

Pagaidu versija

ENERĢLADVOKĀTES JULIANAS KOKOTES [JULIANE KOKOTT]

SECINĀJUMI,

sniegti 2018. gada 3. maijā (1)

Lieta C-249/17

Ryanair Ltd

pret

The Revenue Commissioners

(Supreme Court (īrija) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Nodokļu tiesību akti – Kopējā pievienotās vērtības nodokļa sistēma – Nodokļa maksājuma jēdziens – Izdevumi par pakalpojumiem, kuri saņemti saistībā ar visu uzņēmuma kapitāla iegādi – Tiesības atskaitīt priekšnodokli – Neizdevusies konkurenta pārņemšana

I. Ievads

1. Šīs lietas centrālais temats vīreiz ir “nodokļa maksājuma” jēdziena interpretācija un “saimnieciskās darbības” noteikšana PVN direktvas (2) 9. panta 1. punkta izpratnē. Turklāt šīs tiesvedības dod Tiesai iespēju precizēt savas judikatūras par priekšnodokļa atskaitēšanu pārvadītājsabiedrības piemērošanas jomu.

2. Aviosabiedrība *Ryanair* 2006. gadā mēģināja pārņemt īrijas aviosabiedrību *Aer Lingus*. Lai gan, ņemot vērā konkurences apsvērumus, pārņemšana neizdevās, tomēr *Ryanair* jau bija radušies lieli izdevumi par konsultāciju un citiem pakalpojumiem saistībā ar paredzēto pārņemšanu. Tādēļ *Ryanair* atskaitēja par šiem pakalpojumiem samaksāto priekšnodokli, pret ko iebilda īrijas nodokļu dienests.

3. Tiesas judikatūrā gan ir atzīts, ka priekšnodokli var atskaitīt arī par neveiksmīgiem ieguldījumiem. Tomēr šajā lietā strīdu rada fakts, ka atbilstoši judikatūrai vienkārši akciju iegādi un turēšana nav saimnieciska darbība PVN direktvas izpratnē. Tāpēc pārvadītājsabiedrībai, kuras vienīgais mērķis ir iegādāties kapitālas, atbilstoši Tiesas judikatūrai nav arī tiesību atskaitīt priekšnodokli (3).

4. Tomēr – atšķirībā no klasiskās pārvadītājsabiedrības situācijas – šajā lietā reāli strīdājos uzņēmums (līdz ar to nodokļa maksātājs) vēlējās veikt tādēļto konkurenta

stratēģisko pārrēķinu. Tādējādi rodas jautājums, vai šajā lietā vispār var tikt piemērots no tādām valsts pārvaldības sabiedrību judikatūras (4) izrietošais priekšnodokļa atskaitēšanas ierobežojums. Proti, lietas ekonomiskais aspekts tiek atzīts tikai tad, ja, vērtējot no funkcionālā viedokļa, jau esošajā saimnieciskajā darbībā tiek ģenerēta kapitāla iegādes nozīme.

II. Atbilstošās tiesību normas

5. Atbilstošās Savienības tiesību normas šajā lietā ir attiecīgajā taksācijas periodā piemērojamās Padomes Sestās direktīvas 77/388/EEK (5) (1977. gada 17. maijs) par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopējā pievienotās vērtības nodokļa sistēma: vienota aprēķinu bāze (turpmāk tekstā – “Sestā direktīva”), normas. Tās būtībā ir identiskas attiecīgajām Direktīvas 2006/112/EK (turpmāk tekstā – “PVN direktīva”) normām (6).

6. PVN direktīvas 9. panta 1. punkts (agrāk – Sestās direktīvas 4. panta 1. un 2. punkts) ir noteikts:

“1. “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 pašuma izmantošana ar nolūku gūt no tā ilglaicīgus ienākumus jo paši ir uzskatāma par saimniecisku darbību. [...]”

7. Atbilstoši PVN direktīvas 167. pantam atskaitēšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasājams. Šīs direktīvas 168. pants (agrāk bija kopīgais regulējums Sestās direktīvas 17. pants) ir noteikts:

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

a) PVN, kas attiecīgajā dalībvalstī maksājams vai samaksāts par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko tam veicis vai veiks cits nodokļa maksātājs; [...]”

III. Fakti, pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

8. Apelācijas sūdzības iesniedzēja pamatlietā *Ryanair Ltd.* (turpmāk tekstā – “*Ryanair*”) ir privāta aviosabiedrība ar juridisko adresi Īrijā. 2006. gada 23. oktobrī *Ryanair* iesniedza oficiālu piedāvājumu iegādāties visas *Aer Lingus* kapitāla daļas. *Aer Lingus* ir Īrijā reģistrēta kdreizējā valsts aviosabiedrība, kuras akcijas pēc privatizācijas, kas notika 2006. gadā, 2006. gada 2. oktobrī tika kotētas biržā.

9. Ar 2007. gada 27. jūnija lēmumu Komisija atzina koncentrāciju par nesaderīgu ar kopīgo tirgu (7). Tādēļ *Ryanair* varēja iegādāties tikai nedaudz mazāk nekā 29 % *Aer Lingus* kapitāla daļu.

