Judikatūras krājums

ĢENERĀLADVOKĀTES JULIANAS KOKOTES [*JULIANE KOKOTT*]
SECINĀJUMI,
sniegti 2018. gada 6. septembrī [1]

Lieta C-502/17

C&D Foods Acquisition ApS
pret
Skatteministeriet

(*Vestre Landsret* (Rietumu reģiona apelācijas tiesa, Dānija) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Prejudiciālā nolēmuma tiesvedība – Kopējā pievienotās vērtības nodokļa sistēma – Holdingsabiedrība – Priekšnodokļa atskaitīšana – Izdevumi par pakalpojumiem, kuri saņemti saistībā ar meitasuzņēmuma kapitāldaļu paredzētu pārdošanu

I. Ievads

1. Vairākās lietās [2] Tiesa jau ir izskatījusi holdingsabiedrības tiesības atskaitīt priekšnodokli saistībā ar uzņēmumu kapitāldaļu iegādi. Šī lieta attiecas uz pilnīgi pretēju, tomēr līdz šim vēl ne tik bieži aplūkotu situāciju, kad holdingsabiedrība pārdod uzņēmumu kapitāldaļas [3].

2. Tādējādi šī tiesvedība dos Tiesai iespēju precizēt savu judikatūru par holdingsabiedrību tiesībām atskaitīt priekšnodokli. It īpaši tiks precizēti arī nosacījumi, kad ir jāpieņem, ka pastāv priekšnodokļa atskaitīšanai vajadzīgā tieša un tūlītēja saikne ar konkrētu sniegto pakalpojumu.

II. Atbilstošās tiesību normas

3. Atbilstošās Savienības tiesību normas šajā lietā ir Direktīvas 2006/112/EK (turpmāk tekstā – "PVN direktīva") [4] normas.

4. PVN direktīvas 9. panta 1. punktā ir noteikts:

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

1 Oriģinālvaloda – vācu.

2 Skat., piemēram, spriedumus, 1991. gada 20. jūnijs, *Polysar Investments Netherlands* (C-60/90, EU:C:1991:268); 2000. gada 14. novembris, *Floridienne* un *Berginvest* (C-142/99, EU:C:2000:623); 2001. gada 27. septembris, *Cibo Participations* (C-16/00, EU:C:2001:495); 2012. gada 6. septembris, *Portugal Telecom* (C-496/11, EU:C:2012:557), un 2015. gada 16. jūlijs, *Larentia + Minerva* un *Marenave Schiffahrt* (C-108/14 un C-109/14, EU:C:2015:496), kā arī manus nesenos secinājumus lietā *Ryanair* (C-249/17, EU:C:2018:301).

3 Attiecībā uz šo lietu galvenokārt ir jāuzsver 2009. gada 29. oktobra spriedums *AB SKF* (C-29/08, EU:C:2009:665).

4 Padomes Direktīva (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.).

Jebkuru ražotāju, tirgotāju vai pakalpojumu sniedzēju darbību, tostarp kalnrūpniecību, lauksaimniecisku darbību un brīvo profesiju darbību, uzskata par "saimniecisku darbību". Materiāla vai nemateriāla īpašuma izmantošana ar nolūku gūt no tā ilglaicīgus ienākumus jo īpaši ir uzskatāma par saimniecisku darbību. [..]"

5. PVN direktīvas 135. pantā tostarp ir paredzēts:

"1. Dalībvalstis atbrīvo no nodokļa šādus darījumus: [..]

f) darījumus – tostarp starpniecību, izņemot pārvaldi un uzraudzību, – kas attiecas uz akcijām un daļām sabiedrībās vai apvienībās, bezseguma parādzīmēm un citiem vērtspapīriem, tomēr izņemot dokumentus, kas rada īpašumtiesības uz precēm, un izņemot 15. panta 2. punktā minētās tiesības vai vērtspapīrus; [..]."

6. Atbilstoši PVN direktīvas 167. pantam tiesības atskaitīt priekšnodokli rodas brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasējams. Šīs direktīvas 168. pantā 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 kura nomaksu viņš ir atbildīgs:

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

7. Valsts tiesību līmenī ir jānorāda uz lietā aplūkojamā laikā piemērojamo 2005. gada 14. oktobra *Lovbekendtgørelse nr. 966* (Likums par PVN).

III. Fakti un pamatlieta

8. Dānijas uzņēmums *C&D Foods* ietilpst *Arovit* starptautiskajā koncernā. Pamatlietā nozīmīgajā periodā *C&D Foods* piederēja 100 % uzņēmuma *Arovit Holding* kapitāldaļu, savukārt šim uzņēmumam piederēja visas *Arovit Petfood* kapitāldaļas. Koncernā ietilpst vēl 13 uzņēmumi, kuri atrodas dažādās Eiropas valstīs un kuru kapitāldaļas pieder *Arovit Petfood*.

