Judikatūras krājums

ĢENERĀLADVOKĀTES JULIANAS KOKOTES [*JULIANE KOKOTT*]
SECINĀJUMI,
sniegti 2025. gada 6. martā [1]

Lieta C-808/23

Högkullen AB
pret
Skatteverket

(*Högsta förvaltningsdomstol* (Augstākā administratīvā tiesa, Zviedrija) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Tiesību akti nodokļu jomā – Kopējā pievienotās vērtības nodokļa sistēma (PVN) – Direktīva 2006/112/EK – 72. pants – Atvērta tirgus vērtība – 80. pants – Nodokļa bāzes jauns aprēķins – Holdings, kas tā meitasuzņēmumiem sniedz tikai ar nodokli apliekamus pakalpojumus – Atvērta tirgus vērtības noteikšana – Nodokļu nemaksāšanas vai izvairīšanās no nodokļu maksāšanas novēršana

I. Ievads

1. Šajā lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu Tiesai jāatbild uz jautājumu, kas, iespējams, nekad nebūtu radies, ja nebūtu tās judikatūras. Proti, saskaņā ar t.s. holdingu judikatūru [2] mātesuzņēmums holdinga formā ir nodokļu maksātājs Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu [3] (turpmāk tekstā – "PVN direktīva") 9. panta izpratnē tikai tad, ja tas tā meitasuzņēmumus "pārvalda par atlīdzību". Saskaņā ar šo judikatūru "holdinga iejaukšanās tā meitasuzņēmuma pārvaldībā" ir saimnieciska darbība – ja tā tiek veikta par atlīdzību. Tajā jāietver tostarp administratīvo, finanšu, komerciālo un tehnisko pakalpojumu sniegšana [4]. Praksē uz to tika reaģēts dažādi, kas tagad rada papildu jautājumus.

2. Šajā lietā nekustamo īpašumu grupas kontrolējošais holdings "aktīvi pārvaldīja" tā meitasuzņēmumus, saņemot par to atlīdzību. Tas šajā ziņā sniedza vairākus pakalpojumus, citu starpā saistībā ar uzņēmumu vadību un infrastruktūras nodošanu. Holdings neveica nekādas citas

1 Oriģinālvaloda – vācu.

2 Galvenokārt spriedums, 1991. gada 20. jūnijs, *Polysar Investments Netherlands* (C-60/90, EU:C:1991:268, 13. punkts); skat. arī spriedumus, 2022. gada 8. septembris, *Finanzamt R* (PVN atskaitīšana saistībā ar dalībnieka ieguldījumu) (C-98/21, EU:C:2022:645, 41. un nākamie punkti), 2018. gada 8. novembris, *C&D Foods Acquisition* (C-502/17, EU:C:2018:888, 30. un nākamie punkti), un 2018. gada 17. oktobris, *Ryanair* (C-249/17, EU:C:2018:834, 16. un nākamie punkti).

3 OV 2006, L 347, 1. lpp., attiecīgajā laikposmā spēkā esošajā redakcijā.

4 Saskaņā ar 2018. gada 5. jūlija spriedumu *Marle Participations* (C-320/17, EU:C:2018:537, 45. punkts) arī ēkas iznomāšana ietilpst kapitāldaļas pārvaldīšanas jēdzienā.

darbības. Lai varētu sniegt minētos pakalpojumus, tam radās ievērojami izdevumi, tostarp veicot arī ilgtermiņa ieguldījumus. 2016. gadā, par kuru ir strīds, holdinga izdevumi daudzkārt pārsniedza ienākumus no tā darbības meitasuzņēmumu labā.

3. Pamatojoties uz Tiesas judikatūru, šī holdinga darbība par atlīdzību ir saimnieciska darbība, kas, tā kā tā nav atbrīvota no nodokļa, pilnā apmērā jāapliek ar PVN. Turpretim šajā lietā uz meitasuzņēmumu darbību daļēji attiecas atbrīvojums no PVN. Tāpēc meitasuzņēmumi nevar pilnībā atskaitīt no to PVN saistībām priekšnodokļa summas par to saņemtajiem pakalpojumiem (ko tie saņēmuši no holdinga). Turpretim holdings pieprasīja priekšnodokļa atskaitījumu pilnā apmērā un atskaitīja PVN saistībā ar tā par atlīdzību sniegtajiem pakalpojumiem. Tāpēc, ja šo pakalpojumu iepirkuma cena un tālākpārdošanas cena ir identiskas, darījums PVN ziņā grupas ietvaros ir neitrāls. Tomēr, ja meitasuzņēmumiem aprēķinātā tālākpārdošanas cena ir zemāka par holdinga iepirkuma cenu, grupai rodas PVN priekšrocība.

4. Aprakstītā situācija pamudināja nodokļu administrāciju atkārtoti izvērtēt holdinga sniegto pakalpojumu PVN aprēķina bāzi. Pamatojums tam ir PVN direktīvas 80. panta 1. punkta a) apakšpunkts. Konkrētos gadījumos tas ļauj dalībvalstīm aplikt ar nodokli starp saistītiem uzņēmumiem sniegtos pakalpojumus, pamatojoties nevis uz faktiski samaksāto atlīdzību, bet gan uz fiktīvu vērtību (t.s. minimālā aprēķina bāze).

5. Nodokļu administrācijas ieskatā šī fiktīvā vērtība (atvērta tirgus vērtība PVN direktīvas 72. panta izpratnē) šajā lietā jānosaka, pamatojoties uz holdinga pašizmaksu. Tā kā holdings ir atskaitījis no tā PVN saistībām visu tam radušos priekšnodokli, nodokļu iestāde uzskatīja, ka visi holdinga izdevumi ir tā sniegto pakalpojumu aprēķina bāze.

6. Šajā tiesvedībā Tiesai – kā netiešas tās "holdinga judikatūras" sekas –jāprecizē minimālās aprēķina bāzes piemērošanas joma un jānoskaidro, vai patiešām visi nodokļu maksātāja izdevumi var tikt iekļauti atvērta tirgus vērtības aprēķinā.

II. Tiesiskais regulējums

A. Savienības tiesības

7. Piemērojamās Savienības tiesību normas ir turpinājumā minētie PVN direktīvas panti.

8. Šīs direktīvas 73. pantā paredzēts šāds princips:

"Preču piegādei un pakalpojumu sniegšanai, uz ko neattiecas 74. līdz 77. pants, summa, kurai uzliek nodokli, ir visa summa, kas veido atlīdzību, kuru piegādātājs vai pakalpojumu sniedzējs par šiem darījumiem ir saņēmis vai saņems no pircēja, pakalpojumu saņēmēja vai trešās personas, tostarp subsīdijas, kas tieši saistītas ar šo darījumu cenām."

9. Šīs direktīvas 80. panta 1. punkta a) apakšpunktā paredzēts izņēmums:

"1. Lai novērstu nodokļu nemaksāšanu vai izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, turpmāk norādītajos gadījumos dalībvalstis var veikt pasākumus, lai nodrošinātu, ka summa, kurai uzliek nodokli, attiecībā uz preču piegādēm un pakalpojumu sniegšanu pircējiem vai saņēmējiem, ar ko pastāv ģimenes saites vai citas ciešas personiskas saites, vadības, īpašuma, dalības, finanšu vai juridiskas saites, kā tās definējusi attiecīgā dalībvalsts, ir atvērta tirgus vērtība:

a) ja atlīdzība ir mazāka par atvērtā tirgus vērtību un ja pircējam vai saņēmējam nav tiesību pilnībā atskaitīt PVN saskaņā ar 167. līdz 171. pantu un 173. līdz 177. pantu".

