

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 ? į ? patronuojamąsias bendroves, ?sigijimą – Patronuojamosios bendrovės teikiamos paslaugos – Patronuojamosios bendrovės, ?steigtos kaip ?kinės bendrijos – 4 straipsnis – Asmenų grupės, kuri gali būti laikoma atskiru apmokestinamuoju asmeniu, sudarymas – Sąlygos – Subordinacijos ryšio būtinybė – Tiesioginis veikimas“

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

dėl *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 į rašytinį proceso dalį ir įvykus 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 L 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* (*Hambourg-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 patronuojamąją bendrovę, steigiant kaip kinės bendrijos, kurioms jos vėliau teikė apmokestinamas PVM paslaugas, kapitalo dalį, 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 kurių ekonominę veiklą, nurodytą 2 dalyje, nesvarbu, koks tos veiklos tikslas ar rezultatas.

2. Šio straipsnio 1 dalyje nurodyta ekonominę veiklą apima visokių gamintojų, prekyautojų ir kitų paslaugas teikiančių asmenų veiklą, įskaitant kasybą bei žemės ūkio gamybos veiklą bei įvairių 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 atskirą

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

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

<...>

4 Pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnį:

„1. Teisė atskaityti mokestį atsiranda tuomet, kai atskaitytinas mokestis tampa apskaičiuotinas.

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

a) pridėtinąs vertės mokestį, apskaičiuotą 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 mokestis gali būti atskaitomas, ir sandoriams, kuriems tenkantis pridėtinąs vertės mokestis negali būti atskaitomas, gali būti atskaitoma tik tokia proporcinga pridėtinąs vertės mokesčio 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 rūšiai atskirą proporcingą dalį su sąlyga, kad kiekvienai verslo rūšiai vedama atskira apskaita;

b) reikalauti, kad apmokestinamasis asmuo nustatytų kiekvienai savo verslo rūšiai atskirą proporcingą dalį ir tvarkytų kiekvienai verslo rūšiai 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. Jmonė apima visą verslininko pramoninį, prekybinį ar profesinį veiklą. Pramoninį, prekybinį ar profesinį veikla yra nuolat vykdoma veikla, kuria siekiama gauti pajamą, net jei nesiekama pelno ar jei asmenų grupė vykdo veiklą tik savo narių atžvilgiu.

2. Pramoninį, komercinį ar profesinį veikla nevykdoma savarankiškai:

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

2. kai faktinių ryšių bendras tinklas rodo, kad juridinis asmuo yra integruotas finansiniais, ekonominiais ir organizaciniais ryšiais į kontroliuojančiojo subjekto įmonę (mokestinis subjektas). Mokestinio subjekto statuso padariniai ribojami vidaus paslaugų teikimu tarp šalyje įsteigtų įmonių padalinių. Šie padaliniai turi būti laikomi viena įmone. Jei kontroliuojančiojo subjekto valdyba yra užsienyje, ekonomiškai svarbiausias įmonių padalinys šalyje laikomas verslininku.

<...>“

6 Pagal šio įstatymo 15 straipsnį:

„1. Verslininkas gali atskaityti šiuos sumokėtus pirkimo mokesčius:

1. pagal įstatymą mokėtiną mokestį už kito verslininko jo įmonei patiektas prekes ar suteiktas kitas paslaugas <...>

2. Neatskaitomas mokestis už prekių tiekimą, į importą ir įsigijimą Bendrijos viduje ir už paslaugą, kurias verslininkas naudoja šiems sandoriams, teikimą:

1. neapmokestinamosioms kinėms 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 įtvirtintas nuostatas <...>

<...>

4. Jeigu verslininkas jam patiektą, importuotą ar Bendrijos viduje įsigytą jo ekonominei veiklai skirtą prekę ar suteiktą paslaugą tik iš dalies naudoja sandoriams, kuriems tenkantis mokestis negali būti atskaitomas, negalima atskaityti tos pirkimo mokesčio dalies, kuri ekonomiškai priskirtina minėtiems sandoriams. Verslininkas gali tinkamai apskaičiuoti neatskaitomas sumas. Apskaičiuoti mokesčio neatskaitomą dalį pagal apyvartą, kuriai tenkantis mokestis negali būti atskaitomas, ir apyvartą, kuriai tenkantis mokestis gali būti atskaitomas, santykį galima tik tada, kai sandorį neįmanoma kitaip ekonomiškai priskirti. <...>“

