

Pagaidu versija

TIESAS SPRIEDUMS (septītā palāta)

2022. gada 8. septembris (*)

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu – Pievienotās vērtības nodoklis (PVN) – Direktīva 2006/112/EK – 2. panta 1. punkts, 9. panta 1. punkts, 167. pants un 168. panta a) punkts – Priekšnodokļa atskaitīšana – Jādziens “nodokļa maksātājs” – Pārvaldītājsabiedrība – Izdevumi, kas saistīti ar dalībnieka ieguldījumu natūrā meitasuzņēmumos – Izdevumu neietilpšana vispārīgās izmaksas – Meitasuzņēmumu darbības, kas galvenokārt ir atbrīvotas no nodokļa

Lietā C-98/21

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa, Vācija) iesniedza ar 2020. gada 23. septembra lēmumu un kas Tiesā reģistrēta 2021. gada 15. februārī, tiesvedībā

Finanzamt R

pret

W GmbH,

TIESA (septītā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs J. Pasers [*J. Passer*], otrās palātas priekšsēdētāja A. Prehala [*A. Prechal*] (referente) un tiesnesis N. Vāls [*N. Wahl*],

ģenerālvokāts: Dž. Pitručella [*G. Pitruzzella*],

sekretārs: A. Kalots Eskobars [*A. Calot Escobar*],

ģemot vērā rakstveida procesu,

ģemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- *W GmbH* vērā – *M. Dietrich* un *N. Penner*, *Rechtsanwälte*,
- Vācijas valdības vērā – *J. Möller* un *P. L. Krüger*, pārstāvji,
- Eiropas Komisijas vērā – *R. Pethke* un *V. Uher*, pārstāvji,

noklausījusies ģenerālvokāta secinājumus 2022. gada 3. marta tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par to, kā interpretēt Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “PVN direktīva”) 167. pantu un 168. panta a) punktu.

2 Šis līgums ir iesniegts saistībā ar tiesvedību starp *Finanzamt R* (R nodokļu pārvalde, Vācijasija) un *W GmbH* par atteikumu atļaut pārdējam minētajai atskaitīt pievienotās vērtības nodokli (PVN), kas samaksāts kā priekšnodoklis par pakalpojumiem, kuri šai sabiedrībai ir pieejami kā daļēnīka iemaksu sniegt pakalpojumus saviem meitasuzņēmumiem, kas paši sniedz pakalpojumus, kuri galvenokārt ir atbrīvoti no PVN.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 PVN direktīvas 2. panta 1. punkts ir paredzēts:

“PVN uzliek šādiem darījumiem:

[..]

c) pakalpojumu sniegšanai, ko par atlīdzību kādā daļēnīkvalsts teritorijā veic nodokļa maksātājs, kas rīkojas kā tās;

[..].”

4 Šīs direktīvas 9. panta 1. punkts ir noteikts:

““Nodokļa maksātājs” ir jebkura persona, kas patstāvīgi jebkurā vietā veic jebkuru saimniecisku darbību, neatkarīgi no šīs darbības mērķa vai rezultāta.

Jebkuru ražotāju, tirgotāju vai pakalpojumu sniedzēju darbību, tostarp kalnrūpniecību, lauksaimniecisku darbību un brīvo profesiju darbību, uzskata par “saimniecisku darbību”. Materiāla vai nemateriāla pakalpojuma izmantošana ar noliku gūt no tā ilglaicīgus ienākumus jo pašā ir uzskatāma par saimniecisku darbību.”

5 Atbilstoši minētās direktīvas 167. pantam:

“Atskaitēšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitēmais nodoklis kāst iekasājams.”

6 Šīs pašas direktīvas 168. pants ir paredzēts:

“Ciktāl preces un pakalpojumus nodokļa maksātājs izmanto darījumiem, par kuriem uzliek nodokli, nodokļa maksātājam ir tiesības tajā daļēnīkvalstī, kurā viņš veic šos darījumus, atskaitīt no nodokļa, par kuru nomaksu viņš ir atbildīgs:

a) PVN, kas attiecas gājā daļēnīkvalstī maksājams vai samaksāts par prešu piegādēm vai pakalpojumu sniegšanu, ko tam veicis vai veiks cits nodokļa maksātājs;

[..].”

Vācijas tiesības

7 2005. gada 21. februāra *Umsatzsteuergesetz* (Apgrozējuma nodokļa likums) (*BGBI.* 2005 I, 386. lpp.) pamatlietī piemērojamā redakcijā (turpmāk tekstā – “*UStG*”) 2. pants ir formulēts šādi:

“(1) Uzņēmums ir persona, kas patstāvīgi veic saimniecisku darbību vai profesionālu darbību. Uzņēmums aptver visu uzņēmēja veikto saimniecisku darbību vai profesionālo darbību. Ar komercdarbību vai profesionālo darbību tiek saprasta jebkura pastāvīga darbība, kas tiek veikta, lai gūtu ienākumus, pat ja nav nodoma gūt peļņu vai ja personu apvienība savu darbību veic tikai attiecībā uz tās daļēniekiem.

(2) Komercdarbība vai profesionālā darbība netiek veikta neatkarīgi:

1. ja fiziskās personas individuāli vai kopā ir integrētas uzņēmumā tādējādi, ka tā ir jāievēro komersanta instrukcijas,

2. ja faktisko saišu vispārējā struktūrā liecina, ka juridiskā persona finanšu, saimnieciskā un organizatoriskā ziņā ir iekļauta galvenajā uzņēmumā (finanšu vienība). Finanšu vienība attiecas tikai uz iekšējiem pakalpojumiem starp uzņēmuma filiālēm, kas atrodas valstī. Šīs filiāles ir jāuzskata par vienu vienību uzņēmumā. [...]”

8 *UStG* 15. panta “Priekšnodokļa atskaitēšana” 1. punkts ir konkrētizēts:

“Uzņēmums var atskaitīt šādas priekšnodokļa summas:

1. saskaņā ar likumu maksājumu nodokli par preču piegādi un citiem pakalpojumiem, ko tā uzņēmumā ir sniedzis cits uzņēmums. [...]”

