018 m. spalio 17 d. Sprendimo *Ryanair*, C?249/17, EU:C:2018:834, 27 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

43 Teisingumo Teismas nusprend?, kad i?laidos, susijusios su patronuojam?j? bendrovi? kapitalo dali? ?sigijimu, kuri? patiria kontroliuojan?ioji bendrov?, dalyvaujanti valdant ?ias patronuojam?sias bendroves ir taip vykdan?i ekonomin? veikl?, turi b?ti laikomos jos bendr?j? i?laid? dalimi, o u? jas sumok?tas PVM i? esm?s turi b?ti visas atskaitytas, nebent kai kurie ekonominiai pardavimo sandoriai yra atleisti nuo PVM pagal ?ešt?j? direktyv? ir tokiu atveju teis? ? atskait? galima tik pagal ?ios direktyvos 17 straipsnio 5 dalyje nustatyt? tvark? (2015 m. liepos 16 d. Sprendimo *Larentia + Minerva ir Marenave Schiffahrt*, C?108/14 ir C?109/14, EU:C:2015:496, 33 punktas).

44 Nagrin?jamu atveju i? Teisingumo Teismo turimos bylos med?žiagos matyti, kad pagrindin?je byloje nagrin?jamos konsultavimo paslaugos buvo ?sigytos d?l *Sonaecom* numatyto bendrov?s kapitalo dali? ?sigijimo ir kad *Sonaecom* ketino ?ios bendrov?s naudai vykdyti ekonomin? veikl?, kuri? sudaro PVM apmokestinam? valdymo paslaug? teikimas, o tai turi patikrinti pra?ym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas.

45 Taigi, kadangi pagal Teisingumo Teismo jurisprudencij? i?laidos, susijusios su min?tomis konsultavimo paslaugomis, sudaro dal? *Sonaecom* bendr?j? i?laid?, susijusi? su ekonomine veikla, kuri? ji vykdo kaip mi?ri? veikl? vykdan?i kontroliuojan?ioji bendrov?, ?i bendrov? i? esm?s turi teis? atskaityti vis? u? ?ias paslaugas sumok?t? PVM.

46 Be to, kaip priminta ?io sprendimo 40 punkte, tai, kad galiausiai sandoris nebuvo ?gyvendintas, neturi ?takos ?gytai teisei ? PVM atskait?.

47 Vis d?lto reikia patikslinti, kad tuo atveju, jei paaišk?t?, jog ie?kov? pagrindin?je byloje PVM apmokestinamas paslaugas, b?dingas savo ekonominei veiklai, teik? tik daliai savo patronuojam?j? bendrovi?, o tai turi patikrinti nacionalinis teismas, nuo bendr?j? i?laid? sumok?tas PVM gal?t? b?ti atskaitytas tik proporcingai ie?kov?s pagrindin?je byloje, kaip apmokestinamojo asmens, ekonominei veiklai b?dingoms paslaugoms, taikant b?d?, kur? turi nustatyti valstyb?s nar?s (?!uo klausimu ?r. 2018 m. liepos 5 d. Sprendimo *Marle Participations*, C?320/17, EU:C:2018:537, 37 punkt?).

48 ?iuo klausimu primintina, kad valstyb?s nar?s, naudodamosi savo diskrecija, turi atsi?velgti ? ?e?tosios direktyvos tiksl? ir strukt?r? ir numatyti skai?iavimo b?d?, kuris objektyviai atspind?t? real? pirkimo i?laid? priskyrim? prie ekonomin?s ir neekonomin?s veiklos (?!uo klausimu ?r. 2018 m. liepos 5 d. Sprendimo *Marle Participations*, C?320/17, EU:C:2018:537, 37 punkt? ir nurodyt? jurisprudencij?).

49 Atsi?velgiant ? visa tai, kas i?d?styta, ? pirm?j? prejudicin? klausim? reikia atsakyti, kad ?e?tosios direktyvos 4 straipsnio 1 ir 2 dalys bei 17 straipsnio 1, 2 ir 5 dalys turi b?ti ai?kinamos taip, kad mi?ri? veikl? vykdan?i kontroliuojan?ioji bendrov?, kuri nuolat dalyvauja valdant savo patronuojam?sias bendroves, turi teis? atskaityti pirkimo PVM, sumok?t? ?sigyjant konsultavimo paslaugas, susijusias su rinkos tyrimu, atliktu siekiant ?sigyti kitos bendrov?s kapitalo dali?,

įskaitant atvejį, kai galiausiai šis įsigijimas neįvyko.