10. Šīs direktīvas 72. pants attiecas uz atvērta tirgus vērtības aprēķināšanu:

"Šajā direktīvā "atvērta tirgus vērtība" ir pilna summa, ko pircējs vai saņēmējs tajā tirdzniecības stadijā, kurā veic preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, godīgas konkurences apstākļos par attiecīgo preču vai pakalpojumu saņemšanu maksātu piegādātājam vai pakalpojumu sniedzējam, kas nesniedz priekšrocības, tās dalībvalsts teritorijā, kur par attiecīgo darījumu uzliek nodokli.

Ja nav iespējams konstatēt salīdzināmu preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, "atvērta tirgus vērtība" ir:

1) precēm – summa, kas nav mazāka par attiecīgo preču vai līdzīgu preču pirkuma cenu, vai – ja pirkuma cenas nav – pašizmaksa, ko nosaka piegādes veikšanas laikā;

2) pakalpojumiem – summa, kas nav mazāka par visām izmaksām, ko nodokļa maksātājam rada pakalpojuma sniegšana."

B. Zviedrijas tiesību akti

11. Zviedrijā PVN direktīvas 72., 73. un 80. pants transponēti valsts tiesību aktos ar *Mervärdesskattelag* (1994:200) (turpmāk tekstā – "PVN likums") 1. nodaļas 9. panta 1. punktu, kā arī 7. nodaļas 2., 3. un 3.a pantu. *Mervärdesskattelag* (2023:200) jaunā redakcija, kas šobrīd ir stājusies spēkā, šajā lietā vēl nav piemērojama.

12. Saskaņā ar PVN likuma 1. nodaļas 9. panta 1. punktu pakalpojuma atvērta tirgus vērtība ir pilna summa, ko pakalpojuma saņēmējs tirdzniecības stadijā, kurā veic pakalpojumu sniegšanu, pakalpojuma sniegšanas brīdī un godīgas konkurences apstākļos maksātu šāda pakalpojuma sniedzējam šajā valstī. Ja nav iespējams identificēt salīdzināmu pakalpojumu sniegšanu, atbilstoši 2. punktam atvērta tirgus vērtība ir summa, kas nav mazāka par nodokļu maksātāja izdevumu summu par pakalpojuma sniegšanu.

13. Saskaņā ar PVN likuma 7. nodaļas 2. un 3. pantu atlīdzību par preci vai pakalpojumu parasti uzskata par summu, kurai uzliek nodokli.

14. Saskaņā ar PVN likuma 7. nodaļas 3.a pantu summa, kurai uzliek nodokli, ir atvērta tirgus vērtība, ja atlīdzība ir mazāka par atvērta tirgus vērtību, pircējam nav tiesību uz pilnu priekšnodokļa atskaitījumu, pārdevējs un pircējs ir savstarpēji saistīti un nodokļu maksātājs nevar pierādīt, ka atlīdzība atbilst parastajai tirgus cenai.

III. Fakti

15. *Högkullen AB* (turpmāk tekstā – "holdings"), saskaņā ar Zviedrijas tiesību aktiem dibināta kapitālsabiedrība, ir grupu kontrolējošais mātesuzņēmums. Grupas saimnieciskā darbība ir nekustamā īpašuma pārvaldīšana, ko veic tās 19 tiešie un netiešie meitasuzņēmumi. Meitasuzņēmumu darbība ir daļēji atbrīvota no nodokļiem, un tāpēc PVN, kas tiek piemērots meitasuzņēmuma saņemtajiem pakalpojumiem, daļēji ir izslēgts no priekšnodokļa atskaitījuma (PVN direktīvas 168. pants).

16. Holdinga darbība aprobežojas ar grupas iekšējo pakalpojumu sniegšanu tās kontrolētajiem meitasuzņēmumiem par atlīdzību. Šajā ziņā runa ir par pakalpojumiem, kas saistīti ar uzņēmumu vadību, finansēšanu, kā arī nekustamā īpašuma, IT un personāla pārvaldību. Šie pakalpojumi ir pilnībā apliekami ar PVN.

17. Par tā pakalpojumiem holdings 2016. gadā, par kuru ir strīds, tā meitasuzņēmumiem kopumā izrakstīja rēķinu par aptuveni 2,3 milj. Zviedrijas kronu. Holdings norādīja, ka tas ir aprēķinājis šo summu, piemērojot t.s. izmaksu plus metodi (*Cost-Plus-Method*) – metodi, kas izstrādāta ienākuma nodokļa tiesību un it īpaši transfertcenu noteikšanas jomā. Šajā nolūkā tas esot piemērojis "sadales atslēgu", saskaņā ar kuru konkrēta daļa no tā izmaksām par uzņēmuma vadību, telpām, tālruni, IT, pārstāvību un ceļojumiem tika attiecināta uz sniegtajiem pakalpojumiem. Turpretim akcionāru izmaksas, kā arī izmaksas par grāmatvedību, revīziju, kopsapulci, kapitāla palielināšanu, plānotu jaunu akciju emisiju un iekļaušanu biržas sarakstā neesot saistītas ar sniegtajiem pakalpojumiem. Tāpēc holdings, aprēķinot atlīdzību par sniegtajiem pakalpojumiem, pēdējās minētās izmaksas neņēma vērā.

18. Attiecīgajā gadā kopējie holdinga izdevumi sasniedza aptuveni 28 milj. Zviedrijas kronu. Aptuveni puse no tiem bija par saņemtajiem pakalpojumiem, kuriem uzliek PVN. Atlikusī summa attiecās uz saņemtajiem pakalpojumiem, kuri ir atbrīvoti no PVN, un ar nodokli neapliekamiem darījumiem, piemēram, algu maksājumiem. Holdings no tā PVN saistībām atskaitīja visas piemērojamās priekšnodokļa summas. Tas attiecās arī uz saņemtajiem pakalpojumiem, kas netika ņemti vērā atlīdzības par sniegtajiem pakalpojumiem aprēķinā.

19. Nav strīda par to, ka holdings un tā meitasuzņēmumi ir savstarpēji saistīti Zviedrijas PVN likuma 7. nodaļas 3.a panta izpratnē. Turklāt netika paustas šaubas par to, ka PVN direktīvas 72., 73. un 80. pants ir pareizi transponēts Zviedrijas tiesību aktos. Nav strīda arī par holdinga tiesību atskaitīt priekšnodokli apmēru. Acīmredzot nodokļu administrācija pieņem, ka visi saņemtie pakalpojumi, kuriem piemērots priekšnodoklis, ir tieši attiecināmi uz meitasuzņēmumam sniegtajiem ar nodokli apliekamajiem pakalpojumiem.

20. Tādējādi starp pusēm ir strīds tikai par to, vai holdinga maksājamā PVN aprēķina bāze ir meitasuzņēmumu samaksātā atlīdzība vai lielāka summa.

21. *Skatteverk* (Nodokļu iestāde; turpmāk tekstā – "atbildētāja") apgalvo, ka atlīdzība, ko holdings iekasē par tā sniegtajiem pakalpojumiem, ir mazāka par atvērta tirgus vērtību. Tāpēc atbildētāja nolēma no jauna novērtēt sniegto pakalpojumu aprēķina bāzi un palielināt to saskaņā ar PVN likuma 7. nodaļas 3.a pantu. Atbildētājas ieskatā holdinga sniegtie pakalpojumi veido vienotu pakalpojumu. Attiecībā uz šo pakalpojumu nevarot tikt konstatēta salīdzināma cena brīvajā tirgū, un tādējādi atvērta tirgus vērtība atbilstot vismaz izmaksu summai par pakalpojuma sniegšanu. Tā

kā holdings nav sniedzis citus pakalpojumus, atbildētāja par aprēķina bāzi uzskatīja tā izdevumu kopējo summu attiecīgajā gadā, proti, 28 milj. Zviedrijas kronu. Pamatojoties uz to, atbildētāja aprēķināja holdinga maksājamo PVN.

