

TIESAS SPRIEDUMS (otr? pal?ta)

2015. gada 16. j?lij? (*)

L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu – PVN – Sest? direkt?va 77/388/EEK – 17. pants – Ties?bas uz nodok?a atskait?šanu – Da??ja atskait?šana – PVN, ko holdinga sabiedr?bas ir samaks?jušas par kapit?la ieg?di, kurš ir ieguld?ts to meitasuz??mumos – Pakalpojumu sniegšana meitasuz??mumiem – Meitasuz??mumi, kam ir person?lsabiedr?bu forma – 4. pants – T?du personu grupas veidošana, kuras var uzskat?t par vienu nodok?u maks?t?ju – Nosac?jumi – Pak?aut?bas attiec?bu nepieciešam?ba – Tieša iedarb?ba

Apvienot?s lietas C?108/14 un C?109/14

par diviem l?gumiem sniegt prejudici?lu nol?mumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko iesniegusi *Bundesfinanzhof* (V?cija) ar 2013. gada 11. decembra l?mumu un kas Ties? re?istr?ti 2014. gada 6. mart?, tiesved?b?s

Beteiligungsgesellschaft Larentia + Minerva mbH & Co. KG

pret

Finanzamt Nordenham (C?108/14)

un

Finanzamt Hamburg-Mitte

pret

Marenave Schiffahrts AG (C?109/14).

TIESA (otr? pal?ta)

š?d? sast?v?: pal?tas priekšs?d?t?ja R. Silva de Lapuerta [*R. Silva de Lapuerta*], tiesneši Ž. K. Bonišo [*J.?C. Bonichot*] (referents), A. Arabadžijevs [*A. Arabadjiev*], Ž. L. da Krušs Vilaša [*J. L. da Cruz Vilaça*] un K. Likurgs [*C. Lycourgos*],

?ener?ladvok?ts P. Mengoci [*P. Mengozzi*],

sekret?rs I. Il?ši [*I. Illéssy*], administrators,

?emot v?r? rakstveida procesu un 2015. gada 7. janv?ra tiesas s?di,

?emot v?r? apsv?rumus, ko sniedza:

– *Beteiligungsgesellschaft Larentia + Minerva mbH & Co. KG* v?rd? – M. Hertwig un G. Jorewitz, *Steuerberaterinnen*, un C. Hensell, *Rechtsanwalt*,

– *Marenave Schiffahrts AG* v?rd? – A. Fresh, *Prozessbevollmächtigter*,

– V?cijas vald?bas v?rd? – T. Henze un K. Petersen, p?rst?vji,

- Irijas v?rd? – E. Creedon un J. Quaney, k? ar? A. Joyce, p?rst?vji, kuriem pal?dz N. J. Travers, barrister,
- Austrijas vald?bas v?rd? – C. Pesendorfer, p?rst?ve,
- Polijas vald?bas v?rd? – B. Majczyna un A. Kramarczyk-Sza?adzi?ska, p?rst?vji,
- Apvienot?s Karalistes vald?bas v?rd? – V. Kaye, p?rst?ve, kurai pal?dz O. Thomas, barrister,
- Eiropas Komisijas v?rd? – M. Wasmeier un L. Lozano Palacios, p?rst?vji,

noklaus?jusies ?ener?ladvok?ta secin?jumus 2015. gada 26. marta tiesas s?d?,
pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 L?gumi sniegt prejudici?lus nol?mumus ir par Padomes 1977. gada 17. maija Sest?s direkt?vas 77/388/EEK par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma: vienota apr??inu b?ze (OV L 145, 1. lpp.), kas ir groz?ta ar Padomes 2006. gada 24. j?lija Direkt?vu 2006/69/EK (OV L 221, 9. lpp.; turpm?k tekst? – “Sest? direkt?va”), 4. un 17. panta interpret?ciju.

2 Š?s pras?bas tika iesniegtas divos str?dos, pirmk?rt, starp *Beteiligungsgesellschaft Larentia + Minerva mbH & Co. KG* (turpm?k tekst? – “*Larentia + Minerva*”) un *Finanzamt Nordenham* (Nordenhamas nodok?u administr?cija, V?cija) (C?108/14) un, otrk?rt, starp *Finanzamt Hamburg-Mitte* (Hamburgas pils?tas nodok?u p?rvalde, V?cija) un *Marenave Schiffahrts AG* (turpm?k tekst? – “*Marenave*”) (C?109/14) par pievienot?s v?rt?bas nodok?a (turpm?k tekst? – “PVN”) atskait?šanas nosac?jumiem, kuru š?s holdinga sabiedr?bas ir samaks?jušas k? priekšnodokli par kapit?la ieg?di, kas paredz?ts t?du meitasuz??mumu da?u pirkšanai, kuriem ir person?lsabiedr?bu forma un kuriem t?s v?l?k sniedz ar PVN apliekamus pakalpojumus.

Atbilstoš?s ties?bu normas

Savien?bas ties?bas

3 Sest?s direkt?vas 4. pant? ir paredz?ts:

“1. “Nodok?a maks?t?js” noz?m? visas personas, kas patst?v?gi jebkur? viet? veic jebkuru 2. punkt? nor?d?tu saimniecisku darb?bu neatkar?gi no š?s darb?bas m?r?a un rezult?ta.

2. Š? panta 1. punkt? min?t? saimniecisk? darb?ba aptver visas ražot?ju, tirgot?ju un pakalpojumu sniedz?ju darb?bas, ieskaitot kalnr?pniec?bu, lauksaimniecisku darb?bu un br?vo profesiju darb?bas. Ilglaic?ga materi?la vai nemateri?la ?pašuma izmantošana nol?k? g?t no t? ien?kumus ar? uzskat?ma par saimniecisku darb?bu.

[..]