10. Saistībā ar pārrēķināšanas piedāvājumu *Ryanair* saņēma ar PVN apliekamus pakalpojumus. Šo PVN *Ryanair* atskaitēja kā priekšnodokli. Tomēr tam nepiekrita Īrijas nodokļu dienests (*The Revenue Commissioners*, atbildotājs apelācijas tiesvedībā pamatlietā).

11. Noraidīto lēmumu *Ryanair* apstrīdēja Īrijas Nodokļu pārsūdzības komisijā (*Tax Appeals Commission*) un pēc tam *Circuit Court* [apgabaltiesā]. Tā sniedza juridiski saistošu faktu vērtējumu un valsts sava veida prejudiciālo nolēmumu tiesvedībā uzdeva Īrijas *High Court* [Augstajai tiesai] tiesību jautājumu, vai pamatlīetas apstākļos pastāv tiesības atskaitīt priekšnodokli. Ar to t

secinājuma, ka *Ryanair* nav tiesību atskaitīt priekšnodokli.

12. Par šo *High Court* lēmumu *Ryanair* iesniedza apelācijas sūdzību *Supreme Court* [Augstākajai tiesībsargājošajai iestādei]. Ar 2017. gada 8. maija lēmumu, kas Tiesai iesniegts 2017. gada 12. maijā, *Supreme Court* apturēja savu tiesvedību un saskaņā ar LESD 267. pantu uzdeva Tiesai šādas prejudiciālas jautājumus:

1) Vai nodoms nekotnē sniegt pārvadātāja pakalpojumus pāreemšanas subjektam, ja šāda pāreemšana būtu sekmīga, ir pietiekams, lai noteiktu, ka iespējams pāreemājamais veic saimniecisku darbību Sestās PVN direktīvas 4. panta izpratnē, lai PVN, ko iespējams pāreemājamais ir samaksājis par precēm un pakalpojumiem, kuri tam sniegti ar mērķi veicināt attiecīgo uzņēmuma iegādes darījumu, varētu iespējami uzskatīt par PVN priekšnodokli attiecībā uz plānoto saimniecisko darbību sniegt šādas pārvadātāja pakalpojumus?

2) Vai var pastāvēt pietiekami "tieša un tīrītāja saikne", ko Tiesa ir noteikusi katra prasību (2001. gada 27. septembra spriedums *Cibo Participations*, [C-16/00, EU:C:2001:495]), starp profesionāliem pakalpojumiem, kuri sniegti saistībā ar šādu iespējamu uzņēmuma pāreemšanu, un darījumiem, par kuriem nekotnē jāmaksā PVN un kuri sekmīgas pāreemšanas gadījumā, iespējams, būtu pārvadātāja pakalpojumu sniegšana iegādes subjektam, lai varētu ataut atskaitīt PVN, kas ir jāmaksā par šo profesionālo pakalpojumu sniegšanu?

13. Tiesvedībā Tiesai rakstveida atbildes ir iesniegušas *Ryanair*, ģrija un Eiropas Komisija.
14. marta tiesas sēdē piedalījās visi lietas dalībnieki.

IV. Juridiskais vērtējums

14. Abi prejudiciālie jautājumi attiecas uz tiesību atskaitīt priekšnodokli par izdevumiem, kas radušies saistībā ar iecerētu, tomēr galu galā neizdevušos visu uzņēmuma kapitāla iegādi tādā pāreemšanas nolūkā. Tādēļ uz tiem ir jāsniedz kopēja atbilde.

15. Uzdotot pirmo jautājumu, *Supreme Court* būtībā vēlas zināt, vai ieguvējsabiedrības nodoms sekmīgas pāreemšanas gadījumā sniegt pārvadātāja pakalpojumus meitasuzņēmumam ir pietiekams, lai šo sabiedrību uzskatītu par nodokļa maksātāju PVN direktīvas izpratnē.

16. Tādējādi galvenais jautājums, ko uzdod *Supreme Court*, ir par iespēju apvienot divus judikatūras virzienus. No vienas puses, tiesības atskaitīt priekšnodokli atbilstoši Tiesas judikatūrai pastāv arī neveiksmīgu ieguldījumu gadījumā, proti, par izdevumiem, kuri radušies saimnieciskās darbības sagatavošanas procesā, var atskaitīt priekšnodokli arī tad, ja saimnieciskā darbība neizdodas un netiek veikti paredzētie ar nodokli apliekamie darījumi (8). Galvenā nozīme ir tikai nodokļa maksātāja nodomam, ko apstiprina objektīvi fakti, veikt saimniecisku darbību (9). No otras puses, pārvadātājsabiedrības saimniecisko darbību, kas nepieciešama, lai varētu atskaitīt priekšnodokli, atbilstoši judikatūrai it īpaši var veidot pārvadātāja pakalpojumu sniegšana uzņēmumam, kura kapitālas tā ir iegādājusies (10).

