

TIESAS RĒKOJUMS (sestā palāta)

2017. gada 12. janvārī (*)

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu – Tiesas Reglamenta 99. pants – Pievienotās vārtaības nodoklis – Direktīva 2006/112/EK – 2., 9., 26., 167., 168. un 173. pants – Priekšnodokļa atskaitīšana – Nodokļa maksātājs, kas vienlaikus veic saimniecisko darbību un darbību, kam nav saimnieciska rakstura – Holdinga sabiedrība, kas bez maksas sniedz pakalpojumus saviem meitasuzņēmumiem

Lieta C-28/16

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Kúria* (Augstākā tiesa, Ungārija) iesniedza ar līgumu, kas pieņemts 2016. gada 7. janvārī un kas Tiesā reģistrēts 2016. gada 18. janvārī, tiesvedībā

MVM Magyar Villamos Művek Zrt.

pret

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság.

TIESA (sestā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs J. Regans [*E. Regan*], tiesneši Ž. K. Bonišo [*J.-C. Bonichot*] un K. G. Fernlunds [*C. G. Fernlund*] (referents),

ģenerālvokāts M. Bobeks [*M Bobek*],

sekretārs A. Kalots Eskobars [*A. Calot Escobar*],

ģemot vārā rakstveida procesu,

ģemot vārā apsvērumus, ko sniedza:

- *MVM Magyar Villamos Művek Zrt.* vārā – Sz. Vámosi-Nagy un P. Vaszari, ügyvédek,
- Ungārijas valdības vārā – M. Bóra, G. Koós un M. Fehér, pārstāji,
- Apvienotās Karalistes valdības vārā – J. Kraehling, pārstāve, kurai palādz H. L. McCarthy, solicitor,
- Eiropas Komisijas vārā – V. Bottka un L. Lozano Palacios, pārstāji,

ģemot vārā pāc ģenerālvokāta uzklaušāšanas pieņemto līgumu saskaā ar Tiesas Reglamenta 99. pantu lemt, izdodot motivātu rģojumu,

izdod šo rģojumu.

Rģojums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par to, kā interpretēt Padomes 2006. gada 28.

novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.) 2., 9., 26., 167., 168. un 173. pantu.

2 Šis līgums ir iesniegts saistībā ar tiesvedību starp *MVM Magyar Villamos Művek Zrt.* un *Nemzeti Adó és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága* (Valsts nodokļu un muitas administrācijas Sādzību nodaļa, Ungārija; turpmāk tekstā – “Nodokļu administrācija”) jautājumā par *MVM* tiesību atskaitēt pievienotās vērtības nodokli (PVN), kas samaksāts kā priekšnodoklis par pakalpojumiem, kuri iegādāti tās meitasuzņēmumiem.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 Direktīvas 2006/112 2. panta 1. punkts ir noteikts:

“PVN uzliek šādiem darījumiem:

[..]

c) pakalpojumu sniegšanai, ko par atlīdzību kādā daļēbvalsts teritorijā veic nodokļa maksātājs, kas rēķojas kā tās;

[..].”

4 Saskaņā ar šīs direktīvas 9. panta 1. punktu:

““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 pašuma izmantošana ar nolūku gūt no tā ilglaicīgus ienākumus jo paši ir uzskatāma par saimniecisku darbību.”

5 Minētās direktīvas 26. panta 1. punkts ir paredzēts:

“Šāds darījums uzskata par pakalpojumu sniegšanu par atlīdzību:

[..]

b) pakalpojumu sniegšanu, ko bez maksas veic nodokļa maksātājs savam vai sava personāla privātajam vajadzībam, vai, plašāk, nozīmē, citiem mērķiem nekā savas saimnieciskās darbības vajadzībam.”

6 Saskaņā ar šīs pašas direktīvas 167. pantu:

“Atskaitēšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kāst iekasjams.”

