

Laikina versija

GENERALINIS ADVOKATAS

JULIANE KOKOTT IŠVADA,

pateikta 2020 m. gegužės 14 d.(1)

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 – Švoka „apmokestinamasis asmuo“ – Kontroliuojančioji bendrovė – Mišriji veiklų vykdanči kontroliuojančioji bendrovė – Pirkimo mokesčio atskaita – Konsultavimo paslaugų ir bendrovės obligacijų emisijos išlaidos siekiant įsigyti kitą bendrovę – Planuotų pardavimo sandorių keitimasis“

I. Dėvas

1. Teisingumo Teismas jau ne kartą nagrinėjo kontroliuojančiąją bendrovę teisė į pirkimo mokesčio atskaitą(2). Vis dėlto šis klausimas ir toliau kelia praktinį problemą. Visų pirma taip yra tais atvejais, kai kontroliuojančioji bendrovė tik valdo vieną bendrovę akcijas, o kitoms savo valdomoms bendrovėms teikia apmokestinamąsias paslaugas (vadinamoji mišriji veiklų vykdanči kontroliuojančioji bendrovė).

2. Nagrinėjamu atveju *Sonaecom SGPS, S.A.* (toliau – *Sonaecom*) ketino įsigyti įmonės akcijų ir vėliau teikti jai apmokestinamąsias paslaugas. Rengdamasi šiam sandoriui ji naudojos konsultavimo ir įmonės obligacijų emisijos paslaugomis. *Sonaecom* pateikė prašymą leisti atitinkamai atskaityti pirkimo mokestį. 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 faktinė pasikeitusi veikla turės pirkimo mokesčio atskaitai.

II. Teisinis pagrindas

A. Sąjungos teis?

4. Šio prašymo priimti prejudicin? sprendim? Sąjungos teis?s pagrindas – Direktyva 77/388/EEB (toliau – Šeštoji direktyva)(3), kuri dabar yra panaikinta Direktyva 2006/112/EB (toliau – PVM direktyva)(4). Bylai reikšming? abiej? direktyv? nuostat? turinys iš esm?s tapatus.

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

6. Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 1 dalyje (dabar – PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalies pirma pastraipa) apibr?žiama s?voka „apmokestinamasis asmuo“:

„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.“

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 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 dėl paskolos, taip pat suteiktos paskolos prieži?r?, kai j? vykdo paskol? suteik?s asmuo.“

8. Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 1 dalyje ir 2 dalies a punkte (dabar – PVM direktyvos 167 straipsnis ir 168 straipsnio a punktas) reglamentuojamas teis?s ? atskait? atsiradimas ir apimtis:

„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?, apskai?iuot? ar sumok?t? už kito apmokestinamojo asmens jam patiektas prekes ir suteiktas paslaugas.“

B. Portugalijos teis?s aktai

9. *Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado* (Portugalijos prid?tin?s vert?s mokes?io kodeksas) 9 straipsnio 28 dalies a punkte byloje nagrin?jamu 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 suteikusių asmenų vykdomas jų administravimas ir valdymas.“

III. Faktinių aplinkybės ir pagrindinė byla

10. *Sonaecom* yra kontroliuojanti bendrovė, kuri įsigyja, turi ir valdo bendrovių akcijas ir gauna iš jų pajamų. Bendrovė taip pat valdo telekomunikacijų, žiniasklaidos, programinių rangos 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 atlygą.

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 naudojo dvi 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 išleisti 150 000 000 EUR vertės obligacijas, pavadintas „*Sonaecom* SGPS obligacijos 2005“, emisijos organizavimą, struktūrizavimą ir pardavimo garantijas. 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 patronuojančiai bendrovei *Sonae SGPS S.A.* kaip paskolą.

