

62017CJ0320

TIESAS SPRIEDUMS (septītā palāta)

2018. gada 5. jūlijā (*1)

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu – Pievienotās vērtības nodoklis (PVN) – Direktīva 2006/112/EK – 2., 9. un 168. pants – Saimnieciskā darbība – Holdinga tieša vai netieša iekaušana savā meitasuzņēmumā pārvaldībā – Holdinga sabiedrības savam meitasuzņēmumam iznomāta tika – Priekšnodokļa atskaitošana – PVN, kas ietilpst holdinga sabiedrības izdevumos saistībā ar citu uzņēmumu kapitāla u iegādi

Lieta C-320/17

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko Conseil d'État (Valsts padome, Francija) iesniedza ar līgumu, kas pieņemts 2017. gada 22. maijā un kas Tiesā reģistrēts 2017. gada 29. maijā, tiesvedībā

Marle Participations SARL

pret

Ministre de l'Économie et des Finances.

TIESA (septītā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs A. Ross [A. Rosas] (referents), tiesneši K. Toader [C. Toader] un E. Jarašāns [E. Jarašins],

ģenerālvokāls: P. Mengoci [P. Mengozzi],

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

ģemot vērā rakstveida procesu,

ģemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

—

Marle Participations SARL vārdā – L. Poupot, advokāts,

—

Francijas valdības vārdā – D. Colas, kā arī E. de Moustier un A. Alidière, pārstāvji,

—

Spānijas valdības vārdā – S. Jiménez García, pārstāvis,

—

Austrijas valdības vārdā – G. Eberhard, pārstāvis,

Saskaņā ar minētās direktīvas 135. pantu:

“1. Dalībvalstis atbrīvo no nodokļa šādu darījumu:

[..]

l)

nekustamā pašuma iznomāšanu vai izīrēšanu.

2. Šā panta 1. punkta l) apakšpunktā paredztais atbrīvojums neattiecas uz:

a)

izmitināšanu, kā arī definēta dalībvalstu tiesību aktos, viesnācu nozarē vai līdzīgās funkcijas nozarēs, tostarp vietu izīrēšanu tīrītu nometnēs vai zemes gabalos, kas izveidoti par nometnes vietām;

b)

transportlīdzekļu stāvvietu iznomāšanu/izīrēšanu;

[..]

Dalībvalstis var piemērot papildu izņēmumus 1. punkta l) apakšpunktā minēto atbrīvojuma darbības jomai.”

6

Šīs pašas direktīvas 137. pantā ir paredzēts:

“1. Dalībvalstis nodokļa maksājumiem var piešķirt tiesības izvēlēt nodokļa režīmu attiecībā uz šādiem darījumiem:

[..]

d)

nekustamā pašuma iznomāšanu vai izīrēšanu.

2. Dalībvalstis pieņem sāki izstrādātus noteikumus 1. punktā minēto izvēlēt tiesību izmantošanai.

Dalībvalstis var ierobežot šo izvēlēt tiesību darbības jomu.”

7

Atbilstoši PVN direktīvas 167. pantam:

“Atskaitēšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitēmais nodoklis kļūst iekasājams”.

8

Šīs pašas direktīvas 168. pantā ir noteikts:

“Cikt?l preces un pakalpojumus nodok?a maks?t?js izmanto dar?jumiem, par kuriem uzliek nodokli, nodok?a maks?t?jam ir ties?bas taj? dal?bvalst?, kur? vi?š veic šos dar?jumus, atskait?t no nodok?a, par kuru nomaksu vi?š ir atbild?gs:

a)

PVN, kas attiec?gaj? dal?bvalst? maks?jams vai samaks?ts par pre?u pieg?d?m vai pakalpojumu sniegšanu, ko tam veicis vai veiks cits nodok?a maks?t?js;

b)