7 Direktīvas 2006/112 168. pants ir noteikts:

“Ciktāl preces un pakalpojumus nodokļa maksātājs izmanto darījumiem, par kuriem uzliek nodokli, nodokļa maksātājam ir tiesības tajā daļēbvalstī, kurā viņš veic šos darījumus, atskaitīt no nodokļa, par kuru nomaksu viņš ir atbildīgs:

a) PVN, kas attiecīgajā daļēbvalstī maksājams vai samaksāts par prešu piegādēm vai

pakalpojumu sniegšanu, ko tam veicis vai veiks cits nodokļa maksātājs;

[..].”

8 Šīs direktīvas 173. panta 1. punkts ir paredzēts:

“Attiecībā uz precēm un pakalpojumiem, ko nodokļa maksātājs izmanto darījumiem, par kuriem saskaņā ar 168., 169. un 170. pantu PVN ir atskaitīti, un darījumiem, par kuriem PVN nav atskaitīti, atskaitīti ir tikai tie PVN daļas, kas attiecināma uz pirmā veida darījumiem.

[..].”

Ungārijas tiesības

9 Ar az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (2007. gada Likums Nr. CXXVII par PVN) 2., 6., 14., 119., 120. un 123. pantu Ungārijas tiesību sistēmā ir transponēti attiecīgi Direktīvas 2006/112 2., 9., 26., 167., 168. un 173. pants. Šo valsts tiesību normu redakcija būtībā ir identiska minētās direktīvas, kuru tiesību transponē, tiesību normām.

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

10 MVM ir valsts komercsabiedrība, kas darbojas enerģētikas nozarē. Pirmkārt, tā iznomā elektrostacijas un optiskos tīklus. Otrkārt, tā ir vairāku sabiedrību, kuras galvenokārt ražo vai pārdod elektroenerģiju, īpašniece.

11 Nosaukto tika saukta “vadība” līgumu Ungārijas tiesību izpratnē ar saviem meitasuzņēmumiem, MVM izveidoja sabiedrību grupu, kas ir atzīta saskaņā ar šo pašmērķa tiesību (turpmāk tekstā – “grupa”). Tomēr, izveidojot šādu grupu, netiek radīta atsevišķa juridiska persona vai grupas dalībniekiem atbilstoši to juridiskās personas statuss. Turklāt šie dalībnieki neizmantoja grupas aplikšanas ar PVN režīmu.

12 Pamatlieta attiecas uz līgumu, kuru ir pieņēmusi Nodokļu administrācija saistībā ar MVM PVN deklarāciju attiecībā uz 2008.–2010. gadu pārbaudi.

13 Šajā laikposmā MVM bija atbildīga par grupas stratēģisko pārvaldību. Šajā ziņā tā izmantoja juridiskos, uzņēmuma pārvaldības un sabiedrisko attiecību pakalpojumus, pirmkārt, pati savā labā, jo šie pakalpojumi tika sniegti saistībā ar elektrostaciju un optisko tīklu iznomāšanu, kurai katrā tiek piemērots PVN, otrkārt, visas grupas labā un, treškārt, katra šīs grupas dalībnieka labā. MVM atskaitīja PVN saistībā ar visiem šiem pakalpojumiem. Tomēr, pat ja minētie pakalpojumi bija visas grupas interesēs vai bija tieši attiecināmi uz citu šīs grupas dalībnieku ar nodokli apliekamajam darbībām, MVM ar dažiem izņēmumiem par tiem neizrakstīja rēķinus saviem meitasuzņēmumiem. Grupas ietvaros MVM nenoteica arī vispārēju atbildību par savu stratēģisko pārvaldību, kas nozīmē, ka šī pārvaldība tika veikta bez maksas.