17. Uzdotot otro jautājumu, *Supreme Court* vēlas noskaidrot, vai starp izdevumiem, kuri radušies saistībā ar kapitāla iegādi, un paredzētajiem pārvadātāja pakalpojumiem pastāv tieša un tīrītāja saikne, kas nepieciešama, lai varētu atskaitīt priekšnodokli.

A. Atšķirības starp finanšu pārvadātājsabiedrību un reāli strādājošu uzņēmumu konteksts

18. Tādēļ tādā pārvadātājsabiedrību judikatūrā, uz kuru pirmajā jautājumā atsaucas *Supreme Court*, tika izstrādāta, par piemēru ņemot vienlīdīgu finanšu pārvadātājsabiedrību, kuras vienīgais

uzdevums ir iegādāties citu uzņēmumu kapitāldaļu un kura pati neveic saimniecisko darbību. Tās vienīgā iemūmi ir dividendes, kas ir nevis atlīdzība par pašuma saimniecisku izmantošanu, bet gan vienkārši akcijas pašuma tiesību rezultāts (11).

19. Tādējādi atbilstoši Tiesas judikatūrai vienkārši finanšu pārvadātājsabiedrības – ja tās papildus nesniedz, piemēram, pārvadības pakalpojumus par atlīdzību – nav uzskatāmas par nodokļa maksātājiem PVN direktīvas 9. panta 1. punkta izpratnē (12), jo tās neveic saimniecisko darbību. Līdz ar to tās arī nevar izmantot tiesības atskaitēt priekšnodokli saskaņā ar direktīvas 168. pantu.

20. Ēmot to vērā, *Supreme Court* rodas jautājums, vai šā judikatūra ietekmē arī šo lietu, jo galu galā *Ryanair* vēlējās iegādāties kapitāldaļu un – kaut arī mazāk apjomā, nekā plānots – to arī izdarīja.

21. Ir skaidrs, ka attiecībā uz gaisa pārvadājumu darījumiem *Ryanair* pilnībā ir uzskatāma par nodokļa maksātāju PVN direktīvas izpratnē. Ir tieši saprotams arī kapitāldaļu iegādes ekonomiskais mērķis, proti, pārēmot konkurentu, *Ryanair* vēlējās palielināt savu darījumu apjomu un, iespējams, radīt sinerģijas un tādā ietekmē.

22. Tomēr, lai atzātu saimniecisku darbību un līdz ar to priekšnodokļa atskaitēšanu, piemērojot tādēļto pārvadātājsabiedrību judikatūru, galvenā nozīme būtu tam, vai *Ryanair* bija nodoms sniegt *Aer Lingus* pārvadības pakalpojumus par atlīdzību (par to B daļā). Tomēr šajā risinājumā nebūtu nekādas nozīmes paredzēto pārvadības pakalpojumu apjomam. Tādēļ rodas jautājums, vai atskaitētais priekšnodoklis par kapitāldaļu iegādes izdevumiem nebūtu jāsadalā (par to C daļā). Tas tādēļ, ka papildus šiem pārvadības pakalpojumu darījumiem noteiktos apstākļos rastos daudz lielāki dividenžu ienākumi, kuri paši par sevi nedod tiesības atskaitēt priekšnodokli.

23. Tomēr nedz aplinku ceļš pārvadības pakalpojumu par atlīdzību formā, nedz no tā izrietošās sadales problēmas, izmantojot šo risinājumu, nav vajadzīgi, ja tiek ņemta vērā funkcionālā saikne starp kapitāldaļu iegādi un galveno saimniecisko darbību (par to D daļā). Vērtējot plānotās pārēmšanas funkciju attiecībā uz saimniecisko darbību, šīs pārēmšanas izdevumi ir jāsalīdzina ar saimnieciskās darbības darījumiem. Līdz ar to nozīme ir arī tikai tiešai un tūlītējai saiknei starp šiem darījumiem (par to E daļā).

24. Tomēr, tā kā *Supreme Court* ir jāmusi vērā pārvadātājsabiedrību judikatūras piemērojamību šajā lietā, vispirms es izvēršu, vai no šāda viedokļa *Ryanair* būtu tiesības uz priekšnodokļa atskaitēšanu.

B. Pilnīga priekšnodokļa atskaitēšana saskaņā ar pārvadātājsabiedrību judikatūru

25. Kā minēts iepriekš (18. punkts), kapitāldaļu turēšana pati par sevi nenozīmē, ka runa ir par saimniecisku darbību. Turpretim pastāvīgajā judikatūrā Tiesa uzsver, ka pārvadātājsabiedrības veikta kapitāldaļu iegāde un turēšana ir saimnieciska darbība PVN direktīvas 9. panta 1. punkta izpratnē tikai tad, ja šo līdzdalību papildina tieša vai netieša iejaukšanās mērķa sabiedrības pārvadābā (13). Šāda iejaukšanās var būt, piemēram, administratīvu, finanšu, komerciālu un tehnisku pakalpojumu sniegšana mērķa sabiedrībai (14). Tomēr šis kritērijs ir izskaidrojams tikai ar to, ka, lai vienkārši pārvadātājsabiedrību varētu atzīt par nodokļa maksātāju, tai papildus ir jāveic darbības, kurām uzliek PVN saskaņā ar PVN direktīvas 2. un 9. pantu (15).