PVN, kas maks?jams par dar?jumiem, kurus piel?dzina pre?u pieg?dei vai pakalpojumu sniegšanai saska?? ar 18. panta a) punktu un 27. pantu;

c)

PVN, kas maks?jams par pre?u ieg?d?m Kopienas iekšien? saska?? ar 2. panta 1. punkta b) apakšpunkta i) punktu;

d)

PVN, kas maks?jams par dar?jumiem, kurus piel?dzina pre?u ieg?dei Kopienas iekšien? saska?? ar 21. un 22. pantu;

e)

PVN, kas maks?jams vai samaks?ts par pre?u importu attiec?gaj? dal?bvalst?.”

Pamatlieta un prejudici?lais jaut?jums

9

Marle Participations ir Marle grupas, kas darbojas ortop?disķo implantu ražošanas nozar?, holdinga sabiedr?ba. T?s sabiedr?bas m?r?is cita starp? ir vair?ku grupas meitasuz??mumu kapit?lda?u p?rvald?ba, kuriem t? turkl?t iznom? ?ku.

10

No Ties? iesniegtajiem lietās materi?liem izriet, ka no 2009. gada Marle Participations veica p?rstruktur?šanu, kuras rezult?t? tika nodoti un ieg?ti v?rtspap?ri. T? piln?b? atskait?ja PVN, kas ietilpa daž?dajos izdevumos saist?b? ar šo p?rstruktur?šanu.

11

P?c gr?matved?bas p?rbaudes nodok?u administr?cija apšaub?ja š?s sabiedr?bas veikto PVN atskait?šanu, jo izdevumi, par kuriem t? bija piepras?jusi PVN atskait?šanu, attiecoties uz kapit?la oper?cij?m, kur?m ties?bas uz nodok?a atskait?šanu nav piem?rojamas, tai nos?t?ja PVN uzr??inus.

12

Marle Participations šos uzr??inus nesekm?gi apstr?d?ja tribunal administratif de Châlons-en-Champagne (Šalonanšampa?as Administrat?v? tiesa, Francija) un p?c tam cour administrative d'appel de Nancy (Nans? Administrat?v? apel?cijas tiesa, Francija).

13

Tad min?t? sabiedr?ba v?rs?s iesniedz?jties? ar kas?cijas s?dz?bu.

14

Iesniedz?jtiesas nol?mum? Conseil d'État (Valsts padome, Francija), atsaukdam?s uz 2001. gada 27. septembra spriedumu Cibo Participations (C?16/00, EU:C:2001:495) un 2015. gada 16. j?lija spriedumu Larentia + Minerva un Marenave Schiffahrt (C?108/14 un C?109/14, EU:C:2015:496), preciz?, ka no PVN direkt?vas 168. panta izriet, ka, lai ar? vienk?rša kapit?lda?u ieg?de nav uzskat?ma par saimniecisku darb?bu, kas pieš?ir t?s veic?jam nodok?a maks?t?ja statusu, cit?di ir tad, ja dal?bu kapit?l? papildina tieša vai netieša iejaukšan?s sabiedr?bu, kur?s ir ieg?tas kapit?lda?as, p?rvald?b? ar dar?jumiem, kas ir aplikti ar PVN, piem?ram, ar administrat?vo finanšu, komerci?lo vai tehnisko pakalpojumu sniegšanu š?m sabiedr?b?m.

15

Turkl?t no 2015. gada 16. j?lija sprieduma Larentia + Minerva un Marenave Schiffahrt (C?108/14 un C?109/14, EU:C:2015:496) izrietot, ka izdevumi saist?b? ar šo meitasuz??mumu kapit?lda?u ieg?di, kas radušies holdinga sabiedr?bai, kura iesaist?s to p?rvald?b? un kura t?d?j?di veic saimniecisko darb?bu, ir j?uzskata par t?s visp?r?jo izdevumu da?u un par šiem izdevumiem samaks?tais nodoklis princip? ir piln?b? j?atskaita, ja vien noteikti iepriekš veikti saimnieciskie dar?jumi nav atbr?voti no nodok?a.

