

TEISINGUMO TEISMO (antroji kolegija) SPRENDIMAS

2015 m. liepos 16 d. (*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – PVM – Šeštoji direktyva 77/388/EEB – 17 straipsnis – Teisė ? atskaitė – Dalinė atskaita – Holdingo bendrovė sumokėtas PVM už kapitalo, investuoto ? j? patronuojamąsias bendroves, ?sigijimą – Patronuojamosios bendrovės teikiamos paslaugos – Patronuojamosios bendrovės, ?steigtos kaip ?kin?s bendrijos – 4 straipsnis – Asmenų grupės, kuri gali būti laikoma atskiru apmokestinamuoju asmeniu, sudarymas – S?lygos – Subordinacijos ryšio b?tinyb? – Tiesioginis veikimas“

Sujungtose bylose C?108/14 ir C?109/14

d?l *Bundesfinanzhof* (Vokietija) 2013 m. gruodžio 11 d. nutartimis, kurias Teisingumo Teismas gavo 2014 m. kovo 6 d., pagal SESV 267 straipsnį pateiktą dviejų prašymų priimti prejudicinį sprendimą bylose

Beteiligungsgesellschaft Larentia + Minerva mbH & Co. KG

prieš

Finanzamt Nordenham (C?108/14)

ir

Finanzamt Hamburg-Mitte

prieš

Marenave Schiffahrts AG (C?109/14)

TEISINGUMO TEISMAS (antroji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas R. Silva de Lapuerta, teisėjai mm.J.?C. Bonichot (pranešėjas), A. Arabadjiev, J. L. da Cruz Vilaça ir C. Lycourgos,

generalinis advokatas P. Mengozzi,

posėdžio sekretorius I. Illéssy, administratorius,

atsižvelgęs ? rašytinį proceso dalį ir ?vykus 2015 m. sausio 7 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- *Beteiligungsgesellschaft Larentia + Minerva mbH & Co. KG*, atstovaujamos *Steuerberaterinnen* M. Hertwig ir G. Jorewitz, padedamą *Rechtsanwalt* C. Hensell,
- *Marenave Schiffahrts AG*, atstovaujamos *Prozessbevollmächtigter* A. Fresh,
- Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos T. Henze ir K. Petersen,
- Airijos, atstovaujamos E. Creedon ir J. Quaney bei A. Joyce, padedamą baristerio N. J.

Travers,

- Austrijos vyriausybės, atstovaujamos C. Pesendorfer,
- Lenkijos vyriausybės, atstovaujamos B. Majczyna ir A. Kramarczyk-Szałdzińska,
- Jungtinės Karalystės vyriausybės, atstovaujamos V. Kaye, padedamos baristerio O. Thomas,
- Europos Komisijos, atstovaujamos M. Wasmeier ir L. Lozano Palacios,

susipažinęs su 2015 m. kovo 26 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

Sprendimas

1 Prašymai priimti prejudicinį sprendimą pateikti dėl 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL OL 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23), iš dalies pakeistos 2006 m. liepos 24 d. Tarybos direktyva 2006/69/EB (OL L 221, p. 9, toliau – Šeštoji direktyva), 4 ir 7 straipsnių aiškinimo.

2 Šie prašymai pateikti nagrinėjant du ginčus: pirma, *Beteiligungsgesellschaft Larentia + Minerva mbH & Co. KG* (toliau – *Larentia + Minerva*) ir *Finanzamt Nordenham* (Nordenhamo mokesčių administratorius, Vokietija) (C-108/14) ir, antra, *Finanzamt Hamburg-Mitte (Hamburg-Mitte mokesčių administratorius, Vokietija)* ir *Marenave Schiffahrts AG* (toliau – *Marenave*) (C-109/14) dėl pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM), kurį holdingo bendrovės sumokėjo įsigydamos kapitalą, skirtą pirkti patronuojamą bendrovę, steigiant kaip kinš bendrijos, kurioms jos vėliau teikė apmokestinamas PVM paslaugas, kapitalo dalių, atskaitos sąlygų.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 Šeštosios direktyvos 4 straipsnyje nustatyta:

„1. „Apmokestinamasis asmuo“ – tai bet kuris asmuo, savarankiškai vykdomas bet kurioje vietoje bet kuriu ekonominiu veiklu, nurodytu 2 dalyje, nesvarbu, koks tos veiklos tikslas ar rezultatas.

2. Šio straipsnio 1 dalyje nurodyta ekonominė veikla apima visokių gamintojų, prekyautojų ir kitų paslaugas teikiančių asmenų veiklą, įskaitant kasybą bei žemės ūkio gamybos veiklą bei vairių profesijų atstovų veiklą. Materialaus ir nematerialaus turto naudojimas, siekiant gauti nuolatinių pajamų, taip pat laikomas ekonomine veikla.

<...>

4. Šio straipsnio 1 dalyje pavartotas žodis „savarankiškai“ reiškia, kad mokesčiai netaikomas samdomiems ir kitiems asmenims, kiek jie susaistyti su darbdaviu darbo sutartimi ar kitais teisiniais ryšiais, kurie sukuria darbdavio ir dirbančiojo santykius, susijusius su darbo sąlygomis, atlyginimu ir darbdavio atsakomybe.

