

Byla C-42/19**Prašymo priimti prejudicinį sprendimą santrauka pagal Teisingumo Teismo procedūros reglamento 98 straipsnio 1 dalį****Gavimo data:**

2019 m. sausio 24 d.

Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas:

Supremo Tribunal Administrativo (Portugalija)

Sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą priėmimo data:

2018 m. gruodžio 5 d.

Apeliantė:

Sonaecom SGPS S.A.

Kita apeliacinio proceso šalis:

Fazenda Pública (mokesčių institucija) [atstovaudama *Autoridade Tributária e Aduaneira*]

Pagrindinės bylos dalykas

Apeliacinis skundas dėl *Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto* (Porto administracinių ir mokesčių ginčų teismas) sprendimo, kuriuo kaip nepriimtinas atmetas *Sonaecom SGPS, S.A.* teismine tvarka pateiktas skundas dėl pridėtinės vertės mokesčio (PVM) už 2005 m. sausio, vasario, kovo, balandžio, birželio, liepos, rugpjūčio, spalio ir gruodžio mėn. laikotarpius ir atitinkamų palūkanų apskaičiavimo, kurių bendra suma lygi 1 088 675,77 EUR.

Prašymo priimti prejudicinį sprendimą dalykas ir teisinis pagrindas

Pagrindinėje byloje nagrinėjamas klausimas, ar pridėtinės vertės mokesčio, kurį įmonė sumokėjo siekdama, pirma, pirkti paslaugas, ir, antra, sumokėti komisinių mokesčių už sutartas paslaugas, turėdama tikslą investuoti – šiam pirkimui ir investicijai galiausiai neįvykus, – atskaita atitinka Šeštojoje PVM direktyvoje nustatytas atskaitos taisykles.

Teisinis pagrindas: SESV 267 straipsnio trečia pastraipa.

Prejudiciniai klausimai

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

Nurodomos Sąjungos teisės nuostatos

1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, 1977, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23–62) 4 straipsnio 1 ir 2 dalys ir 17 straipsnio 1, 2 ir 5 dalys.

Nurodomos nacionalinės teisės nuostatos

Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (Pridėtinės vertės mokesčio kodeksas)

9 straipsnio 28 dalies a punktas:

„Neapmokestinami: 28 – Šie sandoriai: a) Paskolų suteikimas ir derybos dėl jų – nepaisant jų formos – įskaitant diskonto ir rediskonto operacijas, taip pat paskolas suteikusio asmens vykdomas jų administravimas ir valdymas“.

20 straipsnio 1 dalis (kurioje išvardyti atvejai, kai suteikiama teisė į atskaitą):

„Mokestis, taikomas apmokestinamojo asmens įsigytoms, importuotoms ar panaudotoms prekėms ar paslaugoms šiems sandoriams : a) apmokestinamųjų ir neatleistų nuo mokesčio prekių tiekimui ir paslaugų teikimui.“

Bylos aplinkybių ir pagrindinio proceso santrauka

- 1 Apeliantė *Sonaecom SGPS, S.A.* yra akcinio kapitalo valdymo įmonė, kurios veikla yra įsigyti, turėti ir valdyti akcijas, gaunant iš jų pajamų. Bendrovė taip pat

vykdo telekomunikacijų, žiniasklaidos, programinės įrangos ir sistemų integravimo srityse veikiančių įmonių valdymo ir strateginio koordinavimo veiklą.

