TIESAS RĪKOJUMS (sestā palāta)

2017. gada 12. janvārī*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu — Tiesas Reglamenta 99. pants — Pievienotās vērtības 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 lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Kúria* (Augstākā tiesa, Ungārija) iesniedza ar lēmumu, 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),

ģenerāladvokāts M. Bobeks [*M Bobek*],

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

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

— *MVM Magyar Villamos Művek Zrt.* vārdā – *Sz. Vámosi-Nagy* un *P. Vaszari*, *ügyvédek*,

— Ungārijas valdības vārdā – *M. Bóra*, *G. Koós* un *M. Fehér*, pārstāvji,

— Apvienotās Karalistes valdības vārdā – *J. Kraehling*, pārstāve, kurai palīdz *H. L. McCarthy*, *solicitor*,

— Eiropas Komisijas vārdā – *V. Bottka* un *L. Lozano Palacios*, pārstāvji,

ņemot vērā pēc ģenerāladvokāta uzklausīšanas pieņemto lēmumu saskaņā ar Tiesas Reglamenta 99. pantu lemt, izdodot motivētu rīkojumu,

* * Tiesvedības valoda – ungāru.

izdod šo rīkojumu.

Rīkojums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu 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 lūgums ir iesniegts saistībā ar tiesvedību starp *MVM Magyar Villamos Művek Zrt.* un *Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága* (Valsts nodokļu un muitas administrācijas Sūdzību nodaļa, Ungārija; turpmāk tekstā – "Nodokļu administrācija") jautājumā par *MVM* tiesībām atskaitīt 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. punktā ir noteikts:

"PVN uzliek šādiem darījumiem:

[..]

c) pakalpojumu sniegšanai, ko par atlīdzību kādā dalībvalsts teritorijā veic nodokļa maksātājs, kas rīkojas kā tāds;

[..]."

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

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

"Šādus darījumus uzskata par pakalpojumu sniegšanu par atlīdzību:

[..]

b) pakalpojumu sniegšanu, ko bez maksas veic nodokļa maksātājs savām vai sava personāla privātajām vajadzībām, vai, plašākā nozīmē, citiem mērķiem nekā savas saimnieciskās darbības vajadzībām."

6 Saskaņā ar šīs pašas direktīvas 167. pantu:

"Atskaitīšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasējams."

7 Direktīvas 2006/112 168. 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;

[..]."

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

"Attiecībā uz precēm un pakalpojumiem, ko nodokļa maksātājs izmanto darījumiem, par kuriem saskaņā ar 168., 169. un 170. pantu PVN ir atskaitāms, un darījumiem, par kuriem PVN nav atskaitāms, atskaitāma ir tikai tā PVN daļa, 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 tās 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 Noslēdzot tā saukto "vadības" līgumu Ungārijas tiesību izpratnē ar saviem meitasuzņēmumiem, *MVM* izveidoja sabiedrību grupu, kas ir atzīta saskaņā ar šīm pašām tiesībām (turpmāk tekstā – "grupa"). Tomēr, izveidojot šādu grupu, netiek radīta atsevišķa juridiska persona vai grupas dalībniekiem atņemts to juridiskās personas statuss. Turklāt šie dalībnieki neizmantoja grupas aplikšanas ar PVN režīmu.

12 Pamatlieta attiecas uz lēmumu, 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 kā tādai 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 apliekamajām darbībām, *MVM* ar dažiem izņēmumiem par tiem neizrakstīja rēķinus saviem meitasuzņēmumiem. Grupas ietvaros *MVM* nenoteica arī vispārēju atlīdzību 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 atskaitāms 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 attiecās uz kapitāldaļu iegūšanu (turpmāk tekstā – "attiecīgie pakalpojumi"). Proti, šajos apstākļos Nodokļu administrācija uzskatīja, ka *MVM* ir šo pakalpojumu galasaņēmēja.

15 *MVM* cēla prasību par Nodokļu administrācijas lēmumu, apgalvojot, ka attiecīgie pakalpojumi ir bijuši vispārējie izdevumi par tās ar nodokli apliekamu darbību, ņemot vērā, ka tā kā PVN maksātāja nebija veikusi nevienu no nodokļa atbrīvotu darījumu. Tāpat šīs prasības ietvaros *MVM* norādīja, ka rēķinu neizrakstīšana tās meitasuzņēmumiem neietekmējot tās tiesības uz PVN atskaitīšanu.

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

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

18 Iesniedzējtiesa konstatē, ka laikposmā, kas tiek aplūkots tās izskatāmajā pamatlietā, *MVM* darbojās kā pasīva holdinga sabiedrība rēķinu izrakstīšanas ziņā, jo tās meitasuzņēmumi tai principā maksāja tikai dividendes, bet kā aktīva holdinga sabiedrība attiecībā uz grupas darbību centralizētās pārvaldības īstenošanu.