26. Šis secinājums ir piemērojams arī šajā lietā – un to nepārprotami prasa *Supreme Court* –, ja faktiski netiek sākta paredzēto pārvadības pakalpojumu sniegšana. Tas tādēļ, ka, lai nodokļa

maks?t?jam tiktu garant?ta PVN sist?mas visaptveroša neitralit?te, ties?b?m atskait?t priekšnodokli ir j?b?t ar? par izdevumiem, kuri radušies saimnieciskās darb?bas sagatavošanas proces? (16). Galven? noz?me ir tikai nodomam, ko apstiprina objekt?vi fakti, veikt saimniecisku darb?bu (17). Tas t? ir pat tad, ja jau, pirmoreiz nosakot nodokli, ir zin?ms, ka netiks veikta paredz?t? saimniecisk? darb?ba, kas turpm?k rad?s ar nodokli apliekamus dar?jumus (18).

27. Rezult?t?, apvienojot abus *Supreme Court* min?tos judikat?ras virzienus, lai *Ryanair* var?tu tikt atz?ta par nodok?a maks?t?ju, svar?gi b?tu tas, vai attiec?go pakalpojumu izmantošanas laik?tai bija nodoms sniegt *Aer Lingus* p?rvald?bas pakalpojumus, ja p?r?emšana b?tu sekm?ga. Šo nodomu *Circuit Court* ir konstat?jusi ar pamatlietai saistošu sp?ku. Tas, ka p?r?emšanas pied?v?jums faktiski nebija veiksm?gs un t?p?c ar? nebija un nav iesp?jams iejaukties *Aer Lingus* p?rvald?b?, nevar?tu noz?m?t – k? tiesas s?d? ir uzsv?rusi Komisija –, ka turpm?k z?d ties?bas atskait?t priekšnodokli.

C. Vai tas, ka atl?dz?ba par p?rvald?bu ir minim?la, ierobežo ties?bas atskait?t priekšnodokli?

28. Tom?r, iev?rojot vien?gi p?rvald?bas pakalpojumu sniegšanu par atl?dz?bu, praks? tiek rad?tas situ?cijas, kas š?iet m?ksl?gas. Tas t?d??, ka atbilstoši Tiesas judikat?rai ties?bas atskait?t priekšnodokli nemaz nav atkar?gas no t?, k?d? apjom? tiek sniegti šie p?rvald?bas pakalpojumi par atl?dz?bu (19). T?d?j?di bieži vien rodas p?rm?r?gi priekšnodok?a atskait?jumi, t.i., p?rk liela neatbilst?ba starp dar?jumiem, kuri tiek veikti saist?b? ar p?rvald?bas pakalpojumiem, un priekšnodokli, kurš atskait?ts par sa?emtaj?m prec?m un pakalpojumiem.

29. Rezult?t? Tiesas judikat?ra ?auj p?rvald?t?jsabiedr?b?m veikt b?tiskus priekšnodok?a atskait?jumus par kapit?lda?u ieg?di tik ilgi, kam?r š?dai sabiedr?bai tiek sniegti tikai p?rvald?bas pakalpojumi par atl?dz?bu – neatkar?gi no to apjoma. Š? iemesla d?? tiesved?b? Ties? Komisija ir nep?rprotami ierosin?jusi at?aut priekšnodok?a atskait?šanu par kapit?lda?u ieg?di tikai proporcion?li dar?jumiem, kuri tiek veikti saist?b? ar p?rvald?bas pakalpojumiem.

30. Tom?r turpin?jum? rodas jaut?jums, k? apr??in?t šo proporciju. Ar p?rvald?bas pakalpojumiem saist?to dar?jumu v?rt?bas un dividenžu v?rt?bas vienk?rš? sal?dzin?jum? netiek ?emts v?r?, ka akciju tur?šana nerada atk?rtotas izmaksas. Turkl?t iepriekš min?tais p?rm?r?gais priekšnodok?a atskait?jums rodas ar? tikai taks?cijas period?, kur? tiek ieg?d?tas kapit?lda?as. Ja p?rvald?bas pakalpojumi tiek sniegti par atl?dz?bu daudzus gadus, šis skat?jums main?s. Turkl?t šaj? liet?, kur runa ir tikai par pl?notu ieg?di, apr??ins k??st sarežž?t?ks. Šaj? liet? iesp?jamos dividenžu ien?kumus var?tu apr??in?t tikai aptuveni.

31. Turkl?t tas, ka nodok?a maks?t?jam pieder akcijas, ne vienm?r var noz?m?t, ka papildus saimnieciskajai darb?bai oblig?ti tiks veikta darb?ba, kam nav saimnieciska rakstura. Tas ir pretrun? PVN neitralit?tes principam (20). Saska?? ar Komisijas pieeju ikviens nodok?a maks?t?js, kuram pieder akcijas, no sava uz??muma p?rvald?bas visp?r?jiem izdevumiem var?tu atskait?t tikai proporcion?lu priekšnodok?a da?u, pat ja nav šaubu, ka šie izdevumi ir radušies saist?b? ar t? saimniecisko darb?bu (21). Tas t?d??, ka vienas akcijas tur?šana pati par sevi rada tikai minim?lus izdevumus un ar? dividenžu ien?kumu apm?rs nav atkar?gs no citiem visp?r?jiem izdevumiem.