4. V?rda “patst?v?gi” lietojums 1. punkt? atbr?vo no nodok?a nodarbin?tas un citas personas, cikt?l t?s ar darba dev?ju saista darba l?gums vai jebk?das citas juridiskas saites, kas rada darba dev?ja un darba ??m?ja attiec?bas saist?b? ar darba apst?k?iem, atalgojumu un darba dev?ja atbild?bu.

19. pantā paredzēto konsultāciju kārtību, katrā dalībvalstī par atsevišķiem nodokļa maksājumiem var uzlikt personas, kuras reģistrētas šīs valsts teritorijā un kuras, juridiski būdamas patstāvīgas, ir cieši saistītas cita ar citu finanšu, saimnieciskām un organizatoriskām saitēm.

Dalībvalstīs, kas izmanto pirmajā daļā paredzēto izvēles iespēju, var veikt visus vajadzīgos pasākumus, lai nepieļautu, ka minētā noteikuma piemērošana padara iespējamu nodokļu nemaksāšanu vai izvairīšanos no nodokļu maksāšanas.

[..]”

4. Sestās direktīvas 17. pantā ir noteikts:

“1. Atskaitēšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasājams.

2. Ja preces un pakalpojumus nodokļa maksātājs izmanto ar nodokli apliekamiem darījumiem, viņam ir tiesības atskaitīt no nodokļa, kurš viņam jāmaksā:

a) pievienotās vērtības nodokli, kas maksājams vai samaksāts par precēm vai pakalpojumiem, kurus viņam jau piegādājis vai sniedzis vai vēl piegādās vai sniegs cits nodokļa maksātājs;

[..]

5. Attiecībā uz precēm un pakalpojumiem, ko nodokļa maksātājs izmanto gan 2. un 3. punkta aptvertiem darījumiem, par kuriem pievienotās vērtības nodoklis ir atskaitāms, gan darījumiem, par kuriem pievienotās vērtības nodoklis nav atskaitāms, atskaitāma ir tikai tā pievienotās vērtības nodokļa daļa, kas attiecināma uz pirmo veida darījumiem.

Šo daļu saskaņā ar 19. pantu nosaka visiem darījumiem, ko veic nodokļa maksātājs.

Dalībvalstīs ar to var:

a) atļaut nodokļa maksātājam noteikt daļu katrā savas uzņēmējdarbības nozarei ar noteikumu, ka katrā nozarei ir atsevišķa uzskaitē;

b) prasīt, lai nodokļa maksātājs noteiktu daļu katrā savas uzņēmējdarbības nozarei un veiktu atsevišķu uzskaiti katrā nozarei;

c) atļaut vai prasīt nodokļa maksātājam veikt atskaitēšanu, pamatojoties uz visu preču un pakalpojumu vai to daļas izmantojumu;

d) atļaut vai likt nodokļa maksātājam veikt atskaitēšanu saskaņā ar pirmajā apakšpunktā noteiktajiem noteikumiem par visām tajā minētajām precēm un pakalpojumiem;

e) nodrošināt to, ka, ja PVN, kas nodokļa maksātājam nav atskaitāms, ir nenozīmīgs, to uzskata par nulli.

[..]”

Vērtības pieskaites

5. Atbilstoši 2005. gada Likuma par apgrozījuma nodokli (*Umsatzsteuergesetz 2005, BGBl I*, 386. lpp.) 2. pantam:

“1. Persona, kas patstāvīgi veic uzņēmējdarbību vai profesionālu darbību, ir uzņēmjs. Uzņēmums aptver visu uzņēmēja uzņēmējdarbību vai profesionālo darbību. Ar “uzņēmējdarbību vai profesionālo darbību” tiek saprasta jebkura pastāvīga darbība, kas tiek veikta, lai gūtu ienākumus, pat tad, ja nav nodoma iegūt peļņu vai ja personu grupa savu darbību veic tikai attiecībā uz tās dalībniekiem.

2. Rēķnieciskā, komerciālā vai profesionālā darbība netiek ņemta vērā:

1) ja fiziskās personas individuāli vai kopā ir integrētas uzņēmumā tādējādi, ka tām ir jāievēro komersanta instrukcijas,

2) ja faktisko saišu vispārējā struktūrā liecina, ka juridiskā persona finanšu, saimnieciskā un organizatoriskā ziņā ir iekšauta galvenajā uzņēmumā (finanšu vienība). Finanšu vienība attiecas tikai uz iekšējiem pakalpojumiem starp uzņēmuma filiālēm, kas atrodas valstī. Šīs filiāles ir jāuzskata par vienu vienīgu uzņēmumu. Ja galvenā uzņēmuma vadība atrodas ārvalstīs, par ekonomiski vissvarīgāko uzņēmuma filiāli valstī ir uzskatāms uzņēmjs.

[..]”

6 Šā likuma 15. pantā ir paredzēts:

“1. Nodokļa maksātājs var atskaitīt šādas priekšnodokļa summas:

1) saskaņā ar likumu maksājumu nodokli par preču piegādi un citiem pakalpojumiem, ko tās uzņēmumam ir sniedzis cits uzņēmjs [..]

2. Netiek atskaitīts priekšnodoklis, kas samaksāts par preču piegādi, importu un iegādi Kopienā vai par citu pakalpojumu sniegšanu, kurus nodokļa maksātājs izmanto šādu darījumu veikšanai:

1) no nodokļa atbrīvotiem darījumiem,

[..]

3. Atskaitīšanas izslēgšana, kas norādīta 2. punktā, netiek piemērota, ja darījumi:

1) gadījumā, kas minēts 2. punkta 1. apakšpunktā,

a) tiek atbrīvoti atbilstoši 4. panta 1.–7. punktam, 25. panta 2. punktam vai 26. panta 5. punktā minētajām normām, [..]

[..]