22. Holdings par šo lēmumu cēla prasību pirmās instances tiesā. Šī tiesa atcēla lēmumu, pamatojoties uz to, ka ne visi holdinga izdevumi bija attiecināmi uz tā meitasuzņēmumiem sniegtajiem pakalpojumiem. Jo īpaši, lielu daļu izmaksu veidojot papildu izdevumi, kas saistīti ar iespējamu iekļaušanu biržas sarakstā. Tam neesot nekāda sakara ar sniegtajiem pakalpojumiem.

23. Pēc atbildētājas apelācijas sūdzības nolēmums tika atcelts. šāds lēmums tika pamatots ar to, ka holdings esot pilnībā atskaitījis visu radušos priekšnodokli. Tāpēc tas bija attiecinājis visus izdevumus uz tā saimniecisko darbību. Tā kā holdinga saimnieciskā darbība aprobežojas ar meitasuzņēmumu pārvaldību, nosakot atvērta tirgus vērtību, esot jāņem vērā visi tā izdevumi. Holdings par šo lēmumu ir iesniedzis apelācijas sūdzību.

IV. Prejudiciālā nolēmuma tiesvedība

24. *Högsta förvaltningsdomstol* (Augstākā administratīvā tiesa, Zviedrija) apšauba atbildētājas rīcības likumību. Tādēļ tā apturēja tiesvedību un uzdeva Tiesai šādus divus jautājumus:

"1) Vai ar PVN direktīvas 72. un 80. pantu ir saderīgi piemērot valsts tiesību normas par nodokļa bāzes pārvērtēšanu tādējādi, ka tad, ja mātessabiedrība savām meitassabiedrībām sniedz tādus pakalpojumus, kādi tiek aplūkoti šajā lietā, šos pakalpojumus vienmēr uzskatīt par unikāliem pakalpojumiem, kuru atvērtā tirgus vērtību nevar noteikt, izmantojot tādu salīdzinājumu, kāds paredzēts 72. panta pirmajā daļā?

2) Vai ar PVN direktīvas 72. un 80. pantu ir saderīgi piemērot valsts tiesību normas par nodokļa bāzes pārvērtēšanu tādējādi, ka mātessabiedrības kopējie izdevumi, tostarp kapitāla piesaistīšanas un akcionāru izmaksas, ir izmaksas, kas radušās, sabiedrībai sniedzot pakalpojumus savām meitassabiedrībām, ja mātessabiedrības vienīgā darbība ir tās meitassabiedrību aktīva pārvaldība un ja mātessabiedrība ir atskaitījusi visu priekšnodokli, kas samaksāts par tās iegādēm?"

25. Rakstveida apsvērumus tiesvedībā Tiesā iesniedzis holdings un atbildētāja, kā arī Eiropas Komisija. Saskaņā ar Reglamenta 76. panta 2. punktu Tiesa nolēma nerīkot tiesas sēdi.

V. Juridiskā analīze

A. Par prejudiciālo jautājumu priekšvēsturi – holdingu judikatūra

26. Atbildētāja nodokļu iestāde iebilst pret to, ka holdings veicis pilnu priekšnodokļa atskaitījumu par tā saņemtajiem pakalpojumiem (ciktāl tie bija apliekami ar PVN), lai gan grupa (precīzāk – holdinga kontrolētie meitasuzņēmumi) sniedz daļēji no nodokļa atbrīvotus pakalpojumus.

27. Proti, arī atsevišķs uzņēmums ar salīdzināmu saimniecisko darbību varētu veikt tikai daļēju priekšnodokļa atskaitījumu. Ja grupa nedarbotos ar holdinga struktūras starpniecību, bet gan kā atsevišķs uzņēmums, priekšnodokļa atskaitījums par tā administratīvajām izmaksām tiktu balstīts uz atsevišķā uzņēmuma sniegtajiem pakalpojumiem. Tādējādi ar nodokli neapliekamie darījumi,

pamatojoties uz konkrētām darbībām, proporcionāli ierobežotu priekšnodokļa atskaitījumu. Tomēr visos pārējos aspektos priekšnodokļa tiktu saglabāts atskaitījums arī no uzņēmuma administrācijas izmaksām.

28. Taču saskaņā ar Tiesas judikatūru tas nebūtu jāpiemēro holdinga gadījumā [5], jo holdings, kas tikai saņem dividendes, būtībā neesot ekonomiski aktīvs un tādējādi nav nodokļu maksātājs. Atšķirīgs secinājums esot jāizdara (tikai) tad, ja līdzdalība ir saistīta ar tiešu vai netiešu iejaukšanos to sabiedrību pārvaldībā, kurās pastāv līdzdalība, neatkarīgi no tiesībām, kas kontrolakciju sabiedrībai ir piešķirtas kā akcionāram vai partnerim [6].

29. Ja meitasuzņēmumu labā par atlīdzību netiktu veiktas administratīvās darbības, holdings vispār nebūtu tiesīgs saņemt priekšnodokļa atskaitījumu no uzņēmuma pārvaldības izmaksām saskaņā ar šīs direktīvas 168. pantu, pamatojoties uz Tiesas holdingu judikatūru.

30. Šīs judikatūras sekas ir tādas, ka katram grupas holdingam, kas pilnībā vai daļēji veic ar nodokli apliekamus darījumus, jāsniedz pakalpojumi par atlīdzību to meitasuzņēmumiem, ja tas vēlas neitralizēt PVN slogu, kas saistīts ar grupas administratīvajām izmaksām, izmantojot priekšnodokļa atskaitījumu. Tāpēc tiek "veidoti" maksas pakalpojumi starp holdingu un meitasuzņēmumiem. Šādā veidā priekšnodokļa atskaitījums atbilstoši grupas sniegtajiem pakalpojumiem vairs gandrīz nav iespējams.

31. Holdingu judikatūra ir izstrādāta, izmantojot piemēru par tīru finanšu holdingu, kura vienīgais mērķis ir iegādāties kapitāldaļas citos uzņēmumos un kuram nav pašam savas saimnieciskās darbības. Tā vienīgie ienākumi bija dividendes, kas nav atlīdzība par priekšmeta ekonomisku izmantošanu, bet ir tikai akciju turēšanas rezultāts.

32. Ir gan tiesa, ka tīrs finanšu holdings, kas tikai iekasē dividendes par dažādām kapitāldaļām, nav ekonomiski aktīvs. Tomēr situācija ir atšķirīga attiecībā uz kontrolējošo holdingu, kas pārvalda tā kontrolētās kapitāldaļas. Tā mērķis tieši ir ne tikai kapitāldaļu iegāde, bet arī to pārvaldīšana. Tas nav salīdzināms ar vienkāršu akcionāru. Jāpamato, kāpēc to var uzskatīt par nodokļu maksātāju tikai tad, ja tas par atlīdzību sniedz pakalpojumus arī meitasuzņēmumiem. Līdzšinējā judikatūra nesniedz tam nekādu pamatojumu un faktiski aicina radīt jaunu kārtību. To parāda arī šī lieta.