14. *Sonaecom* už 2005 m. atskaitą 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 Aduaneira* (Mokesčių ir muitų administravimo tarnyba, Portugalija) 2008 m. patikslino mokesčių ir nurodė sumokėti deklaruotus mokesčius kartu su kompensacinėmis 106 548,20 EUR dydžio palėkanomis, taigi, iš viso 1 088 675,77 EUR. Šį sprendimą *Autoridade Tributária e Aduaneira* 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 mokesčių 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 patronuojančiai bendrovei, o *Sonaecom* neįrodė nei kad šis kapitalas 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 jį pobūdį, priskirtini bent jau prie to 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, kurių 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 apeliant *Sonaecom SGPS* atskaitė mokestį, sumokėtą už konsultavimo paslaugas rinkos tyrimo klausimais, siekdama įsigyti akcijų ir šiam įsigijimui nevykus, 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 apeliant *Sonaecom SGPS* atskaitė mokestį, sumokėtą už BCP sumokėtą komisinių mokestį už obligacijomis padengtos paskolos, skirtos įsitraukti į apeliantės susijusių įmonių finansinių struktūrų, organizavimą ir struktūrizavimą, – mokestį, kuris, nevykdžius 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 įsigydamą bendrovę akcijų kontroliuojančioji bendrovė pagal suformuotą Teisingumo Teismo jurisprudenciją nevykdo ekonominės veiklos, kaip tai suprantama pagal PVM teisę(5). Kitaip yra tik tuo atveju, jei kontroliuojančioji bendrovė dalyvauja valdant įsigytą bendrovę(6). Vis dėlto prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nenustatė, kad *Sonaecom* ketino teikti apmokestinamąsias paslaugas *Cabovisão*, kurios akcijų ji norėjo įsigyti.

22. *Sonaecom* nurodė, kad įsigijusi akciją ketino teikti apmokestinamąsias paslaugas *Cabovisão*. Pasibaigus šiai procedūrai prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas gali nustatyti, ar buvo objektyvi tokiu ketinimo rodyma.

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

24. Atsakyti į šį klausimą galima remiantis Teisingumo Teismo jurisprudencija. Teisingumo Teismas byloje *Ryanair*(7) neseniai atsakė į klausimą, ar mišri veikla 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 nevykdo (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. **Mišri veikla vykdanči kontroliuojančioji bendrovė kaip apmokestinamasis asmuo**

25. Pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalį teisė 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 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 mokestį pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnį (dabar – PVM direktyvos 167 ir 168 straipsniai), jei vienintelis jos tikslas yra įsigyti kitų bendrovių akcijų tiesiogiai arba netiesiogiai nedalyvaujant valdant šias bendroves – nepažeidžiant teisių, kurias ji turi kaip akcininkę ar dalininką(8) (finansų kontroliuojančioji bendrovė).

27. Paprastas bendrovių akcijų įsigijimas ir jo turėjimas negali būti laikomas ekonomine veikla, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvą, dėl kurios akcijų įgijimas ar turėjimas būtų apmokestinamojo asmens statusas. 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(9).

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(10). Pavyzdžiai, kurių sąrašas nėra išsamus(11), pagal suformuotą jurisprudenciją yra kontroliuojančiosios bendrovės patronuojamosioms bendrovėms teikiamos administracinės, apskaitos, finansinės, komercinės, su informacinėmis technologijomis susijusios ir techninės paslaugos(12).

29. Tas pats taikytina tuo atveju, kai kontroliuojančioji bendrovė vykdo kitą ekonominę veiklą,

pavyzdžiui, nuomoja žemę ir pastatus tretiesiems asmenims ar savo patronuojamosioms bendrovėms(13). Tiesioginis, pastovus ir būtinasis kontroliuojančiosios bendrovės egzistuojančios apmokestinamos veiklos išplėtimas taip pat patenka į PVM taikymo sritį(14).

30. Tai taip pat taikoma mišriai veiklai vykdančiai kontroliuojančiai bendrovei. Mišriai veiklai vykdančiai kontroliuojančioji bendrovė yra bendrovė, vykdanči ir neekonominę kontroliuojančiosios bendrovės veiklą, kuri pasireiškia kitos bendrovės akcijų valdymu ir nėra apmokestinama PVM, ir ekonominę veiklą(15). Pagal jurisprudenciją mišriai veiklai vykdančiai kontroliuojančioji bendrovė, kuri ne tik valdo bendrovės akcijas, bet ir teikia kai kurioms iš šių bendrovė mokamas ir apmokestinamas paslaugas, atitinkamai yra ir apmokestinamasis asmuo(16), turintis teisę – tiesa, tik *pro rata* – atskaityti mokestį.