14 Nodokļu administrācija uzskatīja, ka PVN par juridiskajiem, uzņēmuma pārvaldības un sabiedrisko attiecību pakalpojumiem saskaņā ar 2007. gada Likumu Nr. CXXVII par PVN bija atskaitīti tikai, ciktāl MVM izmantoja šos pakalpojumus, lai veiktu preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu. Tādējādi šī administrācija MVM atteica tiesības uz PVN atskaitīšanu saistībā ar iepriekš minētajiem pakalpojumiem, ciktāl tie tika izmantoti citu grupas dalībnieku interesēs vai bija saistīti ar uzņēmuma pārvaldības pakalpojumiem, kuri it īpaši attiecas uz kapitāla iegādi (turpmāk tekstā – “attiecīgā pakalpojumi”). Proti, šajos apstākļos Nodokļu administrācija uzskatīja, ka MVM ir šo pakalpojumu galasaņēmēja.

15 MVM cēla prasību par Nodokļu administrācijas līgumu, apgalvojot, ka attiecīgā

pakalpojumi ir bijuši vispārīgie izdevumi par tās ar nodokli apliekamu darbību, ņemot vērā, ka tās k? PVN maksātāja nebija veikusi nevienu no nodokļa atbrīvotu darījumu. Tāpat šīs prasības ietvaros MVM norādīja, ka rīcinu izrakstīšana tās meitasuzņēmumiem neietekmējot tās tiesības uz PVN atskaitīšanu.

16 Pirmās instances tiesa noraidīja prasību, pamatojoties uz to, ka attiecīgā pakalpojumi nebija izmantoti, lai īstenotu ar PVN apliekamu darbību, un ka nepastāvja tiesības atskaitīt PVN priekšnodokli par šādiem pakalpojumiem.

17 MVM iesniedza kasācijas sūdzību iesniedzējtiesai, proti, *Kúria* (Augstākā tiesa, Ungārija).

18 Iesniedzējtiesa konstatēja, ka laikposmā, kas tiek aplūkots tās izskatīmajā pamatlīdumā, MVM darbojās kā pasīva holdinga sabiedrība rīcinu izrakstīšanas ziņā, jo tās meitasuzņēmumi tai principā maksāja tikai dividendes, bet kā aktīva holdinga sabiedrība attiecībā uz grupas darbību centralizēja pārvaldības īstenošanu.

19 Tādu šī tiesa norādīja, ka no saimnieciskā viedokļa sabiedrību grupā, kurā ietilpst vienīgi valsts uzņēmumi, holdinga sabiedrības veikta rīcinu izrakstīšana meitasuzņēmumiem par pakalpojumiem ir tikai tehnisks jautājums. Turklāt nepastāvēja jautājums par bezmaksas raksturu, jo MVM saņēma lielas dividendes par pakalpojumiem, kurus tā, kā apgalvots, bez atlīdzības sniedza saviem meitasuzņēmumiem.

20 Šādos apstākļos *Kúria* (Augstākā tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādas prejudiciālas jautājumus:

“1) Vai holdinga sabiedrība, kurai ir vadošā loma savu meitasuzņēmumu vai visas sabiedrību grupas konkrēto lietu pārvaldībā, bet kura meitasuzņēmumiem neprasa samaksu par pakalpojumiem, kas sniegti saistībā ar holdinga vadošo darbību, nedz arī attiecīgi liek samaksāt PVN, ir uzskatāma par PNV maksātāju saistībā ar minētajiem pakalpojumiem?

2) Ja atbilde uz pirmo jautājumu ir apstiprinoša, vai un – attiecīgajā gadījumā – kādā veidā vadošā holdinga sabiedrība var izmantot tiesības uz PVN atskaitīšanu par pakalpojumiem, ko tā izmanto tieši saistībā ar kādu tās meitasuzņēmumu saimniecisko darbību, kas apliekama ar nodokli?

3) Ja atbilde uz pirmo jautājumu ir apstiprinoša, vai un – attiecīgajā gadījumā – kādā veidā vadošā holdinga sabiedrība var izmantot tiesības uz PVN atskaitīšanu par pakalpojumiem, ko izmanto visas sabiedrību grupas interesēs?

