

Lieta C-42/19**Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu kopsavilkums saskaņā ar
Tiesas Reglamenta 98. panta 1. punktu****Iesniegšanas datums:**

2019. gada 24. janvāris

Iesniedzējtiesa:*Supremo Tribunal Administrativo* (Portugāle)**Datums, kurā pieņemts iesniedzējtiesas nolēmums:**

2018. gada 5. decembris

Apelācijas sūdzības iesniedzēja:*Sonaecom SGPS, S.A.***Atbildētāja apelācijas instancē:***Fazenda Pública* (pārstāvēt *Autoridade Tributária e Aduaneira*)**Pamatlietas priekšmets**

Apelācijas sūdzība par *Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto* (Portu Administratīvā un nodokļu lietu tiesa) spriedumu, ar ko *Sonaecom SGPS, S.A.* kā nepamatota tika noraidīta prasība atcelt paziņojumus par maksājamo pievienotās vērtības nodokli (PVN) un nokavējuma procentiem par 2005. gada janvāri, februāri, martu, aprīli, jūniju, jūliju, augustu, oktobri un decembri kopumā 1 088 675,77 EUR apmērā.

Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu priekšmets un juridiskais pamats

Strīdīgais jautājums pamatlietā ir par to, vai ar Sestajā PVN direktīvā paredzētajiem noteikumiem par nodokļa atskaitāmību ir saderīgi atskaitīt pievienotās vērtības nodokli, ko sabiedrība ir samaksājusi, pirmkārt, saistībā ar pakalpojumu iegādi, un, otrkārt, komisijas maksu par pakalpojumu saistībā ar ieguldījuma veikšanu – ja šīs sabiedrības iecerētā iegāde un ieguldījums beigu beigās neīstenojās.

Juridiskais pamats: LESD 267. panta trešā daļa.

Prejudiciālie jautājumi

- 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 līdzdalības iegādi, ja attiecīgā iegāde neīstenojās?
- 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 pārņemts koncerna mātesuzņēmumam *Sonae SGPS*, jo attiecīgie ieguldījumi neīstenojās?

Atbilstošās Savienības tiesību normas

Padomes Sestās direktīvas 77/388/EEK (1977. gada 17. maijs) par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV 1977, L 145, 1. lpp.) 4. panta 1. un 2. punkts un 17. panta 1., 2. un 5. punkts.

Atbilstošās valsts tiesību normas

Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (Pievienotās vērtības nodokļa kodekss, turpmāk tekstā arī – “Portugāles PVN kodekss”)

9. panta 28. punkta a) apakšpunkts:

“No nodokļa ir atbrīvoti: 28 – Šādi darījumi: a) Kredītu piešķiršana un tirgošanās ar tiem, neatkarīgi no to veida, ieskaitot atlaižu un diskonta darījumus, kā arī kredītu administrēšana vai pārvaldība, ko veic to piešķirējs.”

20. panta 1. punkts (kurā ir uzskaitīti gadījumi, kad rodas tiesības uz nodokļa atskaitīšanu):

“Nodoklis par precēm vai pakalpojumiem, ko nodokļa maksātājs ir iegādājies, importējis vai izmantojis šādu darījumu veikšanai: a) ar nodokli apliekamām un no nodokļa neatbrīvotām preču piegādēm un pakalpojumu sniegšanai.”

