Judikatūras krājums

ĢENERĀLADVOKĀTES 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 nolēmumu)

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

I. Ievads

1. Tiesa jau vairākkārt ir aplūkojusi pārvaldītājsabiedrību priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības[2]. Tomēr praksē tās turpina radīt grūtības. Tā tas it īpaši ir tad, ja pārvaldītājsabiedrība noteiktas sabiedrību kapitāldaļas tikai pārvalda, bet citām tās turētajām sabiedrībām sniedz ar 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* lūdza tai atskaitīt atbilstošo priekšnodokli. Tomēr Portugāles nodokļu administrācija atteicās to darīt. Iemesls tam bija tostarp tas, ka *Sonaecom* neizdevās veikt ieguldījumus un tā vietā šajā nolūkā iegādāto kapitālu piešķīra grupas mātesuzņēmumam 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 atskaitīšanu.

1 Oriģinālvaloda – vācu.

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. jūlijs, *Marle Participations* (C-320/17, EU:C:2018:537); 2015. gada 16. jūlijs, *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).

II. Atbilstošās tiesību normas

A. Savienības tiesības

4. Lūgumam sniegt prejudiciālu nolēmumu 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 kā tāds rīkojas.

6. Sestās direktīvas 4. panta 1. punktā (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. apakšpunktā (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 tālāk minētās darbības atbilstīgi noteikumiem, ko tās pieņem, lai nodrošinātu pareizu un godīgu šo atbrīvojumu piemērošanu un lai nepieļautu nekādu nodokļu nemaksāšanu, apiešanu vai ļaunprātīgu izmantošanu:

d) šādus darījumus:

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

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

"1. Atskaitīšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasējams.

2. Ja preces un pakalpojumus nodokļa maksātājs izmanto ar nodokli apliekamiem darījumiem, viņam ir tiesības atskaitīt 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."

3 Padomes Sestā direktīva (1977. gada 17. maijs) par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (77/388/EEK) (OV 1977, L 145, 1. lpp.), redakcijā, kurā grozījumi izdarīti ar Padomes Direktīvu 2004/66/EK (2004. gada 26. aprīlis) (OV 2004, L 168, 35. lpp.).

4 Padomes Direktīva (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.), redakcijā, kurā grozījumi izdarīti ar Padomes Direktīvu (ES) 2019/475 (2019. gada 18. februāris) (OV 2019, L 83, 42. lpp.).

B. Portugāles tiesības

9. *Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado* (Portugāles PVN kodeksa) 9. panta 28. punkta a) apakšpunktā, 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 pārvaldība, ko veic persona, kura piešķir kredītu."

III. Lietas apstākļi un tiesvedība pamatlietā

10. *Sonaecom* ir pārvaldītājsabiedrība, kas iegādājas, tur un pārvalda kapitāldaļas sabiedrībās un saņem no tām gūtos ienākumus. Turklāt tā pārvalda uzņēmumus, kas darbojas telekomunikāciju, mediju, programmatūras un sistēmu integrācijas tirgū, un tos stratēģiski koordinē. *Sonaecom* apgalvo, ka ir saņēmusi atbilstošu atlīdzību par pārvaldības un stratēģiskās koordinācijas pakalpojumiem, kas tiek pilnībā aplikti ar nodokli.

11. 2005. gadā *Sonaecom* vēlējās ieguldīt jaunajā "Triple Play" darījumu sektorā, kurā bija apvienota audiovizuālā izklaide, telefonija un internets. Šajā nolūkā *Sonaecom* izmantoja, pirmkārt, divu uzņēmumu pakalpojumus, kuri veica izpēti tirgū saistībā ar *Sonaecom* iespējamo telekomunikāciju operatora *Cabovisão* daļu iegādi. Par šiem pakalpojumiem bija jāmaksā PVN 212 627,56 EUR apmērā.

12. Otrkārt, *Sonaecom* samaksāja investīciju bankai ar nodokli apliekamu komisijas maksu par privāto obligāciju emisijas ar nosaukumu "Sonaecom-SGPS-2005 aizdevumi" 150 000 000 EUR apmērā organizēšanu, noformēšanu un garantēšanu. Par šiem pakalpojumiem bija jāmaksā PVN 769 500,00 EUR apmērā. Saskaņā ar *Sonaecom* sniegtajām ziņām tā ar šādā veidā iegūto kapitālu vēlējās iegādāties *Cabovisão* kapitāldaļas un pēc tam sniegt šai sabiedrībai ar PVN apliekamus pakalpojumus tehniskās palīdzības un pārvaldības jomā.