33. Ja nebūtu šīs judikatūras, par "kapitāldaļu pārvaldīšanu" vispār nebūtu jāmaksā atsevišķa atlīdzība (saskaņā ar ienākuma nodokļa tiesību aktiem, iespējams, pietiktu ar tīri iekšēju izmaksu sadalījumu), un holdinga priekšnodokļa atskaitījums būtu jāpiešķir tikai proporcionāli – saskaņā ar sniegtajiem pakalpojumiem, par kuriem uzliek nodokli un kas saistīti ar tā kapitāldaļām. Tāpēc šajā lietā uzdotie jautājumi par fiktīvas aprēķina bāzes piemērošanu būtu lieki. Tas būtu vienkāršs un, iespējams, vēlamāks risinājums.

[5] Galvenokārt spriedums, 1991. gada 20. jūnijs, *Polysar Investments Netherlands* (C-60/90, EU:C:1991:268, 13. punkts); skat. arī spriedumus, 2022. gada 8. septembris, *Finanzamt R* (PVN atskaitīšana saistībā ar dalībnieka ieguldījumu) (C-98/21, EU:C:2022:645, 41. un nākamie punkti), 2018. gada 8. novembris, *C&D Foods Acquisition* (C-502/17, EU:C:2018:888, 30. un nākamie punkti), un 2018. gada 17. oktobris, *Ryanair* (C-249/17, EU:C:2018:834, 16. un nākamie punkti).

[6] Spriedums, 1991. gada 20. jūnijs, *Polysar Investments Netherlands* (C-60/90, EU:C:1991:268, 13. un 14. punkts).

34. Juridiskās formas neitralitātes princips – ko Tiesa atzīst un uzsver[7] – faktiski liecina arī par to, ka abos gadījumos (atsevišķs uzņēmumus ar vairākām uzņēmējdarbības jomām pret grupas kontrolējošo akcionāru ar vairākām uzņēmējdarbības jomām, ko aptver meitasuzņēmumi) uzņēmuma vadības izmaksas jāatbrīvo no PVN vienādā apmērā. Atsevišķais uzņēmums ir *tieši* ekonomiski aktīvs, grupas kontrolējošais akcionārs – *netieši*, proti, ar tā kontrolēto meitasuzņēmumu starpniecību. Ja abi uzņēmumi veic vienu un to pašu saimniecisko darbību, nedz atsevišķajam uzņēmumam, nedz grupas kontrolējošajam akcionāram nevajadzētu būt spiestam noslēgt pakalpojumu līgumus par atlīdzību ar "savu" uzņēmumu, lai tas kā nodokļu maksātājs varētu atskaitīt priekšnodokli[8] un lai tādējādi PVN attiecībā uz viņu būtu neitrāls.

35. Tāpēc, ja Tiesa nākotnē atzītu, ka kontrolējošais holdings veic netiešu saimniecisko darbību pat tad, ja tas nesniedz maksas pakalpojumus tā meitasuzņēmumiem, un tādēļ šajā ziņā ir nodokļu maksātājs, daudzi strīdi šajā jomā nākotnē vairs nerastos. Pretējā gadījumā saglabāsies stimuls holdingu gadījumos par maksu sniegt šķietami mākslīgus pakalpojumus. Šādā gadījumā joprojām radīsies strīdi par holdinga priekšnodokļa atskaitījuma apmēru[9] vai – kā šajā lietā – meitasuzņēmumiem sniegto pakalpojumu aprēķina bāzes apmēru. Pēdējā aprakstītā situācija ir īpaši sarežģīta, jo – kā paskaidrots iepriekš 26. un nākamajos punktos – faktiski runa ir tikai par to, vai holdings ir pareizi atskaitījis priekšnodokli.

B. Par pirmo prejudiciālo jautājumu

36. Pirmais prejudiciālais jautājums ir par aprēķina bāzes noteikšanu. Principā saskaņā ar PVN direktīvas 73. pantu šajā ziņā noteicoša nozīme ir atlīdzībai, ko saņem pakalpojumu sniedzējs. Saskaņā ar 80. pantu, lai novērstu nodokļu nemaksāšanu vai izvairīšanos no nodokļu maksāšanas situācijās, kad starp pakalpojumu sniedzēju un saņēmēju pastāv tuvas attiecības, dalībvalsts var noteikt, ka atvērta tirgus vērtība ir aprēķina bāze. Saskaņā ar 72. pantu atvērta tirgus vērtība ir pilna summa, ko saņēmējs tajā pašā tirdzniecības stadijā būtu maksājis par salīdzināmu (šajā lietā) pakalpojumu. Nodokļu maksātāja izdevumi par pakalpojumu sniegšanu jāņem vērā tikai tad, ja nav iespējams identificēt salīdzināmu pakalpojumu.

37. Saistībā ar atvērta tirgus vērtības noteikšanu saskaņā ar PVN direktīvas 72. pantu iesniedzējtiesa vēlas noskaidrot, vai administratīvie pakalpojumi, ko holdings sniedz tā meitasuzņēmumiem, ir unikāli pakalpojumi, saistībā ar kuriem jānosaka *vienota* atvērta tirgus vērtība.

38. Tāpēc, lai atbildētu uz šo jautājumu, vispirms jānoskaidro, vai holdings šajā gadījumā sniedz vienotu (unikālu) pakalpojumu vai vairākus pakalpojumus, kas jāvērtē atsevišķi (šajā ziņā skat. 1. punktu). Tikai tad var novērtēt, kā jāaprēķina atvērta tirgus vērtība (šajā ziņā skat. 2. punktu).

[7] Skat., piemēram, atbrīvojumu no nodokļa jomā: spriedumi, 2007. gada 28. jūnijs, *JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust* un *The Association of Investment Trust Companies* (C-363/05, EU:C:2007:391, 26. punkts), 2006. gada 4. maijs, *Abbey National* (C-169/04, EU:C:2006:289, 53. punkts), 2003. gada 3. aprīlis, *Hoffmann* (C-144/00, EU:C:2003:192, 24. punkts), 2002. gada 10. septembris, *Kügler* (C-141/00, EU:C:2002:473, 30. punkts), un 1999. gada 7. septembris, *Gregg* (C-216/97, EU:C:1999:390, 20. punkts).

[8] Skat. manus secinājumus lietā *Sonaecom* (C-42/19, EU:C:2020:378, 47. punkts).

[9] Šādi nesen spriedumā, 2022. gada 8. septembris, *Finanzamt R* (PVN atskaitīšana saistībā ar dalībnieka ieguldījumu) (C-98/21, EU:C:2022:645).

1. Par pakalpojuma vienveidību

a) Pakalpojumu kopuma vienveidības kritērijs

39. Tiesa pastāvīgajā judikatūrā pieņem, ka PVN nolūkos katrs pakalpojums parasti jāuzskata par atsevišķu, patstāvīgu pakalpojumu [10]. Tas izrietot no PVN direktīvas 1. panta 2. punkta otrās daļas un 2. panta [11]. Tas tā ir pat tad, ja starp vairākiem pakalpojumiem pastāv zināma saikne, jo tiem ir vienots ekonomisks mērķis [12].