Īss pamatlietas faktisko apstākļu un tiesvedības izklāsts

- 1 Apelācijas sūdzības iesniedzēja *Sonaecom SGPS, S.A.*, ir līdzdalības pārvaldītājsabiedrība, kas nodarbojas ar līdzdalības iegādi, turēšanu un pārvaldību, saņemot ar to saistītos ienākumus. Turklāt tā nodarbojas telekomunikāciju, plašsaziņas līdzekļu, programmatūras un sistēmu integrācijas nozares uzņēmumu pārvaldību un stratēģisko koordināciju.
- 2 Saistībā ar savu darbību *Sonaecom SGPS, S.A.* iegādājās *Wilmer Cutler Pickering Hale and Dorr* un *ABN Amro Corporate Finance Ltd* konsultācijas pakalpojumus saistībā ar šo uzņēmumu veikto tirgus izpēti iespējamu līdzdalības iegādes darījumu veikšanai.
- 3 Saistībā ar maksājumu par minētiem konsultāciju pakalpojumiem apelācijas sūdzības iesniedzēja *Sonaecom SGPS, S.A.* samaksāja pievienotās vērtības nodokli (turpmāk tekstā – “PVN”) apgrieztās PVN iekasēšanas sistēmā 167 129,10 EUR apmērā un saistībā ar minētajām izmaksām – 45 498,46 EUR apmērā.
- 4 Deklarācijā par 2005. gada jūniju apelācijas sūdzības iesniedzēja arī atskaitīja PVN 769 500 EUR apmērā saistībā ar komisijas maksu, ko tā samaksāja sabiedrībai *Banco BCP Investimento, S.A.* saskaņā ar līgumu par 3 000 000 obligāciju “Obligaciones Sonaecom SGPS 2005” publiskās emisijas organizēšanu, noformēšanu un galvošanu, lai finansētu uzņēmuma darbību t.s. “Triple Play” jeb trīskāršā piedāvājuma pakalpojumu jomā.
- 5 Pēc pārbaudes *Autoridade Tributária e Aduaneira* (Nodokļu un muitas iestāde) uzskatīja, ka apelācijas sūdzības iesniedzējai nebija tiesību atskaitīt par šiem konsultāciju pakalpojumiem samaksāto PVN. Tā uzskatīja, ka šādi konsultāciju pakalpojumi, kas “ietver tirgus izpēti nolūkā iegādāties citu sabiedrību kapitāldaļas, veicina tādu akciju iegādi, kas piešķir to turētājiem tiesības saņemt dividendes, kuras neietilpst PVN piemērošanas jomā, jo akciju iegāde, pirkšana un turēšana nav saimnieciskā darbība”.
- 6 Turklāt Nodokļu un muitas iestāde uzskatīja, ka nodokļa maksātāja faktiski veica darījumus, kuri ietilpst nodokļa piemērošanas jomā un kuri valsts teritorijā ir apliekami ar PVN. Tomēr, pēc tās domām, minētie *inputs*, kurus nodokļa maksātāja bija paredzējusi izmantot citu uzņēmumu kapitāldaļu iegādei, kas ir no nodokļa piemērošanas jomas izslēgta darbība, nepiešķir tiesības uz nodokļa atskaitīšanu saskaņā ar Portugāles PVN kodeksa 20. panta 1. punkta a) apakšpunkta noteikumiem.
- 7 Tādējādi Nodokļu un muitas iestāde korigēja maksājamā nodokļa summu, nosakot to 982 127,56 EUR apmērā, un izdeva paziņojumus par nodokli, kas par janvāri–aprīli, jūniju–augustu, oktobri un decembri maksājams summā 982 127,57 EUR, un lika samaksāt nokavējuma procentus 106 548,20 EUR apmērā.
- 8 Minētos paziņojumus par maksājamo nodokli apelācijas sūdzības iesniedzēja apstrīdēja, ceļot prasību *Tribunal Administrativo e Fiscal de Porto* (Portu

Administratīvā un nodokļu lietu tiesa), kas nosprieda, ka no sniegtajiem pierādījumiem izriet, ka toreizējai prasītājam minētajā procedūrā bija “jauktas darbības *pārvaldītājsabiedrības*” iezīmes, jo līdztekus līdzdalības pārvaldībai tā sniedza arī tehniskus administrēšanas un pārvaldības pakalpojumus sev piederošajām sabiedrībām.