13. Tomēr *Cabovisão* kapitāldaļu iegāde nenotika. Tad *Sonaecom* kapitālu, kas iegūts, emitējot obligācijas, nodeva *Sonae SGPS S.A.* grupas mātesuzņēmuma rīcībā kā aizdevumu.

14. Par 2005. gadu *Sonaecom* atskaitīja PVN par konsultāciju pakalpojumiem (2005. gada decembra paziņojums) un komisijas maksu (2005. gada jūnija paziņojums) par kopējo summu 982 127,56 EUR.

15. Pēc kontroles *Autoridade Tributária e Adunaeira* (Nodokļu un muitas iestāde, Portugāle) koriģēja nodokli 2008. gadā un pieprasīja deklarētos nodokļus, pieskaitot kompensācijas procentus 106 548,20 EUR apmērā, proti, kopā 1 088 675,77 EUR. Pamatojumam tā paskaidroja, pirmkārt, ka kapitāldaļu iegāde esot izslēgta no PVN piemērošanas jomas un, otrkārt, ka kredītu piešķiršana esot atbrīvota no nodokļa saskaņā ar Sestās direktīvas 13. panta B daļas d) punkta 1. apakšpunktu.

16. 2016. gadā *Tribunal Administrativo e Fiscal de Porto* (Porto Administratīvā un finanšu tiesa, Portugāle) noraidīja 2008. gada oktobrī celto prasību attiecībā uz šiem paziņojumiem par nodokli. PVN par konsultāciju pakalpojumiem neesot atskaitāms, jo kapitāldaļu iegāde un pārvaldīšana, kas ir to mērķis, neesot saimnieciska darbība. PVN par obligāciju emisijas komisijas maksu neesot atskaitāms, jo kapitāls pilnībā esot nodots grupas mātesuzņēmumam un *Sonaecom* neesot pierādījusi ne to, ka šīs sabiedrības, kuru kapitāldaļas tai piederēja, guva labumu no šī kapitāla, ne to, ka tas tika izmantots izejošā darījumā, kas dod atskaitīšanas tiesības.

17. *Sonaecom* par šo spriedumu iesniedza apelācijas sūdzību. *Sonaecom* uzskata, ka aplūkotās iegādes pēc sava rakstura ir vismaz daļa no izmaksām, kuras tai ir jāsedz, lai varētu atbilstoši sniegt pakalpojumus, ko tā parasti sniedz sabiedrībām, kurās tai pieder kapitāldaļas. Tā atkārtoti un atbilstoši iejaucoties šo sabiedrību pārvaldībā, tostarp sadarbojoties to stratēģijas noteikšanā un maksas pakalpojumu sniegšanā, un tādēļ bieži vien tai esot pašai jāsaņem ļoti atšķirīga rakstura piegādes un pakalpojumi.

IV. Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu un tiesvedība Tiesā

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

"1) Vai ar PVN atskaitāmības noteikumiem, kas paredzēti Sestajā PVN direktīvā, konkrēti, tās 4. panta 1. un 2. punktā un 17. panta 1., 2. un 5. punktā, ir saderīgi, ka apelācijas sūdzības iesniedzēja *Sonaecom SGPS* atskaita priekšnodokli par konsultāciju pakalpojumiem tirgus izpētes jomā, kas saņemti saistībā ar iecerētu kapitāldaļu iegādi, ja attiecīgā iegāde nav īstenojusies?

2) Vai ar PVN atskaitāmības noteikumiem, kas paredzēti Sestajā PVN direktīvā, konkrēti, tās 4. panta 1. un 2. punktā un 17. panta 1., 2. un 5. punktā, ir saderīgi, ka apelācijas sūdzības iesniedzēja *Sonaecom SGPS* atskaita priekšnodokli – par komisijas maksu, kas samaksāta *BCP* par obligāciju aizņēmuma organizēšanu un noformēšanu it kā nolūkā integrēt sev piederošo sabiedrību finansēšanas struktūru –, kas pilnā apmērā tika pārnests koncerna mātesuzņēmumam *Sonae SGPS S.A.*, jo attiecīgie ieguldījumi netika īstenoti?"

19. *Sonaecom*, Portugāles Republika un Eiropas Komisija savus rakstveida un mutvārdu apsvērumus par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu sniedza 2020. gada 12. februāra tiesas sēdē.

V. Juridiskais vērtējums

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

20. Ar savu pirmo prejudiciālo jautājumu iesniedzējtiesa jautā, vai *Sonaecom* veiktais atskaitījums ir saderīgs ar Sesto direktīvu. Tātad tā faktiski jautā, vai *Sonaecom* deklarētais PVN priekšnodokļa atskaitījums atbilst Savienības tiesībām. No lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu 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 atskaitīt par noteiktiem pakalpojumiem samaksāto PVN.