9 *Abgabenordnung* (Nodokļu noteikumi) 42. pants ir noteikts:

“(1) Nodokļu tiesību aktus nevar apiet, ņaunprātīgi izmantojot tiesību aktos paredzētos režīmus. Ja ir izpildīti nosacījumi, kas paredzēti nodokļu tiesību normā, kuras mērķis ir cēnāties pret izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, attiecīgās tiesiskās sekas ir noteiktas minētajā tiesību normā. Citos gadījumos, kad atklājas stāvokļa ņaunprātīgā izmantošana 2. punkta izpratnē, nodoklis ir jāmaksā ar tiem pašiem nosacījumiem kā saskaņā ar komercdarbības atbilstošo juridisko režīmu.

(2) Stāvokļa ņaunprātīgā izmantošana ir tad, ja ir izvēlēts neatbilstošs juridiskais režīms, kas nodokļu maksātājam vai trešai personai sniedz likumā neparedzētas nodokļu priekšrocības salīdzinājumā ar atbilstošā juridiskā režīma sekām. Šis noteikums nav piemērojams, ja nodokļu maksātājs pierāda, ka režīma izvēle ir pamatojusi ar nodokļiem nesaistīti iemesli, kas jāņem vērā attiecībā uz vieta situāciju kopumā.”

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

10 W darbībā ir nekustamā pašuma iegāde, pārvaldīšana un ekspluatācija, kā arī būvprojektu projektēšana, renovācija un stenošana.

11 2013. gadā W piederēja kapitāldaļas X GmbH & Co. KG un Y GmbH & Co. KG, kas nodarbojas ar nekustamo pašumu būvniecību un dzīvokļu pārdošanu – darbības, kas galvenokārt atbrīvo no PVN.

12 Konkrēts – attiecīgajā gadā W piederēja 94 % no X kapitāldaļām, bet atlikušie 6 % piederēja Z KG.

13 Ar 2013. gada 31. janvāra X sabiedrības līguma papildvienošanos Z un W vienojās X dalībnieku statusā izdarīt ieguldījumu. Z ieguldījums bija 600 000 EUR pārskaitāšana un W ieguldījums proporcionāli tādai, kā bija pakalpojumu nodošana vismaz 9,4 miljonu EUR vērtībā un bezmaksas arhitekta pakalpojumu, statikas aprīkojumu, termiskās un skaņas izolācijas plānošanas, energoapgādes, kā arī pieslēgšanas tīkliem, enerģētiskuma, aprīkošanas un tirdzniecības pakalpojumu sniegšana diviem pašumiem, kas jābūt X. W sniedza šo pakalpojumus daļēji pats ar savu personālu vai savu aprīkojumu un daļēji – iegādājoties preces un pakalpojumus no citiem uzņēmumiem.

14 Ar citu tajā pašā dienā noslēgtu līgumu starp W un X tika nolēmts, ka W par atlīdzību sniegs grāmatvedības un pārvaldības pakalpojumus X saistībā ar divu iepriekšējā punkta minēto pašumu būvniecību. Šie pakalpojumi ietvēra darbinieku pieņemšanu darbā un atlaišanu, aprīkojuma iegādi, gada pārskatu sagatavošanu, kā arī nodokļu deklarāciju sagatavošanu un to iesniegšanu nodokļu administrācijai. Tajos neietilpa pakalpojumi, kas W bija jāveic kā dalībnieka ieguldījums.

15 Turklāt 2013. gadā W piederēja 89,64 % Y kapitāldaļu, bet pārējās kapitāldaļas piederēja P I GmbH.

16 Ar 2013. gada 10. aprīli noslēgtā Y sabiedrības līguma papildvienošanos tika nolēmts, ka P I un W kā dalībnieki veic ieguldījumu Y. P I ieguldījums bija pārskaitīt summu 3,5 miljonu EUR apmērā un W ieguldījums bija sniegt tādā pašā veidā pakalpojumus kā šā sprieduma 13. punktā aprakstītie pakalpojumi, kas sniegti X – bez maksas un proporcionāli tās līdzdalībai, tas ir, vismaz 30,29 miljonu EUR apmērā saistībā ar trešo pašuma būvniecību. W sniedza šos pakalpojumus daļēji ar savu personālu vai aprīkojumu un daļēji – iegādājoties preces un pakalpojumus no citiem uzņēmumiem.

17 Ar citu tajā pašā datumā noslēgtu līgumu W un Y vienojās, ka trešo pašuma būvniecības projekta ietvaros W par atlīdzību sniegs Y grāmatvedības un pārvaldības pakalpojumus, kas ir līdzīgi tiem, kas sniegti X un kas aprakstīti šā sprieduma 14. punktā.

18 Savās PVN deklarācijās par 2013. gadu W pilnībā atskaitīja priekšnodokli samaksāto PVN par attiecīgajiem darījumiem. Vācijas nodokļu administrācija uzskatīja, ka W kā dalībnieka ieguldījums X un Y bija jākvalificē kā ar nodokli neapliekamas darbības, jo tās nav izmantotas, lai gūtu ienākumus tiesību aktu par PVN izpratnē un tādēļ nav attiecināmas uz W komercdarbību. Tādēļ saistībā ar šīm darbībām samaksāto PVN priekšnodokļa summas neesot atskaitīmas.

19 Pēc tās sēdzes par atskaitīšanas atteikumu noraidīšanas W cēla prasību *Niedersächsisches Finanzgericht* (Lejassaksijas Finanšu tiesa, Vācija), kas ar 2018. gada 19. aprīļa spriedumu prasību apmierināja. Šā tiesa uzskata – tas, ka W sniedza grāmatvedības un vadības pakalpojumus X un Y, nozīmē tiešu vai netiešu iejaukšanos šo sabiedrību darbībā par atlīdzību. Ēmot vērā šo iejaukšanos ar grāmatvedības un pārvaldības pakalpojumu starpniecību, atsevišķu pakalpojumu sniegšana, kuri atbilst dalībnieka ieguldījumam natūrā, kas veikta par labu meitasuzņēmumiem, ietilpstot komercdarbībā kā kapitāldaļu aktove pārvaldībā. Šā analīze izrietot no Tiesas judikatūras, saskaņā ar kuru sniegums natūrā, kas izmantots, lai iegūtu līdzekļus, kas sniegti līdzdalības sabiedrībām kā dalībnieku ieguldījums, ietilpstot pārvaldītājsabiedrību komercdarbībā. Līdz ar to minētā tiesa uzskatīja, ka W varēja atskaitīt visu apgrozījuma nodokli, kas bija jāmaksā par pakalpojumiem, kurus tā sniedza X un Y kā dalībnieces ieguldījumam. Turklāt tā precizēja, ka nav notikusi tiesību pāņprātīga izmantošana un ka pastāv ar nodokļiem nesaistīti iemesli, kas pamato izvērto attiecīgā darījuma struktūru.

