

Downloaded via the EU tax law app / web

Pagaidu versija

TIESAS SPRIEDUMS (pirmā palāta)

2018. gada 17. oktobrī (*)

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu – Kopēja pievienotās vērtības nodokļa (PVN) sistēma – Nodokļa maksājuma jēdziens – Holdinga sabiedrība – Priekšnodokļa atskaitošana – Izdevumi, kas saistīti ar konsultāciju pakalpojumu sniegšanu citās sabiedrības akciju iegādes nolūkā – Sabiedrības, kas veic iegādi, nodoms sniegt pārvērtības pakalpojumu mērķsabiedrībai – Šādu pakalpojumu nesniegšana – Tiesības uz PVN, ar kuru tikuši aplikti sniegtie pakalpojumi, atskaitošānu

Lieta C-249/17

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Supreme Court* (Augstākā tiesa, Īrija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2017. gada 8. maijā un kas Tiesā reģistrēts 2017. gada 12. maijā, tiesvedībā

Ryanair Ltd

pret

The Revenue Commissioners.

TIESA (pirmā palāta)

šādā sastāvā: Tiesas priekšsēdētāja vietniece, kas pilda pirmās palātas priekšsēdētāja pienākumus, R. Silva de Lapuerta [*R. Silva de Lapuerta*], tiesneši Ž. K. Bonišo [*J.-C. Bonichot*], A. Arabadžijevs [*A. Arabadjiev*], J. Regans [*E. Regan*] un K. G. Fernlunds [*C. G. Fernlund*] (referenti),

ģenerālvokāle: J. Kokote [*J. Kokott*],

sekretāre: R. Šereša [*R. Šereš*], administratore,

ģemot vērā rakstveida procesā un 2018. gada 14. marta tiesas sēdī,

ģemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- *Ryanair Ltd* vērā – *T. Mc Namara*, solicitor, *R. Aylward*, BL, un *M. Hayden*, SC,
- *The Revenue Commissioners* vērā – *M. Browne* un *L. Williams*, kā arī *A. Joyce*, pārstāvji,
- ģrijas vērā – *M. Browne* un *L. Williams*, kā arī *A. Joyce*, pārstāvji, kuriem palīdz *S. Davey*, solicitor, *Ú. Tighe*, BL, un *G. Clohessy*, SC,
- Eiropas Komisijas vērā – *N. Gossement*, kā arī *R. Lyal*, pārstāvji,

noklausījies ģenerālvokāles secinājumu 2018. gada 3. maija tiesas sēdī,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par to, kā ir interpretējams 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.; turpmāk tekstā – “Sestā direktīva”), 4. un 17. pants.

2 Šis līgums ir iesniegts tiesvedībā starp *Ryanair Ltd* un *Revenue Commissioners* (Nodokļu iestāde, Ārija) par pārdotās minētās atteikumu veikt *Ryanair* priekšnodokli par konsultāciju pakalpojumiem, kurus tā bija izmantojusi publiskā iepirkuma procedūras gaitā citās sabiedrības akciju iegādei, samaksāt pievienotās vērtības nodokļa (PVN) atskaitēšanu.

Atbilstošās tiesību normas

3 Sestās direktīvas 2. panta 1. punkts ir noteikts, ka PVN ir jāmaksā par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību attiecīgās valsts teritorijā veicis nodokļu maksātājs, kas kā tās rīkojas.

4 Šīs direktīvas 4. panta 1. un 2. punkts ir paredzēts:

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

2. Šis panta 1. punkts minētā saimnieciskā darbībā aptver visas ražotāju, tirgotāju un pakalpojumu sniedzāju darbības, ieskaitot kalnrūpniecību, lauksaimniecisku darbību un brīvo profesiju darbības. Ilglaicīgā materiāla vai nemateriāla pašuma izmantošana nolūkā gūt no tā ienākumus arī uzskatāma par saimniecisku darbību.”

5 Saskaņā ar minētās direktīvas 10. pantu 2. punkta pirmo daļu “darbībā, par kuru jāmaksā nodoklis, notiek, un nodoklis kļūst iekasājams tad, kad preces ir piegādātas vai pakalpojumi ir sniegti”.