19 Taču šī tiesa norāda, ka no saimnieciskā viedokļa sabiedrību grupā, kurā ietilpst vienīgi valsts uzņēmumi, holdinga sabiedrības veiktā rēķinu izrakstīšana meitasuzņēmumiem par pakalpojumiem ir tikai tehnisks jautājums. Turklāt nepastāvot jautājums par bezmaksas raksturu, jo *MVM* saņemot lielākas dividendes par pakalpojumiem, kurus tā, kā apgalvots, bez atlīdzības sniedz saviem meitasuzņēmumiem.

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

"1) Vai holdinga sabiedrība, kurai ir vadoša loma savu meitasuzņēmumu vai visas sabiedrību grupas konkrētu 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 vadoša holdinga sabiedrība var izmantot tiesības uz PVN atskaitīšanu par pakalpojumiem, ko tā izmanto tiešā 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 rēķinu meitasuzņēmumiem kā par starpniecības pakalpojumiem?"

Par prejudiciālajiem jautājumiem

21 Atbilstoši Tiesas Reglamenta 99. pantam, ja uzdotais 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 Izskatāmajā lietā ir jāpiemēro šis pants.

23 Ar saviem četriem jautājumiem, kuri ir jāizskata kopā, iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai Direktīvas 2006/112 2., 9., 26., 167., 168. un 173. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tādas holdinga sabiedrības, kāda ir aplūkota pamatlietā, iejaukšanās savu meitasuzņēmumu pārvaldīšanā, ja tā šiem pēdējiem minētajiem nav ne izrakstījusi rēķinus par pakalpojumiem, kurus tā ir iegādājusies visas sabiedrību grupas vai atsevišķu tās meitasuzņēmumu interesēs, 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 Direktīvā 2006/112 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 un tajā minētā judikatūra). Proti, no šīs direktīvas 2. panta izriet, ka starp pakalpojumu sniegšanu, kas tiek veikta kādas dalībvalsts teritorijā, PVN uzliek vienīgi pakalpojumu sniegšanai, ko par atlīdzību veic nodokļa maksātājs, kas rīkojas 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 principā nevar tikt ierobežotas. Šīs tiesības ir īstenojamas 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 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, ja vien pašām minētajām 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 vēlāk veiktajiem 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 tādu darījumu cenas, 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 Konkrētāk, runājot par holdinga sabiedrības atskaitīšanas tiesībām, Tiesa jau ir nospriedusi, ka holdinga sabiedrībai, kuras vienīgais mērķis ir dalības iegūšana citos uzņēmumos, neiesaistoties tieši vai netieši šo uzņēmumu pārvaldīšanā, ievērojot tiesības, kādas šai holdinga sabiedrībai ir kā akcionārei vai dalībniecei, nav ne PVN maksātājas statusa Direktīvas 2006/112 9. panta izpratnē, ne tiesību uz nodokļa atskaitīšanu saskaņā ar šīs direktīvas 167. pantu (spriedums, 2015. gada 16. jūlijs, *Larentia + Minerva* un *Marenave Schiffahrt*, C-108/14 un C-109/14, EU:C:2015:496, 18. punkts un tajā minētā judikatūra).

31 Vienkārša kapitāldaļu iegāde un turēšana nav jāuzskata par tādu saimniecisku darbību Direktīvas 2006/112 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 Schiffahrt*, C-108/14 un C-109/14, EU:C:2015:496, 19. punkts un tajā minētā judikatūra).

32 Citādi ir tad, ja dalību papildina tieša vai netieša iejaukšanās sabiedrības, kurā ir iegūta dalība, pārvaldīšanā, neskarot tiesības, kas daļu īpašniekam piemīt kā akcionāram vai dalībniekam (spriedums, 2015. gada 16. jūlijs, *Larentia + Minerva* un *Marenave Schiffahrt*, C-108/14 un C-109/14, EU:C:2015:496, 20. punkts un tajā minētā judikatūra).

33 Šajā ziņā no Tiesas pastāvīgās judikatūras izriet, ka holdinga sabiedrības iejaukšanās sabiedrības, kurā tā ir ieguvusi dalību, pārvaldīšanā ir saimnieciskā darbība Direktīvas 2006/112 9. panta 1. punkta izpratnē, ciktāl šāda iejaukšanās ietver tādu darbību veikšanu, kam saskaņā ar šīs direktīvas 2. pantu piemēro PVN, piemēram, administratīvus, finanšu, komerciālus un tehniskus pakalpojumus, ko holdinga sabiedrība sniedz saviem meitasuzņēmumiem (šajā ziņā skat. spriedumu, 2015. gada 16. jūlijs, *Larentia + Minerva* un *Marenave Schiffahrt*, C-108/14 un C-109/14, EU:C:2015:496, 21. punkts un tajā minētā judikatūra).