16

Katr? zi?? iesniedz?jtiesa uzsver, ka šaj? gad?jum? vien?gie pakalpojumi, ko Marle Participations sniedza vai v?l?j?s sniegt meitasuz??mumiem, attiec?b? uz kuriem tai bija radušies izdevumi saist?b? ar to v?rtspap?ru ieg?di, bija ?ku iznom?šanas pakalpojumi.

17

Š?dos apst?k?os Conseil d'État (Valsts padome) nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?du prejudici?lu jaut?jumu:

“Vai un attiec?g? gad?jum? k?dos apst?k?os holdinga sabiedr?bas veikta ?kas noma meitasuz??mumam ir kvalific?jama k? tieša vai netieša iejaukšan?s š? meitasuz??muma p?rvald?b? ar t?d?m sek?m, ka š? meitasuz??muma kapit?lda?u ieg?šanai un tur?šanai ir saimnieciskas darb?bas raksturs [PVN] direkt?vas izpratn??”

Par prejudici?lo jaut?jumu

18

Ar savu jaut?jumu iesniedz?jtiesa b?t?b? jaut?, vai PVN direkt?va ir interpret?jama t?d?j?di, ka holdinga sabiedr?bas veikta ?kas iznom?šana savam meitasuz??mumam ir uzskat?ma par iejaukšanos t? p?rvald?, kas ir atz?stama par saimniecisku darb?bu š?s direkt?vas 9. panta 1 punkta izpratn?, kura dod ties?bas uz PVN atskait?šanu par izdevumiem, kuri šai sabiedr?bai radušies, ieg?d?joties min?t? meitasuz??muma kapit?lda?as, un, ja tas t? ir, ar k?diem

nosacījumiem.

19

Vispirms ir jāatgādina – kaut gan PVN direktīvā 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). Proti, no šīs direktīvas 2. panta izriet, ka no pakalpojumiem, kas sniegti kādas dalībvalsts teritorijā, PVN uzliek vienīgi pakalpojumu sniegšanai, ko par atlīdzību veic nodokļa maksātājs, kas rakstojas kā tās (spriedums, 2017. gada 12. janvāris, MVM, C-28/16, EU:C:2017:7, 24. punkts).

20

Saskaņā ar minētās direktīvas 9. panta 1. punkta pirmo daļu “nodokļa maksātājs” ir jebkura persona, kas patstāvīgi veic jebkuru saimniecisku darbību neatkarīgi no šīs darbības mērķa vai rezultāta.

21

“Saimniecisko darbību” jēdziens PVN direktīvas 9. panta 1. punkta otrajā daļā ir definēts kā tās, kas aptver visas ražotāju, tirgotāju un pakalpojumu sniedzāju darbības, tostarp materiāla vai nemateriāla pašuma izmantošanu nolūkā gūt no tā ilglaicīgus ienākumus.

22

Šo definīciju analizējot atklājas “saimniecisko darbību” piemērošanas jomas tvērumi, kā arī šā jēdziena objektīvais raksturs tādējādi, ka šā darbība pati par tīdu ir uzskatāma pati par sevi, neatkarīgi no tās mērķiem vai rezultātiem. Tādā 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 minētais judikatūra).

23

Turklāt no Tiesas judikatūras izriet, ka PVN sistēmas ietvaros ar nodokli apliekamo darbību priekšnoteikums ir tāds, ka starp pusēm notiek darījums, attiecībā uz kuru tiek noteikta cena vai samaksa (spriedums, 2009. gada 29. oktobris, Komisija/Somija, C-246/08, EU:C:2009:671, 43. punkts) un ka pakalpojums tiek “sniegts par atlīdzību” PVN direktīvas 2. panta izpratnē tikai tad, ja pastāv tieša saikne starp sniegto pakalpojumu un saņemto atlīdzību (spriedums, 2009. gada 29. oktobris, Komisija/Somija, C-246/08, EU:C:2009:671, 45. punkts).