20 R nodokļu pārvalde par šo nolikumu iesniedza revīzijas sēdzes *Bundesfinanzhof*

(Federālais finanšu tiesa, Vācijas), kuras pamatojumam tātad tostarp apgalvo, ka strīdīgie pakalpojumi, proti, pakalpojumi, kas saistīti ar dalībnieka ieguldījumu meitasuzņēmumos, kuri ir jānosīdina no pārvadbāze un grāmatvedības pakalpojumiem par atlīdzību, nav pakalpojumu apmaiņas priekšmets, ja nav atlīdzības. Turklāt tātad apgalvoja, ka W veiktie darījumi ir radušies, ņaunprātīgi izmantojot tiesību aktos paredzētos pielikumus PVN atskaitšanai.

21 Līgumā sniegt prejudiciālu nolikumu *Bundesfinanzhof* (Federālais finanšu tiesa) norāda, ka starp W, no vienas puses, un X un Y, no otras puses, nepastāv nodokļu vienība *UStG* 2. panta 2. punkta izpratnē.

22 Turklāt iesniedzējtiesa uzskata, ka, tātad k? W saviem meitasuzņēmumiem par atlīdzību ir sniegusi grāmatvedības un pārvadbāzes pakalpojumus un tādējādi ir iejaukusies savu meitasuzņēmumu pārvadbāzē, tātad, neraugoties uz savu pārvadbāzē sabiedrības statusu, principā varēja pilnībā atskaitīt par tās saņemtajiem pakalpojumiem samaksāto priekšnodokli. Šajā ziņā atgādina – no Tiesas judikatūras izriet, ka atskaitēšanas tiesības nodokļa maksājām atzīst ar? tad, ja – pat nepastāvot tiešai un tīlītajai saiknei starp konkrētu iepriekš veiktu darījumu un vienu vai vairākiem vālk veiktiem darījumiem, kas dod atskaitēšanas tiesības, – attiecīgo pakalpojumu izmaksas veido daļu no š? [nodokļa maksājā] vispārīgiem izdevumiem un k? tādā ir pārdoto prešu vai sniegto pakalpojumu cenu veidojošs elements. Iesniedzējtiesa no t? secināja, ka tādā pārvadbāzē sabiedrības, kas iejaucas sava meitasuzņēmuma pārvadbāzē, izdevumi par dažādiem pakalpojumiem, ko tātad saņemusi š? meitasuzņēmuma kapitāla daļu iegādes ietvaros, ir vispārīgie nodokļa maksājā izdevumi, kuri k? tādā ir t? pakalpojumu cenu veidojoši elementi un tiem principā ir tieša un tīlītajā saikne ar visu pārvadbāzē sabiedrības saimniecisko darbību.

23 Tomēr iesniedzējtiesa šaubās, vai W nevar atskaitīt priekšnodokli samaksāto PVN, jo tātad iepriekš ir iegādājies pakalpojumus, lai tos sniegtu meitasuzņēmumiem, kas veic no nodokļa atbrīvotus darījumus, tādējādi šiem iepriekš sniegtajiem pakalpojumiem ir tieša un tīlītajā saikne ar no nodokļa atbrīvotiem vālk veiktiem darījumiem.

24 Pirmkārt, iesniedzējtiesa tādējādi šaubās par to, vai iepriekšējos pakalpojumus, ko W ir sniegusi X un Y k? savu dalībnieces ieguldījumu, var uzskatīt par tādādiem, kurus W ir ieguvusi savam uzņēmumam, un vai ar tiem saistītās izmaksas ir daļa no tās vispārīgajām izmaksām, proti, tās grāmatvedības un pārvadbāzes darījumu par labu meitasuzņēmumiem, kuri vālk tika aplikti ar nodokli, izmaksas veidojošie elementi. Šis jautājums izriet no 2018. gada 8. novembra sprieduma *C&D Foods Acquisition* (C?502/17, EU:C:2018:888, 37. un nākamie punkti), no kura iesniedzējtiesa secina, ka, lai atskaitītu PVN, ko pārvadbāzē sabiedrība ir samaksājusi k? priekšnodokli, attiecīgā darījuma vienīgajam tiešajam iemeslam ir jābūt šīs sabiedrības ar nodokli apliekamaj? saimnieciskaj? darbībā vai ir jābūt šīs darbības tiešam, pastāvīgam un nepieciešamam turpinījumam. Tādējādi, tātad k? nepastāv tieša un tīlītajā saikne starp izdevumiem saistībā ar iepriekš sniegtajiem pakalpojumiem un pārvadbāzē sabiedrības ar nodokli apliekamo saimniecisko darbību, šie izdevumi nevarot ietilpt W vispārīgajās izdevumos un tie nevarot būt W piegādāto prešu vai sniegto pakalpojumu cenu veidojošie elementi. Iesniedzējtiesa atsaucas ar? uz 2017. gada 14. septembra spriedumu *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments* (C?132/16, EU:C:2017:683), 2019. gada 3. jūlija spriedumu *The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge* (C?316/18, EU:C:2019:559), un 2020. gada 1. oktobra spriedumu *Vos Aannemingen* (C?405/19, EU:C:2020:785). Lai gan lietas, kas ir šo spriedumu pamatā, neattiecas uz pārvadbāzē sabiedrībām, tās apstiprinot nepieciešamību p?c tiešas saiknes starp iepriekš sniegtajiem pakalpojumiem un attiecīgās sabiedrības ar nodokli apliekamiem darījumiem, lai ņautu atskaitīt priekšnodokli samaksāto PVN. Šajā gadījumā iesniedzējtiesa uzskata, ka iepriekšējie pakalpojumi varēja tikt iegādāti nevis W uzņēmumam un tātad ar nodokli apliekamajiem darījumiem, bet gan tātad meitasuzņēmumu darījumiem. Līdz ar to šiem

pakalpojumiem esot tieša un t?l?t?ja saikne ar šo meitasuz??mumu galvenok?rt no nodok?a atbr?votaj?m darb?b?m.