4) Vai un – attiecīgajā gadījumā – cik lielā mērā atbildes uz iepriekšējiem jautājumiem atšķiras, ja par šiem izmantotajiem pakalpojumiem vadošā holdinga sabiedrība izraksta rīcinu meitasuzņēmumiem kā par starpniecības pakalpojumiem?”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

21 Atbilstoši Tiesas Reglamenta 99. pantam, ja uzdots prejudiciālais jautājums ir identisks jautājumam, par kuru Tiesa jau ir sniegusi nolēmumu, ja atbilde uz šādu jautājumu skaidri izriet no judikatūras vai ja atbilde uz uzdoto prejudiciālo jautājumu nerada nekādas pamatotas šaubas, Tiesa pēc tiesneša referenta priekšlikuma un pēc ģenerāladvokāta uzklausīšanas jebkurā brīdī var lemt, izdodot motivētu rīkojumu.

22 Izskatīmajā lietā ir jāpiemēro šīs pants.

23 Ar saviem ģēriem jautājumiem, kuri ir jāizskata kopā, iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai

Direktīvas 2006/112 2., 9., 26., 167., 168. un 173. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tādā holdinga sabiedrībā, kādā ir aplūkota pamatlīdzība, iekļaujot savu meitasuzņēmumu pārvaldīšanai, ja tādēļ šiem pārņēmumiem minētajiem nav ne izrakstējusi rādītājus par pakalpojumiem, kurus tie ir iegādājies visas sabiedrības grupas vai atsevišķu tās meitasuzņēmumu intereses, ne likusi samaksāt ar tiem saistīto PVN, var tikt uzskatīta par "saimniecisko darbību" šīs direktīvas izpratnē, kas rada tiesības uz PVN priekšnodokļa atskaitīšanu par šiem pakalpojumiem.

24 Vispirms ir jāatgādina – kaut gan Direktīvas 2006/112 ir noteikta noteikta plaša PVN piemērošanas joma, šis nodoklis attiecas tikai uz darbību, kas ir saimnieciska rakstura darbība (šajā ziņā skat. spriedumu, 2009. gada 29. oktobris, Komisija/Somija, C-246/08, EU:C:2009:671, 34. punkts un tajā minētā judikatūra). Proti, no šīs direktīvas 2. panta izriet, ka starp pakalpojumu sniegšanu, kas tiek veikta kādas daļēji bēvējama teritorijā, PVN uzliek vienīgi pakalpojumu sniegšanai, ko par atlīdzību veic nodokļa maksātājs, kas rakstojas kā tāds.

25 Šajā ziņā Tiesa jau ir nospriedusi, ka darbību parasti atzīst par "saimniecisku", ja tā ir ilglaicīga un tiek veikta par atlīdzību, ko saņem darbības veicējs (spriedums, 2009. gada 29. oktobris, Komisija/Somija, C-246/08, EU:C:2009:671, 37. punkts un tajā minētā judikatūra).

26 Ir arī jāatgādina, ka saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru Direktīvas 2006/112 167. un nākamajos pantos paredzētās tiesības uz PVN atskaitīšanu ir kopējās PVN sistēmas pamatprincips un principu nevar tikt ierobežotas. Šīs tiesības ir jāstenojamas nekavējoties attiecībā uz visiem nodokļiem, kas piemēroti darījumiem, kuri ir tikuši veikti iepriekšējā posmā (šajā ziņā skat. spriedumu, 2016. gada 15. septembris, *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos*, C-516/14, EU:C:2016:690, 37. un 38. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra).

27 Atskaitīšanas sistēmas mērķis ir pilnībā atbrīvot uzņēmumu no PVN, kas tam ir jāmaksā vai ko tas ir samaksājis saistībā ar visu savu saimniecisko darbību. Tādējādi kopējā PVN sistēma nodrošina neitralitāti attiecībā uz nodokļa piemērošanu visām saimnieciskajām darbībām neatkarīgi no šo darbību mērķiem vai rezultātiem, ja vien pašmērķajām darbībām principā ir piemērojams PVN (spriedums, 2016. gada 15. septembris, *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos*, C-516/14, EU:C:2016:690, 39. punkts un tajā minētā judikatūra).