24

Ir arī jāatgādina, ka saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru PVN direktīvas 167. un nākamajos pantos paredzētās tiesības uz PVN atskaitēšanu ir kopējās PVN sistēmas pamatprincips un principu nevar tikt ierobežotas. Tās ir jāstenojamas nekavējoties attiecībā uz visiem nodokļiem, kas piemēroti darījumiem, kuri saistīti ar izmaksām (spriedums, 2017. gada 12. janvāris, MVM, C-28/16, EU:C:2017:7, 26. punkts).

25

Atskaitēšanas 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, ar noteikumu, ka minētajām darbībām principā ir piemērojams PVN (spriedums, 2017. gada 12. janvāris, MVM, C-28/16, EU:C:2017:7, 27. punkts un tajā minētā judikatūra).

26

Turklāt no PVN direktīvas 168. panta a) punkta izriet, ka ieinteresētajai personai, lai tā būtu tiesīga atskaitīt nodokli, pirmkārt, ir svarīgi būt nodokļu maksātājam šīs direktīvas izpratnē un, otrkārt, nodokļu maksātājam ir jābūt iepriekš izmantojušam preces vai pakalpojumus, kas norādīti, lai pamatotu minētās tiesības, savā ar nodokli apliekamajām vajadzībām un iepriekš jābūt šīs preces piegādājušam vai pakalpojumus sniegušam citam nodokļu maksātājam (spriedums, 2017. gada 19. oktobris, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, 39. punkts).

27

Konkrēti, runājot par holdinga sabiedrības atskaitēšanas tiesībām, Tiesa jau ir nospriedusi, ka holdinga sabiedrībai, kuras vienīgais mērķis ir dalības iegūšana citos uzņēmumos, tieši vai netieši neiesaistoties šo uzņēmumu pārvaldībā, ievērojot tiesības, kādas šai holdinga sabiedrībai ir kā akcionārei vai dalībnieci, nav ne nodokļa maksātāja statusa PVN direktīvas 9. panta izpratnē, ne tiesību uz nodokļa atskaitēšanu saskaņā ar šīs direktīvas 167. un 168. pantu (spriedums, 2015. gada 16. jūlijs, Larentia + Minerva un Marenave Schiffahrt, C-108/14 un C-109/14, EU:C:2015:496, 18. punkts).

28

Vienkārša kapitāla iegūde un turēšana nav jāuzskata par tādū saimniecisku darbību PVN direktīvas izpratnē, kas piešķir tās veicējam nodokļa maksātāja statusu. Proti, citu uzņēmumu daļu vienkārša iegūde nav uzskatāma par pašuma izmantošanu ar mērķi radīt ieņēmumus, kuriem ir pastāvīgs raksturs, jo iespējams dividendes, augi no šāda kapitāla, izriet no pašm pašumtiesībām (spriedums, 2015. gada 16. jūlijs, Larentia + Minerva un Marenave Schiffahrt, C-108/14 un C-109/14, EU:C:2015:496, 19. punkts).

29

Taču tiesa ir atzinusi, ka citādi ir tad, ja dalība papildina tieša vai netieša iejaukšanās sabiedrības, kurā ir iegūta dalība, pārvaldībā, neskarot tiesības, kas daļu pašniekam piemīt kā akcionāram vai dalībniekam (tostarp skat. spriedumus, 2000. gada 14. novembris, Floridienne un Berginvest, C-142/99, EU:C:2000:623, 18. punkts; 2001. gada 27. septembris, Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495, 20. punkts; 2012. gada 6. septembris, Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, 33. punkts, kā arī 2015. gada 16. jūlijs, Larentia + Minerva un Marenave Schiffahrt, C-108/14 un C-109/14, EU:C:2015:496, 20. punkts).

