



Judikatūras krājums

ĢENERĀLADVOKĀTES JULIANAS KOKOTES [JULIANE KOKOTT]
SECINĀJUMI,
sniegti 2018. gada 3. maijā¹

Lieta C-249/17

Ryanair Ltd
pret
The Revenue Commissioners

(*Supreme Court* (Īrija) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

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

I. Ievads

1. Šīs lietas centrālais temats vēlreiz ir “nodokļa maksātāja” jēdziena interpretācija un “saimnieciskās darbības” noteikšana PVN direktīvas² 9. panta 1. punkta izpratnē. Turklāt šī tiesvedība dod Tiesai iespēju precizēt savas judikatūras par priekšnodokļa atskaitīšanu pārvaldītājsabiedrībās piemērošanas jomu.

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

3. Tiesas judikatūrā gan ir atzīts, ka priekšnodokli var atskaitīt arī par neveiksmīgiem ieguldījumiem. Tomēr šajā lietā strīdu rada fakts, ka atbilstoši judikatūrai vienkārši akciju iegāde un turēšana nav saimnieciska darbība PVN direktīvas izpratnē. Tāpēc pārvaldītājsabiedrībai, kuras vienīgais mērķis ir iegādāties kapitāldaļas, atbilstoši Tiesas judikatūrai nav arī tiesību atskaitīt priekšnodokli³.

1 Oriģinālvaloda – vācu.

2 Padomes Direktīva 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.).

3 Spriedumi, 1991. gada 20. jūnijs, *Polysar Investments Netherlands* (C-60/90, EU:C:1991:268, 17. punkts); 2000. gada 14. novembris, *Flordienne* 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).

4. Tomēr – atšķirībā no klasiskas pārvaldītājsabiedrības situācijas – šajā lietā reāli strādājošs uzņēmums (līdz ar to nodokļa maksātājs) vēlējas veikt tā dēvēto konkurenta stratēģisko pārņemšanu. Tādējādi rodas jautājums, vai šajā lietā vispār var tikt piemērots no tā dēvētās pārvaldītājsabiedrību judikatūras⁴ izrietošais priekšnodokļa atskaitīšanas ierobežojums. Proti, lietas ekonomiskais aspekts tiek atzīts tikai tad, ja, vērtējot no funkcionālā viedokļa, jau esošajā saimnieciskajā darbībā tiek ņemta vērā kapitāldaļu iegādes nozīme.

II. Atbilstošās tiesību normas

5. Atbilstošās Savienības tiesību normas šajā lietā ir attiecīgajā taksācijas periodā piemērojamās Padomes Sestās direktīvas 77/388/EEK⁵ (1977. gada 17. maijs) par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (turpmāk tekstā – “Sestā direktīva”), normas. Tās būtībā ir identiskas attiecīgajām Direktīvas 2006/112/EK (turpmāk tekstā – “PVN direktīva”) normām⁶.

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

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

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

7. Atbilstoši PVN direktīvas 167. pantam atskaitīšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasējams. Šīs direktīvas 168. pantā (agrāk bija kopīgs regulējums Sestās direktīvas 17. 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 kuru 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; [...]”

III. Fakti, pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

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

9. Ar 2007. gada 27. jūnija lēmumu Komisija atzina koncentrāciju par nesaderīgu ar kopējo tirgu⁷. Tādēļ *Ryanair* varēja iegādāties tikai nedaudz mazāk kā 29 % *Aer Lingus* kapitāldaļu.

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

5 OV 1997, L 145, 1. lpp.

6 Vienkāršākas citēšanas nolūkā turpmāk tiks ņemtas vērā PVN direktīvas normas.

7 2007. gada 27. jūnija Lēmums C(2007) 3104 (Lieta Nr. COMP/M.4439). Vispārējā tiesa neapmierināja *Ryanair* prasību atcelt šo lēmumu, skat. spriedumu, 2010. gada 6. jūlijs, *Ryanair*/Komisija (T-342/07, EU:T:2010:280).

