

Lieta C-98/21

Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu kopsavilkums saskaņā ar Tiesas Reglamenta 98. panta 1. punktu

Iesniegšanas datums:

2021. gada 15. februāris

Iesniedzējtiesa:

Bundesfinanzhof (Vācija)

Datums, kurā pieņemts iesniedzējtiesas nolēmums:

2020. gada 23. septembris

Atbildētāja un revīzijas sūdzības iesniedzēja:

Finanzamt R

Prasītāja un atbildētāja revīzijas tiesvedībā :

W-GmbH

Pamatlietas priekšmets

Pievienotās vērtības nodoklis – Direktīva 2006/112 – Pārvaldītājsabiedrības, kas sniedz ar nodokli apliekamus pakalpojumus meitasuzņēmumiem, tiesības atskaitīt priekšnodokli arī par pakalpojumiem, ko tā saņem no trešajām personām un pret dalības kopējā peļņā garantiju iegulda meitasuzņēmumos, lai gan saņemtajiem pakalpojumiem ir tieša un tūlītēja saikne nevis ar pārvaldītājsabiedrības pašas darījumiem, bet tikai ar meitasuzņēmumu darbībām, kas (galvenokārt) ir atbrīvotas no nodokļa – Aizliegums atskaitīt priekšnodokli tiesību ļaunprātīgas izmantošanas vai sistēmiskas neatbilstības gadījumā

Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu priekšmets un juridiskais pamats

Savienības tiesību interpretācija, LESD 267. pants

Prejudiciālie jautājumi

- 1) Vai tādos apstākļos kā pamatlietā Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 168. panta a) punkts, skatīts kopā ar 167. pantu, ir jāinterpretē tādējādi, ka pārvaldītājsabiedrībai, kas sniedz ar nodokli apliekamus pakalpojumus meitasuzņēmumiem, ir tiesības atskaitīt priekšnodokli arī par pakalpojumiem, ko tā saņem no trešajām personām un pret dalības kopējā peļņā garantiju iegulda meitasuzņēmumos, lai gan saņemtajiem pakalpojumiem ir tieša un tūlītēja saikne nevis ar pārvaldītājsabiedrības pašas darbībām, bet ar meitasuzņēmumu darbībām, kas (galvenokārt) ir atbrīvotas no nodokļa, kā arī saņemtie pakalpojumi netiek iekļauti ar nodokli apliekamo darbījumu (kuri tiek sniegti meitasuzņēmumiem) cenā un neveido daļu no pārvaldītājsabiedrības pašas saimnieciskās darbības vispārējām izmaksām?
- 2) Ja atbilde uz pirmo jautājumu ir apstiprinoša, vai tas, ka pārvaldītājsabiedrība “iejaucas” meitasuzņēmumu saņemtajos pakalpojumos tādējādi, ka tā pati saņem pakalpojumus, par kuriem meitasuzņēmumiem, tieši saņemot pakalpojumus, nebūtu tiesību atskaitīt priekšnodokli, iegulda tos meitasuzņēmumos pret dalību to peļņā un pēc tam, atsaucoties uz savu pārvaldītājsabiedrības statusu, pilnībā atskaita priekšnodokli par saņemtajiem pakalpojumiem, ir tiesību ļaunprātīga izmantošana, vai arī šādu iejaukšanos var attaisnot ar ārpus nodokļu jomas pastāvošiem iemesliem, lai gan priekšnodokļa pilnīga atskaitīšana pati par sevi ir pretrunā sistēmai un radītu konkurences priekšrocību, ko pārvaldītājsabiedrību struktūras gūst salīdzinājumā ar viena līmeņa uzņēmumiem?

Atbilstošās Savienības tiesību normas

Padomes Direktīva 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu, it īpaši tās 2., 167. pants un 168. panta a) punkts

Atbilstošās valsts tiesību normas

Umsatzsteuergesetz (Apgrozījuma nodokļa likums, *UStG*)

Īss pamatlīstas faktisko apstākļu un tiesvedības izklāsts

- 1 Prasītāja pērk, pārvalda un pārdod nekustamo īpašumu, izmanto savu nekustamo īpašumu, kā arī plāno, renovē un īsteno visu veidu būvprojektus. Strīdīgajā 2013. gadā tās dalībnieki, katrs ar 50 % līdzdalību, bija A (vienlaikus vienīgais rīkotājdirektors) un B.