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

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. jūlijs, *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. jūlijs, *Marle Participations* (C-320/17, EU:C:2018:537, 29. punkts).

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

23. Tādējādi pirmais prejudiciālais jautājums ir jāpārformulē tā, ka – vai jauktai pārvaldītājsabiedrībai ir tiesības atskaitīt priekšnodoklī samaksāto PVN saskaņā ar Sestās direktīvas 17. un 4. pantu par konsultāciju pakalpojumiem saistībā ar kapitāldaļu 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 jauktām pārvaldītājsabiedrībām var būt nodokļa maksātāja statuss (1. sadaļa), Tiesa nesen lietā *Ryanair*[7] atkārtoti apstiprināja iespēju atskaitīt izdevumus, kas radušies saistībā ar sagatavošanās procesu darbībai, kuru nodokļa maksātājs vēlāk neveic (2. sadaļa). Šajā ziņā Tiesa arī ir izteikusies par tiešu un tūlītēju saikni starp ienākošajiem un izejošajiem darījumiem (3. sadaļa). Nesamērīgumam starp priekšnodoklī samaksātā PVN atskaitījuma summu un pārvaldītājsabiedrības nodokļa parāda summu, kas izriet no tās plānotajiem pārvaldīšanas pakalpojumiem, kuri parasti rodas šādos gadījumos, nav nozīmes (4. sadaļa).

1. Par jaukto pārvaldītājsabiedrību kā nodokļa maksātāju

25. Saskaņā ar Sestās direktīvas 17. panta 2. punktu tikai tās 4. pantā minētajam nodokļa maksātājam ir tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu. Jautājums par to, vai un kādā mērā pārvaldītājsabiedrība ir nodokļu maksātāja, ir bieži aplūkots Tiesas judikatūrā.

26. Konkrētāk, runājot par pārvaldītājsabiedrības atskaitīšanas tiesībām, Tiesa ir nospriedusi, ka tā nav PVN maksātāja Sestās direktīvas 4. panta (tagad – PVN direktīvas 9. pants) izpratnē un tātad tai nav tiesību atskaitīt PVN saskaņā ar Sestās direktīvas 17. pantu (tagad – PVN direktīvas 167. un 168. pants), ja tās vienīgais mērķis ir iegūt kapitāldaļas citos uzņēmumos, tieši vai netieši neiejaucoties šo sabiedrību pārvaldībā[8] (tā dēvētā finanšu pārvaldītājsabiedrība), nekaitējot tās tiesībām kā kapitāldaļu īpašniecei vai dalībniecei.

27. Vienkārša kapitāldaļu iegāde un turēšana nav uzskatāma par saimniecisku darbību PVN direktīvas izpratnē, kas to ieguvēju vai, attiecīgi, turētāju padarītu par nodokļu maksātāju. Proti, vienkārša kapitāldaļu iegāde citos uzņēmumos nav uzskatāma par īpašuma lietošanu ar mērķi radīt ieņēmumus, kuriem ir pastāvīgs raksturs, jo iespējamas dividendes kā šīs līdzdalības rezultāts izriet no pašām īpašumtiesībām[9].

7 2018. gada 17. oktobra spriedums (C-249/17, EU:C:2018:834) un mani secinājumi šajā lietā (EU:C:2018:301).

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

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

28. Tomēr citādi ir attiecībā uz tā dēvētajām galvenajām pārvaldītājsabiedrībām vai, attiecīgi, ieguldījumu pārvaldītājsabiedrībām. Kā Tiesa ir uzsvērusi pastāvīgajā judikatūrā, ja pārvaldītājsabiedrība tieši vai netieši iejaucas sabiedrības, kurā tā ir līdzdalībniece, pārvaldībā, tā ir nodokļu maksātāja. Tas tā ir, ciktāl ar šādu iejaukšanos pārvaldītājsabiedrība veic ar PVN apliekamus darījumus [10]. Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru šajā ziņā piemēri [11] tostarp ir pārvaldītājsabiedrības administratīvo, grāmatvedības, finanšu, komerciālo, ar informātiku saistīto un tehnisko pakalpojumu sniegšana saviem meitasuzņēmumiem [12].