6 Minētās direktīvas 17. panta “Atskaitēšanas tiesību izcelsme un darbības joma” 1. punkts paredzēts, ka atskaitēšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitēmais nodoklis kļūst iekasājams.

7 Sestās direktīvas 17. panta 2. punkta a) apakšpunkts ir noteikts, ka, ciktāl preces un pakalpojumus nodokļa maksātājs izmanto ar nodokli apliekamiem darījumiem, viņam ir tiesības atskaitēt no nodokļa, kurš viņam jāmaksā, 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.

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

8 2006. gadā aviosabiedrība *Ryanair* iesniedza pārdotības jumu pilnībā iegādāties citas aviosabiedrības (turpmāk tekstā – “mārsabiedrība”) akcijas. Šajā sakarā tai saistībā ar paredzēto iegādi ir radušies izdevumi par konsultāciju pakalpojumu un citu pakalpojumu izmantošanu (turpmāk tekstā – “strādāgo pakalpojumu sniegšana”). Tāpēc šis darījums ar konkurences tiesību ieviešanu saistītu apsvērumu dēļ netika pilnībā veikts, līdz ar to *Ryanair* ir varējusi iegādāties tikai daļu no mārsabiedrības kapitāla.

9 *Ryanair* pieprasīja atskaitēt PVN nodokli, kas samaksāts priekšnodokli, no šiem izdevumiem, apgalvojot, ka viņas nodoms pēc kontroles iegāšanas pār mārsabiedrību ir bijis iesaistīties pārdotās minētās pārvaldībā, sniedzot tai ar PVN apliekamus pārvaldības

pakalpojumu.

10 Par nodok?u iest?des atteikumu veikt šo atskait?šanu *Ryanair* iesniedza *Tax Appeals Commission* (P?rs?dz?bas komisija nodok?u liet?s, ?rija) s?dz?bu, kura tika noraid?ta. *Ryanair* iesniedza otro s?dz?bu *Circuit Court* (apgabaltiesa, ?rija), kura ar? piekrita Nodok?u iest?des nost?jai. Tom?r *Circuit Court* (apgabaltiesa) v?rs?s *High Court* (Augst? tiesa, ?rija) ar l?gumu sniegt atzinumu. T? k? š? p?d?j? min?t? tiesa atst?ja negroz?tu *Circuit Court* (apgabaltiesa) nol?mumu, *Ryanair* iesniedza apel?cijas s?dz?bu *Supreme Court* (Aust?k? tiesa, ?rija).

11 Iesniedz?jtiesa b?t?b? jaut? par attiec?b?m starp 1985. gada 14. febru?ra spriedumu *Rompelman* (268/83, EU:C:1985:74) – par PVN nodok?a atskait?šanu saimniecisk?s darb?bas sagatavošanas ietvaros – un 2001. gada 27. septembra spriedumu *Cibo Participations* (C?16/00, EU:C:2001:495) – par holdinga sabiedr?bas ties?b?m atskait?t PVN nodokli no izdevumiem par pakalpojumiem, kuri tai tikuši sniegti saist?b? ar kapit?lda?u t?s meitasuz??mumos ieg?di.

12 Šajos apst?k?os *Supreme Court* (Augst?k? tiesa) nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?dus prejudici?lus jaut?jumus:

“1) Vai nodoms n?kotn? sniegt p?rvald?bas pakalpojumu ieg?des m?r?sabiedr?bai, ja š?da p?r?emšana b?tu sekm?ga, ir pietiekams, lai noteiktu, ka iesp?jamais p?r??m?js veic saimniecisku darb?bu Sest?s PVN direkt?vas 4. panta izpratn?, lai PVN, ko iesp?jamais p?r??m?js ir samaks?jis par prec?m un pakalpojumiem, kuri tam sniegti ar m?r?i veicin?t attiec?go ieg?des dar?jumu, var?tu iesp?jami uzskat?t par PVN priekšnodokli attiec?b? uz pl?noto saimniecisko darb?bu sniegt š?dus p?rvald?bas pakalpojumu?

