

Pagaidu versija

ENERĢLADVOKĒTES

JULIANAS KOKOTES [*JULIANE KOKOTT*] SECINĀJUMI,

sniegti 2020. gada 14. maijā (1)

**Lieta C-42/19**

**Sonaecom SGPS SA**

pret

**Autoridade Tributária e Aduaneira**

(*Supremo Tribunal Administrativo* (Augstākā administratīvā tiesa, Portugāle) lūgums sniegt prejudiciālu nolikumu)

Lūgums sniegt prejudiciālu nolikumu – Kopējā pievienotās vērtības nodokļa sistēma – Direktīva 77/388/EEK – Nodokļu maksātāja jēdziens – Pārvaldītājsabiedrība – Jaukta pārvaldītājsabiedrība – Priekšnodokļa atskaitēšana – Konsultāciju pakalpojumu un uzņēmuma obligāciju emisijas izdevumi citas sabiedrības iegādei – Pilnā izejošo darījumu izmaiņas

## I. Ievads

1. Tiesa jau vairākkārt ir aplūkojusi pārvaldītājsabiedrību priekšnodokļa atskaitēšanas tiesības (2). Tomēr praksē tās turpina radīt grūtības. Tātad it īpaši ir tad, ja pārvaldītājsabiedrība noteiktas sabiedrību kapitāldaļas tikai pārvalda, bet citām tās turētājiem sabiedrība mēdz arī nodokli apliekamus pakalpojumus (tā dēvētā jauktā pārvaldītājsabiedrība).

2. Šajā lietā *Sonaecom SGPS, S.A.* (turpmāk tekstā – “*Sonaecom*”) vēlējās iegūt kapitāldaļas uzņēmumā un pēc tam sniegt tam ar nodokli apliekamus pakalpojumus. Sagatavojot darījumu, tā izmantoja konsultāciju pakalpojumus un uzņēmuma obligāciju emisijas pakalpojumus. *Sonaecom* lūdz tai atskaitīt atbilstošo priekšnodokli. Tomēr Portugāles nodokļu administrācija atteicās to darīt. Iemesls tam bija tostarp tas, ka *Sonaecom* neizdevās veikt ieguldījumu un tā vietā šajā nolūkā iegādāto kapitālu piešķir grupas mētesuzņēmumam kā no nodokļa atbrīvotu aizdevumu.

3. Šajā ziņā Tiesai it īpaši būs jāprecizē, kāda ir šo izmaiņu, kas notikušas laikā starp darbības plānošanu un faktisko darbību, ietekme uz priekšnodokļa atskaitēšanu.

## II. Atbilstošās tiesību normas

## A. Savienības tiesības

4. Līgumam sniegt prejudiciālu nolikumu piemērojamās Savienības tiesību normas ir Direktīva 77/388/EEK (turpmāk tekstā – “Sestā direktīva”) (3), kas pa šo laiku ir atcelta ar Direktīvu 2006/112/EK (turpmāk tekstā – “PVN direktīva”) (4). Šajā lietā noteicošo abu šo direktīvu normu saturs būtībā ir identisks.

5. Saskaņā ar Sestās direktīvas 2. panta pirmās daļas 1. punktu (tagad – PVN direktīvas 2. panta 1. punkta a)–c) apakšpunkts) pievienotās vērtības nodoklis (turpmāk tekstā – “PVN”) jāmaksā par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību attiecīgās valsts teritorijā veicis nodokļu maksātājs, kas kļūst rīkojas.

6. Sestās direktīvas 4. panta 1. punkts (tagad – PVN direktīvas 9. panta 1. punkta pirmā daļa) ir definēts nodokļa maksātāja jēdziens:

““Nodokļa maksātājs” nozīmē visas personas, kas patstāvīgi jebkurā vietā veic jebkuru 2. punktā norādītu saimniecisku darbību neatkarīgi no šīs darbības mērķa un rezultāta.”

7. Sestās direktīvas 13. panta B daļas d) punkta 1. apakšpunkts (tagad – PVN direktīvas 135. panta 1. punkta b) apakšpunkts) ir paredzēti atbrīvojumi no nodokļa valsts teritorijā:

“Ciktāl tas nav pretrunā ar citiem Kopienas noteikumiem, dalībvalstis atbrīvo tādā mērķā minētās darbības atbilstīgi noteikumiem, ko tās pieņem, lai nodrošinātu pareizu un godīgu šo atbrīvojumu piemērošanu un lai nepieautu nekādu nodokļu nemaksāšanu, apiešanu vai aunu pretīgu izmantošanu:

d) šādas darbības:

1. Kredīta piešķiršanu un kredīta starpniecību, kā arī kredīta pārvadi, ko veic persona, kura piešķir kredītu.”

8. Sestās direktīvas 17. panta 1. punkts un 2. punkta a) apakšpunkts (tagad – PVN direktīvas 167. pants un 168. panta a) punkts) ir reglamentēta atskaitēšanas tiesību izcelsme un darbības joma:

“1. Atskaitēšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitēmais nodoklis kļūst iekasājams.

2. Ja preces un pakalpojumus nodokļa maksātājs izmanto ar nodokli apliekamiem darījumiem, viņam ir tiesības atskaitēt no nodokļa, kurš viņam jāmaksā:

a) pievienotās vērtības nodokli, kas maksājams vai samaksāts par precēm vai pakalpojumiem, kurus viņam jau piegādājis vai sniedzis vai vēl piegādās vai sniegs cits nodokļa maksātājs.”

## B. Portugāles tiesības

9. *Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado* (Portugāles PVN kodeksa) 9. panta 28. punkta a) apakšpunkts, laikposmā, uz ko attiecas lieta, bija noteikts:

“No nodokļa ir atbrīvoti:

(28) šādi darījumi:

a) jebkāda veida kredīta piešķiršana un kredīta starpniecība, tostarp diskontēšanas un atkārtotas diskontēšanas darījumi, kā arī kredīta pārvadība, ko veic persona, kura piešķir

kred?tu.”

### III. Lietas apst?k?i un tiesved?ba pamatliet?

10. *Sonaecom* ir p?rvald?t?jsabiedr?ba, kas ieg?d?jas, tur un p?rvalda kapit?lda?as sabiedr?b?s un sa?em no t?m g?tos ien?kumus. Turkl?t t? p?rvalda uz??mumus, kas darbojas telekomunik?ciju, mediju, programmat?ras un sist?mu integr?cijas tirg?, un tos strat??iski koordin?. *Sonaecom* apgalvo, ka ir sa??musi atbilstošu atl?dz?bu par p?rvald?bas un strat??isk?s koordin?cijas pakalpojumiem, kas tiek piln?b? aplikti ar nodokli.

11. 2005. gad? *Sonaecom* v?l?j?s ieguld?t jaunaj? “Triple Play” dar?jumu sektor?, kur? bija apvienota audiovizu?l? izklaide, telefonija un internets. Šaj? nol?k? *Sonaecom* izmantoja, pirmk?rt, divu uz??mumu pakalpojumu, kuri veica izp?ti tirg? saist?b? ar *Sonaecom* iesp?jamo telekomunik?ciju operatora *Cabovis?o* da?u ieg?di. Par šiem pakalpojumiem bija j?maks? PVN 212 627,56 EUR apm?r?.

