

Pagaidu versija

ENERĢLADVOKĀTES

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 nolikumu)

Prejudiciālo nolikuma tiesvedība – Kopējā pievienotās vērtības nodokļa sistēma – Holdingsabiedrība – Priekšnodokļa atskaitēšana – Izdevumi par pakalpojumiem, kuri saņemti saistībā ar meitasuzņēmuma kapitāla uzturēšanu paredzētu pārdošanu

I. Ievads

1. Vairākus lietas (2) Tiesa jau ir izskatījusi holdingsabiedrības tiesības atskaitīt priekšnodokli saistībā ar uzņēmumu kapitāla iegādi. Šī lieta attiecas uz pilnīgi pretēju, tomēr līdz šim vēl ne tik bieži aplūkoto situāciju, kad holdingsabiedrība pārdo uzņēmumu kapitālas (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 atskaitēšanai 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. punkts ir noteikts:

“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 kalnrniecību, lauksaimniecisku darbību un brīvo profesiju darbību, uzskata par “saimniecisku darbību”.

Materiāla vai nemateriāla? pašuma izmantošana ar nolīku gūt no tī ilglaicīgus ienākumus jo?paši ir uzskatāma par saimniecisku darbību. [..]"

5. PVN direktīvas 135. pantā tostarp ir paredzēts:

"1. Dalībvalstīs atbrīvo no nodokļa šāds darījums: [..]"

f) darījums – tostarp starpniecību, izņemot pārvadi un uzraudzību, – kas attiecas uz akcijām un daļēm sabiedrības vai apvienības, bezseguma parādēm un citiem vērtspapīriem, tomēr izņemot dokumentus, kas rada pašumtiesības 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 iekasājams. Šīs direktīvas 168. pantā ir noteikts:

"Ciktīl 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 attiecas gāj dalībvalstī maksājams vai samaksāts par prešu piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko tam veicis vai veiks cits nodokļa maksātājs; [..]"

7. Valsts tiesību ieviešanā ir jānorādā uz lietotajām laiku 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* kapitāls, savukārt šim uzņēmumam piederēja visas *Arovit Petfood* kapitāls. Koncernā ietilpst vēl 13 uzņēmumi, kuri atrodas dažādās Eiropas valstīs un kuru kapitāls pieder *Arovit Petfood*.

9. No 2007. gada *C&D Foods*, pamatojoties uz pārvadības nolikumu, savam zemākā līmeņa meitasuzņēmumam *Arovit Petfood* sniedza dažādus ar PVN apliekamus pārvadības un IT pakalpojumus, tostarp saistībā ar grāmatvedību, uzraudzību un budžeta plānošanu. Katlīdzību tas no *Arovit Petfood* saņēma summu, kas vienāda ar algu izmaksām, pieskaitot 10 % "piemaksu" un Dānijas PVN 25 % apmēru. Attiecībā uz citiem koncerna uzņēmumiem *C&D Foods* vienīgais uzdevums bija šo uzņēmumu kapitāls turēt.

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 nolīkam tās noslīdza 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* kapitāls, kas tam piederēja uzņēmumos *Arovit Holding* un *Arovit Petfood*, pārdošanu vēl nezīnāmā pircējam. Par šo konsultāciju pakalpojumu *Holst Advokater* izrakstīja *C&D Foods* atbilstošu rēķinu, pieskaitot PVN. Tomēr 2009. gada rudenī mēģinājumi pārdoāt kapitāls tika pārtraukti, jo nebija iespējams atrast nevienu pircēju.

12. *C&D Foods* atskaitīja priekšnodokli 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 attiecīgās 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 vajadzīgas saiknes ar C&D Foods sniegtajiem ar PVN apliekamiem pakalpojumiem.

