

Downloaded via the EU tax law app / web

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 iekļaušanās savu meitasuzņēmumu pārvaldībā – Holdinga sabiedrības savam meitasuzņēmumam iznomāta telpa – Priekšnodokļa atskaitošana – PVN, kas ietilpst holdinga sabiedrības izdevumos saistībā ar citu uzņēmumu kapitāla iegūdi

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. Jarašāns],

ģenerālvokāts: P. Mengoci [P. Mengozzi],

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

ģemot vērā rakstveida procesū,

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,

–

Eiropas Komisijas vārds – R. Lyal un N. Gossement, pārstāvji,

ņemot vērā pēc ģenerālvokāļa uzklaušāšanas pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerālvokāļa secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1

Līgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopājo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “PVN direktīva”) 2., 9. un 168. panta interpretāciju.

2

Šis līgums ir iesniegts saistībā ar tiesvedību starp Marle Participations SARL (turpmāk tekstā – “Marle Participations”) un ministre de l’Économie et des Finances (ekonomikas un finanšu ministrs) par pievienotās vērtības nodokļa (PVN), kas ietilpa prasītājas pamatlīdz izdevumos saistībā ar vērtspapīru iegādes darījumiem, atskaitāmību.

Atbilstošās Savienības tiesību normas

3

PVN direktīvas 2. panta 1. punkta c) apakšpunktā ir paredzēts:

“PVN uzliek šādiem darījumiem:

[..]

c)

pakalpojumu sniegšanai, ko par atlīdzību kādā dalībvalsts teritorijā veic nodokļa maksātājs, kas rēķojas kā tās.”

4

Šīs direktīvas 9. panta 1. punkts ir formulēts šādi:

“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

Saskaņā ar minētās direktīvas 135. pantu:

“1. Dalībvalstis atbrūvo no nodokļa šādus darījumus:

[..]

l)

nekustamo īpašuma iznomāšanu vai izīrēšanu.

2. Šī panta 1. punkta l) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums neattiecas uz:

a)

izmitināšanu, kā arī definēta dalībvalstu tiesību aktos, viesnācū nozarē vai līdzīgās funkcijas nozarēs, tostarp vietu izīrēšanu tūristu 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 izvāties nodokļa režīmu attiecībā uz šādiem darījumiem:

[..]

d)

nekustamo īpašuma iznomāšanu vai izīrēšanu.

2. Dalībvalstis pieņem sīki izstrādātus noteikumus 1. punktā minēto izvāties tiesību izmantošanai.

Dalībvalstis var ierobežot šo izvāties 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?disko 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 lietas 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 uzrunus nesekmīgi apstrādāja tribunal administratif de Châlons-en-Champagne (Šalonanšampaas Administratīvā tiesa, Francija) un pēc tam cour administrative d'appel de Nancy (Nansā Administratīvā apelācijas tiesa, Francija).

13

Tad minētā sabiedrība vēršs iesniedzējtiesā ar kasācijas sūdzību.

14

Iesniedzējtiesas nolūmā Conseil d'État (Valsts padome, Francija), atsaukdamās uz 2001. gada 27. septembra spriedumu Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495) un 2015. gada 16. jūlija spriedumu Larentia + Minerva un Marenave Schiffahrt (C-108/14 un C-109/14, EU:C:2015:496), precīz, ka no PVN direktīvas 168. panta izriet, ka, lai arī vienkārša kapitāla iegūde nav uzskatāma par saimniecisku darbību, kas piešķir tās veicējam nodokļa maksājuma statusu, citādi ir tad, ja dalība kapitālā papildina tieša vai netieša iejaukšanās sabiedrību, kurās ir iegūtas kapitālas, pārvaldības ar darījumiem, kas ir aplikti ar PVN, piemēram, ar administratīvo finanšu, komerciālo vai tehnisko pakalpojumu sniegšanu šīm sabiedrībām.

15

Turklāt no 2015. gada 16. jūlija sprieduma Larentia + Minerva un Marenave Schiffahrt (C-108/14 un C-109/14, EU:C:2015:496) izrietot, ka izdevumi saistībā ar šo meitasuzņēmumu kapitāla ieguvi, 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 nodoklis principā ir pilnībā jāatskaita, ja vien noteikti iepriekš veikti saimnieciskie darījumi nav atbrīvoti no nodokļa.

16

Katrā ziņā iesniedzējtiesa uzsver, ka šajā gadījumā vienīgā pakalpojumi, ko Marle Participations sniedza vai vēlējās sniegt meitasuzņēmumiem, attiecībā uz kuriem tai bija radušies izdevumi saistībā ar to vērtspapīru ieguvi, bija ņiku iznomāšanas pakalpojumi.

17

Šādos apstākļos Conseil d'État (Valsts padome) nolūma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“Vai un attiecīgā gadījumā kļūdos apstākļos holdinga sabiedrības veikta ņkas noma meitasuzņēmumam ir kvalificējama kā tieša vai netieša iejaukšanās šā meitasuzņēmuma pārvaldībā ar tādām sekām, ka šā meitasuzņēmuma kapitāla iegušanai un turīšanai ir saimnieciskas darbības raksturs [PVN] direktīvas izpratnē?”