Laikydamosi 29 straipsnio nuostatų dėl konsultacijų valstybės narės gali kaip atskirai

apmokestinamąjį asmenį traktuoti šalies teritorijoje ?sisteigusius asmenis, kurie nors teisiškai ir savarankiški, vis dėlto yra glaudžiai susiję vienas su kitu finansiniais, ekonominiais ir organizaciniais ryšiais.

Valstybė narė, pasinaudodama pirmoje pastraipoje numatyta galimybe, gali patvirtinti visas priemones, kurių reikia siekiant užkirsti kelią mokesčių slėpimui ar vengimui pasinaudojant šia nuostata.

<...>

4 Pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnį:

„1. Teisė atskaityti mokesčius atsiranda tuomet, kai atskaitytinas mokesčių tampa apskaituotinas.

2. Tiek, kiek prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamas asmuo turi turėti teisę iš mokesčių, kurį jis turi sumokėti, atskaityti:

a) pridėtinąs vertės mokesčius, apskaituotą ar sumokėtą už kito apmokestinamojo asmens jam pateiktas prekes ir suteiktas paslaugas;

<...>

5. Jeigu apmokestinamasis asmuo prekes ir paslaugas ketina naudoti sandoriams, kuriems taikomos 2 ir 3 dalys ir kuriems tenkantis pridėtinąs vertės mokesčių gali būti atskaitomas, ir sandoriams, kuriems tenkantis pridėtinąs vertės mokesčių negali būti atskaitomas, gali būti atskaitoma tik tokia proporcinga pridėtinąs vertės mokesčių dalis, kuri priskirtina pirmiesiems sandoriams.

Ši dalis turi būti nustatoma visiems apmokestinamo asmens vykdomiems sandoriams laikantis 19 straipsnio nuostatų.

Valstybės narės taip pat gali:

a) leisti apmokestinamajam asmeniui nustatyti kiekvienai savo verslo rėšiai atskirą proporcingą dalį su sąlyga, kad kiekvienai verslo rėšiai vedama atskira apskaita;

b) reikalauti, kad apmokestinamasis asmuo nustatytų kiekvienai savo verslo rėšiai atskirą proporcingą dalį ir tvarkytų kiekvienai verslo rėšiai atskirą apskaitą;

c) leisti ar reikalauti, kad apmokestinamasis asmuo atliktų atskaitą pagal visą ar dalies prekių ir paslaugų panaudojimą;

d) leisti ar reikalauti, kad apmokestinamasis asmuo darytų atskaitą pagal pirmoje pastraipoje nustatytą taisyklę už visas prekes ir paslaugas, naudojamas visiems ten nurodytiems sandoriams;

e) numatyti, kad tais atvejais, kai apmokestinamojo asmens neatskaitomas [PVM] yra nereikšmingas, laikoma, kad jis lygus nuliui.

<...>

Vokietijos teisė

5 Pagal 2005 m. Apyvartos mokesčio įstatymo (*Umsatzsteuergesetz 2005*, BGBl. I, p. 386) 2 straipsnį:

„1. Verslininku laikomas asmuo, savarankiškai užsiimantis pramonine, komercine ar profesine veikla. Šmon? apima vis? verslininko pramonin?, prekybin? ar profesin? veikl?. Pramonin?, prekybin? ar profesin? veikla yra nuolat vykdoma veikla, kuria siekiama gauti pajam?, net jei nesiekama pelno ar jei asmen? grup? vykdo veikl? tik savo nari? atžvilgiu.

2. Pramonin?, komercin? ar profesin? veikla nevykdoma savarankiškai:

1. jei fiziniai asmenys yra atskirai arba kartu taip integruoti ? šmon?, kad jie turi vykdyti verslininko nurodymus,

2. kai faktini? ryši? bendras tinklas rodo, kad juridinis asmuo yra integruotas finansiniais, ekonominiais ir organizaciniais ryšiais ? kontroliuojan?iojo subjekto šmon? (mokestinis subjektas). Mokestinio subjekto statuso padariniai ribojami vidaus paslaug? teikimu tarp šalyje ?steigt? šmon?s padalini?. Šie padaliniai turi b?ti laikomi viena šmone. Jei kontroliuojan?iojo subjekto valdyba yra užsienyje, ekonomiškai svarbiausias šmon?s padalinys šalyje laikomas verslininku.

<...>“

6 Pagal šio įstatymo 15 straipsnį:

„1. Verslininkas gali atskaityti šiuos sumok?tus pirkimo mokesčius:

1. pagal įstatym? mok?tin? mokest? už kito verslininko jo šmonei patiektas prekes ar suteiktas kitas paslaugas <...>

2. Neatskaitomas mokestis už preki? tiekim?, j? import? ir ?sigijim? Bendrijos viduje ir už paslaug?, kurias verslininkas naudoja šiems sandoriams, teikim?:

1. neapmokestinamosioms ?kin?ms operacijoms;

<...>

3. 2 dalyje numatytas neatskaitymas netaikomas, kai sandoriai

1. 2 dalies 1 punkte numatytais atvejais

a) yra atleisti nuo mokesčio pagal 4 straipsnio 1?7 punktus, 25 straipsnio 2 dalį arba pagal 26 straipsnio 5 dalyje ?tvirtintas nuostatas <...>

