GENERALINIO ADVOKATO
PAOLO MENGOZZI IŠVADA,
pateikta 2015 m. kovo 26 d.[1]

Sujungtos bylos C-108/14 ir C-109/14

Beteiligungsgesellschaft Larentia + Minerva mbH & Co. KG
prieš
Finanzamt Nordenham (C-108/14)
ir
Finanzamt Hamburg-Mitte
prieš
Marenave Schiffahrts AG (C-109/14)

(Bundesfinanzhof (Vokietija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą — Apmokestinimas — Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas — Patronuojančioji (kontroliuojančioji) bendrovė, gavusi PVM apmokestinamas paslaugas, kad įgytų nuosavų lėšų, panaudotų įsigyjant dviejų patronuojamųjų bendrovių, kurioms ta pati patronuojančioji bendrovė vėliau teikė atlygintinas paslaugas, kapitalo dalių — Nacionalinės teisės aktai, pagal kuriuos mokesčių integracija galima tik juridiniams asmenims, kuriuos sieja finansinio, ekonominio ir organizacinio pavaldumo santykiai“

I – **Įvadas**

1. Šie prašymai priimti prejudicinį sprendimą, kuriuos pateikė *Bundesfinanzhof* (Vokietija), iš esmės susiję su, pirma, pridėtinės vertės mokesčio (PVM), kurį dvi kontroliuojančiosios bendrovės sumokėjo įsigydamos akcijų pagal kitų bendrovių, kurias valdant šios kontroliuojančiosios bendrovės dalyvauja, atskaitos apskaičiavimo metodą, ir, antra, su tuo, ar 1977 m. gegužės 17 d. Tarybos Šeštosios direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas[2] (toliau – Šeštoji direktyva) 4 straipsnio 4 dalies antroje pastraipoje draudžiami mokesčių teisės aktai, kuriais ūkinėms bendrijoms kaip „pavaldiems“ subjektams draudžiama priklausyti PVM grupei, kaip tai suprantama pagal šį straipsnį.

2. Šie klausimai buvo pateikti nagrinėjant du ginčus: pirma, *Beteiligungsgesellschaft Larentia + Minerva mbH & Co. KG* (toliau – *Larentia + Minerva*) ir *Finanzamt Nordenham* (C-108/14) ir, antra, *Finanzamt Hamburg-Mitte* ir *Marenave Schiffahrts AG* (toliau – *Marenave*) (C-109/14)[3].

1 — Originalo kalba: prancūzų.

2 — Pagrindinių bylų ginčų faktinės aplinkybės susiklostė anksčiau nei 2007 m. sausio 1 d., kai įsigaliojo 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, p. 1), taigi ši direktyva netaikytina.

3 — 2014 m. kovo 26 d. Teisingumo Teismo pirmininko sprendimu šios bylos buvo sujungtos, kad būtų bendrai vykdomos žodinė ir rašytinė proceso dalys ir priimtas sprendimas.

3. Pirmojoje byloje bendrovei *Larentia + Minerva* kaip komanditorei priklauso 98 % dviejų patronuojamųjų bendrovių, kurios yra ribotos atsakomybės komanditinės ūkinės bendrijos (*GmbH & Co. KG*) ir kiekviena eksploatuoja po vieną laivą, kapitalo dalių. Be to, minėtoji komanditorė kaip „vadovaujanti kontroliuojančioji bendrovė“ teikia šioms bendrovėms atlygintinas administracines ir komercines paslaugas.

4. Suteikusi šias PVM apmokestinamas paslaugas, *Larentia + Minerva* atskaitė visą PVM, kurį ji sumokėjo iš trečiojo asmens įsigijusi kapitalą, skirtą patronuojamųjų bendrovių kapitalo dalims įsigyti, taip pat jos atlygintinų paslaugų (būtent administracinių ir konsultavimo paslaugų) teikimo minėtoms patronuojamosioms bendrovėms veiklai finansuoti.

5. Finanzamt Nordenham (Nordenhamo mokesčių administratorius) leido atskaityti tik nedidelę dalį, t. y. 22 %, daugiausia susijusią su išlaidomis, skirtomis patronuojamųjų bendrovių kapitalo dalims įsigyti, priskirtomis prie neekonominės kontroliuojančiosios bendrovės veiklos, t. y. patronuojamųjų bendrovių kapitalo dalių įsigijimo, kuris nesuteikia teisės į atskaitą. *Larentia + Minerva* ginčijo 2007 m. rugsėjo 24 d. mokestinį pranešimą, susijusį su perskaičiuotu PVM, mokėtinu už 2005 m., *Niedersächsisches Finanzgericht* (Žemutinės Saksonijos finansų teismas), šis teismas ieškinį atmetė. Tuomet *Larentia + Minerva* kasacine tvarka kreipėsi į *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas).

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

7. Ši bendrovė kaip kontroliuojančioji bendrovė tais pačiais metais įsigijo keturių „komanditinių ūkinių laivybos bendrijų“, kurios yra ūkinės bendrijos ir kurių komercinio valdymo veikloje ji dalyvavo už atlygį, kapitalo dalių. Iš 2006 m. mokėtino PVM už pajamas iš šios valdymo veiklos ji visų pirma atskaitė visą 373 347,57 EUR pirkimo PVM sumą.

8. 2009 m. sausio 15 d. sprendimu *Finanzamt Hamburg-Mitte* (Centrinio Hamburgo mokesčių administratorius) neleido atskaityti visos minėtos sumos, nes kontroliuojančioji bendrovė faktiškai nedalyvavo valdant patronuojamąsias bendroves. Tačiau *Finanzgericht Hamburg-Mitte* patenkino ieškinį, pareikštą dėl minėto sprendimo, leidęs atskaityti visą *Marenave* nurodytą sumą. *Finanzamt Hamburg-Mitte* kasacine tvarka kreipėsi į *Bundesfinanzhof* dėl *Finanzgericht Hamburg-Mitte* sprendimo.

9. Abiejose savo nagrinėjamose bylose prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad kontroliuojančiųjų bendrovių įsigytos paslaugos buvo kartu naudojamos ir ekonominei, ir neekonominei veiklai, ir suteikia teisę į atskaitą tiek, kiek išlaidos priskiriamos prie kontroliuojančiųjų bendrovių ekonominės veiklos. Todėl prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad teisės į viso PVM atskaitą nėra, ir kartu kelia klausimą, ar šios išvados nepaneigia principai, kuriuos Teisingumo Teismas nustatė Sprendime *Cibo Participations* (C-16/00, EU:C:2001:495). Vis dėlto prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas tiesiogiai neužduoda šio klausimo Teisingumo Teismui. Savo pirmuoju prejudiciniu klausimu jis tiesiog prašo patikslinti sumokėto pirkimo PVM atskaitos apskaičiavimo tvarką, kad kontroliuojančiųjų bendrovių atveju būtų galima objektyviai atspindėti realų pirkimo išlaidų priskyrimą prie ekonominės ir neekonominės veiklos. Tuomet, jeigu klausimas dėl kontroliuojančiųjų bendrovių sumokėto pirkimo PVM atskaitos išsispręstų taip, kad reikėtų atsižvelgti į apmokestinamuosius pardavimo sandorius, kuriuos patronuojamosios bendrovės sudarė su trečiaisiais asmenimis, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas kelia klausimą dėl Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antros pastraipos, susijusios su PVM grupėmis, kuria *Larentia + Minerva* ir *Marenave* pirmą kartą rėmėsi kasaciniame procese, taikymo srities. Šiuo atveju jam kyla klausimas, ar nacionalinė teisė atitinka minėtą nuostatą, nes pagal nacionalinę teisę ūkinėms bendrijoms tokia tvarka netaikoma, o jeigu nacionalinė teisė neatitinka minėtos nuostatos, tai ar apmokestinamieji asmenys gali tiesiogiai remtis Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antra pastraipa.

10. Šiomis aplinkybėmis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nusprendė sustabdyti bylų nagrinėjimą ir kiekvienoje iš pagrindinių bylų pateikti Teisingumo Teismui tokius prejudicinius klausimus:

„1. Kokią skaičiavimo metodiką reikia naudoti apskaičiuojant (dalinę) pirkimo [PVM], kurį kontroliuojančioji bendrovė sumokėjo už paslaugas, susijusias su kapitalo, skirto nusipirkti patronuojamųjų bendrovių kapitalo dalių, įsigijimu, jei kontroliuojančioji bendrovė vėliau (kaip ir buvo planuota iš pradžių) teikia įvairias [PVM] apmokestinamas paslaugas šioms bendrovėms, atskaitą?

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

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

11. Rašytines pastabas dėl šių klausimų pateikė *Larentia + Minerva*, *Marenave*, Vokietijos, Airijos, Austrijos ir Jungtinės Karalystės vyriausybės, taip pat Europos Komisija. Išskyrus Austrijos vyriausybę, kuriai nebuvo atstovaujama per žodinę proceso dalį, šios suinteresuotosios šalys, taip pat Lenkijos vyriausybė buvo išklausytos 2015 m. sausio 7 d. posėdyje.

II – **Analizė**

A – *Dėl pirmojo prejudicinio klausimo*

12. Kaip jau pažymėjau šios išvados 9 punkte, pirmasis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo klausimas yra grindžiamas postulatu, kad galima atskaityti tik dalį PVM, kurį sumokėjo dvi pagrindinėse bylose nagrinėjamos kontroliuojančiosios bendrovės, tiek, kiek tai susiję su *Larentia + Minerva*, jų patronuojamųjų bendrovių kapitalo dalių įsigijimo išlaidos ir, kiek tai susiję su *Marenave*, akcijų emisijos išlaidos daugiausia susijusios su neekonomine šių kontroliuojančiųjų bendrovių veikla, kuria siekiama įsigyti ir turėti ir (ar) valdyti jų atitinkamų patronuojamųjų bendrovių kapitalo dalis.