25 Otrk?rt, ja b?tu j?uzskata, ka par iepriekš sniegtajiem pakalpojumiem samaks?tais nodoklis tom?r ir atskait?ms, iesniedz?jtiesa jaut?, vai m?tesuz??muma iesaist?šan?s meitasuz??muma pakalpojumu ieg?šan?, lai atskait?tu samaks?to priekšnodokli, uz kuru tai princip? nav ties?bu, nav ties?bu ?aunpr?t?ga izmantošana. Šaj? zi?? t? atg?dina, ka valsts l?men? ir izsl?gts, ka m?tesuz??mums ar savu iepriekš?jo iejaukšanos ieg?tu ties?bas atskait?t samaks?to priekšnodokli, kuru tam neb?tu tiešas pakalpojumu ieg?des gad?jum?. Šaj? gad?jum? meh?nisms no ekonomisk? viedok?a esot t?ds pats k? iepriekš?jas iejaukšan?s meh?nisms, un š?da ?aunpr?t?ga izmantošana varot tikt konstat?ta. Turkl?t t? uzskata, ka, ja š?da piel?gošana neb?tu uzskat?ma par ?aunpr?t?gu, past?v risks, ka palielin?s p?rvald?t?jsabiedr?bu iejaukšan?s vis?s nodok?u maks?t?ju veiktaj?s pakalpojumu ieg?d?s.

26 Š?dos apst?k?os *Bundesfinanzhof* (Feder?l? finanšu tiesa) nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?dus prejudici?lus jaut?jumus:

“1) Vai t?dos apst?k?os k? pamatliet? [PVN direkt?vas] 168. panta a) punkts, skat?ts kop? ar [š?s direkt?vas] 167. pantu, ir j?interpret? t?d?j?di, ka p?rvald?t?jsabiedr?bai, kas v?l?k sniedz ar nodokli apliekamus pakalpojumus meitasuz??mumiem, ir ties?bas atskait?t priekšnodokli ar? par pakalpojumiem, ko t? sa?em no treš?m person?m un pret dal?bas kop?j? pe??? garantiju iegulda meitasuz??mumos, lai gan sa?emtajiem pakalpojumiem ir tieša un t?l?t?ja saikne nevis ar p?rvald?t?jsabiedr?bas pašas darb?jumiem, bet ar meitasuz??mumu darb?b?m, kas (galvenok?rt) ir atbr?votas no nodok?a, k? ar? sa?emtie pakalpojumi netiek iek?auti ar nodokli apliekamo darb?jumu (kuri tiek veikti par labu meitasuz??mumiem) cen? un neveido da?u no pašas p?rvald?t?jsabiedr?bas komercdarb?bas visp?r?j?m izmaks?m?

2) Ja atbilde uz pirmo jaut?jumu ir apstiprinoša: vai tas, ka p?rvald?t?jsabiedr?ba “iejaucas” meitasuz??mumu sa?emtajos pakalpojumos t?d?j?di, ka t? pati sa?em pakalpojumus, par kuriem meitasuz??mumiem, tieši sa?emot pakalpojumus, neb?tu ties?bu atskait?t priekšnodokli, un iegulda tos meitasuz??mumos pret dal?bu to pe??? un p?c tam, atsaucoties uz savu p?rvald?t?jsabiedr?bas statusu, piln?b? atskaita priekšnodokli par sa?emtajiem pakalpojumiem, ir ties?bu ?aunpr?t?ga izmantošana Tiesas judikat?ras izpratn?, vai ar? š?du iejaukšanos var attaisnot ar ?rpus nodok?u jomas past?vošiem iemesliem, lai gan priekšnodok?a piln?ga atskait?šana pati par sevi ir pretrun? sist?mai un rad?tu konkurences priekšroc?bu p?rvald?t?jsabiedr?b?m sal?dzin?jum? ar viena l?me?a uz??mumiem?”

Par l?gumu atk?rtoti uzs?kt tiesved?bas mutv?rdu da?u

27 P?c tam, kad ?ener?ladvok?ts bija sniedzis secin?jumus, W ar aktu, kas Tiesas kancelej? iesniegts 2022. gada 12. apr?l?, l?dza saska?? ar Tiesas Reglamenta 83. pantu izdot r?kojumu par tiesved?bas mutv?rdu da?as atk?rtotu s?kšanu. T? k? tiesved?bas mutv?rdu da?a tika pabeigta p?c ?ener?ladvok?ta secin?jumu sniegšanas, šis l?gums ir j?saprot t?d?j?di, ka ar to tiek l?gts atk?rtoti s?kt šo stadiju, piem?rojot šo pantu.

28 Š? l?guma pamatojumam W b?t?b? nor?da, ka ?ener?ladvok?ta secin?jumos, it ?paši to 39.–43. punkt? un 55.–62. punkt?, nav pausta nost?ja par noteiktiem elementiem, par kuriem b?tu j?apspriežas ar lietās dal?bniekiem, vai pausta nost?ja par noteiktiem elementiem, kurus lietās dal?bnieki nav apsprieduši. Š? bezdarb?ba un paust?s nost?jas pamatojot tiesas s?des r?košanu.

29 Šaj? zi?? j?atg?dina, ka atbilstoši LESD 252. panta otrajai da?ai ?ener?ladvok?ts, iev?rojot piln?gu objektivit?ti un neatkar?bu, atkl?t? tiesas s?d? sniedz pamatotus secin?jumus liet?s, kur?s saska?? ar Eiropas Savien?bas Tiesas stat?tiem ir vajadz?ga ?ener?ladvok?ta piedal?šan?s.