29. Tas pats attiecas uz gadījumu, kad pārvaldītājsabiedrība veic citas saimnieciskās darbības, piemēram, zemesgabalu un ēku nomu trešajām personām vai tās meitasuzņēmumiem [13]. Arī tieša, ilgstoša un nepieciešama pārvaldītājsabiedrības darbības, kas jau tiek aplikta ar nodokli, paplašināšana ietilpst PVN direktīvas piemērošanas jomā [14].

30. Tas pats attiecas uz jauktu pārvaldītājsabiedrību. Jaukta pārvaldītājsabiedrība ir sabiedrība, kura paralēli savai pārvaldītājsabiedrības darbībai, kas nav saimnieciska darbība, proti, kapitāldaļu turēšanai citās sabiedrībās, kura netiek aplikta ar PVN, veic arī saimniecisku darbību [15]. No judikatūras izriet, ka arī jaukta pārvaldītājsabiedrība, kurai ne tikai pieder kapitāldaļas sabiedrībās, bet kura dažām no šīm sabiedrībām sniedz arī pakalpojumus par atlīdzību, kas ir apliekami ar nodokli, šajā ziņā ir nodokļa maksātāja [16], kurai tomēr ir tikai daļējas tiesības atskaitīt priekšnodokli.

31. *Sonaecom*, kas vēlējās sniegt par atlīdzību tehniskos un pārvaldes pakalpojumus sabiedrībai, kuras kapitāldaļas tā vēlējās iegādāties, ir šāda jaukta pārvaldītājsabiedrība un tādējādi principā ir nodokļu maksātāja Sestās direktīvas 4. panta (tagad – PVN direktīvas 9. pants) izpratnē.

2. Par PVN priekšnodokļa atskaitīšanu par plānoto saimniecisko darbību

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

33. Saskaņā ar Tiesas judikatūru arī neizdevušies ieguldījumi dod tiesības atskaitīt priekšnodokli. Par izdevumiem, kas radušies saimnieciskas darbības sagatavošanas procesā, var atskaitīt priekšnodokli arī tad, ja neizdodas uzsākt 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.

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. jūlijs, *Marle Participations* (C-320/17, EU:C:2018:537, 29. punkts) un 2015. gada 16. jūlijs, *Larentia + Minerva* un *Marenave Schiffahrt* (C-108/14 un C-109/14, EU:C:2015:496, 20. punkts).

11 Kā skaidri noteikts spriedumā, 2018. gada 5. jūlijs, *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. jūlijs, *Marle Participations* (C-320/17, EU:C:2018:537, 30. un 31. punkts), un 2015. gada 16. jūlijs, *Larentia + Minerva* un *Marenave Schiffahrt* (C-108/14 un C-109/14, EU:C:2015:496, 21. punkts).

13 Attiecībā uz pēdējiem minētajiem skat. spriedumu, 2018. gada 5. jūlijs, *Marle Participations* (C-320/17, EU:C:2018:537, 32. punkts). Tomēr jautājums par to, vai zemesgabala noma patiešām var tikt saprasta kā "holdinga sabiedrības [pārvaldītājsabiedrības] iejaukšanās savu meitasuzņēmumu pārvaldībā", drīzāk ir strīdīgs.

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. aprīlis, *EDM* (C-77/01, EU:C:2004:243, 70. punkts).

15 Mani secinājumi lietā *Ryanair* (C-249/17, EU:C:2018:301, 31. punkts 21. zemsvītras piezīmē), ģenerāladvokāta F. Ležē [*P. Léger*] secinājumi lietā *EDM* (C-77/01, EU:C:2002:483, 2. punkts 3. zemsvītras piezīmē) un ģenerāladvokātes K. Štiksas-Haklas [*K. Stix-Hackl*] secinājumi lietā *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. aprīlis, *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. februāris, *Inzo* (C-110/94, EU:C:1996:67, 17. punkts), un 1985. gada 14. februāris, *Rompelman* (268/83, EU:C:1985:74, 23. un 24. punkts), kā arī mani secinājumi lietā *Ryanair* (C-249/17, EU:C:2018:301, 16. un 26. punkts).

34. Tādēļ lietā *Ryanair* Tiesa nosprieda, ka sabiedrība, kas vēlas iegādāties citas sabiedrības kapitāldaļas un kas veic sagatavojošas 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 principā attiecas uz *Sonaecom*, kura vēlējās sniegt ar nodokli apliekamus pakalpojumus *Cabovisão*, ko bija paredzēts iegādāties.