<...>

4. Jeigu verslininkas jam patiekt?, importuot? ar Bendrijos viduje ?sigyt? jo ekonominei veiklai skirt? prek? ar suteikt? paslaug? tik iš dalies naudoja sandoriams, kuriems tenkantis mokestis negali b?ti atskaitomas, negalima atskaityti tos pirkimo mokesčio dalies, kuri ekonomiškai priskirtina min?tiems sandoriams. Verslininkas gali tinkamai apskai?iuoti neatskaitomas sumas. Apskai?iuoti mokesčio neatskaitom? dalį pagal apyvart?, kuriai tenkantis mokestis negali b?ti atskaitomas, ir apyvart?, kuriai tenkantis mokestis gali b?ti atskaitomas, santyk? galima tik tada, kai sandori? ne?manoma kitaip ekonomiškai priskirti. <...>“

Pagrindin?s bylos ir prejudiciniai klausimai

Byla C-108/14

7 *Larentia + Minerva*, kaip komanditorei priklauso 98 % dviejų patronuojamųjų bendrovių, kurios yra ribotos atsakomybės komanditinių bendrijų (*GmbH & Co. KG*), kapitalo dalį. Be to, minėti komanditorai kaip „valdymo holdingo bendrovė“ teikia šioms bendrovėms atlygintinas administracines ir komercines paslaugas.

8 Suteikusi šias PVM apmokestinamas paslaugas, *Larentia + Minerva* atskaito visą šį mokestį, kurį ji sumokėjo iš trečiojo asmens įsigijusi kapitalą, skirtą jos patronuojamųjų bendrovių kapitalo dalims įsigyti ir jos paslaugų teikimui finansuoti.

9 *Finanzamt Nordenham* leido atskaityti tik dalį šio mokesčio, nes, anot jo, dėl paprasto patronuojamųjų bendrovių kapitalo dalių turėjimo neatsiranda teisė į atskaitą. *Larentia + Minerva* ginčijo 2007 m. rugsėjo 24 d. mokestinį pranešimą, susijusį su perskaitytu PVM, mokėtina už 2005 m., *Niedersächsisches Finanzgericht* (Žemutinės Saksonijos finansų teismas, Vokietija), kuris jos skundą atmetė 2011 m. gegužės 12 d. sprendimu. Tuomet *Larentia + Minerva* pateikė kasacinį skundą *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas).

10 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas teiraujasi, pirma, dėl pirkimo PVM atskaitos apskaitavimo tvarkos, kai ši atskaita gali būti tik dalinė ir, antra, dėl su „PVM grupėmis“ susijusios Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies, kuria remiasi *Larentia + Minerva*. Dėl pastarojo klausimo šis teismas klausia, be kita ko, ar nacionalinė teisė yra suderinama su šiomis nuostatomis, nes pagal jas bendrijoms netaikoma tokia tvarka ir reikalaujama patronuojamųjų bendrovių ir kontroliuojančiojo subjekto tarpusavio subordinacijos ryšio.

11 Šiomis aplinkybėmis *Bundesfinanzhof* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir Teisingumo Teismui pateikti šiuos prejudicinius klausimus:

„1) Kokių skaitavimo tvarkų reikia naudoti apskaituojant (dalinę) pirkimo mokestį, kurį kontroliuojančioji bendrovė sumokėjo už paslaugas, susijusias su kapitalo, skirtu nusipirkti patronuojamųjų bendrovių kapitalo dalių, įsigijimu, jei holdingo bendrovė vėliau (kaip ir buvo planuota iš pradžių) teikia įvairias apmokestinamas paslaugas šioms bendrovėms, atskaito“

2) Ar pagal Šeštosios <...> direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antroje pastraipoje tvirtintą nuostatą dėl kelių susijusių asmenų vertinimo kaip atskiro apmokestinamojo asmens draudžiama nacionalinės teisės nuostata, pagal kurią (pirma) integruotis į kito apmokestinamojo asmens (vadinamojo kontroliuojančiojo subjekto) grupę galima tik juridiniam asmeniui, bet ne fiziniam bendrijai, ir (antra) reikalaujama, kad toks juridinis asmuo „integruotųsi į kontroliuojančiąją grupę“ finansiniais, ekonominiais ir organizaciniais ryšiais (t. y. susisaistydamas hierarchiniais ryšiais)?

3) Jei atsakymas į antrąjį klausimą yra teigiamas, ar gali apmokestinamasis asmuo tiesiogiai remtis Šeštosios <...> direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antra pastraipa?“

Byla C-109/14

12 2006 m. *Marenave* padidino savo kapitalą ir už akcijų emisijos, susijusios su šiuo padidinimu, išlaidas turėjo sumokėti 373 347,57 EUR PVM.

13 Ši bendrovė kaip holdingo bendrovė tais pačiais metais įsigijo keturių „komanditinių bendrijų“, kurių komercinio valdymo veikloje ji dalyvavo už atlygą, kapitalo dalių. Iš mokėtino PVM už pajamas iš šios valdymo veiklos ji visą pirmą atskaito visą 373 347,57 EUR pirkimo PVM sumą.

14 2009 m. sausio 15 d. sprendimu *Finanzamt Hamburg-Mitte* neleido atskaityti visos min?tos sumos. 2012 m. gruodžio 10 d. *Finanzgericht Hamburg-Mitte* (Hambourg-Mitte finans? teismas) patenkino *Marenave* skund? d?l šio sprendimo. *Finanzamt Hamburg-Mitte* pateik? kasacin? skund? d?l šio sprendimo *Bundesfinanzhof*.