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

11. Noraidošo lēmumu *Ryanair* apstrīdēja Īrijas Nodokļu pārsūdzības komisijā (*Tax Appeals Commission*) un pēc tam *Circuit Court* [apgabaltiesā]. Tā sniedza juridiski saistošu faktu vērtējumu un valsts sava veida prejudiciālā nolēmuma tiesvedībā uzdeva Īrijas *High Court* [Augstajai tiesai] tiesību jautājumu, vai pamatlietas apstākļos pastāv tiesības atskaitīt priekšnodokli. Arī tā secināja, ka *Ryanair* nav tiesību atskaitīt priekšnodokli.

12. Par šo *High Court* lēmumu *Ryanair* iesniedza apelācijas sūdzību *Supreme Court* [Augstākajā tiesā]. Ar 2017. gada 8. maija lēmumu, kas Tiesā iesniegts 2017. gada 12. maijā, *Supreme Court* apturēja savu tiesvedību un saskaņā ar LESD 267. pantu uzdeva Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

- 1) Vai nodoms nākotnē sniegt pārvaldības pakalpojumus pārņemšanas subjektam, ja šāda pārņemšana būtu sekmīga, ir pietiekams, lai noteiktu, ka iespējamais pārņēmējs veic saimniecisku darbību Sestās PVN direktīvas 4. panta izpratnē, lai PVN, ko iespējamais pārņēmējs ir samaksājis par precēm un pakalpojumiem, kuri tam sniegti ar mērķi veicināt attiecīgo uzņēmuma iegādes darījumu, varētu iespējami uzskatīt par PVN priekšnodokli attiecībā uz plānoto saimniecisko darbību sniegt šādus pārvaldības pakalpojumus?
- 2) Vai var pastāvēt pietiekami “tieša un tūlītēja saikne”, ko Tiesā ir noteikusi kā prasību (2001. gada 27. septembra spriedumā *Cibo Participations*, [C-16/00, EU:C:2001:495]), starp profesionāliem pakalpojumiem, kuri sniegti saistībā ar šādu iespējamu uzņēmuma pārņemšanu, un darījumiem, par kuriem nākotnē jāmaksā PVN un kuri sekmīgas pārņemšanas gadījumā, iespējams, būtu pārvaldības pakalpojumu sniegšana iegādes subjektam, lai varētu atļaut atskaitīt PVN, kas ir jāmaksā par šo profesionālo pakalpojumu sniegšanu?

13. Tiesvedībā Tiesā rakstveida apsvērumus ir iesniegušas *Ryanair*, Īrija un Eiropas Komisija. 2018. gada 14. marta tiesas sēdē piedalījās visi lietas dalībnieki.

IV. Juridiskais vērtējums

14. Abi prejudiciālie jautājumi attiecas uz tiesībām atskaitīt priekšnodokli par izdevumiem, kas radušies saistībā ar iecerētu, tomēr galu galā neizdevušos visu uzņēmuma kapitāldaļu iegādi tā pārņemšanas nolūkā. Tādēļ uz tiem ir jāsniedz kopēja atbilde.

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

16. Tādējādi galvenais jautājums, ko uzdod *Supreme Court*, ir par iespēju apvienot divus judikatūras virzienus. No vienas puses, tiesības atskaitīt priekšnodokli atbilstoši Tiesas judikatūrai pastāv arī neveiksmīgu ieguldījumu gadījumā, proti, par izdevumiem, kuri radušies saimnieciskās darbības sagatavošanas procesā, var atskaitīt priekšnodokli arī tad, ja saimnieciskā darbība neizdodas un netiek veikti paredzētie ar nodokli apliekamie darījumi⁸. Galvenā nozīme ir tikai nodokļa maksātāja

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

nodomam, ko apstiprina objektīvi fakti, veikt saimniecisku darbību⁹. No otras puses, pārvaldītājsabiedrības saimniecisko darbību, kas nepieciešama, lai varētu atskaitīt priekšnodokli, atbilstoši judikatūrai it īpaši var veidot pārvaldības pakalpojumu sniegšana uzņēmumam, kura kapitāldaļas tā ir iegādājusies¹⁰.

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

A. Atšķirības starp finanšu pārvaldītājsabiedrību un reāli strādājošu uzņēmumu konteksts

18. Tā dēvētā pārvaldītājsabiedrību judikatūra, uz kuru pirmajā jautājumā atsaucas *Supreme Court*, tika izstrādāta, par piemēru ņemot vienkārši finanšu pārvaldītājsabiedrību, kuras vienīgais uzdevums ir iegādāties citu uzņēmumu kapitāldaļas un kura pati neveic saimniecisko darbību. Tās vienīgie ieņēmumi ir dividendes, kas ir nevis atlīdzība par īpašuma saimniecisku izmantošanu, bet gan vienkārši akcijas īpašuma tiesību rezultāts¹¹.