28 Attiecībā uz materiālajiem nosacījumiem, lai rastos tiesības uz PVN atskaitīšanu, no Direktīvas 2006/112 168. panta a) punkta izriet, ka preces vai pakalpojumi, ko norāda, lai pamatotu šīs tiesības, nodokļa maksātājam turpmāk ir jāizmanto saviem ar nodokli apliekamajiem darījumiem un ka šīm precēm iepriekš ir jābūt piegādātām vai pakalpojumiem ir jābūt sniegtiem no cita nodokļu maksātāja puses (spriedums, 2016. gada 15. septembris, *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos*, C-516/14, EU:C:2016:690, 40. punkts un tajā minētā judikatūra).

29 Šajā ziņā ir jāatgādina – lai PVN būtu atskaitāms, iepriekš veiktajiem darījumiem jābūt tādai tiešai un tūlītējai saiknei ar vērējamajiem darījumiem, kas dod tiesības uz atskaitīšanu. Tādējādi tiesības atskaitīt PVN, kas samaksāts par iepriekš iegādātām precēm vai pakalpojumiem, paredz, ka to iegādes izdevumi veido daļu no tādām darījumu cenām, par kuriem nākotnē jāmaksā PVN, kas dod tiesības veikt atskaitījumu (spriedums, 2015. gada 16. jūlijs, *Larentia + Minerva un Marenave Schiffahrt*, C-108/14 un C-109/14, EU:C:2015:496, 23. punkts un tajā minētā judikatūra).

30 Konkrēti, runājot par holdinga sabiedrības atskaitīšanas tiesībām, Tiesa jau ir nospriedusi, ka holdinga sabiedrībai, kuras vienīgais mērķis ir daļēji iegādāties citos uzņēmumos, neiesaistoties tieši vai netieši šo uzņēmumu pārvaldīšanā, ievērojot tiesības, kādas šai holdinga sabiedrībai ir kā akcionārei vai daļējiņiecei, nav ne PVN maksātāja statusa Direktīvas 2006/112 9. panta izpratnē, ne tiesību uz nodokļa atskaitīšanu saskaņā ar šīs

direkt?vas 167. pantu (spriedums, 2015. gada 16. j?lijs, *Larentia + Minerva un Marenave Schiffahrt*, C?108/14 un C?109/14, EU:C:2015:496, 18. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

31 Vienk?rša kapit?lda?u ieg?de un tur?šana nav j?uzskata par t?du saimniecisku darb?bu Direkt?vas 2006/112 izpratn?, kas pieš?ir t?s veic?jam nodok?a maks?t?ja statusu. Proti, citu uz??mumu da?u vienk?rša ieg?de nav uzskat?ma par ?pašuma izmantošanu ar m?r?i rad?t ie??mumus, kuriem ir past?v?gs raksturs, jo iesp?jam?s dividendes, aug?i no š?d?m kapit?lda??m, izriet no paš?m ?pašumties?b?m (spriedums, 2015. gada 16. j?lijs, *Larentia + Minerva un Marenave Schiffahrt*, C?108/14 un C?109/14, EU:C:2015:496, 19. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

32 Cit?di ir tad, ja dal?bu papildina tieša vai netieša iejaukšan?s sabiedr?bas, kur? ir ieg?ta dal?ba, p?rvald?šan?, neskarot ties?bas, kas da?u ?pašniekam piem?t k? akcion?ram vai dal?bniekam (spriedums, 2015. gada 16. j?lijs, *Larentia + Minerva un Marenave Schiffahrt*, C?108/14 un C?109/14, EU:C:2015:496, 20. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