9. No 2007. gada *C&D Foods*, pamatojoties uz pārvaldības nolīgumu, savam zemāka līmeņa meitasuzņēmumam *Arovit Petfood* sniedza dažādus ar PVN apliekamus pārvaldības un IT pakalpojumus, tostarp saistībā ar grāmatvedību, uzraudzību un budžeta plānošanu. Kā atlīdzību tas no *Arovit Petfood* saņēma summu, kas vienāda ar algu izmaksām, pieskaitot 10 % "piemaksu" un Dānijas PVN 25 % apmērā. Attiecībā uz citiem koncerna uzņēmumiem *C&D Foods* vienīgais uzdevums bija šo uzņēmumu kapitāldaļu turēšana.

10. 2009. gadā finanšu iestāde *Kaupthing Bank* iegādājās *Arovit* koncernu, kuram bija radušās ekonomiskas grūtības. *Kaupthing Bank* dažādām revidentu sabiedrībām un advokātu birojam *Holst Advokater* uzticēja pārbaudīt *Arovit* koncerna pārstrukturēšanas iespējas. Šim nolūkam tā noslēdza konsultāciju līgumus ar attiecīgajiem revidentiem, kuru honorārus, pieskaitot PVN, sedza *C&D Foods*.

11. Šīs pārbaudes ietvaros *Holst Advokater* sagatavoja vismaz vienu *C&D Foods* paredzētu līgumu par *C&D Foods* kapitāldaļu, kas tam piederēja uzņēmumos *Arovit Holding* un *Arovit Petfood*, pārdošanu vēl nezināmam pircējam. Par šo konsultāciju pakalpojumu *Holst Advokater* izrakstīja *C&D Foods* atbilstošu rēķinu, pieskaitot PVN. Tomēr 2009. gada rudenī mēģinājumi pārdot kapitāldaļas tika pārtraukti, jo nebija iespējams atrast nevienu pircēju.

12. *C&D Foods* atskaitīja priekšnodoklī PVN, ko tas bija samaksājis saistībā ar *Holst Advokater* un revidentu sabiedrībām izmaksātajiem honorāriem. Tomēr gan *SKAT* (Dānijas Muitas un nodokļu pārvalde), gan arī pēc attiecīgas sūdzības *Landsskatteret* (Dānijas Apelācijas komisija nodokļu lietās) liedza C&*D Foods* atskaitīt priekšnodokli. Pamatojumā tās norādīja, ka konsultāciju pakalpojumi nav sniegti uzņēmumam *C&D Foods* un ka šiem izdevumiem nav vajadzīgās saiknes ar *C&D Foods* sniegtajiem ar PVN apliekamiem pakalpojumiem.

13. Par šiem lēmumiem *C&D Foods* cēla prasību, kuru, ņemot vērā tās ievērojamo nozīmīgumu, pirmajā instancē izskata *Vestre Landsret* (Rietumu reģiona apelācijas tiesa, Dānija). Ar 2017. gada 15. augusta lēmumu, kas Tiesā iesniegts 2017. gada 18. augustā, *Vestre Landsret* (Rietumu reģiona apelācijas tiesa) apturēja tiesvedību un saskaņā ar LESD 267. pantu uzdeva Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

"1) Vai Direktīvas 2006/112/EK 168. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tādos apstākļos kā pamatlietā aplūkotie holdingsabiedrībai ir tiesības uz pilnīgu PVN atskaitīšanu par iegādātiem pakalpojumiem, kas attiecas uz uzticamības pārbaudēm pirms meitasuzņēmuma, kuram holdingsabiedrība sniedz ar PVN apliekamus pārvaldības un IT pakalpojumus, kapitāldaļu paredzētas, bet neīstenotas pārdošanas?

2) Vai atbildi uz iepriekšējo jautājumu ietekmē apstāklis, ka cenu par ar PVN apliekamiem pārvaldības un IT pakalpojumiem, ko holdingsabiedrība sniedz savas saimnieciskās darbības mērķiem, veido fiksēta summa, kura atbilst holdingsabiedrības izdevumiem par darbinieku algu, tai pieskaitot 10 % "piemaksu"?

3) Neatkarīgi no atbildēm uz iepriekšējiem jautājumiem – vai atskaitīšanas tiesības var pastāvēt gadījumā, ja pamatlietā aplūkotās konsultāciju izmaksas ir uzskatāmas par vispārējām izmaksām, un, ja var, tad ar kādiem nosacījumiem?"

14. Rakstveida procesā Tiesā apsvērumus iesniedza Dānija un Komisija.

IV. Juridiskais vērtējums

15. Uzdodot savus trīs prejudiciālos jautājumus, iesniedzējtiesa vēlas noskaidrot, vai holdingsabiedrībai, kura veic saimniecisko darbību, ir tiesības atskaitīt priekšnodokli par izdevumiem, kas radušies saistībā ar kapitāldaļu paredzētu pārdošanu. Holdingsabiedrības saimniecisko darbību tieši veido pārvaldības pakalpojumu sniegšana zemāka līmeņa meitasuzņēmumam [5], kura kapitāldaļas ir paredzēts pārdot kopā ar meitasuzņēmuma kapitāldaļām.

