



## Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (septītā palāta)

2018. gada 5. jūlijā\*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Pievienotās vērtības nodoklis (PVN) – Direktīva 2006/112/EK – 2., 9. un 168. pants – Saimnieciskā darbība – Holdinga tieša vai netieša iejaukšanās savu meitasuzņēmumu pārvaldībā – Holdinga sabiedrības savam meitasuzņēmumam iznomāta ēka – Priekšnodokļa atskaitīšana – PVN, kas ietilpst holdinga sabiedrības izdevumos saistībā ar citu uzņēmumu kapitāldaļu iegādi

Lieta C-320/17

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Conseil d'État* (Valsts padome, Francija) iesniedza ar lēmumu, 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. Toadere [*C. Toader*] un E. Jarašūns [*E. Jarašiūnas*],

ģenerālvokāts: P. Mengoci [*P. Mengozzi*],

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

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot 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 vārdā – *R. Lyal* un *N. Gossement*, pārstāvji,

\* Tiesvedības valoda – franču.

ņemot vērā pēc ģenerālvokāta uzklaušanās pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerālvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

### Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “PVN direktīva”) 2., 9. un 168. panta interpretāciju.
- 2 Šis lūgums 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 pamatlietā 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 rīkojas kā tāds.”

- 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 īpašuma izmantošana ar nolūku gūt no tā ilglaicīgus ienākumus jo īpaši ir uzskatāma par saimniecisku darbību.”

- 5 Saskaņā ar minētās direktīvas 135. pantu:

“1. Dalībvalstis atbrīvo no nodokļa šādus darījumus:

[..]

l) nekustamā īpašuma iznomāšanu vai izīrēšanu.

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

a) izmitināšanu, kā tā definēta dalībvalstu tiesību aktos, viesnīcu nozarē vai līdzīgas 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 minētā atbrīvojuma darbības jomai.”

6 Šīs pašas direktīvas 137. pantā ir paredzēts:

“1. Dalībvalstis nodokļa maksātājiem var piešķirt tiesības izvēlēties nodokļa režīmu attiecībā uz šādiem darījumiem:

[..]

d) nekustama īpašuma iznomāšanu vai izīrēšanu.

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

Dalībvalstis var ierobežot šo izvēles tiesību darbības jomu.”

7 Atbilstoši PVN direktīvas 167. pantam:

“Atskaitīšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasējams”.

8 Šīs pašas direktīvas 168. 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;

b) PVN, kas maksājams par darījumiem, kurus pielīdzina preču piegādei vai pakalpojumu sniegšanai saskaņā ar 18. panta a) punktu un 27. pantu;

c) PVN, kas maksājams par preču iegādēm Kopienas iekšienē saskaņā ar 2. panta 1. punkta b) apakšpunkta i) punktu;

d) PVN, kas maksājams par darījumiem, kurus pielīdzina preču iegādei Kopienas iekšienē saskaņā ar 21. un 22. pantu;

e) PVN, kas maksājams vai samaksāts par preču importu attiecīgajā dalībvalstī.”

### **Pamatlieta un prejudiciālais jautājums**

9 *Marle Participations* ir *Marle* grupas, kas darbojas ortopēdisko implantu ražošanas nozarē, holdinga sabiedrība. Tās sabiedrības mērķis cita starpā ir vairāku grupas meitasuzņēmumu kapitāldaļu pārvaldība, kuriem tā turklāt iznomā ēku.

10 No Tiesā iesniegtajiem lietas materiāliem izriet, ka no 2009. gada *Marle Participations* veica pārstrukturēšanu, kuras rezultātā tika nodoti un iegūti vērtspapīri. Tā pilnībā atskaitīja PVN, kas ietilpa dažādajos izdevumos saistībā ar šo pārstrukturēšanu.