Tiesai nav saistoši nedz šie secinājumi, nedz pamatojums, ar kādu enerģadvokāts tos izdara (spriedums, 2018. gada 22. novembris, *MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia*, C-295/17, EU:C:2018:942, 25. punkts un tajā minētā judikatūra).

30 Jāatgādina arī, ka Eiropas Savienības Tiesas statūtos un Reglamentā lietas dalībniekiem nav paredzēta iespēja iesniegt apsvērumus par enerģadvokāta sniegtajiem secinājumiem (spriedums, 2017. gada 25. oktobris, *Polbud – Wykonawstwo*, C-106/16, EU:C:2017:804, 23. punkts un tajā minētā judikatūra). Tādējādi viena lietas dalībnieka nepieņemšana enerģadvokāta secinājumiem, lai kādi arī būtu viņa šajos secinājumos aplēkotie jātiesājumi, pati par sevi nevar būt tiesvedības mutvārdu daļas atkārtotu sākšanu pamatojošs iemesls (spriedumi, 2017. gada 25. oktobris, *Polbud – Wykonawstwo*, C-106/17, EU:C:2017:804, 24. punkts, kā arī 2017. gada 29. novembris, *King*, C-214/16, EU:C:2017:914, 27. punkts un tajā minētā judikatūra).

31 Ar saviem argumentiem W vēlas atbildēt uz enerģadvokāta secinājumiem, apšaubot tā vērtējumu par pirmo prejudiciālo jātiesājumu.

32 Protams, atbilstoši Reglamenta 83. pantam Tiesa, uzklaujusi enerģadvokātu, var jebkurā brīdī izdot rīkojumu par tiesvedības mutvārdu daļas atkārtotu sākšanu, it īpaši, ja tā uzskata, ka tā nav pietiekami informēta, vai ja kāds lietas dalībnieks pāc šīs daļas pabeigšanas iesniedz ziņas par jaunu faktu, kam var būt izšķiroša ietekme uz Tiesas nolikumu, vai arī ja lieta ir jāizskata, pamatojoties uz argumentu, kuru lietas dalībnieki vai Eiropas Savienības Tiesas statūtu 23. pantā minētās ieinteresētās personas nav apspriedušas.

33 Tomēr visas W apstrīdētās bezdarbības un nostājas attiecas uz apstākļiem, kurus W un citi lietas dalībnieki varēja novērtēt rakstveida procesa laikā. Enerģadvokāta secinājumos nav izvirzīts neviens patiesi jauns apstāklis.

34 Šajā gadījumā Tiesa, uzklaujusi enerģadvokātu, uzskata, ka tās rīcībā ir visa vajadzīgā informācija, lai atbildētu uz iesniedzējtiesas uzdotajiem jātiesājumiem.

35 Tātad rīkojums par tiesvedības mutvārdu daļas atkārtotu sākšanu nav jāizdod.

Par prejudiciālajiem jātiesājumiem

Par pirmo jātiesājumu

36 Ar pirmo jātiesājumu iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai PVN direktīvas 168. panta a) punkts, skatīts kopā ar šīs direktīvas 167. pantu, ir jāinterpretē tādējādi, ka pārvadātājsabiedrībai, kas iepriekš veic ar nodokli apliekamus darījumus par labu meitasuzņēmumiem, ir tiesības atskaitīt priekšnodokli, kas samaksāts par pakalpojumiem, kurus tā ir saņēmusi no trešajām personām un kurus tā sniedz meitasuzņēmumiem apmaiņā pret dalību vispārīgā peļņā, ja, pirmkārt, iepriekš sniegtajiem pakalpojumiem ir tieša un tūlītēja saikne nevis ar pašas pārvadātājsabiedrības pakalpojumiem, bet ar meitasuzņēmumu veiktajiem darījumiem, kas galvenokārt ir atbrīvoti no nodokļa, otrkārt, šie pakalpojumi neietilpst to ar nodokli apliekamo darījumu cenā, kuri tiek veikti par labu meitasuzņēmumiem, un, treškārt, minētie pakalpojumi neietilpst pārvadātājsabiedrības saimnieciskās darbības vispārīgās izdevumos.

37 Lai atbildētu uz šo jautājumu, jāatgādina, ka saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru PVN direktīvas 167. un nākamajos pantos paredzētās tiesības uz PVN atskaitīšanu ir kopējās PVN sistēmas pamatprincips un princips nevar tikt ierobežotas. Šīs tiesības ir īstenojamas nekavējoties attiecībā uz visiem nodokļiem, kas piemēroti iepriekšjiem darījumiem (spriedums, 2018. gada 5. jūlijs, *Marle Participations*, C-320/17, EU:C:2018:537, 24. punkts un tajā minētā judikatūra).

38 Atskaitīšanas sistēmas mērķis ir pilnībā atbrīvot uzņēmumu no PVN, kas tam ir jāmaksā vai ko tas ir samaksājis saistībā ar visu savu saimniecisko darbību. Tāpēc kopējā PVN sistēma nodrošina neitralitāti attiecībā uz nodokļa piemērošanu visai saimnieciskajai darbībai neatkarīgi no šīs darbības mērķiem vai rezultātiem ar nosacījumu, ka minētajām darbībām princips pašmērķa ir piemērojams PVN (spriedums, 2018. gada 5. jūlijs, *Marle Participations*, C-320/17, EU:C:2018:537, 25. punkts un tajā minētā judikatūra).

39 Tomēr no PVN direktīvas 168. panta a) punkta izriet, ka, lai varētu izmantot tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, ir jābūt izpildītiem diviem nosacījumiem. Pirmkārt, ieinteresētajai personai ir jābūt "nodokļa maksātājam" šīs direktīvas izpratnē. Otrkārt, preces vai pakalpojumi, uz kuriem atsaucas, lai pamatotu šīs tiesības, nodokļa maksātājam ir jāizmanto vismaz savu ar nodokli apliekamo darījumu vajadzībām, un iepriekš šīs preces ir jāpiegādā vai pakalpojumi ir jāsniedz citam nodokļa maksātājam (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2019. gada 3. jūlijs, *The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge*, C-316/18, EU:C:2019:559, 23. punkts un tajā minētā judikatūra).