A. Par prejudiciālo jautājumu pieņemamību

16. Saskaņā ar PVN direktīvas 168. pantu tiesības atskaitīt priekšnodokli rodas tad, ja nodokļa maksātājs preces vai pakalpojumus izmanto saviem darījumiem, par kuriem uzliek nodokli. Šo tiesību nosacījums ir tāds, ka nodokļa maksātājam ir jābūt attiecīgo preču vai pakalpojumu saņēmējam [6]. Līdz ar to *C&D Foods* ir tiesības atskaitīt priekšnodoklī tikai PVN, kas samaksāts saistībā ar konsultāciju pakalpojumiem, kuru saņēmējs bija šis pats uzņēmums. Turpretim *a priori* nav iespējams, ka *C&D Foods* atskaita priekšnodokli par pakalpojumiem, kas aplikti ar PVN un kuru saņēmēja bija *Kaupthing Bank*.

5 Atbilstoši pastāvīgajai judikatūrai tā ir saimnieciska darbība; skat. spriedumus, 2001. gada 27. septembris, *Cibo Participations* (C-16/00, EU:C:2001:495, 21. lpp.); 2009. gada 29. oktobris, *AB SKF* (C-29/08, EU:C:2009:665, 30. un 31. punkts), un 2015. gada 16. jūlijs, *Larentia + Minerva* un *Marenave Schiffahrt* (C-108/14 un C-109/14, EU:C:2015:496, 21. punkts).

6 Šajā nozīmē spriedums, 2001. gada 22. februāris, *Abbey National* (C-408/98, EU:C:2001:110, 32. punkts).

17. Iesniedzējtiesa gan norāda, ka tās lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu neattiecas uz jautājumu, kurš uzņēmums bija pareizais ar PVN aplikto konsultāciju izdevumu maksātājs. Tomēr ir jāatgādina, ka Tiesa nav kompetenta atbildēt uz hipotētiskiem prejudiciālajiem jautājumiem [7]. Tāpēc turpmāk sniegtie apsvērumi attiecas tikai uz priekšnodoklī atskaitīto PVN, kurš tika samaksāts *Holst Advokater*, jo tikai šajā gadījumā no lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu nepārprotami izriet, ka *C&D Foods* bija konsultāciju pakalpojumu saņēmējs.

B. Par atbildēm uz prejudiciālajiem jautājumiem

18. Pirmais prejudiciālais jautājums vispārīgi attiecas uz *C&D Foods* tiesībām atskaitīt priekšnodokli par *Holst Advokater* konsultāciju pakalpojumiem, kas tika aplikti ar PVN un kuri tika saņemti saistībā ar *Arovit Petfood* kapitāldaļu paredzēto pārdošanu.

19. Otrais un trešais jautājums it īpaši attiecas uz apstrīdēto izdevumu "tiešu un tūlītēju saikni" ar konkrētiem sniegtajiem pakalpojumiem vai ar pakalpojumiem, kurus paredzēts sniegt, proti, ar darījumiem, kuri izriet no pārvaldības nolīguma ar *Arovit Petfood* vai paredzētās kapitāldaļu pārdošanas.

20. Tā kā saikne ar saimniecisko darbību ir priekšnosacījums tiesībām atskaitīt priekšnodokli, par ko ir runa pirmajā jautājumā, uz visiem trim jautājumiem ir jāatbild kopā.

21. Iesniedzējtiesas šaubas par *C&D Foods* tiesībām atskaitīt priekšnodokli būtībā balstās uz diviem aspektiem.

22. Vispirms rodas jautājums, vai kapitāldaļu paredzēto pārdošanu vispār var uzskatīt par saimniecisku darbību un tādēļ tā ietilpst PVN piemērošanas jomā (1. sadaļa). Tālāk rodas jautājums, vai un – ja atbilde ir apstiprinoša – kādos apstākļos var atzīt, ka pastāv tieša un tūlītēja saikne starp saņemtajiem pakalpojumiem un ar nodokli apliekamu darbību. Tas tādēļ, ka tad, ja saņemtie pakalpojumi ir tieši un tūlītēji saistīti ar darījumu, kas ir atbrīvots no nodokļa, nav arī tiesību atskaitīt priekšnodokli (2. sadaļa).

23. Visbeidzot, pakārtoti es vēl analizēšu, kādos apstākļos būtu jāatzīst saikne ar visu *C&D Foods* saimniecisko darbību (3. sadaļa).

1. "Arovit Petfood" kapitāldaļu pārdošana kā saimnieciska darbība

24. Atbilstoši Tiesas pastāvīgajai judikatūrai vienkārši uzņēmuma kapitāldaļu iegāde un turēšana gan nav saimnieciska darbība PVN direktīvas 9. panta 1. punkta izpratnē [8]. Tomēr citādi ir tad, ja uzņēmuma kapitāldaļas tiek iegādātas vai turētas, lai varētu tieši vai netieši iejaukties uzņēmuma pārvaldībā [9]. Raksturīga iejaukšanās uzņēmuma pārvaldībā atbilstoši judikatūrai ir administratīvu, finanšu vai komerciālu pakalpojumu (tā dēvētie pārvaldības pakalpojumi) sniegšana [10].

7 Spriedumi, 1992. gada 16. jūlijs, *Meilicke* (C-83/91, EU:C:1992:332, 23. punkts); 2005. gada 22. novembris, *Mangold* (C-144/04, EU:C:2005:709, 34. un 37. punkts), un 2016. gada 21. decembris, *Tele2 Sverige* un *Watson* u.c. (C-203/15 un C-698/15, EU:C:2016:970, 130. punkts).