15 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui tokius pa?ius klausimus, kokie nurodyti šio sprendimo 11 punkte.

16 2014 m. kovo 26 d. Teisingumo Teismo pirmininko nutartimi bylos C?108/14 ir C?109/14 buvo sujungtos, kad b?t? bendrai vykdoma rašytin? ir žodin? proceso dalys bei priimtas galutinis sprendimas.

D?l prejudicini? klausim?

D?l pirmojo klausimo

17 Pirmuoju klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, kuris nagrin?ja situacij?, kai leidžiama atskaityti sumok?t? pirkimo PVM tik tiek, kiek apmokestinamojo asmens išlaidos gali b?ti iš dalies priskirtos jo ekonominei veiklai, teiraujasi d?l apskai?iavimo tvarkos, pagal kuri? holdingo bendrov?s pirkimo PVM, sumok?tas ?sigyjant kapital?, skirt? patronuojam?j? dali? kapitalo dalims pirkti, turi b?ti paskirstytas tarp min?tos bendrov?s ekonomin?s ir neekonomin?s veiklos.

18 Šiuo atžvilgiu pirmiausia reikia priminti, kad holdingo bendrov?, kurios vienintelis tikslas – ?sigyti kit? ?moni? kapitalo dali? ir tiesiogiai ar netiesiogiai nedalyvauti valdant šias ?mones, nepažeidžiant šio holdingo, kaip akcininko ar dalininko, teisi?, neturi PVM apmokestinamojo asmens statuso, kaip jis suprantamas pagal Šeštosios direktyvos 4 straipsn?, ir neturi teis?s ? atskait? pagal šios direktyvos 17 straipsn? (žr., be kita ko, Sprendimo *Cibo Participations*, C?16/00, EU:C:2001:495, 18 punkt? ir Sprendimo *Portugal Telecom*, C?496/11, EU:C:2012:557, 31 punkt?).

19 Vien paprastas bendrov?s kapitalo dali? ?sigijimas ir tur?jimas neturi b?ti laikomas ekonomine veikla, kaip ji suprantama pagal Šešt?j? direktyv?, d?l kurios j? vykdomas asmuo ?gyt? apmokestinamojo asmens status?. Iš ties? vien investavimas ? kitas ?mones n?ra turto naudojimas siekiant gauti nuolatini? pajam?, nes iš šio kapitalo dali? tur?jimo galimi dividendai yra papras?iausiai turto nuosavyb?s tur?jimo rezultatas (žr., be kita ko, Sprendimo *Cibo Participations*, C?16/00, EU:C:2001:495, 19 punkt? ir Sprendimo *Portugal Telecom*, C?496/11, EU:C:2012:557, 32 punkt?).

20 Kitaip yra tada, kai turint kapitalo dali? kartu tiesiogiai ir netiesiogiai dalyvaujama valdant bendroves, kuri? kapitalo dalys perimamos nepažeidžiant dalyvaujan?io valdant kapital? teisi?, kurias jis turi kaip akcininkas ar dalininkas (žr., be kita ko, Sprendimo *Cibo Participations*, C?16/00, EU:C:2001:495, 20 punkt? ir Sprendimo *Portugal Telecom*, C?496/11, EU:C:2012:557, 33 punkt?).

21 Holdingo bendrov?s dalyvavimas valdant bendroves, kuri? kapitalo dali? ji turi, yra ekonomin? veikla, kaip ji suprantama pagal Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 2 dal?, jei valdant vykdomi pagal šios direktyvos 2 straipsn? apmokestinami PVM sandoriai, kaip antai kontroliuojan?iosios bendrov?s administracini?, finansini?, komercini? ir technini? paslaug? teikimas patronuojamosioms bendrov?ms (žr., be kita ko, Sprendimo *Cibo Participations*, C?16/00, EU:C:2001:495, 22 punkt? ir Sprendimo *Portugal Telecom*, C?496/11, EU:C:2012:557, 34

punkt?).

22 Antra, primintina, kad Šeštosios direktyvos 17 ir paskesniuose straipsniuose numatyta teisė atskaityti yra sudedamoji PVM sistemos dalis ir iš esmės negali būti ribojama. Ji taikoma visiems pirkimo mokesčiams už atliktus sandorius. Bet koks teisės atskaityti apribojimas paveikia mokesčių našumą ir turi būti vienodai taikomas visose valstybėse narėse. Todėl nukrypimai galimi tik Šeštojoje direktyvoje aiškiai numatytais atvejais (žr., be kita ko, Sprendimo *Portugal Telecom*, C-496/11, EU:C:2012:557, 35 punkt?).

23 Tam, kad galima būtų atskaityti PVM, tarp pirkimo sandorių ir pardavimo sandorių, kurie suteikia teisę atskaityti, turi būti tiesioginis ir nedelsiant atsirandantis ryšys. Todėl teisė atskaityti prekių ar paslaugų pirkimo PVM atsiranda su sąlyga, kad jų įsigijimo išlaidos buvo trauktos apmokestinamųjų pardavimo sandorių, kurie suteikia teisę atskaityti, kainai (žr., be kita ko, Sprendimo *Cibo Participations*, C-16/00, EU:C:2001:495, 31 punktų ir Sprendimo *Portugal Telecom*, C-496/11, EU:C:2012:557, 36 punkt?).