19. Tādējādi atbilstoši Tiesas judikatūrai vienkārši finanšu pārvaldītājsabiedrības – ja tās papildus nesniedz, piemēram, pārvaldības pakalpojumus par atlīdzību – nav uzskatāmas par nodokļa maksātājiem PVN direktīvas 9. panta 1. punkta izpratnē¹², jo tās neveic saimniecisko darbību. Līdz ar to tās arī nevar izmantot tiesības atskaitīt priekšnodokli saskaņā ar direktīvas 168. pantu.

20. Ņemot to vērā, *Supreme Court* rodas jautājums, vai šī judikatūra ietekmē arī šo lietu, jo galu galā *Ryanair* vēlējas iegādāties kapitāldaļas un – kaut arī mazākā apjomā, nekā plānots – to arī izdarīja.

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

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

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

⁹ Skat. neseno spriedumu, 2017. gada 21. septembris, *SMS group* (C-441/16, EU:C:2017:712, 46. punkts).

¹⁰ Spriedumi, 2001. gada 27. septembris, *Cibo Participations* (C-16/00, EU:C:2001:495, 21. punkts); 2012. gada 6. septembris, *Portugal Telecom* (C-496/11, EU:C:2012:557, 34. punkts), un 2015. gada 16. jūlijs, *Larentia + Minerva* un *Marenave Schiffahrt* (C-108/14 un C-109/14, EU:C:2015:496, 21. punkts).

¹¹ Spriedumi, 1993. gada 22. jūnijs, *Sofitam* (C-333/91, EU:C:1993:261, 13. punkts); 2001. gada 27. septembris, *Cibo Participations* (C-16/00, EU:C:2001:495, 19. punkts), un 2012. gada 6. septembris, *Portugal Telecom* (C-496/11, EU:C:2012:557, 32. punkts).

¹² Spriedumi, 1991. gada 20. 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).

24. Tomēr, tā kā *Supreme Court* ir ņēmusi vērā pārvaldītājsabiedrību judikatūras piemērojamību šajā lietā, vispirms es izvērtēšu, vai no šāda viedokļa *Ryanair* būtu tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu.

B. Pilnīga priekšnodokļa atskaitīšana saskaņā ar pārvaldītājsabiedrību judikatūru

25. Kā minēts iepriekš (18. punkts), kapitāldaļu turēšana pati par sevi nenozīmē, ka runa ir par saimniecisku darbību. Turpretim pastāvīgajā judikatūrā Tiesa uzsver, ka pārvaldītājsabiedrības veikta kapitāldaļu iegāde un turēšana ir saimnieciska darbība PVN direktīvas 9. panta 1. punkta izpratnē tikai tad, ja šo līdzdalību papildina tieša vai netieša iejaukšanās mērķa sabiedrības pārvaldībā¹³. Šāda iejaukšanās var būt, piemēram, administratīvu, finanšu, komerciālu un tehnisku pakalpojumu sniegšana mērķa sabiedrībai¹⁴. Tomēr šis kritērijs ir izskaidrojams tikai ar to, ka, lai vienkārši pārvaldītājsabiedrību varētu atzīt par nodokļa maksātāju, tai papildus ir jāveic darbības, kurām uzliek PVN saskaņā ar PVN direktīvas 2. un 9. pantu¹⁵.

26. Šis secinājums ir piemērojams arī šajā lietā – un to nepārprotami prasa *Supreme Court* –, ja faktiski netiek sākta paredzēto pārvaldības pakalpojumu sniegšana. Tas tādēļ, ka, lai nodokļa maksātājam tiktu garantēta PVN sistēmas visaptveroša neitralitāte, tiesībām atskaitīt priekšnodokli ir jābūt arī par izdevumiem, kuri radušies saimnieciskas darbības sagatavošanas procesā¹⁶. Galvenā nozīme ir tikai nodomam, ko apstiprina objektīvi fakti, veikt saimniecisku darbību¹⁷. Tas tā ir pat tad, ja jau, pirmoreiz nosakot nodokli, ir zināms, ka netiks veikta paredzētā saimnieciskā darbība, kas turpmāk radīs ar nodokli apliekamus darījumus¹⁸.