34 No tā izriet, ka holdinga sabiedrības vienkārša iejaukšanās savu meitasuzņēmumu pārvaldīšanā, neveicot darbības, kam saskaņā ar Direktīvas 2006/112 2. pantu piemēro PVN, nevar tikt uzskatīta par "saimniecisko darbību" šīs direktīvas 9. panta 1. punkta izpratnē (šajā ziņā skat. rīkojumu, 2001. gada 12. jūlijs, *Welthgrove*, C-102/00, EU:C:2001:416, 16. un 17. punkts). Tādējādi šāda pārvaldīšana neietilpst Direktīvas 2006/112 piemērošanas jomā.

35 Šajā gadījumā no lēmuma par prejudiciālu jautājumu uzdošanu izriet, ka pamatlietā aplūkotajā laikposmā *MVM* parasti nesaņēma nekādu atlīdzību no saviem meitasuzņēmumiem par tās grupas darbību centralizēto pārvaldību. Tādējādi atbilstoši iepriekš minētajiem apsvērumiem ir jākonstatē, ka *MVM* iejaukšanās savu meitasuzņēmumu pārvaldīšanā nevar tikt uzskatīta par "saimniecisku darbību" Direktīvas 2006/112 9. panta 1. punkta izpratnē, kas var ietilpt šīs direktīvas piemērošanas jomā.

36 Tiesa jau ir nospriedusi, ka PVN, kas iepriekš samaksāts saistībā ar izdevumiem, kuri radušies nodokļu maksātājam, nevar radīt atskaitīšanas tiesības, ja tas ir saistīts ar darbībām, kas, ņemot vērā to nesaimniecisko raksturu, neietilpst Direktīvas 2006/112 piemērošanas jomā (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 tā izriet, ka *MVM* nevar izmantot tiesības atskaitīt PVN, kas samaksāts par attiecīgajiem pakalpojumiem, jo tie ir saistīti ar darījumiem, kuri neietilpst Direktīvas 2006/112 piemērošanas jomā.

38 Šis apsvērums nevar tikt apšaubīts ar faktu, ka *MVM* ir veikusi citas darbības, piemēram, elektrostaciju un optisko tīklu iznomāšanu, jo nešķiet, ka attiecīgajiem pakalpojumiem ir tieša un tūlītēja saikne ar jebkādu saimniecisko darbību, par kuru uzliek nodokli, šī rīkojuma 29. punktā minētās judikatūras izpratnē, kas tomēr ir jāpārbauda iesniedzējtiesai.

39 Šajā ziņā ir jānorāda, kā 2015. gada 16. jūlija sprieduma *Larentia + Minerva* un *Marenave Schiffahrt* (C-108/14 un C-109/14, EU:C:2015:496) 24. punktā Tiesa jau ir nospriedusi, ka atskaitīšanas tiesības nodokļa maksātājam tiek atzītas arī tad, ja, pat nepastāvot tiešai un tūlītējai saiknei starp konkrētu iepriekš veiktu darījumu un vienu vai vairākiem vēlāk veiktiem darījumiem, kas dod tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, attiecīgo pakalpojumu izmaksas veido daļu no šā nodokļa maksātāja vispārējiem izdevumiem un kā tādas tās veido daļu no tā pārdoto preču vai sniegto pakalpojumu cenas. Šādām izmaksām ir tieša un tūlītēja saikne ar nodokļa maksātāja saimniecisko darbību kopumā.

40 Šajā gadījumā ir skaidrs, ka pamatlietā aplūkotajā laikposmā *MVM* ir veikusi ar nodokli apliekamu saimniecisko darbību, proti, elektrostaciju un optisko tīklu iznomāšanu. Tomēr ir grūti iedomāties, ka attiecīgajiem pakalpojumiem, proti, pakalpojumiem, kuri ir tikuši izmantoti citu grupas dalībnieku interesēs, un uzņēmuma pārvaldības pakalpojumiem, kuri it īpaši attiecas uz kapitāldaļu iegūšanu, varētu būt tieša un tūlītēja saikne ar šo iznomāšanas darbību, pat aplūkojot to kopumā, kas tomēr ir jāpārbauda iesniedzējtiesai.

41 Turklāt savos Tiesai iesniegtajos apsvērumos *MVM* apgalvo, ka kopš 2015. gada 1. janvāra tā ir izveidojusi peļņas daļu saistībā ar sabiedrību, kuras ietilpst grupā, stratēģiskās pārvaldības darījumiem.