- 2 Vykdydama savo veiklą, bendrovė iš *Wilmer Cutler Pickering Hale and Dorr ir ABN Amro Corporate Finance Ltd* įsigijo konsultavimo paslaugų, susijusių su tokių įmonių vykdoma rinkos tyrimo veikla, siekdama, kad *Sonaecom SGPS, S.A.* sudarytų akcinio kapitalo įsigijimo sandorius.
- 3 Apeliantė *Sonaecom SGPS, S.A.* sumokėjo pridėtinės vertės mokestį (toliau – PVM) už minėtas konsultavimo paslaugas, ir minėtoms išlaidoms pritaikiusi atvirkštinio apmokestinimo tvarką apskaičiavo 167 129,10 EUR ir 45 498,46 EUR PVM.
- 4 Taip pat apeliantė 2005 m. birželio mėnesio deklaracijoje už, atskaitė 769 500 EUR PVM už komisinius, sumokėtus bendrovei *Banco BCP Investimento, S.A.* pagal specialiai pasirašytą 3 000 000 obligacijų, pavadintų „*Sonaecom SGPS* obligacijos 2005“, emisijos organizavimo, struktūravimo ir pardavimo garantijos sutartį, siekiant finansuoti įmonės, susijusios su vadinamąja „*Triple Play*“ paslauga, veiklą.
- 5 Atlikęs patikrinimą, *Autoridade Tributária e Aduaneira* (Mokesčių ir muitų administratorius) nusprendė, kad apeliantė neturėjo teisės atskaityti už šias konsultavimo paslaugas sumokėtą PVM. Jis manė, kad tokios konsultavimo paslaugos, „kurias sudaro rinkos tyrimas, siekiant įsigyti kitų bendrovių akcijų, sykiu padeda įgyti teisę gauti dividendus, kurie nepatenka į PVM taikymo sritį, atsižvelgiant į tai, kad akcijų įsigijimas, turėjimas ir valdymas nėra ekonominė veikla.“
- 6 Bet to, Mokesčių ir muitų administratorius manė, kad apmokestinamasis asmuo faktiškai sudarė sandorius, patenkančius į mokesčio taikymo sritį, kurie nacionalinėje teritorijoje apmokestinami PVM. Nepaisant to, jis laikėsi nuomonės, kad dėl nurodytų išlaidų, skirtų panaudoti apmokestinamajam asmeniui siekiant įsigyti kitų bendrovių akcinį kapitalą, o ši veikla nepatenka į mokesčio taikymo sritį, pagal Portugalijos PVM kodekso 20 straipsnio 1 dalies a punkto nuostatas, jas patyrusiam asmeniui nesuteikiama teisė į atskaitą.
- 7 Taigi, Mokesčių ir muitų administratorius nustatė patikslintą 982 127,56 EUR dydžio mokėtiną mokestį, ir dėl to buvo apskaičiuoti mokesčiai už mėnesius nuo sausio iki balandžio, nuo birželio iki rugpjūčio ir nuo spalio iki gruodžio, kurių bendra suma sudarė 982 127,57 EUR, o apskaičiuotų palūkanų suma – 106 548,20 EUR.
- 8 Apeliantė šį apskaičiavimą teismine tvarka apskundė Porto administracinių ir mokesčių ginčų teisme, kuris savo sprendime padarė išvadą, kad iš pateiktų įrodymų buvo matyti, jog apeliantės šioje byloje turėjo „mišrios kontroliuojančios bendrovės“ bruožų, nes ji vienu metu vykdė akcinio kapitalo valdymo veiklą ir teikė technines administravimo ir valdymo paslaugas savo susijusioms bendrovėms.

- 9 Tame pačiame sprendime Porto administracinių ir mokestinių ginčų teismas nusprendė, kad apeliantei vykdant akcijų valdymo veiklą jos atliktų veiksmų prekybinis pobūdis (Portugalijos Komercinių įmonių kodekso 2 straipsnis ir 463 straipsnio 5 dalis) nereiškia, kad ši veikla laikytina ekonomine veikla, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 2 dalį, remiantis Europos Sąjungos Teisingumo Teismo jurisprudencijoje pateiktu aiškinimu, todėl tai yra į PVM taikymo sritį nepatenkanti ar šiuo mokesčiu neapmokestinama veika.
- 10 Išnagrinėjęs šios bylos apeliantės „mišrios kontroliuojančios bendrovės“ pobūdį, Porto administracinių ir mokestinių ginčų teismas tame pačiame sprendime pripažino, jog tam, kad būtų galima atskaityti apeliantės sumokėtą PVM – atsižvelgiant į jos „mišrios kontroliuojančios bendrovės“ pobūdį, – pirkimo sandoriai turi būti tiesiogiai ir nedelsiant susiję su pardavimo sandoriais, dėl kurių, atsižvelgiant į jų pobūdį, suteikiama teisė į atskaitą. Tuo remdamasis minėtas teismas nusprendė, kad nagrinėjami sandoriai PVM atžvilgiu privalo būti ekonominiai sandoriai, ir kad išlaidos, patirtos siekiant įsigyti prekes ar paslaugas, už kurias buvo sumokėtas mokestis, turi būti sandorių, kuriems taikomas mokestis, kainos sudėtinė dalis, nes tik tokiu atveju būtų pagrįsta teisė į atskaitą, atsižvelgiant į mokesčio neutralumo tikslą.
- 11 Dėl pirmojo pagrindinėje byloje nagrinėjamo sandorio (mokėjimas už užsakomąsias konsultavimo paslaugas siekiant įsigyti akcijų, tačiau to tikslo nepasiekus) Porto administracinių ir mokestinių ginčų teismas savo sprendime pripažino, kad šis sandoris buvo skirtas tikslams, kurių apeliante siekia vykdydama savo veiklą, nepatenkančią į PVM taikymo sritį (akcijų įsigijimo ir valdymo veikla nėra ekonominė veikla, kaip tai suprantama pagal Šeštąją direktyvą), ir kad todėl, pagal Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 1 ir 2 dalies nuostatas, tokiu atveju negalima atskaityti mokesčio.
- 12 Dėl antrojo pagrindinės bylos dalyku esančio sandorio (150 000 000 EUR dydžio komisinio mokesčio, susijusio su specialiai pasirašytų 3 000 000 obligacijų emisijos organizavimo, struktūravimo ir pardavimo garantijos sutartimi, mokėjimo *BCP Investimento, S.A.*) Porto administracinių ir mokestinių ginčų teismas pripažino, kad, atsižvelgiant į tai, jog šiuo atveju visas nagrinėjamas kapitalas buvo priskirtas prie grupės patronuojančiosios bendrovės (*Sonae, SGPS, S.A.*), nebuvo nustatyta nei kiek pelno gavo susijusios bendrovės, nei kad tas kapitalas buvo skirtas sandoriui, dėl kurio taikomo mokesčio suteikiama teisė į atskaitą, įvykdyti (Portugalijos PVM kodekso 20 straipsnis ir 9 straipsnio 28 dalies a punktas).
- 13 Apibendrinant, Porto administracinių ir mokestinių ginčų teismas savo sprendime nusprendė, kad tiek pagal Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 1 ir 2 dalis bei Portugalijos PVM kodekso 20 straipsnio 1 dalies a punktą, tiek pagal pastarąją nuostatą, siejamą su to paties kodekso 9 straipsnio 28 dalies a ir f punktais, apeliantės sumokėtas PVM nebuvo atskaitytinas (tiek audito paslaugų pirkimo siekiant įsigyti akcinio kapitalo atveju, tiek komisinio mokesčio, sumokėto *BCP*