12. Otrk?rt, *Sonaecom* samaks?ja invest?ciju bankai ar nodokli apliekamu komisijas maksu par priv?to oblig?ciju emisijas ar nosaukumu “*Sonaecom*?SGPS?2005 aizdevumi” 150 000 000 EUR apm?r? organiz?šanu, noform?šanu un garant?šanu. Par šiem pakalpojumiem bija j?maks? PVN 769 500,00 EUR apm?r?. Saska?? ar *Sonaecom* sniegtaj?m zi??m t? ar š?d? veid? ieg?to kapit?lu v?l?j?s ieg?d?ties *Cabovis?o* kapit?lda?as un p?c tam sniegt šai sabiedr?bai ar PVN apliekamus pakalpojumus tehnisk?s pal?dz?bas un p?rvald?bas jom?.

13. Tom?r *Cabovis?o* kapit?lda?u ieg?de nenotika. Tad *Sonaecom* kapit?lu, kas ieg?ts, emit?jot oblig?cijas, nodeva *Sonae SGPS S.A.* grupas m?tesuz??muma r?c?b? k? aizdevumu.

14. Par 2005. gadu *Sonaecom* atskait?ja PVN par konsult?ciju pakalpojumiem (2005. gada decembra pazi?ojums) un komisijas maksu (2005. gada j?nija pazi?ojums) par kop?jo summu 982 127,56 EUR.

15. P?c kontroles *Autoridade Tribut?ria e Adunaeira* (Nodok?u un muitas iest?de, Portug?le) kori??ja nodokli 2008. gad? un piepras?ja deklar?tos nodok?us, pieskaitot kompens?cijas procentus 106 548,20 EUR apm?r?, proti, kop? 1 088 675,77 EUR. Pamatojumam t? paskaidroja, pirmk?rt, ka kapit?lda?u ieg?de esot izsl?gta no PVN piem?rošanas jomas un, otrk?rt, ka kred?tu pieš?iršana esot atbr?vota no nodok?a saska?? ar Sest?s direkt?vas 13. panta B da?as d) punkta 1. apakšpunktu.

16. 2016. gad? *Tribunal Administrativo e Fiscal de Porto* (Porto Administrat?v? un finanšu tiesa, Portug?le) noraid?ja 2008. gada oktobr? celto pras?bu attiec?b? uz šiem pazi?ojumiem par nodokli. PVN par konsult?ciju pakalpojumiem neesot atskait?ms, jo kapit?lda?u ieg?de un p?rvald?šana, kas ir to m?r?is, neesot saimnieciska darb?ba. PVN par oblig?ciju emisijas komisijas maksu neesot atskait?ms, jo kapit?ls piln?b? esot nodots grupas m?tesuz??mumam un *Sonaecom* neesot pierd?jusi ne to, ka š?s sabiedr?bas, kuru kapit?lda?as tai pieder?ja, guva labumu no š? kapit?la, ne to, ka tas tika izmantots izejoš? dar?jum?, kas dod atskait?šanas ties?bas.

17. *Sonaecom* par šo spriedumu iesniedza apel?cijas s?dz?bu. *Sonaecom* uzskata, ka apl?kot?s ieg?des p?c sava rakstura ir vismaz da?a no izmaks?m, kuras tai ir j?sedz, lai var?tu atbilstoši sniegt pakalpojumus, ko t? parasti sniedz sabiedr?b?m, kur?s tai pieder kapit?lda?as. T? atk?rtoti un atbilstoši iejaucoties šo sabiedr?bu p?rvald?b?, tostarp sadarbojoties to strat??ijas noteikšan? un maksas pakalpojumu sniegšan?, un t?d?? bieži vien tai esot pašai j?sa?em ?oti atš?ir?ga rakstura pieg?des un pakalpojumi.

#### IV. Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu un tiesvedība Tiesā

18. Ar 2018. gada 5. decembra lēmumu, kas Tiesā reģistrēts 2019. gada 24. janvārī, *Supremo Tribunal Administrativo* (Augstākā administratīvā tiesa, Portugāle) nolikuma atbilstoši LESD 267. pantam uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

“1) Vai ar PVN atskaitēmās noteikumiem, kas paredzti Sestajā PVN direktīvā, konkrēti, tās 4. panta 1. un 2. punkts un 17. panta 1., 2. un 5. punkts, ir saderīgi, ka apelācijas sūdzības iesniedzēja *Sonaecom SGPS* atskaita priekšnodokli par konsultāciju pakalpojumiem tirgus izpēti, kas saņemti saistībā ar iecerētu kapitāla iegādi, ja attiecīgā iegāde nav īstenojusies?

2) Vai ar PVN atskaitēmās noteikumiem, kas paredzti Sestajā PVN direktīvā, konkrēti, tās 4. panta 1. un 2. punkts un 17. panta 1., 2. un 5. punkts, ir saderīgi, ka apelācijas sūdzības iesniedzēja *Sonaecom SGPS* atskaita priekšnodokli – par komisijas maksu, kas samaksāta *BCP* par obligāciju aizņēmuma organizēšanu un noformēšanu it kā nolikuma integrēt sev piederošo sabiedrību finansēšanas struktūrā –, kas pilnā apmērā tika pārņests koncerna mētesuzņēmumam *Sonae SGPS S.A.*, jo attiecīgā ieguldījumi netika īstenoti?”

19. *Sonaecom*, Portugāles Republika un Eiropas Komisija savus rakstveida un mutvārdu apsvērumus par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu sniedza 2020. gada 12. februārā tiesas sēdē.

#### V. Juridiskais vērtējums

##### A. Par priekšnodokļa atskaitēšanu par konsultāciju pakalpojumu izmaksām (pirmais prejudiciālais jautājums)

20. Ar savu pirmo prejudiciālo jautājumu iesniedzējtiesa jautā, vai *Sonaecom* veiktais atskaitējums ir saderīgs ar Sesto direktīvu. Tātad tā faktiski jautā, vai *Sonaecom* deklarētais PVN priekšnodokļa atskaitējums atbilst Savienības tiesībām. No līguma sniegt prejudiciālu nolikumu savukārt izriet, ka iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai Sestās direktīvas 17. un 4. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka pārvaldītājsabiedrībai, kas ir tādā situācijā kā *Sonaecom*, ir tiesības atskaitēt par noteiktiem pakalpojumiem samaksāto PVN.

21. Turklāt iesniedzējtiesa aizmirst, ka saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru tas vien, ka pārvaldītājsabiedrība iegādājas kapitālas uzņēmumos, nav saimnieciska darbība PVN tiesību izpratnē (5). Citādi ir tikai tad, ja pārvaldītājsabiedrība iejaucas iegādātās sabiedrības pārvaldīšanā (6). Tātad iesniedzējtiesa nav konstatējusi, ka *Sonaecom* būtu plānojusi sniegt ar nodokli apliekamus pakalpojumus *Cabovisão*, kurā tā vēlējās iegādāties kapitālas.

22. *Sonaecom* tomēr ir apgalvojusi, ka tā vēlējās sniegt ar nodokli apliekamus pakalpojumus *Cabovisão* pēc kapitāla iegādes. Iesniedzējtiesa šīs procedūras turpinājumā vēl var konstatēt, vai pastāvja objekta viapstākis, kas ļauj izdarīt secinājumu par šādu nodomu.

23. Tādējādi pirmais prejudiciālais jautājums ir jāpārformulē tā, ka – vai jauktai pārvaldītājsabiedrībai ir tiesības atskaitēt priekšnodokli samaksāto PVN saskaņā ar Sestās direktīvas 17. un 4. pantu par konsultāciju pakalpojumiem saistībā ar kapitāla iegādi sabiedrībās. Šis jautājums it īpaši rodas tādēļ, ka pārvaldītājsabiedrība vēlējās sniegt ar nodokli apliekamus pakalpojumus sabiedrībai, kas tai bija jāiegādājas, bet neatkarīgi no ieguvēja gribas iegāde nenotika.

