

ENERĢLADVOKĀTA PAOLO MENGOCI [PAOLO MENGOLZI]

SECINĀJUMI,

sniegti 2015. gada 26. martā (1)

Apvienotās lietas C-108/14 un C-109/14

Beteiligungsgesellschaft Larentia + Minerva mbH & Co. KG

pret

Finanzamt Nordenham (C-108/14)

un

Finanzamt Hamburg-Mitte

pret

Marenave Schiffahrts AG (C-109/14)

(*Bundesfinanzhof* (Vācija) lūgumi sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Nodokļu sistēma – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze – Mātesuzņēmums (holdings), kas izmantojis ar PVN pieliekamus pakalpojumus pašu kapitāla iegādei, kuri izmantoti, lai garantētu kapitāldaļas divos meitasuzņēmumos, kuriem šis mātesuzņēmums vēlāk sniedz maksas pakalpojumus – Valsts regulējums, kurā nodokļu integrācija ierobežota vienīgi juridiskām personām, kurām ir pakautības attiecības finanšu, saimnieciskajās un organizatoriskajās jomās

I – Ievads

1. Šie *Bundesfinanzhof* [Federālās Finanšu tiesas] (Vācija) iesniegtie lūgumi sniegt prejudiciālu nolēmumu būtībā attiecas uz, pirmkārt, aprēķina metodi, kas jāizmanto, aprēķinot divu holdinga sabiedrību pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā – “PVN”) priekšnodokļa atskaitījumu saistībā ar kapitāldaļu iegādi citu sabiedrību kapitālā, kuru pārvērtē šīs sabiedrības holdingi iesaistās, un, otrkārt, uz to, vai Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (2) (turpmāk tekstā – “Sestā direktīva”), 4. panta 4. punkta otrajai daļai ir pretrunā nodokļu tiesību akti, saskaņā ar kuriem personālsabiedrībām nav atļauts kā “pakārtotajiem” uzņēmumiem piedalīties

PVN grup? š? panta izpratn?.

2. Šie jaut?jumi ir uzdoti div?s tiesved?b?s starp, pirmk?rt, *Beteiligungsgesellschaft Larentia + Minerva mbH & Co. KG* (turpm?k tekst? – “*Larentia + Minerva*”) un *Finanzamt Nordenham* [Nordenhamas finanšu p?rvaldi] (C?108/14) un, otrk?rt, starp *Finanzamt Hamburg-Mitte* [Hamburgas pils?tas finanšu p?rvaldi] un *Marenave Schiffahrts AG* (turpm?k tekst? – “*Marenave*”) (C?109/14) (3).

3. Pirmaj? liet? *Larentia + Minerva* k? komand?tam pieder 98 % da?u divos meitasuz??mumos, kas veidotas k? person?lsabiedr?bas ar ierobežotu atbild?bu ar komand?tu (*GmbH & Co. KG*), kuras katra izmanto vienu ku?i. 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.

4. Par šiem pakalpojumiem, kas apliekami ar PVN, *Larentia + Minerva* veica piln?gu priekšnodok?a atskait?jumu par summu par kapit?la ieg?di no treš?m person?m, kas tika izmantots, lai finans?tu kapit?lda?u ieg?di meitasuz??mumos, k? ar? savu maksas pakalpojumu, it ?paši administrat?vu pakalpojumu un konsult?ciju, sniegšanu šiem meitasuz??mumiem.

5. *Finanzamt Nordenham* (Nordenhamas Finanšu p?rvalde) atzina tikai nelielu da?u š? atskait?juma, t.i., 22 % apm?r?, it ?paši izdevumus, kas saist?ti ar kapit?lda?u ieg?di meitasuz??mumos, kuri atz?ti par nesaist?tiem ar holdinga saimniecisko darb?bu, proti, meitasuz??mumu da?u tur?šanu, kas neradot ties?bas uz atskait?jumu. 2007. gada 24. septembra pazi?ojumu par nodok?u summas preciz?šanu attiec?b? uz PVN summu, kura maks?jama par 2005. gadu, *Larentia + Minerva* apstr?d?ja *Niedersächsisches Finanzgericht* (Lejassaksijas Finanšu tiesa), kas pras?bu noraid?ja. T?d?? *Larentia + Minerva* iesniedza *Revision* [kas?cijas] s?dz?bu *Bundesfinanzhof*.

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

7. Š? sabiedr?ba k? holdings taj? paš? gad? ieg?d?j?s da?as ?etr?s “ku?u komand?tsabiedr?b?s”, kuras ir person?lsabiedr?bas un kuru komerci?laj? p?rvald?b? t? piedal?j?s, sa?emot atl?dz?bu. No PVN, kas b?tu j?maks? par š?m p?rvald?bas darb?b?m 2006. gad?, t? piln?b? at??ma summu EUR 373 347,57 apm?r? k? samaks?to PVN priekšnodokli.

8. Saska?? ar 2009. gada 15. janv?ra l?mumu *Finanzamt Hamburg-Mitte* (Hamburgas centra finanšu p?rvalde) neat??va veikt atskait?jumu, kas atbilst šai summai, jo holdinga sabiedr?ba faktiski nav iesaist?jusies meitasuz??mumu p?rvald?b?. Ta?u *Finanzgericht Hamburg-Mitte* [Hamburgas pils?tas Finanšu tiesa] apmierin?ja pras?bu pret šo l?mumu, piln?b? atz?stot *Marenave* veikto atskait?jumu. *Finanzamt Hamburg-Mitte* iesniedza *Bundesfinanzhof Revision* [kas?cijas] s?dz?bu par *Finanzgericht Hamburg-Mitte* spriedumu.

9. Ab?s iesniedz?jties? izskat?maj?s liet?s t? uzskata, ka pakalpojumi, kurus holdinga sabiedr?bas ieguvusi, tika izmantoti gan saist?b? ar saimniecisko darb?bu, gan nesaist?ti ar to, t?p?c tie ties?bas uz atskait?jumu rada tikai tikt?l, cikt?l to izdevumi ir attiecin?mi uz holdinga sabiedr?bu saimniecisko darb?bu. T?d?? iesniedz?jtiesa uzskata, ka nepast?v ties?bas uz atskait?jumu piln? apm?r?, taj? paš? laik? jaut?jot, vai principi, kurus Tiesa ir izmantojusi spriedum? *Cibo Participations* (C?16/00, EU:C:2001:495), nav pretrun? šim konstat?jumam. Tom?r iesniedz?jtiesa šo jaut?jumu Tiesai neuzdod tieši. Sav? pirmaj? prejudici?laj? jaut?jum? t? v?las vien preciz?t nosac?jumus, ar k?diem tiek apr??in?ts priekšnodok?a atskait?jums, kas ?autu objekt?vi atspogu?ot re?los izdevumus, kuri holdinga sabiedr?b?m radušies saist?b? ar saimniecisko darb?bu un ar darb?b?m, kas nav saist?tas ar saimniecisko darb?bu. Turkl?t, ja jaut?jums par holdinga sabiedr?bu priekšnodok?a atskait?jumiem b?tu j?risina, ?emot v?r? ar

nodokli apliekamās vīlķs darbības, kuras attiecībā uz trešm personām ir īstenojuši meitasuzņēmumi, iesniedz tiesa vaic par to, kāda ir Sestās direktivas 4. panta 4. punkta otrās daļas piemērošanas joma, kas attiecas uz PVN grupu, kuru gan *Larentia + Minerva*, gan *Marenave* pirmo reizi pieminēja *Revision* procesā. Attiecībā uz to tvaic, vai valsts tiesību akti ir saderīgi ar šo noteikumu, lai gan šāda iespēja ir izslēgta attiecībā uz personālsabiedrībām, un, ja atbilde ir noliedzoša, vai nodokļu maksātji var tieši atsaukties uz Sestās direktivas 4. panta 4. punkta otro daļu.

10. Šādos apstākļos iesniedz tiesa nolūma apturēt tiesvedību un katrā no šīm lietām uzdot šādu prejudiciālo jautājumu:

“1) Atbilstoši kādai aprēķina metodei ir jāaprēķina holdinga sabiedrības (daļiņš) [PVN] priekšnodokļa atskaitījums, kura pamatā ir pakalpojumi, kas ir saistīti ar kapitāla piesaistīšanu, lai iegūtu kapitāla daļas meitasuzņēmumos, ja holdings vīlķ (kā tas ir paredzēts jau sēkotnāji) šīm sabiedrībām sniedz dažādu ar [PVN] apliekamus pakalpojumus?

2) Vai [...] Sestās direktivas [...] 4. panta 4. punkta otrajā daļā paredzētais noteikums par vairāku personu uzskatīšanu par vienu nodokļa maksātāju nepieauj valsts regulējumu, saskaā ar kuru (pirmkārt) tikai juridiska persona, bet ne personālsabiedrība var tikt iekāuta cita nodokļa maksātāja (tā saucamās grupas galvenās sabiedrības) uzņēmums un kurā (otrkārt) ir paredzēts, ka šā juridiskā persona finansiāli, saimnieciski un organizatoriski (hierarhijas attiecību izpratnē) ir iekāuta “grupas galvenās sabiedrības uzņēmums”?

3) Ja atbilde uz otro jautājumu ir apstiprinoša, vai nodokļa maksātājs var tieši atsaukties uz [...] Sestās direktivas [...] 4. panta 4. punkta otro daļu?”

11. Par šiem jautājumiem rakstveida atsvērumus ir iesniegušas *Larentia + Minerva*, *Marenave*, Vācijā, ģrijā, Austrijā un Apvienotās Karalistes valdības, kā arī Eiropas Komisija. Izēmot Austrijas valdību, kura nebija pērstvāta mutvārdū procesā, pērējās ieinteresētās puses, kā arī Polijas valdība tika uzklautas 2015. gada 7. janvāra tiesas sēdē.

II – Analīze

A – Par pirmo prejudiciālo jautājumu

12. Kā esmu to norādījis šo secinājumu 9. punktā, pirmais prejudiciālais jautājums, kuru ir uzdevusi iesniedz tiesa, pamatojas uz sēkumpieņēmumu, ka pastāv tikai daļiņš abu holdinga sabiedrību samaksātā PVN priekšnodokļa atskaitījums, kas tiek aplēkots pamatlietās, cikāli, runājot par *Larentia + Minerva*, izdevumi par kapitāldaļu iegūdi tās meitasuzņēmumos un, *Marenave* gadījumā, izdevumi par akciju emisiju lielēkoties nav saistīti ar minēto holdingu saimniecisko darbību un ir paredzēti, lai iegūdtos un turētu/pērvaldtu kapitāldaļas savos attiecēgajos meitasuzņēmumos.

13. Pamatojoties uz šo pieņēmumu, iesniedz tiesa aicina Tiesu sniegt precēzēkus norādējumus par aprēķinēšanas metodi, kura būtu jāizmanto, lai pēc iespējas objektīvā un vienlēdzēgā sadalētu samaksēto priekšnodokli gadējumos, kad holdinga sabiedrības izdevumi ir attiecināmi gan uz saimniecisko darbību, gan darbībām, kas nav saistētas ar saimniecisko darbību.