40. Tomēr šis katra pakalpojuma patstāvīguma princips nav absolūts. Tas tādēļ, ka, lai neizkropļotu PVN sistēmas darbību, darījumus *nedrīkst mākslīgi* sadalīt [13]. Tādējādi darījumu, kas sastāv no virknes elementu un darbību, aplikšana ar PVN atrodas krustpunktā starp pakalpojumu patstāvības principu, no vienas puses, un aizliegumu mākslīgi sadalīt vienotus darījumus, no otras puses. Šajā ziņā Tiesa ir izstrādājusi divus izņēmumus no pakalpojuma patstāvības principa, proti, pirmkārt, vienotus kompleksus pakalpojumus un, otrkārt, nepatstāvīgus papildpakalpojumus [14].

b) Papildpakalpojumu un vienota kompleksa pakalpojuma neesamība

41. Pakalpojums ir jāuzskata par pamatpakalpojuma nepatstāvīgo papildpakalpojumu, ja tas nav patērētāja pamatmērķis, bet gan tikai līdzeklis, lai vislabākajos apstākļos izmantotu pakalpojuma sniedzēja sniegto pamatpakalpojumu [15]. Iesniedzējtiesa ir konstatējusi, ka holdings tā meitasuzņēmumiem ir sniedzis uzņēmuma pārvaldības, finanšu vadības, nekustamā īpašuma pārvaldības, kā arī vērtspapīru, informācijas un personāla pārvaldības pakalpojumus. Neviens no šiem pakalpojumiem attiecībā uz citiem pakalpojumiem nav papildpakalpojums. Tas tāpēc, ka katram no minētajiem pakalpojumiem ir savs oriģināls raksturs, un neviens no šiem pakalpojumiem nav pakārtots citam pakalpojumam mērķa ziņā.

42. Nevar konstatēt arī vienotu kompleksu pakalpojumu. Vienota kompleksa pakalpojuma gadījumā vairāki pakalpojumu elementi veido *sui generis* pakalpojumu. Tāds ir konstatējams tad, ja divi vai vairāki elementi vai darbības, ko veicis nodokļu maksātājs, ir tik cieši saistīti, ka tie

[10] Spriedumi, 2020. gada 2. jūlijs, *Blackrock Investment Management* (*UK*) (C-231/19, EU:C:2020:513, 23. punkts), 2018. gada 18. janvāris, *Stadion Amsterdam* (C-463/16, EU:C:2018:22, 22. punkts), un 2011. gada 10. marts, *Bog* u.c. (C-497/09, C-499/09, C-501/09 un C-502/09, EU:C:2011:135, 53. punkts).

[11] Skat. manus secinājumus lietā *Frenetikexito* (C-581/19, EU:C:2020:855, 16. punkts) un tajā minētā judikatūra.

[12] Skat. manus secinājumus lietā *Frenetikexito* (C-581/19, EU:C:2020:855, 18. punkts); skat. spriedumu, 2019. gada 4. septembris, *KPC Herning* (C-71/18, EU:C:2019:660, 44. punkts), šajā nozīmē arī spriedumu, 2013. gada 17. janvāris, *BGŻ Leasing* (C-224/11, EU:C:2013:15, 42. punkts).

[13] Spriedumi, 2020. gada 2. jūlijs, *Blackrock Investment Management* (*UK*) (C-231/19, EU:C:2020:513, 23. punkts), 2018. gada 18. janvāris, *Stadion Amsterdam* (C-463/16, EU:C:2018:22, 22. punkts), 2015. gada 16. aprīlis, *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie* (C-42/14, EU:C:2015:229, 44. punkts), 2011. gada 10. marts, *Bog* u.c. (C-497/09, C-499/09, C-501/09 un C-502/09, EU:C:2011:135, 53. punkts), un 1999. gada 25. februāris, *CPP* (C-349/96, EU:C:1999:93, 29. punkts).

[14] Skat. manus secinājumus lietā *Frenetikexito* (C-581/19, EU:C:2020:855, 20. un 21. punkts).

[15] Skat. manus secinājumus lietā *Frenetikexito* (C-581/19, EU:C:2020:855, 34. punkts) un spriedumus, 2018. gada 18. janvāris, *Stadion Amsterdam* (C-463/16, EU:C:2018:22, 23. punkts), 2016. gada 10. novembris, *Baštová* (C-432/15, EU:C:2016:855, 71. punkts), 2008. gada 21. februāris, *Part Service* (C-425/06, EU:C:2008:108, 52. punkts), 2001. gada 15. maijs, *Primback* (C-34/99, EU:C:2001:271, 45. punkts), un 1999. gada 25. februāris, *CPP* (C-349/96, EU:C:1999:93, 30. punkts).

objektīvi veido vienotu, ekonomiski nedalāmu pakalpojumu, kura atsevišķs vērtējums būtu mākslīgs [16]. To, vai tas tā ir, Tiesa noskaidro, precizējot darījuma iezīmes [17] un līdz ar to tā raksturīgos elementus [18] "no vidusmēra patērētāja viedokļa" [19] [20].

43. Pakalpojuma elementu nedalāmību šajā lietā nevar secināt. Tieši pretēji, holdinga pakalpojumi (uzņēmuma vadība, finansēšana, kā arī nekustamā īpašuma, IT un personāla pārvaldība) ir pieci dažādi pakalpojumi, no kuriem katram ir savs raksturs. To nemaina arī šāda veida pakalpojumu kombinācija, jo to individuālais raksturs joprojām ir redzams. Sabiedrības uztverē runa tātad nav par vienotu *sui generis* pakalpojumu. Holdinga sniegtie pakalpojumi ir pieejami arī atsevišķi. Tirgū šos pakalpojumus sniedz attiecīgi specializēti pakalpojumu sniedzēji. Šādi pakalpojumi nav jāiegādājas kopā.

44. Meitasuzņēmumi par pakalpojumiem attiecīgi maksāja vienotu cenu. Lai gan šī norāde principā liecina par to, ka pastāv vienots komplekss pakalpojums [21], tam tomēr ir otršķirīga nozīme saistītu uzņēmumu gadījumā. Tas tāpēc, ka pretējā gadījumā grupa pati varētu ietekmēt pakalpojumu vērtējumu saistībā ar PVN, nosakot vienotu atlīdzību vai vairākas atsevišķas atlīdzības. Tāpēc šajā lietā vienota atlīdzība neliedz pieņemt, ka tiek sniegti atsevišķi pakalpojumi.

45. Ņemot vērā minēto, holdinga sniegtie pakalpojumi – kā pamatoti uzsver arī Komisija – jāvērtē atsevišķi. Saskaņā ar iesniedzējtiesas izklāstītajiem konstatējumiem runa ir par pieciem dažādiem holdinga meitasuzņēmumiem sniegtiem pakalpojumiem.

2. Par atvērta tirgus vērtības noteikšanu

46. Iesniedzējtiesa arī vēlas noskaidrot, vai holdinga sniegto pakalpojumu atvērta tirgus vērtība tiek noteikta, pamatojoties uz salīdzināmu cenu saskaņā ar PVN direktīvas 72. panta pirmo daļu vai pamatojoties uz holdinga izmaksām saskaņā ar šīs direktīvas 72. panta otrās daļas 2. punktu.

47. Atbilstoši normas formulējumam tas ir atkarīgs no tā, vai ir iespējams "konstatēt salīdzināmu [..] pakalpojumu sniegšanu". Tikai tādā gadījumā, ja tas tā nav, atvērta tirgus vērtības noteikšanai var izmantot holdinga izmaksas.

48. Iesniedzējtiesas kompetencē ir noteikt, vai saistībā ar holdinga pakalpojumiem salīdzināmas cenas var tikt noteiktas brīvajā tirgū un, attiecīgā gadījumā, kāds ir to apmērs. Tā kā pieci holdinga pakalpojumi jāvērtē atsevišķi, šķiet, būtu iespējams noteikt salīdzināmas cenas.

[16] Spriedumi, 2020. gada 2. jūlijs, *Blackrock Investment Management* (*UK*) (C-231/19, EU:C:2020:513, 23. punkts), 2018. gada 19. decembris, *Mailat* (C-17/18, EU:C:2018:1038, 33. punkts), 2018. gada 18. janvāris, *Stadion Amsterdam* (C-463/16, EU:C:2018:22, 22. punkts), 2016. gada 10. novembris, *Baštová* (C-432/15, EU:C:2016:855, 70. punkts), un 2007. gada 29. marts, *Aktiebolaget NN* (C-111/05, EU:C:2007:195, 23. punkts).

