

Pagaidu versija

TIESAS SPRIEDUMS (pirmā palāta)

2018. gada 17. oktobrī (*)

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

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 procesu un 2018. gada 14. marta tiesas sēdi,

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, kņ arņ A. Joyce, pņrstņvji*,
- ģrijas vērā – *M. Browne un L. Williams, kņ arņ A. Joyce, pņrstņvji*, kuriem palādz *S. Davey, solicitor, Ū. Tighe, BL, un G. Clohessy, SC*,
- Eiropas Komisijas vērā – *N. Gossement, kņ arņ R. Lyal, pņrstņvji*,

noklausģjusies ģenerģlvokģtes secinģjumus 2018. gada 3. maijģ tiesas sēdģ,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par to, k? ir interpretējams Padomes Sest?s direkt?vas 77/388/EEK (1977. gada 17. maijs) par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma: vienota apr??inu b?ze (OV 1977, L 145, 1. lpp.; turpm?k tekst? – “Sest? direkt?va”), 4. un 17. pants.

2 Šis līgums ir iesniegts tiesved?b? starp *Ryanair Ltd* un *Revenue Commissioners* (Nodok?u iest?de, ?rija) par p?d?j?s min?t?s atteikumu veikt *Ryanair* priekšnodokl? par konsult?ciju pakalpojumiem, kurus t? bija izmantojusi publisk? iepirkuma proced?ras gait? citas sabiedr?bas akciju ieg?dei, samaks?t? pievienot?s v?rt?bas nodok?a (PVN) atskait?šanu.

Atbilstoš?s ties?bu normas

3 Sest?s direkt?vas 2. panta 1. punkt? ir noteikts, ka PVN ir j?maks? par pre?u pieg?di vai pakalpojumu sniegšanu, ko par atl?dz?bu attiec?g?s valsts teritorij? veicis nodok?u maks?t?js, kas k? t?ds r?kojas.

4 Š?s direkt?vas 4. panta 1. un 2. punkt? ir paredz?ts:

“1. “Nodok?a maks?t?js” noz?m? visas personas, kas patst?v?gi jebkur? viet? veic jebkuru 2. punkt? nor?d?tu saimniecisku darb?bu neatkar?gi no š?s darb?bas m?r?a un rezult?ta.

2. Š? panta 1. punkt? min?t? saimniecisk? darb?ba aptver visas ražot?ju, tirgot?ju un pakalpojumu sniedz?ju darb?bas, ieskaitot kalnr?pniec?bu, lauksaimniecisku darb?bu un br?vo profesiju darb?bas. Ilglaic?ga materi?la vai nemateri?la ?pašuma izmantošana nol?k? g?t no t? ien?kumus ar? uzskat?ma par saimniecisku darb?bu.”

5 Saska?? ar min?t?s direkt?vas 10. pantu 2. punkta pirmo da?u “darb?ba, par kuru j?maks? nodoklis, notiek, un nodoklis k??st iekas?jams tad, kad preces ir pieg?d?tas vai pakalpojumi ir sniegti”.

6 Min?t?s direkt?vas 17. panta “Atskait?šanas ties?bu izcelsme un darb?bas joma” 1. punkt? paredz?ts, ka atskait?šanas ties?bas rodas br?d?, kad atskait?mais nodoklis k??st iekas?jams.

7 Sest?s direkt?vas 17. panta 2. punkta a) apakšpunkt? ir noteikts, ka, cikt?l preces un pakalpojumus nodok?a maks?t?js izmanto ar nodokli apliekamiem dar?jumiem, vi?am ir ties?bas atskait?t no nodok?a, kurš vi?am j?maks?, pievienot?s v?rt?bas nodokli, kas maks?jams vai samaks?ts par prec?m vai pakalpojumiem, kurus vi?am jau pieg?d?jis vai sniedzis vai v?l pieg?d?s vai sniegs cits nodok?a maks?t?js.

Pamatlieta un prejudici?lie jaut?jumi

8 2006. gad? aviosabiedr?ba *Ryanair* iesniedza pied?v?jumu piln?b? ieg?d?ties citas aviosabiedr?bas (turpm?k tekst? – “m?r?sabiedr?ba”) akcijas. Šaj? sakar? tai saist?b? ar paredz?to ieg?di ir radušies izdevumi par konsult?ciju pakalpojumu un citu pakalpojumu izmantošanu (turpm?k tekst? – “str?d?go pakalpojumu sniegšana”). Ta?u šis dar?jums ar konkurences ties?bu iev?rošanu saist?tu apsv?rumu d?? netika piln?b? veikts, l?dz ar to *Ryanair* ir var?jusi ieg?d?ties tikai da?u no m?r?sabiedr?bas kapit?la.

9 *Ryanair* piepras?ja atskait?t PVN nodokli, kas samaks?ts priekšnodokl?, no šiem izdevumiem, apgalvojot, ka vi?as nodoms p?c kontroles ieg?šanas p?r m?r?sabiedr?bu ir bijis iesaist?ties p?d?j?s min?t?s p?rvald?b?, sniedzot tai ar PVN apliekamus p?rvald?bas

pakalpojumu.