8 Spriedumi, 1991. gada 20. jūnijs, *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. jūlijs, *Larentia + Minerva* un *Marenave Schiffahr*t (C-108/14 un C-109/14, EU:C:2015:496, 20. punkts).

9 Spriedumi, 1991. gada 20. jūnijs, *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. jūlijs, *Larentia + Minerva* un *Marenave Schiffahrt* (C-108/14 un C-109/14, EU:C:2015:496, 20. 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. jūlijs, *Larentia + Minerva* un *Marenave Schiffahrt* (C-108/14 un C-109/14, EU:C:2015:496, 21. punkts).

25. Arī tādā situācijā kā pamatlietā, kur vēl ir iesaistīta tā dēvētā holdinga starpnieksabiedrība, pārvaldības pakalpojumu sniegšana ir uzskatāma par saimniecisku darbību PVN direktīvas izpratnē. Tas tādēļ, ka noteicošais faktors atzīšanai par saimniecisku darbību ir tas, ka *C&D Foods* veic ar nodokli apliekamus darījumus. To skaidri apstiprina Tiesas nesenais spriedums lietā *Marle Participations* [11].

26. Atbilstoši Tiesas judikatūrai izklāstītie principi ir attiecināmi arī uz kapitāldaļu pārdošanu, kuras rezultātā tiek izbeigta iejaukšanās, ko veido ar nodokli apliekama darbība, meitasuzņēmuma pārvaldībā [12].

27. Arī uzņēmuma kapitāldaļu pārdošana pati par sevi nav saimnieciska darbība. Tomēr atbilstoši judikatūrai attieksmei pret saimnieciskas darbības izbeigšanu un uzsākšanu, ņemot vērā nodokļu neitralitātes principu, ir jābūt vienādai [13]. Tāpat kā kapitāldaļu iegāde noteiktos apstākļos var būt sagatavošanās saimnieciskai darbībai, kas ietilpst PVN piemērošanas jomā, tam ir jāattiecas arī uz kapitāldaļu pārdošanu, ar kuru saimnieciska darbība tiek izbeigta. Pretējā gadījumā būtu patvaļīgi nošķirt šos abus scenārijus [14]. Savos rakstveida apsvērumos šādu viedokli ir uzsvērusi arī Komisija.

28. It īpaši attiecībā uz uzņēmuma kapitāldaļu pārdošanu Tiesa lietā *SKF* ir apstiprinājusi tādas holdingsabiedrības saimniecisku darbību, kura, pārdodot visas tai piederošās meitasuzņēmuma akcijas, bija izbeigusi savu līdzdalību meitasuzņēmumā [15]. Tādējādi beidzās arī saimnieciskā darbība, ko pirms tam veidoja pārvaldības pakalpojumu sniegšana šim meitasuzņēmumam [16].

29. Līdzīga situācija ir pamatā arī pamatlietai – proti, pārdodot *Arovit Holding* kapitāldaļas kopā ar *Arovit Petfood* kapitāldaļām, *C&D Foods* vēlējās izbeigt savu saimniecisko darbību, kas izpaudās kā ar nodokli apliekamu pārvaldības pakalpojumu sniegšana *Arovit Petfood*.

30. Šo secinājumu nevar apšaubīt arī tas, ka kapitāldaļu pārdošanas ieņēmumus bija paredzēts izmantot parādu atmaksāšanai jaunajai koncerna īpašniecei *Kaupthing Bank*, bet lietā *SKF* bija jānotiek koncerna pārstrukturēšanai. Tādējādi atšķirībā no lietas *SKF* pamatlietā vairs nebija plānoti turpmāki ar nodokli apliekami darījumi. Tomēr tam nav nozīmes turpmāk minēto triju iemeslu dēļ.

31. Pirmkārt, Tiesa ir precizējusi, ka tiesības atskaitīt priekšnodokli pastāv pat tad, ja nodokļa maksātājs pēc attiecīgo pakalpojumu saņemšanas vairs neveic nekādus darījumus, jo tas galīgi izbeidz savu saimniecisko darbību [17]. Līdz ar to nemaz nevar būt citādi, ja nodokļa maksātājs atlīdzību par saviem darījumiem, kuru rezultātā tiek izbeigta tā saimnieciskā darbība, izmanto parādu atmaksāšanai.

11 Spriedums, 2018. gada 5. jūlijs, *Marle Participations* (C-320/17, EU:C:2018:537, 35. punkts) – tomēr šajā ziņā rodas jautājums, vai zemesgabala iznomāšana tiešām ir uzskatāma par "iejaukšanos [uzņēmuma] pārvaldībā".

12 Spriedums, 2009. gada 29. oktobris, *AB SKF* (C-29/08, EU:C:2009:665, 34. punkts).

13 Spriedumi, 1996. gada 20. jūnijs, *Wellcome Trust* (C-155/94, EU:C:1996:243, 33. punkts); 2005. gada 3. marts, *Fini H* (C-32/03, EU:C:2005:128, 22.–24. punkts); 2005. gada 26. maijs, *Kretztechnik* (C-465/03, EU:C:2005:320, 19. punkts), un 2009. gada 29. oktobris, *AB SKF* (C-29/08, EU:C:2009:665, 34. punkts).