- 2 Prasītāja kā komandīts piedalījās uzņēmumos *X-KG* un *Y-KG*. Abi šie uzņēmumi būvēja ēkas un pārdeva atsevišķas dzīvojamās vienības, galvenokārt nepiemērojot PVN.
- 3 Strīdīgajā gadā *X-KG* piederēja *Q Verwaltungs-GmbH* kā komplementārajam dalībniekam, kā arī prasītājai (ar 94 % daļu) un *Z-KG* (ar 6 % daļu) kā komandītiem. Prasītājas ieguldījums bija 940 EUR, bet *Z-KG* ieguldījums – 60 EUR. *Q Verwaltungs-GmbH* nebija jāizdara ieguldījums un tai nav kapitāla daļu; tā nepiedalās peļņas vai zaudējumu sadalē, un tai nav balsstiesību. *Q Verwaltungs-GmbH* rīkotājdirektori ir B un C. *Z-KG* nepieder ne A, ne B, ne viņiem pietuvinātām personām.
- 4 2013. gada 31. janvārī tika noslēgta vienošanās, ka *Z-KG* papildus iemaksā 600 000 EUR kā dalībnieka iemaksu un prasītāja sniedz pakalpojumus bez atlīdzības vismaz 9,4 miljonu EUR apmērā diviem *X-KG* būvprojektiem. Prasītāja sniedza šos pakalpojumus daļēji ar savu personālu vai aprīkojumu, daļēji ar citu uzņēmumu palīdzību.
- 5 Turklāt 2013. gada 31. janvārī prasītāja un *X-KG* vienojās, ka prasītāja saistībā ar abiem būvprojektiem nākotnē par atlīdzību sniegs *X-KG* grāmatvedības un pārvaldības pakalpojumus.
- 6 Strīdīgajā gadā *Y-KG* piederēja *Q Verwaltungs-GmbH* kā komplementārajam dalībniekam, kā arī prasītājai (ar 89,64 % daļu) un *PI GmbH* (ar 10,36 % daļu) kā komandītiem. *Q Verwaltungs-GmbH* nebija jāizdara ieguldījums un tai nav kapitāla daļu; tā nepiedalās peļņas vai zaudējumu sadalē, un tai nav balsstiesību. *PI GmbH* nepieder ne A, ne B, ne viņiem pietuvinātām personām.
- 7 2013. gada 10. aprīlī tika noslēgta vienošanās, ka *PI GmbH* papildus iemaksā 3,5 miljonus EUR un prasītāja sniedz pakalpojumus bez atlīdzības vismaz 30,29 miljonu EUR apmērā vienam *Y-KG* būvprojektam. Prasītāja sniedza šos pakalpojumus daļēji ar savu personālu vai aprīkojumu, daļēji ar citu uzņēmumu palīdzību.
- 8 Turklāt 2013. gada 10. aprīlī prasītāja un *Y-KG* vienojās, ka prasītāja tai nākotnē par atlīdzību sniegs grāmatvedības un pārvaldības pakalpojumus saistībā ar *Y-KG* būvprojektu.
- 9 Par 2013. gadu prasītāja pilnībā atskaitīja priekšnodokli par saviem saņemtajiem pakalpojumiem. Tomēr atbildētāja *Finanzamt* [Finanšu pārvalde] kvalificēja prasītājas bez atlīdzības veiktās dalībnieka iemaksas *X-KG* un *Y-KG* kā darbības, kuru mērķis nebija gūt ieņēmumus PVN tiesiskā regulējuma izpratnē un kas līdz ar to neietilpst prasītājas uzņēmējdarbībā. Priekšnodokļa summas, kam ir tieša un tūlītēja saikne ar šīm darbībām, neesot atskaitāmas.
- 10 *Finanzgericht* [Finanšu tiesa] apmierināja šajā saistībā celto prasību. Tā norādīja, ka pakalpojumu natūrā sniegšana kā dalībnieka iemaksa ir daļa no uzņēmējdarbības. Tas izrietot no Eiropas Savienības Tiesas judikatūras. Neesot

notikusi tiesību ļaunprātīga izmantošana. Izvēlēto shēmu pamatojot ārpus nodokļu jomas pastāvoši iemesli.