2) Vai var past?v?t pietiekami “tieša un t?l?t?ja saikne”, ko Tiesa ir noteikusi k? pras?bu [2001. gada 27. septembra spriedum? *Cibo Participations* (C?16/00, EU:C:2001:495)], starp profesion?lajiem pakalpojumiem, kuri ir sniegti š?das iesp?jamas p?r?emšanas kontekst?, un dar?jumiem, par kuriem n?kotn? j?maks? PVN un kuri (sekm?gas p?r?emšanas gad?jum?) noz?m?tu iesp?jamu p?rvald?bas pakalpojumu sniegšanu ieg?des m?r?sabiedr?bai, lai var?tu tikt at?auts atskait?t PVN, kas ir j?maks? par šo profesion?lo pakalpojumu sniegšanu?”

Par prejudici?lajiem jaut?jumiem

13 Ar saviem jaut?jumiem, kuri ir j?izskata kop?, iesniedz?jtiesa b?t?b? jaut?, vai Sest?s direkt?vas 4. un 17. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka ar tiem sabiedr?bai, t?dai k? pamatliet?, kurai ir nodoms ieg?d?ties visas citas sabiedr?bas akcijas, lai veiktu saimniecisko darb?bu, kas izpaužas k? ar PVN apliekamu p?rvald?bas pakalpojumu sniegšana p?d?jai min?tajai, ir pieš?irtas ties?bas atskait?t PVN, kas samaks?ts priekšnodokli? saist?b? ar izdevumiem, kuri ir saist?ti ar konsult?ciju pakalpojumiem ieg?des pied?v?juma ietvaros, pat tad, ja izr?d?s, ka š? saimniecisk? darb?ba nav ?stenojusies.

14 Vispirms ir j?nor?da, ka ar Direkt?vu 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu (OV 2006, L 347, 1. lpp.), kas st?jusies sp?k? 2007. gada 1. janv?r?, Sest? direkt?va tika atcelta, Direkt?v? 2006/112 netiekot veiktiem b?tiskiem groz?jumiem sal?dzin?jum? ar Sesto direkt?vu. L?dz ar to, t? k? attiec?go Sest?s direkt?vas ties?bu normu tv?rums b?t?b? ir identisks Direkt?vas 2006/112 ties?bu normu tv?rumam, Tiesas judikat?ra, kas attiecas uz p?d?jo min?to, t?pat ir piem?rojama ar? Sest?s direkt?vas gad?jum?.

15 Lai atbild?tu uz uzdotajiem jaut?jumiem, ir j?nosaka, vai sabiedr?ba, kurai ir bijis nodoms ieg?d?ties visas citas sabiedr?bas akcijas, lai veiktu saimniecisku darb?bu, kas izpaužas k? ar PVN nodokli apliekamu p?rvald?bas pakalpojumu sniegšana p?d?jai min?tajai, var?tu tikt uzskat?ta par nodok?a maks?t?ju Sest?s direkt?vas 4. panta izpratn? un, attiec?g? gad?jum?,

pirmk?rt, vai t? ir uzskat?ma par nodok?a maks?t?ju, ja tai tikuši sniegti str?d?gie pakalpojumi, un, otrk?rt, vai un k?d? apm?r? ir veicama priekšnodokl? sakar? ar izdevumiem, kuri radušies saist?b? ar š?diem pakalpojumiem, samaks?t? PVN atskait?šana.

16 Ir j?atg?dina, pirmk?rt, ka sabiedr?bai, kuras vien?gais m?r?is ir l?dzdal?ba cit?s sabiedr?b?s bez tiešas vai netiešas iesaist?šan?s šo sabiedr?bu p?rvald?b?, nav nedz PVN nodok?a maks?t?ja statusa Sest?s direkt?vas 4. panta izpratn?, nedz ar? ties?bas uz nodok?a atskait?šanu saska?? ar š?s direkt?vas 17. pantu. Faktiski vienk?rša kapit?lda?u ieg?de un tur?šana pati par sevi nav saimnieciska darb?ba Sest?s direkt?vas izpratn?, kas pieš?ir t?s veic?jam nodok?a maks?t?ja statusu, jo vienk?rša finanšu dal?ba citos uz??mumos nenoz?m? ?pašuma izmantošanu nol?k? g?t no t? past?v?gus ien?kumus. Jebk?das saist?b? ar šo dal?bu sa?emt?s eventuel?s dividendes vienk?rši ir ?pašumties?bu rezult?ts (spriedumi, 2013. gada 30. maijs, X, C?651/11, EU:C:2013:346, 36. punkts, k? ar? 2015. gada 16. j?lijs, *Larentia + Minerva* un *Marenave Schiffahrt*, C?108/14 un C?109/14, EU:C:2015:496, 19. punkts, k? ar? taj? min?t? judikat?ra).