- 9 Šajā spriedumā *Tribunal Administrativo e Fiscal de Porto* nosprieda, ka akciju pārvaldības darbība tās komerciālā rakstura dēļ (*Código de Sociedades Mercantiles portugues* (Portugāles Komerccsabiedrību kodekss) 2. pants un 463. panta 5. punkts) nav jākvalificē kā saimnieciskā darbība Sestās direktīvas 4. panta 2. punkta izpratnē, kā tā ir interpretēta Eiropas Savienības Tiesas judikatūrā, tāpēc aplūkotā darbība neietilpst PVN piemērošanas jomā un nav aplikama ar PVN.
- 10 *Tribunal Administrativo e Fiscal de Porto*, kas šajā tiesvedībā veica pārbaudi toreizējās prasītājas kā jauktas darbības *pārvaldītājsabiedrības* būtību, šajā spriedumā nosprieda, ka prasītāja kā “jauktas darbības *pārvaldītājsabiedrība*” var atskaitīt priekšnodokli tikai tad, ja ar nodokli aplikamie darījumi tieši un nepastarpināti ir saistīti ar darījumiem, attiecībā uz kuriem nodoklis tiek pārņemts un kuru rakstura dēļ rodas tiesības uz nodokļa atskaitīšanu. Tādējādi minētā tiesa uzskatīja, ka šiem strīdīgajiem darījumiem ir jābūt saimnieciskai darbībai PVN nolūkā un ka ar PVN aplikamajām izmaksām, kas radušās, lai iegādātos preces vai pakalpojumus, ir jābūt to vēlāko darījumu cenas sastāvdaļai, attiecībā uz kuriem nodoklis tiek pārņemts un ir atskaitāms, jo, ņemot vērā mērķi panākt nodokļa neitralitāti, tikai šajā gadījumā esot pamatotas tiesības uz nodokļa atskaitīšanu.
- 11 Attiecībā uz pirmo no šajā pamatlietā aplūkotajiem strīdīgajiem darījumiem (maksas par konsultāciju ārpakalpojumiem saistībā ar iecerētu, taču neīstenojušos līdzdalības iegādi) *Tribunal Administrativo e Fiscal de Porto* nosprieda, ka tas ir veikts, lai sasniegtu ar toreizējās prasītājas darbību saistītus mērķus, kas neietilpst PVN piemērošanas jomā (līdzdalības iegādes un pārvaldības darbības nav saimnieciskā darbība Sestās PVN direktīvas izpratnē), līdz ar to nodokli nevar atskaitīt saskaņā ar Sestās direktīvas 4. panta 1. un 2. punktā noteikto.
- 12 Attiecībā uz otro no šajā pamatlietā aplūkotajiem strīdīgajiem darījumiem (sabiedrībai *BCP Investimento, S.A.* samaksātā komisijas maksa saskaņā ar līgumu par 3 000 000 obligāciju publiskās emisijas organizēšanu, noformēšanu un galvošanu par summu 150 000 000 EUR apmērā) *Tribunal Administrativo e Fiscal de Porto* nosprieda, ka, tā kā šajā lietā aplūkotais kapitāls pilnībā tika nodots koncerna mātesuzņēmumam (*Sonae, SGPS, S.A.*), nav pierādīts, vai un cik lielā mērā labumu no tā guva tai piederošās sabiedrības, nedz arī tas, vai šis kapitāls ir izmantots, lai veiktu vēlāku darījumu, attiecībā uz kuru tiek pārņemts nodoklis un kura dēļ rodas tiesības uz nodokļa atskaitīšanu (Portugāles PVN kodeksa 20. pants un 9. panta 28. punkta a) apakšpunkts).

- 13 Galu galā *Tribunal Administrativo e Fiscal de Porto* nosprieda, ka gan saskaņā ar Sestās direktīvas 4. panta 1. un 2. punktu un Portugāles PVN kodeksa 20. panta 1. punkta a) apakšpunktu, gan saskaņā ar šo pēdējo minēto tiesību normu, skatot to kopsakarā ar šī kodeksa 9. panta 28. punkta a) un f) apakšpunktu, toreizējā prasītāja nevarēja atskaitīt priekšnodokli (gan par audita pakalpojumiem, kas tika sniegti līdzdalības iegādes nolūkā, gan par *BCP Investimentos, SA* veikto komisijas maksas maksājumu saistībā ar obligāciju aizņēmuma organizēšanu un noformēšanu).
- 14 Šo spriedumu *Sonaecom SGPS, S.A.* pārsūdzēja *Supremo Tribunal Administrativo* (Augstākā administratīvā tiesa).