14 Šajā nozīmē spriedumi, 2001. gada 22. februāris, *Abbey National* (C-408/98, EU:C:2001:110, 35. punkts); 2004. gada 29. aprīlis, *Faxworld* (C-137/02, EU:C:2004:267, 39. punkts), un 2005. gada 3. marts, *Fini H* (C-32/03, EU:C:2005:128, 23. un 24. punkts).

15 Spriedums, 2009. gada 29. oktobris, *AB SKF* (C-29/08, EU:C:2009:665, 33. punkts).

16 Spriedums, 2009. gada 29. oktobris, *AB SKF* (C-29/08, EU:C:2009:665, 32. punkts).

17 Spriedumi, 2001. gada 22. februāris, *Abbey National* (C-408/98, EU:C:2001:110, 35. punkts); 2004. gada 29. aprīlis, *Faxworld* (C-137/02, EU:C:2004:267, 39. punkts), un 2005. gada 3. marts, *Fini H* (C-32/03, EU:C:2005:128, 23. un 24. punkts).

32. Otrkārt, saimnieciskās darbības jēdziens – tāpat kā citi jēdzieni, kuri saskaņā ar PVN direktīvu definē ar nodokli apliekamos darījumus, – ir jānosaka objektīvi [18], un līdz ar to nav nozīmes nodokļa maksātāja galīgajam mērķim, kas saistīts ar izlietošanu [19]. Tādēļ nevar būt izšķiroši tas, kāda ir nodokļa maksātāja ekonomiskā motivācija, veicot darbību.

33. Treškārt, no sprieduma lietā *BLP Group* arī neizriet, ka parasti nedrīkst atskaitīt priekšnodokli par darījumiem, ko izmanto parādu atmaksāšanai.

34. Minētajā lietā holdingsabiedrība pārdeva tāda meitasuzņēmuma kapitāldaļas, kuram tā nesniedza ar nodokli apliekamus darījumus. *BLP Group* apgalvoja, ka saikni ar tās citām ar nodokli apliekamām darbībām veido tas, ka kapitāldaļu pārdošanas ieņēmumus tā izmantotu parādu atmaksāšanai un tādējādi netieši nostiprinātu savu pārējo saimniecisko darbību. Tomēr šo argumentu Tiesa nepiemēroja. Tādēļ rezultātā tā neatzina priekšnodokļa atskaitīšanu nevis, piemēram, tāpēc, ka ieņēmumi tika izlietoti parādu atmaksāšanai, bet gan tāpēc, ka nebija tiešas un tūlītējas saiknes ar darbību, par kuru uzliek nodokli [20].

35. No iepriekš minētā izriet, ka kapitāldaļu paredzēta pārdošana tādos apstākļos kā pamatlietā – proti, lai izbeigtu ar nodokli apliekamu darbību – ir uzskatāma par darbību, kuru apliek ar nodokli, un tādējādi tā ietilpst PVN piemērošanas jomā.

2. Tieša un tūlītēja saikne ar darbību, par kuru uzliek nodokli?

36. Tomēr priekšnodokli drīkst atskaitīt tikai par izdevumiem, kam ir tieša vai netieša saikne [21] ar sniegto pakalpojumu, par kuru uzliek nodokli. Atbilstoši Tiesas judikatūrai šādi izdevumi ir tieši un tūlītēji saistīti ar konkrētiem sniegtajiem pakalpojumiem, ja šie izdevumi veido daļu no to izmaksām [22]. Turklāt priekšnodokli var atskaitīt par uzņēmuma vispārējiem izdevumiem, kuri veido daļu no visu uzņēmuma tirgoto preču vai sniegto pakalpojumu cenas [23].

37. Turpretim tiesību atskaitīt priekšnodokli parasti [24] nav tad, ja pastāv tieša un tūlītēja saikne darbību, kas ir atbrīvota no nodokļa [25].

38. Tomēr tagad saskaņā ar PVN direktīvas 135. panta 1. punkta f) apakšpunktu dalībvalstīm ir jāatbrīvo no PVN "[darījumi], kas attiecas uz akcijām un daļām sabiedrībās vai apvienībās, bezseguma parādzīmēm un citiem vērtspapīriem". Šī tiesību norma valsts tiesību sistēmā ir transponēta ar Dānijas Likuma par PVN 13. panta 1. punkta 11) apakšpunktu.

18 Skat. spriedumus, 2006. gada 12. janvāris, *Optigen* u.c. (C-354/03, C-355/03 un C-484/03, EU:C:2006:16, 44. punkts); 2006. gada 6. jūlijs, *Kittel* un *Recolta Recycling* (C-439/04 un C-440/04, EU:C:2006:446, 41. punkts), un 2010. gada 16. decembris, *Euro Tyre Holding* (C-430/09, EU:C:2010:786, 28. punkts).