[17] Spriedumi, 2007. gada 29. marts, *Aktiebolaget NN* (C-111/05, EU:C:2007:195, 22. punkts), un 2005. gada 27. oktobris, *Levob Verzekeringen* un *OV Bank* (C-41/04, EU:C:2005:649, 20. punkts).

[18] Spriedumi, 2018. gada 18. janvāris, *Stadion Amsterdam* (C-463/16, EU:C:2018:22, 30. punkts), 2012. gada 27. septembris, *Field Fisher Waterhouse* (C-392/11, EU:C:2012:597, 18. punkts), un 1999. gada 25. februāris, *CPP* (C-349/96, EU:C:1999:93, 29. punkts). Turpretim spriedumos oriģinālvalodā (t.i., franču valodas versijā) vienmēr ir izmantots viens un tas pats jēdziens: "éléments caractéristiques".

[19] Spriedumi, 2012. gada 19. jūlijs, *Deutsche Bank* (C-44/11, EU:C:2012:484, 21. punkts), 2010. gada 2. decembris, *Everything Everywhere* (C-276/09, EU:C:2010:730, 26. punkts), un 1999. gada 25. februāris, *CPP* (C-349/96, EU:C:1999:93, 29. punkts).

[20] Šajā nozīmē skat. arī manus secinājumus lietā *Frenetikexito* (C-581/19, EU:C:2020:855, 22. punkts).

[21] Rīkojums, 2012. gada 19. janvāris, *Purple Parking* un *Airparks Services* (C-117/11, nav publicēts, EU:C:2012:29, 35. punkts), un spriedums, 1999. gada 25. februāris, *CPP* (C-349/96, EU:C:1999:93, 31. punkts).

49. Ciktāl holdings tā meitasuzņēmumiem sniegtos pakalpojumus iegādājās no citām trešām personām, nav norādes uz to, ka holdinga samaksātā atlīdzība nebūtu jāuzskata par salīdzināmu cenu. Tas tā ir tāpēc, ka pastāv pieņēmums, ka cena, ko trešās personas viena otrai maksā, atbilst pakalpojuma tirgus vērtībai.

3. Secinājumi par pirmo prejudiciālo jautājumu

50. Atvērta tirgus vērtība saistībā ar konkrētajiem holdinga pakalpojumiem jānosaka atsevišķi, pamatojoties uz salīdzināmām cenām saskaņā ar PVN direktīvas 72. panta pirmo daļu. Šajā lietā nevar pieņemt, ka pastāv nedalāms pakalpojumu kopums, saistībā ar kuru nevarētu noteikt salīdzināmu cenu.

C. Pakārtoti – par otro prejudiciālo jautājumu

51. Ar otro prejudiciālo jautājumu iesniedzējtiesa vēlas noskaidrot, kā saskaņā ar PVN direktīvas 72. panta otrās daļas 2. punktu jānosaka "izmaksas, ko nodokļa maksātājam rada pakalpojuma sniegšana". It īpaši iesniedzējtiesa jautā, vai to var izdarīt, summējot visus nodokļu maksātāja izdevumus, ja tā sniegtie pakalpojumi izpaužas tikai meitasuzņēmumu pārvaldīšanā un tas no PVN saistībām atskaitījis visas priekšnodokļa summas, kas samaksātas par tā sniegtajiem pakalpojumiem. Tomēr šis jautājums šajā lietā rodas tikai tad, ja var pieņemt, ka pastāv nedalāms pakalpojumu kopums, saistībā ar kuru nevar konstatēt salīdzināmu cenu. Tāpēc uz to tiks atbildēts tikai pakārtoti.

1. No PVN direktīvas 80. panta izrietoša obligāta prasība – nodokļu nemaksāšanas vai izvairīšanās no nodokļu maksāšanas risks

52. Taču atvērta tirgus vērtības piemērošana vispirms nozīmē, ka jāpiemēro PVN direktīvas 80. panta 1. punkta pirmais teikums, proti, ka pastāv nodokļu nemaksāšanas vai izvairīšanās no nodokļu maksāšanas risks. Pretējā gadījumā saskaņā ar šīs direktīvas 73. pantu par aprēķina bāzi uzskata visu, ko pakalpojuma saņēmējs ir iztērējis.

53. Tā kā holdings no tā meitasuzņēmumiem ir saņēmis atlīdzību par tā pakalpojumiem, saskaņā ar PVN direktīvas 73. pantu principā šī faktiski saņemtā summa [22] ir aprēķina bāze. Tādējādi aprēķina bāzi nenosaka likumdevējs, bet gan nodokļu maksātājs un pakalpojuma saņēmējs to nosaka autonomi. Noteicoša nozīme ir tam, kāda summa pakalpojuma saņēmējam jāizdod, lai saņemtu pakalpojumu. Tam, vai tā ir lielāka vai mazāka par tirgus vērtību, saistībā ar PVN nav nozīmes.

54. Tas vien, ka priekšnodokļa atskaitījums par saņemtajiem pakalpojumiem pārsniedz nodokļu saistības, kas izriet no sniegtajiem pakalpojumiem, šajā ziņā – ko tā rakstveida apsvērumos pamatoti uzsver holdings – neliecina par nodokļu nemaksāšanu vai izvairīšanos no nodokļu maksāšanas [23]. Pat preču pārdošana zem parastās tirgus cenas nerada nodokļu ieņēmumu zaudēšanas risku, jo – kā pamatoti uzsver arī Komisija – nesaistītu pušu darījuma principam PVN jomā (jo tam ir netieša patēriņa nodokļa raksturs) principā nav nozīmes. Pavisam noteikti

[22] Spriedums, 2012. gada 26. aprīlis, *Balkan and Sea Properties* (C-621/10 un C-129/11, EU:C:2012:248, 43. punkts un tajā minētā judikatūra).

[23] Tas atbilst arī Tiesas pastāvīgajai judikatūrai – skat., piemēram, spriedumus, 2018. gada 17. oktobris, *Ryanair* (C-249/17, EU:C:2018:834, 24. un nākamie punkti), un 1997. gada 29. maijs, *Skripalle* (C-63/96, EU:C:1997:263, 26. punkts).

tas nerada nodokļu nemaksāšanas vai izvairīšanās no nodokļu maksāšanas risku. Tāpēc pakalpojuma saņēmējam (nevis sniedzējam) ir un būs jāmaksā nodoklis atbilstoši viņa izdevumiem (nevis atbilstoši parastajiem izdevumiem) par patēriņa preci (piegādi vai pakalpojumu).

55. Arī tam, ka pakalpojumu sniedzējs nav guvis peļņu, nav nozīmes atbilstoši tiesību aktiem PVN jomā (skat., piemēram, PVN direktīvas 9. pantu: "jebkura saimnieciska darbība, neatkarīgi no šīs darbības [..] rezultāta"). Tādējādi risks, ko PVN direktīvas 80. pants cenšas novērst, nevar izrietēt no cenas līmeņa un no tā izrietošajiem nodokļu ieņēmumiem. Tādējādi tiesību aktos PVN jomā tiek pieļauta cena starp nodokļa maksātāju un pakalpojuma saņēmēju, kas ir zemāka par izmaksām.

56. Tomēr, ja nodokļu maksātājs (holdings) un pakalpojuma saņēmējs (meitasuzņēmums) ir saistīti uzņēmumi, cenu noteikšana starp tiem ir pakļauta PVN tiesībām cita iemesla dēļ.. Par to liecina turpinājumā minētie piemēri, kas balstīti uz PVN likmi 20 % apmērā.