30

No Tiesas pastāvīgās judikatūras izriet, ka holdinga sabiedrības iejaukšanās sabiedrības, kurā tā ir ieguvusi daļu, pārvaldībā ir saimnieciskā darbība PVN direktīvas 9. panta 1. punkta izpratnē, ciktā šāda iejaukšanās ietver tādā darbībā veikšanu, kam saskaņā ar šīs direktīvas 2. pantu piemēro PVN, piemēram, administratīvos, grāmatvedības, finanšu, komerciālos, informātikas un tehniskos pakalpojumus, ko holdinga sabiedrība sniedz saviem meitasuzņēmumiem (skat. it īpaši spriedumus, 2000. gada 14. novembris, *Floridienne* un *Berginvest*, C-142/99, EU:C:2000:623, 19. punkts; 2001. gada 27. septembris, *Cibo Participations*, C-16/00, EU:C:2001:495, 22. punkts, kā arī 2012. gada 6. septembris, *Portugal Telecom*, C-496/11, EU:C:2012:557, 34. punkts).

31

Šajā ziņā jāuzsver, ka Tiesas judikatūrā minētie piemēri darbībā, kas atzīstamas par holdinga sabiedrības iejaukšanos savu meitasuzņēmumu pārvaldībā, nav uzskaitīti izsmērē.

32

Holdinga sabiedrības "iejaukšanās savu meitasuzņēmumu pārvaldībā" jēdziens tādējādi ir jāsaprot tādējādi, ka tas ietver visus darījumus, kas veido saimniecisku darbību PVN direktīvas izpratnē, ko holdings veic sava meitasuzņēmuma labā.

33

Šajā gadījumā no Tiesas iesniegtajiem lietas materiāliem izriet, ka vienīgā pakalpojumi, ko *Marle Participations* sniedza vai vēlējās sniegt meitasuzņēmumiem, attiecībā uz kuriem tai bija radušies izdevumi saistībā ar to vārtpapāru iegādi, bija tās, ko meitasuzņēmums izmantoja kā jaunu ražošanas vietu, iznomāšanas pakalpojumi.

34

Šajā ziņā ir arī jāatgādina, ka PVN direktīvas 137. panta 1. punkta d) apakšpunktā paredzēti iznomāšanas un izīrēšanas darījumu aplikšana ar nodokli ir iespēja, kuru Savienības likumdevējs ir piešķīris daļēji, atkarībā no PVN direktīvas 135. panta 1. punkta l) apakšpunktā paredzētā vispārīgā noteikuma, saskaņā ar kuru iznomāšanas un izīrēšanas darījumi principā ir atbrīvoti no PVN. Tādējādi daļēji, izmantojot šo iespēju, šā atbrīvojuma saņēmējiem var būt atkarīgs (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2006. gada 12. janvāris, *Turn und Sportunion Waldburg*, C-246/04, EU:C:2006:22, 26. un 27. punkts).

35

Ēmotā vārā šis sprieduma 19.–23., kā arī 34. punkta izklāstotais apsvērumus, fakts, ka holdinga sabiedrība savam meitasuzņēmumam iznomā telpas, ir uzskatāms par iejaukšanos tā pārvaldībā, un tas ir atzīstams par saimniecisku darbību, kas sniedz tiesības uz PVN atskaitēšanu par izdevumiem, kas sabiedrībai radušies, iegādājoties šo meitasuzņēmuma vārtpapārus, ar nosacījumu, ka šis pakalpojumu sniegšana ir pastāvīga rakstura, ka tas tiek sniegts pret atlīdzību un ka tas tiek aplikts ar nodokli, kas nozīmē, ka šis iznomāšana nevar būt atbrīvota no nodokļa un ka ir jāpastāv tiešai saiknei starp pakalpojuma sniedzēja sniegto pakalpojumu un no saņēmēja iekasēto atlīdzību. Iesniedzējtiesai ir jāpārbauda, vai šie nosacījumi ir izpildīti tajā izskatāmajā lietā.