- 11 Par *Finanzgericht* spriedumu *Finanzamt* iesniedza revīzijas sūdzību iesniedzējtiesā.

Īss lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu motīvu izklāsts

Prejudiciālo jautājumu vērtējums

- 12 Atbilstoši Tiesas pastāvīgajai judikatūrai un iesniedzējtiesas judikatūrai pārvaldītājsabiedrība ir tiesīga atskaitīt priekšnodokli, ja tās finansiālo līdzdalību citā uzņēmumā papildina tieša vai netieša iejaukšanās sabiedrības, kurā iegūta līdzdalība, pārvaldībā, ja šāda iejaukšanās ietver tādu darījumu veikšanu, kuriem ir piemērojams PVN saskaņā ar Direktīvas 2006/112 2. pantu, kā tostarp administratīvo un grāmatvedības pakalpojumu sniegšanu (skat. spriedumus *Larentia + Minerva*, C-108/14, EU:C:2015:496, 20. un 21. punkts; *Marle Participations*, C-320/17, EU:C:2018:537, 29. un 30. punkts; *C&D Foods Acquisition*, C-502/17, EU:C:2018:888, 32. punkts; rīkojumu *MVM*, C-28/16, EU:C:2017:7, 32. un 33. punkts).
- 13 Prasītāja sniedza grāmatvedības un pārvaldības pakalpojumus par atlīdzību saviem meitasuzņēmumiem *X-KG* un *Y-KG* kā to saņēmējiem. Lietas dalībnieki piekrīt šim faktam.
- 14 Tāpēc prasītāja ir tiesīga pilnībā atskaitīt priekšnodokli par no tās saņemtajiem pakalpojumiem. Tomēr tiesības atskaitīt priekšnodokli nodokļa maksātājam tiek atzītas, pat ja nav tiešas un tūlītējas saiknes starp konkrētu saņemto pakalpojumu un vienu vai vairākiem sniegtajiem pakalpojumiem, kas ļauj atskaitīt priekšnodokli, ja attiecīgo pakalpojumu izmaksas ietilpst nodokļa maksātāja vispārējās izmaksās un kā tādas veido daļu no tā pārdoto preču vai sniegto pakalpojumu cenas. Šādām izmaksām ir tieša un tūlītēja saikne ar nodokļa maksātāja saimniecisko darbību kopumā (skat. spriedumus *Larentia + Minerva*, C-108/14, EU:C:2015:496, 23. punkts; *Cibo Participations*, C-16/00, EU:C:2001:495, 31. punkts; *Portugal Telecom*, C-496/11, EU:C:2012:557, 36. punkts; *Ryanair*, C-249/17, EU:C:2018:834, 31. punkts; *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, C-132/16, EU:C:2017:683, 29. punkts; *Vos Aannemingen*, C-405/19, EU:C:2020:785, 26. punkts; rīkojumu *MVM*, C-28/16, EU:C:2017:7, 39. punkts).
- 15 Tādējādi atbilstoši pastāvīgajai judikatūrai izmaksas, kas pārvaldītājsabiedrībai, kura iejaucas meitasuzņēmuma pārvaldībā, rodas par dažādiem pakalpojumiem, kas saņemti saistībā ar līdzdalību šajā meitasuzņēmumā, ietilpst nodokļa maksātāja vispārējās izmaksās un kā tādas veido daļu no tā sniegto pakalpojumu cenas. Tātad principā šiem pakalpojumiem ir tieša un tūlītēja saikne ar pārvaldītājsabiedrības saimniecisko darbību kopumā. Šajā gadījumā ir jāgarantē

tiesības atskaitīt priekšnodokli bez piesaistes kādam kritērijam, piemēram, nodokļa maksātāja saimnieciskās darbības vietai, mērķim vai rezultātam (spriedums *Marle Participations*, C-320/17, EU:C:2018:537, 43. un 44. punkts). Šajā ziņā principā arī nav nozīmes saimnieciskās darbības apjomam vai rezultātam.