4. Ja nodokļa maksātājs preces, kas piegādātas, importētas vai iegādātas Kopienā, vai tam sniegto citu pakalpojumu izmanto tikai daļēji, lai veiktu darījumu, attiecībā uz kuriem nepastāv atskaitīšanas tiesības, nav iespējama tās priekšnodokļa daļas atskaitīšana, kura saimnieciskā ziņā attiecas uz minētajiem darījumiem. Uzņēmjs var saņemt novērtēt summas, kas nedod atskaitīšanas tiesības. Nodokļa neatskaitāmās summas aprēķināšana atbilstoši apgrozījumam, kurš izslēdz priekšnodokļa atskaitīšanu, attiecībā pret apgrozījumu, par kuru priekšnodokli var atskaitīt, ir pieļaujama tikai tad, ja nav iespējas ekonomiski pamatot to iekārt kaut kur citur. [..]”

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

7 Pirmaj? liet? *Larentia + Minerva* k? komand?tam pieder 98 % da?u divos meitasuz??mumos, kas ir person?lsabiedr?bas ar sabiedr?bu ar ierobežotu atbild?bu k? komand?tu (*GmbH & Co. KG*). Turkl?t t? k? "galven? holdinga sabiedr?ba" par atl?dz?bu ir sniegusi š?m sabiedr?b?m administrat?vus un komerci?lus pakalpojumus.

8 Par šiem pakalpojumiem, kas apliekami ar PVN, *Larentia + Minerva* piln?b? atskait?ja šo nodokli, ko t? bija samaks?jusi k? priekšnodokli par kapit?la piesaist?šanu no trešaj?m person?m, kuru izmantoja, lai finans?tu savu kapit?lda?u ieg?di meitasuz??mumos un savu pakalpojumu sniegšanu.

9 *Finanzamt Nordenham*, uzskatot, ka vienk?ršas ?pašumties?bas uz meitasuz??mumu da??m nedod atskait?šanas ties?bas, pie??va tikai nelielu da?u š? atskait?juma. *Larentia + Minerva* apstr?d?ja 2007. gada 24. septembra nodok?u pazi?ojumu par korekcij?m attiec?b? uz PVN summu, kura maks?jama par 2005. gadu, *Niedersächsisches Finanzgericht* (Lejassaksijas finanšu tiesa, V?cija), kas t?s pras?bu noraid?ja ar 2011. gada 12. maija spriedumu. *Larentia + Minerva* iesniedza par šo spriedumu *Revision* [kas?cijas] s?dz?bu *Bundesfinanzhof* (Feder?l? Finanšu tiesa).

10 Iesniedz?jtiesa interes?jas, pirmk?rt, par priekšnodokl? samaks?t? PVN atskait?juma apr??in?šanas noteikumiem, ja šis atskait?jums var b?t tikai da??js, un, otrk?rt, par Sest?s direkt?vas 4. panta 4. punkta piem?rošanas jomu attiec?b? uz "PVN grupu", uz kuru nor?da *Larentia + Minerva*. Šaj? p?d?j? zi?? š? tiesa it ?paši jaut?, vai valsts ties?bas ir sader?gas ar šo noteikumu, kaut ar? ar to š?da iesp?ja ir izsl?gta attiec?b? uz person?lsabiedr?b?m un tiek pras?tas meitasuz??mumu pak?aut?bas attiec?bas ar galveno uz??mumu.

11 Šajos apst?k?os *Bundesfinanzhof* nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?dus prejudici?lus jaut?jumus:

"1) Atbilstoši k?dai apr??ina metodei ir j?apr??ina holdinga sabiedr?bas samaks?t? priekšnodok?a (da??js) atskait?jums, kura pamat? ir pakalpojumi, kas ir saist?ti ar kapit?la piesaist?šanu, lai ieg?tu kapit?lda?as meitasuz??mumos, ja š? holdinga sabiedr?ba v?l?k (k? tas ir paredz?ts jau s?kotn?ji) šiem meitasuz??mumiem sniedz daž?dus ar [PVN] apliekamus pakalpojumus?

2) Vai [...] Sest?s direkt?vas [...] 4. panta 4. punkta otraj? da?? paredz?tais noteikums par vair?ku personu uzskat?šanu par vienu nodok?a maks?t?ju nepie?auj valsts regul?jumu, saska?? ar kuru (pirmk?rt) tikai juridiska persona, bet ne person?lsabiedr?ba var tikt iek?auta cita nodok?a maks?t?ja (t? d?v?t?s "grupas galven?s sabiedr?bas") uz??mum? un kur? (otrk?rt) ir paredz?ts, ka š? juridisk? persona finansi?li, saimnieciski un organizatoriski (hierarhijas attiec?bu izpratn?) ir iek?auta "grupas galven?s sabiedr?bas uz??mum?"

3) Ja atbilde uz otro jaut?jumu ir apstiprinoša, vai nodok?a maks?t?js var tieši atsaukties uz [...] Sest?s direkt?vas [...] 4. panta 4. punkta otro da?u?"

12 *Marenave* 2006. gad? palielin?ja savu kapit?lu un par izdevumiem par emisiju saist?b? ar šo palielin?šanu bija j?maks? PVN EUR 373 347,57 apm?r?.

13 Š? sabiedr?ba k? holdings taj? paš? gad? ir ieg?d?jusies ?etru "ku?u komand?tsabiedr?bu" da?as, kuru komerci?laj? p?rvald?šan? t? piedal?j?s par atl?dz?bu. No PVN, kas b?tu j?maks?

par šo mērķa pārvaldīšanas darbību, tātad starp atbilstamo summu EUR 373 347,57 apmērā kā samaksājumu PVN priekšnodokli.