40 Attiecībā uz pirmo nosacījumu saskaņā ar PVN direktīvas 9. pantu nodokļa maksātājs ir jebkura persona, kas patstāvīgi jebkurā vietā veic jebkuru saimniecisko darbību, neatkarīgi no šīs darbības mērķa vai rezultāta. Turklāt 9. pantā ir precizēts, ka saimnieciskās darbības jādziens aptver visas ražotāju, tirgotāju un pakalpojumu sniedzēju darbības, tostarp materiāla vai nemateriāla izmantošanu nolūkā gūt no tā ilglaicīgus ienākumus.

41 Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru vienkārša kapitāla iegāde un turēšana pati par sevi nav saimnieciska darbība PVN direktīvas izpratnē, kas piešķir tās veicējam nodokļa maksātāja statusu, jo vienkārša finanšu dalība citos uzņēmumos nenozīmē ilglaicīgu pašuma izmantošanu nolūkā gūt no tā ilglaicīgus ienākumus. Iespējams saistībā ar šo dalību saņemtas dividendes, kas ir šīs dalības auglis, vai kapitāla pieaugums pēc tās pārdošanas ir vienkārši pašumtiesību rezultāti. Tādā to pārvaldītājsabiedrībā, kuras vienīgais mērķis ir kapitāla iegāde citās sabiedrībās, nav ne nodokļa maksātāja statusa PVN direktīvas 9. panta izpratnē, ne lūdz ar to arī tiesību uz nodokļa atskaitīšanu (šajā nozīmā skat. spriedumus, 2018. gada 17. oktobris, *Ryanair*, C-249/17, EU:C:2018:834, 16. punkts, un 2018. gada 8. novembris, *C&D Foods Acquisition*, C-502/17, EU:C:2018:888, 30. punkts).

42 Citādi ir attiecībā uz jauktām pārvaldītājsabiedrībām, kurās lūdzdabai pievienojas tieša vai netieša iejaukšanās to sabiedrību pārvaldībā, kurās ir iegūta lūdzdabā. Proti, saskaņā ar pastāvīgo judikatūru šāda pārvaldītājsabiedrības iejaukšanās to sabiedrību pārvaldībā, kurās tā ir ieguvusi kapitālas, ir saimnieciska darbība PVN direktīvas 9. panta 1. punkta izpratnē, ciktāl tā ietver ar PVN apliekamu darījumu īstenošanu saskaņā ar šīs direktīvas 2. pantu. Tiesa šajā ziņā ir precizējusi, ka jādziens "pārvaldītājsabiedrības iejaukšanās savu meitasuzņēmumu pārvaldībā" ir jāsaprot tādējādi, ka tas aptver visus darījumus, kas veido saimniecisku darbību PVN direktīvas izpratnē, kurus holdings veic par labu savam meitasuzņēmumam un kuru vidū ietilpst tostarp administratīvo, finanšu, komerciālo un tehnisko pakalpojumu sniegšana (šajā nozīmā skat. spriedumus, 2015. gada 16. jūlijs, *Larentia + Minerva* un *Marenave Schifffahrt*, C-108/14 un C-109/14, EU:C:2015:496, 20. un 21. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra, un 2018. gada 5. jūlijs, *Marle Participations*, C-320/17, EU:C:2018:537, 31. un 32. punkts). Tādā

attiec?b? uz pakalpojumiem par atl?dz?bu, kas apliekami ar PVN un uz ko attiecas š? iejaukšan?s, jaukt? p?rvald?t?jsabiedr?ba ir nodok?a maks?t?js, kuram tom?r ir tikai proporcion?las ties?bas uz priekšnodok?a atskait?šanu (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2020. gada 12. novembris, *Sonaecom*, C?42/19, EU:C:2020:913, 32. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

43 Šaj? gad?jum? no Tiesas r?c?b? esošajiem lietās materi?liem izriet, ka W darb?ba neaprobežoj?s ar X un Y kapit?lda?u ieg?di un tur?šanu, bet ka t? par atl?dz?bu sniedza abiem meitasuz??mumiem gr?matved?bas un p?rvald?bas pakalpojumus, kas ir saimnieciska darb?ba PVN direkt?vas izpratn?. T?p?c W ir j?kvalific? k? nodok?a maks?t?js PVN direkt?vas 9. panta 1. punkta izpratn? un t? atbilst pirmajam no š? sprieduma 39. punkt? min?tajiem diviem nosac?jumiem, lai var?tu izmantot ties?bas uz nodok?a atskait?šanu.

44 Run?jot par otro no šiem nosac?jumiem, no PVN direkt?vas 168. panta formul?juma izriet, ka ties?b?m atskait?t priekšnodokli ir nepieciešams, lai nodok?a maks?t?ja ieg?t?s preces un pakalpojumi tiktu izmantoti ar nodokli apliekamu dar?jumu vajadz?b?m.

45 Šaj? zi?? Tiesa ir konkretiz?jusi, ka, lai nodok?a maks?t?jam tiktu atz?tas ties?bas uz priekšnodokli? samaks?t? PVN atskait?šanu, princip? ir nepieciešama tieša un t?l?t?ja saikne starp konkr?tu iepriekš veiktu dar?jumu un vienu vai vair?kiem v?l?k veiktiem dar?jumiem, kas pieš?ir atskait?šanas ties?bas. Ties?bas atskait?t PVN, kas samaks?ts par iepriekš ieg?d?t?m prec?m vai pakalpojumiem, paredz, ka to ieg?des izdevumi veido da?u no t?du dar?jumu cenās, par kuriem n?kotn? j?maks? nodoklis un kuri dod atskait?šanas ties?bas (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2020. gada 12. novembris, *Sonaecom*, C?42/19, EU:C:2020:913, 41. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