33 Šaj? zi?? no Tiesas past?v?g?s judikat?ras izriet, ka holdinga sabiedr?bas iejaukšan?s sabiedr?bas, kur? t? ir ieguvusi dal?bu, p?rvald?šan? ir saimniecisk? darb?ba Direkt?vas 2006/112 9. panta 1. punkta izpratn?, cikt?l š?da iejaukšan?s ietver t?du darb?bu veikšanu, kam saska?? ar š?s direkt?vas 2. pantu piem?ro PVN, piem?ram, administrat?vus, finanšu, komerci?lus un tehniskus pakalpojumus, ko holdinga sabiedr?ba sniedz saviem meitasuz??mumiem (šaj? zi?? skat. spriedumu, 2015. gada 16. j?lijs, *Larentia + Minerva un Marenave Schiffahrt*, C?108/14 un C?109/14, EU:C:2015:496, 21. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

34 No t? izriet, ka holdinga sabiedr?bas vienk?rša iejaukšan?s savu meitasuz??mumu p?rvald?šan?, neveicot darb?bas, kam saska?? ar Direkt?vas 2006/112 2. pantu piem?ro PVN, nevar tikt uzskat?ta par "saimniecisko darb?bu" š?s direkt?vas 9. panta 1. punkta izpratn? (šaj? zi?? skat. r?kojumu, 2001. gada 12. j?lijs, *Welthgrove*, C?102/00, EU:C:2001:416, 16. un 17. punkts). T?d?j?di š?da p?rvald?šana neietilpst Direkt?vas 2006/112 piem?rošanas jom?.

35 Šaj? gad?jum? no l?muma par prejudici?lu jaut?jumu uzdošanu izriet, ka pamatliet? apl?kotaj? laikposm? *MVM* parasti nesa??ma nek?du atl?dz?bu no saviem meitasuz??mumiem par t?s grupas darb?bu centraliz?to p?rvald?bu. T?d?j?di atbilstoši iepriekš min?tajiem apsv?rumiem ir j?konstat?, ka *MVM* iejaukšan?s savu meitasuz??mumu p?rvald?šan? nevar tikt uzskat?ta par "saimniecisku darb?bu" Direkt?vas 2006/112 9. panta 1. punkta izpratn?, kas var ietilpt š?s direkt?vas piem?rošanas jom?.

36 Tiesa jau ir nospriedusi, ka PVN, kas iepriekš samaks?ts saist?b? ar izdevumiem, kuri radušies nodok?u maks?t?jam, nevar rad?t atskait?šanas ties?bas, ja tas ir saist?ts ar darb?b?m, kas, ?emot v?r? to nesaimniecisko raksturu, neietilpst Direkt?vas 2006/112 piem?rošanas jom? (spriedumi, 2008. gada 13. marts, *Securenta*, C?437/06, EU:C:2008:166, 30. punkts, un 2009. gada 29. oktobris, *SKF*, C?29/08, EU:C:2009:665, 59. punkts).

37 No t? izriet, ka *MVM* nevar izmantot ties?bas atskait?t PVN, kas samaks?ts par attiec?gajiem pakalpojumiem, jo tie ir saist?ti ar dar?jumiem, kuri neietilpst Direkt?vas 2006/112 piem?rošanas jom?.

38 Šis apsv?rums nevar tikt apšaub?ts ar faktu, ka *MVM* ir veikusi citas darb?bas, piem?ram, elektrostaciju un optisko t?klu iznom?šanu, jo neš?iet, ka attiec?gajiem pakalpojumiem ir tieša un t?l?t?ja saikne ar jebk?du saimniecisko darb?bu, par kuru uzliek nodokli, š? r?kojuma 29. punkt? min?t?s judikat?ras izpratn?, kas tom?r ir j?p?rbauda iesniedz?jtiesai.