Par vēršanos Tiesā

- 16 Tomēr rodas šaubas, vai prasītāja nevar atskaitīt priekšnodokli tāpēc, ka tā ir saņēmusi pakalpojumus, lai tos ieguldītu meitasuzņēmumos, un ka šiem pakalpojumiem ir tieša un tūlītēja saikne ar meitasuzņēmumu sniegtajiem pakalpojumiem, kas ir atbrīvoti no nodokļa.

Par pirmo prejudiciālo jautājumu

- 17 Ir jānoskaidro, vai prasītāja saņemtus pakalpojumus, kurus tā iegulda *X-KG* un *Y-KG* kā dalībnieka iemaksu, ir iegādājusies sava uzņēmuma vajadzībām un vai ar tiem saistītie izdevumi ietilpst tās “vispārējās izmaksās” (ir daļa no tās ar nodokli apliekamo sniegto pakalpojumu “meitasuzņēmumu grāmatvedība un pārvaldība” izmaksām).
- 18 Šāds jautājums izriet no sprieduma *C&D Foods Acquisition*, C-502/17 (EU:C:2018:888, 37. un nākamie punkti), kurā tika liegts atskaitīt priekšnodokli. Minētajā spriedumā Tiesa secināja, ka nebija darījuma, ko veido pastāvīga ienākumu gūšana no darbībām, kas pārsniedz vienkāršu akciju pārdošanu. No tā Tiesa secināja, ka PVN par minētajā lietā aplūkotajiem saņemtajiem pakalpojumiem nav atskaitāms. Tādējādi Tiesa ir arī netieši noliegusi, ka (ja nav tiešas un tūlītējas saiknes) attiecīgo saņemto pakalpojumu izmaksas ietilpa attiecīgās prasītājas vispārējās izmaksās un – kā tādas – bija daļa no piegādāto preču vai sniegto pakalpojumu izmaksām.
- 19 Turklāt arī spriedumos *The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge*, C-316/18 (EU:C:2019:559, 26., 27., 29., 31. un 32. punkts), *Vos Aannemingen*, C-405/19 (EU:C:2020:785, 39. punkts), un *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, C-132/16 (EU:C:2017:683, 39. punkts), konkrētos apstākļos Tiesa ir liegusi atskaitīt priekšnodokli.
- 20 Tāpēc šajā lietā nav izslēgts, ka atbilstoši Tiesas judikatūrai priekšnodokļa atskaitīšana ir jāatsaka. Pakalpojumi nevarētu tikt iegādāti prasītājas uzņēmuma un tās ar nodokli apliekamo darījumu vajadzībām, jo tiem ir tieša un tūlītēja saikne ar meitasuzņēmumu darbībām, kas (galvenokārt) ir atbrīvotas no PVN. Galu galā prasītāja būtu varējusi iegādāties pakalpojumus nevis sava uzņēmuma, bet gan savu meitasuzņēmumu vajadzībām. Tad tiem būtu saikne ar meitasuzņēmumu darījumiem, kas ir atbrīvoti no nodokļa. Prasītājas izmaksas par saņemtajiem pakalpojumiem nav arī daļa no tās sniegto pakalpojumu (grāmatvedība un pārvaldība) izmaksām vai daļa no tās vispārējām izmaksām, bet ir attiecināmas uz konkrētiem meitasuzņēmumu sniegtajiem pakalpojumiem.

Meitasuzņēmumiem sniegto pakalpojumu bāze nav atkarīga no dalībnieku veiktajām iemaksām un to apmēra. Tās ietekmē “tikai” prasītājam pienākošās peļņas apmēru.