24. Atbildi uz šo jautājumu var secināt no Tiesas judikatūras. Papildus jautājumam par to, vai jauktā pārvaldītājsabiedrība var būt nodokļa maksātāja statuss (1. sadaļa), Tiesa nesen lietā *Ryanair*

(7) atk?rtoti apstiprin?ja iesp?ju atskait?t izdevumus, kas radušies saist?b? ar sagatavošan?s procesu darb?bai, kuru nodok?a maks?t?js v?l?k neveic (2. sada?a). Šaj? zi?? Tiesa ar? ir izteikusies par tiešu un t?l?t?ju saikni starp ien?košajiem un izejošajiem dar?jumiem (3. sada?a). Nesam?r?gumam starp priekšnodokl? samaks?t? PVN atskait?juma summu un p?rvald?t?jsabiedr?bas nodok?a par?da summu, kas izriet no t?s pl?notajiem p?rvald?šanas pakalpojumiem, kuri parasti rodas š?dos gad?jumos, nav noz?mes (4. sada?a).

#### 1. **Par jaukto p?rvald?t?jsabiedr?bu k? nodok?a maks?t?ju**

25. Saska?? ar Sest?s direkt?vas 17. panta 2. punktu tikai t?s 4. pant? min?tajam nodok?a maks?t?jam ir ties?bas uz priekšnodok?a atskait?šanu. Jaut?jums par to, vai un k?d? m?r? p?rvald?t?jsabiedr?ba ir nodok?u maks?t?ja, ir bieži apl?kots Tiesas judikat?r?.

26. Konkr?t?k, run?jot par p?rvald?t?jsabiedr?bas atskait?šanas ties?b?m, Tiesa ir nospriedusi, ka t? nav PVN maks?t?ja Sest?s direkt?vas 4. panta (tagad – PVN direkt?vas 9. pants) izpratn? un t?tad tai nav ties?bu atskait?t PVN saska?? ar Sest?s direkt?vas 17. pantu (tagad – PVN direkt?vas 167. un 168. pants), ja t?s vien?gais m?r?is ir ieg?t kapit?lda?as citos uz??mumos, tieši vai netieši neiejaucoties šo sabiedr?bu p?rvald?b? (8) (t? d?v?t? finanšu p?rvald?t?jsabiedr?ba), nekait?jot t?s ties?b?m k? kapit?lda?u ?pašnieci vai dal?bnieci.

27. Vienk?rša kapit?lda?u ieg?de un tur?šana nav uzskat?ma par saimniecisku darb?bu PVN direkt?vas izpratn?, kas to ieguv?ju vai, attiec?gi, tur?t?ju padar?tu par nodok?u maks?t?ju. Proti, vienk?rša kapit?lda?u ieg?de citos uz??mumos nav uzskat?ma par ?pašuma lietošanu ar m?r?i rad?t ie??mumus, kuriem ir past?v?gs raksturs, jo iesp?jamas dividendes k? š?s l?dzdal?bas rezult?ts izriet no paš?m ?pašumties?b?m (9).

28. Tom?r cit?di ir attiec?b? uz t? d?v?taj?m galvenaj?m p?rvald?t?jsabiedr?b?m vai, attiec?gi, ieguld?jumu p?rvald?t?jsabiedr?b?m. K? Tiesa ir uzsv?rusi past?v?gaj? judikat?r?, ja p?rvald?t?jsabiedr?ba tieši vai netieši iejaucas sabiedr?bas, kur? t? ir l?dzdal?bniece, p?rvald?b?, t? ir nodok?u maks?t?ja. Tas t? ir, cikt?l ar š?du iekaušanas p?rvald?t?jsabiedr?ba veic ar PVN apliekamus dar?jumus (10). Saska?? ar past?v?go judikat?ru šaj? zi?? piem?ri (11) tostarp ir p?rvald?t?jsabiedr?bas administrat?vo, gr?matved?bas, finanšu, komerci?lo, ar inform?tiku saist?to un tehnisko pakalpojumu sniegšana saviem meitasuz??mumiem (12).

29. Tas pats attiecas uz gad?jumu, kad p?rvald?t?jsabiedr?ba veic citas saimniecisk?s darb?bas, piem?ram, zemesgabalu un ?ku nomu trešaj?m person?m vai t?s meitasuz??mumiem (13). Ar? tieša, ilgstoša un nepieciešama p?rvald?t?jsabiedr?bas darb?bas, kas jau tiek aplikta ar nodokli, paplašin?šana ietilpst PVN direkt?vas piem?rošanas jom? (14).

30. Tas pats attiecas uz jauktu p?rvald?t?jsabiedr?bu. Jaukta p?rvald?t?jsabiedr?ba ir sabiedr?ba, kura paral?li savai p?rvald?t?jsabiedr?bas darb?bai, kas nav saimnieciska darb?ba, proti, kapit?lda?u tur?šanai cit?s sabiedr?b?s, kura netiek aplikta ar PVN, veic ar? saimniecisku darb?bu (15). No judikat?ras izriet, ka ar? jaukta p?rvald?t?jsabiedr?ba, kurai ne tikai pieder kapit?lda?as sabiedr?b?s, bet kura daž?m no š?m sabiedr?b?m sniedz ar? pakalpojumus par atl?dz?bu, kas ir aplikami ar nodokli, šaj? zi?? ir nodok?a maks?t?ja (16), kurai tom?r ir tikai da??jas ties?bas atskait?t priekšnodokli.

31. *Sonaecom*, kas v?l?j?s sniegt par atl?dz?bu tehniskos un p?rvaldes pakalpojumus sabiedr?bai, kuras kapit?lda?as t? v?l?j?s ieg?d?ties, ir š?da jaukta p?rvald?t?jsabiedr?ba un t?d?j?di princip? ir nodok?u maks?t?ja Sest?s direkt?vas 4. panta (tagad – PVN direkt?vas 9. pants) izpratn?.

## 2. **Par PVN priekšnodokļa atskaitīšanu par plānoto saimniecisko darbību**

32. *Sonaecom* tiesības atskaitīt priekšnodokli saistībā ar konsultāciju pakalpojumiem principā radīs neatkarīgi no tā, ka galu galā tā neiegādājas *Cabovisão* kapitāla daļu.

33. Saskaņā ar Tiesas judikatūru ar neizdevušies ieguldījumi dod tiesības atskaitīt priekšnodokli. Par izdevumiem, kas radušies saimnieciskās darbības sagatavošanas procesā, var atskaitīt priekšnodokli arī tad, ja neizdodas uzskatīt saimniecisko darbību un netiek veikti paredzētie ar nodokli apliekamie darījumi (17). Tas izriet no PVN sistēmas neitralitātes. Saskaņā ar to jau uzņēmuma sagatavošanas darbības ir jāatbrīvo no iespējamā PVN maksājuma.

34. Tādējādi lietā *Ryanair* Tiesa nosprieda, ka sabiedrība, kas vēlas iegādāties citas sabiedrības kapitāla daļu un kas veic sagatavojošās darbības, lai piedalītos šīs sabiedrības pārvaldībā, sniedzot tai ar PVN apliekamus pārvaldības pakalpojumus, ir nodokļu maksātāja Sestās direktīvas izpratnē (18).