31. Bendrovei, kurios akcijų ketino įsigyti, technines ir valdymo paslaugas už atlygą planavusi teikti *Sonaecom* yra tokia mišriai veiklai vykdančiai 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* teisę atskaityti pirkimo mokestį už konsultavimo paslaugas iš esmės atsirado neatsižvelgiant į tai, kad ji galiausiai neįgijo *Cabovisão* akcijų.

33. Pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją teisę atskaityti pirkimo mokestį 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(17). 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(18).

35. Šiuo atveju iš esmės tas pats taikytina *Sonaecom*, kuri ketino teikti apmokestinamas 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(19). Be to, žmonės gali prašyti teisės į bendrąją išlaidą, kurios yra sudedamoji visų bendrovės produktų dalis, pirkimo mokesčio atskaitą(20).

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

39. Tai taip pat gali būti taikoma mišriai veiklai vykdančioms kontroliuojančiosioms bendrovėms. Bet kuriuo atveju tai taikoma, jei kontroliuojančioji bendrovė patiria išlaidų, susijusių su

patronuojamą? bendrovę, kurioms ji teikia arba ketina teikti apmokestinamąsias paslaugas, akcijų?sigijimu. Šiuo atžvilgiu ji vykdo ekonominę veiklą(22) ir turi teisę? pirkimo mokesčio atskaitą.

40. Nagrinėjamu atveju *Sonaecom* naudojo konsultavimo paslaugomis, kad?sigytų *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? pirkimo mokesčio atskaitą.

4. *Dėl atskaitos apimtys*

41. Nors prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nepateikė informacijos apie planuotą apmokestinamąją 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, kuri dar papildomai maždaug 770 000 EUR suma dėl obligacijų emisijos organizavimo. Ši PVM atskaitos apimtis ir mokestinė skolos neatitiktis būdinga daugumai kontroliuojančių? 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? savo vietas. Viena vertus, ši neatitiktis pasireiškia tik vertinant fragmentiškai, neatsižvelgus? aplinkybų, kad apmokestinamosios paslaugos teikiamos ne vienus metus. Kita vertus, PVM teisėje nenumatyta imperatyvus atskaitos sumos ir mokestinės skolos sumos santykis(23).

44. Pirkimo mokesčio atskaitos sumažinimas fiksuotu dydžiu remiantis neapmokestinamąja kontroliuojančiosios bendrovės veikla taip pat netaikomas, jei?sigyjant paslaugas patirtas išlaidas galima tiesiogiai priskirti prie tam tikrų apmokestinamųjų? pardavimo paslaugų. Sprendimu *Larentia + Minerva ir Marenave Schifffahrt*(24) 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 atlygą teikia paslaugas kontroliuojamoms bendrovėms, pasekmę (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(25), kad išvengtų galutinės PVM naštos grupei.

46. Priešingai, teisinės formos neutralumo principas, kurį Teisingumo Teismas taip pat pabrėžė PVM teisėje(26), patvirtina, kad dominuojanti kontroliuojančioji bendrovė turi teisę? 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?kio subjekto, todėl jis, kaip ir pastarasis, turi būti atleistas nuo šia veikla grindžiamo PVM, yra kitas klausimas,? kurį Teisingumo Teismas niekada aiškiai neatsakė neigiamai.

47. Teisinės formos neutralumo principas leidžia daryti išvadą, kad abiem atvejais bendrovės valdymo išlaidoms PVM neturi būti taikomas, jei pati bendrovė vykdo sandorius, suteikiančius

teis? ? atskait?: individualus ?kio subjektas vykdo tiesiogin? ekonomin? veikl?, o kontroliuojantis akcininkas netiesiogiai – per kontroliuojam? bendrov?. D?l šios priežasties n? vienas iš j? (individualus ?kio subjektas ar kontroliuojantis akcininkas) netur?t? b?ti ver?iamas sudaryti paslaug? teikimo už atlyg? sutar?i? su „savo“ bendrove, kad b?t? laikomas apmokestinamuoju asmeniu.