14 Ar 2009. gada 15. janvāra lēmumu *Finanzamt Hamburg-Mitte* nepieņēma šai summai atbilstošu samazinājumu. Ar 2012. gada 10. decembra spriedumu *Finanzgericht Hamburg-Mitte* (Hamburgas pilsētas finanšu tiesa) apmierināja *Marenave* par šo lēmumu iesniegto prasību. *Finanzamt Hamburg-Mitte* par šo spriedumu iesniedza *Revision* [kasācijas] sūdzību *Bundesfinanzhof*.

15 Iesniedzātiesa nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai tos pašus jautājumus, kas ir norādīti šā sprieduma 11. punktā.

16 Ar Tiesas priekšsēdētāja 2014. gada 26. marta rīkojumu lietas C-108/14 un C-109/14 rakstveida, mutvārdu procesā un galīgā sprieduma taisīšanai tika apvienotas.

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo jautājumu

17 Uzdotot pirmo jautājumu, iesniedzātiesa, pieņemot, ka priekšnodokļa samaksātā PVN atskaitīšana tiek pieļauta tikai tiktāl, ciktāl izdevumi, kas radušies nodokļa maksātājam, tikai daļēji var tikt attiecināti uz tās saimniecisko darbību, jautā par aprēķina noteikumiem, atbilstoši kuriem PVN, ko tādējādi priekšnodoklī ir samaksājusi holdinga sabiedrība par kapitāla piesaistīšanu, kurš ir paredzēts meitasuzņēmumu daļu pirkšanai, ir jāsadala starp šīs sabiedrības saimniecisko darbību un darbību, kas nav saimnieciskā darbība.

18 Šajā ziņā, pirmkārt, ir jāatgādina, ka holdinga sabiedrībai, kuras vienīgais mērķis ir daļības iegāde citos uzņēmumos, neiesaistoties tieši vai netieši šo uzņēmumu pārvaldīšanā, ievērojot tiesības, kādas šai holdinga sabiedrībai ir kā akcionārei vai daļbniecei, nav ne PVN maksātāja statusa Sestās direktīvas 4. panta izpratnē, ne tiesību uz nodokļa atskaitīšanu saskaņā ar Sestās direktīvas 17. pantu (skat. it īpaši spriedumus *Cibo Participations*, C-16/00, EU:C:2001:495, 18. punkts, un *Portugal Telecom*, C-496/11, EU:C:2012:557, 31. punkts).

19 Vienkārša kapitāla iegāde un turēšana nav jāuzskata par tās saimniecisku darbību Sestās direktīvas izpratnē, kas piešķir tās veicējam nodokļa maksātāja statusu. Citu uzņēmumu daļu vienkārša iegāde nav uzskatāma par īpašuma izmantošanu ar mērķi radīt ieņēmumus, kuriem ir pastāvīgs raksturs, jo iespējams dividendes, augļi no šāda kapitāla, izriet no pašmērķa īpašumtiesībām (skat. it īpaši spriedumus *Cibo Participations*, C-16/00, EU:C:2001:495, 19. punkts, un *Portugal Telecom*, C-496/11, EU:C:2012:557, 32. punkts).

20 Citādi ir tad, ja daļību papildina tieša vai netieša iejaukšanās sabiedrības, kurā ir iegāda daļība, pārvaldīšanā, neskarot tiesības, kas daļu īpašniekam piemīt kā akcionāram vai daļbniekam (skat. it īpaši spriedumus *Cibo Participations*, C-16/00, EU:C:2001:495, 20. punkts, un *Portugal Telecom*, C-496/11, EU:C:2012:557, 33. punkts).

21 Holdinga sabiedrības iejaukšanās sabiedrības, kurā tā ir ieguvusi daļību, pārvaldīšanā ir saimnieciskā darbība Sestās direktīvas 4. panta 2. punkta izpratnē tiktāl, ciktāl šāda iejaukšanās ietver tās darbību veikšanu, kam saskaņā ar šīs direktīvas 2. pantu piemēro PVN, kā, piemēram, administratīvus, finanšu, komerciālus un tehniskus pakalpojumus, ko holdinga sabiedrība sniedz savām meitassabiedrībām (skat. it īpaši spriedumus *Cibo Participations*, C-16/00, EU:C:2001:495, 22. punkts, un *Portugal Telecom*, C-496/11, EU:C:2012:557, 34. punkts).

22 Otrkārt, ir arī jāatgādina, ka Sestās direktīvas 17. un nākamajos pantos paredzētās atskaitīšanas tiesības ir PVN mehānisma neatņemama sastāvdaļa un principā nevar tikt ierobežotas. Tās ir īstenojamas nekavējoties attiecībā uz visiem nodokļiem, kas piemēroti darījumiem, kuri saistīti ar izmaksām. Jebkurš tiesību uz nodokļa atskaitīšanu ierobežojums ietekmē nodokļu nastas līmeni, un tas ir jāpiemēro līdzīgi visās dalībvalstīs. Līdz ar to atkāpes ir atļautas tikai tajos gadījumos, kas ir skaidri paredzēti Sestajā direktīvā (skat. it īpaši spriedumu *Portugal Telecom*, C-496/11, EU:C:2012:557, 35. punkts).

23 Lai PVN būtu atskaitāms, iepriekš veiktajiem darījumiem jābūt tiešai un tūlītējai saiknei ar vāļk 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 tādā darījumu cenas, par kuriem nokotnā jāmaksā PVN, kas dod tiesības veikt atskaitījumu (skat. it īpaši spriedumus *Cibo Participations*, C-716/00, EU:C:2001:495, 31. punkts, un *Portugal Telecom*, C-496/11, EU:C:2012:557, 36. punkts).