3. Par tiešo un tūlītējo saikni starp konsultāciju pakalpojumiem un plānotajiem pakalpojumiem

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

37. Atbilstoši Tiesas patstāvīgajai judikatūrai izdevumi ir tieši un tūlītēji 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 pēdējai minētajai sniegtu ar PVN apliekamus pārvaldības pakalpojumus, var atskaitīt visu priekšnodoklī 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, ciktāl pārvaldītājsabiedrība sedz izdevumus, kas saistīti ar kapitāldaļu 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* kapitāldaļas un pēc tam sniegtu šai sabiedrībai ar nodokli apliekamus pakalpojumus. Šiem izdevumiem ir tieša un tūlītēja saikne ar plānotajiem ar nodokli apliekamajiem pakalpojumiem. Šajā ziņā *Sonaecom* principā ir tiesības pilnībā atskaitīt priekšnodoklī 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 priekšnodoklī 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 daļai pārvaldītājsabiedrību lietu. No pirmā acu uzmetiena tas rada zināmu nesamērīguma sajūtu un rada jautājumu par to, vai šādos gadījumos nav jāierobežo atskaitīšanas tiesību apjoms.

18 Spriedums, 2018. gada 17. oktobris, *Ryanair* (C-249/17, EU:C:2018:834, 19. punkts un rezolutīvā daļa).

19 Spriedumi, 2019 gada 3. jūlijs, *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. jūlijs, *Larentia + Minerva* un *Marenave Schiffahrt* (C-108/14 un C-109/14, EU:C:2015:496, 23. punkts).

20 Spriedumi, 2019 gada 3. jūlijs, *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. jūlijs, *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 rezolutīvā daļa).

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).

43. Taču, tuvāk aplūkojot, šī nesamērīguma sajūta izzūd. Pirmkārt, šis nesamērīgums rodas, tikai pamatojoties uz selektīvu analīzi, kurā nav ņemts vērā fakts, ka ar nodokli apliekamie pakalpojumi tiek sniegti vairāku gadu garumā. Otrkārt, PVN tiesībās nav paredzēta obligāta saikne starp priekšnodokļa atskaitījuma summu un nodokļa parāda summu [23].

44. PVN atskaitījuma samazināšana pēc vienotas likmes par pārvaldītājsabiedrības darbību, kas nav apliekama ar nodokli, ir izslēgta, ja saņemto pakalpojumu izmaksas tieši ir attiecināmas uz noteiktiem ar nodokli apliekamiem sniegtiem pakalpojumiem. Lai pamatotu proporcionālu samazinājumu, nevar atsaukties arī uz spriedumu *Larentia + Minerva* un *Marenave Schiffahrt* [24]. Tajā gan bija paredzēta proporcionāla priekšnodoklī samaksātā PVN atskaitīšana. Taču tā tas bija tikai tad, ja izdevumi, par ko ir samaksāts priekšnodoklis, bija attiecināmi arī uz citiem meitasuzņēmumiem, kuru ar nodokli apliekamajā pārvaldīšanā pārvaldītājsabiedrība nebija piedalījusies. Šajā gadījumā tas tā nav.

45. Turklāt šāds pārpratums galu galā ir Tiesas judikatūras iznākums, saskaņā ar kuru pārvaldītājsabiedrībām ir atskaitīšanas tiesības tikai tad, ja tās sniedz saviem dalībniekiem pakalpojumus par atlīdzību (skat. 26. un nākamos punktus). Gadījumā, ja kontrolējošām pārvaldītājsabiedrībām – kas ekonomiskā ziņā darbojas, izmantojot to kontrolētās kapitāldaļas, – principā būtu tiesības atskaitīt to pārvaldītājsabiedrības izmaksas, tām nebūtu jāizmanto mākslīgas ar nodokli apliekamu pakalpojumu konstrukcijas [25], lai izvairītos no galīgā PVN sloga grupas ietvaros.

46. Gluži pretēji, juridiskas formas neitralitātes princips – ko Tiesa ir uzsvērusi PVN tiesībās [26] – liecina par labu tam, ka kontrolējošā pārvaldītājsabiedrība pilnībā atskaita priekšnodokli. Tam, ka akcijas turēšana nepadara akcionāru par nodokļu maksātāju, kas veic saimniecisko darbību (skat. iepriekš 27. punktu), vispār nav nozīmes. Taču, vai pilnībā kontrolējošais akcionārs saimnieciski nedarbojas ar "tā" kontrolētās sabiedrības starpniecību tādā pašā mērā kā individuāls uzņēmējs un līdz ar to tāpat kā tas ir atbrīvojams no ar šo darbību saistītā PVN sloga, ir jautājums, uz kuru Tiesa nekad nav atbildējusi skaidri noliedzoši.