14. Ja man b?tu stingri j?atbild tikai uz šo jaut?jumu, es uzskatu, ka, ?emot v?r? visas ieinteres?t?s personas, kuras ir iesaist?juš?s šaj? proces?, Tiesai b?tu j?novirz?s no savas kompetences ietvariem, lai sniegtu plaš?kus nor?d?jumus par šo apr??in?šanas metodi sal?dzin?jum? ar tiem, kas jau izriet no t?s pašreiz?j?s judikat?ras.

15. Ir j?atg?dina, ka liet? *Securenta* (C?437/06, EU:C:2008:166), kur? bija uzdots l?dz?gs jaut?jums, Tiesa ir nor?d?jusi, ka Sest?s direkt?vas norm?s nav paredz?ti noteikumi saist?b? ar metod?m vai krit?rijiem, k?di dal?bvalst?m b?tu j?piem?ro, pie?emot noteikumus, kas ?autu sadal?t iemaks?to priekšnodokli atkar?b? no t?, vai attiec?gie izdevumi ir vai nav attiecin?mi uz saimniecisko darb?bu, jo noteikumi par priekšnodok?a atskait?jumiem, kuri paredz?ti Sestaj? direkt?v?, ir attiecin?mi vien?gi uz saimniecisko darb?bu (4).

16. T?d?j?di, t? k? Sestaj? direkt?v? nav sniegti nor?d?jumi, kas nepieciešami š?dai kvantitat?vai noteikšanai, dal?bvalst?m paš?m ir j?nosaka šim nol?kam atbilst?gas metodes un krit?riji, izmantojot piln?gu r?c?bas br?v?bu, ?emot v?r? š?s direkt?vas m?r?i un ekonomiju, it ?paši iev?rojot nodok?u neitralit?tes principu (5).

17. Tiesa jau ir secin?jusi, ka, ?stenojot savu r?c?bas br?v?bu, dal?bvalst?m ir j?garant?, ka atskait?jums tiek piem?rots vien?gi tai PVN da?ai, kas ir proporcion?la summai, kura attiecas uz darb?b?m, kuras pieš?ir ties?bas uz atskait?jumu, raugoties, lai proporcion?lais apr??ins starp saimniecisko darb?bu un darb?b?m, kas nav saist?tas ar saimniecisko darb?bu, objekt?vi atspogu?otu re?lo iepriekš?jo izdevumu starp šiem diviem darb?bu veidiem sadal?jumu. Šaj? paš? sakar? dal?bvalst?m tom?r ir iesp?ja piem?rot jebkuru no sadal?juma krit?rijiem atkar?b? gan no ieguld?juma b?t?bas, gan no darb?bas b?t?bas (ko valsts tiesa bija min?jusi lietas *Securenta* aizs?kum?), un t?m nav pien?kuma aprobežoties ar vienu no š?m metod?m (6).

18. Tiesa apstiprin?ja savu v?rt?jumu sprieduma *Portugal Telecom* (C?496/11, EU:C:2012:557) 42. un 47. punkt?, p?c b?t?bas atg?dinot, ka neatkar?gi no apr??in?šanas veidiem, kurus izv?las vai piem?ro dal?bvalstis, šiem veidiem ir objekt?vi j?atspogu?o re?lo iepriekš radušos izdevumu saist?ba attiec?gi ar saimniecisko darb?bu un darb?b?m, kas nav saist?tas ar saimniecisko darb?bu.

19. Šaj?s liet?s iesniedz?jtiesa atkl?j, ka V?cijas likumdev?js l?dz pat šai dienai nav noteicis nek?dus iedal?šanas krit?rijus, kuri p?c b?t?bas atbilstu tiem, k?dus Tiesa ir min?jusi spriedum? *Securenta*, kas rada lielu juridisko nenoteikt?bu, kura, p?c t?s dom?m, Tiesai b?tu j?atrisina.

20. Es uzskatu, ka Tiesai gan to iemeslu d??, kuri saist?ti ar dal?bvalstu kompetences iev?rošanu, gan praktisku iemeslu d?? saist?b? ar faktisko situ?ciju daž?d?bu un sarežž?t?bu, kas Tiesai nek?di ne?auj dot priekšroku vienai metodei vai sadales krit?rijam sal?dzin?jum? ar citu, neb?tu j?atsaucas uz šo aicin?jumu.

21. T?du pašu iemeslu d?? fakts, ka valsts likumdev?js v?l nav izv?l?jies vienu vai otru metodi, ta?u ir v?l?jies, k? to savos rakstveida apsv?rumos uzsver iesniedz?jtiesa, k? ar? V?cijas vald?ba, atst?t šo v?rt?jumu – atkar?b? no lietas apst?k?iem – nodok?u maks?t?ju un nodok?u administr?ciju zi??, ne?auj Tiesai ar? uzskat?t, ka t? var?tu aizst?t šo likumdev?ju.

22. Savuk?rt valstu ties?m ir j?p?rbauda, vai atkar?b? no situ?cij?m, k?d?m tie ir pak?auti, apr??in?šanas veids vai veidi, kurus izmanto nodok?u maks?t?js vai vajadz?bas gad?jum? valsts nodok?u administr?cijas, objekt?vi atspogu?o re?lo iepriekš radušos izdevumu saist?bu attiec?gi ar nodok?u maks?t?ja saimniecisko darb?bu un darb?b?m, kas nav saist?tas ar saimniecisko darb?bu.

23. Šaj? s liet? s iesniedz? jtiesai b? tu j? p? rbauda, vai t? s metodes piem? rošana, kuru nodok? u administr? cija ir uzskat? jusi par atbilst? gu, proti, saska?? ar iesniedz? jtiesas sniegtaj? m nor? d? m – sadal? juma krit? rji? s atkar? b? no invest? ciju rakstura, atbilst šim m? r? im.

24. Man tom? r rodas jaut? jums par iesniedz? jtiesas sniegt? pamatojuma priekšnoteikumiem, cik? l t? uzskata, ka holdinga sabiedr? bas da?? ji ? steno saimniecisko darb? bu, bet da?? ji ar? darb? bas, kas nav saist? tas ar saimniecisko darb? bu.

25. Š? ds vaic? jums ir plaš? ks par vienk? ršu jaut? jumu par faktu pamatliet? izv? rt? šanu, kas, protams, LESD 267. pant? paredz? t? s sadarb? bas ietvaros ir vien? gi iesniedz? jtiesas kompetenc?.

26. Faktiski, k? to nor? da *Larentia + Minerva* un *Marenave*, ir j? vaic?, vai holdingu iesaist? šan? s meitasuz?? mumu p? rvald? b? nevar? tu likt konstat? t, piem? rojot it ? paši sprieduma *Cibo Participations* (C? 16/00, EU: C: 2001: 495) principus, ka š? das holdinga sabiedr? bas ? steno vien? gi saimniecisko darb? bu, proti, neveicot darb? bas, kas nav saist? tas ar saimniecisko darb? bu. Lietas dal? bnieki uzskata, ka no t? izriet? tu, ka ties? bas uz priekšnodok? a atskait? jumu par pakalpojumiem, kas sniegti min? taj? m holdinga sabiedr? b? m saist? b? ar kapit? lda? u ieg? di to meitasuz?? mumos, b? tu piln? gas.

27. Sav? judikat? r? saist? b? ar holdinga sabiedr? bu PVN statusu Tiesa izš? ir divus gad? jumus atkar? b? no t?, vai holdinga sabiedr? bas iesaist? s vai neiesaist? s savu meitasuz?? mumu p? rvald? b?.

28. Holdinga sabiedr? bu, kas ietilpst pirmaj? kategorij?, vien? gais m? r? is ir saglab? t un p? rvald? t kapit? lda? as cit? s sabiedr? b? s, p? d? j? m min? taj? m nesniedzot nek? dus maksas pakalpojumus un t? tad ne tieši, ne netieši neiesaistoties citu uz?? mumu vad? b? cit? di, k? vien ? stenojot ties? bas, kas t? m ir, k? akcion? riem.

29. Š? s holdinga sabiedr? bas nav PVN maks? t? ji Sest? s direkt? vas 4. panta izpratn?, t? p? c t? m nav ties? bu uz atskait? jumu saska?? ar š? s direkt? vas 17. pantu. Faktiski judikat? ras izpratn? akciju vienk? rša ieg? de un vienk? rša tur? šana nav uzskat? ma par saimniecisko darb? bu Sest? s direkt? vas izpratn?, kas veic? jam pieš? irtu nodok? u maks? t? ja statusu. Vienk? rša kapit? lda? u ieg? de citos uz?? mumos nav uzskat? ma par ? pašuma ekspluat? ciju ar m? r? i rad? t ie?? mumus, kuriem ir past? v? gs raksturs, jo iesp? jamas dividendes, aug? i no š? d? m kapit? lda?? m, izriet no paš? m ? pašumties? b? m (7).

30. Tom? r Tiesa atk? rtoti ir l? musī, ka “*cit? d? k* ir tad, ja finansi? lo dal? bu cit? uz?? mum? papildina tieša vai netieša iejaukšan? s sabiedr? bas, kur? ir veikta finansi? l? dal? ba, p? rvald? b?, neskart ties? bas, kas da? u ? pašniekam piem? t k? akcion? ram vai dal? bniekam” (8). Tiesa turpina, ka faktiski holdinga sabiedr? bas iesaist? šan? s to sabiedr? bu p? rvald? b?, kur? s tai ir kapit? lda? as, ir uzskat? ma par saimniecisko darb? bu Sest? s direkt? vas 4. panta 2. punkta izpratn?, cik? l t? ir saist? ta ar dar? jumu, kas apliekami ar PVN, ? stenošanu saska?? ar š? s direkt? vas 2. pantu, piem? ram, holdingam sniedzot saviem meitasuz?? mumiem administrat? vos, finanšu, komerci? los un tehniskos pakalpojumus (9).

31. K? izriet no holdinga sabiedr? bu tipolo? ijas, kuru ir izveidojusi iesniedz? jtiesa, š? das holdinga sabiedr? bas tiek apz? m? tas par holdinga sabiedr? b? m, kas tiek d? v? t? s par “galvenaj? m” holdinga sabiedr? b? m.

32. Nav apstr? dams, ka šaj? gad? jum? abas holdinga sabiedr? bas, kas tiek apl? kotas pamatliet?, ietilpst otraj? kategorij?, t? p? c t? m ir j? maks? PVN par pakalpojumiem, kurus t? s par

maksu sniedz saviem meitasuz??mumiem.