24 Līdz ar to atskaitīšanas tiesības nodokļa maksātājam tiek atzītas arī tad, ja, pat nepastāvot tiešai un tūlītējai saiknei starp konkrētu iepriekš veiktu darījumu un vienu vai vairākiem vāļk veiktiem darījumiem, kas dod tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, attiecīgo pakalpojumu izmaksas veido daļu no šā [nodokļa maksātāja] vispārīgiem izdevumiem un kā tādās tās veido daļu no tādā pārdoto preču vai sniegto pakalpojumu cenas. Šādas izmaksas ir tieši un tūlītēji saistītas ar nodokļa maksātāja saimniecisko darbību kopumā (skat. it īpaši spriedumus *Cibo Participations*, C-716/00, EU:C:2001:495, 33. punkts, un *Portugal Telecom*, C-496/11, EU:C:2012:557, 37. punkts).

25 Šādos apstākļos, kā enerģētladvokāts ir norādījis savu secinājumu 39. punktā, izdevumi saistībā ar šo meitasuzņēmumu kapitāla daļu iegādi, kas radušies holdinga sabiedrībai, kura iesaistās to pārvaldīšanā un kas tādējādi veic saimniecisko darbību, kā tas ir atgādīts šā sprieduma 21. punktā, ir jāuzskata par saistītiem ar šās sabiedrības saimniecisko darbību un par šiem izdevumiem samaksātais PVN dod tiesības uz pilnāgu atskaitīšanu, piemērojot Sestās direktīvas 17. panta 2. punktu.

26 Sestās direktīvas 17. panta 5. punkts paredzētais atskaitīšanas režīms attiecas tikai uz tādām gadījumiem, kuros nodokļa maksātājs preces un pakalpojumus izmanto, lai vienlaicīgi veiktu saimnieciskos darījumus, kas dod atskaitīšanas tiesības, un saimnieciskos darījumus, kas nedod atskaitīšanas tiesības, proti, preču un pakalpojumu izmantošana ir jaukta veida. Dalībvalstis var izmantot kādu no šīs direktīvas 17. panta 5. punkta trešajā daļā paredzētajām atskaitīšanas metodēm vienīgi attiecībā uz minētajām precēm un pakalpojumiem (spriedums *Portugal Telecom*, C-496/11, EU:C:2012:557, 40. punkts).

27 Sestās direktīvas 17. panta 5. punkts paredzētie noteikumi attiecas uz PVN priekšnodokli par izdevumiem, kas saistīti vienīgi ar saimniecisko darbību. Metožu un kritēriju noteikšana PVN priekšnodokļa summu sadalei starp saimniecisku darbību un darbību, kas nav saimnieciska darbība, Sestās direktīvas izpratnē ietilpst dalībvalstu rīcības brīvībā, un tām, īstenojot šo brīvību, ir jāņem vērā šīs direktīvas mērķis un struktūra un šajā sakarā jāparedz aprīināšanas veids, kas objektīvi atspoguļo, kāda daļa no iztērētajiem līdzekļiem faktiski ir izmantota katrai no šīm abām darbībām (spriedumi *Securita*, C-437/06, EU:C:2008:166, 33. un 39. punkts, kā arī *Portugal Telecom*, C-496/11, EU:C:2012:557, 42. punkts).

28 Šajā gadījumā no iesniedzējtiesas norādēm izriet, ka pamatlietās holdinga sabiedrības ir PVN maksātājas, pamatojoties uz saimniecisko darbību, ko veido pakalpojumi, ko tās sniedz par atlīdzību visiem to meitasuzņēmumiem. Tādējādi PVN, kas tiek maksāts par šo pakalpojumu iegādes izmaksām, būtu pilnībā jāatskaita, ja vien iepriekš veikta saimnieciskā darbība nav

atbrīvota no PVN atbilstoši Sestajai direktīvai, tādēļ gadījumā tiesības uz atskaitīšanu ir jāsteno tikai atbilstoši šīs pašas direktīvas 17. panta 5. punktā paredzētajiem noteikumiem.

29 Tātad tikai tad, ja iesniedzējtiesa konstatēs, ka dalība, kas izriet no darījumiem ar kapitālu, ko veikušas pamatlīdzības holdinga sabiedrības, tikusi daļēji pieskaitīta citiem meitasuzņēmumiem, kuru pārvaldīšanā šīs holdinga sabiedrības piedalās tikai tā, kā tas ir norādīts iesniedzējtiesas pirmajā jautājumā, PVN, kas ir samaksāts par šo darījumu izmaksām, var tikt atskaitīts tikai daļēji. Šādēļ gadījumā vienkrāša kapitāla turēšana šajos meitasuzņēmumos nevar tikt uzskatīta par šo holdinga sabiedrību saimniecisko darbību un tādēļ priekšnodokļa samaksātais PVN ir jāsadala starp pārdājo minēto sabiedrību saimniecisko darbību un darbību, kas nav saimnieciskā darbība.

30 Šajā kontekstā dalībvalstīm ir tiesības attiecīgā gadījumā piemērot vai nu sadales atbilstoši ieguldījuma veidam, vai sadales atbilstoši darījuma veidam formulu, vai arī jebkādu citu piemērotu formulu, nepastāvot pienākumam izmantot tikai vienu no šīm metodēm (spriedums *Securita*, C/437/06, EU:C:2008:166, 38. punkts).

31 Tādējādi tikai valsts iestādes, ko kontrolē tiesa, var noteikt sadales starp šīs sabiedrības saimniecisko darbību un darbību, kas nav saimnieciskā darbība, kritērijus, kuri objektīvi atspoguļotu, kāda daļa no iepriekš iztētajiem līdzekļiem faktiski ir izmantota katrai no šīm abām darbībām, ņemot vērā Sestās direktīvas mērķi un sistēmu (spriedums *Securita*, C/437/06, EU:C:2008:166, 39. punkts).

32 Šādos apstākļos un to pašu apsvērumu dēļ kā tie, ko ģenerālvadvokāts ir izdarījis savu secinājumu 20. un 21. punktā, Tiesa nevar aizstāt ne Savienības likumdevēju, ne valsts iestādes, lai noteiktu vispārīgu metodi saimnieciskās darbības un darbības, kas nav saimnieciskā darbība, daļu aprēķinam.