39 Šaj? zi?? ir j?nor?da, k? 2015. gada 16. j?lija sprieduma *Larentia + Minerva un Marenave Schiffahrt* (C?108/14 un C?109/14, EU:C:2015:496) 24. punkt? Tiesa jau ir nospriedusi, ka atskait?šanas ties?bas nodok?a maks?t?jam tiek atz?tas ar? tad, ja, pat nepast?vot tiešai un t?l?t?jai saiknei starp konkr?tu iepriekš veiktu dar?jumu un vienu vai vair?kiem v?l?k veiktiem dar?jumiem, kas dod ties?bas uz nodok?a atskait?šanu, attiec?go pakalpojumu izmaksas veido da?u no š? nodok?a maks?t?ja visp?r?jiem izdevumiem un k? t?das t?s veido da?u no t? p?rdoto pre?u vai sniegto pakalpojumu cenās. Š?d?m izmaks?m ir tieša un t?l?t?ja saikne ar nodok?a maks?t?ja saimniecisko darb?bu kopum?.

40 Šaj? gad?jum? ir skaidrs, ka pamatliet? apl?kotaj? laikposm? *MVM* ir veikusi ar nodokli apliekamu saimniecisko darb?bu, proti, elektrostaciju un optisko t?klu iznom?šanu. Tom?r ir gr?ti iedom?ties, ka attiec?gajiem pakalpojumiem, proti, pakalpojumiem, kuri ir tikuši izmantoti citu grupas dal?bnieku interes?s, un uz??muma p?rvald?bas pakalpojumiem, kuri it ?paši attiecas uz kapit?lda?u ieg?šanu, var?tu b?t tieša un t?l?t?ja saikne ar šo iznom?šanas darb?bu, pat apl?kojot to kopum?, kas tom?r ir j?p?rbauda iesniedz?jtiesai.

41 Turkl?t savos Tiesai iesniegtajos apsv?rumos *MVM* apgalvo, ka kopš 2015. gada 1. janv?ra t? ir izveidojusi pe??as da?u saist?b? ar sabiedr?bu, kuras ietilpst grup?, strat?isk?s p?rvald?bas dar?jumiem.

42 Šaj? zi?? pietiek konstat?t, ka pat gad?jum?, ja no š? datuma š? p?rvald?šana b?tu j?uzskata par saimniecisku darb?bu, izdevumi, kas ir deklar?ti no 2008. l?dz 2010. gadam par šo attiec?go pakalpojumu ieg?di, nevar b?t da?a no šo jauno ar nodokli apliekamo dar?jumu cenās un t?d?j?di nevar rad?t ties?bas uz PVN atskait?šanu.

43 Ties? *MVM* ar? apgalvoja, ka attiec?gie pakalpojumi ir tikuši izmantoti grupas interes?s un, ?emot v?r?, ka t?s meitasuz??mumi veica darb?bas, kas dod ties?bas uz atskait?šanu, šiem pakalpojumiem ir saikne ar visas š?s grupas saimniecisko darb?bu.

44 Tom?r šaj? gad?jum? ir j?nor?da, ka neiesp?jam?ba atskait?t PVN par attiec?gajiem pakalpojumiem izriet no *MVM* izdar?t?s izv?les neizrakst?t r??inus grupas dal?bniekiem par šiem p?rvald?bas pakalpojumiem.

45 Šaj? zi?? pietiek atg?din?t, ka, pirmk?rt, uz??m?ji parasti ir ties?gi br?vi izv?l?ties organizatorisk?s strukt?ras un dar?jumu k?rt?bu, ko tie uzskata par visatbilstošk?ko to saimnieciskajai darb?bai (šaj? zi?? skat. spriedumu, 2013. gada 12. septembris, *Le Crédit Lyonnais*, C?388/11, EU:C:2013:541, 46. punkts), un, otrk?rt, nodok?u neitralit?tes princips nenoz?m?, ka nodok?a maks?t?js, kam ir izv?le starp diviem dar?jumiem, var izv?l?ties vienu no tiem un g?t labumu no otra dar?juma sek?m (spriedums, 2001. gada 9. oktobris, *Cantor Fitzgerald International*, C?108/99, EU:C:2001:526, 33. punkts).