32. T?d?? Komisijas viedoklis nav p?rliecinošs.

D. Piln?ga priekšnodok?a atskait?šana, v?rt?jot kapit?lda?u ieg?di no funkcion?l? viedok?a

33. Turpretim, v?rt?jot no funkcion?la viedok?a, ja tiek ?emta v?r? nodok?u maks?t?ja galven?

saimniecisk? darb?ba un kapit?lda?u ieg?des saikne ar šo saimniecisko darb?bu, iepriekš min?t?s probl?mas nerodas. Šaj? gad?jum? it ?paši tiek sal?dzin?ti p?r?emšanas izdevumi ar saimniecisk?s darb?bas dar?jumiem. Es pat uzskatu, ka š?da funkcion?la pieeja t?dos gad?jumos k? šaj? liet? jau izriet no Tiesas judikat?ras.

34. Pamatlietas situ?cij? gan nav vienk?rši p?rvald?t?jsabiedr?b?m rakstur?g?s situ?cijas, kur ar nodokli apliekamu p?rvald?bas pakalpojumu sniegšana ir gandr?z k? nosac?jums pie??mumam par saimniecisko darb?bu. Tas t?d??, ka *Ryanair* – k? jau min?ts – jau veic saimniecisko darb?bu gaisa p?rvad?jumu tirg? un veic attiec?gus dar?jumus. Šaj? kontekst? b?tu sam?ksloti ?emt v?r? p?rvald?bas pakalpojumu sniegšanu par atl?dz?bu n?kotn?.

35. Funkcion?la pieeja ir piem?rot?ka lietās ekonomiskajam aspektam, proti, lai gan konkurenta p?r?emšanu šaj? liet? ir paredz?ts pan?kt, ieg?d?joties uz??muma kapit?lda?as, tom?r š? lieta ir daudz l?dz?g?ka situ?cijai, kur uz??mums pl?no ieg?d?ties visu konkurenta fizisko apr?kojumu un iek?rtas, nek? situ?cijai, kur uz??mums v?las ieg?d?ties akcijas, lai tikai sa?emtu dividendes.

36. Š?da prakse – k? tiesas s?d? ir atzinusi ar? Komisija – neapšaub?mi izrais?tu to, ka rezult?t? pirc?jam b?tu j?pieš?ir ties?bas piln?b? atskait?t priekšnodokli. Š?ds secin?jums izriet?tu gan no attiec?g? gad?jum? piem?rojam?m norm?m par visu akt?vu atsavin?šanu (PVN direkt?vas 19. panta pirm? da?a), gan ar? no parastajiem noteikumiem. Ar? piln?gas apvienošanas ar m?r?a sabiedr?bu gad?jum? netiktu apstr?d?tas ties?bas atskait?t priekšnodokli par ieg?des izdevumiem. Ar priekšnodok?a atskait?šanas ierobežošanu “vienk?rši” simtprocent?gas l?dzdal?bas gad?jum? tiktu apšaub?ts ar? juridisk?s formas neitralit?tes princips.

37. T?d?j?di tieša iejaukšan?s p?rvald? ar p?rvald?bas pakalpojumu starpniec?bu atbilstoši Tiesas judikat?rai neb?t nav vien?gais gad?jums, kad akcijas tur?šana var b?t saimnieciska darb?ba. Dr?z?k saimniecisku darb?bu Tiesa vienm?r apstiprina tad, ja akcijas tur?šana vai ieg?de ir tipiska (22) uz??m?jdarb?bas paz?me. Š?ds gad?jums, piem?ram, ir v?rts pap?ru tirdzniec?bas dar?jumi vai situ?cija, kur akciju ieg?de vai tur?šana ir tieša, past?v?ga un nepieciešama ar nodokli apliekamas darb?bas paplašin?šana (23).

38. Par š?du tiešu, past?v?gu un nepieciešamu ar nodokli apliekamas darb?bas paplašin?šanu ir uzskat?ma uz??muma strat?ģiska p?r?emšana, ar kuru ieguv?jsabiedr?ba v?las paplašin?t vai izmain?t savu saimniecisko darb?bu. Š?da p?r?emšana, lai gan t? ir saist?ta ar uz??muma kapit?lda?u ieg?di, ir pas?kums, lai veicin?tu (paplašin?tus) ar nodokli apliekamus dar?jumus.