33. Iesniedz??jtiesa tom??r atz??st, ka š??m holdinga sabiedr??b??m ir ties??bas uz to priekšnodokl?? samaks??t?? PVN atskait??jumu, kas piem??rots par pakalpojumiem, kurus tie sa??muši no treš??m person??m saist??b?? ar kapit??la dar??jumiem savos meitasuz??mumos. Ta??u iesniedz??jtiesa uzskata, ka š??ds atskait??jums var b??t tikai da??js. Faktiski pakalpojumi, kurus ir sa??mušas holdinga sabiedr??bas saist??b?? ar kapit??la ieg??di, vispirms ir izmantoti darb??b??m, kas nav saist??tas ar holdinga sabiedr??bu saimniecisko darb??bu, proti, ar nodokli neapliekamai attiec??gai kapit??lda??u ieg??dei un tur??šanai to meitasuz??mumos.

34. Šaj?? zi?? es vispirms atg??dinu, ka iesniedz??jtiesa nav nor??d??jusi, ka min??tie pakalpojumi b??tu saist??ti ar vienk??ršu kapit??lda??u tur??šanu citos meitasuz??mumos, kuru p??rvald??b?? holdinga sabiedr??bas neiejaucas, ar darb??bu, kura neb??tu uzskat??ma par saimniecisko darb??bu, kas t??d?? noteiktu pien??kumu sadal??t priekšnodokl?? samaks??to PVN starp šo holdinga sabiedr??bu saimniecisko darb??bu un darb??b??m, kas nav saist??tas ar saimniecisko darb??bu.

35. V??l es uzskatu, ka lo??ika, uz kuru balst??s Tiesas judikat??ra par sadal??jumu starp holdinga sabiedr??b??m, kuras iejaucas vai, gluži pret??ji, neiejaucas savu meitasuz??mumu p??rvald??b??, ietekm?? izdevumu, kas saist??ti ar holdinga sabiedr??bu iepriekš ??stenoto kapit??la dar??jumu, attiecin??šanu uz vi??u saimniecisko darb??bu, kura ??stenota p??c tam.

36. Faktiski spriedum?? *Cibo Participations*, kas attiecas uz pamatliet??s apl??kotaj??m situ??cij??m l??dz??gu situ??ciju, Tiesa ir l??musi, ka izdevumi, kas radušies holdinga sabiedr??bai, kura iejaucas meitasuz??muma p??rvald??b??, par daž??diem pakalpojumiem, kurus t?? sa??em saist??b?? ar savu dal??bu šaj?? meitasuz??mum??, ir da??a no nodok??u maks??t??ja visp??r??jiem izdevumiem un t??d?? tie k?? t??di veido da??u šo produktu cenas. Proti, šiem pakalpojumiem princip?? ir tieša un nepastarpin??ta saist??ba ar holdinga sabiedr??bas saimniecisk??s darb??bas kopumu (10).

37. T?? k?? Tiesa nevar??ja ignor??t, ka p??c savas b??t??bas š??da holdinga sabiedr??ba p??rvalda ar?? kapit??lda??as, kas nav saist??tas ar saimniecisko darb??bu, šaj?? spriedum?? izmantot?? pieeja noz??m??, pirmk??rt, ka holdinga sabiedr??bas izdevumi, kuri radušies, lai ieg??tu kapit??lda??as šajos meitasuz??mumos, ir saist??ti vien??gi ar holdinga sabiedr??bas saimniecisko darb??bu un nav saist??ti, kaut da??js, ar darb??bu, kas nav saimniecisk?? darb??ba, ko veido kapit??lda??u p??rvald??ba, un, otrk??rt, ka holdinga sabiedr??bai princip?? ir at??auts atskait??t visu par dar??jumiem priekšnodokl?? samaks??to PVN.

38. Šo v??rt??jumu apstiprina 34. punkts spriedum?? liet?? *Cibo Participations*, kur?? Tiesa atsaucas uz atskait??jumu sist??mu, k??da ir paredz??ta Sest??s direkt??vas 17. panta 5. punkta pirmaj?? da??, kura ir piem??rojama vien??gi PVN sadal??jumam, kas attiecas uz iepriekš??j??m darb??b??m, ar kur??m ir ??stenota gan saimniecisk?? darb??ba, kura pieš??ir ties??bas sa??emt atskait??jumu, gan t??da, kas t??das nepieš??ir, PVN, kas attiecas vien??gi uz izdevumiem, kuri ir saist??ti ar saimniecisko darb??bu (11).

39. Proti, izdevumi saist??b?? ar kapit??lda??u ieg??di šajos meitasuz??mumos, kas radušies holdinga sabiedr??bai, kura iesaist??s to p??rvald??b??, Tiesas judikat??ras izpratn?? ir saist??ti ar š??s holdinga sabiedr??bas saimniecisko darb??bu. Attiec??gi uz PVN, kas samaks??ts par šiem izdevumiem, ir attiecin??ma piln??ga atskait??šana, piem??rojot Sest??s direkt??vas 17. panta 2. punktu, ja vien v??l??k ??stenot?? saimniecisk?? darb??ba nav atbr??vota no PVN saska?? ar Sesto direkt??vu, jo tad ties??bas uz atskait??šanu b??tu nosak??mas p??c da??u metodes, k??da ir paredz??ta š??s pašas direkt??vas 17. panta 5. punkt?? (12). Manupr??t, t?? ir interpret??cija, kas b??tu j??aizg??st no sprieduma *Cibo Participations*.

40. Š??du anal??zi piln??b?? var attiecin??t uz izdevumiem, kuri ir saist??ti nevis ar kapit??lda??u

ieg?šanu meitasuz??mumos, bet gan ar cit?m darb?b?m saist?b? ar kapit?lu, ko ?steno galven? holdinga sabiedr?ba, piem?ram, t? pamatkapit?la palielin?šanu, emit?jot akcijas, ar m?r?i finans?t j?ras ku?u ieg?di un ekspluat?ciju, k? tas, š?iet, ir liet? C?109/14.

41. Faktiski Tiesa spriedum? *Kretztechnik* (C?465/03, EU:C:2005:320) jau ir atzinusi, ka uz akciju emisiju pašu par sevi neattiecas Sest?s direkt?vas piem?rošanas joma, ta?u sabiedr?ba to var ?stenot ar m?r?i stiprin?t savu kapit?lu par labu savai visp?r?jai saimnieciskajai darb?bai, kas noz?m?, ka izmaksas par pakalpojumiem, kurus š? sabiedr?ba sa??musi attiec?g?s darb?bas ietvaros, ir da?a no t?s parastajiem izdevumiem un k? t?das t?s ir uzskat?mas par da?u no produkta cenas, jo š?di pakalpojumi uztur tiešu un nepastarpin?tu saikni ar nodok?u maks?t?ja saimniecisk?s darb?bas kopumu (13).

42. Faktam, ka str?d?, kurš ir pamat? lietai C?109/14, akciju emisiju ?stenoja galven? holdinga sabiedr?ba, nevis sabiedr?ba, k?da ir *Kretztechnik*, kura ?steno tikai vienu saimniecisk?s darb?bas veidu, manupr?t, ?emot v?r? nor?des spriedum? *Cibo Participations*, nevar?tu b?t atš?ir?ga ietekme uz ties?b?m sa?emt piln?gu priekšnodokl? samaks?t? PVN atskait?jumu.

43. Katr? zi?? ne iesniedz?jtiesa, ne šaj? proced?r? ieinteres?t?s personas nav apgalvojušas, ka b?tu pamats nodal?t nodok?u rež?mu izdevumiem, kas radušies galvenajai holdinga sabiedr?bai, atkar?b? no t?, vai tie ir saist?ti ar kapit?lda?u ieguvi vai cit?m ar kapit?lu saist?t?m darb?b?m.

44. ?emot v?r? šos apsv?rumus, es uzskatu, ka uz pirmo prejudici?lo jaut?jumu ir j?atbild š?di: ar kapit?la darb?b?m saist?tiem izdevumiem, kas rodas holdinga sabiedr?bai, kura tieši vai netieši iesaist?s savu meitasuz??mumu darb?b?, ir tieša un nepastarpin?ta saikne ar visu š?s holdinga sabiedr?bas saimniecisk?s darb?bas kopumu. T?p?c nav pamata veikt priekšnodokl? samaks?t? PVN par min?tajiem izdevumiem sadali starp saimniecisko darb?bu un darb?b?m, kas nav saist?tas ar saimniecisko darb?bu. Ja holdinga sabiedr?ba ?steno darb?bas, kas apliekamas ar PVN, un t?das, kuras no t? atbr?votas, ties?bas uz priekšnodokl? samaks?t? PVN atskait?jumu apr??ina saska?? ar da?u metodi, kas ir paredz?ta Sest?s direkt?vas 17. panta 5. punkt?.

B – Par otro prejudici?lo jaut?jumu

45. Sav? otraj? jaut?jum? iesniedz?jtiesa b?t?b? jaut?, vai Sest?s direkt?vas 4. panta 4. punkta otraj? da?? dal?bvalst?m paredz?t? iesp?ja vair?kas personas apvienot vien? PVN maks?t?j? ir pretrun? valsts regul?jumam, ar kuru ir paredz?ts, pirmk?rt, ka tikai juridiskas personas var tikt iek?autas cita nodok?a maks?t?ja (t? d?v?t?s grupas galven?s sabiedr?bas) uz??mum? un, otrk?rt, ka š?s juridisk?s personas finansi?li, saimnieciski un organizatoriski (hierarhijas attiec?bu izpratn?) ir iek?aujamas grupas galven?s sabiedr?bas uz??mum?.

46. No Sest?s direkt?vas 4. panta 4. punkta otr?s da?as formul?juma izriet, ka p?d?jais min?tais ?auj katrai dal?bvalstij vair?kas personas uzskat?t par vienu nodok?u maks?t?ju, ja t?s atrodas š?s pašas dal?bvalsts teritorij? un ja, lai gan t?s ir juridiski neatkar?gas, t?s sav? starp? ir finansi?li, saimnieciski un organizatoriski cieši saist?tas (14).

47. Ar šo normu Savien?bas ties?bu aktos ir ieviests PVN grupas j?dziens, kura m?r?is, k? tas ir nor?d?ts Sest?s direkt?vas priekšlikuma pamatojum? (15), ir ?aut dal?bvalst?m – vai nu administrat?v? sloga mazin?šanai, vai ar? noteiktas ?aunpr?t?gas izmantošanas nov?ršanai – neuzskat?t par atseviš?iem nodok?u maks?t?jiem tos, kuru neatkar?ba ir tikai juridiska (16).

48. Praktiski, t? k? PVN grupa ir uzskat?ma par vienu nodok?u maks?t?ju, t?s dal?bnieki vairs neiesniedz individu?las PVN deklar?cijas un vairs nav identific?jami, ne grup?, ne ?rpus t?s, k? nodok?u maks?t?ji (17).

49. No t? izriet, ka PVN grupas iekš?jie dar?jumi, proti, dar?jumi, kas par maksu ?stenoti starp uz??mumiem, kuri veido grupu, PVN piem?rošanas nol?kos princip? nepast?v. Proti, ties?bas uz priekšnodok?a atskait?jumu nosaka, nevis pamatojoties uz dar?jumiem starp grupas dal?bniekiem, bet gan vien?gi pamatojoties uz dar?jumiem, kurus grupa ?steno par labu treš?m person?m (18).