35. Šajā gadījumā tas pats princips attiecas uz *Sonaecom*, kura vēlējas sniegt ar nodokli apliekamus pakalpojumus *Cabovisão*, ko bija paredzēts iegādāties.

## 3. **Par tiešo un tīlītāju saikni starp konsultāciju pakalpojumiem un plānotajiem pakalpojumiem**

36. Atliek vien noskaidrot jautājumu par tiešu un tīlītāju saikni starp izmaksām, kas saistītas ar paredzēto kapitāla iegādi un pakalpojumiem, kurus *Sonaecom* vēlējas sniegt *Cabovisão*.

37. Atbilstoši Tiesas patstāvīgajai judikatūrai izdevumi ir tieši un tīlītāji saistīti ar konkrētiem veiktajiem darījumiem, ja šie izdevumi veido daļu no to izmaksām (19). Turklāt uzņēmums var atskaitīt priekšnodokli par vispārīgajiem izdevumiem, kas ietilpst visu tā produktu cenā (20).

38. Tādējādi sabiedrība, kura vēlas iegādāties visas citas sabiedrības akcijas, lai pārdējai minētajai sniegtu ar PVN apliekamus pārvaldības pakalpojumus, var atskaitīt visu priekšnodokli samaksāto PVN par izdevumiem, kas saistīti ar konsultāciju pakalpojumiem, kurus tā bija izmantojusi formālajā pārņemšanas piedāvājumā (21).

39. To var attiecināt uz jauktām pārvaldītājsabiedrībām. Katrā ziņā tas tā ir, cik tālā pārvaldītājsabiedrība sedz izdevumus, kas saistīti ar kapitāla iegādi meitasuzņēmumos, kuriem tā sniedz vai, attiecīgi, plāno sniegt ar nodokli apliekamus pakalpojumus. Šajā ziņā tā veic saimniecisko darbību (22), un tai ir tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu.

40. Šajā gadījumā *Sonaecom* izmantoja konsultāciju pakalpojumus, lai iegādātos *Cabovisão* kapitāla daļu un pēc tam sniegtu šai sabiedrībai ar nodokli apliekamus pakalpojumus. Šiem izdevumiem ir tieša un tīlītāja saikne ar plānotajiem ar nodokli apliekamajiem pakalpojumiem. Šajā ziņā *Sonaecom* princips ir tiesības pilnībā atskaitīt priekšnodokli samaksāto PVN.

## 4. **Par atskaitīšanas tiesību apjomu**

41. Pat ja iesniedzējtiesa nav norādījusi, kāda būtu plānoto ar nodokli apliekamo pakalpojumu summa, ir jāuzskata, ka ar šīm darbībām saistītais PVN ir acīmredzami mazāks par pieprasīto PVN atskaitījumu.

42. Šajā gadījumā ir atskaitīts priekšnodokli samaksātais PVN aptuveni 210 000 EUR apmērā, kam pieskaitīti aptuveni 770 000 EUR par obligāciju emisijas organizēšanu. Šis nesamērīgums starp PVN atskaitījuma apjomu un pašu nodokļu parādu ir raksturīgs lielākajai

da?ai p?rvald?t?jsabiedr?bu lietu. No pirm? acu uzmetiena tas rada zin?mu nesam?r?guma saj?tu un rada jaut?jumu par to, vai š?dos gad?jumos nav j?ierobežo atskait?šanas ties?bu apjoms.

43. Ta?u, tuv?k apl?kojot, š? nesam?r?guma saj?ta izz?d. Pirmk?rt, šis nesam?r?gums rodas, tikai pamatojoties uz selekt?vu anal?zi, kur? nav ?emts v?r? fakts, ka ar nodokli apliekamie pakalpojumi tiek sniegti vair?ku gadu garum?. Otrk?rt, PVN ties?b?s nav paredz?ta oblig?ta saikne starp priekšnodok?a atskait?juma summu un nodok?a par?da summu (23).

44. PVN atskait?juma samazin?šana p?c vienotas likmes par p?rvald?t?jsabiedr?bas darb?bu, kas nav apliekama ar nodokli, ir izsl?gta, ja sa?emto pakalpojumu izmaksas tieši ir attiecin?mas uz noteiktiem ar nodokli apliekamiem sniegtiem pakalpojumiem. Lai pamatotu proporcion?lu samazin?jumu, nevar atsaukties ar? uz spriedumu *Larentia + Minerva* un *Marenave Schiffahrt* (24). Taj? gan bija paredz?ta proporcion?la priekšnodokl? samaks?t? PVN atskait?šana. Ta?u t? tas bija tikai tad, ja izdevumi, par ko ir samaks?ts priekšnodoklis, bija attiecin?mi ar? uz citiem meitasuz??mumiem, kuru ar nodokli apliekamaj? p?rvald?šan? p?rvald?t?jsabiedr?ba nebija piedal?jusies. Šaj? gad?jum? tas t? nav.

45. Turkl?t š?ds p?rpratums galu gal? ir Tiesas judikat?ras izn?kums, saska?? ar kuru p?rvald?t?jsabiedr?b?m ir atskait?šanas ties?bas tikai tad, ja t?s sniedz saviem dal?bniekiem pakalpojumus par atl?dz?bu (skat. 26. un n?kamos punktus). Gad?jum?, ja kontrol?još?m p?rvald?t?jsabiedr?b?m – kas ekonomisk? zi?? darbojas, izmantojot to kontrol?t?s kapit?lda?as, – princip? b?tu ties?bas atskait?t to p?rvald?t?jsabiedr?bas izmaksas, t?m neb?tu j?izmanto m?ksl?gas ar nodokli apliekamu pakalpojumu konstrukcijas (25), lai izvair?tos no gal?g? PVN sloga grupas ietvaros.

46. Gluži pret?ji, juridiskas formas neitralit?tes princips – ko Tiesa ir uzsv?rusi PVN ties?b?s (26) – liecina par labu tam, ka kontrol?još? p?rvald?t?jsabiedr?ba piln?b? atskaita priekšnodokli. Tam, ka akcijas tur?šana nepadara akcion?ru par nodok?u maks?t?ju, kas veic saimniecisko darb?bu (skat. iepriekš 27. punktu), visp?r nav noz?mes. Ta?u, vai piln?b? kontrol?jošais akcion?rs saimnieciski nedarbojas ar “t?” kontrol?t?s sabiedr?bas starpniec?bu t?d? paš? m?r? k? individu?ls uz??m?js un l?dz ar to t?pat k? tas ir atbr?vojams no ar šo darb?bu saist?t? PVN sloga, ir jaut?jums, uz kuru Tiesa nekad nav atbild?jusi skaidri noliedzoši.

47. Juridisk?s formas neitralit?tes princips liecina par labu tam, ka uz??muma p?rvald?bas izmaksas ir j?atbr?vo no PVN abos gad?jumos, kad uz??mums pats veic dar?jumus, kas dod priekšnodok?a atskait?šanas ties?bas, proti, kad individu?lais komersants veic tiešu saimniecisko darb?bu un kad kontrol?jošais dal?bnieks to veic netieši ar kontrol?još?s sabiedr?bas starpniec?bu. T?d?j?di nevienam no abiem (individu?lajam komersantam vai kontrol?jošajai sabiedr?bai) nevajadz?tu b?t spiestam nosl?gt pakalpojumu l?gumus par atl?dz?bu ar “savu” uz??mumu, lai to var?tu uzskat?t par nodok?a maks?t?ju.