E. Saikne starp kapit?lda?as ieg?di un saimniecisk?s darb?bas dar?jumiem

39. T?d?j?di vairs nerodas jaut?jums par saikni starp izdevumiem, kas radušies saist?b? ar kapit?lda?u ieg?di, un paredz?tajiem p?rvald?bas pakalpojumiem (24). V?rt?jot no funkcion?l? viedok?a, šaj? liet? runa dr?z?k ir par kapit?lda?u ieg?des saikni ar (paredz?tajiem) gaisa p?rvad?jumu darb?bas dar?jumiem. ?emot v?r? šos dar?jumus, nerodas neatbilst?ba starp atskait?t? priekšnodok?a summu un veiktajiem dar?jumiem, – l?dz ar to nav vajadz?ga ar? sadale.

40. Atbilstoši Tiesas judikat?rai š?di izdevumi ir tieši un t?l?t?ji saist?ti ar konkr?tiem veiktajiem dar?jumiem, ja šie izdevumi veido da?u no to izmaks?m (25). Turkl?t atskait?tais priekšnodoklis var tikt iek?auts uz??muma visp?r?jos izdevumos, kuri veido da?u no visu uz??muma tirgoto pre?u vai sniegto pakalpojumu cenās (26).

41. Izdevumi, kas radušies saist?b? ar *Aer Lingus* kapit?lda?u ieg?di, neapstr?dami veido da?u no p?c *Aer Lingus* p?r?emšanas (paredz?to) gaisa p?rvad?jumu dar?jumu izmaks?m. Šie izdevumi – ja *Ryanair* str?d?s ar pe??u – kaut k?d? veid? ir j?iek?auj ar? lidojumu cen?s.

Kontroles ieg?šana p?r *Aer Lingus* b?tu bijis priekšnoteikums, lai uzlabotu uz??muma visp?r?jos darb?bas r?d?t?jus un t?d?j?di veiktu paredz?tos dar?jumus ar m?tesuz??mumu un meitasuz??mumu. Š?da ietekme uz konkurenta uz??muma p?rvald?bu ir iesp?jama tikai tad, ja ieguv?jsabiedr?bai pieder kapit?lda?u kontrolpakete.

42. Tas, ka paredz?t? p?r?emšana faktiski nenotika un *Aer Lingus* darb?ba netika turpin?ta *Ryanair* piln?g? kontrol?, atbilstoši Tiesas judikat?rai – k? jau min?ts iepriekš (26. punkts) – šo secin?jumu neietekm?. Šaj? liet? pietiek ar nodomu, ko apstiprina objekt?vi fakti, veikt saimniecisku darb?bu (27). Šis nodoms ar? nevar tikt v?l?k apšaub?ts ar to, ka faktiski *Aer Lingus* netika p?r?emta (28).

V. Secinājumi

43. T?d?? iesaku Tiesai uz prejudici?lajiem jaut?jumiem atbild?t š?di:

1) Visu sabiedr?bas kapit?lda?u ieg?de ar nodomu t?d?j?di tieši, past?v?gi un nepieciešami paplašin?t ieguv?jsabiedr?bas ar nodokli apliekam?s darb?bas, t?dos apst?k?os k? pamatliet? (piem?ram, saist?b? ar t? d?v?to strat??isko p?r?emšanu) ir saimniecisk? darb?ba Sest?s PVN direkt?vas 4. panta (tagad – Direkt?vas 2006/112/EK 9. panta 1. punkts) izpratn?.

2) Izdevumi, kuri ieguv?jsabiedr?bai radušies saist?b? ar š?du strat??isku p?r?emšanu, ir tieši un t?l?t?ji saist?ti ar š?s sabiedr?bas ar nodokli apliekamo darb?bu, k? rezult?t? par šiem izdevumiem samaks?tais PVN ir j?atskaita atbilstoši šai darb?bai.

1 Ori?in?lvaloda – v?cu.

2 Padomes Direkt?va 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.).

3 Spriedumi, 1991. gada 20. j?nijs, *Polysar Investments Netherlands* (C?60/90, EU:C:1991:268, 17. punkts); 2000. gada 14. novembris, *Floridienne* un *Berginvest* (C?142/99, EU:C:2000:623, 17. punkts), un 2015. gada 16. j?lijs, *Larentia + Minerva* un *Marenave Schiffahrt* (C?108/14 un C?109/14, EU:C:2015:496, 20. punkts).

4 Spriedumi, 2001. gada 27. septembris, *Cibo Participations* (C?16/00, EU:C:2001:495, 21. punkts); 2009. gada 29. oktobris, *AB SKF* (C?29/08, EU:C:2009:665, 30. un 31. punkts); 2012. gada 6. septembris, *Portugal Telecom* (C?496/11, EU:C:2012:557, 34. punkts), un 2015. gada 16. j?lijs, *Larentia + Minerva* un *Marenave Schiffahrt* (C?108/14 un C?109/14, EU:C:2015:496, 21. punkts).

5 OV 1997, L 145, 1. lpp.

6 Vienk?rš?kas cit?šanas nol?k? turpm?k tiks ?emtas v?r? PVN direkt?vas normas.

7 2007. gada 27. j?nija L?mums C(2007) 3104 (Lieta Nr. COMP/M.4439). Visp?r?j? tiesa neapmierin?ja *Ryanair* pras?bu atcelt šo l?mumu, skat. spriedumu, 2010. gada 6. j?lijs, *Ryanair* /Komisija (T?342/07, EU:T:2010:280).