24 Tačiau teisė atskaityti taip pat suteikiama apmokestinamajam asmeniui, net jei nėra tiesioginio ir nedelsiant atsirandančio ryšio tarp konkretaus pirkimo sandorio ir vieno ar kelių pardavimo sandorių, suteikiančių teisę atskaityti, jei atitinkamos išlaidos už paslaugas sudaro dalį jo bendrųjų išlaidų ir yra sudedamoji jo tiekiamų prekių ar teikiamų paslaugų kainos dalis. Todėl iš tiesų tokios išlaidos turi tiesioginį ir nedelsiant atsirandantį ryšį su apmokestinamojo asmens ekonomine veikla (žr., be kita ko, Sprendimo *Cibo Participations*, C-16/00, EU:C:2001:495, 33 punktų ir Sprendimo *Portugal Telecom*, C-496/11, EU:C:2012:557, 37 punkt?).

25 Šiomis aplinkybėmis, kaip tai nurodė generalinis advokatas savo išvados 39 punkte, išlaidos, susijusios su holdingo bendrovės patronuojamųjų bendrovių kapitalo dalių įsigijimu, kurias patiria holdingo bendrovė, dalyvaujanti valdant šias patronuojamąsias bendroves ir taip vykdanči ekonominę veiklą, kaip tai buvo priminta šio sprendimo 21 punkte, turi būti laikomos priskirtomis prie šios bendrovės ekonominės veiklos ir dėl už šias išlaidas sumokėto PVM atsiranda teisė viso PVM atskaityti pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalį.

26 Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalyje numatyta atskaitos tvarka taikoma tik atvejams, kai prekės ir paslaugos apmokestinamojo asmens naudojamos tiek ekonominiams sandoriams, kurie suteikia teisę atskaityti, tiek neekonominiams sandoriams, kurie teisės atskaityti nesuteikia, t. y. prekės ir paslaugos naudojamos mišriai. Valstybės narės gali taikyti vieną iš šios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies trečiojoje pastraipoje numatytą atskaitos metodą tik minėtoms prekėms ir paslaugoms (Sprendimo *Portugal Telecom*, C-496/11, EU:C:2012:557, 40 punktas).

27 Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalyje nustatytos taisyklės apima tik pirkimo PVM, kuris tenka išlaidoms, susijusioms tik su ekonominiais sandoriais. Metodus ir kriterijus, skirtus paskirstyti sumokėtą pirkimo PVM tarp ekonominės ir neekonominės veiklos, kaip tai suprantama pagal Šeštoją direktyvą, turi nustatyti valstybės narės, kurios, naudodamosi šia diskrecija, privalo atsižvelgti į šios direktyvos tikslą bei struktūrą ir pagal tai numatyti skaičiavimo būdą, kuris objektyviai atspindėtų realų pirkimo išlaidų priskyrimą kiekvienai iš šių dviejų veiklos rūšių (Sprendimo *Securita*, C-437/06, EU:C:2008:166, 33 ir 39 punktai bei Sprendimo *Portugal Telecom*, C-496/11, EU:C:2012:557, 42 punktas).

28 Nagrinėjamu atveju iš prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo nurodytos informacijos matyti, kad holdingo bendrovės yra apmokestinamos PVM už ekonominę veiklą, kuri sudaro paslaugų už atlygą teikimas visoms jos patronuojamosioms bendrovėms. Todėl visas PVM, sumokėtas už išlaidas šioms paslaugoms įsigyti, turi būti atskaitytas, nebent ekonominiai pardavimo sandoriai yra atleisti nuo PVM pagal Šeštoją direktyvą ir tokiu atveju teisė atskaityti

galima tik pagal šios direktyvos 17 straipsnio 5 dalyje nustatytą tvarką?

29 Taigi tik tuo atveju, jeigu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nustatytų, kad dalis kapitalo dalių, įgytų pagrindinėje byloje nagrinėjamai holdingo bendrovės sudarant kapitalo sandorius, buvo įgytos kitose patronuojamosiose bendrovėse, kurias valdant šios holdingo bendrovės nedalyvauja, kaip tai buvo pažymėjus prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pirmame klausime, galėtų būti atskaityta tik dalis PVM, sumokėto už šiuos sandorius išlaidas. Iš tiesų tokiu atveju paprastas kitas patronuojamųjų bendrovių, kurias valdant holdingo bendrovės nedalyvauja, kapitalo dalių turėjimas nelaikomas šios holdingo bendrovės ekonomine veikla ir reikėtų paskirstyti sumokėtą pirkimo PVM ekonominei ir neekonominei veiklai.

30 Šiomis aplinkybėmis valstybės narės prirėikus gali taikyti tiek su investicijomis, tiek su sandorio pobūdžiu susijusius, tiek bet kokį kitą atitinkamą paskirstymo kriterijų, neprivaldamos pasirinkti tik vieną iš šių metodų (Sprendimo *Securenta*, C-437/06, EU:C:2008:166, 38 punktą).

31 Taigi tik nacionalinės institucijos, kontroliuojamos teismo, atsižvelgdamos į Šeštosios direktyvos tikslą bei sistemą, turi nustatyti paskirstymo tarp ekonominės ir neekonominės veiklos kriterijus, kurie objektyviai atspindėtų realų pirkimo išlaidų priskyrimą kiekvienai iš šių dviejų veiklos rūšių (Sprendimo *Securenta*, C-437/06, EU:C:2008:166, 39 punktą).