5. **Išvada**

48. Iš to matyti, kad mišri? veikl? vykdan?i kontroliuojan?ioji bendrov?, kaip antai *Sonaecom*, turi teis? atskaityti pagal Šeštosios direktyvos 17 ir 4 straipsnius vis? pirkimo mokest? nuo išlaid? ?sigyjant bendrov?s, kuriai ji ketino teikti apmokestinam?sias paslaugas, akcij?. Pastar?j? aplinkyb? turi nustatyti prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas. Teis? atskaityti pirkimo mokest? atsiranda ir tuo atveju, jei ?sigijimas galiausiai ne?vyko, ir taikoma neatsižvelgiant ? PVM sum?, kuri turi b?ti sumok?ta už planuojamas paslaugas.

B. **D?l pirkimo mokes?io atskaitymo nuo obligacij? emisijos išlaid? (antrasis prejudicinis klausimas)**

49. Antr?j? prejudicin? klausim? taip pat reikia performuluoti(27). Iš esm?s prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas siekia išsiaiškinti, ar mišri? veikl? vykdan?i kontroliuojan?ioji bendrov? pagal Šeštosios direktyvos 17 ir 4 straipsnius turi teis? atskaityti pirkimo mokest? nuo obligacijomis padengtos paskolos, skirtos bendrov?s, kuriai kontroliuojan?ioji bendrov? ketino teikti paslaugas už atlyg?, akcijoms ?sigyti, organizavimo ir strukt?rizavimo išlaid?. Konkre?iai kalbant, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas teiraujasi, kok? poveik? turi tai, kad bendrov?s akcij? nebuvo ?sigyta, o kontroliuojan?ioji bendrov? pritraukt? kapital? vietoj to suteik? grup?s patronuojan?iajai bendrovei kaip paskol?.

50. Šiuo tikslu reikia išnagrin?ti, ar *Sonaecom* pirkimo mokes?io atskaitai turi lemiam? reikšm? planuotas apmokestinamas ar faktinis neapmokestinamas pritraukto kapitalo panaudojimas (šiuo klausimu žr. 1 skirsn?). Toliau bus nagrin?jamas *Sonaecom* iškeltas klausimas, ar v?lesnis, kitu mokestiniu laikotarpiu vis d?lto ?vyk?s kapitalo „panaudojimas“ veikl? vykdan?ioms bendrov?ms turi kok? nors poveik? (šiuo klausimu žr. 2 skirsn?).

1. **D?l pirkimo mokes?io atskaitos nustatymo atsižvelgiant ? faktin? naudojimą**

51. Teis?s ? atskait? apimtis reglamentuojama Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies a punkte (dabar – PVM direktyvos 168 straipsnis). Pagal šį nuostat? apmokestinamasis asmuo turi teis? atskaityti pirkimo mokest?, jeigu prek?s ir paslaugos naudojamos jo apmokestinamiesiems sandoriams.

52. Nagrin?jamu atveju *Sonaecom* ketino panaudoti išleidžiant obligacijas pritraukt? kapital? *Cabovis?o* akcijoms ?sigyti. Taigi obligacij? emisijos išlaidos yra tiesiogiai ir nedelsiant atsirandan?iu ryšiu susijusios su akcij? ?sigijimu. Kaip jau min?ta(28), tai, kad planuojami sandoriai nebuvo ?vykdyti, neturi reikšm?s.

53. Vis d?lto, jei apmokestinamasis asmuo tuo pa?iu mokestiniu laikotarpiu faktiškai vykdo neapmokestinam?j? veikl? vietoj iš pradži? planuotos apmokestinamosios veiklos, kyla klausimas, ar tai neturi ?takos jau atliktai atskaitai. Galiausiai kalbama apie planuojamos ir realiai vykdomos veiklos santyk?, kiek tai susij? su pirkimo mokes?io atskaita. Mano nuomone, svarbiausias yra faktinis naudojimas, jei pirkimo sandor? galima susieti su konkre?iu faktiniu pardavimo sandoriu.