47. Juridiskās formas neitralitātes princips liecina par labu tam, ka uzņēmuma pārvaldības izmaksas ir jāatbrīvo no PVN abos gadījumos, kad uzņēmums pats veic darījumus, kas dod priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības, proti, kad individuālais komersants veic tiešu saimniecisko darbību un kad kontrolējošais dalībnieks to veic netieši ar kontrolējošās sabiedrības starpniecību. Tādējādi nevienam no abiem (individuālajam komersantam vai kontrolējošajai sabiedrībai) nevajadzētu būt spiestam noslēgt pakalpojumu līgumus par atlīdzību ar "savu" uzņēmumu, lai to varētu uzskatīt par nodokļa maksātāju.

5. Secinājums

48. Līdz ar to tādai jauktai pārvaldītājsabiedrībai kā *Sonaecom* ir tiesības atskaitīt priekšnodokli pilnā apmērā saskaņā ar Sestās direktīvas 17. un 4. pantu no izdevumiem par kapitāldaļu iegādi sabiedrībā, kurai tā vēlējās sniegt ar nodokli apliekamus pakalpojumus. Konstatēt pēdējo minēto ir iesniedzējtiesas uzdevums. Tiesības atskaitīt priekšnodokli rodas arī tad, ja šī iegāde galu galā nav faktiski notikusi, un tas tā ir neatkarīgi no PVN apmēra, kas maksājams par plānotajiem pakalpojumiem.

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 pašām minētajām darbībām PVN principā tiek piemērots.

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

25 Uz šo problemātiku 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).

B. Par priekšnodokļa atskaitīšanu saistībā ar obligāciju emisijas izmaksām (otrais prejudiciālais jautājums)

49. Jāpārformulē ir arī otrais prejudiciālais jautājums [27]. Būtībā iesniedzējtiesa vēlas noskaidrot, vai jauktai pārvaldītājsabiedrībai atbilstoši Sestās direktīvas 17. un 4. pantam ir tiesības atskaitīt priekšnodokli par aizdevumu organizēšanas un noformēšanas izmaksām, kas radušās, iegādājoties kapitāldaļas uzņēmumā, kuram pārvaldītājsabiedrība vēlējās sniegt pakalpojumus par maksu. It īpaši iesniedzējtiesa jautā par uzņēmuma kapitāldaļu neiegādāšanās un fakta, ka tā vietā pārvaldītājsabiedrība iegādāto kapitālu ir nodevusi grupas mātesuzņēmuma rīcībā, kas netiek aplikts ar nodokli, ietekmi.

50. Šajā nolūkā ir jāpārbauda, vai *Sonaecom* priekšnodoklī samaksātā PVN atskaitīšanai ir jāvadās pēc iegūta kapitāla plānotās izmantošanas, kas tiek aplikta ar nodokli, vai pēc tā faktiskās izmantošanas, kas atbrīvota no nodokļa (1. sadaļa). Noslēgumā runa būs par *Sonaecom* uzdoto jautājumu – vai vēlāk, citā taksācijas periodā, tomēr notikušajai kapitāla "izmantošanai" operatīvo sabiedrību labā 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* kapitāldaļas. Tādējādi obligāciju emisijas izmaksām ir tieša un tūlītēja saikne ar kapitāldaļu iegādi. Kā jau tika norādīts iepriekš [28], plānoto darījumu neveikšanai nav nozīmes.

53. Ja tajā pašā taksācijas periodā nodokļu maksātājs veic faktiski no nodokļa atbrīvotas darbības sākotnēji paredzētās ar nodokli apliekamās darbības vietā, rodas jautājums, vai tas neietekmē jau veikto priekšnodokļa atskaitījumu. Galu galā, tas ir jautājums par saistību starp plānoto darbību un faktiski veikto darbību saistībā ar priekšnodokļa atskaitīšanu. Manuprāt, noteicoša ir faktiskā izmantošana, ja ienākošu darījumu var sasaistīt 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 priekšnodoklī samaksāto PVN tikai tad, ja preces un pakalpojumi tiek *izmantoti* ar nodokli apliekamiem darījumiem. Tātad 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 izvēlētā metode nodrošina precīzāku rezultātu [29]. Sadale atkarībā no faktiskās izmantošanas ir visprecīzākā iespēja noteikt priekšnodoklī samaksātā PVN atskaitīšanu atbilstoši realitātei, un tādējādi tai ir priekšrocība salīdzinājumā ar balstīšanos uz plānoto, un tātad vēl nedrošo, nodokļa maksātāja paredzēto izmantošanu. Turklāt noteikumi par priekšnodoklī samaksātā PVN