13. Par šiem lūgumiem 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 lūgumu, kas Tiesā iesniegts 2017. gada 18. augustā, Vestre Landsret (Rietumu reģiona apelācijas tiesa) apturēja tiesvedību un saskaņā ar LESD 267. pantu uzdeva Tiesai šādas prejudiciālas jautājumus:

“1) Vai Direktīvas 2006/112/EK 168. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tādās apstākļos kā pamatlietā aplūkotie holdingsabiedrības 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, kapitāla u pārdzīšanas, bet ne īstenošanas pārdzīšanas?”

2) Vai atbildi uz iepriekšējo jautājumu ietekmē apstākļi, 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 aplūkots konsultāciju izmaksas ir uzskatāmas par vispārīgām izmaksām, un, ja var, tad ar kādiem nosacījumiem?”

14. Rakstveida procesā Tiesā apsvērumus iesniedza Dānija un Komisija.

IV. Juridiskais vērtējums

15. Uzdotot savus trīs prejudiciālos jautājumus, iesniedzējtiesa vēlas noskaidrot, vai holdingsabiedrības, kura veic saimniecisko darbību, ir tiesības atskaitīt priekšnodokli par izdevumiem, kas radušies saistībā ar kapitāla u pārdzīšanu. Holdingsabiedrības saimniecisko darbību tieši veido pārvaldības pakalpojumu sniegšana zemākā līmeņa meitasuzņēmumam (5), kura kapitāla īpašnieks ir pārdot kopā ar meitasuzņēmuma kapitāla īpašnieku.

A. Par prejudiciālo jautājumu pieņemšanu

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 priekšnodokli 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.

17. Iesniedz?jtiesa gan nor?da, ka t?s l?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu neattiecas uz jaut?jumu, kurš uz??mums bija pareizais ar PVN aplikto konsult?ciju izdevumu maks?t?js. Tom?r ir j?atg?dina, ka Tiesa nav kompetenta atbild?t uz hipot?tiskiem prejudici?lajiem jaut?jumiem (7). T?p?c turpm?k sniegtie apsv?rumi attiecas tikai uz priekšnodokl? atskait?to PVN, kurš tika samaks?ts *Holst Advokater*, jo tikai šaj? gad?jum? no l?guma sniegt prejudici?lu nol?mumu nep?rprotami izriet, ka *C&D Foods* bija konsult?ciju pakalpojumu sa??m?js.

B. Par atbild?m uz prejudici?lajiem jaut?jumiem

18. Pirmais prejudici?lais jaut?jums visp?r?gi attiecas uz *C&D Foods* ties?b?m atskait?t priekšnodokli par *Holst Advokater* konsult?ciju pakalpojumiem, kas tika aplikti ar PVN un kuri tika sa?emti saist?b? ar *Arovit Petfood* kapit?lda?u paredz?to p?rdošanu.

19. Otrais un trešais jaut?jums it ?paši attiecas uz apstr?d?to izdevumu “tiešu un t?l?t?ju saikni” ar konkr?tiem sniegtajiem pakalpojumiem vai ar pakalpojumiem, kurus paredz?ts sniegt, proti, ar dar?jumiem, kuri izriet no p?rvald?bas nol?guma ar *Arovit Petfood* vai paredz?t?s kapit?lda?u p?rdošanas.

20. T? k? saikne ar saimniecisko darb?bu ir priekšnosac?jums ties?b?m atskait?t priekšnodokli, par ko ir runa pirmaj? jaut?jum?, uz visiem trim jaut?jumiem ir j?atbild kop?.

21. Iesniedz?jtiesas šaubas par *C&D Foods* ties?b?m atskait?t priekšnodokli b?t?b? balst?s uz diviem aspektiem.

22. Vispirms rodas jaut?jums, vai kapit?lda?u paredz?to p?rdošanu visp?r var uzskat?t par saimniecisku darb?bu un t?d?? t? ietilpst PVN piem?rošanas jom? (1. sada?a). T?l?k rodas jaut?jums, vai un – ja atbilde ir apstiprinoša – k?dos apst?k?os var atz?t, ka past?v tieša un t?l?t?ja saikne starp sa?emtajiem pakalpojumiem un ar nodokli apliekamu darb?bu. Tas t?d??, ka tad, ja sa?emtie pakalpojumi ir tieši un t?l?t?ji saist?ti ar dar?jumu, kas ir atbr?vots no nodok?a, nav ar? ties?bu atskait?t priekšnodokli (2. sada?a).