13. Remdamasis šia prielaida, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas prašo Teisingumo Teismo tiksliau išaiškinti apskaičiavimo metodą, kurį reikėtų taikyti, kad būtų kuo objektyviau ir vienodžiau paskirstytas sumokėtas pirkimo PVM, kai kontroliuojančiosios bendrovės išlaidos susijusios ir su ekonomine, ir su neekonomine veikla.

14. Jeigu būtų griežtai apsiribota atsakymu į tokį klausimą, tuomet, kaip ir visos įstojusios į šią bylą suinteresuotosios šalys, manau, kad Teisingumo Teismas turėtų atsisakyti savo jurisdikcijos aiškinti tokį apskaičiavimo metodą plačiau, nei jau yra išaiškinta dabartinėje jo praktikoje.

15. Iš tiesų, pirmiausia reikia priminti, jog, nagrinėdamas analogišką klausimą byloje *Securenta* (C-437/06, EU:C:2008:166), Teisingumo Teismas pažymėjo, kad Šeštosios direktyvos nuostatose nėra metodams arba kriterijams taikytinų taisyklių, kurių valstybės narės privalėtų laikytis priimdamos nuostatas dėl sumokėtos pirkimo PVM sumos paskirstymo pagal tai, ar atitinkamos išlaidos yra skirtos ekonominei, ar neekonominei veiklai, nes Šeštojoje direktyvoje numatytos sumokėto pirkimo PVM

atskaitos taisyklės skirtos tik ekonominei veiklai [4].

16. Taigi, kadangi Šeštojoje direktyvoje nepateikiama tokiems skaičiavimams būtinų nurodymų, šiuo tikslu tinkamus metodus ir kriterijus turi nustatyti valstybės narės, įgyvendindamos savo diskreciją atsižvelgdamos į šios direktyvos tikslą ir sistemą, visų pirma laikydamosi mokesčių neutralumo principo [5].

17. Teisingumo Teismas iš to padarė išvadą, kad, įgyvendindamos šią savo diskreciją, valstybės narės privalo užtikrinti, kad būtų atskaitoma tik ta PVM dalis, kuri yra proporcinga teisę į atskaitą suteikiantiems sandoriams tenkančiai sumai, kartu užtikrindamos, kad apskaičiuota ekonominės ir neekonominės veiklos proporcija objektyviai atspindėtų realų pirkimo išlaidų priskyrimą prie kiekvienos iš šių dviejų veiklos rūšių. Kartu valstybės narės vis dėlto gali taikyti tiek su investicijų, tiek su sandorio pobūdžiu susijusį paskirstymo kriterijų (šiuos kriterijus byloje *Securenta* nurodė nacionalinis teismas), neprivalėdamos pasirinkti tik vieno iš šių metodų [6].

18. Teisingumo Teismas patvirtino šiuos vertinimus Sprendimo *Portugal Telecom* (C-496/11, EU:C:2012:557) 42 ir 47 punktuose, iš esmės priminęs, kad nesvarbu, kokie valstybių narių pasirinkti ar taikomi apskaičiavimo metodai, jie turi objektyviai atspindėti realų pirkimo išlaidų priskyrimą prie atitinkamos ekonominės ir neekonominės veiklos.

19. Šiose bylose prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad Vokietijos teisės aktų leidėjas iki šiol nėra patvirtinęs jokio paskirstymo kriterijaus, kurį Teisingumo Teismas paminėjo Sprendime *Securenta*, ir dėl to atsiranda didelis teisinis nesaugumas, kurį, minėto teismo nuomone, Teisingumo Teismas turėtų pašalinti.

20. Manau, Teisingumo Teismas neturėtų paisyti šio raginimo tiek dėl motyvų, susijusių su likusios valstybių narių kompetencijos paisymu, tiek dėl praktinių priežasčių, susijusių su faktinių aplinkybių, niekaip neleidžiančių Teisingumo Teismui teikti pirmenybės kuriam nors vienam paskirstymo metodui ar kriterijui, įvairove ir sudėtingumu.

21. Dėl analogiškų priežasčių tai, kad nacionalinės teisės aktų leidėjas dar nepasirinko vieno ar kito metodo ir, kaip pažymi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas ir savo rašytinėse pastabose Vokietijos vyriausybė, pageidavo palikti šį vertinimą, atsižvelgiant į konkretaus atvejo aplinkybes, apmokestinamiesiems asmenims ir mokesčių administratoriui, negali priversti Teisingumo Teismo manyti, kad jis gali tai padaryti vietoj minėto teisės aktų leidėjo.

22. Tačiau nacionaliniai teismai turi patikrinti, ar, atsižvelgiant į jų nagrinėjamus atvejus, apmokestinamojo asmens arba prireikus nacionalinio mokesčių administratoriaus taikomas metodas ar metodai objektyviai atspindi realų pirkimo išlaidų paskirstymą atitinkamai ekonominei ir neekonominei apmokestinamojo asmens veiklai.

23. Taigi šiose bylose prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi patikrinti, ar metodo, kurį mokesčių administratorius laiko tinkamu, taikymas, t. y. pagal prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nurodytą informaciją paskirstymo kriterijus, atsižvelgiant į investicijų pobūdį, atitinka minėtą tikslą.

24. Tačiau man kyla klausimas dėl prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo padarytos motyvavimo prielaidos, kad abi kontroliuojančiosios bendrovės vykdo ir ekonominę, ir neekonominę veiklą.

4 — Šiuo klausimu žr. Sprendimą *Securenta* (C-437/06, EU:C:2008:166, 33 punktas).

5 — Ten pat (34–36 punktai).

6 — Ten pat (37 ir 38 punktai).

25. Šis klausimas apima daugiau nei paprastą pagrindinių bylų faktinių aplinkybių vertinimą, o tai, atsižvelgiant į SESV 267 straipsnyje numatytą bendradarbiavimą, neabejotinai priklauso tik prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo kompetencijai.

26. Iš tiesų, kaip pažymi *Larentia + Minerva* ir *Marenave*, reikia kelti klausimą, ar kontroliuojančiųjų bendrovių dalyvavimas valdant patronuojamąsias bendroves, visų pirma taikant Sprendimo *Cibo Participations* (C-16/00, EU:C:2001:495) principus, neturėtų lemti išvados, kad šios kontroliuojančiosios bendrovės vykdo tik ekonominę veiklą, taigi nevykdo jokios neekonominės veiklos. Minėtų šalių teigimu, iš to išplaukia, kad dėl to suteikiama teisė atskaityti visą pirkimo PVM, sumokėtą už minėtoms kontroliuojančiosioms bendrovėms suteiktas paslaugas įsigyjant patronuojamųjų bendrovių kapitalo dalis.

27. Savo praktikoje, susijusioje su kontroliuojančiųjų bendrovių PVM statusu, Teisingumo Teismas išskiria du atvejus pagal tai, ar kontroliuojančiosios bendrovės dalyvauja valdant savo patronuojamąsias bendroves, ar ne.

28. Prie pirmosios kategorijos priskiriamos kontroliuojančiosios bendrovės yra tokios, kurių vienintelis tikslas yra turėti ir valdyti kitų bendrovių kapitalo dalis, neteikiant joms jokių atlygintinų paslaugų, taigi tiesiogiai ar netiesiogiai nedalyvaujant valdant kitas įmones, išskyrus savo teisių, kurias jos turi kaip akcininkės, įgyvendinimą.

29. Šios kontroliuojančiosios bendrovės nėra PVM apmokestinami asmenys, kaip jie suprantami pagal Šeštosios direktyvos 4 straipsnį, taigi neturi teisės į atskaitą pagal šios direktyvos 17 straipsnį. Iš tiesų pagal teismo praktiką vien kapitalo dalių įsigijimas ir turėjimas neturi būti laikomas ekonomine veikla, kaip ji suprantama pagal Šeštąją direktyvą, dėl kurios ją vykdantis asmuo įgytų apmokestinamojo asmens statusą. Vien investavimas į kitas įmones nėra turto naudojimas siekiant gauti nuolatinių pajamų, nes iš šio kapitalo dalių turėjimo galimi dividendai yra paprasčiausiai turto nuosavybės turėjimo rezultatas [7].

30. Tačiau Teisingumo Teismas yra ne kartą nusprendęs, kad „*kitaip yra tada*, kai turint kapitalo dalių kartu tiesiogiai ir netiesiogiai dalyvaujama valdant bendroves, kurių kapitalo dalys perimamos nepažeidžiant dalyvaujančio valdant kapitalą teisių, kurias jis turi kaip akcininkas ar dalininkas“ [8]. Iš tiesų, kaip nurodo Teisingumo Teismas, kontroliuojančiosios bendrovės dalyvavimas valdant bendroves, kurių kapitalo dalių ji turi, yra ekonominė veikla, kaip ji suprantama pagal Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 2 dalį, jei valdant vykdomi pagal šios direktyvos 2 straipsnį apmokestinami PVM sandoriai, kaip antai kontroliuojančiosios bendrovės administracinių, finansinių, komercinių ir techninių paslaugų teikimas patronuojamosioms bendrovėms [9].

31. Kaip rodo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nustatytas kontroliuojančiųjų bendrovių tipas, šios kontroliuojančiosios bendrovės yra vadinamos „vadovaujančiomis“ kontroliuojančiosiomis bendrovėmis.

32. Neginčijama, kad šiuo atveju abi pagrindinėse bylose nagrinėjamos kontroliuojančiosios bendrovės patenka į šią antrą kategoriją ir kad dėl to jos yra apmokestinamos PVM už atlygintiną paslaugų savo patronuojamosioms bendrovėms teikimą.

7 — Visų pirma žr. sprendimus *Cibo Participations* (C-16/00, EU:C:2001:495, 19 punktas) ir *Portugal Telecom* (C-496/11, EU:C:2012:557, 32 punktas).

8 — Visų pirma žr. Sprendimą *Polysar Investments Netherlands* (C-60/90, EU:C:1991:268, 14 punktas); Sprendimą *Floridienne ir Berginvest* (C-142/99, EU:C:2000:623, 18 punktas); Sprendimą *Cibo Participations* (C-16/00, EU:C:2001:495, 20 punktas); Sprendimą *SKF* (C-29/08, EU:C:2009:665, 30 punktas) ir Sprendimą *Portugal Telecom* (C-496/11, EU:C:2012:557, 33 punktas) (kursyvu pažymėta mano).