54. Pirmiausia tai matyti iš Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies a punkto (dabar – PVM direktyvos 168 straipsnis). Pagal šį nuostat? apmokestinamasis asmuo gali atskaityti pirkimo

mokest? tik tiek, kiek prek?s ir paslaugos *naudojamos* jo apmokestinamiesiems sandoriams. Taigi, teis? atskaityti pirkimo mokest? grindžiama poži?riu, kuris yra nukreiptas ? sandorius, didžiausi? reikšm? teikiant faktiniam panaudojimui.

55. Be to, Teisingumo Teismas d?l mišrios paskirties preki? pirkimo mokes?io paskirstymo yra nusprend?s, kad valstyb?s nar?s gali numatyti kitus apskai?iavimo metodus nei Šeštojoje direktyvoje ar PVM direktyvoje numatytasis paskirstymo pagal apyvert? kriterijus, jei pasirinktas metodas užtikrina tikslesn? rezultat?(29). Paskirstymas atsižvelgiant ? faktin? panaudojim? yra tiksliausias b?das nustatyti tikrov? atitinkan?i? pirkimo mokes?io atskait?, tod?l pirmenyb? turi b?ti teikiama b?tent tokiam, o ne vien apmokestinamojo asmens planuojamo – taigi, vis dar neaiškaus – panaudojimo kriterijui. Be to, iš atskaitos tikslinimo tvarkos (Šeštosios direktyvos 20 straipsnis arba dabar – PVM direktyvos 184 ir 185 straipsniai) matyti, kad pirmin? atskaita galiausiai koreguojama kuo tiksliau atsižvelgiant ? faktin? panaudojim?, kad neb?t? gauta „nepagr?stos naudos“ ar neb?t? padaryta „nepateisinamos žalos“ (žr. Šeštosios direktyvos 20 straipsnio 6 dal? arba PVM direktyvos 192 straipsn?).

56. Galiausiai Šeštosios direktyvos 17 straipsnio (dabar – PVM direktyvos 168 ir 169 straipsniai) vertinimas ir neutralumo principas taip pat patvirtina, kad pirmiausia reikia atsižvelgti ? faktin? panaudojim?, jei toks nustatytas. Pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 ir 3 dalis arba PVM direktyvos 168 ir 169 straipsnius pirkimo mokes?io atskaita siekiama atleisti apmokestinam?j? asmen? tik nuo tokios PVM naštos, kuri (paprastai(30)) yra susijusi su apmokestinamaisiais pardavimo sandoriais. Vis d?lto teis? atskaityti pirkimo mokest? nesuteikiama, jei tiesioginis ir nedelsiant atsirandantis ryšys sieja išlaidas su neapmokestinam?ja veikla(31).

57. Nagrin?jamu atveju *Sonaecom* suteik? paskol? grup?s patronuojan?iajai bendrovei. Paskol? suteikimas pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio d punkto 1 papunkt? neapmokestinamas PVM. Tai reiškia, kad teis? ? atskait? neatsiranda, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsn? (dabar – PVM direktyvos 167 ir paskesni straipsniai).

58. Be to, siekiant išvengti konkurencijos iškraipymo, pagal fiskalinio neutralumo princip?, be kita ko, draudžiama, kad tokia pa?ia veikla užsiimantys ?kio subjektai apmokestinant PVM b?t? vertinami skirtingai(32). Vis d?lto, jei abu apmokestinamieji asmenys per t? pat? mokestin? laikotarp? galiausiai vykdo tik neapmokestinamuosius sandorius, jie abu neturi teis?s atskaityti pirkimo mokes?io. Teis? atskaityti mokest? remiantis vien ankstesniu bendrov?s ketinimu vykdyti apmokestinamuosius sandorius suteikt? šiai bendrovei konkurencin? pranašum?. Tokia išvada ne tik sukelt? klausim?, kaip tinkamai patikrinti š? ketinim?, bet ir prieštaraut? Teisingumo Teismo poži?riui, pagal kur? apmokestinamojo sandorio vertinimas turi b?ti grindžiamas objektyviu sandorio pob?džiu, o ne subjektyviais ketinimais(33).