36

Attiecībā uz tiesību uz atskaitēšanu izmantošanu, konkrēti, to tvērumu, ir jāatgādina, ka Tiesa

2015. gada 16. jūlija spriedums Larentia + Minerva un Marenave Schiffahrt (C-108/14 un C-109/14, EU:C:2015:496, 33. punkts) jau ir atzinusi, ka izdevumi saistībā ar savu meitasuzņēmumu kapitāla ieguvi, kas radušies holdinga sabiedrībai, kura iesaistīta to pārvaldībā un kura tādējādi veic saimniecisko darbību, ir jāuzskata par tās vispārīgo izdevumu daļu un par šiem izdevumiem samaksātais PVN princips ir pilnībā jāatskaita.

37

Katrā ziņā izdevumi saistībā ar šo meitasuzņēmumu kapitāla ieguvi, kas radušies holdinga sabiedrībai, kura iesaistīta tikai dažādu no tiem pārvaldībā un kura savukārt attiecībā uz pārējām neveic saimniecisko darbību, tikai daļēji ir jāuzskata par tās vispārīgiem izdevumiem tādējādi, ka par šiem izdevumiem samaksātais PVN var tikt atskaitīts tikai daļēji, kur tie ir saistīti ar saimniecisko darbību, atbilstoši sadales kritērijiem, ko definējušas dalībvalstis, kurām, ņemot vērā šīs pilnvaras, ir jāņem vērā PVN direktīvas mērķis un struktūra un šajā ziņā jāparedz aprēķināšanas veids, kas objektīvi atspoguļo, kāda daļa no iepriekš iztērētajiem līdzekļiem faktiski ir izmantota saimnieciskajai darbībai un kāda – darbībai, kas nav saimnieciskā darbība, un tas ir jāpārbauda valsts tiesā (spriedums, 2015. gada 16. jūlijs, Larentia + Minerva un Marenave Schiffahrt, C-108/14 un C-109/14, EU:C:2015:496, 33. punkts).

38

Tādējādi pamatlietā iesniedzējtiesai būs jāizvērtē, vai vērtspapāru iegāde, kas radīja izdevumus, par kuriem Marle Participations lūdz atskaitīt PVN, attiecas vienīgi uz tiem meitasuzņēmumiem, kuriem šī sabiedrība iznomāja telpas, vai tā attiecas arī uz citiem meitasuzņēmumiem.

39

Šai nolīkta iesniedzējtiesai, ņemot vērā tās rīcībā esošo informāciju, būs jānosaka, vai un kādā apmērā Marle Participations var atskaitīt samaksāto PVN, atbilstoši šī sprieduma 36. un 37. punktā minētajiem kritērijiem.

40

Turklāt ir jānorāda, ka, izvērtējot nodokļa atskaitījumu, kas piešķirts holdinga sabiedrībai, kura tieši vai netieši iejaucas savu meitasuzņēmumu, kuru kapitālas tās iegādājusies, pārvaldībā – lai novērstu, ka šīs tiesības tiek izmantotas krāpnieciski vai ļaunprātīgi, – nevar tikt ņemts vērā apgrozījums, ko šī sabiedrība ir guvusi, sniedzot pakalpojumus saviem meitasuzņēmumiem, un ienākumi, ko tā gūst no dalības to kapitālā.