9 — Sprendimai *Cibo Participations* (C-16/00, EU:C:2001:495, 22 punktas) ir *Portugal Telecom* (C-496/11, EU:C:2012:557, 34 punktas).

33. Be to, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pripažįsta, kad šios kontroliuojančiosios bendrovės turi teisę atskaityti pirkimo PVM už paslaugas, kurias jos gavo iš trečiųjų įmonių, vykdydamos kapitalo sandorius savo patronuojamosiose bendrovėse. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nuomone, vis dėlto galima tik dalinė atskaita. Iš tiesų, paslaugos, kurias kontroliuojančiosios bendrovės gavo įsigydamos kapitalą, pirmiausia buvo skirtos neekonominei kontroliuojančiųjų bendrovių veiklai, t. y. atitinkamų jų patronuojamųjų bendrovių kapitalo dalių neapmokestinamam įsigijimui ir turėjimui.

34. Šiuo klausimu pirmiausia pažymiu, jog prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nenurodo, kad šios paslaugos buvo susijusios su paprastu kitų patronuojamųjų bendrovių, kurias valdant kontroliuojančiosios bendrovės nedalyvauja, kapitalo dalių turėjimu, nelaikant šios veiklos ekonomine, o tai iš tiesų reikštų pareigą paskirstyti sumokėtą pirkimo PVM ekonominei ir neekonominei minėtų kontroliuojančiųjų bendrovių veiklai.

35. Tada manau, kad logika, kuria grindžiama Teisingumo Teismo praktika, susijusi su kontroliuojančiųjų bendrovių, dalyvaujančių arba kaip tik nedalyvaujančių valdant savo patronuojamąsias bendroves, dichotomija, turi poveikį išlaidų, susijusių su kontroliuojančiųjų bendrovių vykdytais pirkimo kapitalo sandoriais, paskirstymui jų vykdomai ekonominei pardavimo veiklai.

36. Iš tiesų Sprendime *Cibo Participations*, kuris buvo susijęs su pagrindinių bylų ginčams analogiška situacija, Teisingumo Teismas nusprendė, kad kontroliuojančiosios bendrovės, dalyvavusios valdant patronuojamąją bendrovę, patirtos išlaidos už įvairias paslaugas, kurias ji gavo įsigydama šios patronuojamosios bendrovės kapitalo dalis, priskiriamos prie bendrų apmokestinamojo asmens išlaidų ir *kaip tokios* įeina į jos produktų kainą. Taigi šios paslaugos iš esmės turi tiesioginį ir nedelsiant atsirandantį ryšį su visa kontroliuojančiosios bendrovės ekonomine veikla [10].

37. Kadangi Teisingumo Teismas negalėjo nepaisyti to, kad pagal savo pobūdį tokia kontroliuojančioji bendrovė taip pat valdė kapitalo dalis, nesusijusias su ekonomine veikla, pozicija, kurios laikytasi minėtame sprendime, reiškia, viena vertus, kad išlaidos, kurias kontroliuojančioji bendrovė patiria siekdama įsigyti savo patronuojamųjų bendrovių kapitalo dalių, siejamos tik su jos ekonomine veikla, o ne (net iš dalies) su jos neekonomine veikla, kurią sudaro kapitalo dalių valdymas, ir, kita vertus, kad kontroliuojančioji bendrovė iš principo gali atskaityti visą PVM, sumokėtą už pirkimo sandorius.

38. Šis vertinimas yra patvirtintas to paties Sprendimo *Cibo Participations* 34 punkte, kuriame Teisingumo Teismas nurodo Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies pirmoje pastraipoje numatytą atskaitos tvarką, kuri taikoma tik PVM, susijusio su pirkimo sandoriais, naudojamais ir ekonominei veiklai, suteikiančiai teisę į atskaitą, ir kitai veiklai, nesuteikiančiai teisės į atskaitą, taigi PVM, tenkančio išlaidoms, siejamoms tik su ekonomine veikla, paskirstymui [11].

39. Taigi išlaidos, susijusios su kontroliuojančiosios bendrovės patronuojamųjų bendrovių kapitalo dalių įsigijimu, kurias patiria kontroliuojančioji bendrovė, dalyvaujanti valdant šias patronuojamąsias bendroves, kaip tai suprantama pagal Teisingumo Teismo praktiką, yra susijusios su šios kontroliuojančiosios bendrovės ekonomine veikla. Todėl pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalį

10 — Sprendimas *Cibo Participations* (C-16/00, EU:C:2001:495, 33 punktas). Taip pat žr., be kita ko, Sprendimą *SKF* (C-29/08, EU:C:2009:665, 58 punktas).

11 — Šiuo klausimu žr. Sprendimą *Securenta* (C-437/06, EU:C:2008:166, 33 punktas) ir mano išvadą byloje *Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie* (C-515/07, EU:C:2008:769, 79 punktas). Taip pat žr. Sprendimą *Portugal Telecom* (C-496/11, EU:C:2012:557, 40 punktas).

už šias išlaidas sumokėtas PVM atskaitomas visas, nebent įvykdyti ekonominiai pardavimo sandoriai neapmokestinami PVM pagal Šeštąją direktyvą, nes tokiu atveju teisė į atskaitą įgyvendinama taikant tos pačios Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalyje numatytą atskaitos proporcijos metodą [12]. Manau, Sprendimą *Cibo Participations* reikia suprasti būtent taip.

40. Tokia analizė galėtų būti neabejotinai taikoma išlaidoms, susijusioms ne su patronuojamųjų bendrovių kapitalo dalių įsigijimu, o su kitais vadovaujančios kontroliuojančiosios bendrovės vykdomais kapitalo sandoriais, pavyzdžiui, jos įstatinio kapitalo didinimu išleidžiant akcijas, kuriais galiausiai siekiama finansuoti jūrinių laivų įsigijimą ir eksploataciją, kaip, atrodo, yra byloje C-109/14.

41. Iš tiesų Teisingumo Teismas Sprendime *Kretztechnik* (C-465/03, EU:C:2005:320) jau yra pripažinęs, kad akcijų emisija savaime nepatenka į Šeštosios direktyvos taikymo sritį, tačiau bendrovė gali tai atlikti siekdama padidinti savo kapitalą ir apskritai pagerinti savo ekonominę veiklą, tai reiškia, kad šios bendrovės išlaidos paslaugoms, susijusioms su nagrinėjamais sandoriais, sudaro jos bendrųjų išlaidų dalį ir, kaip tokios, jos produktų kainos dalį, nes šios paslaugos turi tiesioginį ir nedelsiant atsirandantį ryšį su visa apmokestinamojo asmens ekonomine veikla [13].

42. Nemanau, jog tai, kad byloje C-109/14 kilusio ginčo atveju akcijas išleido vadovaujanti kontroliuojančioji bendrovė, o ne tokia bendrovė kaip *Kretztechnik*, kuri vykdė tik ekonominę veiklą, turėtų kitokių padarinių teisei į iš principo viso sumokėto pirkimo PVM atskaitą, atsižvelgiant į Sprendime *Cibo Participations* padarytas išvadas.

43. Bet kuriuo atveju nei prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, nei suinteresuotosios šios bylos šalys nesiūlė vadovaujančios kontroliuojančiosios bendrovės patirtų išlaidų mokestinio vertinimo skirstyti pagal tai, ar šios išlaidos yra susijusios su kapitalo dalių įsigijimu, ar su kitais kapitalo sandoriais.

44. Atsižvelgdamas į šiuos svarstymus, manau, kad į pirmąjį prejudicinį klausimą reikia atsakyti taip: kontroliuojančiosios bendrovės, kuri tiesiogiai ar netiesiogiai dalyvauja valdant savo patronuojamąsias bendroves, patirtos su kapitalo sandoriais susijusios išlaidos turi tiesioginį ir nedelsiant atsirandantį ryšį su visa šios kontroliuojančiosios bendrovės ekonomine veikla. Taigi už šias išlaidas sumokėto pirkimo PVM nereikia paskirstyti ekonominei ir neekonominei veiklai. Jeigu kontroliuojančioji bendrovė vykdo sandorius, kurie yra apmokestinami PVM, ir sandorius, kurie yra neapmokestinami, teisė į sumokėto pirkimo PVM atskaitą nustatoma taikant atskaitos proporcijos metodą, numatytą Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalyje.

B – *Dėl antrojo prejudicinio klausimo*

45. Antruoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės teiraujasi, ar Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antroje pastraipoje valstybėms narėms numatant galimybę kelis asmenis prilyginti vienam PVM apmokestinamam asmeniui draudžiami tokie nacionalinės teisės aktai, kuriais, viena vertus, galimybė integruotis į kito apmokestinamojo asmens (vadinamojo kontroliuojančiojo subjekto) įmonę yra numatyta tik juridiniams asmenims, ir, kita vertus, reikalaujama, kad šie juridiniai asmenys integruotųsi į kontroliuojančiojo subjekto įmonę finansiniais, ekonominiais ir organizaciniais ryšiais, t. y. susisaistydami hierarchiniais santykiais.

12 — Šios proporcijos apskaičiavimo tvarka priklauso valstybių narių teisės aktų taikymo sričiai: šiuo klausimu žr. Sprendimą *Le Crédit Lyonnais* (C-388/11, EU:C:2013:541, 30 ir 31 punktai).

13 — Žr. Sprendimą *Kretztechnik* (C-465/03, EU:C:2005:320, 36 punktas).

46. Iš Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antros pastraipos teksto aišku, kad jame kiekvienai valstybei narei leidžiama atskiru apmokestinamuoju asmeniu laikyti tos valstybės narės teritorijoje įsisteigusius kelis asmenis, kurie, būdami teisiškai savarankiški, yra glaudžiai susiję finansiniais, ekonominiais ir organizaciniais ryšiais [14].