19 Spriedumi, 1995. gada 6. aprīlis, *BLP Group* (C-4/94, EU:C:1995:107, 24. punkts); 2000. gada 8. jūnijs, *Midland Bank* (C-98/98, EU:C:2000:300, 20. punkts); 2012. gada 6. septembris, *Portugal Telecom* (C-496/11, EU:C:2012:557, 38. punkts), un 2001. gada 22. februāris, *Abbey National* (C-408/98, EU:C:2001:110, 25. punkts).

20 Spriedums, 1995. gada 6. aprīlis, *BLP Group* (C-4/94, EU:C:1995:107, 27. punkts). Tas, vai pastāv tieša un tūlītēja saikne, vēl būs jāizvērtē turpmāk, skat. tālāk šo secinājumu 36. un nākamos punktus.

21 Spriedumi, 1995. gada 6. aprīlis, *BLP Group* (C-4/94, EU:C:1995:107, 18. un 19. punkts); 2000. gada 8. jūnijs, *Midland Bank* (C-98/98, EU:C:2000:300, 20. punkts), un 2009. gada 29. oktobris, *AB SKF* (C-29/08, EU:C:2009:665, 57. punkts).

22 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 2017. gada 14. septembris, *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments* (C-132/16, EU:C:2017:683, 28. punkts).

23 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 2017. gada 14. septembris, *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments* (C-132/16, EU:C:2017:683, 29. punkts).

24 Dažas atkāpes ir noteiktas PVN direktīvas 169. pantā.

25 Spriedumi, 1995. gada 6. aprīlis, *BLP Group* (C-4/94, EU:C:1995:107, 28. punkts); 2006. gada 14. septembris, *Wollny* (C-72/05, EU:C:2006:573, 20. punkts); 2009. gada 12. februāris, *Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie* (C-515/07, EU:C:2009:88, 28. punkts); 2008. gada 13. marts, *Securenta* (C-437/06, EU:C:2008:166, 30. punkts), un 2009. gada 29. oktobris, *AB SKF* (C-29/08, EU:C:2009:665, 59. punkts), kā arī mani secinājumi lietā *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments* (C-132/16, EU:C:2017:283, 37. punkts).

39. Atbilstoši Tiesas judikatūrai minētā Savienības tiesību norma attiecas uz darījumiem, kas var radīt, grozīt vai izbeigt pušu tiesības un pienākumus saistībā ar vērtspapīriem, bet kas ir plašāki par vērtspapīru vienkāršu (vienreizēju) iegādi un pārdošanu, kura nav nekāda saimnieciskā darbība [26]. Kā minēts iepriekš, tas tā ir attiecībā uz pamatlietā paredzēto *Arovit Petfood* kapitāldaļu pārdošanu [27].

40. Līdz ar to paredzētais darījums saskaņā ar PVN direktīvas 135. panta 1. punkta f) apakšpunktu būtu bijis atbrīvots no PVN.

41. Tāpēc ir jāpārbauda, vai attiecīgie konsultāciju pakalpojumi ir tieši un tūlītēji saistīti ar paredzēto no nodokļa atbrīvoto darījumu.

42. Ne vienmēr konkrētu sniegto pakalpojumu var nošķirt no pārējiem darījumiem, kuri veido visu nodokļa maksātāja saimniecisko darbību. Tomēr, ja tas izdodas, vispirms ir jāpārbauda tiešā un tūlītējā saikne ar šo konkrēto darījumu [28]. Tikai pēc tam ir jāizvērtē, vai attiecīgie izdevumi kā daļa no visu pakalpojumu izmaksām ir tieši un tūlītēji saistīti ar visu saimniecisko darbību (tā dēvētās pieskaitāmās izmaksas).

43. Saistībā ar kapitāldaļu pārdošanu, lai noteiktu saņemta pakalpojuma tiešu un tūlītēju saikni ar šo darījumu, Tiesa ņem vērā, vai radušies izdevumi tiek iekļauti akciju vai kapitāldaļu cenā [29].

44. Ņemot to vērā, šķiet, iesniedzējtiesa uzskata, ka nevar izveidot tiešu un tūlītēju saikni ar kapitāldaļu paredzēto pārdošanu, jo konsultāciju izmaksas nevarētu ietekmēt kapitāldaļu cenu. Tādēļ, uzdodot otro un trešo jautājumu, tā tieši jautā, kādos apstākļos izdevumus par konsultāciju pakalpojumiem var uzskatīt par pieskaitāmajām izmaksām.

45. Tomēr ir jānorāda, ka Tiesas lietotais formulējums, saskaņā ar kuru izdevumiem ir jābūt iekļautiem akciju vai kapitāldaļu cenā, nenozīmē, ka cenām faktiski ir jāpalielinās, piemēram, pārdošanas cenai pieskaitot konkrētu summu.

46. Tas kļūst īpaši skaidrs, aplūkojot, piemēram, biržā kotētas akciju sabiedrības – proti, tur akciju cenu parasti nosaka, pamatojoties uz pašreizējo akciju kursu, nevis uz sarunām starp pārdevēju un pircēju. Tāpēc Tiesas lietotais formulējums ir jāsaprot tādējādi, ka izdevumiem netieši ir jāsamazina peļņa no konkrētā darījuma ar kapitāldaļām vai akcijām, nevis uzņēmuma kopējā peļņa. Tātad saņemtajiem pakalpojumiem ir jābūt saistītiem ar kapitāldaļu pārdošanu tik cieši, lai no ekonomiskā viedokļa tie uzreiz būtu daļa no plānotā darījuma izmaksām.