Pagrindinės bylos ir prejudiciniai klausimai

7 *Larentia + Minerva*, kaip komanditorei priklauso 98 % dviejų patronuojamųjų bendrovių, kurios yra ribotos atsakomybės komanditinės įkinės bendrijos (*GmbH & Co. KG*), kapitalo dalių. Be to, minėtoji komanditorė kaip „valdymo holdingo bendrovė“ teikia šioms bendrovėms atlygintinas administracines ir komercines paslaugas.

8 Suteikusi šias PVM apmokestinamas paslaugas, *Larentia + Minerva* atskaitė 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 atskaitę. *Larentia + Minerva* ginėjo 2007 m. rugsėjo 24 d. mokestinį pranešimą, susijusį su perskaičiuotu PVM, mokėtinu 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 apskaičiavimo 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 įkinės bendrijos 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 skaičiavimo tvarkų reikia naudoti apskaičiuojant (dalinę) pirkimo mokesčio, 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, atskaitę?

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) įmonę galima tik juridiniam asmeniui, bet ne įkinei bendrijai, ir (antra) reikalaujama, kad toks juridinis asmuo „integruotųsi į kontroliuojančią įmonę“ 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?“

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 įkinių laivybos bendrijų“, kurių komercinio valdymo veikloje ji dalyvavo už atlygą, kapitalo dalių. Iš mokėtino PVM už pajamas iš šios valdymo veiklos ji visą pirmą atskaitė 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 paprasčiausiai 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 naštę 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 ji būtų įsigijimo išlaidos buvo trauktos apmokestinamųjų pardavimo sandorių, kurie suteikia teisę atskaityti, kainų (žr., be kita ko, Sprendimo *Cibo Participations*, C-16/00, EU:C:2001:495, 31 punkt? 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 punkt? 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 vykdančią 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 Šeštąją 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 pateikęs 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 Šeštąją 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 nagrinėjama 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 šį sandorį išlaidas. Iš tiesų tokiu atveju paprastas kitų patronuojamųjų bendrovių, kurias valdant holdingo bendrovės nedalyvauja, kapitalo dalių turėjimas nelaikomas šio holdingo bendrovės ekonomine veikla ir reikėtų paskirstyti sumokėtą pirkimo PVM ekonominei ir neekonominei veiklai.

30 Šiomis aplinkybėmis valstybės narės prirėkus 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, 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, kitų 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?, atvirks?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, atvirks?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 Direktv? 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 išimtinio atveju 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 teisėje suteikti galimybę sudaryti PVM grupę, kaip antai numatyta šioje 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 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 į valstybę 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 besilygiškos ir pakankamai tikslios, privatūs asmenys gali jomis remtis nacionaliniuose teismuose prieš valstybę, jeigu ji per nustatytą terminą neperka?l? direktyvos ? nacionalinė teisė arba perk?l? į neteisingai (žr., be kita ko, Sprendimo *GMAC UK*, C-589/12, EU:C:2014:2131, 29 punktą).

49 Sąjungos teisės nuostata yra besilygin?, 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 tokie ryšiai apimtis.

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

veikimo sąlygų.

52 Todėl trečiojo klausimo reikia atsakyti taip: Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalis negali būti laikoma tiesiogiai veikiančia, dėl ko apmokestinamiesiems asmenims būtų leidžiama ją remtis prieš jį 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 prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą 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 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 pridėtinės vertės mokesčio iš esmės atsiranda teisė viso pridėtinės vertės mokesčio atskaitą, 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 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, kitą patronuojamųjų bendrovių atžvilgiu nevykdanči ekonominės veiklos, 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 ją 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 kontroliuojančiuoju 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.

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 valstybės narę, kai jos teisės aktai nesuderinami su šia nuostata ir negali būti aiškinami tokiu būdu, kad būtų suderinami su ja.

Parašai.

* Proceso kalba: vokiečių.