TEISINGUMO TEISMO (antroji kolegija) SPRENDIMAS

2015 m. liepos 16 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą — PVM — Šeštoji direktyva 77/388/EEB — 17 straipsnis — Teisė į atskaitą — Dalinė atskaita — Kontroliuojančiųjų bendrovių sumokėtas PVM už kapitalo, investuoto į patronuojamąsias bendroves, įsigijimą — Patronuojamosioms bendrovėms teikiamos paslaugos — Patronuojamosios bendrovės, įsteigtos kaip ūkinės bendrijos — 4 straipsnis — Asmenų grupės, kuri gali būti laikoma atskiru apmokestinamuoju asmeniu, sudarymas — Sąlygos — Subordinacijos ryšio būtinybė — Tiesioginis veikimas“

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

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

Beteiligungsgesellschaft Larentia + Minerva mbH & Co. KG

prieš

Finanzamt Nordenham (C-108/14)

ir

Finanzamt Hamburg-Mitte

prieš

Marenave Schiffahrts AG (C-109/14)

TEISINGUMO TEISMAS (antroji kolegija),

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

generalinis advokatas P. Mengozzi,

posėdžio sekretorius I. Illéssy, administratorius,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2015 m. sausio 7 d. posėdžiui,

* Proceso kalba: vokiečių.

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

— *Beteiligungsgesellschaft Larentia + Minerva mbH & Co. KG*, atstovaujamos *Steuerberaterinnen* M. Hertwig ir G. Jorewitz, padedamų *Rechtsanwalt* C. Hensell,

— *Marenave Schiffahrts AG*, atstovaujamos *Prozessbevollmächtigter* A. Fresh,

— Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos T. Henze ir K. Petersen,

— Airijos, atstovaujamos E. Creedon, J. Quaney ir A. Joyce, padedamų baristerio N. J. Travers,

— Austrijos vyriausybės, atstovaujamos C. Pesendorfer,

— Lenkijos vyriausybės, atstovaujamos B. Majczyna ir A. Kramarczyk-Szaładzińska,

— Jungtinės Karalystės vyriausybės, atstovaujamos V. Kaye, padedamos baristerio O. Thomas,

— Europos Komisijos, atstovaujamos M. Wasmeier ir L. Lozano Palacios,

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

priima šį

Sprendimą

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

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

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 Šeštosios direktyvos 4 straipsnyje nustatyta:

„1. „Apmokestinamasis asmuo“ – tai bet kuris asmuo, savarankiškai vykdantis bet kurioje vietoje bet kurią ekonominę veiklą, nurodytą 2 dalyje, nesvarbu, koks tos veiklos tikslas ar rezultatas.

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

<…>

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

Laikydamosi 29 straipsnio nuostatų dėl konsultacijų valstybės narės gali kaip atskirą apmokestinamąjį asmenį traktuoti šalies teritorijoje įsisteigusius asmenis, kurie nors teisiškai ir savarankiški, vis dėlto yra glaudžiai susiję vienas su kitu finansiniais, ekonominiais ir organizaciniais ryšiais.

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

<…>“

4 Pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnį:

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

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

a) pridėtinės vertės mokestį, apskaičiuotą ar sumokėtą už kito apmokestinamojo asmens jam patiektas prekes ir suteiktas paslaugas;

<…>

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

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

Valstybės narės taip pat gali:

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

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

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

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

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

<…>“

Vokietijos teisė

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

„1. Verslininku laikomas asmuo, savarankiškai užsiimantis pramonine, komercine ar profesine veikla. Įmonė apima visą verslininko pramoninę, prekybos ar profesinę veiklą. Pramoninė, prekybos ar profesinė veikla yra nuolat vykdoma veikla, kuria siekiama gauti pajamų, net jei nesiekiama pelno ar jei asmenų grupė vykdo veiklą tik su savo nariais

2. Pramoninė, prekybos ar profesinė veikla nevykdoma savarankiškai:

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

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

<…>“

6 Pagal šio įstatymo 15 straipsnį:

„1. Verslininkas gali atskaityti šiuos sumokėtus pirkimo mokesčius:

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

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

1. neapmokestinamosioms ūkinėms operacijoms;

<…>

3. 2 dalyje numatytas neatskaitymas netaikomas, kai sandoriai:

1. 2 dalies 1 punkte numatytais atvejais:

a) yra atleisti nuo mokesčio pagal 4 straipsnio 1–7 punktus, 25 straipsnio 2 dalį arba pagal 26 straipsnio 5 dalyje įtvirtintas nuostatas <…>

<…>

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

Pagrindinės bylos ir prejudiciniai klausimai

Byla C-108/14

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

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

9 *Finanzamt Nordenham* leido atskaityti tik dalį šio mokesčio, nes, anot jo, dėl paprasto patronuojamųjų bendrovių kapitalo dalių turėjimo neatsiranda teisė į 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, Vokietija), šis jos skundą atmetė 2011 m. gegužės 12 d. sprendimu. Tuomet *Larentia + Minerva* pateikė kasacinį skundą *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas).

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

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

„1) Kokią skaičiavimo tvarką reikia naudoti apskaičiuojant (dalinę) pirkimo mokesčio, kurį kontroliuojančioji bendrovė sumokėjo už paslaugas, susijusias su kapitalo, skirto patronuojamųjų bendrovių kapitalo dalims pirkti, įsigijimu, jei kontroliuojančioji bendrovė vėliau (kaip ir buvo planuota iš pradžių) teikia įvairias apmokestinamas paslaugas šioms bendrovėms, atskaitą?

2) Ar pagal Šeštosios <...> direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antroje pastraipoje įtvirtintą nuostatą dėl kelių susijusių asmenų vertinimo kaip atskiro apmokestinamojo asmens draudžiama nacionalinės teisės nuostata, pagal kurią, pirma, integruotis į kito apmokestinamojo asmens (vadinamojo kontroliuojančiojo subjekto) įmonę galima tik juridiniam asmeniui, bet ne 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 <...> direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antra pastraipa?“

Byla C-109/14

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

13 Ši bendrovė kaip kontroliuojančioji bendrovė tais pačiais metais įsigijo keturių „komanditinių ūkinių laivybos bendrijų“, kurių prekybos valdymo veikloje ji dalyvavo už atlygį, kapitalo dalių. Iš mokėtino PVM už pajamas iš šios valdymo veiklos ji visų pirma atskaitė visą 373 347,57 EUR pirkimo PVM sumą.

14 2009 m. sausio 15 d. sprendimu *Finanzamt Hamburg-Mitte* neleido atskaityti visos minėtos sumos. 2012 m. gruodžio 10 d. *Finanzgericht Hamburg-Mitte* (Hamburgo Centro finansų teismas) patenkino *Marenave* skundą dėl šio sprendimo. *Finanzamt Hamburg-Mitte* pateikė kasacinį skundą dėl šio sprendimo *Bundesfinanzhof*.

15 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokius pačius klausimus, kokie nurodyti šio sprendimo 11 punkte.

16 2014 m. kovo 26 d. Teisingumo Teismo pirmininko nutartimi bylos C-108/14 ir C-109/14 buvo sujungtos, kad būtų bendrai vykdoma rašytinė ir žodinė proceso dalys ir priimtas galutinis sprendimas.

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl pirmojo klausimo

17 Pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, kuris nagrinėja situaciją, kai leidžiama atskaityti sumokėtą pirkimo PVM tik tiek, kiek apmokestinamojo asmens išlaidos gali būti iš dalies priskirtos prie jo ekonominės veiklos, teiraujasi dėl apskaičiavimo tvarkos, pagal kurią kontroliuojančiosios bendrovės pirkimo PVM, sumokėtas įsigyjant kapitalą, skirtą patronuojamųjų dalių kapitalo dalims pirkti, turi būti paskirstytas minėtos bendrovės ekonominei ir neekonominei veiklai.