## 5. **Secin?jums**

48. L?dz ar to t?dai jauktai p?rvald?t?jsabiedr?bai k? *Sonaecom* ir ties?bas atskait?t priekšnodokli piln? apm?r? saska?? ar Sest?s direkt?vas 17. un 4. pantu no izdevumiem par kapit?lda?u ieg?di sabiedr?b?, kurai t? v?l?j?s sniegt ar nodokli apliekamus pakalpojumus. Konstat?t p?d?jo min?to ir iesniedz?jtiesas uzdevums. Ties?bas atskait?t priekšnodokli rodas ar? tad, ja š? ieg?de galu gal? nav faktiski notikusi, un tas t? ir neatkar?gi no PVN apm?ra, kas maks?jams par pl?notajiem pakalpojumiem.

## B. **Par priekšnodok?a atskait?šanu saist?b? ar oblig?ciju emisijas izmaks?m (otrais prejudici?lais jaut?jums)**

49. Jāpārformulē ir arī otrs prejudiciāls jautājums (27). Būtu jāiesniedz jautājums, vai noskaidrot, vai jauktai pārvērtējuma sabiedrībai atbilstoši Sestās direktīvas 17. un 4. pantam ir tiesības atskaitīt priekšnodokli par aizdevumu organizēšanas un noformēšanas izmaksām, kas radušās, iegādājoties kapitāla uzņēmumu, kuram pārvērtējuma sabiedrība vēlējusies sniegt pakalpojumus par maksu. It pašā iesniedz jautājums par uzņēmuma kapitāla uzturēšanu un fakta, ka tā vietā pārvērtējuma sabiedrība iegādāto kapitālu ir nodevusi grupas mētes uzņēmuma rīcībā, kas netiek aplūkots ar nodokli, ietekmi.

50. Šajā nolūkā ir jāpārbauda, vai *Sonaecom* priekšnodokļa samaksātā PVN atskaitīšanai ir jāvadās pēc iegādātā kapitāla plūsmas izmantošanas, kas tiek aplūkots ar nodokli, vai pēc tā faktiskās izmantošanas, kas atbilst no nodokļa (1. sadaļa). Noslogot runa būtu par *Sonaecom* uzdoto jautājumu – vai vēlēties, citā taksācijas periodā, tomēr notikušajai kapitāla “izmantošanai” operatīvo sabiedrību labi ir jebkāda ietekme (2. sadaļa).

#### 1. Par PVN atskaitījuma noteikšanu atkarībā no faktiskās izmantošanas

51. Tiesību uz nodokļa atskaitīšanu apjoms ir noteikts Sestās direktīvas 17. panta 2. punkta a) apakšpunktā (tagad – PVN direktīvas 168. pants). Saskaņā ar šo regulējumu nodokļa maksātājam ir tiesības atskaitīt priekšnodokli, ciktāl preces un pakalpojumus tas izmanto ar nodokli apliekamiem darījumiem.

52. Šajā gadījumā *Sonaecom* bija paredzējusi izmantot kapitālu, kas iegūts, emitējot obligācijas, lai iegādātos *Cabovisão* kapitāla daļas. Tādējādi obligāciju emisijas izmaksas ir tieša un tūlītēja saikne ar kapitāla uzturēšanu. Kā jau tika norādīts iepriekš (28), plūsmas darījumu neveikšanai nav nozīmes.

53. Ja tajā pašā taksācijas periodā nodokļa maksātājs veic faktiski no nodokļa atbilstošas darbības saskaņā ar paredzēto ar nodokli apliekamās darbības vietā, rodas jautājums, vai tas neietekmē jau veikto priekšnodokļa atskaitījumu. Galu galā, tas ir jautājums par saistību starp plūsmas darījumu un faktiski veikto darbību saistībā ar priekšnodokļa atskaitīšanu. Manuprāt, noteicoša ir faktiskā izmantošana, ja ienākumu darījumu var saistīt ar reālu izejošu darījumu.

54. Tas vispirms jau izriet no Sestās direktīvas 17. panta 2. punkta (tagad – PVN direktīvas 168. pants). Saskaņā ar to nodokļa maksātājs var atskaitīt priekšnodokli samaksāto PVN tikai tad, ja preces un pakalpojumi tiek *izmantoti* ar nodokli apliekamiem darījumiem. Tādā tiesības uz PVN atskaitīšanu ir balstītas uz pieeju, kura saistīta ar darījumiem un kurā izšķiroša nozīme ir faktiskajai izmantošanai.

55. Turklāt attiecībā uz PVN priekšnodokļa sadali attiecībā uz jaukti izmantotām precēm Tiesa ir nospriedusi, ka dalībvalstis var noteikt citas aprēķina metodes, kas nav paredzētas Sestajā direktīvā vai PVN direktīvā, ja izvēlētais metode nodrošina precīzāku rezultātu (29). Sadale atkarībā no faktiskās izmantošanas ir visprecīzākā iespēja noteikt priekšnodokļa samaksātā PVN atskaitīšanu atbilstoši realitātei, un tādējādi tai ir priekšrocība salīdzinājumā ar balstīšanos uz plūsmas, un tādā veidā nedrošo, nodokļa maksātāja paredzēto izmantošanu. Turklāt noteikumi par priekšnodokļa samaksātā PVN atskaitīšanas tiesībām (Sestās direktīvas 20. pants, tagad attiecīgi – PVN direktīvas 184. un 185. pants) parāda, ka saskaņā ar priekšnodokļa samaksātā PVN atskaitījumu, galu galā, pēc iespējas precīzāk tiek pieskaitots faktiskajai izmantošanai tā, lai izvairītos no “nepamatotām priekšrocībām vai nelabvēlīgām sekām” (skat. Sestās direktīvas 20. panta 6. punktu, tagad attiecīgi – PVN direktīvas 192. pantu).

56. Visbeidzot, Sestās direktīvas 17. panta (tagad – PVN direktīvas 168. un 169. pants) vērtējums un neitralitātes princips arī liecina par labu tam, ka pirmā tiek ņemta vērā faktiskā



izmantošana, ja tādā pašā veidā. Atbilstoši Sestās direktīvas 17. panta 2. un 3. punktam, tagad attiecīgi PVN direktīvas 168. un 169. pantam, ar priekšnodokļa samaksas PVN atskaitīšanu nodokļa maksātājs ir jāatbrīvo tikai no PVN, kas (parasti (30)) ir saistīts ar izejošiem ar nodokli apliekamiem darījumiem. Turpretim tiesību atskaitīt priekšnodokli principā nav tad, ja pašā tiešā un tādā pašā veidā saikne ar darbību, kas ir atbrīvota no nodokļa (31).

57. Šajā lietā *Sonaecom* piešķir aizdevumu grupas mētesuzņēmumam. Kredītu piešķiršana ir atbrīvota no PVN saskaņā ar Sestās direktīvas 13. panta B daļas d) punkta 1. apakšpunktu. Līdz ar to priekšnodokļa samaksas PVN atskaitīšana Sestās direktīvas 17. panta (tagad – PVN direktīvas 167. un nākamie panti) izpratnē ir izslēgta.