Pamatlietas pušu galvenie argumenti

- 15 *Sonaecom SGPS, S.A.* apgalvo, ka “apelācijas sūdzības iesniedzējai uzliktais nodoklis par pamatlietā aplūkotajām iegādēm katrā ziņā ir atskaitāms, jo, ņemot vērā tā būtību, ir jāuzskata, ka šādas iegādes ir vismaz daļa no izmaksām, kas radušās toreizējai prasītājai, lai varētu pienācīgi sniegt pakalpojumus, kurus tā parasti sniedz sev piederošajām sabiedrībām”.
- 16 *Sonaecom SGPS, S.A.* norāda, ka, ņemot vērā, ka tā ir jauktas darbības pārvaldītājsabiedrība un regulāri un būtiski piedalās sev piederošo sabiedrību pārvaldībā, it īpaši sadarbojoties to stratēģiju izstrādē un sniedzot tām maksas pakalpojumus, tai bieži ir nepieciešami visnotaļ dažāda veida pakalpojumi un piegādes, ko nodrošina trešās personas.
- 17 Apelācijas sūdzības iesniedzēja apgalvo, ka šajā tiesvedībā aplūkots strīdīgais darījums ir pakalpojumi, kurus *Sonaecom SGPS, S.A.* sniedz sev piederošajām sabiedrībām, par kuru sniegšanu tā saņem atbilstošu atlīdzību, kuras veidu un apjomu nodokļu iestāde nekad nav apstrīdējusi. Tāpat apelācijas sūdzības iesniedzēja norāda, ka attiecīgo pakalpojumu sniegšana ir ar PVN apliekami darījumi (tie ir iekļauti PVN piemērošanas jomā un nav no tā atbrīvoti) un ka faktiski tie tika aplikti ar nodokli – tādējādi pastāv tieša saikne starp *outputs* un pakalpojumu iegādi –, tāpēc priekšnodoklim par to iegādi ir jābūt atskaitāmam.
- 18 Turpinājumā apelācijas sūdzības iesniedzēja apgalvo, ka iepriekš minēto argumentāciju neatspēko apstāklis, ka minētā līdzdalības iegāde neīstenojās, jo šis apstāklis neliedz uzskatīt, ka ar PVN aplikto pakalpojumu iegāde tika veikta saistībā ar apelācijas sūdzības iesniedzējas darbību, kas ietver ar nodokli apliekamu un no nodokļa neatbrīvotu darījumu veikšanu. Noslēgumā *Sonaecom SGPS, S.A.* apgalvo, ka tāpēc strīdīgie saņemtie pakalpojumi ir nevis pakalpojumi, kas saistīti ar “līdzdalības kapitālā turēšanas un pārvaldības darbību”, bet gan pakalpojumi, kas ir tieši saistīti ar tās darbību, proti, tehnisku un pārvaldības pakalpojumu sniegšanu sev piederošajām sabiedrībām, kura savukārt ir apliekama ar PVN un nav no tā atbrīvota.