18 Šiuo klausimu pirmiausia reikia priminti, kad kontroliuojančioji bendrovė, kurios vienintelis tikslas – įsigyti kitų įmonių kapitalo dalių ir tiesiogiai ar netiesiogiai nedalyvauti valdant šias įmones, nepažeidžiant šios kontroliuojančiosios bendrovės, kaip akcininkės ar dalininkės, teisių, neturi PVM apmokestinamojo asmens statuso, kaip jis suprantamas pagal Šeštosios direktyvos 4 straipsnį, ir neturi teisės į atskaitą pagal šios direktyvos 17 straipsnį (žr., be kita ko, Sprendimo *Cibo Participations*, C-16/00, EU:C:2001:495, 18 punktą ir Sprendimo *Portugal Telecom*, C-496/11, EU:C:2012:557, 31 punktą).

19 Vien paprastas bendrovės 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. Iš tiesų 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 (žr., be kita ko, Sprendimo *Cibo Participations*, C-16/00, EU:C:2001:495, 19 punktą ir Sprendimo *Portugal Telecom*, C-496/11, EU:C:2012:557, 32 punktą).

20 Kitaip yra tada, kai turint kapitalo dalių kartu tiesiogiai ir netiesiogiai dalyvaujama valdant bendroves, kurių kapitalo dalys perimamos nepažeidžiant asmens, dalyvaujančio valdant kapitalą, teisių, kurias jis turi kaip akcininkas ar dalininkas (žr., be kita ko, Sprendimo *Cibo Participations*, C-16/00, EU:C:2001:495, 20 punktą ir Sprendimo *Portugal Telecom*, C-496/11, EU:C:2012:557, 33 punktą).

21 Holdingo 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 (žr., be kita ko, Sprendimo *Cibo Participations*, C-16/00, EU:C:2001:495, 22 punktą ir Sprendimo *Portugal Telecom*, C-496/11, EU:C:2012:557, 34 punktą).

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

23 Tam, kad būtų galima atskaityti PVM, tarp pirkimo sandorių ir pardavimo sandorių, kurie suteikia teisę į atskaitą, turi būti tiesioginis ir nedelsiant atsirandantis ryšys. Todėl teisė atskaityti prekių ar paslaugų pirkimo PVM atsiranda tik tada, kai jų įsigijimo išlaidos buvo įtrauktos į apmokestinamųjų pardavimo sandorių, kurie suteikia teisę į atskaitymą, kainą (žr., be kita ko, Sprendimo *Cibo Participations*, C-16/00, EU:C:2001:495, 31 punktą ir Sprendimo *Portugal Telecom*, C-496/11, EU:C:2012:557, 36 punktą).

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

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

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

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

28 Nagrinėjamu atveju iš prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nurodytos informacijos matyti, kad holdingo bendrovės yra apmokestinamos PVM už ekonominę veiklą, kurią sudaro paslaugų už atlygį teikimas visoms jos patronuojamosioms bendrovėms. Todėl visas PVM, sumokėtas už išlaidas

šioms paslaugoms įsigyti, turi būti atskaitytas, nebent ekonominiai pardavimo sandoriai yra atleisti nuo PVM pagal Šeštąją direktyvą ir tokiu atveju teisė į atskaitą galima tik pagal šios direktyvos 17 straipsnio 5 dalyje nustatytą tvarką.

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

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

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

32 Šiomis aplinkybėmis ir dėl tų pačių priežasčių, kurias nurodė generalinis advokatas savo išvados 20 ir 21 punktuose, Teisingumo Teismas neturi pakeisti Europos Sąjungos teisės aktų leidėjo ir nacionalinių institucijų ir nustatyti bendro ekonominės ir neekonominės veiklos proporcingos dalies apskaičiavimo metodo.