Investimentos, SA už obligacijomis padengtos paskolos organizavimą ir struktūravimą atveju).

- 14 *Sonaecom SGPS, S.A.* šį sprendimą apskundė *Supremo Tribunal Administrativo* (Aukščiausiasis administracinis teismas).

Esminiai pagrindinės bylos šalių argumentai

- 15 *Sonaecom SGPS, S.A.* teigia, kad „mokestis, apeliančios sumokėtas įsigyjant pagrindinėje byloje nagrinėjamas prekes ir paslaugas, visais atvejais atskaitytinas, nes, atsižvelgiant į to įsigijimo pobūdį, turi būti laikoma, jog jo išlaidos priskirtinos bent jau prie tų išlaidų, kurias apeliančios turėjo patirti, kad galėtų tinkamai teikti paslaugas, kurias ji įprastai teikia savo susijusioms įmonėms“.
- 16 *Sonaecom SGPS, S.A.* nuomone, atsižvelgiant į tai, kad ji yra „mišri“ kontroliuojanti bendrovė, nuolat bei reikšmingai dalyvaujanti savo susijusių įmonių valdyme, ypač bendradarbiaujanti nustatant jų strategiją ir teikiant joms mokamas paslaugas, jai dažnai savo ruožtu reikia įsigyti iš trečiųjų asmenų įvairių produktų ir paslaugų.
- 17 Apeliančios tvirtina, kad šioje byloje nagrinėjamas sandoris yra *Sonaecom SGPS, S.A.* paslaugų už atitinkamą atlygį, dėl kurio sumos ir gavimo būdo mokesčių administratorius klausimų niekada nekėlė, teikimas savo susijusioms įmonėms. Taip pat apeliančios pažymi, kad nurodytas paslaugų teikimas yra sandoris, apmokestinamas visu PVM tarifu (jis patenka į PVM taikymo sritį ir nėra nuo jo atleidžiamas), ir kad iš tiesų buvo apmokestinti, nes gautos pajamos yra tiesiogiai susijusios su paslaugų pirkimu, o tai reiškia, kad už šį pirkimą sumokėtas PVM turi būti atskaitytinas.
- 18 Apeliančios taip pat teigia, kad aplinkybė, jog minėtas akcijų įsigijimas neįvyko, nekeičia pirmiau išdėstytų motyvų, nes tokia aplinkybė nekliudo laikyti, jog paslaugų įsigijimas, už kurį sumokėtas PVM, buvo įvykdytas apeliančios vykdant savo veiklą, kurios dalis yra apmokestinamieji sandoriai, neatleidžiami nuo mokesčio. *Sonaecom SGPS, S.A.* daro išvadą, kad dėl šios priežasties nagrinėjamos paslaugos laikytinos paslaugomis, tiesiogiai susijusiomis su jos techninių ir valdymo paslaugų teikimo savo susijusioms įmonėms veikla, kuri apmokestinama PVM ir neatleidžiama nuo šio mokesčio, o ne su „kapitalo akcijų turėjimo ir valdymo“ veikla.
- 19 Paprašytas pateikti nuomonę dėl šio skundo, *Procurador-Geral Adjunto junto al Supremo Tribunal Administrativo* (Generalinio prokuroro, paskirto prie Aukščiausiojo administracinio teismo, pavaduotojas) teigė, kad be akcijų valdymo akcinį kapitalą valdančios bendrovės dar gali vykdyti veiklą, leidžiamą pagal Portugalijos Komercinių bendrovių kodekso 4 ir 5 straipsnius.
- 20 Taigi, teisiškai tai reiškia, kad minėtų bendrovių veikla neapribojama akcinio kapitalo įsigijimo, turėjimo ir pardavimo sandorių vykdymu – sandorių, kurie