27. Rezultātā, apvienojot abus *Supreme Court* minētos judikatūras virzienus, lai *Ryanair* varētu tikt atzīta par nodokļa maksātāju, svarīgi būtu tas, vai attiecīgo pakalpojumu izmantošanas laikā tai bija nodoms sniegt *Aer Lingus* pārvaldības pakalpojumus, ja pārņemšana būtu sekmīga. Šo nodomu *Circuit Court* ir konstatējusi ar pamatlietai saistošu spēku. Tas, ka pārņemšanas piedāvājums faktiski nebija veiksmīgs un tāpēc arī nebija un nav iespējams iejaukties *Aer Lingus* pārvaldībā, nevarētu nozīmēt – kā tiesas sēdē ir uzsvērusi Komisija –, ka turpmāk zūd tiesības atskaitīt priekšnodokli.

C. Vai tas, ka atlīdzība par pārvaldību ir minimāla, ierobežo tiesības atskaitīt priekšnodokli?

28. Tomēr, ievērojot vienīgi pārvaldības pakalpojumu sniegšanu par atlīdzību, praksē tiek radītas situācijas, kas šķiet mākslīgas. Tas tādēļ, ka atbilstoši Tiesas judikatūrai tiesības atskaitīt priekšnodokli nemaz nav atkarīgas no tā, kādā apjomā tiek sniegti šie pārvaldības pakalpojumi par atlīdzību¹⁹. Tādējādi bieži vien rodas pārmērīgi priekšnodokļa atskaitījumi, t.i., pārāk liela neatbilstība starp darījumiem, kuri tiek veikti saistībā ar pārvaldības pakalpojumiem, un priekšnodokli, kurš atskaitīts par saņemtajām precēm un pakalpojumiem.

13 Spriedumi, 1991. gada 20. jūnijs, *Polysar Investments Netherlands* (C-60/90, EU:C:1991:268, 14. punkts); 2000. gada 14. novembris, *Floridiene* 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).

14 Spriedumi, 2001. gada 27. septembris, *Cibo Participations* (C-16/00, EU:C:2001:495, 21. punkts); 2012. gada 6. septembris, *Portugal Telecom* (C-496/11, EU:C:2012:557, 34. punkts), un 2015. gada 16. jūlijs, *Larentia + Minerva* un *Marenave Schiffahrt* (C-108/14 un C-109/14, EU:C:2015:496, 21. punkts).

15 Tāpēc nepietiek (“vienkārši”) ar iejaukšanos bez atlīdzības, ja papildus netiek veikti ar PVN apliekami darījumi, skat. rīkojumus, 2001. gada 12. jūlijs, *Welthgrove* (C-102/00, EU:C:2001:416, 16. un 17. punkts), un 2017. gada 12. janvāris, *MVM* (C-28/16, EU:C:2017:7, 34. punkts).

16 Spriedumi, 1985. gada 14. februāris, *Rompelman* (268/83, EU:C:1985:74, 23. punkts); 2000. gada 8. jūnijs, *Schloßstrasse* (C-396/98, EU:C:2000:303, 39. punkts), un 2015. gada 22. oktobris, *Sveda* (C-126/14, EU:C:2015:712, 20. punkts).

17 Spriedumi, 1985. gada 14. februāris, *Rompelman* (268/83, EU:C:1985:74, 24. punkts); 2000. gada 8. jūnijs, *Schloßstrasse* (C-396/98, EU:C:2000:303, 40. punkts), un 2017. gada 21. septembris, *SMS group* (C-441/16, EU:C:2017:712, 46. punkts).

18 Spriedums, 2000. gada 8. jūnijs, *Breitsohl* (C-400/98, EU:C:2000:304, 34. un nākamie punkti).

19 Šajā nozīmē skat. spriedumu, 2015. gada 16. jūlijs, *Larentia + Minerva* un *Marenave Schiffahrt* (C-108/14 un C-109/14, EU:C:2015:496, 25. punkts), un ģenerāladvokāta J. Mazaka [J. Mazák] secinājumus lietā *Securenta* (C-437/06, EU:C:2007:777, 30. un nākamie punkti).