D?I antrojo klausimo

50 Antruoju prejudiciniu klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas Teisingumo Teismo iš esm?s siekia sužinoti, ar Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 1 ir 2 dalys bei 17 straipsnio 1, 2 ir 5 dalys turi būti aiškinamos taip, kad mišri? veikl? vykdan?i kontroluojan?ioji bendrov?, kuri nuolat dalyvauja valdant savo patronuojam?ias bendroves, gali atskaityti pirkimo PVM už kredito įstaigai sumok?tus komisinius, susijusius su obligacij? emisijos, skirtos investicijoms konkre?iame sektoriuje, organizavim? ir sudarym?, kai galiausiai šios investicijos neįvyko, o vykdan?i emisij? gautas kapitalas buvo visas pervestas grup?s patronuojan?iajai bendrovei kaip paskola.

51 Norint atsakyti į šį klausim? reikia nustatyti, ar pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsn?, siekiant atskaityti už paslaugas sumok?t? pirkimo PVM, reikia atsižvelgti į numatom? apmokestinamojo asmens šio paslaug? panaudojim?, ar faktin? į panaudojim?.

52 Šiuo klausimu Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies a punkte numatyta, kad apmokestinamasis asmuo turi teis? atskaityti pirkimo mokest?, jeigu prek?s ir paslaugos „naudojamos“ apmokestinamiesiems sandoriams.

53 Taigi, kaip savo išvados 54 punkte pažym?jo generalin? advokat?, iš šios nuostatos formuluot?s matyti, kad teis? atskaityti pirkimo mokest? paremta poži?riu, kuris visiškai grindžiamas apmokestinamojo asmens įsigyt? prekį ir paslaug? faktiniu naudojimu.

54 Šios nuostatos konteksto ir jos tikslo bei Šeštosios direktyvos tikslo analiz? patvirtina šis pažodin? aiškinim?.

55 Kalbant apie Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies a punkto kontekst?, reikia pažym?ti, kad d?I galimyb?s atskaityti už mišrios paskirties prekes sumok?t? pirkimo mokest? šios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies tre?ios pastraipos a–d punktuose išvardyti įvair?s korekciniai rodikliai, kuriuos valstyb?s nar?s gali nustatyti, be kita ko, siekdamos taikyti tikslesnes atskaitos proporcijos apskai?iavimo taisyklės, nei numatytosios min?tos direktyvos 19 straipsnio 1 dalies antroje pastraipoje, atsižvelgiant į konkre?ias atitinkamo apmokestinamojo asmens veiklos charakteristikas.

56 Šiuo klausimu, kaip savo išvados 55 punkte nurod? generalin? advokat?, valstyb?s nar?s gali numatyti kitus apskai?iavimo būdus nei Šeštojoje direktyvoje numatytasis paskirstymo pagal apyvart? kriterijus, jei pasirinktas metodas užtikrina tikslesn? rezultat? (šiuo klausimu žr. 2012 m. lapkri?io 8 d. Sprendimo *BLC Baumarkt*, C?511/10, EU:C:2012:689, 23–26 punktus ir 2016 m. birželio 9 d. Sprendimo *Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft*, C?332/14, EU:C:2016:417, 33 punkt?).

57 Be to, iš Šeštosios direktyvos 20 straipsnio 6 dalies, susijusios su pirkimo mokes?io atskaitos tikslinimu, matyti, kad, kaip savo išvados 55 punkte nurod? generalin? advokat?, ši atskaita turi būti galiausiai koreguojama kuo tiksliau atsižvelgiant į faktin? panaudojim?, kad nebūt? gauta „nepagrįstos naudos“ ar nebūt? padaryta „nepateisinamos žalos“.

58 Taigi ne tik iš 17 straipsnio 2 dalies a punkto, bet ir iš kit? Šeštosios direktyvos nuostat? matyti, kad ji pagrįsta logika, pagal kuri? apmokestinamojo asmens sumok?to pirkimo mokes?io atskaita turi kuo tiksliau atitikti jo įsigyt? prekį ir paslaug? faktin? naudojimą.

59 Vadinas, faktinis prekų ir paslaugų naudojimas yra svarbesnis už pirminį ketinimą.

60 Dėl Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies a punkto ir viso šios direktyvos tikslo reikia pažymėti, kad požiūris, pagal kurį teisė į pirkimo PVM atskaitą būtų pagrįsta tik apmokestinamojo asmens ketinimais, susijusiais su įsigyti prekų ir paslaugų naudojimu, o ne faktiniu jų naudojimu, galėtų pakenkti pačiam PVM sistemos veikimui.