23. Visbeidzot, pak?rtoti es v?l analiz?šu, k?dos apst?k?os b?tu j?atz?st saikne ar visu *C&D Foods* saimniecisko darb?bu (3. sada?a).

1. “Arovit Petfood” kapit?lda?u p?rdošana k? saimnieciska darb?ba

24. Atbilstoši Tiesas past?v?gajai judikat?rai vienk?rši uz??muma kapit?lda?u ieg?de un tur?šana gan nav saimnieciska darb?ba PVN direkt?vas 9. panta 1. punkta izpratn? (8). Tom?r cit?di ir tad, ja uz??muma kapit?lda?as tiek ieg?d?tas vai tur?tas, lai var?tu tieši vai netieši iejaukties uz??muma p?rvald?b? (9). Rakstur?ga iejaukšan?s uz??muma p?rvald?b? atbilstoši judikat?rai ir administrat?vu, finanšu vai komerci?lu pakalpojumu (t? d?v?tie p?rvald?bas pakalpojumi) sniegšana (10).

25. Ar? t?d? situ?cij? k? pamatliet?, kur v?l ir iesaist?ta t? d?v?t? holdinga starpnieksabiedr?ba, p?rvald?bas pakalpojumu sniegšana ir uzskat?ma par saimniecisku darb?bu PVN direkt?vas izpratn?. Tas t?d??, ka noteicošais faktors atz?šanai par saimniecisku darb?bu ir tas, ka *C&D Foods* veic ar nodokli apliekamus dar?jumus. To skaidri apstiprina Tiesas nesenais spriedums liet? *Marle Participations* (11).

26. Atbilstoši Tiesas judikat?rai izkl?st?tie principi ir attiecin?mi ar? uz kapit?lda?u p?rdošanu, kuras rezult?t? tiek izbeigta iejaukšan?s, ko veido ar nodokli apliekama darb?ba, meitasuz??muma p?rvald?b? (12).

27. Ar? uz??muma kapit?lda?u p?rdošana pati par sevi nav saimnieciska darb?ba. Tom?r atbilstoši judikat?rai attieksmei pret saimnieciskas darb?bas izbeigšanu un uzs?kšanu, ?emot v?r? nodok?u neitralit?tes principu, ir j?b?t vien?dai (13). T?pat k? kapit?lda?u ieg?de noteiktos apst?k?os var b?t sagatavošan?s saimnieciskai darb?bai, kas ietilpst PVN piem?rošanas jom?, tam ir j?attiecas ar? uz kapit?lda?u p?rdošanu, ar kuru saimnieciska darb?ba tiek izbeigta. Pret?j? gad?jum? b?tu patva??gi noš?irt šos abus scen?rijus (14). Savos rakstveida apsv?rumos š?du viedokli ir uzsv?rusi ar? Komisija.

28. It ?paši attiec?b? uz uz??muma kapit?lda?u p?rdošanu Tiesa liet? *SKF* ir apstiprin?jusi t?das holdingsabiedr?bas saimniecisku darb?bu, kura, p?rdodot visas tai piederoš?s meitasuz??muma akcijas, bija izbeigusi savu l?dzdal?bu meitasuz??mum? (15). T?d?j?di beidz?s ar? saimniecisk? darb?ba, ko pirms tam veidoja p?rvald?bas pakalpojumu sniegšana šim meitasuz??mumam (16).