41

Protams, saskaņā ar pastāvīgo judikatūru tiesības uz nodokļa atskaitīšanu var tikt liegtas, ja ņemot vērā objektīvus faktus, ir pierādīts, ka šīs tiesības ir tikušas izmantotas krāpnieciskā vai ļaunprātīgā nolūkā. Proti, cēlā pret krāpšanu nodokļu jomā, izvairīšanās no nodokļu maksāšanas un iespējamo ļaunprātīgo rīcību ir PVN direktīvā atzītas un ar to iedrošinātas mērķis un tiesību subjekti nevar krāpnieciski vai ļaunprātīgi atsaukties uz Savienības tiesību normām (spriedumi, 2012. gada 21. jūnijs, Mahagében un Dávid, C-80/11 un C-142/11, EU:C:2012:373, 42. un 43. punkts, kā arī tajos minētais judikatūra, un 2017. gada 19. oktobris, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, 43. punkts).

42

Tomēr dalībvalstu veiktie pasākumi nedrīkst pārsniegt to, kas ir vajadzīgs šo mērķu sasniegšanai. Tie līdz ar to nevar tikt izmantoti tā, ka ar tiem sistemātiski tiktu apstrādātas

tiesības uz PVN atskaitīšanu un līdz ar to – PVN neitralitāte (spriedumi, 2012. gada 21. jūnijs, Mahagében un Dávid, C-80/11 un C-142/11, EU:C:2012:373, 57. punkts, kā arī 2017. gada 19. oktobris, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, 50. punkts).

43

Proti, pirmkārt, atbilstoši pastāvīgajai judikatūrai tādās holdinga sabiedrības, kas ielaužas sava meitasuzņēmuma pārvaldībā, izdevumi par dažādiem pakalpojumiem, kas saistīti ar to, ka tā ir iegādājusies šo meitasuzņēmuma kapitāldaļu, ir vispārīgā nodokļa maksājuma izdevumi, kuri paši par sevi veido tā ražoto preču cenu, un tiem principā ir tieša saikne ar visu holdinga sabiedrības saimniecisko darbību (spriedumi, 2001. gada 27. septembris, Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495, 35. punkts, un 2009. gada 29. oktobris, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, 58. punkts).

44

Otrkārt, ir jānodrošina tiesības uz PVN atskaitīšanu, tās nepakāpjot kritērijam, it īpaši, par nodokļu maksājuma saimnieciskās darbības rezultātu, kā noteikts PVN direktivas 9. panta 1. punktā, proti, ka nodokļa maksātājs ir "jebkura persona, kas patstāvīgi jebkurā vietā veic jebkuru saimniecisku darbību neatkarīgi no šīs darbības mērķa vai rezultāta".

45

Emotīvā iepriekš izklāstītos apsvērumus, uz uzdoto jautājumu ir jāatbild, ka PVN direktīva ir jāinterpretē tādējādi, ka fakts, ka holdinga sabiedrība savam meitasuzņēmumam iznomā telpu, ir uzskatāms par "iejaukšanos tās pārvaldībā" un tas ir atzīstams par saimniecisku darbību šīs direktivas 9. panta 1. punkta izpratnē, kas sniedz tiesības uz PVN atskaitīšanu par izdevumiem, kas sabiedrībai radušies, iegādājoties šo meitasuzņēmuma kapitāldaļu, ja šo pakalpojumu sniegšana ir pastāvīga rakstura, tie tiek sniegti pret atlīdzību un tā tiek aplikta ar nodokli, un tas nozīmē, ka šo iznomāšana nevar būt atbrīvota no nodokļa un ka ir jāpastāv tiešai saiknei starp pakalpojuma sniedzēja sniegto pakalpojumu un no saņēmēja iekasēto atlīdzību. Izdevumi saistībā ar savu meitasuzņēmuma kapitāldaļu iegādi, kas radušies holdinga sabiedrībai, kura iesaistās to pārvaldībā un kura tādējādi veic saimniecisko darbību, ir jāuzskata par tās vispārīgo izdevumu daļu un par šiem izdevumiem samaksājams PVN principā ir pilnībā jāatkaite.