- 19 *Procurador-Geral Adjunto junto al Supremo Tribunal Administrativo* (ģenerālprokurora vietnieks Augstākajā administratīvajā tiesā), kurš tika aicināts paust viedokli par apelācijas sūdzību, uzskata, ka līdzdalības pārvaldītājsabiedrības var veikt ne tikai akciju pārvaldības darbības, bet arī darbības, kas ir atļautas Portugāles Komerksabiedrību kodeksa 4. un 5. pantā.
- 20 Tādējādi no juridiskā skatupunkta minēto sabiedrību darbība ietver ne tikai līdzdalības iegādes, turēšanas un pārdošanas darījumu veikšanu, kas saskaņā ar Eiropas Savienības Tiesas judikatūru nav uzskatāmi par saimniecisko darbību Sestās direktīvas 4. panta 2. punkta izpratnē.
- 21 No iepriekš minētā šis ģenerālprokurora vietnieks secina, ka nav izslēgts, ka līdzdalības pārvaldītājsabiedrības saistībā ar savu pakalpojumu sniegšanas darbību veic ar PVN apliekamus darījumus un attiecīgi ir tiesīgas vispārīgajā kārtībā atskaitīt nodokli. Šajā gadījumā darījumiem, par kuriem ir samaksāts priekšnodoklis, ir jābūt tieši un nepastarpināti saistītiem ar vēlākajiem darījumiem, uz kuriem tiek pārnests nodoklis, un šiem vēlākajiem darījumiem pēc sava rakstura ir jābūt tādiem, ka to gadījumā rodas tiesības uz nodokļa atskaitīšanu.
- 22 Ņemot vērā lietas materiālos esošos pierādījumus, ģenerālprokurora vietnieks uzskata, ka tā tas nav nevienā no abiem pamatlietā aplūkotojumiem strīdīgajiem darījumiem.
- 23 Tādējādi ģenerālprokurora vietnieks uzskata, ka *Tribunal Administrativo e Fiscal de Porto* spriedumā nav pieļauta kļūda vērtējumā.

Īss lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu motīvu izklāsts

- 24 Iesniedzējtiesa vēlas noskaidrot, vai, neatļaujot apelācijas sūdzības iesniedzējai atskaitīt priekšnodokli par konsultāciju pakalpojumiem tirgus izpētes jomā, kas tika sniegti saistībā ar iecerētu, taču neīstenojušos līdzdalības iegādi, un par *BCP* samaksāto komisijas maksu par obligāciju aizņēmuma organizēšanu un noformēšanu it kā nolūkā integrēt sev piederošo sabiedrību finansēšanas struktūru, to pilnībā pārnesot koncerna mātesuzņēmumam *Sonae SGPS, S.A.*, tiesību uz nodokļa atskaitīšanu ierobežošana ir saderīga ar Sestās direktīvas noteikumiem par PVN atskaitāmību, konkrēti ar tās 4. panta 1. un 2. punktu un 17. panta 1., 2. un 5. punktu.
- 25 Iesniedzējtiesa norāda uz vairākiem Eiropas Savienības Tiesas nolēmumiem par to, kā līdzdalība kapitālā ir aplūkojama saistībā ar PVN, un min spriedumus *Polysar* (C-60/90, EU:C:1991:268), *Harnas & Helm* (C-80/95, EU:C:1997:56) un *Portugal Telecom* (C-496/11, EU:C:2012:557).
- 26 *Supremo Tribunal Administrativo* uzskata, ka, neraugoties uz iepriekš minēto judikatūru, kurā Eiropas Savienības Tiesa ir lēmusi par jautājumiem, kas ir līdzīgi, bet ne identiski tiem, uz kuriem attiecas šī lieta, nav zināms, ka Tiesa būtu

spriedusi par tādiem darījumiem kā pamatlietā aplūkoti, kad līdzdalības iegāde, ar kuru ir saistīti līgumā paredzētie tirgus izpētes pakalpojumi, neīstenojās un kad obligāciju aizņēmums, kas bija paredzēts, lai integrētu sev piederošo sabiedrību finansēšanas struktūru, pilnā apmērā tika pārņemts koncerna mātesuzņēmumam, jo šie ieguldījumi neīstenojās.

- 27 Tādējādi iesniedzējtiesa uzskata, ka, ņemot vērā atbilstīgas interpretācijas principu, ir jāiesniedz Eiropas Savienības Tiesai lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu.

DARBA VERSIJA