29. Rezultātā Tiesas judikatūra ļauj pārvaldītājsabiedrībām veikt būtiskus priekšnodokļa atskaitījumus par kapitāldaļu iegādi tik ilgi, kamēr šādai sabiedrībai tiek sniegti tikai pārvaldības pakalpojumi par atlīdzību – neatkarīgi no to apjoma. Šā iemesla dēļ tiesvedībā Tiesā Komisija ir nepārprotami ierosinājusi atļaut priekšnodokļa atskaitīšanu par kapitāldaļu iegādi tikai proporcionāli darījumiem, kuri tiek veikti saistībā ar pārvaldības pakalpojumiem.

30. Tomēr turpinājumā rodas jautājums, kā aprēķināt šo proporciju. Ar pārvaldības pakalpojumiem saistīto darījumu vērtības un dividenžu vērtības vienkāršā salīdzinājumā netiek ņemts vērā, ka akciju turēšana nerada atkārtotas izmaksas. Turklāt iepriekš minētais pārmērīgais priekšnodokļa atskaitījums rodas arī tikai taksācijas periodā, kurā tiek iegādātas kapitāldaļas. Ja pārvaldības pakalpojumi tiek sniegti par atlīdzību daudzus gadus, šis skatījums mainās. Turklāt šajā lietā, kur runa ir tikai par plānotu iegādi, aprēķins kļūst sarežģītāks. Šajā lietā iespējamus dividenžu ienākumus varētu aprēķināt tikai aptuveni.

31. Turklāt tas, ka nodokļa maksātājam pieder akcijas, ne vienmēr var nozīmēt, ka papildus saimnieciskajai darbībai obligāti tiks veikta darbība, kam nav saimnieciska rakstura. Tas ir pretrunā PVN neitralitātes principam²⁰. Saskaņā ar Komisijas pieeju ikviens nodokļa maksātājs, kuram pieder akcijas, no sava uzņēmuma pārvaldības vispārējiem izdevumiem varētu atskaitīt tikai proporcionālu priekšnodokļa daļu, pat ja nav šaubu, ka šie izdevumi ir radušies saistībā ar tā saimniecisko darbību²¹. Tas tādēļ, ka vienas akcijas turēšana pati par sevi rada tikai minimālus izdevumus un arī dividenžu ienākumu apmērs nav atkarīgs no citiem vispārējiem izdevumiem.

32. Tādēļ Komisijas viedoklis nav pārliecinošs.

D. Pilnīga priekšnodokļa atskaitīšana, vērtējot kapitāldaļu iegādi no funkcionālā viedokļa

33. Turpretim, vērtējot no funkcionāla viedokļa, ja tiek ņemta vērā nodokļu maksātāja galvenā saimnieciskā darbība un kapitāldaļu iegādes saikne ar šo saimniecisko darbību, iepriekš minētās problēmas nerodas. Šajā gadījumā it īpaši tiek salīdzināti pārņemšanas izdevumi ar saimnieciskās darbības darījumiem. Es pat uzskatu, ka šāda funkcionāla pieeja tādos gadījumos kā šajā lietā jau izriet no Tiesas judikatūras.

34. Pamatlietas situācijā gan nav vienkārši pārvaldītājsabiedrībām raksturīgās situācijas, kur ar nodokli apliekamu pārvaldības pakalpojumu sniegšana ir gandrīz kā nosacījums pieņemumam par saimniecisko darbību. Tas tādēļ, ka *Ryanair* – kā jau minēts – jau veic saimniecisko darbību gaisa pārvadājumu tirgū un veic attiecīgus darījumus. Šajā kontekstā būtu samāksloti ņemt vērā pārvaldības pakalpojumu sniegšanu par atlīdzību nākotnē.

35. Funkcionāla pieeja ir piemērotāka lietas ekonomiskajam aspektam, proti, lai gan konkurenta pārņemšanu šajā lietā ir paredzēts panākt, iegādājoties uzņēmuma kapitāldaļas, tomēr šī lieta ir daudz līdzīgāka situācijai, kur uzņēmums plāno iegādāties visu konkurenta fizisko aprīkojumu un iekārtas, nekā situācijai, kur uzņēmums vēlas iegādāties akcijas, lai tikai saņemtu dividendes.