50. Šaj? gad?jum?, lai ar? iesniedz?jtiesai nav nek?du šaubu par to, ka V?cijas Federat?v? Republika ir izv?l?jusies iesp?ju, kas pied?v?ta Sest?s direkt?vas 4. panta 4. punkta otraj? da??, ko V?cijas vald?ba ar? ir apstiprin?jusi savos rakstveida apsv?rumos, t? vaic?, vai ir j?uzskata, ka holdinga sabiedr?bas un to meitasuz??mumi var?tu sa?emt PVN grupas statusu t?, lai p?d?j?m min?taj?m, ?emot v?r? finansi?l?s darb?bas, kuras ?stenotas starp meitasuz??mumiem un trešajiem uz??mumiem, pieš?irtu iesp?ju g?t labumu no piln?ga priekšnodok?a, kas saist?ts ar holdinga sabiedr?bu ?stenotaj?m darb?b?m saist?b? ar kapit?lu, atskait?juma.

51. Ja š?ds piln?gs atskait?jums jau nav izsl?dzams, ?emot v?r? atbildi, k?du es iesaku sniegt uz pirmo prejudici?lo jaut?jumu, šaj? pamatojuma posm? var izdar?t divus konstat?jumus.

52. Pirmk?rt, faktisk?s situ?cijas, kuras ir pamat? katram no pirmajiem diviem prejudici?lajiem jaut?jumiem, viena otru savstarp?ji izsl?dz. Citiem v?rdiem sakot, PVN grupa vai nu past?v, vai nepast?v. Nek?d? gad?jum? holdinga sabiedr?ba, kura iesaist?s savu meitasuz??mumu p?rvald?b?, nevar g?t labumu no ties?b?m uz priekšnodok?a atskait?jumu par izdevumiem, kas ir saist?ti ar kapit?la dar?jumiem šajos meitasuz??mumos, un taj? paš? laik? pretend?t ar šiem meitasuz??mumiem veidot PVN grupu, kuras iekšien?, k? es to jau esmu min?jis, dar?jumi nav apliekami ar PVN.

53. Otrk?rt, no nor?d?m iesniedz?jtiesas l?mum? izriet, ka problem?tika, kas saist?ta ar PVN grupas statusa pieš?iršanu, pirmo reizi ir apl?kota tikai iesniedz?jties?, kura lemj p?d?j? instanc? *Revision* stadij?. T?tad ne nodok?u administr?cij?m, ne zem?ka l?me?a ties?m nav bijusi iesp?ja iepriekš lemt par to, k?di ieguvumi, pieš?irot š?du statusu, b?tu *Larentia + Minerva*, k? ar? *Marenave* un to attiec?gajiem meitasuz??mumiem.

54. Šie konstat?jumi var?tu likt dom?t, ka Sest?s direkt?vas interpret?cija, k?da t? ir pied?v?ta otraj? prejudici?laj? jaut?jum?, b?t?b? nav saist?ta ar pamatlietu faktiskajiem apst?k?jiem vai ar? ka tai ir tikai hipot?tisks raksturs, t?p?c šis jaut?jums (k? ar? trešais jaut?jums, kurš ar to ir cieši saist?ts) b?tu j?pasludina par nepie?emamu (19). Ta?u ?rija par to ir izteikusi šaubas gan savos rakstveida apsv?rumos, gan Tiesas s?d?.

55. Neraugoties uz šiem apst?k?jiem, es tom?r uzskatu, ka b?tu lietder?gi atbild?t uz šo prejudici?lo jaut?jumu. Faktiski, k? to nor?da iesniedz?jtiesa un s?des laik? apstiprin?ja V?cijas vald?ba, tam, ka ir izpild?ti PVN grupas vai nodok?u vien?bas statusa atbilst?bas krit?riji, ir objekt?vs raksturs, un to V?cijas ties?b?s var konstat?t jebkura tiesa neatkar?gi no piepras?juma šaj? zi?? T?d?? jaut?jums par to, vai atbilst?bas š?dai grupai ierobežojumi, kas paredz?ti V?cijas ties?bu aktos, ir sader?gi ar Sest?s direkt?vas 4. panta 4. punkta otro da?u, ir noz?m?gs, lai atrisin?tu pamatlietas, jo, ja šie ierobežojumi neb?tu j?iev?ro, iesp?jams, b?tu j?atz?st ties?bas uz piln?gu priekšnodok?a atskait?jumu.

56. Attiec?b? uz lietas b?t?bu j?teic, ka iesniedz?jtiesas l?gums attiecas uz diviem punktiem. Pirmk?rt, k? ar? p?c b?t?bas tas ir par to, vai Sest?s direkt?vas 4. panta 4. punkta otr? da?a liedz

1) Par nosacījumu, kas ir saistīts ar PVN grupas dalībnieku juridiskās personas statusu

58. Lai gan no iesniedz?jtiesas l?muma izriet, ka saska?? ar V?cijas ties?b?m person?lsabiedr?bas var b?t nodok?u vien?bas galvenais uz??mums, ??das person?lsabiedr?bas, it ?paši komand?tsabiedr?bas, nevar b?t atkar?gas instit?ciju zi?? un t?d?? nav uzskat?mas par t?d?m, kas var?tu piedal?ties PVN grup?, k?da t? past?v V?cij?.

60. Šķēd v?rt?jums izriet jau no Sest?s direkt?vas 4. panta 4. punkta otr?s da?as formul?juma, kur ir visp?r?gi min?ts, ka par atseviš?iem nodok?a maks?t?jiem var uzl?kot "personas" diezgan visp?r?gi, kas ir pretrun?, k? to savos secin?jumos liet? Komisija/?rija (C?85/11, EU:C:2012:753, 30. un 31. punkts) pamatoti ir nor?d?jis ?ener?ladvok?ts N. J?skinens [*N. J?askinen*], Otr?s PVN direkt?vas tiesiskajam regul?jumam (20). Tiesa ir secin?jusi, ka Direkt?vas 2006/112 11. panta teksts, kur? l?dz?g? formul?jum? ir p?r?emts Sest?s direkt?vas 4. panta 4. punkta otr?s da?as formul?jums, neliedz dal?bvalstij paredz?t, ka personas, kuras individu?li nav nodok?u maks?t?jas, var tikt iek?autas PVN grup? (21). Cit? liet? Tiesa ir ar? preciz?jusi, protams, netieši, ka Sest?s direkt?vas 4. panta 4. punkta otr? da?a attiecas uz "person?m, proti, sabiedr?b?m" (22).

61. Šaj? judikat?r? ir noteikts, ka Sest?s direkt?vas 4. panta 4. punkta otr? da?a nav ierobežota ne ar konkr?tu sabiedr?bas formu, ne ar to, ka PVN grupas dal?bniekiem ir j?b?t juridisk?s personas statusam.

62. Turklāt pretēji Sestās direktīvas 4. panta 4. punkta otrajai daļai dažos šīs direktīvas noteikumos, piemēram, 28.a un 28.c pantā, ir paredzētas viengrīdī "juridiskas personas", kas nozīmē arī to, ka Savienības likumdevējs nav vēlējies pirmā panta iedarbību attiecināt vien uz personām, kurām ir juridiskās personas statuss.

63. T?p?c es uzskatu, ka Sest?s direkt?vas 4. panta 4. punkta otr? da?a *ratione personae* ir piem?rojama vis?m person?m.

64. Tom?r š?ds apgalvojums ne?auj atrisin?t iesniedz?jtiesas Tiesai iesniegt? otr? prejudici?l? jaut?juma pirmo da?u.

65. Lai to atrisinātu, vispirms ir jājizvērt, vai Sestā direktīva nepieļauj, ka dalībvalstis varētu ierobežot minētās direktīvas 4. panta 4. punkta otrās daļas iedarbību, īstenojot iespēju, kas tām atzīta, pieļaujot PVN grupas veidošanos savā teritorijā. Citiem vārdiem sakot, ir jānosaka, vai dalībvalstis saglabā zināmu risku, kas brīvībā, vērtējot "personas", kuras, vienkārši, varētu gūt labumu no dalībvalsts PVN grupās to teritorijā.

66. Ēmot vēr? judikat?ru, manupr?t, uz šo jaut?jumu ir j?atbild nians?ti.

67. Patiesi, Tiesa attiec?b? uz Direkt?vas 2006/112 11. panta pirmo da?u, kur? ir p?r?emts Sest?s direkt?vas 4. panta 4. punkta otr?s da?as teksts, jau ir l?musi, ka saska?? ar t?s formul?jumu šaj? pant? t? piem?rošana ir pak?auta vien?gi uzskait?tajiem nosac?jumiem (23). Spriedumos Komisija/Zviedrija (C?480/10, EU:C:2013:263, 35. punkts) un Komisija/Somija (C?74/11, EU:C:2013:266, 63. punkts) Tiesa ir preciz?jusi, ka ar šo noteikumu dal?bvalst?m ar? nav paredz?ta iesp?ja noteikt citus nosac?jumus uz??m?jiem, lai tie var?tu veidot PVN grupu, piem?ram, ?stenot noteikta veida darb?bu vai pieder?t k?dai konkr?tai darb?bas nozarei.

68. T?tad var š?ist, ka Sest?s direkt?vas 4. panta 4. punkta otraj? da?? (un t?d?? ar? Direkt?vas 2006/112 11. panta pirmaj? da??) paredz?t? sist?ma dal?bvalst?m nepieš?ir nek?du r?c?bas br?v?bu.

69. Tom?r tajos pašos spriedumos Tiesa, nevis atsaucoties uz attiec?g? noteikuma formul?jumu, bet gan pamatojoties uz t? m?r?iem, ir atzinusi iesp?ju dal?bvalst?m ierobežot Direkt?vas 2006/112 11. pant? paredz?t? rež?ma piem?rošanu, iev?rojot Savien?bas ties?bas (24). Piem?rojot šo konstat?jumu, Tiesa ir noraid?jusi p?rmetumus par pien?kumu neizpildi, kas tika izteikti Zviedrijas Karalistei un Somijas Republikai, nor?dot, ka Komisija nav pier?d?jusi, ka šaj?s div?s valst?s ierobežojumi finanšu un apdrošin?šanas jomas uz??mumiem piem?rot PVN grupas sist?mu, kas pamatoti ar v?lmi nepie?aut kr?pšanu un izvair?šanos no nodok?u maks?šanas, kuras min?tas Direkt?vas 2006/112 11. panta otraj? da??, b?tu pretrun? Savien?bas ties?b?m (25).

70. T? k?, manupr?t, š? judikat?ra var?tu b?t attiecin?ma ar? uz Sesto direkt?vu, taj?, š?iet, dal?bvalst?m ir atz?ta r?c?bas br?v?ba, ?stenojot t?s 4. panta 4. punkta otraj? da?? paredz?to iesp?ju, ta?u š? r?c?bas br?v?ba ir ierobežota ar š?s direkt?vas 4. panta 4. punkt? paredz?to m?r?u izpildi, iev?rojot Savien?bas ties?bas.