61 Iš tiesų, kaip buvo priminta šio sprendimo 38 punkte, atskaitos tvarkos tikslas yra visiškai atleisti verslininką nuo vykdant bet kokią ekonominę veiklą mokėtino ar sumokėto PVM naštos. Todėl bendra PVM sistema užtikrina, kad bet kokie PVM apmokestinamai įkinei veiklai, neatsižvelgiant į jos tikslus ar rezultatą, tenka neutrali mokesčių našta, jeigu pati ši veikla iš esmės apmokestinama PVM (1985 m. vasario 14 d. Sprendimo *Rompelman*, 268/83, EU:C:1985:74, 19 punktas ir 2018 m. vasario 28 d. Sprendimo *Imofloresmira – Investimentos Imobiliários*, C-672/16, EU:C:2018:134, 38 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

62 Siekiant išvengti konkurencijos iškraipymo, pagal mokesčių neutralumo principą, be kita ko, draudžiama, kad realiai tokia pačia veikla užsiimantys tokio subjektai apmokestinant PVM būtų vertinami skirtingai (šiuo klausimu žr. 2002 m. rugsėjo 10 d. Sprendimo *Kügler*, C-141/00, EU:C:2002:473, 30 punktą ir nurodytą jurisprudenciją).

63 Taigi šio principo įgyvendinimas reiškia, viena vertus, kad visi apmokestinamieji asmenys, kurie tuo pačiu mokestiniu laikotarpiu vykdo apmokestinamuosius sandorius, turi teisę į pirkimo PVM atskaitą, bet jis taip pat reiškia, kad *a contrario* tie, kurie vykdo panašius, tačiau neapmokestinamus PVM sandorius, tokios teisės neturi.

64 Šiomis aplinkybomis Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 ir 3 dalyse numatyta, kad apmokestinamasis asmuo turi teisę atskaityti pirkimo mokestį tik už prekes ir paslaugas, susijusias su PVM apmokestinamais pardavimo sandoriais. Vis dėlto, kai apmokestinamojo asmens įsigytos prekės ar paslaugos turi ryšį su neapmokestinamais PVM arba į PVM taikymo sritį nepatenkančiais sandoriais, negali būti nei renkamas pardavimo mokestis, nei atskaitomas pirkimo mokestis (šiuo klausimu žr. 2017 m. rugsėjo 14 d. Sprendimo *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, C-132/16, EU:C:2017:683, 30 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

65 Kaip savo išvados 58 punkte pažymėjo generalinis advokatas, teisė į pirkimo mokesčio atskaitą, kuri grindžiama tik ankstesniu apmokestinamojo asmens ketinimu vykdyti PVM apmokestinamus sandorius ir kuria neatsižvelgiama į sandorį, kuriuos jis faktiškai vykdo, pobūdį, suteikia jam konkurencinį pranašumą, palyginti su kitomis panašius sandorius vykdančiomis įmonėmis, o tai prieštarauja mokesčių neutralumo principui.

66 Taigi pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnį, siekiant atskaityti už paslaugas sumokėtą pirkimo PVM, reikia atsižvelgti į faktinį apmokestinamojo asmens įsigyti prekių ir paslaugų naudojimą, o ne į jo numatytą naudojimą.

67 Nagrinėjamo atveju, kaip priminta šio sprendimo 17 ir 18 punktuose, iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad 2005 m. ieškovų pagrindinėje byloje sumokėto PVM už *BCP Investimento* sumokėtus komisinius, susijusius su 150 milijonų eurų vertės obligacijų emisijos, skirtos finansuoti investicijoms į „triple play“ sektorių, organizavimu ir sudarymu. Vis dėlto, kadangi šie investiciniai projektai nebuvo įgyvendinti, ieškovų pagrindinėje byloje vėliau nusprendė šį sumą pervesti patronuojanti bendrovei *Sonae SGPS* kaip paskolą.

68 Kadangi šis paskolos sandoris, kuris reiškia faktinį ieškovų pagrindinėje byloje įgytą paslaugų panaudojimą, yra vienas iš pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio d punktą

1 papunkt? neapmokestinam? sandori?, pagal šios direktyvos 17 straipsn? šiai bendrovei negali b?ti leidžiama iš mokes?io, kur? ji turi sumok?ti, atskaityti pirkimo PVM, sumok?t? už *BCP Investimento* sumok?tus komisinius.