Par otro prejudiciālo jautājumu

- 21 Ja Tiesa tomēr uzskatītu, ka attiecīgie saņemtie pakalpojumi ļauj atskaitīt priekšnodokli, iesniedzējtiesa šaubās, vai mātesuzņēmuma iejaukšanās meitasuzņēmuma saņemtajos pakalpojumos, lai panāktu tāda priekšnodokļa atskaitīšanu, uz kuru tam nav tiesību, ir uzskatāma par tiesību ļaunprātīgu izmantošanu.
- 22 Tiesas judikatūras izpratnē ļaunprātīga rīcība var tikt konstatēta tad, ja ir izpildīti divi nosacījumi, proti, pirmkārt, lai gan formāli tiek piemēroti nosacījumi, kas ir paredzēti attiecīgajās direktīvas normās un to transponējošos valsts tiesību aktos, attiecīgo darījumu rezultātā tiek gūta nodokļu priekšrocība, kuras piešķiršana ir pretēja šo noteikumu mērķim, un, otrkārt, no objektīvu elementu kopuma izriet, ka attiecīgo darījumu pamatmērķis ir iegūt šādu nodokļu priekšrocību (skat. spriedumus *Halifax* u.c., C-255/02, EU:C:2006:121, 74. un nākamie punkti; *Cussens* u.c., C-251/16, EU:C:2017:881, 53. un 70. punkts; skat. arī spriedumu *T Danmark* un *Y Denmark*, C-116/16 un C-117/16, EU:C:2019:135, 97. punkts).
- 23 Novērtējot, vai var runāt par tiesību ļaunprātīgu izmantošanu šādā izpratnē, ir vajadzīgs konkrētās lietas apstākļu faktiskais vērtējums. Šajā lietā *Finanzgericht* uzskatīja, ka pastāv ārpus nodokļu jomas esoši iemesli. Šis viedoklis ir saistošs iesniedzējtiesai.
- 24 Tomēr rodas jautājums, vai tādos apstākļos kā pamatlietā runa ir par situāciju, kurā – ņemot vērā ar Direktīvas 2006/112 sistēmu saistītus iemeslus un lai nepieļautu konkurences izkropļojumus (kas dod priekšrocības pārvaldītājsabiedrību struktūrām salīdzinājumā ar viena līmeņa uzņēmumiem) – parasti ir jāsecina, ka pastāv ļaunprātīga izmantošana, pat ja nodokļa maksātājs atsaucas uz (šķietamiem) ārpus nodokļu jomas pastāvošiem iemesliem.
- 25 Ja Tiesa šādu situāciju neatzītu par ļaunprātīgu izmantošanu vai *Finanzgericht* konstatētie ārpus nodokļu jomas pastāvošie iemesli izslēgtu ļaunprātīgas izmantošanas faktu, rastos risks, ka gadījumos, kad meitasuzņēmumam nav tiesību pilnībā atskaitīt priekšnodokli, pārvaldītājsabiedrības “iejauktos” tā saņemtajos pakalpojumos tādējādi, ka pārvaldītājsabiedrība lielāko daļu pakalpojumu sniegtu bez atlīdzības (= ieguldītu meitasuzņēmumā). Tad pārvaldītājsabiedrība pilnībā atskaitītu priekšnodokli par visiem saņemtajiem pakalpojumiem, lai gan lielākajai daļai no tiem nav nekā kopīga ar pašu darījumiem, kas veikti par atlīdzību, un tiktu atskaitīts priekšnodoklis, kuru tieši sniegtu pakalpojumu gadījumā nevarētu atskaitīt ne mātesuzņēmums, ne meitasuzņēmums.
- 26 Tas būtu pretrunā sistēmai arī tad, ja “iejaukšanos” pamatotu ārpus nodokļu jomas pastāvoši iemesli un tas radītu konkurences priekšrocību pārvaldītājsabiedrībām

salīdzinājumā ar viena līmeņa uzņēmumiem, kuriem tiek liegts atskaitīt priekšnodokli.

DARBA VERSIJA