71. Faktiski sist?mas ierobežojumiem, kas paredz?ti Sest?s direkt?vas 4. panta 4. punkta otraj? da??, manupr?t, ir j?b?t nepieciešamiem un atbilst?giem m?r?im, k? iepriekš jau min?ts, 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, iev?rojot Savien?bas ties?bas, proti, nodok?u neitralit?tes principu, kas ir PVN kop?j?s sist?mas pamatprincips (26).

72. Šaj? gad?jum?, lai to var?tu uzskat?t par le?it?mu, person?lsabiedr?bu izsl?gšanai no piedal?šan?s PVN grup? ir j?b?t pamatojamai ar Sest?s direkt?vas 4. panta 4. punkt? noteiktajiem m?r?iem, it ?paši iev?rojot nodok?u neitralit?tes principu.

73. Ja iesniedz?jtiesai ir j?p?rbauda šie punkti, ir svar?gi nor?d?t, ka p?d?j? min?t? b?t?b? sav? l?gum? sniegt prejudici?lu nol?mumu jau ir preciz?jusi, pirmk?rt, ka t? nav atkl?jusi saikni starp pras?bu, kas noteikta UStG 2. panta 2. punkta 2. apakšpunkt?, saska?? ar kuru visiem PVN grupas dal?bniekiem ir j?b?t juridisk?m person?m, un m?r?iem, k?diem ir paredz?ts Sest?s direkt?vas 4. panta 4. punkts, un, otrk?rt, ka ar š?du pras?bu var?tu netikt ?emts vēr? nodok?u neitralit?tes princips, jo t? balst?s uz vienu vien?gu juridisko formu, lai noteiktas vien?bas izsl?gtu no iesp?jas g?t labumu no dal?bas PVN grup?.

74. Es piekr?tu šim viedoklim.

75. Tom?r man ir š?das divas piez?mes.

76. Pirmk?rt, attiec?b? uz m?r?iem c?n?ties pret kr?pšanu un izvair?šanos no nodok?u

maks?šanas, kas tagad ir paredz?ts, k? tas jau ir nor?d?ts, Direkt?vas 2006/112 11. panta otraj? da??, ir j?preciz?, ka tikai kopš 2006. gada 24. j?lija Direkt?vas 2006/69/EK (27) pie?emšanas Savien?bas likumdev?js Sest?s direkt?vas 4. panta 4. punkts ir ieviests trešo da?u, kur? skaidri pie?auts, ka dal?bvalstis, kuras ir izmantojušas iesp?ju sav? teritorij? at?aut veidot PVN grupas, "var veikt visus vajadz?gos pas?kumus, lai nepie?autu, ka [Sest?s direkt?vas 4. panta 4. punkta otr?s da?as] noteikuma piem?rošana padara iesp?jamu nodok?u nemaks?šanu vai izvair?šanos no nodok?u maks?šanas".

77. Vismaz liet? C?108/14 runa ir par 2005. finanšu gadu, proti, datumu krietni pirms Direkt?vas 2006/69 pie?emšanas un st?šan?s sp?k?.

78. Tom?r es neuzskatu, ka šis apst?klis noz?m?, ka pirms Direkt?vas 2006/69 st?šan?s sp?k? dal?bvalst?m neb?tu bijusi iesp?ja noteikt pas?kumus ar š?diem m?r?iem, ?stenojot iesp?ju, kas t?m bija paredz?ta Sest?s direkt?vas 4. panta 4. punkta otraj? da??.

79. Faktiski, k? to savos rakstveida apsv?rumos pareizi ir nor?d?jušas Komisija un Apvienot?s Karalistes vald?ba, Tiesa cita starp? vair?kk?rt ir uzsv?rusi, ka viens no atz?tiem un apstiprin?tiem Sest?s direkt?vas m?r?iem ir c??a pret kr?pšanu un izvair?šanos no nodok?u maks?šanas (28), tostarp kontekst?, kad valstu nodok?u administr?cijas nav var?jušas izmantot nek?du skaidru Savien?bas likumdev?ja pilnvarojumu, kas b?tu noteikts š?s direkt?vas norm?s (29).

80. Tom?r man, t?pat k? iesniedz?jtiesai un Komisijai, ir gr?ti saprast, k? uz??mumu iedal?jums atkar?b? no juridisk?s formas vai juridisk?s personas statusa esam?bas vai neesam?bas var?tu b?t lietder?gs c??? ar kr?pšanu un izvair?šanos no nodok?u maks?šanas.

81. Otrk?rt, š?ds iedal?jums, manupr?t, neatbilst nodok?u neitralit?tes principam, jo uz??mumi, kam, k? tiesas s?d? atzina V?cijas vald?ba, individu?li piln?b? ir j?maks? PVN, nevar piedal?ties PVN grup? tikai to ?paš?s juridisk?s formas d??.

82. Šaj? gad?jum? ir svar?gi atg?din?t, ka iesaist?šan?s PVN grup? t?s dal?bniekiem var rad?t priekšroc?bas, jo grupas iekš?jie dar?jumi, kuri parasti ir apliekami ar PVN, grup? nav apliekami ar šo nodokli (30). Ja uz??m?jiem š?das priekšroc?bas netiek pieš?irtas t?s juridisk?s formas d??, k?d? tie ?steno savu darb?bu, rodas situ?cija, kad ir atš?ir?ga attieksme pret vien?diem dar?jumiem, kas konkur? vieni ar otriem, ne?emot v?r? faktu, ka PVN maks?t?ja raksturojums ir atkar?gs no t? saimniecisk?s darb?bas, nevis no juridisk?s formas (31).

83. PVN grupas meh?nismam b?tu j?veicina nodok?u neitralit?te, atspogu?ojot saimniecisko realit?ti. Manupr?t, tam neb?tu j?rada m?ksl?gi krit?riji atkar?b? no juridisk?s formas, k?du uz??m?ji izmanto savas darb?bas ?stenošanai.

84. T?p?c es iesaku uz otr? prejudici?l? jaut?juma pirmo da?u atbild?t t?, ka Sest?s direkt?vas 4. panta 4. punkta otraj? da?? dal?bvalstij, ?stenojot iesp?ju, kas tai paredz?ta šaj? norm?, veidojot PVN grupu, ir liegts paredz?t nosac?jumu, ka visiem grupas dal?bniekiem ir j?b?t juridiskas personas statusam, ja vien š?du nosac?jumu neattaisno ?aunpr?t?gas prakses nov?ršana vai c??a pret kr?pšanu un izvair?šanos no nodok?u maks?šanas, iev?rojot nodok?u neitralit?tes principu; iesniedz?jtiesai šis punkts ir j?p?rbauda.

2) Par vajadz?bu PVN grupas dal?bniekiem saglab?t hierarhijas attiec?bas

85. K? tas jau ir nor?d?ts, Sest?s direkt?vas 4. panta 4. punkta otraj? da?? uz??mumus, kas, juridiski b?dami patst?v?gi, ir cieši saist?ti cits ar citu finansi?l?m, saimniecisk?m un organizatorisk?m sait?m, ir at?auts uzskat?t par vienu PVN maks?t?ju.

86. UStG 2. panta 2. punkta 2. apakšpunkta pirmajā teikumā ir prasīts, lai uzņēmumi būtu finansiāli, saimnieciski un organizatoriski saistīti ar grupas galveno uzņēmumu.

87. Iesniedzējtiesa uzskata, ka šajā noteikumā prasītā integrācija saskaņā ar *Bundesfinanzhof* pastāv go judikatūrā nozīmē, ka jāpastāv attiecībai hierarhijai starp galveno sabiedrību un sabiedrību, kas institūciju ziņā būtu saistīta kā "pakārtota persona".

88. Saskaņā ar iesniedzējtiesas skaidrojumiem šāda integrācija pastāv finanšu ziņā, jo sabiedrības galvenajam uzņēmumam pieder finanšu kapitāls institūciju ziņā ar to saistītajā sabiedrībā, kas tam kopsapulcē ļauj ar balsu vairākumu likt izpildīt savu gribu. No saimnieciskā viedokļa to raksturo fakts, ka institūciju ziņā saistītā sabiedrība galvenā uzņēmuma, kas hierarhiski ir augstāks, struktūrā parādās kā daļa, kas tam pieder. Visbeidzot, iesniedzējtiesa norāda, ka no organizatoriskā viedokļa integrācija nozīmē, ka galvenajam uzņēmumam ikdienas pārvaldībā ir jāsteno iespēja, kuru tam rada finanšu integrācija, kontrolējot pakārtotās sabiedrības vadības tipu un veidu, kā arī īstenojot savu gribu tās ietvaros.

89. Tomēr iesniedzējtiesa precīzi nenorāda, kādā ziņā – finanšu, saimnieciskajā un/vai organizatoriskajā – attiecīgā uzņēmuma pamatlīnē neatbilst nosacījumam par integrāciju, kurš paredzēts UStG 2. panta 2. punkta 2. apakšpunkta pirmajā teikumā, kā to interpretējis *Bundesfinanzhof*. Ne *Larentia + Minerva*, ne *Marenave* apsvērumi šīsti neļauj noskaidrot šo jautājumu.

90. Tomēr ir skaidrs, ka UStG 2. panta 2. punkta 2. apakšpunkta pirmajā teikumā noteiktās prasības ir prioritāras salīdzinājumā ar tām, kas izriet no Sestās direktivas 4. panta 4. punkta otrās daļas. Faktiski "ciešu" finanšu, saimniecisko un organizatorisko saīšu esamība nav noteikti saistīta ne ar daļēnīka integrāšanu cita PVN grupas daļēnīka uzņēmumā, ne ar attiecību starp daļēnīkiem hierarhijā (32). Tiesas sēdē Komisija norādīja, ka no sešpadsmit daļēbvalstīm, kuras ir īstenojušas iespēju, kas paredzēta Sestās direktivas 4. panta 4. punkta otrajā daļā, tikai Ietras, tostarp arī Vācijas Federatīvā Republika, ir pieprasījušas šāda veida integrācijas saītes un pakārtību. Turklāt, kā to savos rakstveida apsvērumos ir uzsvērusi *Larentia + Minerva*, Tiesa, norādot, it īpaši spriedumā Komisija/rija (C-85/11, EU:C:2013:217, 47. punkts), ka PVN grupas izveide var būt nepieciešama, lai izvairītos no noteiktas āunprātīgās izmantošanas, piemēram, kad viens uzņēmums var tikt mēklīgi sadalīts vairākos nodokļu maksātājos, lai varētu gūt labumu no īpašā režīma, manuprāt, ir netieši atzinusi, ka saskaņā ar Sestās direktivas 4. panta 4. punkta otro daļu varētu būt iespēja veidot PVN grupas, kurās nepastāv hierarhija ("Gleichordnungskonzerne").