17 Cit?di ir tad, ja dal?bu papildina tieša vai netieša iejaukšan?s sabiedr?bas, kur? ir ieg?ta dal?ba, p?rvald?šan?, ja š?da iejaukšan?s ietver t?du darb?bu veikšanu, kam tiek piem?rots PVN, k?, piem?ram, administrat?vu, finanšu, komerci?lu un tehnisku pakalpojumu sniegšana, neskarot ties?bas, kas da?u ?pašniekam piem?t k? akcion?ram vai dal?bniekam (šaj? noz?m? skat. spriedumus, 2013. gada 30. maijs, X, C?651/11, EU:C:2013:346, 37. punkts, k? ar? 2015. gada 16. j?lijs, *Larentia + Minerva* un *Marenave Schiffahrt*, C?108/14 un C?109/14, 20. un 21. punkts, k? ar? tajos min?t? judikat?ra).

18 Turkl?t, ?emot v?r?, ka saimniecisko darb?bu Sest?s direkt?vas izpratn? var veidot ar? vair?k?s sec?gas darb?bas, ar? sagatavošanas darb?bas ir j?ietver saimnieciskaj?s darb?b?s (spriedums, 1996. gada 29. febru?ris, *INZO*, C?110/94, EU:C:1996:67, 15. punkts un taj? min?t? judikat?ra). Ikviena persona, kam ir nodoms, ko apstiprina objekt?vi apst?k?i, patst?v?gi uzskat saimniecisku darb?bu un kas veic pirmos kapit?lieguld?jumus šaj? nol?k?, ir j?uzskata par nodok?a maks?t?ju (spriedumi, 2000. gada 8. j?nijs, *Breitsohl*, C?400/98, EU:C:2000:304, 34. punkts, un 2013. gada 14. marts, *Alessio*, C?527/11, EU:C:2013:168, 25. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

19 No min?t? izriet, ka sabiedr?ba, kas veic sagatavošan?s darb?bas, kuras ietilpst citas sabiedr?bas akciju ieg?des projekt?, ar nodomu veikt saimniecisko darb?bu, kas ietver iesaist?šanos p?d?j?s min?t?s sabiedr?bas p?rvald?b?, sniedzot tai ar PVN nodokli apliekamus p?rvald?bas pakalpojumus, ir j?uzskata par nodok?a maks?t?ju Sest?s direkt?vas izpratn?.

20 Šaj? gad?jum? no Tiesas r?c?b? esošajiem lietās materi?liem izriet, ka ar paredz?to m?r?sabiedr?bas akciju ieg?di *Ryanair* bija nodoms sniegt p?d?jai min?tajai ar PVN apliekamus p?rvald?bas pakalpojumus un t?d?j?di veikt saimniecisko darb?bu Sest?s direkt?vas izpratn?. L?dz ar to ir j?secina, ka *Ryanair* š?s ieg?des ietvaros ir j?uzskata par nodok?a maks?t?ju Sest?s direkt?vas izpratn?.

21 Otrk?rt, run?jot par ties?b?m uz nodok?a atskait?šanu, no Sest?s direkt?vas 17. panta izriet, ka, ja nodok?a maks?t?js, darbojoties š?d? status? br?d?, kad tas ieg?d?jas ?pašumu vai sa?em pakalpojumu, izmanto šo ?pašumu vai pakalpojumu, lai veiktu ar nodokli apliekamus dar?jumus, vi?am ir ties?bas atskait?t PVN, kas maks?jams vai samaks?ts par min?to ?pašumu vai min?to pakalpojumu. Atbilstoši Sest?s direkt?vas 10. panta 2. punkta pirmajai da?ai un 17. pantam š?s atskait?šanas ties?bas rodas br?d?, kad atskait?mais nodoklis k??st iekas?jams, proti, pre?u pieg?des vai pakalpojuma sniegšanas br?d? (spriedums, 2012. gada 22. marts, *Klub*, C?153/11, EU:C:2012:163, 36. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