8 Spriedumi, 1985. gada 14. febru?ris, *Rompelman* (268/83, EU:C:1985:74, 24. punkts); 1996. gada 29. febru?ris, *INZO* (C?110/94, EU:C:1996:67, 17. punkts), un 2015. gada 22. oktobris, *Sveda* (C?126/14, EU:C:2015:712, 20. punkts).

- 9 Skat. neseno spriedumu, 2017. gada 21. septembris, *SMS group* (C?441/16, EU:C:2017:712, 46. punkts).
- 10 Spriedumi, 2001. gada 27. septembris, *Cibo Participations* (C?16/00, EU:C:2001:495, 21. punkts); 2012. gada 6. septembris, *Portugal Telecom* (C?496/11, EU:C:2012:557, 34. punkts), un 2015. gada 16. j?lijs, *Larentia + Minerva un Marenave Schiffahrt* (C?108/14 un C?109/14, EU:C:2015:496, 21. punkts).
- 11 Spriedumi, 1993. gada 22. j?nijs, *Sofitam* (C?333/91, EU:C:1993:261, 13. punkts); 2001. gada 27. septembris, *Cibo Participations* (C?16/00, EU:C:2001:495, 19. punkts), un 2012. gada 6. septembris, *Portugal Telecom* (C?496/11, EU:C:2012:557, 32. punkts).
- 12 Spriedumi, 1991. gada 20. j?nijs, *Polysar Investments Netherlands* (C?60/90, EU:C:1991:268, 17. punkts); 2000. gada 14. novembris, *Floridienne un Berginvest* (C?142/99, EU:C:2000:623, 17. punkts), un 2015. gada 16. j?lijs, *Larentia + Minerva un Marenave Schiffahrt* (C?108/14 un C?109/14, EU:C:2015:496, 20. punkts).
- 13 Spriedumi, 1991. gada 20. j?nijs, *Polysar Investments Netherlands* (C?60/90, EU:C:1991:268, 14. punkts); 2000. gada 14. novembris, *Floridienne un Berginvest* (C?142/99, EU:C:2000:623, 17. punkts); 2001. gada 27. septembris, *Cibo Participations* (C?16/00, EU:C:2001:495, 19. punkts), un 2015. gada 16. j?lijs, *Larentia + Minerva un Marenave Schiffahrt* (C?108/14 un C?109/14, EU:C:2015:496, 20. punkts).
- 14 Spriedumi, 2001. gada 27. septembris, *Cibo Participations* (C?16/00, EU:C:2001:495, 21. punkts); 2012. gada 6. septembris, *Portugal Telecom* (C?496/11, EU:C:2012:557, 34. punkts), un 2015. gada 16. j?lijs, *Larentia + Minerva un Marenave Schiffahrt* (C?108/14 un C?109/14, EU:C:2015:496, 21. punkts).
- 15 T?p?c nepietiek ("vienk?rši") ar iejaukšanos bez atl?dz?bas, ja papildus netiek veikti ar PVN apliekami dar?jumi, skat. r?kojumus, 2001. gada 12. j?lijs, *Welthgrove* (C?102/00, EU:C:2001:416, 16. un 17. punkts), un 2017. gada 12. janv?ris, *MVM* (C?28/16, EU:C:2017:7, 34. punkts).
- 16 Spriedumi, 1985. gada 14. febru?ris, *Rompelman* (268/83, EU:C:1985:74, 23. punkts); 2000. gada 8. j?nijs, *Schloßstrasse* (C?396/98, EU:C:2000:303, 39. punkts), un 2015. gada 22. oktobris, *Sveda* (C?126/14, EU:C:2015:712, 20. punkts).
- 17 Spriedumi, 1985. gada 14. febru?ris, *Rompelman* (268/83, EU:C:1985:74, 24. punkts); 2000. gada 8. j?nijs, *Schloßstrasse* (C?396/98, EU:C:2000:303, 40. punkts), un 2017. gada 21. septembris, *SMS group* (C?441/16, EU:C:2017:712, 46. punkts).
- 18 Spriedums, 2000. gada 8. j?nijs, *Breitsohl* (C?400/98, EU:C:2000:304, 34. un n?kamie punkti).
- 19 Šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2015. gada 16. j?lijs, *Larentia + Minerva un Marenave Schiffahrt* (C?108/14 un C?109/14, EU:C:2015:496, 25. punkts), un ?ener?ladvok?ta J. Mazaka [J. Mazák] secin?jumus liet? *Securenta* (C?437/06, EU:C:2007:777, 30. un n?kamie punkti).
- 20 Par šo principu spriedumi, 1993. gada 22. j?nijs, *Sofitam* (C?333/91, EU:C:1993:261, 10. punkts); 2005. gada 26. maijs, *Kretztechnik* (C?465/03, EU:C:2005:320, 33. punkts), un 2009. gada 29. oktobris, *AB SKF* (C?29/08, EU:C:2009:665, 55. punkts). Tom?r liet? *MVM* – atš?ir?b? no š?s lietas – visp?r bija apšaub?ma sa?emto pakalpojumu saikne ar saimniecisko darb?bu, skat. r?kojumu, 2017. gada 12. janv?ris, *MVM* (C?28/16, EU:C:2017:7, 39. punkts).