91. Manuprāt, šajā gadījumā nevar lietderīgi atsaukties uz apstākli, ka spriedumā *Ampliscientifica* un *Amplifin* (C-162/07, EU:C:2008:301, 19. punkts) Tiesa netieši ir minējusi pakārtotības saīni starp PVN grupas daļēnīkiem, jo jautājums, kas tai uzdots šajā lietā, nekādi ar to nav saistīts. It īpaši savos spriedumos Komisija/rija (C-85/11, EU:C:2013:217, 43. punkts) un Komisija/Somija (C-74/11, EU:C:2013:266, 36. punkts) Tiesa uz šāda pamata ir noraidījusi Komisijas izteikto argumentu, kas saistīts ar to pašu punktu spriedumā *Ampliscientifica* un *Amplifin*.

92. Šie apsvērumi arī man liek noraidīt Austrijas valdības būtībā izteikto argumentu, ka pakārtotības saītes pastāvšana ir saistīta ar nosacījumu par "ciešām saīti", kas paredzēts Sestās direktivas 4. panta 4. punkta otrajā daļā, jo saskaņā ar šā punkta pirmo daļu tieši šādas pakārtotības saītes pastāvšana starp fiziskām personām un viņu darba devējiem nosaka, ka viņi nav uzskatāmi par PVN maksātājiem.

93. Šādā argumentā nav īemta vērē ne tikai tekstuālā atšīrība, kāda pastāv starp Sestās

direktīvas 4. panta 4. punkta pirmo un otro daļu, kur minēta nevis frāze “pakāutības saites”, bet gan plašāka nozīme frāzei “cieši saistītas”, bet arī netiek ņemts vērā fakts, ka Tiesa ir atzinusi, ka dalībvalsts var paredzēt, ka personas, kuras nav PVN maksātāji, var būt PVN grupas dalībnieces, un ka tādēļ termins nodokļu maksātājs nav sinonīms vārdam “personas” Sestās direktīvas 4. panta 4. punkta otrās daļas izpratnē.

94. Tādējādi no ieinteresēto personu iesniegtajiem apsvērumiem izriet, ka tām nav vienprātības jautājumā, vai prasības UStG 2. panta 2. apakšpunkta pirmajā teikumā, kā tās interpretē *Bundesfinanzhof*, ir uzskatāmas par Sestās direktīvas 4. panta 4. punkta otrajā daļā paredzēto nosacījumu papildu nosacījumiem (šo viedokli būtībā aizstāv *Larentia + Minerva*, *Marenave*, *rija*, kā arī Komisija), kas nozīmētu, ka šiem nosacījumiem ir jābūt attaisnotiem, ņemot vērā mērķus novērst āunprātīgu izmantošanu vai cēnīties pret krāpšanu un izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, vai arī ja runa ir tikai par nosacījuma par ciešu finansiālu, saimniecisku un organizatorisku saišu esamību, kas paredzēts šajā pantā, precizīšanu vai konkretizīšanu, ko atbalsta Vācijas, Austrijas un Apvienotās Karalistes valdības.

95. Ja pirmajā brīdī nav skaidrs, kura alternatīva jāizvēlas, tomēr šīet, ka pirmo minēto ieinteresēto personu izteiktie argumenti vairāk atbilst judikatūrai.

96. Itāpaši spriedumos Komisija/*rija* (C-85/11, EU:C:2013:217, 36. punkts) un Komisija/*Somija* (C-74/11, EU:C:2013:266, 29. punkts) Tiesa faktiski ir klasificējusi “citu nosacījumu”, proti, papildu nosacījumu tiem, kas noteikti Direktīvas 2006/112 11. panta pirmajā daļā (kur nosacījumi aizgāti no Sestās direktīvas 4. panta 4. punkta otrās daļas), kā prasību, ka “personām”, kuras paredzētas šajā tiesību normā, individuāli ir jābūt nodokļu maksātāja statusam. Citiem vārdiem sakot, dalībvalsts, kura ir transponējusi Sestās direktīvas 4. panta 4. punkta otro daļu, ieguvumus no PVN grupas ierobežojot vien “personām, kuras ir nodokļu maksātāji”, nav precizējusi šā teksta darbības jomu, tāu ir ieviesusi papildu nosacījumu šā noteikuma piemērošanai.

97. Tādējādi, ja ņem vērā Tiesas loģiku, kuru tē izmantojusi minētajos spriedumos, kā arī spriedumā Komisija/*Zviedrija* (C-480/10, EU:C:2013:263), lai gan šāds papildu nosacījums pats par sevi nav saderīgs ar Sestās direktīvas 4. panta 4. punkta otro daļu, ņemot vērā dalībvalstīm atzēto rēcības brīvību, tas tomēr ir jāpamato ar mērķiem novērst āunprātīgu izmantošanu vai cēnīties ar krāpšanu un izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, ievērojot Savienības tiesības, itāpaši nodokļu neitralitātes principu.

98. No tē var secināt, ka nosacījums, kas izriet no UStG 2. panta 2. punkta 2. apakšpunkta pirmā teikuma, ka ciešas finanšu, saimnieciskās un organizatoriskās saites var pastāvēt vienģi tad, ja pastāvē attiecību hierarhija starp PVN grupas dalībniekiem, varētu būt saderīgs ar Sesto direktīvu ar noteikumu, ka tas ir nepieciešami un samērģi, lai panāktu iepriekš minētos mērķus, ievērojot itāpaši nodokļu neitralitātes principu.

99. Lai gan iesniedz?tiesai ir j?p?rbauda, vai šie nosac?jumi ir izpild?ti, tom?r j?jaut?, vai valsts pas?kums, ar kuru tiek pras?ta tik intens?va saikne starp person?m, lai t?s var?tu tikt uzskat?tas par vienu PVN maks?t?ju, nav p?rm?r?gs sal?dzin?jum? ar to, kas nepieciešams, lai pan?ktu min?tos m?r?us. Faktiski iz??mums, ko rada konkr?ti attiec?gajai dal?bvalstij rakstur?gi apst?k?i, kuri šaj? liet? tom?r nav min?ti Ties?, no visp?r?j? viedok?a ir gr?ti saprotami iemesli, k?d?? iepriekš min?to m?r?u sasniegšanai attiec?b?s starp PVN grupas dal?bniekiem b?tu j?past?v hierarhijai, lai izpild?tu nosac?jumu, kas saist?ts ar ciešu finanšu, saimniecisko un organizatorisko saišu past?v?šanu. Kaut ar? š?das hierarhijas past?v?šana starp PVN grupas dal?bniekiem, bez šaub?m, b?tu pietiekama, lai izpild?tu šos m?r?us un apmierin?tu Sest?s direkt?vas 4. panta 4. punkta otraj? da?? paredz?to nosac?jumu, es tom?r šaubos, ka t?da ir noteikti nepieciešama.

100. T?p?c es iesaku uz otr? prejudici?lo jaut?juma otro da?u atbild?t, ka valsts ties?bu akti, saska?? ar kuriem ciešas finanšu, saimniecisk?s un organizatorisk?s saites Sest?s direkt?vas 4. panta 4. punkta otr?s da?as izpratn? var ?stenoties vien?gi tad, ja past?v hierarhija attiec?b?s starp PVN grupas dal?bniekiem, var?tu b?t sader?gi ar šo pantu ar nosac?jumu, ka tas ir nepieciešami un sam?r?gi, lai sasniegtu m?r?us nov?rst ?aunpr?t?gas izmantošanas praksi un lai c?n?tos pret kr?pšanu un izvair?šanos no nodok?u maks?šanas, iev?rojot Savien?bas ties?bas, it ?paši nodok?u neitralit?tes principu, bet tas ir j?p?rbauda iesniedz?tiesai.

C – Par trešo prejudici?lo jaut?jumu

101. Sav? trešaj? prejudici?laj? jaut?jum? iesniedz?tiesa vaic? par Sest?s direkt?vas 4. panta 4. punkta otr?s da?as tiešo ietekmi gad?jum?, ja tam ir pretrun? valsts ties?bu norma, piem?ram, t?da, k?ds ir UStG 2. panta 2. punkta 2. apakšpunkta pirmais teikums.

102. Ja Tiesa nolemtu r?koties saska?? ar to, k? es šajos secin?jumos iesaku atbild?t uz otro prejudici?lo jaut?jumu, nevar tikt izsl?gta iesp?ja, ka p?c p?rbaudes, kas j?veic iesniedz?tiesai, t? var?tu secin?t, ka UStG 2. panta 2. punkta 2. apakšpunkta pirmais teikums nav sader?gs ar Sest?s direkt?vas 4. panta 4. punkta otro da?u. T?d??, lai sniegtu iesniedz?tiesai noder?gu atbildi, manupr?t, ir j?atbild ar? uz trešo iesniedz?tiesas Tiesai uzdoto jaut?jumu.

103. Saska?? ar past?v?go judikat?ru visos gad?jumos, kad Sest?s direkt?vas vai Direkt?vas 2006/112 noteikumi, spriežot p?c to satura, š?iet beznosac?jumu un pietiekami prec?zi, uz šiem noteikumiem var atsaukties, ja termi?? nav veikti ieviešanas pas?kumi, lai atsp?kotu ikvienu valsts ties?bu normu, kas ir pretrun? š?m direkt?v?m, vai ja šajos noteikumos paredz?tas ties?bas, uz kur?m indiv?di ir ties?gi atsaukties attiec?b? pret valsti (33).

104. T?p?c ir j?p?rbauda, vai Sest?s direkt?vas 4. panta 4. punkta otr? da?a, raugoties uz t?s saturu, var tikt uzskat?ta par beznosac?jumu un pietiekami prec?zu, lai indiv?ds var?tu uz to atsaukties valsts ties?, iebilstot pret to valsts ties?bu aktu piem?rošanu, kuri neb?tu sader?gi ar šo pantu.

105. Šaj? zi?? es vispirms uzskatu, ka iebildums pret Sest?s direkt?vas 4. panta 4. punkta otr?s da?as tiešo ietekmi, ko izsaka it ?paši ?rijas un Austrijas vald?bas, tikai t?d??, ka ar šo pantu dal?bvalst?m vienk?rši esot pieš?irta iesp?ja sav? teritorij? atz?t PVN grupas izveidi, nav p?rliecinošs.

106. Faktiski Tiesa jau vairākas reizes ir atzinusi, ka direktīvas noteikums, ar kuru dalībvalstīm ir piešķirtas tiesības izvēlēties, ne vienmēr izslēdz iespēju, ka saskaņā ar to ar pietiekamu precizitāti, pamatojoties vien uz šīs direktīvas normām, varētu tikt noteikts indivīdiem paredzēto tiesību saturs (34).

107. Turklāt arī to, ka dalībvalstīm pastāv rīcības brīvība, ņemot vērā Sestās direktīvas noteikumus, Tiesa nav uzskatījusi par faktu, kas pats par sevi neapauz atzīt noteiktu normu tiešo ietekmi (35).