22 Sestās direktīvas 17. un nākamajos pantos paredzētās atskaitīšanas tiesības ir PVN mehānismā neatņemama sastāvdaļa un principā nevar tikt ierobežotas. Tās ir jāstenojamas nekavējoties attiecībā uz visiem nodokļiem, kas piemēroti iepriekš veiktajiem darījumiem (spriedums, 2017. gada 14. septembris, *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, C-132/16, EU:C:2017:683, 25. punkts un tajā minētā judikatūra).

23 Atskaitīšanas sistēmas mērķis ir pilnībā atbrīvot uzņēmumu no PVN, kas tam ir jāmaksā vai ko tas ir samaksājis saistībā ar visu savu saimniecisko darbību. Tādējādi kopējā PVN sistēma nodrošina neitralitāti attiecībā uz nodokļa piemērošanu visām saimnieciskajām darbībām neatkarīgi no šo darbību mērķiem vai rezultātiem, ar noteikumu, ka minētajām darbībām principā ir piemērojams PVN (spriedums, 2017. gada 14. septembris, *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, C-132/16, EU:C:2017:683, 26. punkts un tajā minētā judikatūra).

24 No PVN neitralitātes principa saistībā ar uzņēmuma nodokļu nastu izriet, ka pirmie ieguldījuma izdevumi, kas veikti uzņēmuma vajadzībām un [tā izveides] nolūkā, ir jāuzskata par saimniecisku darbību un ka šis princips nebūtu ievērojams, ja minētā saimnieciskā darbība būtu uzskatāma par uzskatu tikai brīdī, kad rodas ar nodokli apliekamie ieņēmumi. Jebkura cita interpretācija uzliktu uzņēmājam pienākumu maksāt PVN par savu saimniecisko darbību, nedodot tam iespēju šo nodokli atskaitīt un paredzētu uzņēmuma vajadzībām veikto ar ieguldījumiem saistīto izdevumu obligātu nošauršanu atkarībā no tā, vai tie veikti pirms uzņēmuma faktiskās darbības vai tās laikā (spriedums, 2000. gada 21. marts, *Gabalfrisa u.c.*, no C-110/98 līdz C-147/98, EU:C:2000:145, 45. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

25 Turklāt vienreiz iegūtas tiesības uz nodokļa atskaitīšanu saglabājas pat tad, ja vālkā paredzētā saimnieciskā darbība nav veikta un tādējādi ar nodokli apliekamie darījumi nav notikuši (spriedums, 1996. gada 29. februāris, *INZO*, C-110/94, EU:C:1996:67, 20. punkts) vai ja nodokļa maksātājs no viena gribas neatkarīgu iemeslu dēļ ar nodokli apliekamo darījumu ietvaros nav varējis izmantot pašumu vai pakalpojumu, par ko ir paredzēta nodokļa atskaitīšana (spriedumi, 2000. gada 8. jūnijs, *Midland Bank*, C-98/98, EU:C:2000:300, 22. punkts, un 1998. gada 15. janvāris, *Ghent Coal Terminal*, C-37/95, EU:C:1998:1, 20. punkts). Cita interpretācija būtu pretrunā PVN neitralitātes principam attiecībā uz uzņēmuma nodokļu slogu. Ar nodokļu režīmu attiecībā uz viendabīgumu ieguldījumu darbībām varētu tikt radītas nepamatotas atšķirības starp uzņēmumiem, kuri jau jāsteno ar nodokli apliekamus darījumus, un uzņēmumiem, kuri ar ieguldījumu palīdzību mēģina uzsākt darbības, kas turpmāk radīs ar nodokli apliekamus darījumus. Tāpat attiecībā uz pēdējiem minētajiem uzņēmumiem tiktu radītas nepamatoti atšķirīgas vērtējums, jo galīgais lēmums par atskaitījumiem būtu atkarīgs no tā, vai šo ieguldījumu rezultātā tiek vai netiek veikti darījumi, kas apliekami ar nodokli (spriedums, 1996. gada 29. februāris, *INZO*, C-110/94, EU:C:1996:67, 22. punkts).