33 No visiem iepriekš minētajiem apsvērumiem izriet, ka uz pirmo jautājumu ir jāatbild, ka Sestās direktīvas 17. panta 2. un 5. punkts ir interpretējams tādējādi, ka:

– izdevumi saistībā ar šo meitasuzņēmumu kapitāla iegādi, kas radušies holdinga sabiedrībai, kura iesaistās to pārvaldīšanā un kura tādējādi veic saimniecisko darbību, ir jāuzskata par tās vispārīgā izdevumu daļu un par šiem izdevumiem samaksātais PVN princips ir pilnībā jāatskaita, ja vien noteikti iepriekš veikti saimnieciskie darījumi nav atbrīvoti no PVN atbilstoši Sestajai direktīvai, tādēļ gadījumā tiesības uz atskaitīšanu ir jāsteno tikai atbilstoši šīs pašas direktīvas 17. panta 5. punktā paredzētajiem noteikumiem;

– izdevumi saistībā ar šo meitasuzņēmumu kapitāla iegādi, kas radušies holdinga sabiedrībai, kura iesaistās tikai daļu no tiem pārvaldīšanā un kura savukārt attiecībā uz pārējiem neveic saimniecisko darbību, tikai daļēji ir jāuzskata par tās vispārīgajiem izdevumiem tādējādi, ka par šiem izdevumiem samaksātais PVN var tikt atskaitīts tikai daļēji, kur tie ir saistīti ar saimniecisko darbību, atbilstoši dalībvalstu definētajiem sadales kritērijiem, kurām, ņemot vērā šīs pilnvaras, ir jāņem vērā – kas ir jāpārbauda iesniedzējtiesām – Sestās direktīvas mērķis un struktūra un šajā ziņā jāparedz aprēķināšanas veids, kas objektīvi atspoguļo, kāda daļa no iepriekš iztētajiem līdzekļiem faktiski ir izmantota saimnieciskajai darbībai un kāda – darbībai, kas nav saimnieciskā darbība.

Par otro jautājumu

34 Uzdodot otro jautājumu, iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai Sestās direktīvas 4. panta 4. punkta otrā daļa ir jāinterpretē tādējādi, ka tā liedz dalībvalstu tiesībām rezervēt tādus iespējamos veidus personu grupu, kas var tikt uzskatīta par vienu vienīgu PVN maksātāju (turpmāk tekstā –

“PVN grupa”), k?da ir paredz?ta šaj? ties?bu norm?, tikai sabiedr?b?m, kas ir juridiskas personas un ir saist?tas ar š?s grupas galveno uz??mumu ar pak?aut?bas attiec?b?m.

35 Iesniedz?jtiesa jaut? par š?s ties?bu normas piem?rojam?bu tikt?l, cikt?l taj? uz to ir notikusi atsauksan?s. K? ?ener?ladvok?ts nor?d?jis savu secin?jumu 55. punkt?, atbildei uz šo jaut?jumu – pret?ji šaj? zi?? ?rijas t?s rakstveida apsv?rumos izteiktaj?m šaub?m – var b?t noz?me pamatstr?du atrisin?šanai. Holdinga sabiedr?bai un t?s meitasuz??mumiem pieš?irtais PVN grupas statuss, pamatojoties uz atl?dz?bas dar?jumiem starp meitasuz??mumiem un trešaj?m person?m, var likt pieš?irt šai grupai ties?bas uz t? PVN piln?gu atskait?šanu, kurš ir samaks?ts k? priekšnodoklis par holdinga sabiedr?bas veiktajiem kapit?ldar?jumiem.

36 Attiec?b? uz atbildi, k?da p?c b?t?bas ir j?sniedz uz otro jaut?jumu, j?atg?dina, ka Tiesa attiec?b? uz Padomes 2006. gada 28. novembra Direkt?vas 2006/112/EK par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu (OV L 347, 1. lpp.) 11. panta pirm?s da?as interpret?ciju, kuras tekst? ir p?r?emts Sest?s direkt?vas 4. panta 4. punkta otr?s da?as teksts, ir konstat?jusi, ka š?s ties?bu normas, kas “?auj katrai dal?bvalstij par vienu nodok?a maks?t?ju uzskat?t vair?kas personas, kuras veic uz??m?jdarb?bu š?s dal?bvalsts teritorij? un kuras, kaut ar? juridiski patst?v?gas, ir cieši saist?tas cita ar citu finansi?l?m, saimniecisk?m un organizatorisk?m sait?m [...], neparedz citus nosac?jumus [to] piem?rošanai” (skat. šaj? zi?? spriedumu Komisija/?rija, C?85/11, EU:C:2013:217, 36. punkts).

37 T?d?j?di ir j?nor?da, pirmk?rt, ka pret?ji cit?m Sest?s direkt?vas norm?m, tostarp t?s 28.a un 28.c pantam, kuros ir skaidri nor?d?tas “juridiskas personas”, Sest?s direkt?vas 4. panta 4. punkta otr? da?a, kas attiecas uz “person?m”, pati par sevi neizsl?dz no savas piem?rošanas jomas sabiedr?bas, kas, t?pat k? pamatliet?s apl?kot?s komand?tsabiedr?bas, nav juridiskas personas.

38 Sest?s direkt?vas 4. panta 4. punkta otraj? da?? nav preciz?ta ar? iesp?ja dal?bvalst?m noteikt citus nosac?jumus uz??m?jiem PVN grupu veidošanai (skat. šaj? zi?? spriedumu Komisija/Zviedrija, C?480/10, EU:C:2013:263, 35. punkts) un, it ?paši, iesp?ja dal?bvalst?m paredz?t, ka tikai t?s sabiedr?bas, kas ir juridisk?s personas, var b?t PVN grupas dal?bnieces.