108. It īpaši Tiesa ir lūmusi, ka, lai gan dalībvalstīm ir neapstrādama rīcības brīvība, paredzot nosacījumus, kā ir piemērojami noteikti Sestajā direktīvā paredzētie izņēmumi, šis apstāklis indivīdiem, kuri ir spējīgi noteikt, ka viņu finanšu situācija faktiski atbilst kādai no izņēmumu kategorijām, kas minētas šajā direktīvā, netraucē tieši uz to pamatoties, it īpaši gadījumā, kad, ņemot vērā kompetenci, kas tai piešķirta saskaņā ar šo tiesību aktu, dalībvalsts ir pieņēmusi valsts tiesību normas, kuras nav saderīgas ar šo direktīvu, it īpaši ar nodokļu neitralitātes principu (36).

109. Tādējādi apstāklis, ka Vācijas Federatīvā Republika, ņemot vērā iespēju, kura tai ir piedāvāta saskaņā ar Sestās direktīvas 4. panta 4. punkta otro daļu, saglabā zināmu rīcības brīvību, noteikti nenozīmē, ka indivīdiem nebūtu tiesību valsts tiesībniekiem atsaukties uz šo panta noteikumiem.

110. Gluži pretēji, es uzskatu, ka, ja dalībvalsts ir ņemusi vērā iespēju, kas tai piešķirta saskaņā ar Sestās direktīvas 4. panta 4. punkta otro daļu, šajā pantā "personām" ir piešķirta iespēja tikt uzskatītiem par vienu nodokļu maksātāju un tādēļ, neapšaubami, bez nosacījumiem un pietiekami precīzi identificēti šīs tiesību normas labuma guvēji.

111. Ar to, ka vajadzības gadījumā šajā tiesību normā var būt iekāuta atruna saistībā ar pamatojumiem, kas saistīti ar āunprātīgas izmantošanas prakses novēršanu vai cēņu pret krāpšanu un izvairīšanās no nodokļu maksāšanas, nevar tikt apšaubīts šis konstatējums, jo šādi pamatojumi ne tikai nav pakāuti tiesas kontrolei (37), bet arī tiek veicināti saskaņā ar Sesto direktīvu un tie pat var tikt uzskatīti par robežiem, kas raksturo to tiesību piemērošanas jomai, kuras šajā direktīvā paredzētas indivīdiem (38).

112. Savukārt Sestās direktīvas 4. panta 4. punkta otrās daļas būtiskais nosacījums, ka, lai varētu veidot vienu nodokļu maksātāju, finanšu, saimnieciskajām un organizatoriskajām saitēm starp vairākām personām ir jābūt "ciešām", neapšaubami, ir jāprecizē valsts lēmēji. Ja tiek prasīta vien ciešu finanšu saišu pastāvīšana, tās var būt atkarīgas no mainīgā kapitāla un/vai balsstiesību sabiedrībā procentuālā apmēra, vai pašām līgumiskajām attiecībām starp uzņēmumiem, piemēram, no franšīzes nolīgumu esamības (39). Tomēr šie kritēriji nav ekskluzīvi. Katrā ziņā dalībvalstīm, kuras izvēlējās ņemt vērā iespēju, kas paredzēta Sestās direktīvas 4. panta 4. punkta otrajā daļā, ir pareizi jāprecizē būtiskais nosacījums, kas tām ir noteikts, lai gan pretēji atbilstoši PVN situācijai, kuru var objektīvi noteikt, pamatojoties uz Sestās direktīvas noteikumu interpretāciju, pašā šo panta tekstā nav iespējams tieši identificēt "ciešo" saišu, kas tajā minētas, precīzu piemērošanas jomu.

113. Tādējādi es uzskatu, ka Sestās direktīvas 4. panta 4. punkta otrā daļa nerada tiešu ietekmi.

114. Ja Tiesa piekristu šim priekšlikumam un ciktāl iesniedzējtiesa iepriekš būtu konstatējusi *UStG* 2. panta 2. punkta 2. apakšpunkta pirmā teikuma nesaderību ar Sestās direktivas 4. panta 4. punkta otro daļu, šai tiesai vēl būtu jāpārbauda, vai valsts tiesības varētu būt interpretējamās, cik vien iespējams, atbilstoši Savienības tiesībām (40).

115. Attiecībā uz to ir svarīgi norādīt, ka Komisija savos rakstveida atbildos ir norādījusi, ka Vācijas nodokļu tiesa ir centusies sniegt šādu atbildīgu interpretāciju, atgādinot, ka personālsabiedrības, kuras ir “strukturētas, balstoties uz kapitālu”, piemēram, kā komandītsabiedrības pamatlietās, varētu ietilpt *UStG* 2. panta 2. punkta 2. apakšpunkta pirmā teikuma piemērošanas jomā (41).

116. Vismaz attiecībā uz personām, kuras varētu piedalīties PVN grupā, šāds judikatāras piemērs ļauj prognozēt, ka, lai arī interpretācija atbilstoši Savienības tiesībām ir iespējama, tas tomēr var novest arī pie interpretācijas *contra legem*.

117. Attiecībā uz nosacījumiem, kas saistīti ar dalībnieces sabiedrības integrāciju PVN grupas galvenajā sabiedrībā, no kā ir atkarīga *UStG* 2. panta 2. punkta 2. apakšpunkta pirmā teikuma piemērošana, kā es to jau esmu norādījis, no iesniedzējtiesas lēmuma izriet, ka Vācijas tiesības šis nosacījums galvenokārt ir interpretēts tiesību tīlā kveidošanas ceļā kā tādā, ar kuru ir prasītas hierarhiskas attiecības starp PVN grupas dalībniekiem.

118. Papildus iepriekš aplūkotajam jautājumam par juridiskās personas statusa esamību, kā tas jau iepriekš ir norādīts, iesniedzējtiesas nodrošinātie elementi neļauj konstatēt pamatojumu, kādā pamatlietās aplūkotie uzņēmumi neatbilst nosacījumam, kurš paredzēts *UStG* 2. panta 2. punkta 2. apakšpunkta pirmajā teikumā, kā to interpretē *Bundesfinanzhof*.

119. Katrā ziņā iesniedzējtiesai pamatlietās ir jāpārbauda, vai nosacījums par integrāciju, kas paredzēts *UStG* 2. panta 2. punkta 2. apakšpunkta pirmajā teikumā, cik vien iespējams, var tikt interpretēts tā, ka tas atļauj uzņēmumiem, kuri uztur savstarpīgi ciešas finanšu, saimnieciskās un organizatoriskās saites Sestās direktivas 4. panta 4. punkta otrās daļas izpratnē, izmantot PVN grupas statusu, arī neuzturot pakāutības saites vai hierarhiskas attiecības.

120. Tādā es iesaku uz trešo prejudiciālo jautājumu atbildēt tā, ka nodokļu maksātājs nevar tieši atsaukties uz Sestās direktivas 4. panta 4. punkta otro daļu un ka tādā iesniedzējtiesai savas valsts tiesību akti ir jāinterpretē pēc iespējas atbilstoši Sestajai direktīvai.

III – Secinājumi

121. Ņemot vērā visus iepriekš minētos atbildes, es iesaku uz *Bundesfinanzhof* uzdotajiem jautājumiem atbildēt šādi:

1) ar kapitāla darbībām saistītiem izdevumiem, kas rodas holdingam, kurš tieši vai netieši iesaistīs savu meitasuzņēmumu darbībā, ir tieša un nepastarpināta saikne ar visu šīs holdinga sabiedrības saimnieciskās darbības kopumu. Tāpēc nav pamata veikt priekšnodokļa samaksu, pievienotās vērtības nodokļa par minētajiem izdevumiem sadalī starp holdinga sabiedrības saimniecisko darbību un darbībām, kas nav saistītas ar saimniecisko darbību. Ja holdinga sabiedrība ir steno darījums, kas apliekami ar pievienotās vērtības nodokli, un tie, kuri no tiem ir atbrīvoti, tiesības uz priekšnodokļa samaksu, pievienotās vērtības nodokļa atskaitījumu aprēķinā saskaņā ar dažiem metodi, kas ir paredzēti Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktivas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopējā pievienotās vērtības nodokļa sistēma: vienota aprēķinu bāze, 17. panta 5. punkts;

2) Sestās direktivas 77/388 4. panta 4. punkta otrā daļa liedz dalībvalstij, īstenojot iespēju, kas tai paredzēta šajā tiesību normā, veidojot PVN grupu, paredzēt nosacījumu, ka visiem grupas dalībniekiem ir jābūt juridiskās personas statusam, ja vien šādu nosacījumu neattaisno jaunpraktiskās prakses novērtšana vai cēlā pret krāpšanu un izvairīšanās no nodokļu maksāšanas, ievērojot Savienības tiesības, it īpaši nodokļu neitralitātes principu, bet tas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai.

Valsts tiesību akti, saskaņā ar kuriem ciešas finanšu, saimnieciskās un organizatoriskās saites Sestās direktivas 77/388 4. panta 4. punkta otrās daļas izpratnē var īstenoties vienīgi tad, ja pastāv hierarhija attiecībā starp PVN grupas dalībniekiem, varētu būt sāderīgi ar šo pantu ar noteikumu, ka tas ir nepieciešami un samērīgi, lai sasniegtu mērķus novērst jaunpraktiskās izmantošanas praksi un lai cēlā pret krāpšanu un izvairīšanās no nodokļu maksāšanas, ievērojot Savienības tiesības, it īpaši nodokļu neitralitātes principu, bet tas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai;

3) nodokļu maksātājs nevar tieši atsaukties uz Sestās direktivas 77/388 4. panta 4. punkta otro daļu. Tāpēc iesniedzējtiesai savas valsts tiesību akti ir jāinterpretē, cik vien iespējams, atbilstoši minētajai Sestās direktivas normai.

1 – Oriģinālvaloda – franču.

2 – (OV L 145, 1. lpp.). Fakti pamatlietā risinājušies pirms 2007. gada 1. janvāra, kad stājās spēkā Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīva 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV L 347, 1. lpp.), tāpēc tā nav piemērojama.

3 – Saskaņā ar Tiesas priekšsēdētāja 2014. gada 26. marta lēmumu šīs lietas ir apvienotas gan rakstveida un mutvārdu procesa nolūk, gan sprieduma taisīšanai.

4 – Šajā ziņā skat. spriedumu *Securita* (C-437/06, EU:C:2008:166, 33. punkts).

5 – Turpat, 34.–36. punkts.

6 – Turpat, 37. un 38. punkts.

7 – 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).