pagal Europos Sąjungos Teisingumo Teismo jurisprudenciją nelaikomi ekonomine veikla, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 2 dalį.

- 21 Iš to, kas išdėstyta, generalinio prokuroro pavaduotojas sprendžia, kad negalima atmesti galimybės, jog akcinį kapitalą valdančios įmonės, vykdydamos savo paslaugų teikimo veiklą, atlieka PVM apmokestinamus sandorius su atitinkama teise į atskaitą, kuria bendru atveju galima pasinaudoti. Tokiu atveju pirkimo sandoriai privalo būti tiesiogiai ir nedelsiant susiję su pardavimo sandoriais, dėl kurių, atsižvelgiant į jų pobūdį, suteikiama teisė į atskaitą.
- 22 Atsižvelgdamas į byloje pateiktus įrodymus, generalinio prokuroro pavaduotojas mano, kad pirmiau nurodyto reikalavimo neatitinka nė vienas iš pagrindinėje byloje nagrinėjamų sandorių.
- 23 Taigi, generalinio prokuroro pavaduotojo manymu, Porto administracinių ir mokesčių ginčų teismo sprendime vertinimo klaidos nėra.

Prašymo priimti prejudicinį sprendimą motyvų santrauka

- 24 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikiantis teismas prašo išaiškinti, ar neleidus atskaityti mokesčio, apeliančės sumokėto už konsultavimo paslaugas rinkos tyrimo klausimais, nesėkmingai siekiant įsigyti akcijų, ir už *BCP* sumokėtą komisinį mokestį už obligacijomis padengtos paskolos, skirtos įsitraukti į apeliančės susijusių įmonių finansinę struktūrą, organizavimą ir struktūravimą, – mokestį, kuris, neįvykdžius atitinkamų investicijų, buvo visas priskirtas prie grupės patronuojančiosios bendrovės *Sonae, SGPS*, teisės į atskaitą apribojimas atitinka PVM atskaitos taisyklės, nustatytas Šeštojoje direktyvoje, konkrečiai 4 straipsnio 1 ir 2 dalyse ir 17 straipsnio 1, 2 ir 5 dalyse.
- 25 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikiantis teismas remiasi įvairiais Europos Sąjungos Teisingumo Teismo sprendimais, kurių dalykas yra akciniam kapitalui taikytinos nuostatos, kiek tai susiję su PVM, ir nurodo sprendimus *Polysar* (C-60/90, EU:C:1991:268), *Harnas & Helm* (C-80/95, EU:C:1997:56) ir *Portugal Telecom* (C-496/11, EU:C:2012:557).
- 26 Aukščiausiasis administracinių ginčų teismas mano, kad, neatsižvelgiant į pirmiau nurodytą jurisprudenciją, pagal kurią Europos Sąjungos Teisingumo Teismas nusprendė dėl klausimų, panašių į keliamus šioje byloje, bet jiems neidentišku, jis nežino kitų Teisingumo Teismo sprendimų dėl tokių sandorių, kokie nagrinėjami pagrindinėje byloje, kuriuose akcijų įsigijimas, susijęs su pirktomis rinkos tyrimo paslaugomis, nebuvo įvykdytas, ir kuriuose obligacijomis padengta paskola, skirta įsitraukti į susijusių įmonių finansinę struktūrą, neatlikus šių investicijų buvo priskirta prie grupės patronuojančiosios bendrovės.

- 27 Taigi, prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikiantis teismas mano, kad, remiantis vienodo aiškinimo principu, būtina pateikti Europos Sąjungos Teisingumo Teismui prašymą priimti prejudicinį sprendimą.

DARBINIS VERTINMAS