- 11 Pēc grāmatvedības pārbaudes nodokļu administrācija apšaubīja šīs sabiedrības veikto PVN atskaitīšanu, jo izdevumi, par kuriem tā bija pieprasījusi PVN atskaitīšanu, attiecoties uz kapitāla operācijām, kurām tiesības uz nodokļa atskaitīšanu nav piemērojamas, tai nosūtīja PVN uzrēķinus.
- 12 *Marle Participations* šos uzrēķinus nesekmīgi apstrīdēja *tribunal administratif de Châlons-en-Champagne* (Šalonaņšampaņas Administratīvā tiesa, Francija) un pēc tam *cour administrative d'appel de Nancy* (Nansi Administratīvā apelācijas tiesa, Francija).
- 13 Tad minētā sabiedrība vērsās iesniedzējtiesā ar kasācijas sūdzību.
- 14 Iesniedzējtiesas nolēmumā *Conseil d'État* (Valsts padome, Francija), atsaukdams 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), precizē, ka no PVN direktīvas 168. panta izriet, ka, lai arī vienkārša kapitāldaļu iegāde nav uzskatāma par saimniecisku darbību, kas piešķir tās veicējam nodokļa maksātāja statusu, citādi ir tad, ja dalību kapitālā papildina tieša vai netieša iejaukšanās sabiedrību, kurās ir iegūtas kapitāldaļas, pārvaldībā 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 kapitāldaļu iegādi, kas radušies holdinga sabiedrībai, kura iesaistās to pārvaldībā un kura tādējādi veic saimniecisko darbību, ir jāuzskata par tās vispārējo izdevumu daļu un par šiem izdevumiem samaksātais nodoklis principā ir pilnībā jāatskaita, ja vien noteikti iepriekš veikti saimnieciskie darījumi nav atbrīvoti no nodokļa.
- 16 Katrā ziņā iesniedzējtiesa uzsver, ka šajā gadījumā vienīgie pakalpojumi, ko *Marle Participations* sniedza vai vēlējās sniegt meitasuzņēmumiem, attiecībā uz kuriem tai bija radušies izdevumi saistībā ar to vērtspapīru iegādi, bija ēku iznomāšanas pakalpojumi.
- 17 Šādos apstākļos *Conseil d'État* (Valsts padome) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“Vai un attiecīgā gadījumā kādos apstākļos holdinga sabiedrības veikta ēkas noma meitasuzņēmumam ir kvalificējama kā tieša vai netieša iejaukšanās šī meitasuzņēmuma pārvaldībā ar tādām sekām, ka šī meitasuzņēmuma kapitāldaļu iegūšanai un turēšanai 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 ēkas iznomāšana savam meitasuzņēmumam ir uzskatāma par iejaukšanos tā pārvaldē, 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, iegādājoties minētā meitasuzņēmuma kapitāldaļas, un, ja tas tā ir, ar kādiem nosacījumiem.
- 19 Vispirms ir jāatgādina – kaut gan PVN direktīvā ir noteikta ļoti 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 rīkojas kā tāds (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 tāds, kas aptver visas ražotāju, tirgotāju un pakalpojumu sniedzēju darbības, tostarp materiāla vai nemateriāla īpašuma izmantošanu nolūkā gūt no tā ilglaicīgus ienākumus.
- 22 Šo definīciju analizē atklājas “saimniecisko darbību” piemērošanas jomas tvērums, kā arī šī jēdziena objektīvais raksturs tādējādi, ka šī darbība pati par tādu ir uzskatāma pati par sevi, neatkarīgi no tās mērķiem vai rezultātiem. Tātad 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).
- 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 atskaitīšanu ir kopējās PVN sistēmas pamatprincips un principā 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 Atskaitīšanas 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 Konkrētāk, runājot par holdinga sabiedrības atskaitīšanas 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 dalībniecei, nav ne nodokļa maksātājas statusa PVN direktīvas 9. panta izpratnē, ne tiesību uz nodokļa atskaitīšanu saskaņā ar šīs direktīvas 167. un 168. pantu (spriedums, 2015. gada 16. jūlijs, *Larentia + Minerva* un *Marenave Schifffahrt*, C-108/14 un C-109/14, EU:C:2015:496, 18. punkts).
- 28 Vienkārša kapitāldaļu iegāde un turēšana nav jāuzskata par tādu saimniecisku darbību PVN direktīvas izpratnē, kas piešķir tās veicējam nodokļa maksātāja statusu. Proti, citu uzņēmumu daļu vienkārša iegāde nav uzskatāma par īpašuma izmantošanu ar mērķi radīt ieņēmumus, kuriem ir pastāvīgs raksturs, jo iespējamās dividendes, augļi no šādām kapitāldaļām, izriet no pašām īpašumtiesībām (spriedums, 2015. gada 16. jūlijs, *Larentia + Minerva* un *Marenave Schifffahrt*, C-108/14 un C-109/14, EU:C:2015:496, 19. punkts).