²⁰ Par šo principu spriedumi, 1993. gada 22. jūnijs, *Softam* (C-333/91, EU:C:1993:261, 10. punkts); 2005. gada 26. maijs, *Kretztechnik* (C-465/03, EU:C:2005:320, 33. punkts), un 2009. gada 29. oktobris, *AB SKF* (C-29/08, EU:C:2009:665, 55. punkts). Tomēr lietā *MVM* – atšķirībā no šīs lietas – vispār bija apšaubāma saņemto pakalpojumu saikne ar saimniecisko darbību, skat. rīkojumu, 2017. gada 12. janvāris, *MVM* (C-28/16, EU:C:2017:7, 39. punkts).

²¹ Lietā *MVM* Tiesa ir nospriedusi, ka kombinēta pārvaldītājsabiedrība, kura saviem meitasuzņēmumiem nesniedz ar nodokli apliekamu pārvaldības pakalpojumus un papildus veic citus savas saimnieciskās darbības darījumus (iznomā elektrības un gāzes tīklus), no izdevumiem par iegādātiem konsultāciju pakalpojumiem drīkst atskaitīt tikai proporcionālu priekšnodokļa daļu, ja tie var tikt uzskatīti par vispārējiem izdevumiem tajā tās darbības daļā, kas ir saimnieciskā darbība, skat. rīkojumu, 2017. gada 12. janvāris, *MVM* (C-28/16, EU:C:2017:7, 46. un 47. punkts).

36. Šāda prakse – kā tiesas sēdē ir atzinusi arī Komisija – neapšaubāmi izraisītu to, ka rezultātā pircējam būtu jāpiešķir tiesības pilnībā atskaitīt priekšnodokli. Šāds secinājums izrietētu gan no attiecīgā gadījumā piemērojāmām normām par visu aktīvu atsavināšanu (PVN direktīvas 19. panta pirmā daļa), gan arī no parastajiem noteikumiem. Arī pilnīgas apvienošanas ar mērķa sabiedrību gadījumā netiktu apstrīdētas tiesības atskaitīt priekšnodokli par iegādes izdevumiem. Ar priekšnodokļa atskaitīšanas ierobežošanu “vienkārši” simtprocentīgas līdzdalības gadījumā tiktu apšaubīts arī juridiskās formas neitralitātes princips.

37. Tādējādi tieša iejaukšanās pārvaldē ar pārvaldības pakalpojumu starpniecību atbilstoši Tiesas judikatūrai nebūt nav vienīgais gadījums, kad akcijas turēšana var būt saimnieciska darbība. Drīzāk saimniecisku darbību Tiesa vienmēr apstiprina tad, ja akcijas turēšana vai iegāde ir tipiska²² uzņēmējdarbības pazīme. Šāds gadījums, piemēram, ir vērtspapīru tirdzniecības darījumi vai situācija, kur akciju iegāde vai turēšana ir tieša, pastāvīga un nepieciešama ar nodokli apliekamas darbības paplašināšana²³.

38. Par šādu tiešu, pastāvīgu un nepieciešamu ar nodokli apliekamas darbības paplašināšanu ir uzskatāma uzņēmuma stratēģiska pārņemšana, ar kuru ieguvējsabiedrība vēlas paplašināt vai izmainīt savu saimniecisko darbību. Šāda pārņemšana, lai gan tā ir saistīta ar uzņēmuma kapitāldaļu iegādi, ir pasākums, lai veicinātu (paplašinātus) ar nodokli apliekamus darījumus.

E. Saikne starp kapitāldaļas iegādi un saimnieciskās darbības darījumiem

39. Tādējādi vairs nerodas jautājums par saikni starp izdevumiem, kas radušies saistībā ar kapitāldaļu iegādi, un paredzētajiem pārvaldības pakalpojumiem²⁴. Vērtējot no funkcionālā viedokļa, šajā lietā runa drīzāk ir par kapitāldaļu iegādes saikni ar (paredzētajiem) gaisa pārvadājumu darbības darījumiem. Ņemot vērā šos darījumus, nerodas neatbilstība starp atskaitītā priekšnodokļa summu un veiktajiem darījumiem, – līdz ar to nav vajadzīga arī sadale.