21 Liet? MVM Tiesa ir nospriedusi, ka kombin?ta p?rvald?t?jsabiedr?ba, kura saviem meitasuz??mumiem nesniedz ar nodokli apliekamus p?rvald?bas pakalpojumus un papildus veic citus savas saimniecisk?s darb?bas dar?jumus (iznom? elektr?bas un g?zes t?klus), no izdevumiem par ieg?d?tiem konsult?ciju pakalpojumiem dr?kst atskait?t tikai proporcion?lu priekšnodok?a da?u, ja tie var tikt uzskat?ti par visp?r?jiem izdevumiem taj? t?s darb?bas da??, kas ir saimniecisk? darb?ba, skat. r?kojumu, 2017. gada 12. janv?ris, MVM (C?28/16, EU:C:2017:7, 46. un 47. punkts).

22 Par saimniecisk?s darb?bas tipolo?isku aprakstu PVN direkt?vas 9. panta 1. punkta izpratn? skat. jau manus secin?jumus liet? *Posnania Investment* (C?36/16, EU:C:2017:134, 25. punkts).

23 Spriedumi, 1996. gada 20. j?nijs, *Wellcome Trust* (C?155/94, EU:C:1996:243, 35. punkts); 1997. gada 6. febru?ris, *Harnas & Helm* (C?80/95, EU:C:1997:56, 16. punkts); 2000. gada 14. novembris, *Floridienne* un *Berginvest* (C?142/99, EU:C:2000:623, 29. punkts); 2007. gada 8. febru?ris, *Investrand* (C?435/05, EU:C:2007:87, 32. un 36. punkts); 2009. gada 29. oktobris, *AB SKF* (C?29/08, EU:C:2009:665, 31. punkts), un 2013. gada 30. maijs, *X* (C?651/11, EU:C:2013:346, 52. punkts).

24 Turkl?t tiešu un t?l?t?ju saikni starp šiem dar?jumiem Tiesa jau ir nep?rprotami noliegusi, skat. spriedumu, 2001. gada 27. septembris, *Cibo Participations* (C?16/00, EU:C:2001:495, 32. punkts). Šaj? zi?? var p?rprast formul?jumu 2009. gada 29. oktobra spriedum? *AB SKF* (C?29/08, EU:C:2009:665, 64. punkts). Ir iesp?jama iek?aušana visp?r?jos izdevumos, skat. spriedumus, 2012. gada 6. septembris, *Portugal Telecom* (C?496/11, EU:C:2012:557, 37. punkts), un 2015. gada 16. j?lijs, *Larentia + Minerva* un *Marenave Schiffahrt* (C?108/14 un C?109/14, EU:C:2015:496, 25. punkts).

25 Spriedumi, 2001. gada 27. septembris, *Cibo Participations* (C?16/00, EU:C:2001:495, 31. punkts); 2005. gada 26. maijs, *Kretztechnik* (C?465/03, EU:C:2005:320, 35. punkts); 2009. gada 29. oktobris, *AB SKF* (C?29/08, EU:C:2009:665, 57. punkts), un 2013. gada 17. oktobris, *Iberdrola* u.c. (C?566/11, C?567/11, C?580/11, C?591/11, C?620/11 un C?640/11, EU:C:2013:660, 28. punkts).

26 Spriedumi, 2001. gada 27. septembris, *Cibo Participations* (C?16/00, EU:C:2001:495, 33. punkts); 2005. gada 26. maijs, *Kretztechnik* (C?465/03, EU:C:2005:320, 37. punkts); 2012. gada 6. septembris, *Portugal Telecom* (C?496/11, EU:C:2012:557, 37. punkts), un 2013. gada 17. oktobris, *Iberdrola* u.c. (C?566/11, C?567/11, C?580/11, C?591/11, C?620/11 un C?640/11, EU:C:2013:660, 29. punkts).

27 Šaj? noz?m? skat. spriedumus, 1985. gada 14. febru?ris, *Rompelman* (268/83, EU:C:1985:74, 24. punkts); 1996. gada 29. febru?ris, *INZO* (C?110/94, EU:C:1996:67, 17. punkts); 2015. gada 22. oktobris, *Sveda* (C?126/14, EU:C:2015:712, 20. punkts), un 2017. gada 21. septembris, *SMS group* (C?441/16, EU:C:2017:712, 46. punkts).

28 Šaj? zi?? iesniedz?jtiesa ar? nep?rprotami nor?da, ka pamatliet? ir gal?gi noskaidrots jaut?jums par to, vai attiec?go *Ryanair* nodomu apstiprina objekt?vi fakti vai ar? dr?z?k objekt?vie fakti neizsl?dz š?du nodomu. To tiesas s?d? uzsv?ra ar? visi lietas dal?bnieki.