46 L?dz ar to atskait?šanas ties?bas nodok?a maks?t?jam tiek atz?tas pat tad, ja nepast?v tieša un t?l?t?ja saikne starp konkr?tu iepriekš veiktu dar?jumu un vienu vai vair?kiem v?l?k veiktiem dar?jumiem, kas dod atskait?šanas ties?bas, attiec?go pakalpojumu izmaksas veido da?u no š? [nodok?a maks?t?ja] visp?r?jiem izdevumiem un k? t?das t?s ir p?rdoto pre?u vai sniegto pakalpojumu cenu veidojošie elementi. Š?d?m izmaks?m ir tieša un t?l?t?ja saikne ar nodok?a maks?t?ja saimniecisko darb?bu kopum? (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2020. gada 12. novembris, *Sonaecom*, C?42/19, EU:C:2020:913, 42. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

47 K? vien?, t? otr? gad?jum? ir nepieciešams, lai s?kotn?j?s pre?u vai pakalpojumu izmaksas tiktu attiec?gi iek?autas vai nu v?l?ko konkr?to dar?jumu izmaks?s vai nodok?a maks?t?ja pieg?d?to pre?u un sniegto pakalpojumu cen? t? saimniecisk?s darb?bas ietvaros (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2019. gada 3. j?lijs, *The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge*, C?316/18, EU:C:2019:559, 27. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

48 Turpret?, ja nodok?a maks?t?ja ieg?t?s preces vai pakalpojumi ir saist?ti ar t?diem dar?jumiem, kas ir atbr?voti no nodok?a vai kas neietilpst PVN piem?rošanas jom?, nenotiek nedz nodok?a par pieg?d?taj?m prec?m un sniegtajiem pakalpojumiem v?l?ka iekas?šana, nedz priekšnodok?a atskait?šana (spriedums, 2018. gada 17. oktobris, *Ryanair*, C?249/17, EU:C:2018:834, 29. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

49 Turkl?t Tiesa ir konkretiz?jusi, ka saik?u starp dar?jumiem past?v?šana ir j?v?rt?, ?emot v?r? to objekt?vo saturu. It ?paši 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 (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2018. gada 17. oktobris, *Ryanair*, C?249/17, EU:C:2018:834, 28. punkts un taj? min?t? judikat?ra). Šaj? zi?? ir nospriests, ka ir j??em v?r? nodok?a maks?t?ja ieg?to pre?u un pakalpojumu faktisk? izmantošana (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2020. gada 12. novembris, *Sonaecom*, C?42/19, EU:C:2020:913, 66. punkts) un apl?kojam? dar?juma ekskluz?vais iemesls, uzskatot to par objekt?va satura noteikšanas krit?riju

(spriedums, 2018. gada 8. novembris, *C&D Foods Acquisition*, C-502/17, EU:C:2018:888, 37. punkts un tajā minētā judikatūra).

50 Šajā gadījumā no Tiesas rīcībā esošajiem lietās materiāliem izriet, ka W, lai izpildītu savus dalībnieces ieguldījumu pienākumus attiecībā pret meitasuzņēmumiem, iegādājās statikas aprīņus, termiskās un skaņas izolācijas plānošanas, energoapgādes, kā arī pieslēgšanas tīkliem, enerģētiskuma, aprīkošanas un tirdzniecības pakalpojumus.

51 Lai W varētu atskaitīt par šiem iepriekš saņemtajiem pakalpojumiem samaksāto PVN, iesniedzējtiesai saskaņā ar šo sprieduma 45. un 46. punktu minēto judikatūru ir jāpārbauda, ka minētajiem pakalpojumiem vai nu ir tieša un tūlītēja saikne ar šīs sabiedrības vērīgajiem darījumiem, kas dod tiesības uz atskaitīšanu, vai arī tie ir tās vispārīgā izmaksu daļa un tādējādi tie ir tās piegādāto preču vai sniegto pakalpojumu cenu veidojošs elements.

52 Attiecībā uz tiešas un tūlītējas saiknes esamību ar W vērīgajiem darījumiem, jānorāda, ka šo sprieduma 50. punktu norādot iepriekš saņemtos pakalpojumus W neizmanto, lai varētu piedāvāt savus grāmatvedības un pārvaldības pakalpojumus, kas ietver personāla pieņemšanu darbā un atlaišanu, aprīkojuma iegādi, gada pārskatu sagatavošanu, kā arī nodokļu deklarāciju sagatavošanu un to paziņošanu nodokļu administrācijai. No tā izriet, ka izdevumi, kas W radušies, lai iepriekš iegādātos pakalpojumus, nevar tikt uzskatīti par tūlītējiem ar nodokli apliekamo pakalpojumu cenu veidojošiem elementiem, kuri dod tiesības uz atskaitīšanu.

53 Attiecībā uz to, vai W iepriekš iegādātie pakalpojumi, kas minēti šo sprieduma 50. punktu, ir daļa no W vispārīgajiem izdevumiem un tādējādi tie ir tās piegādāto preču vai pakalpojumu cenu veidojošie elementi un tāpēc tiem ir tieša un tūlītēja saikne ar visu tās saimniecisko darbību kopumā, jānorāda, ka šie pakalpojumi ir W kā tās meitasuzņēmumu X un Y dalībnieces ieguldījums. Kā enerģētiskāts arī norādīja secinājumu 58. punktu, tātad runa nav par izdevumiem, kas nepieciešami, lai W varētu iegādāties kapitāla daļas, bet gan par izdevumiem, kas ir W kā dalībnieces ieguldījums meitasuzņēmumos. Šāds pārvaldītājsabiedrības ieguldījums meitasuzņēmumos neatkarīgi no tā, vai tas būtu naudā vai natūrā, attiecas uz kapitāla daļu turēšanu, kas, kā tas norādīts šo sprieduma 41. punktu, nav saimnieciska darbība PVN direktīvas izpratnē un līdz ar to nedod tiesības uz nodokļa atskaitīšanu. Attiecīgā darījuma vienīgais iemesls ir W kā dalībnieces ieguldījums.