32 Šiomis aplinkybėmis ir dėl to pačios priežasties, kurias nurodė generalinis advokatas savo išvados 20 ir 21 punktuose, Teisingumo Teismas neturi pakeisti Europos Sąjungos teisės aktų leidėjo ir nacionalinių institucijų ir nustatyti bendrą ekonominės ir neekonominės veiklos proporcingos dalies apskaičiavimo metodą.

33 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į pirmąjį klausimą reikia atsakyti, kad Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 ir 5 dalys turi būti aiškinamos taip:

– išlaidos, susijusios su holdingo bendrovės patronuojamųjų bendrovių kapitalo dalių įsigijimu, kurias patiria holdingo bendrovė, dalyvaujanti valdant šias patronuojamąsias bendroves ir taip vykdanči ekonominę veiklą, turi būti laikomos priskirtomis prie šios bendrovės ekonominės veiklos ir dėl už šias išlaidas sumokėto PVM iš esmės atsiranda teisė į viso PVM atskaitą, nebent ekonominiai pardavimo sandoriai yra atleisti nuo PVM pagal Šeštąją direktyvą ir tokiu atveju teisė į atskaitą galima tik pagal šios direktyvos 17 straipsnio 5 dalyje nustatytą tvarką;

– išlaidos, susijusios su holdingo bendrovės patronuojamųjų bendrovių kapitalo dalių įsigijimu, kurias patiria holdingo bendrovė, dalyvaujanti valdant tik kai kurias patronuojamąsias bendroves ir, atvirkščiai, kitas patronuojamųjų bendrovių atžvilgiu nevykdanti ekonominės veiklos, turi būti laikomos tik iš dalies priklausančiomis bendrosioms išlaidoms ir gali būti atskaityta dalis už šias išlaidas sumokėto PVM, susijusi su ekonomine veikla pagal paskirstymo kriterijus, nustatytus valstybių narių, kurios, naudodamosi šia diskrecija, privalo atsižvelgti – tai turi patikrinti nacionaliniai teismai – į šios direktyvos tikslą bei struktūrą ir pagal tai numatyti skaičiavimo būdą, kuris objektyviai atspindėtų realų pirkimo išlaidų priskyrimą ekonominei ir neekonominei veiklai.

Dėl antrojo klausimo

34 Antruoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės teiraujasi, ar Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antrą pastraipį reikia aiškinti taip, kad ja draudžiama valstybės narės teisėje suteikti galimybę sudaryti asmenų grupę, laikomą atskiru apmokestinamuoju PVM asmeniu (toliau – PVM grupė), kaip antai numatyta šioje nuostatoje, tik juridinio asmens statusą turintiems ir su šios grupės kontroliuojančiuoju subjektu subordinacijos ryšiu susijusiems subjektams.

35 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas klausia d?l šios nuostatos apimties tiek, kiek jo prašyta taikyti ši? nuostat?. Taigi kaip tai pažym?jo generalinis advokatas savo išvados 55 punkte, atsakymas ? š? klausim?, atvirš?iai, nei pagal šiuo klausimu rašytin?se pastabose Airijos pateiktas abejones, gali b?ti reikalingas išspr?sti pagrindin?se bylose nagrin?jamus gin?us. Iš ties? holdingo bendrovei ir jos patronuojamosioms bendrov?ms suteiktas PVM grup?s statusas d?l atlygintin? patronuojam?j? ir tre?i?j? bendrovi? sandori? gali suteikti viso pirkimo PVM, sumok?to holdingo bendrovei sudarant kapitalo sandorius, atskait?.

36 Kalbant apie atsakym?, kur? reikia pateikti d?l antrojo klausimo esm?s, primintina, kad Teisingumo Teismas d?l 2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos (OL L 347, p. 1), kurios tekste pakartota Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antra pastraipa, konstatavo, kad šiose nuostatose, kuriomis kiekvienai iš valstybi? nari? leidžiama kaip atskir? apmokestinam?j? asmen? laikyti šalies teritorijoje ?sisteigusius asmenis, kurie nors teisiškai ir savarankiški, vis d?lto yra glaudžiai susij? vienas su kitu finansiniais, ekonominiais ir organizaciniais ryšiais, joms taikyti nenumatytos jokios kitos s?lygos (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Komisija / Airija*, C?85/11, EU:C:2013:217, 36 punkt?).

37 Taigi pažym?tina, kad, pirma, atvirš?iai, nei kitose nuostatose, vis? pirma, 28a ir 28b straipsniuose, kuriose aiškiai numatyti „juridiniai asmenys“, pa?ioje Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antroje pastraipoje iš jos taikymo srities neišskiriami subjektai, kurie, kaip pagrindin?se bylose nagrin?jamos komanditin?s ?kin?s bendrijos, neturi juridinio asmens statuso.

38 Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antroje pastraipoje taip pat aiškiai nenumatyta galimyb? valstyb?ms nar?ms taikyti kitas s?lygas ?kio subjektams, kad jie gal?t? sudaryti PVM grup? (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Komisija / Švedija*, C?480/10, EU:C:2013:263, 35 punkt?) ir konkre?iai kalbant, valstyb?ms nar?ms reikalauti, kad vien juridinio asmens status? turintys subjektai gali b?ti PVM grup?s nariais.