29. L?dz?ga situ?cija ir pamat? ar? pamatlietai – proti, p?rdodot *Arovit Holding* kapit?lda?as kop? ar *Arovit Petfood* kapit?lda??m, *C&D Foods* v?l?j?s izbeigt savu saimniecisko darb?bu, kas izpaud?s k? ar nodokli apliekamu p?rvald?bas pakalpojumu sniegšana *Arovit Petfood*.

30. Šo secin?jumu nevar apšaub?t ar? tas, ka kapit?lda?u p?rdošanas ie??mumus bija paredz?ts izmantot par?du atmaks?šanai jaunajai koncerna ?pašniecei *Kaupthing Bank*, bet liet? *SKF* bija j?notiek koncerna p?rstruktur?šanai. T?d?j?di atš?ir?b? no lietas *SKF* pamatliet? vairs nebija pl?noti turpm?ki ar nodokli apliekami dar?jumi. Tom?r tam nav noz?mes turpm?k min?to triju iemeslu d??.

31. Pirmk?rt, Tiesa ir preciz?jusi, ka ties?bas atskait?t priekšnodokli past?v pat tad, ja nodok?a maks?t?js p?c attiec?go pakalpojumu sa?emšanas vairs neveic nek?dus dar?jumus, jo tas gal?gi izbeidz savu saimniecisko darb?bu (17). L?dz ar to nemaz nevar b?t cit?di, ja nodok?a maks?t?js atl?dz?bu par saviem dar?jumiem, kuru rezult?t? tiek izbeigta t? saimniecisk? darb?ba, izmanto par?du atmaks?šanai.

32. Otrk?rt, saimniecisk?s darb?bas j?dziens – t?pat k? citi j?dzieni, kuri saska?? ar PVN direkt?vu defin? ar nodokli apliekamos dar?jumus, – ir j?nosaka objekt?vi (18), un l?dz ar to nav noz?mes nodok?a maks?t?ja gal?gajam m?r?im, kas saist?ts ar izlietošanu (19). T?d?? nevar b?t izš?iroši tas, k?da ir nodok?a maks?t?ja ekonomisk? motiv?cija, veicot darb?bu.

33. Trešk?rt, no sprieduma liet? *BLP Group* ar? neizriet, ka parasti nedr?kst atskait?t priekšnodokli par dar?jumiem, ko izmanto par?du atmaks?šanai.

34. Min?taj? liet? holdingsabiedr?ba p?rdeva t?da meitasuz??muma kapit?lda?as, kuram t? nesniedza ar nodokli apliekamus dar?jumus. *BLP Group* apgalvoja, ka saikni ar t?s cit?m ar nodokli apliekam?m darb?b?m veido tas, ka kapit?lda?u p?rdošanas ie??mumus t? izmantotu par?du atmaks?šanai un t?d?j?di netieši nostiprin?tu savu p?r?jo saimniecisko darb?bu. Tom?r šo argumentu Tiesa nepiem?roja. T?d?? rezult?t? t? neatzina priekšnodok?a atskait?šanu nevis, piem?ram, t?p?c, ka ie??mumi tika izlietoti par?du atmaks?šanai, bet gan t?p?c, ka nebija tiešas un t?l?t?jas saiknes ar darb?bu, par kuru uzliek nodokli (20).

35. No iepriekš min?t? izriet, ka kapit?lda?u paredz?ta p?rdošana t?dos apst?k?os k? pamatliet? – proti, lai izbeigtu ar nodokli apliekamu darb?bu – ir uzskat?ma par darb?bu, kuru apliek ar nodokli, un t?d?j?di t? ietilpst PVN piem?rošanas jom?.

2. **Tieša un t?l?t?ja saikne ar darb?bu, 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 tīlītji 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 tirgots preču vai sniegto pakalpojumu cenām (23).