47. Taigi šia nuostata Sąjungos teisės aktuose įtvirtinta PVM grupės sąvoka, turint tikslą, kaip tai rodo Šeštosios direktyvos pasiūlymo [15] aiškinamasis memorandumas, leisti valstybėms narėms siekiant administracinio supaprastinimo arba norint išvengti kai kurių piktnaudžiavimo atvejų nelaikyti atskirais apmokestinamaisiais asmenimis tų asmenų, kurių savarankiškumas yra vien teisinis [16].

48. Praktiškai yra taip: kadangi PVM grupė laikoma vienu apmokestinamuoju asmeniu, ją sudarantys subjektai nebeteikia PVM deklaracijų atskirai ir grupėje ar už jos ribų nebelaikomi apmokestinamaisiais asmenimis [17].

49. Iš to darytina išvada, kad PVM grupės vidaus sandoriai, t. y. atlygintini sandoriai tarp šią grupę sudarančių subjektų, PVM tikslais iš principo neegzistuoja. Taigi teisė į pirkimo PVM atskaitą nustatoma remiantis ne grupės narių tarpusavio sandoriais, o tik tais sandoriais, kuriuos grupė vykdo trečiųjų asmenų naudai [18].

50. Nors šiuo atveju prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas visai neabejoja dėl to, kad Vokietijos Federacinė Respublika pasirinko Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antroje pastraipoje numatytą galimybę, o ir Vokietijos vyriausybė tai patvirtino savo rašytinėse pastabose, jis kelia klausimą, ar kontroliuojančiosios bendrovės ir atitinkamos jų patronuojamosios bendrovės gali įgyti PVM grupės statusą, kad, atsižvelgiant į atlygintinus sandorius tarp patronuojamųjų bendrovių ir trečiųjų įmonių, šiai grupei būtų suteikta galimybė atskaityti visą sumokėtą pirkimo PVM, susijusį su kontroliuojančiųjų bendrovių vykdytais kapitalo sandoriais.

51. Nors tokia viso PVM atskaitos galimybė neatmetama, atsižvelgiant į mano pasiūlytą atsakymą į pirmąjį prejudicinį klausimą, šiuo motyvavimo etapu reikia pateikti dvi pastabas.

52. Viena vertus, kiekvieno iš pirmų dviejų prejudicinių klausimų faktinės aplinkybės yra nesuderinamos. Kitaip tariant, nesvarbu, ar PVM grupė būtų, ar jos nebūtų. Kontroliuojančioji bendrovė, dalyvaujanti valdant savo patronuojamąsias bendroves, jokiu atveju negali turėti teisės atskaityti pirkimo PVM, sumokėtą už išlaidas, susijusias su kapitalo sandoriais savo dukterinėse bendrovėse, ir kartu teigti, kad ji ir šios dukterinės bendrovės sudaro PVM grupę, kurioje, kaip jau nurodžiau, vykdomiems sandoriams PVM netaikomas.

53. Kita vertus, iš sprendime dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą pateiktos informacijos matyti, kad problema, susijusi su PVM grupės statuso suteikimu, pirmą kartą buvo iškelta tik prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiame teisme, kuris priima sprendimą paskutine instancija kaip kasacinis teismas. Taigi mokesčių administratorius, o ir žemesnės instancijos už prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusį teismą teismai negalėjo anksčiau priimti sprendimo dėl šio statuso suteikimo *Larentia + Minerva* ir *Marenave* bei atitinkamoms jų patronuojamosioms bendrovėms.

14 — Pažymėtina, kad ši nuostata vėliau buvo analogiškai pakartota Direktyvos 2006/112/EB 11 straipsnyje.

15 — Šeštosios direktyvos dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas pasiūlymas [1973 m. birželio 20 d. COM (73) 950].

16 — Šiuo klausimu visų pirma žr. Sprendimą *Komisija / Airija* (C-85/11, EU:C:2013:217, 47 punktas) ir Sprendimą *Komisija / Švedija* (C-480/10, EU:C:2013:263, 37 punktas).

17 — Šiuo klausimu žr. Sprendimą *Ampliscientifica ir Amplifin* (C-162/07, EU:C:2008:301, 19 punktas) ir Sprendimą *Skandia America (USA), filial Sverige* (C-7/13, EU:C:2014:2225, 29 punktas).

18 — Šiuo klausimu taip pat žr. Komisijos komunikatą Tarybai ir Europos Parlamentui dėl PVM mokėtojų grupių sudarymo galimybės, numatytos Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 11 straipsnyje [2009 m. liepos 2 d. COM (2009) 325, p. 11]. Reikia patikslinti, kad grupės nario ir trečiojo asmens vykdomi sandoriai priskiriami prie pačios grupės: žr. Sprendimą *Skandia America (USA), filial Sverige* (C-7/13, EU:C:2014:2225, 29 punktas).

54. Šios išvados gali leisti manyti, kad Šeštosios direktyvos išaiškinimas, kurio prašoma antruoju prejudiciniu klausimu, galiausiai būtų visiškai nesusijęs su pagrindinių bylų faktinėmis aplinkybėmis arba būtų hipotetinio pobūdžio, todėl šį klausimą (o kartu ir trečiąjį klausimą, kuris yra glaudžiai susijęs su antruoju) reikėtų pripažinti nepriimtinu[19]. Be to, abejones šiuo klausimu rašytinėse pastabose ir per posėdį Teisingumo Teisme išreiškė Airijos vyriausybė.

55. Nors ir esama šių aplinkybių, vis dėlto manau, kad iš esmės atsakyti į šį prejudicinį klausimą nėra nenaudinga. Iš tiesų, kaip nurodo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas ir kaip Vokietijos vyriausybė tai patvirtino per posėdį, tinkamumo įgyti PVM grupės arba vieno apmokestinamojo subjekto statusą sąlygų atitikimas yra objektyvaus pobūdžio ir jį Vokietijos teisėje gali konstatuoti bet kuris teismas, nesvarbu, koks šiuo klausimu pateiktas prašymas. Taigi klausimas, ar Vokietijos teisės aktuose numatyti tinkamumo sudaryti tokią grupę apribojimai atitinka Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antrą pastraipą, turi reikšmę pagrindinių bylų išsprendimui, nes jeigu šių apribojimų būtų galima netaikyti, būtų galima pripažinti teisę atskaityti visą sumokėtą pirkimo PVM.

56. Taigi, kiek tai susiję su esme, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo prašymas susijęs su dviem aspektais. Pirmiausia ir iš esmės reikia nustatyti, ar Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antroje pastraipoje valstybei narei draudžiama nustatyti, kad PVM grupes sudarytų tik juridiniai asmenys, taigi neleisti, kad jas sudarytų ūkinės bendrijos, kaip kad pagrindinėse bylose nagrinėjamos dviejų kontroliuojančiųjų bendrovių patronuojamosios bendrovės, kurios įsteigtos kaip komanditinės ūkinės bendrijos. Antra, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausia, ar valstybė narė gali reikalauti, kad PVM grupei priklausančius narius siejantys santykiai būtų hierarchinio pobūdžio, kuriems esant „pavaldūs“ subjektai būtų integruoti į kontroliuojantįjį subjektą.

1. Dėl sąlygos, susijusios su PVM grupės narių juridinio asmens statusu

57. Pagal Vokietijos apyvartos mokesčio įstatymo (*Umsatzsteuergesetz*, toliau – *UStG*) 2 straipsnio 2 dalies 2 punkto pirmą sakinį profesinė, pramoninė arba komercinė veikla nėra vykdoma savarankiškai, jeigu bendra faktinių ryšių struktūra rodo, kad juridinis asmuo finansiniu, ekonominiu ir organizaciniu lygmeniu yra integruotas į kontroliuojančiojo subjekto veiklą.

58. Nors iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad pagal Vokietijos teisę ūkinės bendrijos gali sudaryti vieną apmokestinamąjį subjektą – kontroliuojantį subjektą, tokios ūkinės bendrijos, būtent komanditinės ūkinės bendrijos, kadangi jos neturi juridinio asmens statuso, negali būti priklausomos tarpusavyje ir todėl negali sudaryti tokios PVM grupės, kuri egzistuoja Vokietijoje.

59. Mano supratimu, kaip teisingai nurodo Airijos vyriausybė ir Komisija, nė vienoje Šeštosios direktyvos nuostatoje neleidžiama uždrausti ūkinėms bendrijoms dalyvauti PVM grupės veikloje.

60. Šį vertinimą lemia ir Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antros pastraipos tekstas, kuriame nurodyta, kad vienu apmokestinamuoju subjektu gali būti laikomi apskritai „asmenys“, ir tai, kaip generalinis advokatas N. Jääskinen teisingai pažymi išvadoje byloje *Komisija / Airija* (C-85/11, EU:C:2012:753, 30 ir 31 punktai), skiriasi nuo Antrojoje PVM direktyvoje[20] numatytos teisinės sistemos. Iš to Teisingumo Teismas yra padaręs išvadą, kad Direktyvos 2006/112 11 straipsnio tekste, kuris suformuluotas panašiai kaip ir Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antra pastraipa, valstybei

19 — Dėl teismo praktikos, susijusios su prašymų priimti prejudicinį sprendimą, kurie visiškai nesusiję su bylų faktinėmis aplinkybėmis arba yra hipotetinio pobūdžio, nepriimtinumu žr. Sprendimą *Unió de Pagesos de Catalunya* (C-197/10, EU:C:2011:590, 17 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

20 — 1967 m. balandžio 11 d. Antroji Tarybos direktyva 67/228/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo, bendros pridėtinės vertės mokesčio sistemos struktūros ir taikymo tvarkos (OL 71, p. 1303).

narei nedraudžiama numatyti, kad atskirai neapmokestinamaisiais laikomi asmenys gali būti įtraukti į PVM grupę[21]. Kitoje byloje Teisingumo Teismas, nors ir netiesiogiai, taip pat yra pažymėjęs, kad Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antra pastraipa yra skirta „[asmenims], visų pirma [bendrovėms]“[22].