39 Tod?l svarbu patikrinti, ar valstybi? nari?, kurios turi galimyb? leisti savo teritorijoje sudaryti toki? PVM grup?, diskrecija, joms leidžiama Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies netaikyti subjektams, kurie neturi juridinio asmens statuso.

40 Iš Komisijos pasi?lymo [COM(73) 950 final], kuriuo remiantis buvo priimta Šeštoji direktyva, motyvuojamosios dalies matyti, kad priimdamas jos 4 straipsnio 4 dalies antr? pastraip? S?jungos teis?s akt? leid?jas nor?jo leisti valstyb?ms nar?ms sistemiškai nesieti apmokestinamojo asmens statuso vien su teisine savarankiškumo s?voka arba siekiant administracinio supaprastinimo, arba norint išvengti kai kuri? piktnaudžiavimo atvej?, pavyzdžiui, ?mon?s padalijimo keliems apmokestinamiesiems asmenims, ketinant pasinaudoti specialia schema (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Komisija / Švedija*, C?480/10, EU:C:2013:263, 37 punkt?).

41 Šiuo klausimu Teisingumo Teismas jau nusprend?, kad Direktyvos 2006/112 11 straipsnio pirmai pastraipai taikyti valstyb?s nar?s, naudodamasis savo diskrecija, PVM grup?s schemai taikyti gal?jo numatyti tam tikrus apribojimus, jeigu jie atitinka šios direktyvos tikslus ir jais siekiama užkirsti keli? piktnaudžiavimui ar kovoti su mokes?i? sl?pimu ir vengimu (šiuo klausimu, be kita ko, žr. Sprendimo *Komisija / Švedija*, C?480/10, EU:C:2013:263, 38 ir 39 punktus).

42 Ta?iau nors Šeštojoje direktyvoje iki ?sigaliojant jos 4 straipsnio 4 dalies tre?iai pastraipai pri?mus Direktiv? 2006/69 nebuvo aiški? nuostat?, prilyginam? Direktyvos 2006/112 11 straipsnio antrai pastraipai, nepaisydamos šios aplinkyb?s valstyb?s nar?s net prieš ?sigaliojant min?tai direktyvai gal?jo priimti tinkamas naudingas priemones, nes kova su mokes?i? sl?pimu ir vengimu yra Šeštojoje direktyvoje pripaž?stamas ir skatinamas tikslas, net ir nesant aiški? S?jungos teis?s akt? leid?jo ?galiojim? (šiuo klausimu, be kita ko, žr. Sprendimo *Halifax ir kt.*, C?255/02,

43 Todėl prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi patikrinti, ar PVM grupės schemos netaikymas juridinio asmens statuso neturintiems subjektams, kaip tai matyti iš pagrindinėse bylose taikytinos nacionalinės teisės, yra būtina ir tinkama priemonė tokiems tikslams, kuriais siekiama užkirsti kelią piktnaudžiavimui ar kovoti su mokesčių slėpimu ir vengimu.

44 Iš Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antros pastraipos teksto aišku, kad jame kiekvienai valstybei narei leidžiama atskiru apmokestinamuoju asmeniu laikyti tos valstybės narės teritorijoje įsisteigusius kelis asmenis, kurie, būdami teisiškai savarankiški, yra glaudžiai susiję finansiniais, ekonominiais ir organizaciniais ryšiais. Todėl vien dėl šių asmenų ryšių glaudumo nesant kitų reikalavimų negalima manyti, kad Sąjungos teisės aktų leidėjas ketino numatyti tai, kad PVM grupės schema galėtų pasinaudoti tik subjektai, susiję subordinacijos ryšiu su atitinkamu žmonių grupės kontroliuojančiu subjektu.

45 Nors dėl tokio subordinacijos ryšio būtų galima daryti prielaidą dėl aptariamų asmenų ryšio glaudumo, tačiau vis dėlto iš esmės jis negali būti laikomas būtina sąlyga PVM grupei sudaryti, kaip tai nurodė generalinis advokatas savo išvados 99 punkte. Būtų kitaip, jei išimtiniais atvejais konkrečiomis nacionalinėmis aplinkybėmis tokia sąlyga būtų būtina ir tinkama priemonė tokiems tikslams, kuriais siekiama užkirsti kelią piktnaudžiavimui ar kovoti su mokesčių slėpimu ir vengimu.

46 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į antrąjį klausimą reikia atsakyti taip: Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antrą pastraipą reikia aiškinti taip, kad ja draudžiama valstybės narės teisė suteikti galimybę sudaryti PVM grupę, kaip antai numatyta šioje nuostatoje, tik juridinio asmens statuso turintiems ir su šios grupės kontroliuojančiu subjektu subordinacijos ryšiu susijusiems subjektams, išskyrus kai šie du reikalavimai yra būtinos ir tinkamos priemonės tokiems tikslams, kuriais siekiama užkirsti kelią piktnaudžiavimui ar kovoti su mokesčių slėpimu ir vengimu; tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

Dėl trečiojo klausimo

47 Trečiuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės teiraujasi, ar Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalis gali būti laikoma tiesiogiai veikiančia, dėl ko apmokestinamiesiems asmenims būtų leidžiama ja remtis prieš jį valstybės narę, kai jos teisės aktai nesuderinami su šia nuostata ir negali būti aiškinami tokiu būdu, kad būtų suderinami su ja.