40. Atbilstoši Tiesas judikatūrai šādi izdevumi ir tieši un tūlītēji saistīti ar konkrētiem veiktajiem darījumiem, ja šie izdevumi veido daļu no to izmaksām²⁵. Turklāt atskaitītais priekšnodoklis var tikt iekļauts uzņēmuma vispārējos izdevumos, kuri veido daļu no visu uzņēmuma tirgoto preču vai sniegto pakalpojumu cenās²⁶.

22 Par saimnieciskās darbības tipoloģisku aprakstu PVN direktīvas 9. panta 1. punkta izpratnē skat. jau manus secinājumus lietā *Posnania Investment* (C-36/16, EU:C:2017:134, 25. punkts).

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

24 Turklāt tiešu un tūlītēju saikni starp šiem darījumiem Tiesa jau ir nepārprotami noliegusi, skat. spriedumu, 2001. gada 27. septembris, *Cibo Participations* (C-16/00, EU:C:2001:495, 32. punkts). Šajā ziņā var pārprast formulējumu 2009. gada 29. oktobra spriedumā *AB SKF* (C-29/08, EU:C:2009:665, 64. punkts). Ir iespējama iekļaušana vispārējos izdevumos, skat. spriedumus, 2012. gada 6. septembris, *Portugal Telecom* (C-496/11, EU:C:2012:557, 37. punkts), un 2015. gada 16. jūlijs, *Larentia + Minerva* un *Marenave Schiffahrt* (C-108/14 un C-109/14, EU:C:2015:496, 25. punkts).

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

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

41. Izdevumi, kas radušies saistībā ar *Aer Lingus* kapitāldaļu iegādi, neapstrīdami veido daļu no pēc *Aer Lingus* pārņemšanas (paredzēto) gaisa pārvadājumu darījumu izmaksām. Šie izdevumi – ja *Ryanair* strādās ar peļņu – kaut kādā veidā ir jāiekļauj arī lidojumu cenās. Kontroles iegūšana pār *Aer Lingus* būtu bijis priekšnoteikums, lai uzlabotu uzņēmuma vispārējos darbības rādītājus un tādējādi veiktu paredzētos darījumus ar mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu. Šāda ietekme uz konkurenta uzņēmuma pārvaldību ir iespējama tikai tad, ja ieguvējsabiedrībai pieder kapitāldaļu kontrolpakete.

42. Tas, ka paredzētā pārņemšana faktiski nenotika un *Aer Lingus* darbība netika turpināta *Ryanair* pilnīgā kontrolē, atbilstoši Tiesas judikatūrai – kā jau minēts iepriekš (26. punkts) – šo secinājumu neietekmē. Šajā lietā pietiek ar nodomu, ko apstiprina objektīvi fakti, veikt saimniecisku darbību²⁷. Šis nodoms arī nevar tikt vēlāk apšaubīts ar to, ka faktiski *Aer Lingus* netika pārņemta²⁸.

V. Secinājumi

43. Tādēļ iesaku Tiesai uz prejudiciālajiem jautājumiem atbildēt šādi:

- 1) Visu sabiedrības kapitāldaļu iegāde ar nodomu tādējādi tieši, pastāvīgi un nepieciešami paplašināt ieguvējsabiedrības ar nodokli apliekamās darbības, tādos apstākļos kā pamatlietā (piemēram, saistībā ar tā dēvēto stratēģisko pārņemšanu) ir saimnieciskā darbība Sestās PVN direktīvas 4. panta (tagad – Direktīvas 2006/112/EK 9. panta 1. punkts) izpratnē.
- 2) Izdevumi, kuri ieguvējsabiedrībai radušies saistībā ar šādu stratēģisku pārņemšanu, ir tieši un tūlītēji saistīti ar šīs sabiedrības ar nodokli apliekamo darbību, kā rezultātā par šiem izdevumiem samaksātais PVN ir jāatskaita atbilstoši šai darbībai.

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

²⁸ Šajā ziņā iesniedzējtiesa arī nepārprotami norāda, ka pamatlietā ir galīgi noskaidrots jautājums par to, vai attiecīgo *Ryanair* nodomu apstiprina objektīvi fakti vai arī drīzāk objektīvie fakti neizslēdz šādu nodomu. To tiesas sēdē uzsvēra arī visi lietas dalībnieki.