Par prejudiciālo jautājumu

18

Ar savu jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai PVN direktīva ir interpretējama tādējādi, ka holdinga sabiedrības veikta ņkas iznomāšana savam meitasuzņēmumam ir uzskatāma par iejaukšanos tās pārvaldībā, kas ir atzīstama par saimniecisku darbību šīs direktīvas 9. panta 1. punkta izpratnē, kura dod tiesības uz PVN atskaitīšanu par izdevumiem, kuri šai sabiedrībai radušies, iegūdot tiesības minētā meitasuzņēmuma kapitālas, un, ja tas tā ir, ar kādiem

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 sniedzēju 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 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).

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 princips nevar tikt ierobežotas. Tās ir īstenojamas 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 uzņēmēju 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, savām 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, kuras 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

Vienrīša kapitāla iegūde un turēšana nav jāuzskata par tūdu saimniecisku darbību PVN direktīvas izpratnē, kas piešķir tās veicējam nodokļa maksātāja statusu. Proti, citu uzņēmumu daļu vienrīša iegūde nav uzskatāma par pašuma izmantošanu ar mērķi radīt ieņēmumus, kuriem ir pastāvīgs raksturs, jo iespējams dividendes, augi no šādam kapitālam, 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, kurai ir ieguvusi dalību, pārvaldību ir saimnieciskā darbība PVN direktīvas 9. panta 1. punkta izpratnē, ciktā šāda iejaukšanās ietver tādā darbību 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 iejaukšanās savu meitasuzņēmumu pārvaldību, nav uzskaitīti izsmērī.

32

Holdinga sabiedrības "iejaukšanās savu meitasuzņēmumu pārvaldību" 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 veltījis sniegt meitasuzņēmumiem, attiecībā uz kuriem tai bija radušies izdevumi saistībā ar to vārtspapīru 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 paredzētā iznomāšanas un izīrēšanas darījumu aplikšana ar nodokli ir iespējama, kuru Savienības likumdevējs ir piešķirjis dalībvalstīm, atbilstoši 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 dalībvalstis, izmantojot šo iespēju, šā atbrīvojuma saņēmējiem var būt atļautas (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2006. gada 12. janvāris, *Turner und Sportunion Waldburg*, C-246/04, EU:C:2006:22, 26. un 27. punkts).

35

Ēmot vērā šo sprieduma 19.–23., kā arī 34. punktā izklāstotos apsvērumus, fakts, ka holdinga sabiedrība savam meitasuzņēmumam iznomā telpu, ir uzskatāms par iejaukšanos tās pārvaldībā, un tas ir atzīstams par saimniecisku darbību, kas sniedz tiesības uz PVN atskaitīšanu par izdevumiem, kas sabiedrībai radušies, iegādājoties šo meitasuzņēmuma vārtspapīrus, ar nosacījumu, ka šo pakalpojumu sniegšana ir pastāvīga rakstura, ka tas tiek sniegts pret atlīdzību un ka tas tiek aplikts ar nodokli, kas nozīmē, ka šo iznomāšana nevar būt atbrīvota no nodokļa un ka ir jāpastāv tiešai saiknei starp pakalpojuma sniedzēja sniegto pakalpojumu un no saņēmēja iekasāto atlīdzību. Iesniedzējtiesai ir jāpārbauda, vai šie nosacījumi ir izpildīti tajā izskatāmajā lietā.

36

Attiecībā uz tiesību uz atskaitīšanu 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 kapitāldaļu iegādi, 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 kapitāldaļu iegādi, kas radušies holdinga sabiedrībai, kura iesaistīta tikai dažādos 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, kurā 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 valstu tiesumā (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 pamatlieta iesniedzējtiesai būs jāizvērtē, vai vērtspapīru 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 krāpnieciski vai ļaunprātīgi nolīkta. Proti, cīņa 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 minētā 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 iejaucas sava meitasuzņēmuma pārvaldībā, izdevumi par dažādiem pakalpojumiem, kas saistīti ar to, ka tā ir iegādājusies šo meitasuzņēmuma kapitālas, 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 nepakāujot kritērijam, it īpaši, par nodokļu maksājuma saimnieciskās darbības rezultātu, kā noteikts PVN direktīvas 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 izklāstotā apsvērumā, 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 direktīvas 9. panta 1. punkta izpratnē, kas sniedz tiesības uz PVN atskaitīšanu par izdevumiem, kas sabiedrībai radušies, iegādājoties šo meitasuzņēmuma kapitālas, 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 sniegšanu un saņēmēja iekasēto atlīdzību. Izdevumi saistībā ar savu meitasuzņēmuma kapitālu 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 jāatskaita.

46

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

Par tiesības izdevumiem

47

Attiecībā uz pamatlīnijas 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 "iejaukšanos 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?r?j?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?rtajiem 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.