27 Skat. šo secinājumu 20. un nākamos 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 rezolutīvā daļa) par sadales kritēriju saskaņā ar Vācijas PVN tiesībām.

atskaitīšanas tiesībām (Sestās direktīvas 20. pants, tagad attiecīgi – PVN direktīvas 184. un 185. pants) parāda, ka sākotnējais priekšnodoklī samaksātā PVN atskaitījums, galu galā, pēc iespējas precīzāk tiek pieskaņots 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 primāri tiek ņemta vērā faktiskā izmantošana, ja tāda pastāv. Atbilstoši Sestās direktīvas 17. panta 2. un 3. punktam, tagad attiecīgi PVN direktīvas 168. un 169. pantam, ar priekšnodoklī samaksātā 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 pastāv tieša un tūlītēja saikne ar darbību, kas ir atbrīvota no nodokļa [31].

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

58. Turklāt, lai izvairītos no konkurences izkropļošanas, nodokļu neitralitātes princips nepieļauj, ka pret saimnieciskās darbības subjektiem, kas faktiski veic vienādus 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 priekšnodoklī samaksāto PVN. Atskaitīšanas tiesības, kas pastāvētu tikai uzņēmuma nodoma veikt ar nodokli apliekamus darījumus dēļ, kurš kādreiz iepriekš tam bija, šim uzņēmumam radītu konkurences priekšrocību. Papildus šī nodoma pietiekamas pārbaudes problemātikai šāds rezultāts būtu pretrunā arī 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 plānoto izmantošanu. Tie ļoti lielā mērā ļauj atskaitīt priekšnodokli, lai gan attiecīgās izmaksas bija saistītas ar bezmaksas pakalpojumiem par labu pašvaldības infrastruktūrai (atpūtas taka tūrisma veicināšanai un, attiecīgi, sūkņu stacijas atjaunošana uzceļamo ēku pieslēgšanai).

60. Šajos gadījumos Tiesa gan nav lēmusi par no nodokļa atbrīvotās faktiskās izmantošanas pārākumu pār plānoto ar nodokli apliekamo izmantošanu. Šie lēmumi attiecās vienīgi uz saikni starp ienākošajiem darījumiem un nodokļa maksātāja saimniecisko darbību kopumā, kas nebūtu iespējama, ja nebūtu noticis bezmaksas pakalpojums [35]. Taču šis nav tāds gadījums.

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

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), kā arī mani secinājumi lietā *C&D Foods Acquisition* (C-502/17, EU:C:2018:676, 49. punkts).

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

63. Ciktāl *Sonaecom* apgalvo, ka tās obligāciju emisijas izmaksas ir atskaitāmas kā uzņēmuma vispārīgās izmaksas, šādai 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 mātesuzņēmumā. Pēc tam kapitāls esot atgriezies *Sonaecom*, lai tā varētu iegādāties kapitāldaļas citos uzņēmumos.

64. Katrā ziņā tad, ja nav tiešas un tūlītējas saiknes starp konkrētu ieejošu darījumu un izejošiem darījumiem, kas dod tiesības uz atskaitīšanu, var vadīties tikai no nodokļa maksātāja vispārīgajiem izdevumiem [36]. Tikai tad, ja ieejošu darījumu nevar saistīt ar izejošu darījumu, pakārtota nozīme būtu ieejoša darījuma saistības ar uzņēmuma kopējo saimniecisko darbību konstatēšanai [37]. Taču šajā gadījumā pastāv tieša un tūlītēja saikne ar tādu aizdevumu piešķiršanu, kas ir atbrīvoti no nodokļa un kas nedod tiesības uz atskaitīšanu.

65. Līdz ar to faktiska jaukta pārvaldītājsabiedrības kapitāla nodošana grupas mātesuzņēmumam, kura ir atbrīvota no nodokļa, izslēdz iespēju atskaitīt Sestās direktīvas 17. pantā (tagad – PVN direktīvas 168. un 169. pants) paredzēto PVN saistībā ar kapitāla iegādes izmaksām. Tiešai saiknei ar šo faktiski izsniegto aizdevumu, kas ir atbrīvots no nodokļa, ir lielāka nozīme nekā sākotnējam nodomam sniegt ar nodokli apliekamus pakalpojumus meitasuzņēmumam, kurš ir jāiegādājas par šo kapitālu.