37. Turpretim tiesību atskaitīt priekšnodokli parasti (24) nav tad, ja pastāv tieša un tīlītja 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 akciju un daļām sabiedrības vai apvienības, bezseguma parādēm un citiem vērtpapīriem”. Šī tiesību norma valsts tiesību sistēmā ir transponēta ar Dānijas Likuma par PVN 13. panta 1. punkta 11) apakšpunktu.

39. Atbilstoši Tiesas judikatūrai minētā Savienības tiesību norma attiecas uz darījumiem, kas var radīt, grozīt vai izbeigt pušu tiesības un pienākumus saistībā ar vērtpapīriem, bet kas ir plašāki par vērtpapīru vienkāršu (vienreizēju) iegādi un pārdošanu, kura nav nekāda saimnieciskā darbība (26). Kā minēts iepriekš, tas tā ir attiecībā uz pamatlietā paredzēto *Arovit Petfood* kapitāla 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 attiecīgā konsultāciju pakalpojumi ir tieši un tīlītji saistīti ar paredzēto no nodokļa atbrīvoto darījumu.

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

43. Saistībā ar kapitāla pārdošanu, lai noteiktu saņemta pakalpojuma tiešu un tīlītju saikni ar šo darījumu, Tiesa ņem vērā, vai radušies izdevumi tiek iekauti akciju vai kapitāla cenu (29).

44. Ēmot to vērā, šīet, iesniedzējtiesa uzskata, ka nevar izveidot tiešu un tīlītju saikni ar kapitāla paredzēto pārdošanu, jo konsultāciju izmaksas nevarētu ietekmēt kapitāla cenu. Tādēļ, ņemot vērā otro un trešo jautājumu, tā tieši jautā, kādos apstākļos izdevumus par konsultāciju pakalpojumiem var uzskatīt par pieskaitāmām izmaksām.

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

46. Tas kāst paši 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 kapitāla vai akciju, nevis uzņēmuma kopējā peļņa. Tādā saņemtajiem pakalpojumiem ir jābūt saistītiem ar kapitāla 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 kapitāla

pārdošanu, kas ir atbilstoši nodokļa, nav neiespējams tikai tāpēc vien, ka rezultāts pārdošana nenotika. Atbilstoši sagatavošanās darbības k? saimnieciskās darbības atzīšanai šādos gadījumos, proti, ar šāstību ar priekšnodokļa atskaitīšanu, tiek ņemta vērā saikne ar pakalpojumiem, kurus ir paredzēts sniegt (30).

48. Šī iet, ka šāda saikne – k? savos rakstveida atbildēs uzsvērs ar Komisija – noteikti pastāv starp *Holst Advokater* konsultāciju pakalpojumiem un *Arovit Petfood* kapitāla pārdošanu. Tas tādēļ, ka šo konsultāciju priekšmets tieši bija līguma par kapitāla pārdošanu projekts. Līdz ar to šī iet, ka izdevumi par šīm konsultācijām ņoti tieši veidā ir saistīti ar paredzēto darījumu, kas ir atbilstoši nodokļa.

49. Šī kritērija izmantošanu neliedz ar spriedums *Iberdrola*, kurā, izvērtējot saiknes tiešo raksturu, ir izmantots ņoti plašs kritērijs. Tomēr minētajā situācijā Tiesa nelēma par darījuma atzīšanu par konkrēto sniegto pakalpojumu – tās nolūmums attiecās tikai uz saikni ar visu nodokļa maksājuma saimniecisko darbību (31).

50. ņemot vērā šos atbildes, iesniedzējtiesai ir jākonstatē (32), vai attiecīgajiem konsultāciju pakalpojumiem bija tieša un tīlā saikne ar *Arovit Petfood* kapitāla pārdošanu, kas saskaņā ar PVN direktīvas 135. panta 1. punkta f) apakšpunktu ir atbilstoši nodokļa. Šāds gadījums *C&D Foods* nebūtu tiesību atskaitīt priekšnodokli.