39 T?d?j?di ir svar?gi p?rbaud?t, vai dal?bvalstu r?c?bas br?v?ba, kas var at?aut š?du PVN grupu veidošanas sav? teritorij?, t?m at?auj izsl?gt no Sest?s direkt?vas 4. panta 4. punkta piem?rošanas jomas sabiedr?bas, kas nav juridiskas personas.

40 No Komisijas priekšlikuma [COM(73) 950, gal?g? redakcija], p?c kura ir pie?emta Sest? direkt?va, pamatojuma izriet, ka Savien?bas likumdev?js, pie?emot š?s direkt?vas 4. panta 4. punkta otro da?u, v?l?j?s at?aut sistem?tiski nesaist?t nodok?u maks?t?ja statusu ar patst?v?bas j?dzienu, kurš ir tikai juridisks, vai nu administr?šanas vienk?ršošanas ietvaros, vai ar?, lai apkarotu noteiktu ?aunpr?t?gu izmantošanu, k?, piem?ram, viena uz??muma sadal?šanu starp vair?kiem nodok?a maks?t?jiem, lai katrs var?tu izmantot ?pašu rež?mu (skat. šaj? zi?? spriedumu Komisija/Zviedrija, C?480/10, EU:C:2013:263, 37. punkts).

41 Šaj? zi?? Tiesa jau ir nol?musi, ka, lai piem?rotu Direkt?vas 2006/112 11. panta pirmo da?u, dal?bvalstis savas r?c?bas br?v?bas ietvaros var paredz?t PVN grupas rež?mam noteiktus ierobežojumus ar nosac?jumu, ka tie ir atbilst?gi š?s direkt?vas m?r?im nov?rst ?aunpr?t?gu praksi vai r?c?bu vai c?n?ties ar kr?pšanu vai izvair?šanos no nodok?u maks?šanas (skat. šaj? zi?? it ?paši spriedumu Komisija/Zviedrija, C?480/10, EU:C:2013:263, 38. un 39. punkts).

42 Tom?r, kaut ar? Sestaj? direkt?v? l?dz br?dim, kad st?j?s sp?k? t?s 4. panta 4. punkta treš? da?a, kas pie?emta ar Direkt?vu 2006/69, nebija ietvertas skaidras normas, kas b?tu sal?dzin?mas ar Direkt?vas 2006/112 11. panta otro da?u, šis apst?klis neat??ma dal?bvalst?m

iespēju noteikt pirms šīs stāšanās spēkā derīgus līdzīgus pasākumus, jo ar Sesto direktīvu tika atzīta un veicināta dalībvalstu cīņa pret krāpšanu un izvairīšanos no nodokļu maksāšanas pat tad, ja nav skaidra Savienības likumdevēja pilnvarojuma (skat. šajā ziņā it īpaši spriedumu *Halifax* u.c., C-255/02, EU:C:2006:121, 70. un 71. punkts).

43 Tomēr iesniedzējtiesai ir jāpārbauda, vai sabiedrība, kas nav juridiskas personas, izslēgšana no PVN grupas režīma izmantošanas, kura izriet no pamatlīdzs piemērojam valsts tiesībām, ir nepieciešams un atbilstošs pasākums attiecībā uz šiem mērķiem, kas ir vērsti uz āunprātīgas prakses vai rīcības novēršanu vai cīņu ar krāpšanu vai izvairīšanos no nodokļu maksāšanas.

44 Otrkārt, no Sestās direktīvas 4. panta 4. punkta otrās daļas formulējuma izriet, ka katrā dalībvalstī var personas uzskatīt par vienu nodokļu maksātāju, ja tās atrodas šīs pašas dalībvalsts teritorijā un ja, lai gan juridiski neatkarīgas, tās savā starpā ir finansiāli, saimnieciski un organizatoriski cieši saistītas. Tas, ka šīs personas saista ciešas attiecības, tādējādi tad, ja nav nekādu citu prasību, nevar likt uzskatīt, ka Savienības likumdevējs ir vēlējies tiesības uz PVN grupas režīmu rezervēt tikai sabiedrībām, kas ir pakāutības attiecībās ar attiecīgās uzņēmumu grupas galveno uzņēmumu.

45 Kaut arī šādu pakāutības attiecību esamība ļauj prezumēt, ka attiecības starp attiecīgajām personām ir ciešas, tomēr tā, kā enerģētiskā norādījums savu secinājumu 99. punktā, principā nevar tikt uzskatīta par nepieciešamu nosacījumu PVN grupas izveidošanai. Tas būtu citādi tikai izņēmuma gadījumos, kad šāds nosacījums noteiktos valsts apstākļos būtu vienlaikus nepieciešams un atbilstošs pasākums, lai sasniegtu mērķus novērst āunprātīgu praksi vai rīcību vai cīnīties ar krāpšanu vai izvairīšanos no nodokļu maksāšanas.

46 Ēmot vērā iepriekš minētos apsvērumus, uz otro jautājumu ir jāatbild, ka Sestās direktīvas 4. panta 4. punkta otrā daļa ir jāinterpretē tādējādi, ka tā liedz dalībvalstīm tiesības rezervēt iespēju veidot tādus personu grupu, kāda ir paredzēta minētajā tiesību normā, tikai sabiedrībām, kas ir juridiskas personas un ir saistītas ar šīs grupas galveno uzņēmumu ar pakāutības attiecībām, izņemot, ja šīs divas prasības ir nepieciešams un atbilstošs pasākums, lai sasniegtu mērķus novērst āunprātīgu praksi vai rīcību vai cīnīties ar krāpšanu vai izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, bet tas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai.

Par trešo jautājumu

47 Uzdodot trešo jautājumu, iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai var tikt uzskatīts, ka Sestās direktīvas 4. panta 4. punktam ir tieša ietekme, kas ļauj nodokļu maksātājiem pieprasīt savai dalībvalstij tās piemērošanu gadījumā, kad tās leģislatīvie akti nav saderīgi ar šo tiesību normu un nevar tikt interpretēti atbilstoši tai.