42 Šajā ziņā pietiek konstatēt, ka pat gadījumā, ja no šī datuma šī pārvaldīšana būtu jāuzskata par saimniecisku darbību, izdevumi, kas ir deklarēti no 2008. līdz 2010. gadam par šo attiecīgo pakalpojumu iegādi, nevar būt daļa no šo jauno ar nodokli apliekamo darījumu cenas un tādējādi nevar radīt tiesības uz PVN atskaitīšanu.

43 Tiesā *MVM* arī apgalvoja, ka attiecīgie pakalpojumi ir tikuši izmantoti grupas interesēs un, ņemot vērā, ka tās meitasuzņēmumi veica darbības, kas dod tiesības uz atskaitīšanu, šiem pakalpojumiem ir saikne ar visas šīs grupas saimniecisko darbību.

44 Tomēr šajā gadījumā ir jānorāda, ka neiespējamība atskaitīt PVN par attiecīgajiem pakalpojumiem izriet no *MVM* izdarītās izvēles neizrakstīt rēķinus grupas dalībniekiem par šiem pārvaldības pakalpojumiem.

45 Šajā ziņā pietiek atgādināt, ka, pirmkārt, uzņēmēji parasti ir tiesīgi brīvi izvēlēties organizatoriskās struktūras un darījumu kārtību, ko tie uzskata par visatbilstošāko to saimnieciskajai darbībai (šajā ziņā skat. spriedumu, 2013. gada 12. septembris, *Le Crédit Lyonnais*, C-388/11, EU:C:2013:541, 46. punkts), un, otrkārt, nodokļu neitralitātes princips nenozīmē, ka nodokļa maksātājs, kam ir izvēle starp diviem darījumiem, var izvēlēties vienu no tiem un gūt labumu no otra darījuma sekām (spriedums, 2001. gada 9. oktobris, *Cantor Fitzgerald International*, C-108/99, EU:C:2001:526, 33. punkts).

46 Visbeidzot, ja šī rīkojuma 38. un 40. punktā minētās pārbaudes beigās iesniedzējtiesai nāktos konstatēt, ka atsevišķi attiecīgie pakalpojumi vienlaikus attiecas uz *MVM* saimniecisko darbību un darbību, kam nav saimnieciska rakstura, ir jāatgādina, ka Direktīvas 2006/112 normās nav noteikumu, kas attiecas uz metodēm vai kritērijiem, kuri dalībvalstīm ir jāpiemēro, ja tās pieņem normas, kas ļauj sadalīt iepriekš samaksātās PVN summas atkarībā no tā, vai atbilstošie izdevumi ir attiecināmi uz saimniecisku darbību vai darbību, kurai nav saimnieciska rakstura (spriedums, 2008. gada 13. marts, *Securenta*, C-437/06, EU:C:2008:166, 33. punkts).

47 Šajos apstākļos, lai nodokļu maksātāji varētu veikt nepieciešamos aprēķinus, dalībvalstīm šajā ziņā ir jānosaka atbilstošas metodes un kritēriji, ievērojot principus, kas ir kopējās PVN sistēmas pamatā. Konkrētāk, dalībvalstīm sava rīcības brīvība ir jāīsteno tā, 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 saimnieciskas darbības un darbības, kam nav saimnieciska rakstura, proporcijas aprēķins objektīvi atspoguļo to, kāda daļa no iepriekš iztērētajiem līdzekļiem faktiski ir izmantota katrai no šīm abām darbībām (spriedums, 2008. gada 13. marts, *Securenta*, C-437/06, EU:C:2008:166, 34. un 37. punkts).

48 Ņemot 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, tā kā tādas holdinga sabiedrības, kāda ir aplūkota pamatlietā, iejaukšanās savu meitasuzņēmumu pārvaldīšanā, ja tā šiem pēdējiem minētajiem nav ne izrakstījusi rēķinus par pakalpojumiem, kurus tā ir iegādājusies visas sabiedrību grupas vai atsevišķu tās meitasuzņēmuma 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 iegādātajiem pakalpojumiem, jo tie ir attiecināmi uz darījumiem, kuri neietilpst šīs direktīvas piemērošanas jomā.

Par tiesāšanās izdevumiem

49 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 (sestā palāta) nospriež:

Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 2., 9., 26., 167., 168. un 173. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka, tā kā tādas holdinga sabiedrības, kāda ir aplūkota pamatlietā, iejaukšanās savu meitasuzņēmumu pārvaldīšanā, ja tā šiem pēdējiem minētajiem nav ne izrakstījusi rēķinus par pakalpojumiem, kurus tā 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 iegādātajiem pakalpojumiem, jo tie ir attiecināmi uz darījumiem, kuri neietilpst šīs direktīvas piemērošanas jomā.

[Paraksti]