3. Saikne ar visu saimniecisko darbību

51. Tikai tad – un to savos rakstveida atbildēs uzsvērs ar Komisija –, ja iesniedzējtiesa nevar konstatēt tiešu un tīlā saikni ar paredzētās akciju pārdošanas darījumiem, kuri ir atbilstoši nodokļa, būtu jāpārbauda saikne ar visu saimniecisko darbību (33).

52. Šāds gadījums būtu jānoskaidro tie paši principi. Proti, ciklā ar attiecību uz iespēju atskaitīt pieskaitāmās izmaksas Tiesa pieprasa, lai šāemo pakalpojumu izmaksas būtu daļa no to preču vai pakalpojumu cenām, ko piegādā vai attiecīgi sniedz nodokļa maksātājs (34), tas nenozīmē, ka tiek prasīts palielināt cenām ar aritmētiski aprēķinātu uzcenojumu. Drīzāk šādi tiek raksturota nepieciešamā ekonomiskā saikne starp šāemajiem 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 cenām. To savos rakstveida atbildēs uzsvērs ar Komisija. Tādā nozīmē ir vienīgi tam, ka šāemtie 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 nozīmē, 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 ar attiecību uz otrajā prejudiciālajā jautājumā minēto šāo situāciju par fiksētu uzcenojumu. Šāds gadījums gan ir izslēgts – un tādēļ, šī iet, ir ar iesniedzējtiesas uzdotā jautājuma mērķis –, ka izdevumi par konsultāciju pakalpojumiem faktiski tiek iekauti cenās, ko *C&D Foods* aprēķina par pērvērtību. 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.

56. Pret piln?gu priekšnodok?a k? pieskait?mo izmaksu atskait?šanu tom?r var?tu liecin?t tas, ka konsult?cijas varb?t ir saist?tas ar? ar tieš? meitasuz??muma (*Arovit Holding*), attiec?b? pret kuru *C&D Foods* darbojas vienk?rši k? holdingsabiedr?ba, kapit?lda?u p?rdošanu (37). T?p?c var?tu b?t j?nodala atskait?tais priekšnodoklis par sabiedr?bas saimniecisko un ar saimniec?bu nesaist?tu darb?bu. Tom?r šaj? virzien? nedodas prejudici?lie jaut?jumi, k? ar? l?gum? sniegt prejudici?lu nol?mumu nav ietvertas pietiekamas nor?des, kas ?autu sniegt noder?gu atbildi.

57. Tom?r v?lreiz ir j?atg?dina, ka saiknei ar visu saimniecisko darb?bu š? vai t? nav noz?mes, ja jau ir iesp?jams viennoz?m?gi noteikt, ka runa ir par konkr?tu, no nodok?a atbr?votu sniegto pakalpojumu. Š?d? gad?jum? vairs nav pamata ?emt v?r? izdevumus k? pieskait?m?s izmaksas.

V. Secin?jumi

58. No iepriekš min?tajiem apsv?rumiem izriet, ka uz *Vestre Landsret* (Rietumu re?iona apel?cijas tiesa, D?nija) uzdotajiem prejudici?lajiem jaut?jumiem ir j?atbild š?di:

1) Direkt?vas 2006/112/EK 9. panta 1. punkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka saimniecisk? darb?ba š?s ties?bu normas izpratn? ietver ne tikai sagatavošanas t?s uzs?kšanai, bet ar? darb?bas, kuru rezult?t? t? tiek izbeigta. T?d?? zem?ka l?me?a meitasuz??muma kapit?lda?u p?rdošana, kuras rezult?t? tiek izbeigta iepriekš veikta ar nodokli apliekama darb?ba, proti, iejaukšan?s š? uz??muma p?rvald?b? ar nodokli apliekamu dar?jumu veikšanai, ir saimnieciska darb?ba Direkt?vas 2006/112/EK 9. panta 1. punkta izpratn?.