48 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka visos gadījumos, kad direktīvas noteikumi pēc to satura ir bez nosacījumiem un pietiekami precīzi, privātpersonām ir tiesības uz tiem atsaukties valsts tiesās pret valsti, ja tā nav transponējusi direktīvu noteiktajās termiņos valsts tiesībās vai arī ja tā ir veikusi nepareizu transpozīciju (skat. it īpaši spriedumu *GMAC UK*, C-589/12, EU:C:2014:2131, 29. punkts).

49 Savienības tiesību norma ir beznosacījuma tad, ja tajā ir noteikts pienākums, kas nav nedz saistīts ar kādu nosacījumu, nedz arī tā izpildes vai seku ziņā pakārtots kādam Savienības iestāžu vai dalībvalstu aktam (skat. it īpaši spriedumu *GMAC UK*, C-589/12, EU:C:2014:2131, 30. punkts).

50 Kā enerģētiskā norādījums savu secinājumu 112. punktā, Sestās direktīvas 4. panta 4.

punkt? noteiktais nosacījums, ka, lai varētu veidot vienu nodokļu maksātāju, finanšu, saimnieciskajam un organizatoriskajam saitēm starp vairākām personām ir jābūt ciešam, ir jāprecizē valsts lēmēji. Šim pantam tād ir nosacījuma raksturs, ciktāl tas attiecas uz tād valsts tiesību normu ieviešanu, kurās noteikta šo saišu konkrēti piemērošanas joma.

51 Līdz ar to Sestās direktivas 4. panta 4. punkts neatbilst nosacījumiem, kas nepieciešami tās tiešai iedarbībai.

52 Tādējādi uz trešo jautājumu ir jāatbild, ka nevar tikt uzskatīts, ka Sestās direktivas 4. panta 4. punktam būtu tieša ietekme, kas ļautu nodokļu maksātājiem pieprasīt savai dalībvalstij tās piemērošanu gadījumā, kad tās leģislatīvie akti nav saderīgi ar šo tiesību normu un nevar tikt interpretēti atbilstoši tai.

Par tiesāšanu izdevumiem

53 Attiecībā uz pusēm šīs tiesvedības ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tās lemj par tiesāšanu izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (otrā palāta) nospriež:

1) **Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktivas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze, kas ir grozīta ar Padomes 2006. gada 24. jūlija Direktīvu 2006/69/EK, 17. panta 2. un 5. punkts ir jāinterpretē šādi:**

– izdevumi saistībā ar šo meitasuzņēmumu kapitāla iegādi, kas radušies holdinga sabiedrībai, kura iesaistās to pārvaldīšanā un kura tādējādi veic saimniecisko darbību, ir jāuzskata par tās vispārīgo izdevumu daļu un par šiem izdevumiem samaksātais pievienotās vērtības nodoklis principā ir pilnībā jāatskaita, ja vien noteikti iepriekš veikti saimnieciskie darījumi nav atbrīvoti no pievienotās vērtības nodokļa atbilstoši Sestajai direktīvai 77/388, tādā gadījumā tiesības uz atskaitīšanu ir jāsteno tikai atbilstoši šīs pašas direktivas 17. panta 5. punktā paredzētajiem noteikumiem;

– izdevumi saistībā ar šo meitasuzņēmumu kapitāla iegādi, kas radušies holdinga sabiedrībai, kura iesaistās tikai dažādu no tiem pārvaldīšanā un kura savukārt attiecībā uz pārējām neveic saimniecisko darbību, tikai daļēji ir jāuzskata par tās vispārīgiem izdevumiem tādējādi, ka par šiem izdevumiem samaksātais PVN var tikt atskaitīts tikai daļēji, kur tie ir saistīti ar saimniecisko darbību, atbilstoši dalībvalstu definētajiem sadales kritērijiem, kurām, ņemot vērā šīs pilnvaras, ir jāņem vērā – kas ir jāpārbauda iesniedzējtiesām – Sestās direktivas mērķis un struktūra un šajā ziņā jāparedz aprēķināšanas veids, kas objektīvi atspoguļo, kāda daļa no iepriekš iztētajiem līdzekļiem faktiski ir izmantota saimnieciskajai darbībai un kāda – darbībai, kas nav saimnieciskā darbība;

2) Sestās direktīvas 77/388, kas ir grozīta ar Direktīvu 2006/69, 4. panta 4. punkta otrā daļa ir jāinterpretē tādējādi, ka tā liedz dalībvalstu tiesību rezervēt iespēju veidot tādā personu grupu, kādā ir paredzēta minētajā tiesību normā un kuru var uzskatīt par vienu vienīgu pievienotās vērtības nodokļa maksātāju, tikai sabiedrībām, kas ir juridiskas personas un ir saistītas ar šīs grupas galveno uzņēmumu ar pakāutības attiecībām, izņemot, ja šīs divas prasības ir nepieciešams un atbilstošs pasākums, lai sasniegtu mērķus novērst āunprētgū praksi vai rīcību vai cēnīties ar krāpšanu vai izvairīšanās no nodokļu maksāšanas, bet tas ir jāpārbauda iesniedzējītiesai;

3) nevar tikt uzskatīts, ka Sestās direktīvas 77/388, kas ir grozīta ar Direktīvu 2006/69, 4. panta 4. punktam būtu tieša ietekme, kas ļautu nodokļu maksātājiem pieprasīt savai dalībvalstij tādā piemērošanu gadījumā, kad tās leģislatīvie akti nav saderīgi ar šo tiesību normu un nevar tikt interpretēti atbilstoši tai.

[Parakstī]

* Tiesvedības valoda – vācu.