46 Visbeidzot, ja š? r?kojuma 38. un 40. punkt? min?t?s p?rbaudes beig?s iesniedz?jtiesai n?ktos konstat?t, ka atseviš?i attiec?gie pakalpojumi vienlaikus attiecas uz *MVM* saimniecisko darb?bu un darb?bu, kam nav saimnieciska rakstura, ir j?atg?dina, ka Direkt?vas 2006/112 norm?s nav noteikumu, kas attiecas uz metod?m vai krit?rijiem, kuri dal?bvalst?m ir j?piem?ro, ja t?s pie?em normas, kas ?auj sadal?t iepriekš samaks?t?s PVN summas atkar?b? no t?, vai atbilstošie izdevumi ir attiecin?mi uz saimniecisku darb?bu vai darb?bu, kurai nav saimnieciska rakstura (spriedums, 2008. gada 13. marts, *Securenta*, C?437/06, EU:C:2008:166, 33. punkts).

47 Šajos apst?k?os, lai nodok?u maks?t?ji var?tu veikt nepieciešamos apr??inus, dal?bvalst?m šaj? zi?? ir j?nosaka atbilstošās metodes un krit?riji, iev?rojot principus, kas ir kop?j?s PVN sist?mas pamat?. Konkr?t?k, dal?bvalst?m sava r?c?bas br?v?ba ir j??steno t?, lai

nodrošinātu, ka atskaitīšana tiek veikta tikai attiecībā uz to PVN daļu, kas ir proporcionāla summai, kura ir saistīta ar darījumiem, kas dod atskaitīšanas tiesības. Tādējādi tām jānodrošina, ka saimnieciskās darbības un darbības, kam nav saimnieciska rakstura, proporcijas aprēķins objektīvi atspoguļo to, kāda daļa no iepriekš izvērtētajiem līdzekļiem faktiski ir izmantota katrai no šīm abām darbībām (spriedums, 2008. gada 13. marts, *Securita*, C-437/06, EU:C:2008:166, 34. un 37. punkts).

48 Ēmot vērā iepriekš minētos apsvērumus, uz uzdotajiem jautājumiem ir jāatbild, ka Direktīvas 2006/112 2., 9., 26., 167., 168. un 173. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka, tādā gadījumā, ja holdinga sabiedrības, kāda ir aplūkota pamatlīdzība, iekļaušanās savu meitasuzņēmumu pārvaldīšanā, ja tādā šiem pārdarījumiem minētajiem nav ne izrakstījusi rēķinus par pakalpojumiem, kurus tādā ir iegādājusies visas sabiedrību grupas vai atsevišķu tās meitasuzņēmumu interesēs, ne likusi samaksāt ar tiem saistīto PVN, nav “saimnieciskā darbība” šīs direktīvas izpratnē, šāda holdinga sabiedrība nevar izmantot tiesības uz PVN priekšnodokļa atskaitīšanu par šiem iegādētajiem pakalpojumiem, jo tie ir attiecināmi uz darījumiem, kuri neietilpst šīs direktīvas piemērošanas jomā.

Par tiesīšanas izdevumiem

49 Attiecībā uz pamatlīdzības pusēm šīs tiesvedības ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tādēļ lemj par tiesīšanas izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (sestā palāta) nospriež:

Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopājo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 2., 9., 26., 167., 168. un 173. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka, tādā gadījumā, ja holdinga sabiedrības, kāda ir aplūkota pamatlīdzība, iekļaušanās savu meitasuzņēmumu pārvaldīšanā, ja tādā šiem pārdarījumiem minētajiem nav ne izrakstījusi rēķinus par pakalpojumiem, kurus tādā ir iegādājusies visas sabiedrību grupas vai atsevišķu tās meitasuzņēmumu interesēs, ne likusi samaksāt ar tiem saistīto PVN, nav “saimnieciskā darbība” šīs direktīvas izpratnē, šāda holdinga sabiedrība nevar izmantot tiesības uz PVN priekšnodokļa atskaitīšanu par šiem iegādētajiem pakalpojumiem, jo tie ir attiecināmi uz darījumiem, kuri neietilpst šīs direktīvas piemērošanas jomā.

[Paraksti]

** Tiesvedības valoda – ungāru.