58. Turklāt, lai izvairītos no konkurences izkropošanas, nodokļu neitralitātes princips nepieļauj, ka pret saimnieciskās darbības subjektiem, kas faktiski veic viendus darījumus, ir atšķirīga attieksme PVN iekasēšanas jomā (32). Lai gan divi nodokļa maksātāji vienā un tajā pašā taksācijas periodā galu galā veic tikai no nodokļa atbrīvotus darījumus, ne vienam, ne otram nav tiesību atskaitīt priekšnodokļa samaksu PVN. Atskaitīšanas tiesības, kas pašā laikā tikai uzņēmuma nodoma veikt ar nodokli apliekamus darījumus dēļ, kurš kdreiz iepriekš tam bija, šim uzņēmumam radītu konkurences priekšrocību. Papildus šā nodoma pietiekamas pārbaudes problēmā tikai šāds rezultāts būtu pretrunā ar Tiesas pieejai, saskaņā ar kuru, lai novērtētu ar nodokli apliekamu darījumu, ir jāpamatojas uz darījuma objektīvo raksturu, nevis uz subjektīviem nolūkiem (33).

59. Iepriekš minētie spriedumi *Sveda* un *Iberdrola* (34) neliedz faktiskas izmantošanas pārākumu pār plaši izmantošanu. Tie ir lieli mērķi, ļauj atskaitīt priekšnodokli, lai gan attiecīgās izmaksas bija saistītas ar bezmaksas pakalpojumiem par labu pašvaldības infrastruktūrai (atpūtas taka tīrīšana veicināšanai un, attiecīgi, sūkņu stacijas atjaunošana uzceļamo ielu pieslēgšanai).

60. Šajos gadījumos Tiesa gan nav lūmusi par no nodokļa atbrīvotās faktiskās izmantošanas pārākumu pār plaši izmantošanu. Šie lūmumi attiecās vienīgi uz saikni starp ienākšajiem darījumiem un nodokļa maksātāja saimniecisko darbību kopumā, kas nebūtu iespējama, ja nebūtu noticis bezmaksas pakalpojums (35). Tātad šis nav tāds gadījums.

61. No tā izriet, ka faktiskajai izmantošanai taksācijas periodā, kurā radušās atskaitīšanas tiesības, ir priekšroka pār saskaņoto nodomu.

62. Šajā gadījumā nav strīda par to, ka *Sonaecom* kapitāls, kas tika iegūts, emitējot obligācijas, netika izmantots saskaņā ar iecerētajai iegādei. Gluži pretēji, 2005. gadā *Sonaecom* šo kapitālu piešķir grupas mētesuzņēmumam kā aizdevumu, par to nemaksājot nodokli. To uzsver arī Portugāle.

63. Ciklā *Sonaecom* apgalvo, ka tās obligāciju emisijas izmaksas ir atskaitīmas kā uzņēmuma vispārīgās izmaksas, šādi argumentācijai nevar piekrist. *Sonaecom* šajā ziņā uzskata, ka obligāciju emisijas mērķim bija jābūt grupas saimnieciskās darbības turpināšanai. Tā tikai esot "novietojusi" kapitālu, kas iegūts, emitējot obligācijas, grupas mētesuzņēmumam. Pēc tam kapitāls esot atgriezies *Sonaecom*, lai tā varētu iegādāties kapitāldaļas citos uzņēmumos.

64. Katr? zi?? tad, ja nav tiešas un t?l?t?jas saiknes starp konkr?tu ieejošu dar?jumu un izejošiem dar?jumiem, kas dod ties?bas uz atskait?šanu, var vad?ties tikai no nodok?a maks?t?ja visp?r?gajiem izdevumiem (36). Tikai tad, ja ieejošu dar?jumu nevar saist?t ar izejošu dar?jumu, pak?rtota noz?me b?tu ieejoša dar?juma saist?bas ar uz??muma kop?jo saimniecisko darb?bu konstat?šanai (37). Ta?u šaj? gad?jum? past?v tieša un t?l?t?ja saikne ar t?du aizdevumu pieš?iršanu, kas ir atbr?voti no nodok?a un kas nedod ties?bas uz atskait?šanu.

65. L?dz ar to faktiska jaukta p?rvald?t?jsabiedr?bas kapit?la nodošana grupas m?tesuz??mumam, kura ir atbr?vota no nodok?a, izsl?dz iesp?ju atskait?t Sest?s direkt?vas 17. pant? (tagad – PVN direkt?vas 168. un 169. pants) paredz?to PVN saist?b? ar kapit?la ieg?des izmaks?m. Tiešai saiknei ar šo faktiski izsniegto aizdevumu, kas ir atbr?vots no nodok?a, ir liel?ka noz?me nek? s?kotn?jam nodomam sniegt ar nodokli apliekamus pakalpojumus meitasuz??mumam, kurš ir j?ieg?d?jas par šo kapit?lu.

## 2. **Par kapit?la v?l?ku faktisku izmantošanu**

66. *Sonaecom* apgalvo, ka kapit?ls tikai tika “novietots” grupas m?tesuz??mum? un ka atbilstoši s?kotn?jam nodomam tas tika izmantots saist?b? ar dal?bu sabiedr?b?s v?l?k? taks?cijas period?. Gad?jum?, ja *Sonaecom* p?c tam faktiski b?tu izmantojusi sa?emto kapit?lu ar nodokli apliekamiem pakalpojumiem, iesp?jams, b?tu j?kori?? PVN atskait?jums, kas veikts saska?? ar Sest?s direkt?vas 20. pantu (tagad – PVN direkt?vas 184. un n?kamie panti).

67. Tom?r, pirmk?rt, tas nek?di nemaina priekšnodokl? samaks?t? PVN atskait?jumu šeit apl?kotaj? taks?cijas period?. Iesp?jam?s sekas rastas tikai groz?t?s izmantošanas taks?cijas period?.

68. Otrk?rt, Sest?s direkt?vas 20. pant? (tagad – PVN direkt?vas 184. un n?kamie panti) ir paredz?ts, ka s?kotn?jo atskait?jumu kori?? tikai noteiktos apst?k?os. T? tas it ?paši ir gad?jum?, ja atskait?jums ir maz?ks par to, uz k?du nodok?a maks?t?jam ir bijušas ties?bas. Neitralit?tes principa kontekst? m?r?is ir piln?b? atbr?vot nodok?u maks?t?ju no priekšnodok?a, kas samaks?ts par prec?m, kuras var tikt izmantotas ilgtermi?? (38). Šaj? zi?? Sestaj? direkt?v?, tagad attiec?gi – PVN direkt?v?, ir izmantots ražošanas l?dzek?a j?dziens.

69. Tom?r š?iet apšaub?mi, ka aizdevuma izsniegšanas pakalpojumu var uzskat?t par ražošanas l?dzek?iem Sest?s direkt?vas 20. panta 2. punkta (tagad – PVN direkt?vas 187. pants) izpratn?. Saska?? ar Tiesas judikat?ru tie aptver ?pašumus, kuriem ir rakstur?ga notur?ba un v?rt?ba, kad tie tiek izmantoti saimnieciskai darb?bai, un kuru ieg?des izmaksas t?d?? parasti netiek iegr?matotas k? k?rt?j?s izmaksas, bet gan tiek amortiz?tas vair?ku gadu garum? (39). No tiem ir j?noš?ir uzreiz pat?r?tie pakalpojumi, attiec?b? uz kuriem laika gait? nav iesp?jams kori??t priekšnodok?a atskait?jumu. Parasti pakalpojumi ir š?di.

70. Tom?r *Sonaecom* izmantoja oblig?ciju emisijas pakalpojumus. Šie pakalpojumi tiek piln?b? pat?r?ti, ieg?d?joties kapit?lu, l?dz ar to ieguld?t? kapit?la izmantošanas groz?šana turpm?kajos gados neietekm? PVN atskait?šanu par šiem pakalpojumiem.