59. Sprendimuose *Sveda* ir *Iberdrola*(34) nepaneigiama, kad faktinis naudojimas yra viršesnis už planuojam? naudojim?. Šiuose sprendimuose leidžiama labai didel? mokes?io atskaita, nors atitinkamos išlaidos buvo glaudžiai susijusios su neatlygintinomis ? savivaldyb?s infrastrukt?r? orientuotomis paslaugomis (rekreacinis takas turizmui skatinti arba perpumpavimo stoties rekonstravimas siekiant prijungti planuotus pastatyti objektus).

60. Teisingumo Teismas, esant tokioms situacijoms, sprend? ne d?l faktinio neapmokestinamojo naudojimo viršenyb?s prieš planuojam? apmokestinam?j? naudojim?: sprendimai buvo susij? tik su pirkimo sandori? ir visos ekonomin?s apmokestinamojo asmens veiklos, kuri be nemokamai teikt? paslaug? b?t? buvusi ne?manoma, ryšiu(35). Vis d?lto šiuo atveju susiklost? kitokios aplinkyb?s.

61. Tai reiškia, kad faktinis naudojimas mokestiniu laikotarpiu, per kur? atsirado teis? atskaityti

pirkimo mokest?, turi viršenyb? prieš pirmin? ketinim?.

62. Šioje byloje negin?ijama, kad *Sonaecom* nepanaudojo kapitalo, kuris buvo pritrauktas išleidus obligacijas, iš pradži? numatytam ?sigijimui. Priešingai, nagrin?jamais 2005 metais *Sonaecom* perleido š? kapital? grup?s patronuojan?iajai bendrovei kaip neapmokestinam? paskol?. Tai pabr?žia ir Portugalija.

63. Negalima sutikti su *Sonaecom* argumentu, kad jos obligacij? emisijos išlaidos gali b?ti atskaitomos kaip bendrov?s bendrosios išlaidos. Šiuo klausimu *Sonaecom* mano, kad obligacijos buvo išleistos siekiant t?sti grup?s ekonomin? veikl?. Išleidus obligacijas pritraukt? kapital? ji tik perdav? „pasaugoti“ grup?s patronuojan?iajai bendrovei. V?liau kapitalas buvo gr?žintas *Sonaecom*, kad ji gal?t? ?sigyti kit? bendrov? akcij?.

64. Tiesa, ? apmokestinamojo asmens patirtas bendr?sias išlaidas gali b?ti atsižvelgiama tik nesant tiesioginio ir nedelsiant atsirandan?io ryšio tarp konkretaus pirkimo sandorio ir pardavimo sandori?, suteikian?i? teis? ? atskait?(36). Tik tuo atveju, jei pirkimo sandorio negalima priskirti prie jokio pardavimo sandorio, papildomai reikt? išnagrin?ti pirkimo sandorio ryš? su visa ekonomine bendrov?s veikla(37). Vis d?lto šiuo atveju egzistuoja tiesioginis ir nedelsiant atsirandantis ryšys su neapmokestinamuoju paskolos suteikimu, kuris nesuteikia teis?s ? atskait?.

65. Taigi galiausiai faktinis neapmokestinamasis mišri? veikl? vykdan?ios kontroliuojan?iosios bendrov?s pritraukto kapitalo perleidimas grup?s patronuojan?iajai bendrovei neleidžia atskaityti pirkimo mokes?io pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsn? (dabar – PVM direktyvos 168 ir 169 straipsniai) d?l kapitalo pritraukimo išlaid?. Tiesioginis ryšys su šia faktiškai suteikta neapmokestinama paskola yra viršesnis už pradin? ketinim? teikti apmokestinam?sias paslaugas už š? kapital? ?sigytinai patronuojamajai bendrovei.