46

Izdevumi saistībā ar šo meitasuzņēmuma kapitāldaļu iegādi, kas radušies holdinga sabiedrībai, kura iesaistās tikai dažādu no tiem pārvaldībā un kura savukārt attiecībā uz pārņēmēju neveic saimniecisko darbību, tikai daļēji ir jāuzskata par šīs sabiedrības vispārīgiem izdevumiem tādējādi, ka par šiem izdevumiem samaksājams PVN var tikt atskaitīts tikai daļēji, kur tie ir saistīti ar saimniecisko darbību, atbilstoši sadales kritērijiem, ko definējušas dalībvalstis, kurām, īstenojot šīs pilnvaras, ir jāņem vērā minētās direktivas mērķis un struktūra un šajā ziņā jāparedz aprēķināšanas veids, kas objektīvi atspoguļo, kāda daļa no iepriekš iztērētajiem līdzekļiem faktiski ir izmantota saimnieciskajai darbībai un kāda – darbībai, kas nav saimnieciskā darbība, un tas ir jāpārbauda valsts tiesī.

Par tiesības izdevumiem

47

Attiecībā uz pamatlietas pusēm šo tiesvedība ir stadijā procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesības izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas

nav min?to pušu izdevumi, nav atl?dzin?mi.

Ar š?du pamatojumu Tiesa (sept?t? pal?ta) nospriež:

Padomes Direkt?va 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu ir interpret?jama t?d?j?di, ka fakts, ka holdinga sabiedr?ba savam meitasuz??mumam iznom? ?ku, ir uzskat?ms par “iejaukšanas t?s p?rvald?b?”, un tas ir atz?stams par saimniecisku darb?bu š?s direkt?vas 9. panta 1. punkta izpratn?, kas sniedz ties?bas uz pievienot?s v?rt?bas nodok?a (PVN) atskait?šanu par izdevumiem, kuri šai sabiedr?bai radušies, ieg?d?joties š? meitasuz??muma kapit?lda?as, ja š? pakalpojumu sniegšana ir past?v?ga rakstura, tie tiek sniegti pret atl?dz?bu un t? tiek aplikta ar nodokli, un tas noz?m?, ka š? iznom?šana nevar b?t atbr?vota no nodok?a un ka ir j?past?v tiešai saiknei starp pakalpojuma sniedz?ja sniegto pakalpojumu un no sa??m?ja iekas?to atl?dz?bu. Izdevumi saist?b? ar savu meitasuz??mumu kapit?lda?u ieg?di, kas radušies holdinga sabiedr?bai, kura iesaist?s to p?rvald?b? un kura t?d?j?di veic saimniecisko darb?bu, ir j?uzskata par t?s visp?r?jo izdevumu da?u, un par šiem izdevumiem samaks?tais PVN princip? ir piln?b? j?atskaita.

Izdevumi saist?b? ar šo meitasuz??mumu kapit?lda?u ieg?di, kas radušies holdinga sabiedr?bai, kura iesaist?s tikai dažu no tiem p?rvald?b? un kura savuk?rt attiec?b? uz p?rj?m neveic saimniecisko darb?bu, tikai da??ji ir j?uzskata par š?s sabiedr?bas visp?r?jiem izdevumiem t?d?j?di, ka par šiem izdevumiem samaks?tais PVN var tikt atskait?ts tikai da??, kur? tie ir saist?ti ar saimniecisko darb?bu, atbilstoši sadales krit?rijiem, ko defin?jušas dal?bvalstis, kur?m, ?stenojot š?s pilnvaras, ir j??em v?r? min?t?s direkt?vas m?r?is un strukt?ra un šaj? zi?? j?paredz apr??in?šanas veids, kas objekt?vi atspogu?o, k?da da?a no iepriekš izt?r?tajiem l?dzek?iem faktiski ir izmantota saimnieciskajai darb?bai un k?da – darb?bai, kas nav saimniecisk? darb?ba, un tas ir j?p?rbauda valsts tiesai.

[Paraksti]

(*1) Tiesved?bas valoda – fran?u.