## VI. **Secinājumi**

71. ?emot v?r? iepriekš min?tos apsv?rumus, ierosinu Tiesai uz uzdotajiem prejudici?lajiem jaut?jumiem atbild?t š?di:

1) Direkt?vas 77/388/EEK 17. un 4. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka t? d?v?tajai “jauktajai” p?rvald?t?jsabiedr?bai, k?da ir *Sonaecom*, ir ties?bas piln?b? atskait?t izdevumus par kapit?lda?u

ieg?di sabiedr?b?, kurai t? v?l?j?s sniegt ar nodokli apliekamus pakalpojumus. Konstat?t p?d?jo min?to ir iesniedz?jtiesas uzdevums. Ties?bas atskait?t priekšnodokli rodas ar? tad, ja š? ieg?de galu gal? nav faktiski notikusi, un tas t? ir neatkar?gi no PVN apm?ra, kas maks?jams par pl?notajiem pakalpojumiem.

2) Faktiska jauktas p?rvald?t?jsabiedr?bas ieg?d?ta kapit?la nodošana grupas m?tesuz??mumam, kas ir atbr?vota no nodok?a, izsl?dz priekšnodokl? samaks?t? PVN atskait?šanu. Tiešai saiknei ar šo faktiski izsniegto aizdevumu, kas ir atbr?vots no nodok?a, ir liel?ka noz?me nek? s?kotn?jam nodomam sniegt ar nodokli apliekamus pakalpojumus meitasuz??mumam, kurš ir j?ieg?d?jas par šo kapit?lu.

1 Ori?in?lvaloda – v?cu.

2 Skat. kaut vai spriedumus, 2018. gada 8. novembris, *C&D Foods Acquisition* (C?502/17, EU:C:2018:888); 2018. gada 17. oktobris, *Ryanair* (C?249/17, EU:C:2018:834); 2018. gada 5. j?lijs, *Marle Participations* (C?320/17, EU:C:2018:537); 2015. gada 16. j?lijs, *Larentia + Minerva un Marenave Schiffahrt* (C?108/14 un C?109/14, EU:C:2015:496); 2008. gada 13. marts, *Securenta* (C?437/06, EU:C:2008:166), un 2012. gada 6. septembris, *Portugal Telecom* (C?496/11, EU:C:2012:557).

3 Padomes Sest? direkt?va (1977. gada 17. maijs) par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma: vienota apr??inu b?ze (OV 1977, L 145, 1. lpp.), redakcij?, kur? groz?jumi izdar?ti ar Padomes Direkt?vu 2004/66/EK (2004. gada 26. apr?lis) (OV 2004, L 168, 35. lpp.).

4 Padomes Direkt?va (2006. gada 28. novembris) par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu (OV 2006, L 347, 1. lpp.), redakcij?, kur? groz?jumi izdar?ti ar Padomes Direkt?vu (ES) 2019/475 (2019. gada 18. febru?ris) (OV 2019, L 83, 42. lpp.).

5 Spriedumi, 2018. gada 8. novembris, *C&D Foods Acquisition* (C?502/17, EU:C:2018:888, 30. punkts); 2018. gada 17. oktobris, *Ryanair* (C?249/17, EU:C:2018:834, 16. punkts), un 2018. gada 5. j?lijs, *Marle Participations* (C?320/17, EU:C:2018:537, 28. punkts).

6 Spriedumi, 2018. gada 8. novembris, *C&D Foods Acquisition* (C?502/17, EU:C:2018:888, 32. punkts); 2018. gada 17. oktobris, *Ryanair* (C?249/17, EU:C:2018:834, 17. punkts), un 2018. gada 5. j?lijs, *Marle Participations* (C?320/17, EU:C:2018:537, 29. punkts).

7 2018. gada 17. oktobra spriedums (C?249/17, EU:C:2018:834) un mani secin?jumi šaj? liet? (EU:C:2018:301).

8 Spriedumi, 2018. gada 5. j?lijs, *Marle Participations* (C?320/17, EU:C:2018:537, 27. punkts), un 2015. gada 16. j?lijs, *Larentia + Minerva un Marenave Schiffahrt* (C?108/14 un C?109/14, EU:C:2015:496, 18. punkts).

9 Spriedumi, 2018. gada 5. j?lijs, *Marle Participations* (C?320/17, EU:C:2018:537, 28. punkts), un 2015. gada 16. j?lijs, *Larentia + Minerva un Marenave Schiffahrt* (C?108/14 un C?109/14, EU:C:2015:496, 19. punkts).

10 Spriedumi, 2018. gada 8. novembris, *C&D Foods Acquisition* (C?502/17, EU:C:2018:888, 32. punkts); 2018. gada 17. oktobris, *Ryanair* (C?249/17, EU:C:2018:834, 17. punkts); 2018. gada 5. j?lijs, *Marle Participations* (C?320/17, EU:C:2018:537, 29. punkts) un 2015. gada 16. j?lijs, *Larentia + Minerva un Marenave Schiffahrt* (C?108/14 un C?109/14, EU:C:2015:496, 20. punkts).

11 K? skaidri noteikts spriedum?, 2018. gada 5. j?lijs, *Marle Participations* (C?320/17,

EU:C:2018:537, 31. punkts).

12 Spriedumi, 2018. gada 8. novembris, *C&D Foods Acquisition* (C?502/17, EU:C:2018:888, 32. punkts); 2018. gada 5. j?lijs, *Marle Participations* (C?320/17, EU:C:2018:537, 30. un 31. punkts), un 2015. gada 16. j?lijs, *Larentia + Minerva un Marenave Schiffahrt* (C?108/14 un C?109/14, EU:C:2015:496, 21. punkts).

13 Attiec?b? uz p?d?jiem min?tajiem skat. spriedumu, 2018. gada 5. j?lijs, *Marle Participations* (C?320/17, EU:C:2018:537, 32. punkts). Tom?r jaut?jums par to, vai zemesgabala noma patieš?m var tikt saprasta k? "holdinga sabiedr?bas [p?rvald?t?jsabiedr?bas] iejaukšan?s savu meitasuz??mumu p?rvald?b?", dr?z?k ir str?d?gs.

14 Spriedumi, 2018. gada 8. novembris, *C&D Foods Acquisition* (C?502/17, EU:C:2018:888, 33. punkts); 2009. gada 29. oktobris, *AB SKF* (C?29/08, EU:C:2009:665, 31. punkts), un 2004. gada 29. apr?lis, *EDM* (C?77/01, EU:C:2004:243, 70. punkts).

15 Mani secin?jumi liet? *Ryanair* (C?249/17, EU:C:2018:301, 31. punkts 21. zemspv?tras piez?m?), ?ener?ladvok?ta F. Lež? [*P. Léger*] secin?jumi liet? *EDM* (C?77/01, EU:C:2002:483, 2. punkts 3. zemspv?tras piez?m?) un ?ener?ladvok?tes K. Štiksas?Haklas [*K. Stix?Hackl*] secin?jumi liet? *Cibo Participations* (C?16/00, EU:C:2001:131, 16. punkts).

16 Spriedumi, 2008. gada 13. marts, *Securenta* (C?437/06, EU:C:2008:166, 31. punkts); 2004. gada 29. apr?lis, *EDM* (C?77/01, ECLI:EU:C:2004:243, 80. punkts), un 2001. gada 27. septembris, *Cibo Participations* (C?16/00, EU:C:2001:495, 22. punkts).