57. Holdings no trešās personas iegādājas pakalpojumu par 120 (ieskaitot PVN 20 apmērā) un pārdod to tālāk par atlīdzību meitasuzņēmumam. Meitasuzņēmumam nav tiesību atskaitīt priekšnodokli, jo tas veic ar nodokli neapliekamus darījumus. Ja pārdošanas cena ir 120, holdinga priekšnodokļa atskaitījums un nodokļu saistības savstarpēji izlīdzinās, un tātad meitasuzņēmumam tiek piemērots PVN 20 apmērā. Tas nevarētu to neitralizēt, jo tam nav tiesību atskaitīt priekšnodokli. Tādējādi grupai jāmaksā neatskaitāms PVN 20 apmērā. Tāds pats iznākums rastos arī gadījumā, ja atsevišķais uzņēmums nebūtu tiesīgs atskaitīt priekšnodokli, jo tas veic ar nodokli neapliekamus darījumus.

58. Tomēr, ja pārdošanas cena būtu 60, holdingam vienalga būtu priekšnodokļa atskaitījums 20 apmērā, bet nodokļu saistības tikai 10 apmērā (20/120 no 60), un tātad meitasuzņēmumam būtu jāmaksā PVN tikai 10 apmērā. Tādējādi grupa uz pusi būtu samazinājusi izmaksas, kas saistītas ar meitasuzņēmuma izslēgšanu no atskaitīšanas tiesībām. Tādējādi cieši saistītiem uzņēmumiem ir interese un iespēja šādās situācijās vienoties nevis par iepirkuma cenu, bet gan zemāku cenu. Tas atsevišķam uzņēmumam nebūtu iespējams. Pakalpojuma sniedzēja un saņēmēja īpašais tuvums rada risku saistībā ar tiesību aktiem PVN jomā (priekšnodokļa nepamatota atskaitījuma radīšana, šajā gadījumā grupas ietvaros), ko ir paredzēts novērst ar 80. pantu.

59. Tāpēc PVN direktīvas 80. pantā minētajos gadījumos dalībvalstis izņēmuma kārtā[24] var aprēķināt PVN, nevis pamatojoties uz faktisko atlīdzību, bet gan pamatojoties uz augstāku atvērta tirgus vērtību saskaņā ar 72. pantu. PVN direktīvas 80. panta 1. punkta a) apakšpunktā kā priekšnoteikums paredzēts tas, ka pakalpojums tiek sniegts starp saistītiem uzņēmumiem, ka pakalpojuma saņēmējam nav tiesību pilnībā atskaitīt priekšnodokli un ka pastāv nodokļu nemaksāšanas vai izvairīšanās no nodokļu maksāšanas risks. Ja šie nosacījumi ir izpildīti, atvērta tirgus vērtību 72. panta izpratnē salīdzina ar faktisko atlīdzību. Ja atlīdzība ir mazāka par atvērta tirgus vērtību, atvērta tirgus vērtība ir PVN aprēķina bāze.

60. Starp lietas dalībniekiem nav strīda par to, ka holdings un tā meitasuzņēmumi ir saistīti uzņēmumi un ka pakalpojumu saņēmējiem (meitasuzņēmumiem) nav tiesību uz pilnīgu priekšnodokļa atskaitīšanu. Tādējādi jāpārbauda tikai tas, vai un cik lielā mērā pastāv nodokļu nemaksāšanas vai izvairīšanās no nodokļu maksāšanas risks.

[24] Par 80. panta izņēmuma raksturu skat. *expressis verbis* 2012. gada 26. aprīļa spriedumu, *Balkan and Sea Properties* (C-621/10 un C-129/11, EU:C:2012:248, 45. punkts). Par izņēmuma raksturu saistība ar iepriekšējo tiesību normu skat. 1997. gada 29. maija spriedumu *Skripalle* (C-63/96, EU:C:1997:263, 24. punkts).

61. Tomēr nodokļu nemaksāšana vai izvairīšanās no nodokļu maksāšanas noteiktās situācijās ir izslēgta *per se*. Tas tā ir gadījumā, ja nodokļu maksātāja veiktās darbības neapdraud nodokļu ieņēmumus.

62. Taču, ja notiek preču vai pakalpojumu piegāde par mākslīgi zemu vai augstu cenu, par kuru vienojas lietas dalībnieki, kuriem abiem ir tiesības pilnībā atskaitīt priekšnodokli, šajā stadijā nevar notikt nodokļu nemaksāšana vai izvairīšanās no nodokļu maksāšanas [25]. Šādā gadījumā tas, vai meitasuzņēmumi tieši izmanto ārējos pakalpojumus vai arī holdings tos sākotnēji iegādājas un pārdod tālāk meitasuzņēmumiem par zemāku vai augstāku cenu, (principā [26]) neietekmē grupas kopējās PVN saistības.

63. Tāpat nodokļu ieņēmumus neapdraud grupas iekšējie pakalpojumi, ja par pakalpojumu sniedzējas sabiedrības (holdinga) izdevumiem (piemēram, par algu izmaksu) netiek maksāts PVN. Noteicoša nozīme ir tam, ka holdings šajā ziņā nevarēja atskaitīt priekšnodokli. Šajā ziņā – pretēji tam, kā, šķiet, uzskata Zviedrijas nodokļu administrācija – tā pakalpojumu saņēmēja (proti, meitasuzņēmumu) daļējai izslēgšanai no priekšnodokļa atskaitīšanas nav nozīmes. Grupas ietvaros netiek radīts neatļauts priekšnodokļa atskaitījums. Arī atsevišķam uzņēmumam, kuram ir līdzīgi izdevumi un kurš veic līdzīgu saimniecisko darbību, tiktu piemērots tāds pats PVN kā grupai.

64. Tādējādi nodokļu ieņēmumi ir apdraudēti, ja, pirmkārt, holdings iegādājas ar PVN apliekamus pakalpojumus, otrkārt, meitasuzņēmumi nav tiesīgi pilnībā izmantot priekšnodokļa atskaitījumu un, treškārt, holdings pārdod iegādātos pakalpojumus tālāk meitasuzņēmumiem par cenu, kas ir zemāka par iegādes cenu. Ja šādā gadījumā (saistībā ar Tiesas prasīto "pārvaldību par atlīdzību") holdings tā saņemtos pakalpojumus nodod tā meitasuzņēmumiem par mākslīgi zemu cenu, grupa var daļēji samazināt PVN slogu, kas saistīts ar meitasuzņēmumu tiesību atskaitīt priekšnodokli neesamību.

65. Tomēr, ja holdinga izdevumi netiek aplikti ar PVN, tas nav iespējams. Šajā ziņā nodokļu ieņēmumi nav apdraudēti. Tas tā ir pat tad, ja pakalpojumu saņēmējiem (meitasuzņēmumiem) nav tiesību pilnībā atskaitīt priekšnodokli. Tas, ka nodokļu riska konstatēšanu neietekmē pakalpojumu saņēmēja priekšnodokļa atskaitīšana, izriet jau no tā, ka šis nosacījums ir atsevišķi minēts PVN direktīvas 80. panta 1. punkta a) apakšpunktā. Šis nosacījums būtu lieks, ja tas būtu jāpārbauda vienlaicīgi, lai noteiktu, vai pastāv nodokļu nemaksāšanas vai izvairīšanās no nodokļu maksāšanas risks.