- 29 Taču tiesa ir atzinusi, ka citādi ir tad, ja dalību papildina tieša vai netieša iejaukšanās sabiedrības, kurā ir iegūta dalība, pārvaldībā, neskarot tiesības, kas daļu īpašniekam 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 dalību, pārvaldībā ir saimnieciskā darbība PVN direktīvas 9. panta 1. punkta izpratnē, ciktāl šāda iejaukšanās ietver tādu 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 darbībām, kas atzīstamas par holdinga sabiedrības iejaukšanos savu meitasuzņēmumu pārvaldībā, nav uzskaitīti izsmelīgi.
- 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 holdinga veic sava meitasuzņēmuma labā.
- 33 Šajā gadījumā no Tiesā iesniegtajiem lietas materiāliem izriet, ka vienīgie pakalpojumi, ko *Marle Participations* sniedza vai vēlējās sniegt meitasuzņēmumiem, attiecībā uz kuriem tai bija radušies izdevumi saistībā ar to vērtspapīru iegādi, bija ēkas, 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 iespēja, kuru Savienības likumdevējs ir piešķīris dalībvalstīm, atkāpjoties 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, šī atbrīvojuma saņēmējiem var ļaut no tā atkāpties (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2006. gada 12. janvāris, *Turn- und Sportunion Waldburg*, C-246/04, EU:C:2006:22, 26. un 27. punkts).
- 35 Ņemot vērā šī sprieduma 19.–23., kā arī 34. punktā izklāstītos apsvērumus, fakts, ka holdinga sabiedrība savam meitasuzņēmumam iznomā ēku, ir uzskatāms par iejaukšanos tā pārvaldībā, un tas ir atzīstams par saimniecisku darbību, kas sniedz tiesības uz PVN atskaitīšanu par izdevumiem, kas sabiedrībai radušies, iegādājoties šī meitasuzņēmuma vērtspapīrus, ar nosacījumu, ka šī pakalpojumu sniegšana ir pastāvīga rakstura, ka tas tiek sniegts pret atlīdzību un ka tas tiek aplikts ar nodokli, kas nozīmē, ka šī 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 atskaitīšanu izmantošanu, konkrēti, to tvērumu, ir jāatgādina, ka Tiesa 2015. gada 16. jūlija spriedumā *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 iesaistās to pārvaldībā un kura tādējādi veic saimniecisko darbību, ir jāuzskata par tās vispārējo izdevumu daļu un par šiem izdevumiem samaksātais PVN principā ir pilnībā jāatskaita.