- 8 – Skat. it ?paši spriedumus *Polysar Investments Netherlands* (C?60/90, EU:C:1991:268, 14. punkts), *Floridienne* un *Berginvest* (C?142/99, EU:C:2000:623, 18. punkts), *CiboParticipations* (C?16/00, EU:C:2001:495, 20. punkts), *SKF* (C?29/08, EU:C:2009:665, 30. punkts), k? ar? *Portugal Telecom* (C?496/11, EU:C:2012:557, 33. punkts) (mans izc?lums).
- 9 – Spriedumi *Cibo Participations* (C?16/00, EU:C:2001:495, 22. punkts) un *Portugal Telecom* (C?496/11, EU:C:2012:557, 34. punkts).
- 10 – Spriedums *Cibo Participations* (C?16/00, EU:C:2001:495, 33. punkts). Skat. ar? spriedumu *SKF* (C?29/08, EU:C:2009:665, 58. punkts).
- 11 – Šaj? zi?? skat. spriedumu *Securenta* (C?437/06, EU:C:2008:166, 33. punkts), k? ar? manus secin?jumus liet? *Vereniging Noordelijke Land? en Tuinbouw Organisatie* (C?515/07, EU:C:2008:769, 79. punkts). Skat. ar? spriedumu *Portugal Telecom* (C?496/11, EU:C:2012:557, 40. punkts).
- 12 – Noteikumi, p?c kuriem ir apr??in?ms šis proporcion?lais apm?rs, ir saist?ti ar dal?bvalstu valsts ties?bu aktu piem?rošanas jomu – šaj? zi?? skat. spriedumu *Le Crédit Lyonnais* (C?388/11, EU:C:2013:541, 30. un 31. punkts).
- 13 – Skat. spriedumu *Kretztechnik* (C?465/03, EU:C:2005:320, 36. punkts).
- 14 – Ir j?nor?da, ka šis nosac?jums t?d? paš? formul?jum? ir p?r?emts ar? Direkt?vas 2006/112/EK 11. pant?.
- 15 – Priekšlikums Sestajai direkt?vai 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 (COM(73) 950, 1973. gada 20. j?nijs).
- 16 – Šaj? zi?? skat. it ?paši spriedumus Komisija/?rija (C?85/11, EU:C:2013:217, 47. punkts) un Komisija/Zviedrija (C?480/10, EU:C:2013:263, 37. punkts).
- 17 – Šaj? zi?? skat. spriedumus *Ampliscientifica* un *Amplifin* (C?162/07, EU:C:2008:301, 19. punkts) un *Skandia America (USA), filiale Sverige* (C?7/13, EU:C:2014:2225, 29. punkts).
- 18 – Šaj? zi?? skat. ar? Komisijas pazi?ojumu Padomei un Eiropas Parlamentam par iesp?ju veidot PVN grupu, kas paredz?ta Direkt?vas 2006/112/EK par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu 11. pant? (COM(2009) 325, gal?g? redakcija, 2009. gada 2. j?lijs, 11. lpp.). Ir svar?gi preciz?t, ka darb?bas, kas ?stenotas starp grupas dal?bnieku un treš?m person?m, ir attiecin?mas uz pašu grupu. Skat. spriedumu *Skandia America (USA), filial Sverige* (C?7/13, EU:C:2014:2225, 29. punkts).
- 19 – Skat. – it ?paši par judikat?ru, kas attiecas uz t?du l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu nepie?emam?bu, kuriem nav saist?bas ar tiesved?bas faktiskajiem apst?k?iem vai kuri ir hipot?tiski – spriedumu *Unió de Pagesos de Catalunya* (C?197/10, EU:C:2011:590, 17. punkts un taj? min?t? judikat?ra).
- 20 – Padomes 1967. gada 11. apr??a Otr? direkt?va 67/228/EEK par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem – Kop?j?s pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?mas strukt?ra un nosac?jumi (OV 71, 1303. lpp.).
- 21 – Spriedums Komisija/?rija (C?85/11, EU:C:2013:217, 38.–41. punkts). Skat. ar? spriedumus Komisija/N?derlande (C?65/11, EU:C:2013:265, 35.–39. punkts), Komisija/Somija (C?74/11,

EU:C:2013:266, 30.–34. punkts), Komisija/Apvienotā Karaliste (C-86/11, EU:C:2013:267, 33.–37. punkts) un Komisija/Dānija (C-95/11, EU:C:2013:268, 34.–38. punkts).

22 – Spriedums *Ampliscientifica* un *Amplifin* (C-162/07, EU:C:2008:301, 19. punkts).

23 – Skat. it īpaši spriedumus Komisija/Īrija (C-85/11, EU:C:2013:217, 36. punkts) un Komisija/Zviedrija (C-480/10, EU:C:2013:263, 35. punkts).

24 – Spriedumi Komisija/Zviedrija (C-480/10, EU:C:2013:263, 38. punkts) un Komisija/Somija (C-74/11, EU:C:2013:266, 66. punkts).

25 – Spriedumi Komisija/Zviedrija (C-480/10, EU:C:2013:263, 39. un 40. punkts) un Komisija/Somija (C-74/11, EU:C:2013:266, 67. un 68. punkts).

26 – Par šo principa pamatību skat. it īpaši spriedumus *Schmeink & Cofreth* un *Strobel* (C-454/98, EU:C:2000:469, 59. punkts), kā arī *Ampliscientifica* un *Amplifin* (C-162/07, EU:C:2008:301, 25. punkts). Par robežlīmeni, kādas neitralitātes princips nosaka iespējai dalībvalstīm izmantot pasākumus, kas paredzti, lai cīnītos pret izvairīšanos no nodokļu maksāšanas un krāpšanas saistībā ar nodokļiem, skat. it īpaši spriedumu *Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski* (C-188/09, EU:C:2010:454, 26. punkts un tajā minēto judikatūru).

27 – Padomes 2006. gada 24. jūlija Direktīva 2006/69/EK, ar ko Direktīvu 77/388/EEK groza attiecībā uz dažiem pasākumiem, lai vienkāršotu pievienotās vērtības nodokļa iekasēšanas procedūru un palīdzētu novērst nodokļu nemaksāšanu un izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, un ar ko atceļ dažus lēmumus par atkāpēm (OV L 221, 9. lpp.).

28 – Skat. it īpaši spriedumus *Gemeente Leusden* un *Holin Groep* (C-487/01 un C-7/02, EU:C:2004:263, 76. punkts), *Halifax u.c.* (C-255/02, EU:C:2006:121, 71. punkts), *Kittel* un *Recolta Recycling* (C-439/04 un C-440/04, EU:C:2006:446), *Ampliscientifica* un *Amplifin* (C-162/07, EU:C:2008:301, 29. punkts), kā arī *R.* (C-285/09, EU:C:2010:742, 36. punkts).

29 – Skat. it īpaši spriedumus *Halifax u.c.* (C-255/02, EU:C:2006:121) par izvairīšanos no nodokļu maksāšanas un āunprātīgu praksi un *Kittel* un *Recolta Recycling* (C-439/04 un C-440/04, EU:C:2006:446) saistībā ar krāpšanas ar nodokļiem.

30 – Šajā ziņā skat. iepriekš minēto Komisijas paziņojumu, 11. lpp., un ģenerālvokāļa N. J. Skinena secinājumus lietā Komisija/Īrija (C-85/11, EU:C:2012:753, 45. punkts).

31 – Tiesa apstākos, kas saistīti ar atbrīvojumu no PVN piemērošanu, jau ir konstatējusi, ka Sestajā direktīvā nav pieļauta nošķiršana, vienīgi pamatojoties uz juridisko formu, kādu izmanto nodokļu maksātāji, ņemot vērā savu darbību, – šajā ziņā skat. spriedumus *Gregg* (C-216/97, EU:C:1999:390, 20. punkts), *Kügler* (C-141/00, EU:C:2002:473, 30. punkts), *Linneweber* un *Akritidis* (C-453/02 un C-462/02, EU:C:2005:92, 25. punkts), kā arī *Canterbury Hockey Club* un *Canterbury Ladies Hockey Club* (C-253/07, EU:C:2008:571, 30. un 31. punkts).

32 – Ir jāatzīmē, ka ar apstākā vērdu “cieši” Sestās direktīvas 4. panta 4. punkta otrajā daļā, kas raksturo saites, kuras saista attiecīgos uzņēmumus, ir aizstāti vārdi “institūciju ziņā”, kas bija izmantoti Otrās direktīvas A pielikuma 2. punkta ceturtais daļas vismaz dažu valodu redakcijās, kurā bija interpretēti tās 4. pants. Otrās direktīvas A pielikuma 2. punkta ceturtais daļas izdarīto precizējumu attiecībā uz “nodokļu maksātāja” definīciju Otrās direktīvas 4. panta izpratnē liel mērā iedvesmoja Vācijas “Organschaft” režīms.

33 – Skat. it īpaši spriedumus *Becker* (8/81, EU:C:1982:7, 25. punkts), *Kügler* (C-141/00, EU:C:2002:473, 51. punkts), *Linneweber* un *Akritidis* (C-453/02 un C-462/02, EU:C:2005:92, 33.

punkts) un *MDDP* (C?319/12, EU:C:2013:778, 47. punkts).

34 – Skat. spriedums *Flughafen Köln/Bonn* (C?226/07, EU:C:2008:429, 30. punkts), *Cobelfret* (C?138/07, EU:C:2009:82, 61. punkts) un *Balkan and Sea Properties* un *Provadinvest* (C?621/10 un C?129/11, EU:C:2012:248, 57. punkts).

35 – Skat. it ?paši spriedumu *Stockholm Lindöpark* (C?150/99, EU:C:2001:34, 31. punkts un taj? min?t? judikat?ra). Skat. ar? spriedumu liet? *MDDP* (C?319/12, EU:C:2013:778, 51. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

36 – Skat. spriedumu *Linneweber* un *Akritidis* (C?453/02 un C?462/02, EU:C:2005:92, 34.–37. punkts). Skat. ar? spriedumu *JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust* un *The Association of Investment Trust Companies* (C?363/05, EU:C:2007:391, 61. punkts).

37 – P?c analo?ijas par Sest?s direkt?vas 4. panta 5. punktu skat. spriedumu *Comune di Carpaneto Piacentino* u.c. (231/87 un 129/88, EU:C:1989:381, 32. punkts). Skat. ar? cit? kontekst? spriedumu *Gavieiro Gavieiro* un *Iglesias Torres* (C?444/09 un C?456/09, EU:C:2010:819, 81. punkts).

38 – Šaj? zi?? skat. spriedumu *Schoenimport "Italmoda" Mariano Previti* u.c. (C?131/13, C?163/13 un C?164/13, EU:C:2014:2455, 57.–59. punkts).

39 – Iepriekš min?taj? pazi?ojum? (9. lpp.) Komisija pied?v? izsecin?t ciešu finanšu saišu past?v?šanu no ?pašumties?b?m uz vismaz 50 % no sabiedr?bas kapit?la vai balssties?b?m, vai no franš?zes l?gumu past?v?šanas. J?piebilst, ka noteiktas dal?bvalstis pie?auj š?du saišu past?v?šanu finanšu zi??, ja sabiedr?bai pieder vismaz 10 % no citas sabiedr?bas pamatkapit?la.

40 – Skat. it ?paši spriedumu *Pfeiffer* u.c. (no C?397/01 l?dz C?403/01, EU:C:2004:584, 108.–114. punkts).

41 – Skat. Komisijas rakstveida atbildi 34. punktu par 2013. gada 13. marta *Finanzgericht München* nol?mumu ar atsauces numuru 3 K 235/10.