47. Turklāt – atšķirībā no *C&D Foods* uzskata – pieņēmums par saikni ar kapitāldaļu pārdošanu, kas ir atbrīvota no nodokļa, nav neiespējams tikai tāpēc vien, ka rezultātā pārdošana nenotika. Atbilstoši sagatavošanās darbībai kā saimnieciskas darbības atzīšanai šādos gadījumos, proti, arī saistībā ar priekšnodokļa atskaitīšanu, tiek ņemta vērā saikne ar pakalpojumiem, kurus ir paredzēts sniegt [30].

48. Šķiet, ka šāda saikne – kā savos rakstveida apsvērumos uzsver arī Komisija – noteikti pastāv starp *Holst Advokater* konsultāciju pakalpojumiem un *Arovit Petfood* kapitāldaļu paredzēto pārdošanu. Tas tādēļ, ka šo konsultāciju priekšmets tieši bija līguma par kapitāldaļu pārdošanu projekts. Līdz ar to šķiet, ka izdevumi par šīm konsultācijām ļoti tiešā veidā ir saistīti ar paredzēto darījumu, kas ir atbrīvots no nodokļa.

26 Spriedumi, 2001. gada 13. decembris, *CSC Financial Services* (C-235/00, EU:C:2001:696, 33. punkts), un 2009. gada 29. oktobris, *AB SKF* (C-29/08, EU:C:2009:665, 48. punkts).

27 Skat. šo secinājumu 26. punktu.

28 Par to skat. jau manus secinājumus lietā *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments* (C-132/16, EU:C:2017:283, 36. un 37. punkts).

29 Spriedumi, 2009. gada 29. oktobris, *AB SKF* (C-29/08, EU:C:2009:665, 62. punkts), un 2013. gada 30. maijs, X (C-651/11, EU:C:2013:346, 56. punkts).

30 Skat. spriedumus, 2012. gada 29. novembris, *Gran Via Moineşti* (C-257/11, EU:C:2012:759, 27. punkts), un 2015. gada 22. oktobris, *Sveda* (C-126/14, EU:C:2015:712, 20. punkts).

49. Šā kritērija izmantošanu neliedz arī spriedums *Iberdrola*, kurā, izvērtējot saiknes tiešo raksturu, ir izmantots ļoti plašs kritērijs. Tomēr minētajā situācijā Tiesa nelēma par darījuma atzīšanu par konkrētu sniegto pakalpojumu – tās nolēmums attiecās tikai uz saikni ar visu nodokļa maksātāja saimniecisko darbību [31].

50. Ņemot vērā šos apsvērumus, iesniedzējtiesai ir jākonstatē [32], vai attiecīgajiem konsultāciju pakalpojumiem bija tieša un tūlītēja saikne ar *Arovit Petfood* kapitāldaļu pārdošanu, kas saskaņā ar PVN direktīvas 135. panta 1. punkta f) apakšpunktu ir atbrīvota no nodokļa. Šādā gadījumā *C&D Foods* nebūtu tiesību atskaitīt priekšnodokli.

3. Saikne ar visu saimniecisko darbību

51. Tikai tad – un to savos rakstveida apsvērumos uzsver arī Komisija –, ja iesniedzējtiesa nevar konstatēt tiešu un tūlītēju saikni ar paredzētās akciju pārdošanas darījumiem, kuri ir atbrīvoti no nodokļa, būtu jāpārbauda saikne ar visu saimniecisko darbību [33].

52. Šādā gadījumā būtībā ir jāpiemēro tie paši principi. Proti, ciktāl arī attiecībā uz iespēju atskaitīt pieskaitāmās izmaksas Tiesa pieprasa, lai saņemto pakalpojumu izmaksas būtu daļa no to preču vai pakalpojumu cenas, ko piegādā vai attiecīgi sniedz nodokļa maksātājs [34], tas nenozīmē, ka tiek prasīts palielināt cenas ar aritmētiski aprēķinātu uzcenojumu. Drīzāk šādi tiek raksturota nepieciešamā ekonomiskā saikne starp saņemtajiem un sniegtajiem pakalpojumiem [35].

53. Tomēr šāda saikne nozīmē nevis faktisku cenu pieaugumu, bet tikai to, ka konkrēti izdevumi veido daļu no visu nodokļa maksātāja piegādāto preču vai sniegto pakalpojumu cenas. To savos rakstveida apsvērumos ir uzsvērusi arī Komisija. Tātad nozīme ir vienīgi tam, ka saņemtie pakalpojumi ir ekonomiski un objektīvi saistīti ar darbību, par kuru uzliek nodokli [36], proti, tādējādi, ka no tiem ir atkarīgs peļņas apmērs.