61. Ši teismo praktika reiškia, kad Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antros pastraipos taikymo srities neapriboja nei konkreti bendrovės forma, nei tai, kad PVM grupei priklausantys subjektai būtų juridiniai asmenys.

62. Be to, kitaip nei Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antroje pastraipoje, kai kuriose šios direktyvos nuostatose, pavyzdžiui, jos 28a–28c straipsniuose, kalbama tik apie „juridinius asmenis“, o tai taip pat reiškia, jog Sąjungos teisės aktų leidėjas neketino numatyti, kad 4 straipsnis būtų taikomas tik juridinio asmens statusą turintiems subjektams.

63. Taigi, manau, Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antros pastraipos taikymo sritis *ratione personae* apima visus asmenis.

64. Tačiau šis teiginys neleidžia atsakyti į prašymą priimti prejudicinį sprendimą Teisingumo Teismui pateikusio teismo antrojo prejudicinio klausimo pirmą dalį.

65. Norint atsakyt į ją, pirmiausia reikia įvertinti, ar Šeštojoje direktyvoje valstybei narei draudžiama riboti šios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antros pastraipos taikymo sritį įgyvendinant jai suteiktą galimybę savo teritorijoje leisti sudaryti PVM grupes. Kitaip tariant, reikia nustatyti, ar valstybės narės turi tam tikrą diskreciją, susijusią su „asmenimis“, kuriems jos mano galinčios leisti dalyvauti PVM grupėse savo teritorijoje.

66. Atsižvelgiant į teismų praktiką, pasakytina, kad į šį klausimą reikėtų atsakyti atsižvelgiant į tam tikrus niuansus.

67. Teisingumo Teismas dėl Direktyvos 2006/112 11 straipsnio pirmos pastraipos, kurioje pakartotas Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antros pastraipos tekstas, iš tiesų jau yra nusprendęs, kad pagal šio straipsnio formuluotę jam taikyti nenumatytos jokios kitos sąlygos, nei išvardytos šiame straipsnyje[23]. Sprendimuose *Komisija / Švedija* (C-480/10, EU:C:2013:263, 35 punktas) ir *Komisija / Suomija* (C-74/11, EU:C:2013:266, 63 punktas) Teisingumo Teismas patikslino, kad toje nuostatoje valstybėms narėms nenumatyta galimybė ūkio subjektams taikyti kitas sąlygas, kaip antai vykdyti tam tikros rūšies veiklą ar priklausyti tam tikram veiklos sektoriui, kad jie galėtų sudaryti PVM grupę.

68. Taigi gali atrodyti, kad Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antroje pastraipoje (todėl ir Direktyvos 2006/112 11 straipsnyje) numatyta sistema valstybėms narėms nesuteikiama jokios diskrecijos.

69. Tačiau savo praktikoje Teisingumo Teismas, remdamasis ne nagrinėjamos nuostatos tekstu, o jos tikslais, taip pat yra pripažinęs valstybių narių galimybę riboti Direktyvos 2006/112 11 straipsnyje numatytos sistemos taikymą laikantis Sąjungos teisės[24]. Būtent remdamasis šia išvada Teisingumo Teismas buvo paskatintas atmesti Švedijos Karalystei ir Suomijos Respublikai pareikštus kaltinimus

21 — Sprendimas *Komisija / Airija* (C-85/11, EU:C:2013:217, 38–41 punktai). Taip pat žr. sprendimus *Komisija / Nyderlandai* (C-65/11, EU:C:2013:265, 35–39 punktai); *Komisija / Suomija* (C-74/11, EU:C:2013:266, 30–34 punktai); *Komisija / Jungtinė Karalystė* (C-86/11, EU:C:2013:267, 33–37 punktai) ir *Komisija / Danija* (C-95/11, EU:C:2013:268, 34–38 punktai).

22 — Sprendimas *Ampliscientifica ir Amplifin* (C-162/07, EU:C:2008:301, 19 punktas).

23 — Visų pirma žr. sprendimus *Komisija / Airija* (C-85/11, EU:C:2013:217, 36 punktas) ir *Komisija / Švedija* (C-480/10, EU:C:2013:263, 35 punktas).

24 — Sprendimai *Komisija / Švedija* (C-480/10, EU:C:2013:263, 38 punktas) ir *Komisija / Suomija* (C-74/11, EU:C:2013:266, 66 punktas).

įsipareigojimų neįvykdymu, pažymėjęs, jog Komisija neįrodė, kad PVM mokėtojų grupių sistemos taikymas tik finansų ir draudimo sektoriaus įmonėms šiose dviejose valstybėse narėse, motyvuojamas siekiu užkirsti kelią Direktyvos 2006/112 11 straipsnio antroje pastraipoje nurodytam mokesčių slėpimui ir vengimui, prieštarauja Sąjungos teisei [25].

70. Kadangi, mano nuomone, šią teismo praktiką galima pritaikyti Šeštajai direktyvai, atrodo, kad pagal ją valstybėms narėms pripažįstama diskrecija įgyvendinant šios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antroje pastraipoje numatytą galimybę, tačiau ši diskrecija yra apribota šios direktyvos 4 straipsnio 4 dalyje numatytų tikslų siekimu laikantis Sąjungos teisės.

71. Taigi, manau, praktiškai Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antroje pastraipoje numatytos sistemos apribojimai turi būti būtini ir tinkami mano jau minėtam tikslui – užkirsti kelią piktnaudžiavimui ar kovoti su mokesčių slėpimu ir vengimu, laikantis Sąjungos teisės, t. y. visų pirma mokesčių neutralumo principo, kuris yra pagrindinis bendros PVM sistemos principas [26].

72. Šiuo atveju tam, kad neleidimas ūkinėms bendrijoms dalyvauti PVM grupėje būtų laikomas teisėtu, jį turi būti galima pateisinti remiantis Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalyje siekiamais tikslais, kartu laikantis mokesčių neutralumo principo.

73. Nors šiuos aspektus turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, reikia pažymėti, kad jis prašyme priimti prejudicinį sprendimą iš esmės jau pažymėjo: pirma, jis neįžvelgia ryšio tarp *UStG* 2 straipsnio 2 dalies 2 punkte nustatyto reikalavimo, pagal kurį visi PVM grupės nariai turi būti juridiniai asmenys, ir Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalyje numatytų tikslų siekimo, ir, antra, šis reikalavimas galėtų pažeisti mokesčių neutralumo principą, nes, kiek tai susiję su draudimu tam tikriems subjektams dalyvauti PVM grupėje, jis grindžiamas vien teisine forma.

74. Pritariu šiai nuomonei.

75. Tačiau reikia papildomai pateikti tam tikras pastabas.

76. Pirma, kiek tai susiję su tikslu kovoti su mokesčių slėpimu ir vengimu, kaip jau nurodyta, nuo šiol numatytais Direktyvos 2006/112 11 straipsnio antroje pastraipoje, reikia patikslinti, kad tik priimdamas 2006 m. liepos 24 d. Direktyvą 2006/69/EB [27] Sąjungos teisės aktų leidėjas papildė Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalį trečia pastraipa, aiškiai pripažinęs, kad valstybės narės, kurios pasinaudojo galimybe leisti savo teritorijoje sudaryti PVM grupes, gali „patvirtinti bet kokias priemones, kurių reikia siekiant užkirsti kelią mokesčio slėpimui ar vengimui pasinaudojant [Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies] nuostata“.

77. Tačiau bent byloje C-108/14 nagrinėjami mokestiniai metai yra 2005, t. y. dar gerokai prieš priimant Direktyvą 2006/69 ir prieš jai įsigaliojant.

78. Vis dėlto nemanau, jog ši aplinkybė reiškia, kad prieš įsigaliojant Direktyvai 2006/69 valstybės narės neturėjo galimybės patvirtinti priemonių, kuriomis būtų siekiama tokių tikslų, įgyvendindamos Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antroje pastraipoje joms suteiktą galimybę.

25 — Sprendimai *Komisija / Švedija* (C-480/10, EU:C:2013:263, 39 ir 40 punktai) ir *Komisija / Suomija* (C-74/11, EU:C:2013:266, 67 ir 68 punktai).

26 — Dėl šio principo pagrindinio pobūdžio, be kita ko, žr. Sprendimą *Schmeink & Cofreth ir Strobel* (C-454/98, EU:C:2000:469, 59 punktas); Sprendimą *Ampliscientifica ir Amplifin* (C-162/07, EU:C:2008:301, 25 punktas). Dėl apribojimų, nustatytų pagal mokesčių neutralumo principą, valstybėms narėms imantis priemonių, kuriomis siekiama kovoti su mokesčio slėpimu ir vengimu, be kita ko, žr. Sprendimą *Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski* (C-188/09, EU:C:2010:454, 26 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

27 — 2006 m. liepos 24 d. Tarybos direktyva 2006/69/EB, iš dalies keičianti Direktyvos 77/388/EEB nuostatas, susijusias su tam tikromis priemonėmis, kuriomis siekiama supaprastinti apmokestinimo pridėtinės vertės mokesčiu tvarką ir padėti užkirsti kelią mokesčių slėpimui ar vengimui, bei panaikinanti tam tikrus sprendimus dėl leidžiančių nukrypti nuostatų (OL L 221, p. 9).

79. Iš tiesų, kaip Komisija ir Jungtinės Karalystės vyriausybė teisingai pažymėjo savo rašytinėse pastabose, Teisingumo Teismas yra daug kartų pabrėžęs, kad, be kita ko, kova su mokesčių slėpimu ir vengimu yra Šeštojoje direktyvoje pripažįstamas ir skatinamas tikslas [28], taip pat ir tokiomis aplinkybėmis, kai nacionalinės mokesčių institucijos negali remtis jokiais aiškiais Sąjungos teisės aktų leidėjo įgaliojimais, kurie būtų numatyti konkrečiose šios direktyvos nuostatose [29].

80. Tačiau, kaip ir prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas ir Komisija, nesuprantu, kodėl pagal įmonių teisinę formą ar juridinio asmens statuso turėjimą ar neturėjimą daromas skirtumas yra būtinas ir tinkamas kovai su mokesčių slėpimu ir vengimu.