2. D?l v?lesnio faktinio kapitalo panaudojimo

66. *Sonaecom* teigia, kad ji kapital? tik „saugojo“ grup?s patronuojan?iojoje bendrov?je ir v?lesniu mokestiniu laikotarpiu panaudojo j?, kaip ir planavo anks?iau, bendrovei? akcijoms ?sigyti. Tuo atveju, jei *Sonaecom* gaut? kapital? v?liau iš tikr?j? panaudojo apmokestinamosioms paslaugoms, b?t? galima svarstyti atskaitos tikslinim? pagal Šeštosios direktyvos 20 straipsn? (dabar – PVM direktyvos 184 ir paskesni straipsniai).

67. Tiesa, viena vertus, tai nekei?ia pirkimo mokes?io atskaitos nagrin?jamu atveju reikšmingu mokestiniu laikotarpiu. Galimas poveikis pasireikšt? tik pakeisto naudojimo mokestiniu laikotarpiu.

68. Kita vertus, Šeštosios direktyvos 20 straipsnyje (dabar – PVM direktyvos 184 ir paskesni straipsniai) nustatyta, kad pirmin? atskaita tikslinama tik tam tikromis s?lygomis. Taip yra vis? pirma tuo atveju, kai atskaitytoji suma yra mažesn? už sum?, ? kuri? apmokestinamasis asmuo tur?jo teis?. Atsižvelgiant ? neutralumo princip?, taip siekiama visiškai atleisti apmokestinam?j? asmen? nuo pirkimo mokes?io naštos, susijusios su ilgalaikiu turto naudojimu(38). Šeštojoje direktyvoje ir PVM direktyvoje šiuo tikslu vartojama s?voka „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⁽³⁹⁾. 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* naudojosi 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 vykdančios kontroliuojančiosios bendrovės, kaip antai *Sonaecom*, turi teisę atskaityti visų pirkimo mokestį nuo išlaidų įsigydama bendrovės, kuriai ji ketino teikti apmokestinamąsias paslaugas, akcijų. Pastarąją aplinkybę turi nustatyti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas. Teisę atskaityti pirkimo mokestį atsiranda ir tuo atveju, jei įsigijimas galiausiai nevyko, ir taikoma neatsižvelgiant į PVM sumą, kuri turi būti sumokėta už planuotas paslaugas.

2. Faktinis neapmokestinamas mišrią veiklą vykdančios kontroliuojančiosios bendrovės pritraukto kapitalo perleidimas grupės patronuojančiąjai 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.

1 Originalo kalba: vokiečių.

2 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).

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 dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1; klaidų ištaisymas 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).

- 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).
- 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 „kontroliuojamosios bendrovės dalyvavimas valdant savo patronuojamąją bendrovę“, veikia ginytina.
- 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 *Securita* (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).
- 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 *Ablessio* (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 rezoliucin? 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. rugs?jo 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. rugs?jo 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 rezoliucin? 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).

23 Žr. 2018 m. spalio 17 d. Sprendim? *Ryanair* (C-249/17, EU:C:2018:834, 23 punktas), 2015 m. spalio 22 d. Sprendim? *Sveda* (C-126/14, EU:C:2015:712, 17 punktas), 2013 m. kovo 14 d. Sprendim? *Ablessio* (C-527/11, EU:C:2013:168, 23 punktas) ir 1985 m. vasario 14 d. Sprendim? *Rompelman* (268/83, EU:C:1985:74, 19 punktas): bendra PVM sistema užtikrina bet kokios ekonomin?s veiklos apmokestinimo neutralum?, neatsižvelgiant ? jos tiksl? ar rezultat?, su s?lyga, kad pati ši veikla iš principo b?t? apmokestinama PVM.

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

25 ? š? klausim? jau atkreipiau d?mes? savo išvadoje byloje *Ryanair* (C-249/17, EU:C:2018:301, 28 punktas).

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

27 Žr. šios išvados 20 ir paskesnius punktus.

28 Šios išvados 32 ir paskesni punktai.

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 Išimties 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 *Securita* (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).

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).

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

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