17 Spriedumi, 2018. gada 17. oktobris, *Ryanair* (C?249/17, EU:C:2018:834, 18. punkts); 2015. gada 22. oktobris, *Sveda* (C?126/14, EU:C:2015:712, 20. punkts); 2013. gada 14. marts, *Ablessio* (C?527/11, EU:C:2013:168, 25. punkts); 1996. gada 29. febru?ris, *Inzo* (C?110/94, EU:C:1996:67, 17. punkts), un 1985. gada 14. febru?ris, *Rompelman* (268/83, EU:C:1985:74, 23. un 24. punkts), k? ar? mani secin?jumi liet? *Ryanair* (C?249/17, EU:C:2018:301, 16. un 26. punkts).

18 Spriedums, 2018. gada 17. oktobris, *Ryanair* (C?249/17, EU:C:2018:834, 19. punkts un rezolut?v? da?a).

19 Spriedumi, 2019. gada 3. j?lijs, *The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge* (C?316/18, EU:C:2019:559, 25. punkts); 2018. gada 17. oktobris, *Ryanair* (C?249/17, EU:C:2018:834, 26. punkts); 2017. gada 14. septembris, *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments* (C?132/16, EU:C:2017:683, 28. punkts), un 2015. gada 16. j?lijs, *Larentia + Minerva un Marenave Schiffahrt* (C?108/14 un C?109/14, EU:C:2015:496, 23. punkts).

20 Spriedumi, 2019. gada 3. j?lijs, *The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge* (C?316/18, EU:C:2019:559, 26. punkts); 2018. gada 17. oktobris, *Ryanair* (C?249/17, EU:C:2018:834, 27. punkts); 2017. gada 14. septembris, *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments* (C?132/16, EU:C:2017:683, 29. punkts), un 2015. gada 16. j?lijs, *Larentia + Minerva un Marenave Schiffahrt* (C?108/14 un C?109/14, EU:C:2015:496, 24. punkts).

21 Spriedums, 2018. gada 17. oktobris, *Ryanair* (C?249/17, EU:C:2018:834, 32. punkts un rezolut?v? da?a).

22 Spriedumi, 2018. gada 5. jūlijs, *Marle Participations* (C?320/17, EU:C:2018:537, 36. punkts); 2015. gada 16. jūlijs, *Larentia + Minerva un Marenave Schiffahrt* (C?108/14 un C?109/14, EU:C:2015:496, 25. punkts), un 2008. gada 13. marts, *Securenta* (C?437/06, EU:C:2008:166, 28. punkts).

23 Skat. spriedumus, 2018. gada 17. oktobris, *Ryanair* (C?249/17, EU:C:2018:834, 23. punkts); 2015. gada 22. oktobris, *Sveda* (C?126/14, EU:C:2015:712, 17. punkts); 2013. gada 14. marts, *Ablessio* (C?527/11, EU:C:2013:168, 23. punkts), un 1985. gada 14. februāris, *Rompelman* (268/83, EU:C:1985:74, 19. punkts) – kopējā PVN sistēma nodrošina visu saimniecisko darbību aplikšanas ar nodokļiem neitralitāti neatkarīgi no šo darbību mērķiem vai rezultātiem, ja pašmērķa darbu PVN princips tiek piemērots.

24 Spriedums, 2015. gada 16. jūlijs, (C?108/14 un C?109/14, EU:C:2015:496, 29. punkts).

25 Uz šo problēmtiku es jau norādīju savos secinājumos lietā *Ryanair* (C?249/17, EU:C:2018:301, 28. punkts).

26 Tostarp attiecībā uz atbrīvojumiem no nodokļa skat. spriedumus, 2007. gada 28. jūnijs, *JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust un The Association of Investment Trust Companies* (C?363/05, EU:C:2007:391, 26. punkts); 2006. gada 4. maijs, *Abbey National* (C?169/04, EU:C:2006:289, 53. punkts); 2003. gada 3. aprīlis, *Hoffmann* (C?144/00, EU:C:2003:192, 24. punkts); 2002. gada 10. septembris, *Kügler* (C?141/00, EU:C:2002:473, 30. punkts), un 1999. gada 7. septembris, *Gregg* (C?216/97, EU:C:1999:390, 20. punkts).

27 Skat. šo secinājumu 20. un nākamās punktus.

28 Šo secinājumu 32. un nākamie punkti.

29 Spriedumi, 2016. gada 9. jūnijs, *Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft* (C?332/14, EU:C:2016:417, 33. punkts), un 2012. gada 8. novembris, *BLC Baumarkt* (C?511/10, EU:C:2012:689, 23. un nākamie punkti un rezolūvē daļa) par sadales kritēriju saskaņā ar Vācijas PVN tiesību m.

30 Daži izņēmumi ir paredzēti, piemēram, PVN direktīvas 169. pantā.

31 Spriedumi, 2017. gada 14. septembris, *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments* (C?132/16, EU:C:2017:683, 30. punkts); 2009. gada 29. oktobris, *AB SKF* (C?29/08, EU:C:2009:665, 59. punkts), un 2008. gada 13. marts, *Securenta* (C?437/06, EU:C:2008:166, 30. punkts), kā arī mani secinājumi lietā *C&D Foods Acquisition* (C?502/17, EU:C:2018:676, 37. punkts).

32 Spriedumi, 2003. gada 3. aprīlis, *Hoffmann* (C?144/00, EU:C:2003:192, 24. punkts); 2002. gada 10. septembris, *Kügler* (C?141/00, EU:C:2002:473, 30. punkts), un 1999. gada 7. septembris, *Gregg* (C?216/97, EU:C:1999:390, 20. punkts).

33 Spriedumi, 2007. gada 27. septembris, *Teleos u.c.* (C?409/04, EU:C:2007:548, 39. punkts); 2006. gada 6. jūlijs, *Kittel un Recolta Recycling* (C?439/04 un C?440/04, EU:C:2006:446, 42. punkts); 2006. gada 12. janvāris, *Optigen u.c.* (C?354/03, C?355/03 un C?484/03, EU:C:2006:16, 44. punkts), un 1995. gada 6. aprīlis, *BLP Group* (C?4/94, EU:C:1995:107, 24. punkts).

- 34 Spriedumi, 2017. gada 14. septembris, *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments* (C?132/16, EU:C:2017:683, 33. un 34. punkts), un 2015. gada 22. oktobris, *Sveda* (C?126/14, EU:C:2015:712, 22. punkts).
- 35 Spriedumi, 2017. gada 14. septembris, *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments* (C?132/16, EU:C:2017:683, 29. punkts), un 2015. gada 22. oktobris, *Sveda* (C?126/14, EU:C:2015:712, 28. punkts), k? ar? mani secin?jumi liet? *C&D Foods Acquisition* (C?502/17, EU:C:2018:676, 49. punkts).
- 36 Šo secin?jumu 37. punkts un mani secin?jumi liet? *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments* (C?132/16, EU:C:2017:283, 35. punkts).
- 37 Mani secin?jumi liet?s *C&D Foods Acquisition* (C?502/17, EU:C:2018:676, 51. punkts) un *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments* (C?132/16, EU:C:2017:283, 36. un 37. punkts).
- 38 Spriedums, 2018. gada 25. j?lijs, *Gmina Ryjewo* (C?140/17, EU:C:2018:595, 55. punkts), un mani secin?jumi šaj? liet? (C?140/17, EU:C:2018:273, 40. punkts).
- 39 Spriedums, 2012. gada 16. febru?ris, *Eon Aset Menidjmont* (C?118/11, EU:C:2012:97, 35. punkts un taj? min?t? judikat?ra).