2. Par kapitāla vēlāku faktisku izmantošanu

66. *Sonaecom* apgalvo, ka kapitāls tikai tika "novietots" grupas mātesuzņēmumā un ka atbilstoši sākotnējam nodomam tas tika izmantots saistībā ar dalību sabiedrībās vēlākā taksācijas periodā. Gadījumā, ja *Sonaecom* pēc tam faktiski būtu izmantojusi saņemto kapitālu ar nodokli apliekamiem pakalpojumiem, iespējams, būtu jākoriģē PVN atskaitījums, kas veikts saskaņā ar Sestās direktīvas 20. pantu (tagad – PVN direktīvas 184. un nākamie panti).

67. Tomēr, pirmkārt, tas nekādi nemaina priekšnodoklī samaksātā PVN atskaitījumu šeit aplūkotajā taksācijas periodā. Iespējamās sekas rastos tikai grozītās izmantošanas taksācijas periodā.

68. Otrkārt, Sestās direktīvas 20. pantā (tagad – PVN direktīvas 184. un nākamie panti) ir paredzēts, ka sākotnējo atskaitījumu koriģē tikai noteiktos apstākļos. Tā tas it īpaši ir gadījumā, ja atskaitījums ir mazāks par to, uz kādu nodokļa maksātājam ir bijušas tiesības. Neitralitātes principa kontekstā mērķis ir pilnībā atbrīvot nodokļu maksātāju no priekšnodokļa, kas samaksāts par precēm, kuras var tikt izmantotas ilgterminā [38]. Šajā ziņā Sestajā direktīvā, tagad attiecīgi – PVN direktīvā, ir izmantots ražošanas līdzekļa jēdziens.

36 Šo secinājumu 37. punkts un mani secinājumi lietā *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments* (C-132/16, EU:C:2017:283, 35. punkts).

37 Mani secinājumi lietās *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. jūlijs, *Gmina Ryjewo* (C-140/17, EU:C:2018:595, 55. punkts), un mani secinājumi šajā lietā (C-140/17, EU:C:2018:273, 40. punkts).

69. Tomēr šķiet apšaubāmi, ka aizdevuma izsniegšanas pakalpojumu var uzskatīt par ražošanas līdzekļiem Sestās direktīvas 20. panta 2. punkta (tagad – PVN direktīvas 187. pants) izpratnē. Saskaņā ar Tiesas judikatūru tie aptver īpašumus, kuriem ir raksturīga noturība un vērtība, kad tie tiek izmantoti saimnieciskai darbībai, un kuru iegādes izmaksas tādēļ parasti netiek iegrāmatotas kā kārtējās izmaksas, bet gan tiek amortizētas vairāku gadu garumā [39]. No tiem ir jānošķir uzreiz patērētie pakalpojumi, attiecībā uz kuriem laika gaitā nav iespējams koriģēt priekšnodokļa atskaitījumu. Parasti pakalpojumi ir šādi.

70. Tomēr *Sonaecom* izmantoja obligāciju emisijas pakalpojumus. Šie pakalpojumi tiek pilnībā patērēti, iegādājoties kapitālu, līdz ar to ieguldītā kapitāla izmantošanas grozīšana turpmākajos gados neietekmē PVN atskaitīšanu par šiem pakalpojumiem.

VI. Secinājumi

71. Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, ierosinu Tiesai uz uzdotajiem prejudiciālajiem jautājumiem atbildēt šādi:

1) Direktīvas 77/388/EEK 17. un 4. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tā dēvētajai "jauktajai" pārvaldītājsabiedrībai, kāda ir *Sonaecom*, ir tiesības pilnībā atskaitīt izdevumus par kapitāldaļu iegādi sabiedrībā, kurai tā vēlējās sniegt ar nodokli apliekamus pakalpojumus. Konstatēt pēdējo minēto ir iesniedzējtiesas uzdevums. Tiesības atskaitīt priekšnodokli rodas arī tad, ja šī iegāde galu galā nav faktiski notikusi, un tas tā ir neatkarīgi no PVN apmēra, kas maksājams par plānotajiem pakalpojumiem.

2) Faktiska jauktas pārvaldītājsabiedrības iegādāta kapitāla nodošana grupas mātesuzņēmumam, kas ir atbrīvota no nodokļa, izslēdz priekšnodoklī samaksātā PVN atskaitīšanu. Tiešai saiknei ar šo faktiski izsniegto aizdevumu, kas ir atbrīvots no nodokļa, ir lielāka nozīme nekā sākotnējam nodomam sniegt ar nodokli apliekamus pakalpojumus meitasuzņēmumam, kurš ir jāiegādājas par šo kapitālu.

39 Spriedums, 2012. gada 16. februāris, *Eon Aset Menidjmunt* (C-118/11, EU:C:2012:97, 35. punkts un tajā minētā judikatūra).