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

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

— išlaidos, susijusios su kontroliuojančiosios bendrovės patronuojamųjų bendrovių kapitalo dalių įsigijimu, kurias patiria kontroliuojančioji bendrovė, dalyvaujanti valdant tik kai kurias patronuojamąsias bendroves ir, atvirkščiai, su kitomis patronuojamosiomis bendrovėmis nevykdanti ekonominės veiklos, turi būti laikomos tik iš dalies priklausančiomis prie bendrųjų išlaidų ir gali būti atskaityta dalis už šias išlaidas sumokėto PVM, susijusi su ekonomine veikla pagal paskirstymo kriterijus, nustatytus valstybių narių, kurios, naudodamosi šia diskrecija, privalo atsižvelgti (o tai turi patikrinti nacionaliniai teismai) į šios direktyvos tikslą bei struktūrą ir pagal tai numatyti skaičiavimo būdą, kuris objektyviai atspindėtų realų pirkimo išlaidų priskyrimą prie ekonominės ir neekonominės veiklos .

Dėl antrojo klausimo

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

35 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausia dėl šios nuostatos apimties tiek, kiek jo prašyta taikyti šią nuostatą. Taigi, kaip pažymėjo generalinis advokatas savo išvados 55 punkte, atsakymas į šį klausimą, atvirkščiai, nei pagal šiuo klausimu rašytinėse pastabose Airijos pateiktas abejones, gali būti reikalingas pagrindinėse bylose nagrinėjamiems ginčams išspręsti. Iš tiesų kontroliuojančiajai bendrovei ir jos patronuojamosioms bendrovėms suteiktas PVM grupės statusas dėl atlygintinų patronuojamųjų ir trečiųjų bendrovių sandorių gali suteikti viso pirkimo PVM, sumokėto holdingo bendrovei sudarant kapitalo sandorius, atskaitą.

36 Kalbant apie atsakymą, kurį reikia pateikti dėl antrojo klausimo esmės, primintina, kad Teisingumo Teismas dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, p. 1), kurios tekste pakartota Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antra pastraipa, konstatavo, kad šiose nuostatose, kuriomis kiekvienai iš valstybių narių leidžiama kaip atskirą apmokestinamąjį asmenį laikyti šalies teritorijoje įsisteigusius asmenis, kurie, nors teisiškai ir savarankiški, vis dėlto yra glaudžiai susiję vienas su kitu finansiniais, ekonominiais ir organizaciniais ryšiais, joms taikyti nenumatytos jokios kitos sąlygos (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Komisija / Airija*, C-85/11, EU:C:2013:217, 36 punktą).

37 Taigi pažymėtina, kad, atvirkščiai, nei kitose nuostatose, 28a ir 28b straipsniuose, kuriuose aiškiai numatyti „juridiniai asmenys“, pačioje Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antroje pastraipoje iš jos taikymo srities neišskiriami subjektai, kurie, kaip pagrindinėse bylose nagrinėjamos komanditinės ūkinės bendrijos, neturi juridinio asmens statuso.

38 Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antroje pastraipoje taip pat aiškiai nenumatyta galimybė valstybėms narėms taikyti kitas sąlygas ūkio subjektams, kad jie galėtų sudaryti PVM grupę (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Komisija / Švedija*, C-480/10, EU:C:2013:263, 35 punktą), ir, konkrečiai kalbant, valstybėms narėms reikalauti, kad vien juridinio asmens statusą turintys subjektai gali būti PVM grupės nariai.

39 Todėl svarbu patikrinti, ar valstybių narių, kurios turi galimybę leisti savo teritorijoje sudaryti tokią PVM grupę, diskrecija joms leidžia Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies netaikyti subjektams, kurie neturi juridinio asmens statuso.

40 Iš Komisijos pasiūlymo [COM(73) 950 *final*], kuriuo remiantis buvo priimta Šeštoji direktyva, motyvuojamosios dalies matyti, kad priimdamas jos 4 straipsnio 4 dalies antrą pastraipą Sąjungos teisės aktų leidėjas norėjo leisti valstybėms narėms sistemiškai nesieti apmokestinamojo asmens statuso vien su teisine savarankiškumo sąvoka arba siekiant administracinio supaprastinimo, arba norint išvengti kai kurių piktnaudžiavimo atvejų, pavyzdžiui, įmonės padalijimo keliems apmokestinamiesiems asmenims, ketinant pasinaudoti specialia schema (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Komisija / Švedija*, C-480/10, EU:C:2013:263, 37 punktą).