- 37 Katrā ziņā izdevumi saistībā ar šo meitasuzņēmumu kapitāldaļu 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 tās vispārējiem izdevumiem tādējādi, ka par šiem izdevumiem samaksātais PVN var tikt atskaitīts tikai daļā, kurā tie ir saistīti ar saimniecisko darbību, atbilstoši sadales kritērijiem, ko definējušas dalībvalstis, kurām, īstenojot 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 tiesām (spriedums, 2015. gada 16. jūlijs, *Larentia + Minerva un Marenave Schifffahrt*, C-108/14 un C-109/14, EU:C:2015:496, 33. punkts).
- 38 Tādējādi pamatlietā iesniedzējtiesai būs jāizvērtē, vai vērtspapīru iegāde, kas radīja izdevumus, par kuriem *Marle Participations* lūdza atskaitīt PVN, attiecas vienīgi uz tiem meitasuzņēmumiem, kuriem šī sabiedrība iznomāja ēku, vai tā attiecas arī uz citiem meitasuzņēmumiem.
- 39 Šai nolūkā 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 kapitāldaļas tā 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, cīņa pret krāpšanu nodokļu jomā, izvairīšanos no nodokļu maksāšanas un iespējamo ļaunprātīgo rīcību ir PVN direktīvā atzīts un ar to iedrošināts 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 apstrīdētas 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 tādas holdinga sabiedrības, kas iejaucas sava meitasuzņēmuma pārvaldībā, izdevumi par dažādiem pakalpojumiem, kas saistīti ar to, ka tā ir iegādājusies šī meitasuzņēmuma kapitāldaļas, ir vispārīgie nodokļa maksātāja 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 nepakļaujot kritērijam, it īpaši, par nodokļu maksātāja 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 Ņemot vērā iepriekš izklāstītos apsvērumus, uz uzdoto jautājumu ir jāatbild, ka PVN direktīva ir jāinterpretē tādējādi, ka fakts, ka holdinga sabiedrība savam meitasuzņēmumam iznomā ēku, 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 šī meitasuzņēmuma kapitāldaļas, ja šī pakalpojumu sniegšana ir pastāvīga rakstura, tie tiek sniegti pret atlīdzību un tā tiek aplikta ar nodokli, un tas nozīmē, ka šī 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 meitasuzņēmumu kapitāldaļu iegādi, kas radušies holdinga sabiedrībai, kura iesaistās to pārvaldībā un kura tādējādi veic saimniecisko darbību, ir jāuzskata par tās vispārējo izdevumu daļu un par šiem izdevumiem samaksātais PVN principā ir pilnībā jāatskaita.

- 46 Izdevumi saistībā ar šo meitasuzņēmumu kapitāldaļu 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 vispārējiem izdevumiem tādējādi, ka par šiem izdevumiem samaksātais PVN var tikt atskaitīts tikai daļā, kurā tie ir saistīti ar saimniecisko darbību, atbilstoši sadales kritērijiem, ko definējušas dalībvalstis, kurām, īstenojot šīs pilnvaras, ir jāņem vērā minētās 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 tiesai.

### Par tiesāšanās izdevumiem

- 47 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (septītā palāta) nospriež:

**Padomes Direktīva 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu ir interpretējama tādējādi, ka fakts, ka holdinga sabiedrība savam meitasuzņēmumam iznomā ēku, ir uzskatāms par “iejaukšanos tās pārvaldībā”, un tas ir atzīstams par saimniecisku darbību šīs direktīvas 9. panta 1. punkta izpratnē, kas sniedz tiesības uz pievienotās vērtības nodokļa (PVN) atskaitīšanu par izdevumiem, kuri šai sabiedrībai radušies, iegādājoties šī meitasuzņēmuma kapitāldaļas, ja šī pakalpojumu sniegšana ir pastāvīga rakstura, tie tiek sniegti pret atlīdzību un tā tiek aplikta ar nodokli, un tas nozīmē, ka šī 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 meitasuzņēmumu kapitāldaļu iegādi, kas radušies holdinga sabiedrībai, kura iesaistās to pārvaldībā un kura tādējādi veic saimniecisko darbību, ir jāuzskata par tās vispārējo izdevumu daļu, un par šiem izdevumiem samaksātais PVN principā ir pilnībā jāatskaita.**

Izdevumi saistībā ar šo meitasuzņēmumu kapitāldaļu 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 vispārējiem izdevumiem tādējādi, ka par šiem izdevumiem samaksātais PVN var tikt atskaitīts tikai daļā, kurā tie ir saistīti ar saimniecisko darbību, atbilstoši sadales kritērijiem, ko definējušas dalībvalstis, kurām, īstenojot šīs pilnvaras, ir jāņem vērā minētās 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 tiesai.

[Paraksti]