81. Antra, man atrodo, toks skirtumas taip pat prieštarauja mokesčių neutralumo principui, nes subjektai, kurie, kaip per posėdį pripažino Vokietijos vyriausybė, atskirai yra visiškai apmokestinami PVM, negali dalyvauti PVM grupėje vien dėl savo konkrečios teisinės formos.

82. Šiuo klausimu reikėtų pažymėti, kad PVM grupės sudarymas gali duoti finansinės naudos jos nariams, nes grupės vidaus sandoriai, kurie iš esmės yra apmokestinami PVM, nepatenka į šio mokesčio taikymo sritį [30]. Tačiau jeigu ūkio subjektai netektų šios naudos dėl teisinės formos, kurią pasirinkęs savo veiklą vykdo vienas iš šių subjektų, tai reikštų skirtingą analogiškų sandorių, taigi ir tarpusavyje konkuruojančių sandorių, vertinimą, neatsižvelgiant į tai, kad PVM apmokestinamo asmens ypatybė yra būtent jo vykdoma ekonominė veikla, o ne jo teisinė forma [31].

83. PVM mokėtojų grupių mechanizmas turi skatinti mokesčių neutralumą ir atspindėti ekonominę tikrovę. Manau, dėl jo neturi atsirasti dirbtinių skirtumų, nulemtų teisinės formos, kurią ūkio subjektai pasirenka savo veiklai vykdyti.

84. Taigi į antrojo prejudicinio klausimo pirmą dalį siūlau atsakyti taip: Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antra pastraipa valstybei narei, įgyvendinančiai šioje nuostatoje suteiktą galimybę, neleidžiama nustatyti PVM grupės sudarymo sąlygos, pagal kurią visi šios grupės nariai būtų juridiniai asmenys, nebent ši sąlyga būtų pateisinama piktnaudžiavimo prevencija ar kova su mokesčių slėpimu ir vengimu, laikantis mokesčių neutralumo principo, o šį aspektą turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

2. Dėl PVM grupės narių būtinybės palaikyti hierarchinio pobūdžio santykius

85. Kaip jau buvo nurodyta, Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antroje pastraipoje vienu apmokestinamuoju PVM asmeniu leidžiama laikyti kelis asmenis, jeigu šiuos subjektus, nors jie ir yra nepriklausomi teisiniu požiūriu, sieja glaudūs finansiniai, ekonominiai ir organizaciniai ryšiai.

86. UStG 2 straipsnio 2 dalies 2 punkto pirmame sakinyje reikalaujama, kad subjektai būtų integruoti į kontroliuojančiojo subjekto veiklą finansiniais, ekonominiais ir organizaciniais ryšiais.

28 — Visų pirma žr. Sprendimą *Gemeente Leusden ir Holin Groep* (C-487/01 ir C-7/02, EU:C:2004:263, 76 punktas); Sprendimą *Halifax ir kt.* (C-255/02, EU:C:2006:121, 71 punktas); Sprendimą *Kittel ir Recolta Recycling* (C-439/04 ir C-440/04, EU:C:2006:446); Sprendimą *Ampliscientifica ir Amplifin* (C-162/07, EU:C:2008:301, 29 punktas) ir Sprendimą *R.* (C-285/09, EU:C:2010:742, 36 punktas).

29 — Visų pirma žr. Sprendimą *Halifax ir kt.* (C-255/02, EU:C:2006:121), kuris buvo susijęs su mokesčių vengimu ir piktnaudžiavimu, taip pat Sprendimą *Kittel ir Recolta Recycling* (C-439/04 ir C-440/04, EU:C:2006:446), kuris buvo susijęs su mokesčių slėpimu.

30 — Šiuo klausimu žr. minėtą Komisijos komunikatą, p. 11, ir generalinio advokato N. Jääskinen išvadą byloje *Komisija / Airija* (C-85/11, EU:C:2012:753, 45 punktas).

31 — Teisingumo Teismas aplinkybėmis, susijusiomis su neapmokestinimo PVM taikymo sritimi, jau yra pripažinęs, kad Šeštąja direktyva draudžiama daryti skirtumą, grindžiamą vien teisine forma, kurią pasirinkę apmokestinamieji asmenys vykdo savo veiklą: šiuo klausimu žr. Sprendimą *Gregg* (C-216/97, EU:C:1999:390, 20 punktas); Sprendimą *Kügler* (C-141/00, EU:C:2002:473, 30 punktas); Sprendimą *Linneweber ir Akritidis* (C-453/02 et C-462/02, EU:C:2005:92, 25 punktas) ir Sprendimą *Canterbury Hockey Club ir Canterbury Ladies Hockey Club* (C-253/07, EU:C:2008:571, 30 ir 31 punktai).

87. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo teigimu, remiantis nusistovėjusia *Bundesfinanzhof* praktika, minėtoje nuostatoje reikalaujami ryšiai reiškia kontroliuojančiojo subjekto ir bendrovės, kuri kaip „pavaldus asmuo“ yra organiškai susijusi su šiuo subjektu, hierarchinius santykius.

88. Kaip paaiškina prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, ši integracija egzistuoja finansinėje srityje, kai kontroliuojančiajam subjektui priklauso organiškai su juo susijusios bendrovės finansinė dalis, leidžianti jam įgyvendinti savo valią vadovaujantis daugumos sprendimu visuotiniame akcininkų susirinkime. Ekonominėje srityje šiuos ryšius rodo tai, kad organiškai susijusi įmonė įeina į kontroliuojančiojo subjekto, kuris yra hierarchiškai viršesnis, struktūrą kaip jam priklausanti dalis. Galiausiai prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad organizacinėje srityje šie ryšiai reiškia, kad kontroliuojantysis subjektas įgyvendina finansinių ryšių jam suteikiamą galimybę kasdien valdyti jam pavaldžią bendrovę, kontroliuodamas jos valdymo tipą ir būdą ir įgyvendindamas savo valią šioje bendrovėje.

89. Tačiau prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas tiksliai nenurodo, kurioje srityje – finansinėje, ekonominėje ir (arba) organizacinėje – pagrindinėse bylose nagrinėjami ūkio subjektai neatitinka *UStG* 2 straipsnio 2 dalies 2 punkto pirmo sakinio sąlygos, susijusios su ryšiais, kaip ją yra išaiškinęs *Bundesfinanzhof*. Nei *Larentia + Minerva*, nei *Marenave* pateiktos pastabos neleidžia aiškiai atsakyti į šį klausimą.

90. Atsižvelgiant į tai, neginčijama, kad *UStG* 2 straipsnio 2 dalies 2 punkto pirmame sakinyje nustatyti reikalavimai apima daugiau, nei numatyta Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antroje pastraipoje. Iš tiesų „glaudžių“ finansinių, ekonominių ir organizacinių ryšių buvimas nebūtinai reiškia nario integraciją į kito PVM grupės nario veiklą ar šių narių tarpusavio santykių hierarchiją [32]. Per posėdį Teisingumo Teisme Komisija taip pat pažymėjo, kad iš 16 valstybių narių, įgyvendinusių Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antroje pastraipoje numatytą galimybę, tik keturios, tarp jų Vokietijos Federacinė Respublika, reikalauja tokių integracijos ir pavaldumo santykių. Be to, kaip savo rašytinėse pastabose pabrėžė *Larentia + Minerva*, visų pirma remdamasi Sprendimu *Komisija / Airija* (C-85/11, EU:C:2013:217, 47 punktas), PVM grupę gali būti būtina sudaryti siekiant išvengti tam tikro piktnaudžiavimo, pavyzdžiui, dirbtinio įmonės padalijimo keliems apmokestinamiesiems asmenims, norint pasinaudoti specialia schema, man atrodo, Teisingumo Teismas yra netiesiogiai pripažinęs, kad pagal Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antrą pastraipą yra įmanoma sudaryti hierarchiniais santykiais nesaistomas PVM grupes („Gleichordnungskonzerne“).

91. Manau, aplinkybe, kad Sprendime *Ampliscientifica ir Amplifin* (C-162/07, EU:C:2008:301, 19 punktas) Teisingumo Teismas netiesiogiai nurodė PVM grupės tarpusavio pavaldymo ryšį, šiuo atveju negalima naudingai remtis, nes jam toje byloje pateiktas klausimas visai nebuvo susijęs su šiuo aspektu. Be to, sprendimuose *Komisija / Airija* (C-85/11, EU:C:2013:217, 43 punktas) ir *Komisija / Suomija* (C-74/11, EU:C:2013:266, 36 punktas) Teisingumo Teismas dėl šios priežasties atmetė Komisijos pateiktą argumentą, paremtą tuo pačiu Sprendimo *Ampliscientifica ir Amplifin* aspektu.

92. Dėl šių svarstymų taip pat turiu atmesti Austrijos vyriausybės iš esmės pateiktą argumentą, t. y. kad pavaldumo santykio buvimas yra neatsiejamas nuo Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antroje pastraipoje numatytos „glaudžių“ ryšių sąlygos, nes pagal šios dalies pirmą pastraipą būtent dėl tokių fizinių asmenų ir jų darbdavio pavaldumo ryšių buvimo šių asmenų negalima laikyti apmokestinamais PVM.

32 — Pažymėtina, kad vietoj prieveiksmio „glaudžiai“, vartojamo Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antroje pastraipoje atitinkamų subjektų tarpusavio saitams apibūdinti, anksčiau bent jau kai kuriose Antrosios direktyvos A priedo 2 punkto ketvirtos pastraipos, kuri aiškino minėtos direktyvos 4 straipsnį, teksto kalbinėse versijose buvo vartojamas prieveiksmis „organiškai“. Antrosios direktyvos A priedo 2 punkto ketvirtoje pastraipoje pateikti sąvokos „apmokestinamasis asmuo“, kaip ji suprantama pagal Antrosios direktyvos 4 straipsnį, patikslinimai daugiausia buvo siejami su Vokietijos sistema „Organschaft“.