26 Turklāt saskaņā ar pastāvīgo judikatūru, lai nodokļa maksātājam tiktu atzītas tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu un tiktu noteikts šo tiesību apjoms, principā ir nepieciešama tiešas un tūlītējas saiknes starp konkrētu iepriekš veiktu darījumu un vienu vai vairākiem vālkā veiktiem darījumiem, kas piešķir tiesības uz priekšnodokli samaksāt PVN atskaitīšanu, esamība. Tiesības atskaitīt PVN, kas samaksāts par iepriekš iegādātām precēm vai pakalpojumiem, paredz, ka to iegādes izdevumi veido daļu no tādām darījumu cenām, par kuriem nākotnē jāmaksā pievienotās vērtības nodoklis, kas dod tiesības veikt atskaitījumu (spriedums, 2017. gada 14. septembris, *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, C-132/16, EU:C:2017:683, 28. punkts un tajā minētā judikatūra).

27 Tomēr atskaitīšanas tiesības nodokļa maksātājam tiek atzītas arī tad, ja, pat nepastāvot tiešai un tūlītējai saiknei starp konkrētu iepriekš veiktu darījumu un vienu vai vairākiem vālkā veiktiem darījumiem, kas dod tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, attiecīgo pakalpojumu izmaksas

veido da?u no š? [nodok?a maks?t?ja] visp?r?jiem izdevumiem un k? t?das t?s veido da?u no t? p?rdoto pre?u vai sniegto pakalpojumu cenās. Š?d?m izmaks?m ir tieša un t?l?t?ja saikne ar nodok?a maks?t?ja saimniecisko darb?bu kopum? (spriedums, 2017. gada 14. septembris, *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, C?132/16, EU:C:2017:683, 29. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

28 Piem?rojot tiešās saiknes krit?riju, kurš j?piem?ro nodok?u administr?cij?m un valsts ties?m, t?m ir j?iev?ro visi apst?k?i, kuros norisin?jušies attiec?gie dar?jumi, un j??em v?r? tikai tie dar?jumi, kas ir objekt?vi saist?ti ar nodok?a maks?t?ja ar nodokli apliekamo darb?bu. T?d?j?di š?das saiknes esam?ba ir j?v?rt?, ?emot v?r? attiec?g? dar?juma objekt?vo saturu (spriedums, 2017. gada 14. septembris, *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, C?132/16, EU:C:2017:683, 31. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

29 Turpret?, ja nodok?a maks?t?ja ieg?t?s preces vai pakalpojumi tiek izmantoti t?du dar?jumu vajadz?b?m, kas ir atbr?voti no nodok?a un kas neietilpst PVN piem?rošanas jom?, nenotiek nedz nodok?a par pieg?d?taj?m prec?m un sniegtajiem pakalpojumiem iekas?šana, nedz priekšnodok?a atskait?šana (spriedums, 2017. gada 14. septembris, *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, C?132/16, EU:C:2017:683, 30. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

30 No min?t? izriet, ka, lai atskait?tu PVN piln?b?, princip? ir nepieciešams, lai šie izdevumi b?tu radušies tikai paredz?t?s saimniecisk?s darb?bas ietvaros, proti, ar PVN apliekamo p?rvald?bas pakalpojumu sniegšan? attiec?gai sabiedr?bai (skat. it ?paši spriedumus, 2007. gada 8. febru?ris, *Investrand*, C?435/05, EU:C:2007:87, 33. un 36. punkts; 2008. gada 13. marts, *Securenta*, C?437/06, EU:C:2008:166, 29. un 30. punkts, k? ar? 2015. gada 16. j?lijs, *Larentia + Minerva un Marenave Schiffahrt*, C?108/14 un C?109/14, EU:C:2015:496, 25. punkts). Gad?jum?, ja šie izdevumi rodas no darb?bas, kas ir atbr?vota no nodok?a, vai t?das darb?bas, kas nav saimniecisk? darb?ba, PVN atskait?šana saist?b? ar šiem izdevumiem var tikt veikta tikai da??ji (šaj? noz?m? skat. spriedumus, 2012. gada 6. septembris, Portugal Telecom, C?496/11, EU:C:2012:557, 46. un 47. punkts, k? ar? 2015. gada 16. j?lijs, *Larentia + Minerva un Marenave Schiffahrt*, C?108/14 un C?109/14, EU:C:2015:496, 28.–30. punkts).