41 Šiuo klausimu Teisingumo Teismas jau nusprendė, kad Direktyvos 2006/112 11 straipsnio pirmai pastraipai taikyti valstybės narės, naudodamosi savo diskrecija, galėjo numatyti tam tikrus PVM grupės schemos taikymo apribojimus, jeigu jie atitinka šios direktyvos tikslus ir jais siekiama užkirsti kelią piktnaudžiavimui ar kovoti su mokesčių slėpimu ir vengimu (šiuo klausimu, be kita ko, žr. Sprendimo *Komisija / Švedija*, C-480/10, EU:C:2013:263, 38 ir 39 punktus).

42 Tačiau, nors Šeštojoje direktyvoje, iki įsigaliojant jos 4 straipsnio 4 dalies trečiai pastraipai, priėmus Direktyvą 2006/69 nebuvo aiškių nuostatų, prilyginamų Direktyvos 2006/112 11 straipsnio antrai pastraipai, nepaisydamos šios aplinkybės valstybės narės net prieš įsigaliojant minėtai direktyvai galėjo priimti tinkamas naudingas priemones, nes kova su mokesčių slėpimu ir vengimu yra Šeštojoje direktyvoje pripažįstamas ir skatinamas tikslas, net ir nesant aiškių Sąjungos teisės aktų leidėjo įgaliojimų (šiuo klausimu, be kita ko, žr. Sprendimo *Halifax ir kt.*, C-255/02, EU:C:2006:121, 70 ir 71 punktus).

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

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

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

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

Dėl trečiojo klausimo

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

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

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

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

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

52 Todėl į trečiąjį klausimą reikia atsakyti taip: Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalis negali būti laikoma tiesiogiai veikiančia, dėl to apmokestinamiesiems asmenims būtų leidžiama ja remtis prieš valstybę narę, kai jos teisės aktai nesuderinami su šia nuostata ir negali būti aiškinami tokiu būdu, kad būtų suderinami su ja.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

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

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

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

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

   — **išlaidos, susijusios su kontroliuojančiosios bendrovės patronuojamųjų bendrovių kapitalo dalių įsigijimu, kurias patiria kontroliuojančioji bendrovė, dalyvaujanti valdant tik kai kurias patronuojamąsias bendroves ir, atvirkščiai, su kitomis patronuojamosiomis bendrovėmis nevykdanti ekonominės veiklos, turi būti laikomos tik iš dalies priklausančiomis prie bendrųjų išlaidų ir gali būti atskaityta dalis už šias išlaidas sumokėto pridėtinės vertės mokesčio, susijusi su ekonomine veikla pagal paskirstymo kriterijus, nustatytus valstybių narių, kurios, naudodamosi šia diskrecija, privalo atsižvelgti (o tai turi patikrinti nacionaliniai teismai) į šios direktyvos tikslą bei struktūrą ir pagal tai numatyti skaičiavimo būdą, kuris objektyviai atspindėtų realų pirkimo išlaidų priskyrimą prie ekonominės ir neekonominės veiklos.**

2. **Šeštosios direktyvos 77/388, iš dalies pakeistos Direktyva 2006/69, 4 straipsnio 4 dalies antrą pastraipą reikia aiškinti taip, kad ja draudžiama valstybės narės teisėje suteikti galimybę sudaryti asmenų grupę, laikomą atskiru pridėtinės vertės mokesčiu apmokestinamu asmeniu, kaip numatyta minėtoje nuostatoje, tik juridinio asmens statusą turintiems ir su šios grupės kontroliuojančiuoju subjektu subordinacijos ryšiu susijusiems subjektams,**

išskyrus atvejus, kai šie du reikalavimai yra būtinos ir tinkamos priemonės tokiems tikslams, kuriais siekiama užkirsti kelią piktnaudžiavimui ar kovoti su mokesčių slėpimu ir vengimu; tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

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

Parašai.