93. Tokiu argumentu ne tik nepaisoma Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies pirmos ir antros pastraipų teksto skirtumų, nes antroje pastraipoje nurodyti ne „pavaldumo santykiai“, o būtent platesnė sąvoka „glaudžiai susiję“, bet ir neatsižvelgiama į tai, kad Teisingumo Teismas yra pripažinęs, jog valstybė narė gali numatyti, kad PVM neapmokestinami asmenys gali būti PVM grupės nariai ir kad todėl sąvoka „apmokestinamasis asmuo“ ir sąvoka „asmenys“, kaip ji suprantama Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antroje pastraipoje, nėra sinonimai.

94. Atsižvelgiant į tai, iš suinteresuotųjų asmenų pateiktų pastabų matyti, kad jos galutinai nesutaria dėl to, ar *UStG* 2 straipsnio 2 dalies 2 punkto pirmo sakinio reikalavimai, kaip juos yra išaiškinęs *Bundesfinanzhof*, papildo Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antroje pastraipoje nurodytas sąlygas (šią poziciją iš esmės palaiko *Larentia + Minerva*, *Marenave*, Airija ir Komisija), o tai reikštų, kad šias sąlygas reikia pateisinti, atsižvelgiant į piktnaudžiavimo prevencijos ar kovos su mokesčių slėpimu ir vengimu tikslus, ar, kaip teigia Vokietijos, Austrijos ir Jungtinės Karalystės vyriausybės, jais tiesiog patikslinama arba sukonkretinama sąlyga, susijusi su tame pačiame Šeštosios direktyvos straipsnyje numatytų glaudžių finansinių, ekonominių ir organizacinių ryšių buvimu.

95. Nors iš pirmo žvilgsnio atrodo, kad atsakyti į šį alternatyvų klausimą nėra lengva, vis dėlto pirmosios suinteresuotųjų šalių grupės pateikti argumentai labiau atitinka teismų praktiką.

96. Sprendimuose *Komisija / Airija* (C-85/11, EU:C:2013:217, 36 punktas) ir *Komisija / Suomija* (C-74/11, EU:C:2013:266, 29 punktas) Teisingumo Teismas reikalavimą, pagal kurį šioje nuostatoje nurodyti „asmenys“ atskirai turi turėti apmokestinamojo asmens statusą, laikė „kita sąlyga“, t. y. sąlyga, papildančia Direktyvos 2006/112 11 straipsnio pirmos pastraipos sąlygas (kurios paimtos iš Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antros pastraipos). Kitaip tariant, valstybė narė, kuri perkėlė Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antrą pastraipą į nacionalinę teisę, nustatydama, kad PVM grupę gali sudaryti tik „apmokestinamieji asmenys“, ne patikslino šios nuostatos taikymo sritį, o nustatė papildomą šios nuostatos taikymo sąlygą.

97. Taigi atsižvelgiant į logiką, kuria Teisingumo Teismas vadovavosi savo sprendimuose, taip pat Sprendime *Komisija / Švedija* (C-480/10, EU:C:2013:263), jeigu tokia sąlyga nėra savaime nesuderinama su Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antra pastraipa, atsižvelgiant į valstybėms narėms pripažįstamą diskreciją, vis dėlto ji turi būti pateisinama piktnaudžiavimo prevencijos ar kovos su mokesčių slėpimu ar vengimu tikslu, laikantis Sąjungos teisės, visų pirma mokesčių neutralumo principo.

98. Iš to darytina išvada, kad sąlyga, kylanti iš *UStG* 2 straipsnio 2 dalies 2 punkto pirmo sakinio, pagal kurią glaudžių finansinių, ekonominių ir organizacinių ryšių gali atsirasti tik esant PVM grupės narių tarpusavio santykių hierarchijai, gali būti suderinama su Šeštąja direktyva, jeigu tik ji yra būtina minėtiems tikslams pasiekti ir yra proporcinga jiems, visų pirma laikantis mokesčių neutralumo principo.

99. Nors prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turės patikrinti, ar šios sąlygos yra tenkinamos, vis dėlto man kyla klausimas, ar tokia nacionalinė priemonė, kuria reikalaujama tokio asmenų tarpusavio ryšių intensyvumo, kad jie galėtų sudaryti vieną PVM apmokestinamą asmenį, neapima daugiau, nei yra būtina minėtiems tikslams pasiekti. Iš tiesų, išskyrus ypatingas konkrečiai valstybei narei būdingas aplinkybes, kurios vis dėlto nebuvo nurodytos nagrinėjant šią bylą Teisingumo Teisme, apskritai sunku suprasti priežastis, dėl kurių, norint pasiekti minėtus tikslus, reikėtų privalomai reikalauti PVM grupės tarpusavio santykių hierarchijos, kad būtų patenkinta sąlyga, susijusi su glaudžių finansinių, ekonominių ir organizacinių ryšių buvimu. Nors tokios PVM grupės tarpusavio santykių hierarchijos buvimas neabejotinai yra pakankama sąlyga minėtiems tikslams pasiekti ir Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antroje pastraipoje nustatytai sąlygai įvykdyti, vis dėlto abejoju, ar ji yra griežtai būtina.

100. Tad siūlau taip atsakyti į antrojo prejudicinio klausimo antrą dalį: nacionalinės teisės aktai, pagal kuriuos glaudžių finansinių, ekonominių ir organizacinių tarpusavio ryšių, kaip jie suprantami pagal Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antrą pastraipą, gali atsirasti tik esant PVM grupės tarpusavio santykių hierarchijai, gali būti suderinami su minėtu straipsniu, tik jeigu jie yra būtini piktnaudžiavimo prevencijos ir kovos su mokesčių slėpimu bei vengimu tikslams pasiekti ir yra proporcingi šiems tikslams, laikantis Sąjungos teisės, visų pirma mokesčių neutralumo principo, o tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

C – *Dėl trečiojo prejudicinio klausimo*

101. Trečiuoju prejudiciniu klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas teiraujasi dėl Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antros pastraipos tiesioginio veikimo tuo atveju, jeigu ja būtų draudžiama tokia nacionalinė nuostata, kaip numatyta *UStG* 2 straipsnio 2 dalies 2 punkto pirmame sakinyje.

102. Jeigu Teisingumo Teismas, atsakydamas į antrąjį prejudicinį klausimą, nuspręs vadovautis siūlymais, pateiktais šioje išvadoje, negalima atmesti fakto, kad, atlikęs reikalingą patikrą, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas gali padaryti išvadą, kad *UStG* 2 straipsnio 2 dalies 2 punkto pirmas sakinys neatitinka Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antros pastraipos. Taigi, norint pateikti naudingą atsakymą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui, manau, reikia atsakyti į trečiąjį klausimą, kurį jis pateikė Teisingumo Teismui.

103. Pagal nusistovėjusią teismo praktiką visais atvejais, kai Šeštosios direktyvos arba Direktyvos 2006/112 nuostatos turinio požiūriu yra nesąlyginės ir pakankamai tikslios, jeigu per nustatytą terminą nebuvo imtasi įgyvendinimo priemonių, jomis galima remtis ginčijant bet kurią nacionalinę nuostatą, neatitinkančią minėtų direktyvų, arba apibrėžiant asmenų teises, kurias jie turi valstybės atžvilgiu [33].

104. Taigi reikia patikrinti, ar Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antrą pastraipą, atsižvelgiant į jos turinį, galima laikyti nesąlygine ir pakankamai tikslia, kad asmuo galėtų ja remtis nacionaliniuose teismuose, siekdamas ginčyti šio straipsnio neatitinkančio nacionalinės teisės akto taikymą.

105. Šiuo klausimu pirmiausia manau, kad prieštaravimas Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antros pastraipos tiesioginio veikimo pripažinimui, kurį konkrečiai pateikia Airijos ir Austrijos vyriausybės, remdamosi vien tuo, kad šiuo straipsniu valstybėms narėms tiesiog suteikiama galimybė leisti savo teritorijoje sudaryti PVM mokėtojų grupes, nėra įtikinamas.

106. Iš tiesų Teisingumo Teismas jau daug kartų pripažino, kad direktyvos nuostata, kurioje valstybėms narėms suteikiama pasirinkimo galimybė, nebūtinai reiškia, kad taip asmenims suteiktų teisių turinys negali būti pakankamai aiškiai apibrėžtas remiantis vien šios direktyvos nuostatomis [34].

107. Be to, Teisingumo Teismas nepripažino, kad valstybių narių diskrecijos buvimas įgyvendinant Šeštosios direktyvos nuostatas yra aplinkybė, dėl kurios savaime nebūtų galima pripažinti kai kurių jos nuostatų tiesioginio veikimo [35].

33 — Visų pirma žr. sprendimus *Becker* (8/81, EU:C:1982:7, 25 punktas); *Kügler* (C-141/00, EU:C:2002:473, 51 punktas); *Linneweber ir Akritidis* (C-453/02 ir C-462/02, EU:C:2005:92, 33 punktas) ir *MDDP* (C-319/12, EU:C:2013:778, 47 punktas).

34 — Žr. Sprendimą *Flughafen Köln / Bonn* (C-226/07, EU:C:2008:429, 30 punktas); Sprendimą *Cobelfret* (C-138/07, EU:C:2009:82, 61 punktas) ir Sprendimą *Balkan and Sea Properties ir Provadinvest* (C-621/10 ir C-129/11, EU:C:2012:248, 57 punktas).

35 — Visų pirma žr. Sprendimą *Stockholm Lindöpark* (C-150/99, EU:C:2001:34, 31 punktas ir nurodyta teismo praktika). Taip pat žr. Sprendimą *MDDP* (C-319/12, EU:C:2013:778, 51 punktas ir nurodyta teismo praktika).

108. Teisingumo Teismas yra konkrečiai nusprendęs, kad, nors valstybės narės tikrai turi diskreciją nustatyti kai kurių Šeštojoje direktyvoje numatytų tam tikrų neapmokestinimo atvejų taikymo sąlygas, ši aplinkybė nekliudo asmenims, galintiems įrodyti, kad jų mokestinė padėtis iš tiesų atitinka vieną iš toje direktyvoje nustatytų neapmokestinimo kategorijų, tiesiogiai remtis šia direktyva, visų pirma tais atvejais, kai, įgyvendinusi jai pagal šią direktyvą pripažįstamą kompetenciją, valstybė narė priėmė šios direktyvos, visų pirma mokesčių neutralumo principo, neatitinkančias nacionalines nuostatas [36].