2) Direkt?vas 2006/112 168. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka holdingsabiedr?ba nevar atskait?t priekšnodokli par konsult?ciju pakalpojumiem, kuri aplikti ar PVN un kuri sa?emti pirms zem?ka l?me?a meitasuz??muma kapit?lda?u paredz?tas p?rdošanas, ja past?v tieša un t?l?t?ja saikne starp šiem konsult?ciju pakalpojumiem un paredz?tajiem kapit?lda?u p?rdošanas dar?jumiem, kuri ir atbr?voti no nodok?a saska?? ar Direkt?vas 2006/112 135. panta 1. punkta f) apakšpunktu. To konstat?t ir valsts tiesas zi??.

1 Ori?in?lvaloda – v?cu.

2 Skat., piem?ram, spriedumus, 1991. gada 20. j?nijs, *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. j?lijs, *Larentia + Minerva* un *Marenave Schiffahrt* (C?108/14 un C?109/14, EU:C:2015:496), k? ar? manus nesenos secin?jumus liet? *Ryanair* (C?249/17, EU:C:2018:301).

3 Attiec?b? uz šo lietu galvenok?rt ir j?uzsver 2009. gada 29. oktobra spriedums *AB SKF* (C?29/08, EU:C:2009:665).

4 Padomes Direkt?va (2006. gada 28. novembris) par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu (OV 2006, L 347, 1. lpp.).

5 Atbilstoši past?v?gajai judikat?rai t? ir saimnieciska darb?ba; 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. j?lijs, *Larentia + Minerva* un *Marenave Schiffahrt* (C?108/14 un C?109/14, EU:C:2015:496, 21. punkts).

6 Šaj? noz?m? spriedums, 2001. gada 22. febru?ris, *AbbeyNational* (C?408/98, EU:C:2001:110, 32. punkts).

- 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 Schiffahrt* (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: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).
- 11 Spriedums, 2018. gada 5. jūlijs, *Marle Participations* (C?320/17, EU:C:2018:537, 35. punkts) – tomēr šajā ziņā rodas jautājums, vai zemesgabala iznomšana tiešām ir uzskatāma par “iejaukšanos [uzņēmuma] pērvaldībā”.
- 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 nozīmā 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).
- 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 tīrtāja saikne, vālb?is j?izv?rt? turpm?k, skat. t?l?k šo secin?jumu 36. un n?kamos punktus.
- 21 Spriedumi, 1995. gada 6. aprīlis, *BLP Group* (C-4/94, EU:C:1995:107, 18. un 19. punkts); 2000. gada 8. j?nijs, *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, *IberdrolaInmobiliaria 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, *IberdrolaInmobiliaria Real Estate Investments* (C-132/16, EU:C: 2017:683, 29. punkts).
- 24 Dažas atk?pes ir noteiktas PVN direkt?vas 169. pant?.
- 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. febru?ris, *Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie* (C-515/07, EU:C:2009:88, 28. punkts); 2008. gada 13. marts, *Securita* (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), k? ar? mani secin?jumi liet? *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments* (C-132/16, EU:C: 2017:283, 37. punkts).
- 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 secin?jumu 26. punktu.
- 28 Par to skat. jau manus secin?jumus liet? *IberdrolaInmobiliaria 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 ViaMoine?ti* (C-257/11, EU:C:2012:759, 27. punkts), un 2015. gada 22. oktobris, *Sveda* (C-126/14, EU:C:2015:712, 20. punkts).
- 31 Skat. spriedumu, 2017. gada 14. septembris, *IberdrolaInmobiliaria 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 secin?jumus liet? *IberdrolaInmobiliaria 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. detaliz?ti jau manus secin?jumus liet? *IberdrolaInmobiliaria Real Estate Investments*

(C-132/176, EU:C:2017:283, 25.–31. punkts).

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

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 Schiffahrt* (C-108/14 un C-109/14, EU:C:2015:496, 20. punkts), kā arī šo secinājumu 24. punktu.