31 Šaj? gad?jum? no Tiesas r?c?b? esošajiem lietās materi?liem izriet, ka str?d?gie pakalpojumi *Ryanair* tika sniegti t?p?c, ka tai ar paredz?to m?r?sabiedr?bas akciju ieg?di bija nodoms sniegt p?d?jai min?tajai sabiedr?bai ar PVN apliekamus p?rvaldes pakalpojumus. T?gad *Ryanair*, š?iet, no vienas puses, ir r?kojusies k? nodok?a maks?t?js br?d?, kad t? sedza ar str?d?go pakalpojumu sniegšanu saist?tos izdevumus. Š?di r?kojoties, *Ryanair* princip? ir ties?bas nekav?joties atskait?t PVN saist?b? ar šo pakalpojumu sniegšanu, lai ar? beig?s š? saimniecisk? darb?ba, kas sast?v no ar nodokli apliekamiem dar?jumiem, netika veikta un t?gad šie dar?jumi nav notikuši. No otras puses, attiec?b? uz nodok?a atskait?šanas ties?bu nosac?jumiem un, it ?paši, to ties?bu apjomu attiec?gie izdevumi nol?k? ieg?d?ties attiec?g?s m?r?sabiedr?bas akcijas ir j?uzskata par t?diem, kas ietilpst min?t?s saimniecisk?s darb?bas, kura izpaužas t?du dar?jumu veikšan?, kas pieš?ir ties?bas uz nodok?a atskait?šanu, ietvar?. T?d?j?di šiem izdevumiem ir tieša un t?l?t?ja saikne ar š?s saimniecisk?s darb?bas kopumu, un l?dz ar to tie ir uzskat?mi par t?s visp?r?jiem izdevumiem. L?dz ar to ar t?m saist?tais PVN nodrošina ties?bas uz nodok?a atskait?šanu piln?b?.

32 ?emot v?r? visus iepriekš min?tos apsv?rumus, uz uzdotajiem jaut?jumiem ir j?atbild, ka Sest?s direkt?vas 4. un 17. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka ar tiem t?dai sabiedr?bai k? pamatliet?, kurai ir nodoms ieg?d?ties visas citas sabiedr?bas akcijas nol?k? veikt saimniecisko darb?bu, kas izpaužas k? ar PVN apliekamu p?rvald?bas pakalpojumu sniegšana p?d?jai min?tajai sabiedr?bai, ir pieš?irtas ties?bas piln?b? atskait?t PVN, kas samaks?ts priekšnodokl? sakar? ar izdevumiem, kuri saist?ti ar konsult?ciju pakalpojumiem publiska ieg?des pied?v?juma

ietvaros, pat tad, ja izrādās, ka šī saimnieciskā darbība nav tikusi veikta, ar nosacījumu, ka šo izdevumu ekskluzīvais pamatojums ir paredzētā saimnieciskā darbība.

Par tiesīšanu izdevumiem

33 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tādēļ lemj par tiesīšanu izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (pirmā palāta) nospriež:

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, 4. un 17. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka ar tiem tādai sabiedrībai kā pamatlietai, kurai ir nodoms iegādāties visas citas sabiedrības akcijas nolūkā veikt saimniecisko darbību, kas izpaužas kā ar pievienotās vērtības nodokli (PVN) apliekamu pārvaldības pakalpojumu sniegšana pēdējai minētajai sabiedrībai, ir piešķirtas tiesības pilnībā atskaitīt PVN, kas samaksāts priekšnodokļa sakarā ar izdevumiem, kuri saistīti ar konsultāciju pakalpojumiem publiska iegādes piedāvājuma ietvaros, pat tad, ja izrādās, ka šī saimnieciskā darbība nav tikusi veikta, ar nosacījumu, ka šo izdevumu ekskluzīvais pamatojums ir paredzētā saimnieciskā darbība.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – angļu.