69 Vis d?lto, kaip buvo priminta šio sprendimo 17 punkte, remiantis *Sonaecom* per pos?d? pateikta informacija, ji planavo panaudoti paskolos b?du gaut? kapital? *Cabovisão* kapitalo dalims ?sigyti ir investuoti ? nauj?j? „triple play“ veiklos segment?, o ne suteikti savo patronuojamoms bendrov?ms l?š?, leidžian?i? joms investuoti šiame sektoriuje, kaip tai matyti iš nutarties d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim?. Vis d?lto, net jei ši aplinkyb? pasitvirtint?, ji netur?t? ?takos šio sprendimo 68 punkte padarytai išvadai, nes susijusi ne su faktiniu ieškov?s pagrindin?je byloje ?gyt? paslaug? naudojimu, o tik su iš pradži? jos numatytuoju.

70 Šios išvados taip pat negali paneigti ieškov?s pagrindin?je byloje argumentas, kad, nors n?ra jokio tiesioginio ryšio tarp obligacij? emisijos išlaid? ir pardavimo apmokestinamojo sandorio, šias išlaidas galima atskaityti kaip bendras ?mon?s išlaidas.

71 Iš ties?, kaip savo išvados 64 punkte pažym?jo generalin? advokat?, egzistuoja tiesioginis ir nedelsiant atsirandantis ryšys tarp ieškov?s pagrindin?je byloje ?sigyt? paslaug? ir neapmokestinamo pardavimo sandorio, t. y. paskolos suteikimo jos patronuojan?iajai bendrovei.

72 Atsižvelgiant ? tai, kas išd?styta, ? antr?j? klausim? reikia atsakyti, kad Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 1 ir 2 dalys bei 17 straipsnio 1, 2 ir 5 dalys turi b?ti aiškinamos taip, kad mišri? veikl? vykdan?i kontroluojan?ioji bendrov?, kuri nuolat dalyvauja valdant savo patronuojam?sias bendroves, neturi teis?s atskaityti pirkimo PVM už kredito ?staigai sumok?tus komisinius, susijusius su obligacij? emisijos, skirtos investicijoms konkre?iame sektoriuje, organizavim? ir sudarym?, kai galiausiai šios investicijos ne?vyko, o vykdan? ši? emisij? gautas kapitalas buvo visas pervestas grup?s patronuojan?iajai bendrovei kaip paskola.

D?l bylin?jimosi išlaid?

73 Kadangi šis procesas pagrindin?s bylos šalims yra vienas iš etap? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo nagrin?jamoje byloje, bylin?jimosi išlaid? klausim? turi spr?sti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastab? pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyr? min?tos šalys, n?ra atlygintinos.

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

1. **1977 m. geguž?s 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB d?l valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo – Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema: vienodas vertinimo pagrindas** 4 straipsnio 1 ir 2 dalys bei 17 straipsnio 1, 2 ir 5 dalys turi b?ti aiškinamos taip, kad mišri? veikl? vykdan?i kontroluojan?ioji bendrov?, kuri nuolat dalyvauja valdant savo patronuojam?sias bendroves, turi teis? atskaityti pirkimo prid?tin?s vert?s mokest?, sumok?t? ?sigyjant konsultavimo paslaugas, susijusias su rinkos tyrimu, atliktu siekiant ?sigyti kitos bendrov?s kapitalo dali?, ?skaitant atvej?, kai galiausiai šis ?sigijimas ne?vyko.

2. Šeštosios direktyvos 77/388 4 straipsnio 1 ir 2 dalys bei 17 straipsnio 1, 2 ir 5 dalys turi būti aiškinamos taip, kad mišrių veiklų vykdanči kontroliuojančioji bendrovė, kuri nuolat dalyvauja valdant savo patronuojamąsias bendroves, neturi teisės atskaityti pirkimo pridėtinės vertės mokesčio už kredito įstaigai sumokėtus komisinius, susijusius su obligacijų emisijos, skirtos investicijoms konkrečiame sektoriuje, organizavimu ir sudarymu, kai galiausiai šios investicijos nevyko, o šios emisijos būdu gautas kapitalas buvo visas pervestas grupės patronuojančiajai bendrovei kaip paskola.

Parašai.

* Proceso kalba: portugalų.