109. Taigi aplinkybė, kad, įgyvendindama Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antroje pastraipoje jai suteiktą galimybę, Vokietijos Federacinė Respublika išlaiko tam tikrą diskreciją, nebūtinai reiškia, kad asmenys neturi teisės tiesiogiai remtis šio straipsnio nuostatomis nacionaliniuose teismuose.

110. Mano nuomone, yra atvirkščiai: kai valstybė narė pasinaudoja jai Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antroje pastraipoje suteikta galimybe, šiuo straipsniu galimybė būti laikomiems vienu apmokestinamuoju asmeniu suteikiama visiems „asmenims“ ir taip vienareikšmiškai, be išlygų ir pakankamai tiksliai nustatomi šios nuostatos adresatai.

111. Tai, kad atitinkamais atvejais šioje nuostatoje gali būti numatyta išlyga, susijusi su pateisinimais, grindžiamais piktnaudžiavimo prevencija ar kova su mokesčių slėpimu ir vengimu, nepaneigia tokios išvados, nes šie pateisinimai, be to, kad jie neišvengia teismų kontrolės [37], taip pat yra skatinami Šeštąja direktyva ir juos galima laikyti pagal šią direktyvą asmenims suteiktų teisių apimtį apibrėžiančiomis ribomis [38].

112. Tačiau Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antros pastraipos materialinė sąlyga, pagal kurią tam, kad asmenys galėtų sudaryti vieną apmokestinamąjį subjektą, juos siejantys finansiniai, ekonominiai ir organizaciniai ryšiai turi būti „glaudūs“, neabejotinai turi būti patikslinta nacionaliniu lygmeniu. Jeigu būtų tiesiog nurodyti glaudūs finansiniai ryšiai, jie taip pat galėtų priklausyti nuo turimos procentinės kapitalo dalies ir (arba) balsavimo bendrovėje teisių arba ūkio subjektus siejančių konkrečių sutartinių santykių, pavyzdžiui, franšizės sutarčių buvimo [39]. Tačiau šie kriterijai nėra išimtiniai. Bet kuriuo atveju valstybės narės, pasirinkusios Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antroje pastraipoje numatytą galimybę, turi konkrečiai nurodyti jos materialinę sąlygą, nes, priešingai, negu atleidimo nuo PVM atveju, kurį galima nustatyti objektyviai, remiantis Šeštosios direktyvos nuostatų aiškinimu, iš minėto straipsnio teksto nėra įmanoma išskaityti tikslios jame nurodytų „glaudžių“ ryšių taikymo srities.

113. Atsižvelgdamas į tai, manau, kad Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antra pastraipa nėra tiesioginio veikimo nuostata.

114. Jeigu Teisingumo Teismas pritartų tokiam siūlymui ir jeigu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pripažintų, kad *UStG* 2 straipsnio 2 dalies 2 punkto pirmas sakinys neatitinka Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antros pastraipos, jam liktų patikrinti, ar nacionalinę teisę galima aiškinti taip, kad ji kuo labiau atitiktų Sąjungos teisę [40].

36 — Žr. Sprendimą *Linneweber ir Akritidis* (C-453/02 ir C-462/02, EU:C:2005:92, 34–37 punktai). Taip pat žr. Sprendimą *JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust ir The Association of Investment Trust Companies* (C-363/05, EU:C:2007:391, 61 punktas).

37 — Pagal analogiją dėl Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 5 dalies tiesioginio veikimo žr. Sprendimą *Comune di Carpaneto Piacentino ir kt.* (231/87 ir 129/88, EU:C:1989:381, 32 punktas). Kitokiomis aplinkybėmis taip pat žr. Sprendimą *Gavieiro Gavieiro ir Iglesias Torres* (C-444/09 ir C-456/09, EU:C:2010:819, 81 punktas).

38 — Šiuo klausimu žr. Sprendimą *Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti ir kt.* (C-131/13, C-163/13 ir C-164/13, EU:C:2014:2455, 57–59 punktai)

39 — Minėtame komunikate (p. 9) Komisija pasiūlė nustatyti glaudų finansinį ryšį, kai turima bent 50 % bendrovės kapitalo dalių ar balsavimo teisių ar egzistuoja franšizės sutartis. Pažymėtina, kad kai kurios valstybės narės pripažįsta tokį finansinį ryšį, kai viena bendrovė turi bent 10 % kitos bendrovės kapitalo dalių.

40 — Visų pirma žr. Sprendimą *Pfeiffer ir kt.* (C-397/01–C-403/01, EU:C:2004:584, 108–114 punktai).

115. Šiuo klausimu reikia pažymėti, jog Komisija savo rašytinėse pastabose nurodė, kad Vokietijos mokesčių teismas mėgino pateikti tokį Sąjungos teisę atitinkantį aiškinimą, teigdamas, kad ūkinės bendrijos, „kurios yra sudarytos kaip kapitalo bendrovės“, kaip kad pagrindinėje byloje nagrinėjamos komanditinės ūkinės bendrijos, galėtų patekti į *UStG* 2 straipsnio 2 dalies 2 punkto taikymo sritį *ratione personae*[41].

116. Bent kalbant apie asmenis, galinčius dalyvauti PVM grupėje, toks teismo praktikos pavyzdys leidžia manyti, kad Sąjungos teisę atitinkantis aiškinimas yra įmanomas, nepateikiant aiškinimo *contra legem*.

117. Kalbant apie *UStG* 2 straipsnio 2 dalies 2 punkto pirmo sakinio taikymo sąlygą, susijusią su bendrovės narės integracija į PVM grupės kontroliuojantįjį subjektą, kaip jau pabrėžiau, iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą yra aišku, kad Vokietijos teisėje ši sąlyga iš esmės yra išaiškinta teismų praktikoje kaip tokia sąlyga, pagal kurią reikalaujama PVM grupės narių tarpusavio santykių hierarchijos.

118. Nepaisant pirmiau nagrinėto juridinio asmens statuso klausimo, kaip jau buvo nurodyta, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo pateikta informacija neleidžia nustatyti motyvų, dėl kurių pagrindinėse bylose nagrinėjami ūkio subjektai neatitinka *UStG* 2 straipsnio 2 dalies 2 punkto pirmame sakinyje numatytos sąlygos, kaip ją yra išaiškinęs *Bundesfinanzhof*.

119. Bet kuriuo atveju prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pagrindinėse bylose turi nustatyti, ar *UStG* 2 straipsnio 2 dalies 2 punkto pirmame sakinyje esančią integracijos sąlygą galima kiek įmanoma aiškinti taip, kad pagal ją įmonėms, palaikančioms glaudžius finansinius, ekonominius ir organizacinius tarpusavio ryšius, kaip jie suprantami pagal Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antrą pastraipą, leidžiama turėti PVM grupės statusą ir joms nebūtina būti susijusioms pavaldumo ryšiais ar hierarchiniais santykiais.

120. Taigi siūlau į trečiąjį prejudicinį klausimą atsakyti taip: apmokestinamasis asmuo negali tiesiogiai remtis Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antra pastraipa, tačiau prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi savo nacionalinės teisės aktus aiškinti taip, kad jie kuo labiau atitiktų Šeštąją direktyvą.

III – **Išvada**

121. Dėl visų pirmiau pateiktų svarstymų siūlau taip atsakyti į *Bundesfinanzhof* pateiktus prejudicinius klausimus:

1. Kontroliuojančiosios bendrovės, kuri tiesiogiai ar netiesiogiai dalyvauja valdant savo patronuojamąsias bendroves, patirtos su kapitalo sandoriais susijusios išlaidos turi tiesioginį ir nedelsiant atsirandantį su visa šios kontroliuojančiosios bendrovės ekonomine veikla. Taigi už šias išlaidas sumokėto pirkimo PVM nereikia paskirstyti ekonominei ir neekonominei veiklai. Jeigu kontroliuojančioji bendrovė vykdo sandorius, kurie yra apmokestinami PVM, ir sandorius, kurie neapmokestinami, teisė į sumokėto pirkimo PVM atskaitą nustatoma taikant atskaitos proporcijos metodą, numatytą Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalyje.

2. Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antroje pastraipoje valstybei narei, įgyvendinančiai šioje nuostatoje suteiktą galimybę, neleidžiama nustatyti PVM grupės sudarymo sąlygos, pagal kurią visi šios grupės nariai būtų juridiniai asmenys, nebent ši sąlyga būtų pateisinama

41 — Žr. Komisijos rašytinių pastabų 34 punktą, kuriame ji nurodo 2013 m. kovo 13 d. *Finanzgericht München* sprendimą 3 K 235/10.

piktnaudžiavimo prevencija ar kova su mokesčių slėpimu ir vengimu, laikantis mokesčių neutralumo principo, o šį aspektą turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

Nacionalinės teisės aktai, pagal kuriuos glaudžių finansinių, ekonominių ir organizacinių tarpusavio ryšių, kaip jie suprantami pagal Šeštosios direktyvos 77/388 4 straipsnio 4 dalies antrą pastraipą, gali atsirasti tik esant PVM grupės tarpusavio santykių hierarchijai, gali būti suderinami su minėtu straipsniu, tik jeigu jie yra būtini piktnaudžiavimo prevencijos ir kovos su mokesčių slėpimu bei vengimu tikslams pasiekti ir yra proporcingi šiems tikslams, laikantis Sąjungos teisės, visų pirma mokesčių neutralumo principo, o tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

3. Apmokestinamasis asmuo negali tiesiogiai remtis Šeštosios direktyvos 77/388 4 straipsnio 4 dalies antra pastraipa. Tačiau prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi savo nacionalinės teisės aktus aiškinti taip, kad jie kuo labiau atitiktų minėtą Šeštosios direktyvos nuostatą.