66. Apstākļa, ka par saņemtajiem pakalpojumiem samaksāts priekšnodoklis, juridiskā nozīme var tikt secināta, ņemot vērā arī PVN direktīvas 16. panta pirmo daļu un 26. panta 1. punkta a) apakšpunktu. Proti, lai tos varētu uzskatīt par pakalpojumiem par atlīdzību (un tādējādi arī aprēķina bāzi), arī jākonstatē, ka par saņemtajiem pakalpojumiem, kas tiek sniegti tālāk bez maksas, ir tiesības atskaitīt priekšnodokli. Tātad gan PVN direktīvas 80. pantam kopsakarā ar 72. pantu, gan 16. panta pirmajai daļai un 26. panta 1. punkta a) apakšpunktam ir viens un tas pats mērķis. Jākoriģē priekšnodokļa atskaitījums, ko veic persona, kura bez maksas vai daļēji par maksu trešām personām nodod preces vai pakalpojumus.

[25] Spriedums, 2012. gada 26. aprīlis, *Balkan and Sea Properties* (C-621/10 un C-129/11, EU:C:2012:248, 47. punkts).

[26] Izņēmums attiecas uz tādu aktīvu iegādi, kuru turpmāka izmantošana varētu izraisīt priekšnodokļa atskaitījuma korekciju saskaņā ar PVN direktīvas 184. un nākamajiem pantiem.

67. Pamatojoties uz iesniedzējtiesas izdarītajiem secinājumiem, tas nozīmē, ka PVN direktīvas 80. panta 1. punkta a) apakšpunktu var piemērot tikai aptuveni pusei holdinga sniegto pakalpojumu (aptuveni 14 milj. Zviedrijas kronas). Lai gan holdings visus tā izdevumus saimnieciski ir attiecinājis uz tā sniegtajiem pakalpojumiem, tikai aptuveni puse no tā izdevumiem ir aplikti ar PVN. Nodokļu ieņēmumu zaudēšanas risks PVN direktīvas 80. panta izpratnē var pastāvēt ne vairāk kā šajā apmērā.

2. Par holdinga izmaksu nozīmīgumu

68. Ciktāl jāpiemēro PVN direktīvas 80. pants, pakalpojumu atvērta tirgus vērtība jānosaka atbilstoši šīs direktīvas 72. pantam. Saskaņā ar 72. panta pirmo daļu tā galvenokārt izriet no summas, kas saņēmējam parasti būtu jāmaksā par līdzīgu piegādi vai pakalpojumu. Tikai tad, ja iesniedzējtiesa secina, ka nevar noteikt salīdzināmas cenas, saskaņā ar PVN direktīvas 72. panta otrās daļas 2. punktu holdinga izdevumi par pakalpojuma sniegšanu ir atvērta tirgus vērtība (šajā ziņā skat. jau apsvērumus par pirmo prejudiciālo jautājumu, 46. un nākamie punkti).

69. Tomēr automātiska visu holdinga izdevumu par attiecīgo kalendāro gadu iekļaušana aprēķinā, kā to darījusi atbildētāja, liktu izdarīt nepareizus secinājumus. Katra pakalpojuma – kā pareizi uzsver arī Komisija – atvērta tirgus vērtība drīzāk jāaprēķina atsevišķi, un tāpēc to nevar noteikt, ņemot vērā visus gadā radušos izdevumus. Piemēram, izmaksas par kapitāldaļu iegādi nākotnē (vai arī holdinga kvotēšanu biržā) nav saistītas ar šī brīža meitasuzņēmumiem sniegtajiem pakalpojumiem. Tāpēc tās nevar ietekmēt arī šo pakalpojumu aprēķina bāzi.

70. Turklāt daži ar priekšnodokli apliekamie izdevumi var tikt amortizēti tikai ilgākā laika posmā [27]. Pārmaksāts priekšnodoklis sistēmai ir raksturīgs tieši lielu ieguldījumu gadījumā. Tādējādi, ja holdings izveidotu datu centru, lai sniegtu meitasuzņēmumiem par atlīdzību IT pakalpojumus, tas izveidošanas gadā radītu augstas izmaksas (ar augstu PVN slogu, ko var neitralizēt, holdingam atskaitot priekšnodokli).

71. Šādu ieguldījumu izmaksu pilnīga iekļaušana to samaksas gadā, nosakot ar tām sniegtā pakalpojuma atvērta tirgus vērtību tajā pašā gadā, neatspoguļotu ekonomisko realitāti. Tieši pretēji, šie izdevumi jāattiecina arī uz nākamajos gados sniegtajiem pakalpojumiem. Pat ja šis aspekts nav tieši iekļauts PVN direktīvas 72. panta formulējumā, tas tomēr jāņem vērā tiesību aktos PVN jomā.

72. Pirmkārt, Tiesa jau ir skaidri nospriedusi, ka pat parasta tirgus cena, kas ir zemāka par pašizmaksu, neļauj piemērot PVN direktīvas 80. pantu [28]. Tomēr parasta tirgus cena sadala ilgtermiņa ieguldījumu izmaksas uz vairākiem gadiem. Otrkārt, par to liecina, piemēram, PVN direktīvas 187. panta noteikums, saskaņā ar kuru priekšnodokļa atskaitījums no ieguldījumu izmaksām apstākļu maiņas gadījumā nav jākoriģē uzreiz, bet arī vairāku gadu laikā [29]. Šo vērtējumu un tajā minētos termiņus – kurus dalībvalstis var zināmā mērā ietekmēt – var piemērot pēc analoģijas arī šajā lietā. Tāpēc PVN direktīvas 72. panta otrās daļas 2. punktā izmantotais izmaksu jēdziens ir teleoloģiski jāsašaurina.

[27] Par šo viedokli skat. arī spriedumu, 1997. gada 29. maijs, *Skripalle* (C-63/96, EU:C:1997:263, 29. punkts).

[28] Spriedums, 1997. gada 29. maijs, *Skripalle* (C-63/96, EU:C:1997:263, 26. punkts) – vēl par priekšgājēju tiesību normu.

[29] Šajā ziņā skat. arī spriedumu, 2006. gada 14. septembris, *Wollny* (C-72/05, EU:C:2006:573, 24. un nākamie punkti).

3. Secinājumi par otro prejudiciālo jautājumu

73. Tādējādi uz otro prejudiciālo jautājumu (pakārtoti) jāatbild, ka pārvaldības pakalpojumu grupas iekšienē atvērta tirgus vērtība saskaņā ar PVN direktīvas 80. pantu kopsakarā ar 72. pantu, nevar tikt noteikta, vienkārši saskaitot visas holdinga izmaksas konkrētā kalendārā gadā. Drīzāk jāņem vērā tikai ar PVN apliktās izmaksas. Šajā ziņā jāņem vērā, ka izmaksas jāattiecina uz attiecīgajiem sniegtajiem pakalpojumiem. Tāpēc izmaksas par ražošanas līdzekļiem labākajā gadījumā var atzīt proporcionāli tajā gadā, kad tās radušās.

VI. Secinājumi

74. Tādēļ es ierosinu atbildēt uz *Högsta Förvaltningsdomstol* (Augstākā administratīvā tiesa, Zviedrija) prejudiciālajiem jautājumiem šādi:

Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 72. un 80. pants jāinterpretē tādējādi, ka vairāki pārvaldības pakalpojumi (šajā lietā – lai sniegtu uzņēmumu vadības, finansēšanas, kā arī nekustamā īpašuma, IT un personāla pārvaldības pakalpojumus), ko uzņēmējdarbību veicošais holdings sniedz tā meitasuzņēmumiem, nebūt vienmēr nav unikāli pakalpojumi, saistībā ar kuriem *a priori* nav iespējams noteikt salīdzināmu vērtību šīs direktīvas 72. panta pirmās daļas izpratnē.