54. Cits risinājums nozīmētu, ka nodokļa maksātājam, kurš izmaksu pieauguma gadījumā nevar vai nevēlas palielināt cenu, tiesības atskaitīt priekšnodokli ir jāatsaka. Tas acīmredzami būtu pretrunā neitralitātes principam.

55. Līdz ar to nekas nemainās arī attiecībā uz otrajā prejudiciālajā jautājumā minēto īpašo situāciju par fiksētu uzcenojumu. Šādā gadījumā gan ir izslēgts – un tāds, šķiet, ir arī iesniedzējtiesas uzdotā jautājuma mērķis –, ka izdevumi par konsultāciju pakalpojumiem faktiski tiek iekļauti cenās, ko *C&D Foods* aprēķina par pārvaldību. Tas tādēļ, ka tiek maksāta cena, kuru veido algu izmaksas, pieskaitot 10 % "piemaksu". Tomēr tas vēl nenozīmē, ka saikne ar šāda veida darījumiem noteikti nav iespējama. Tas tādēļ, ka neatkarīgi no faktiskā cenu pieauguma konkrēti izdevumi veido daļu no nodokļa maksātāja piegādāto preču vai sniegto pakalpojumu izmaksām.

31 Skat. spriedumu, 2017. gada 14. septembris, *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments* (C-132/16, EU:C:2017:683, 29. punkts).

32 Spriedums, 2009. gada 29. oktobris, *AB SKF* (C-29/08, EU:C:2009:665, 63. un 73. punkts).

33 Par to skat. jau manus secinājumus lietā *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments* (C-132/16, EU:C:2017:283, 36. un 37. punkts).

34 Spriedums, 2009. gada 29. oktobris, *AB SKF* (C-29/08, EU:C:2009:665, 60. punkts).

35 Par to skat. detalizēti jau manus secinājumus lietā *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments* (C-132/16, EU:C:2017:283, 25.–31. punkts).

36 Spriedums, 2015. gada 22. oktobris, *Sveda* (C-126/14, EU:C:2015:712, 29. punkts).

56. Pret pilnīgu priekšnodokļa kā pieskaitāmo izmaksu atskaitīšanu tomēr varētu liecināt tas, ka konsultācijas varbūt ir saistītas arī ar tiešā meitasuzņēmuma (*Arovit Holding*), attiecībā pret kuru *C&D Foods* darbojas vienkārši kā holdingsabiedrība, kapitāldaļu pārdošanu [37]. Tāpēc varētu būt jānodala atskaitītais priekšnodoklis par sabiedrības saimniecisko un ar saimniecību nesaistītu darbību. Tomēr šajā virzienā nedodas prejudiciālie jautājumi, kā arī lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu nav ietvertas pietiekamas norādes, kas ļautu sniegt noderīgu atbildi.

57. Tomēr vēlreiz ir jāatgādina, ka saiknei ar visu saimniecisko darbību šā vai tā nav nozīmes, ja jau ir iespējams viennozīmīgi noteikt, ka runa ir par konkrētu, no nodokļa atbrīvotu sniegto pakalpojumu. Šādā gadījumā vairs nav pamata ņemt vērā izdevumus kā pieskaitāmās izmaksas.

V. Secinājumi

58. No iepriekš minētajiem apsvērumiem izriet, ka uz *Vestre Landsret* (Rietumu reģiona apelācijas tiesa, Dānija) uzdotajiem prejudiciālajiem jautājumiem ir jāatbild šādi:

1) Direktīvas 2006/112/EK 9. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka saimnieciskā darbība šīs tiesību normas izpratnē ietver ne tikai sagatavošanos tās uzsākšanai, bet arī darbības, kuru rezultātā tā tiek izbeigta. Tādēļ zemāka līmeņa meitasuzņēmuma kapitāldaļu pārdošana, kuras rezultātā tiek izbeigta iepriekš veikta ar nodokli apliekama darbība, proti, iejaukšanās šā uzņēmuma pārvaldībā ar nodokli apliekamu darījumu veikšanai, ir saimnieciska darbība Direktīvas 2006/112/EK 9. panta 1. punkta izpratnē.

2) Direktīvas 2006/112 168. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka holdingsabiedrība nevar atskaitīt priekšnodokli par konsultāciju pakalpojumiem, kuri aplikti ar PVN un kuri saņemti pirms zemāka līmeņa meitasuzņēmuma kapitāldaļu paredzētas pārdošanas, ja pastāv tieša un tūlītēja saikne starp šiem konsultāciju pakalpojumiem un paredzētajiem kapitāldaļu pārdošanas darījumiem, kuri ir atbrīvoti no nodokļa saskaņā ar Direktīvas 2006/112 135. panta 1. punkta f) apakšpunktu. To konstatēt ir valsts tiesas ziņā.

37 Tomēr atbilstoši Tiesas judikatūrai caur un cauri finanšu pārvaldītājsabiedrības nav uzskatāmas par nodokļa maksātājiem PVN direktīvas 9. panta 1. punkta izpratnē; skat. spriedumus, 1991. gada 20. jūnijs, *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. jūlijs, *Larentia + Minerva* un *Marenave Schiffahr*t (C-108/14 un C-109/14, EU:C:2015:496, 20. punkts), kā arī šo secinājumu 24. punktu.