10 Par nodokļu iestādes atteikumu veikt šo atskaitīšanu *Ryanair* iesniedza *Tax Appeals Commission* (Pārskatīšanas komisija nodokļu lietās, ģeijā) sūdzību, kura tika noraidīta. *Ryanair* iesniedza otro sūdzību *Circuit Court* (apgabaltiesa, ģeijā), kura arī piekrita Nodokļu iestādes nostāji. Tomēr *Circuit Court* (apgabaltiesa) vēršas *High Court* (Augstā tiesa, ģeijā) ar lūgumu sniegt atzinumu. Tā kā šā pārdziņ minētā tiesa atstāja negrozītu *Circuit Court* (apgabaltiesa) nolikumu, *Ryanair* iesniedza apelācijas sūdzību *Supreme Court* (Augstākā tiesa, ģeijā).

11 Iesniedzātītiesa bērtēbē jautā par attiecēbēm starp 1985. gada 14. februāra spriedumu *Rompelman* (268/83, EU:C:1985:74) – par PVN nodokļa atskaitīšanu saimnieciskās darbības sagatavošanas ietvaros – un 2001. gada 27. septembra spriedumu *Cibo Participations* (C-16/00, EU:C:2001:495) – par holdinga sabiedrības tiesēbēm atskaitīt PVN nodokli no izdevumiem par pakalpojumiem, kuri tai tikuši sniegti saistēbē ar kapitāldaļu tās meitasuzņēmumos iegēdi.

12 Šajos apstākēos *Supreme Court* (Augstākā tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“1) Vai nodoms nēkotnē sniegt pērvaldēbas pakalpojumus iegēdes mērsabiedrēbai, ja šēda pērēmšana bētu sekmēga, ir pietiekams, lai noteiktu, ka iespējamais pērēmējs veic saimniecisku darbību Sestās PVN direktēvas 4. panta izpratnē, lai PVN, ko iespējamais pērēmējs ir samaksējis par precēm un pakalpojumiem, kuri tam sniegti ar mērii veicinēt attiecēgo iegēdes darījumu, varētu iespējami uzskatēt par PVN priekšnodokli attiecēbē uz plēnoto saimniecisko darbību sniegt šēdu pērvaldēbas pakalpojumus?

2) Vai var pastēvēt pietiekami “tieša un tēlētēja saikne”, ko Tiesa ir noteikusi kē prasēbu [2001. gada 27. septembra spriedumē *Cibo Participations* (C-16/00, EU:C:2001:495)], starp profesionēlajiem pakalpojumiem, kuri ir sniegti šēdas iespējamās pērēmšanas kontekstē, un darējumiem, par kuriem nēkotnē jēmaksē PVN un kuri (sekmēgas pērēmšanas gadējumē) nozēmētu iespējamu pērvaldēbas pakalpojumu sniegšanu iegēdes mērsabiedrēbai, lai varētu tikt atēauts atskaitēt PVN, kas ir jēmaksē par šē profesionēlo pakalpojumu sniegšanu?”

Par prejudiciēlajiem jautējumiem

13 Ar saviem jautējumiem, kuri ir jēizskata kopē, iesniedzātītiesa bērtēbē jautā, vai Sestās direktēvas 4. un 17. pants ir jēinterpretē tēdējēdi, ka ar tiem sabiedrēbai, tēdai kē pamatlietē, kurai ir nodoms iegēdēties visas citas sabiedrēbas akcijas, lai veiktu saimniecisko darbību, kas izpaužas kē ar PVN apliekamu pērvaldēbas pakalpojumu sniegšana pēdējai minētajai, ir piešēirtas tiesēbas atskaitēt PVN, kas samaksēts priekšnodoklē saistēbē ar izdevumiem, kuri ir saistēti ar konsultēciju pakalpojumiem iegēdes piedēvējuma ietvaros, pat tad, ja izrēdēs, ka šē saimnieciskē darbēba nav ēstenojusies.

14 Vispirms ir jēnorēda, ka ar Direktēvu 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotēs vērtēbas nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.), kas stējusies spēkē 2007. gada 1. janvērē, Sestē direktēva tika atcelta, Direktēvē 2006/112 netiekot veiktiem bētiskiem grozējumiem salēdzinējumē ar Sesto direktēvu. Lēdz ar to, tē kē attiecēgo Sestās direktēvas tiesēbu normu tvērums bērtēbē ir identisks Direktēvas 2006/112 tiesēbu normu tvērumam, Tiesas judikatēra, kas attiecas uz pēdējo minēto, tēpat ir piemērojama arī Sestās direktēvas gadējumē.

15 Lai atbildētu uz uzdotajiem jautējumiem, ir jēnosaka, vai sabiedrēba, kurai ir bijis nodoms iegēdēties visas citas sabiedrēbas akcijas, lai veiktu saimniecisku darbību, kas izpaužas kē ar PVN nodokli apliekamu pērvaldēbas pakalpojumu sniegšana pēdējai minētajai, varētu tikt uzskatēta par nodokļa maksētēju Sestās direktēvas 4. panta izpratnē un, attiecēgē gadējumē,

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). Ikvienu personu, 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, *Ablessio*, 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?šanas 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 lietast?m?riem izriet, ka ar paredz?to m?rsabiedr?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 18. pantos paredzētās atskaitīšanas tiesības ir PVN mehānisma 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 vāļā 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 vienādu 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 vāļā 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 tādu darījumu cenām, par kuriem 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 vāļā 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?tad *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?tad 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 tiesīšanās izdevumiem

33 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tādēļ lemj par tiesīšanās 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 pamatlietā, 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 priekšnodoklā 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.