48 Šiuo klausimu primintina, kad visais atvejais, kai direktyvos nuostatos savo turiniu yra beslygiškos ir pakankamai tikslios, privatūs asmenys gali jomis remtis nacionaliniuose teismuose prieš valstybę, jeigu ji per nustatytą terminą neperka iš direktyvos nacionalinę teisę arba perka ją neteisėtai (žr., be kita ko, Sprendimo *GMAC UK*, C-589/12, EU:C:2014:2131, 29 punktą).

49 Sąjungos teisės nuostata yra beslyginė, kai joje nurodytas su jokia sąlyga nesiejamas pareigojimas, kurį gyvendinant ar kurio poveikiui atsirasti nereikia priimti jokio kito Sąjungos institucijų ar valstybių narių akto (žr., be kita ko, Sprendimo *GMAC UK*, C-589/12, EU:C:2014:2131, 30 punktą).

50 Taigi, kaip tai nurodė generalinis advokatas savo išvados 112 punkte, Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalis, pagal kurią tam, kad būtų sudaryta PVM grupė, turi būti atitinkamų asmenų glaudūs finansiniai, ekonominiai ir organizaciniai ryšiai, turi būti patikslinta nacionaliniu lygmeniu. Šis straipsnis yra sąlyginis, todėl reikia nacionalinių nuostatų, kuriose būtų nustatyta konkrečiai tokių ryšių apimtis.

51 Darytina išvada, kad Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalis neatitinka visų tiesioginio

veikimo sąlygų.

52 Todėl trečiųjų klausimų reikia atsakyti taip: Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalis negali būti laikoma tiesiogiai veikiančia, dėl ko apmokestinamiesiems asmenims būtų leidžiama ja remtis prieš jų valstybės narį, kai jos teisės aktai nesuderinami su šia nuostata ir negali būti aiškinami tokiu būdu, kad būtų suderinami su ja.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

53 Kadangi šis procesas pagrindinis bylos šalims yra vienas iš etapų prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimų turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (antroji kolegija) nusprendžia:

1. 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių statymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas, iš dalies pakeistos 2006 m. liepos 24 d. Tarybos direktyva 2006/69/EB, 17 straipsnio 2 ir 5 dalys turi būti aiškinamos taip:

– išlaidos, susijusios su holdingo bendrovės patronuojamųjų bendrovių kapitalo dalių sigijimu, kurias patiria holdingo bendrovė, dalyvaujanti valdant šias patronuojamąsias bendroves ir taip vykdanči ekonominę veiklą, turi būti laikomos priskirtomis prie šios bendrovės ekonominės veiklos ir dėl už šias išlaidas sumokėto pridėtinės vertės mokesčio iš esmės atsiranda teisė viso pridėtinės vertės mokesčio atskaitai, nebent ekonominiai pardavimo sandoriai yra atleisti nuo pridėtinės vertės mokesčio pagal Šeštąją direktyvą 77/388, iš dalies pakeistą Direktyva 2006/69, ir tokiu atveju teisė atskaitai galima tik pagal šios direktyvos 17 straipsnio 5 dalyje nustatytą tvarką;

– išlaidos, susijusios su holdingo bendrovės patronuojamųjų bendrovių kapitalo dalių sigijimu, kurias patiria holdingo bendrovė, dalyvaujanti valdant tik kai kurias patronuojamąsias bendroves ir, atvirkščiai, kitų patronuojamųjų bendrovių atžvilgiu nevykdanči ekonominę veiklą, turi būti laikomos tik iš dalies priklausančiomis bendrosioms išlaidoms ir gali būti atskaityta dalis už šias išlaidas sumokėto pridėtinės vertės mokesčio, susijusi su ekonomine veikla pagal paskirstymo kriterijus, nustatytus valstybių narių, kurios, naudodamosi šia diskrecija, privalo atsižvelgti – tai turi patikrinti nacionaliniai teismai – šios direktyvos tikslą bei struktūrą ir pagal tai numatyti skaičiavimo būdą, kuris objektyviai atspindėtų realų pirkimo išlaidų priskyrimą ekonominei ir neekonominei veiklai.

2. Šeštosios direktyvos 77/388, iš dalies pakeistos Direktyva 2006/69, 4 straipsnio 4 dalies antrą pastraipį reikia aiškinti taip, kad ja draudžiama valstybės narės teisėje suteikti galimybę sudaryti asmenų grupę, laikomą atskiru apmokestinamuoju pridėtinės vertės mokesčiu asmeniu, kaip antai numatyta minėtoje nuostatoje, tik juridinio asmens statusą turintiems ir su šios grupės kontroliuojančiu subjektu subordinacijos ryšiu susijusiems subjektams, išskyrus kai šie du reikalavimai yra būtinos ir tinkamos priemonės tokiems tikslams, kuriais siekiama užkirsti kelią piktnaudžiavimui ar kovoti su mokesčių slėpimu ir vengimu; tai turi patikrinti prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

3. Šeštosios direktyvos 77/388, iš dalies pakeistos Direktyva 2006/69, 4 straipsnio 4 dalis negali būti laikoma tiesiogiai veikiančia, dėl ko apmokestinamiesiems asmenims būtų leidžiama ją remtis prieš jų valstybę narę, kai jos teisės aktai nesuderinami su šia nuostata ir negali būti aiškinami tokiu būdu, kad būtų suderinami su ja.

Parašai.

* Proceso kalba: vokiečių.