54 Turklāt, ja tiek ņemta vērā W iegādāto pakalpojumu faktiskā izmantošana, jāatgādina, ka W ir norādījusi, ka šie pakalpojumi esot dalībnieces ieguldījums natūrā un ka šajā nolūkā tie bez maksas esot jānodod meitasuzņēmumiem, lai tie tos izmantotu saviem darījumiem. Tas, ka šos pakalpojumus ir paredzēts izmantot W meitasuzņēmumiem, rada tiešu saikni ar šo meitasuzņēmumu darījumiem un apstiprina tiešas un tūlītējas saiknes ar W saimniecisko darbību neesamību. Konstatējumu, ka minētajiem pakalpojumiem ir tieša saikne ar pārdoto minēto sabiedrību darbību, neatspēko tas, ka W tos ir nodevusi saviem meitasuzņēmumiem, jo ir svarīgi ņemt vērā šo pašu pakalpojumu faktisko izmantošanu.

55 Kā norādīts šo sprieduma 38. punktu, atskaitīšanas sistēmas mērķis ir pilnībā atbrīvot uzņēmumu no PVN, kas tam jāmaksā un ko tas ir samaksājis savas saimnieciskās darbības ietvaros. Tādējādi Tiesa ir nospridusi, ka izdevumi, kas saistīti nevis ar nodokļa maksājuma veikšanu ar nodokli apliekamiem darījumiem, bet gan ar trešās personas veiktajiem darījumiem, šim nodokļa maksājuma nerada atskaitīšanas tiesības (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2020. gada 1. oktobris, *Vos Aannemingen*, C-405/19, EU:C:2020:785, 38. punkts). Tam, ka šis pārdotājs vērīgajiem veikts saistībā ar lietu, kura neattiecas uz pārvaldītājsabiedrību, pretī W apgalvotajam nav nozīmes, jo tas atbilst tiesību normai, kas vispārīgi piemērojama tiesību uz atskaitīšanu. Tā kā W iegādāto pakalpojumu faktiskā izmantošana liecina, ka tie ir tieši saistīti ar tās meitasuzņēmumu darījumiem, šo saikni liedz W piešķirt tiesības uz atskaitīšanu par šiem

pakalpojumiem.

56 Līdz ar to no darījuma objektīvā saturā izriet, ka nepastāv tieša un tīltāja saikne starp W iegūto pakalpojumu izmaksām un tās saimniecisko darbību. Šīs izmaksas kā vispārīgās izmaksas nav W pārvaldības un grāmatvedības pakalpojumus veidojošs elements.

57 Šo secinājumu nevar atspēkot W izvirzītais apstāklis, saskaņā ar kuru tikai ar savu daļēniķu ieguldījumu palīdzību tās meitasuzņēmumi varētu turpināt savu darbību un līdz ar to tiem varētu būt vajadzīgi grāmatvedības un pārvaldības pakalpojumi. Proti, ciktāl šie apstākļi ir pierādīti, tie nepierāda tiešu un tīltāju saikni starp pakalpojumiem, kas ir šo ieguldījumu priekšmets, un W saimniecisko darbību. Iepriekšējais pakalpojumu iegādes mērķis bija atgūt daļēniķa ieguldījumu, un tas nevar tikt uzskatīts par darījumu, kura vienīgais un tiešais cēlonis ir W saimnieciskā darbība, tas ir, grāmatvedības un pārvaldības pakalpojumu sniegšana meitasuzņēmumiem, kas ir apliekami ar PVN.

58 Ēmot vērā iepriekš minētos apsvērumus, uz pirmo jautājumu ir jāatbild, ka PVN direktīvas 168. panta a) punkts, skatīts kopā ar šīs direktīvas 167. pantu, ir jāinterpretē tādējādi, ka pārvaldītājsabiedrībai, kas iepriekš veic ar nodokli apliekamus darījumus par labu meitasuzņēmumiem, nav tiesību atskaitīt priekšnodokli, kas samaksāts par pakalpojumiem, kurus tā ir saņēmusi no trešajām personām un kurus tā sniedz meitasuzņēmumiem apmaiņā pret daļu vai vispārīgā peļņā, ja, pirmkārt, iepriekš sniegtajiem pakalpojumiem ir tieša un tīltāja saikne nevis ar pašas pārvaldītājsabiedrības pakalpojumiem, bet ar meitasuzņēmumu veiktajiem darījumiem, kas galvenokārt ir atbrīvoti no nodokļa, otrkārt, šie pakalpojumi neietilpst to ar nodokli apliekamo darījumu cenā, kas tiek veikti par labu meitasuzņēmumiem, un, treškārt, minētie pakalpojumi neietilpst pārvaldītājsabiedrības saimnieciskās darbības vispārīgajos izdevumos.

Par otro jautājumu

59 Ēmot vērā uz pirmo jautājumu sniegto atbildi, uz otro jautājumu nav jāatbild.

Par tiesāšanas izdevumiem

60 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šīs tiesvedības izriet no tiesvedības, kas notiek iesniedzējtiesā, tādēļ jālemj par tiesāšanas izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (septītā palāta) nospriež:

Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopājo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 168. panta a) punkts, skatīts kopā ar šīs direktīvas 167. pantu, ir jāinterpretē tādējādi, ka:

pārvaldītājsabiedrībai, kas iepriekš veic ar nodokli apliekamus darījumus par labu meitasuzņēmumiem, nav tiesību atskaitīt priekšnodokli, kas samaksāts par pakalpojumiem, kurus tā ir saņēmusi no trešajām personām un kurus tā sniedz meitasuzņēmumiem apmaiņā pret daļu buvispārējā peļņā, ja, pirmkārt, iepriekš sniegtajiem pakalpojumiem ir tieša un tīlā tāsaiķne nevis ar pašas pārvaldītājsabiedrības pakalpojumiem, bet ar meitasuzņēmumu veiktajiem darījumiem, kas galvenokārt ir atbrīvoti no nodokļa, otrkārt, šie pakalpojumi neietilpst to ar nodokli apliekamo darījumu cenā, kas tiek veikti par labu meitasuzņēmumiem, un, treškārt, minētie pakalpojumi neietilpst pārvaldītājsabiedrības saimnieciskās darbības vispārējās izdevumos.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – vācu.