TIESAS SPRIEDUMS (otrā palāta)

2015. gada 16. jūlijā *

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu — PVN — Sestā direktīva 77/388/EEK — 17. pants — Tiesības uz nodokļa atskaitīšanu — Daļēja atskaitīšana — PVN, ko holdinga sabiedrības ir samaksājušas par kapitāla iegādi, kurš ir ieguldīts to meitasuzņēmumos — Pakalpojumu sniegšana meitasuzņēmumiem — Meitasuzņēmumi, kam ir personālsabiedrību forma — 4. pants — Tādu personu grupas veidošana, kuras var uzskatīt par vienu nodokļu maksātāju — Nosacījumi — Pakļautības attiecību nepieciešamība — Tieša iedarbība

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

par diviem lūgumiem sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko iesniegusi *Bundesfinanzhof* (Vācija) ar 2013. gada 11. decembra lēmumu un kas Tiesā reģistrēti 2014. gada 6. martā, tiesvedībās

Beteiligungsgesellschaft Larentia + Minerva mbH & Co. KG

pret

Finanzamt Nordenham (C-108/14)

un

Finanzamt Hamburg-Mitte

pret

Marenave Schiffahrts AG (C-109/14).

TIESA (otrā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētāja R. Silva de Lapuerta [*R. Silva de Lapuerta*], tiesneši Ž. K. Bonišo [*J.-C. Bonichot*] (referents), A. Arabadžijevs [*A. Arabadjiev*], Ž. L. da Krušs Vilaša [*J. L. da Cruz Vilaça*] un K. Likurgs [*C. Lycourgos*],

ģenerāladvokāts P. Mengoci [*P. Mengozzi*],

sekretārs I. Illēši [*I. Illéssy*], administrators,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2015. gada 7. janvāra tiesas sēdi,

* Tiesvedības valoda – vācu.

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

— *Beteiligungsgesellschaft Larentia + Minerva mbH & Co. KG* vārdā – *M. Hertwig* un *G. Jorewitz*, *Steuerberatererinnen*, un *C. Hensell*, *Rechtsanwalt*,

— *Marenave Schiffahrts AG* vārdā – *A. Fresh*, *Prozessbevollmächtigter*,

— Vācijas valdības vārdā – *T. Henze* un *K. Petersen*, pārstāvji,

— Īrijas vārdā – *E. Creedon* un *J. Quaney*, kā arī *A. Joyce*, pārstāvji, kuriem palīdz *N. J. Travers*, *barrister*,

— Austrijas valdības vārdā – *C. Pesendorfer*, pārstāve,

— Polijas valdības vārdā – *B. Majczyna* un *A. Kramarczyk-Szaładzińska*, pārstāvji,

— Apvienotās Karalistes valdības vārdā – *V. Kaye*, pārstāve, kurai palīdz *O. Thomas*, *barrister*,

— Eiropas Komisijas vārdā – *M. Wasmeier* un *L. Lozano Palacios*, pārstāvji,

noklausījusies ģenerāladvokāta secinājumus 2015. gada 26. marta tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lūgumi sniegt prejudiciālus nolēmumus ir par Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem - Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp.), kas ir grozīta ar Padomes 2006. gada 24. jūlija Direktīvu 2006/69/EK (OV L 221, 9. lpp.; turpmāk tekstā – "Sestā direktīva"), 4. un 17. panta interpretāciju.

2 Šīs prasības tika iesniegtas divos strīdos, pirmkārt, starp *Beteiligungsgesellschaft Larentia + Minerva mbH & Co. KG* (turpmāk tekstā – "*Larentia + Minerva*") un *Finanzamt Nordenham* (Nordenhamas nodokļu administrācija, Vācija) (C-108/14) un, otrkārt, starp *Finanzamt Hamburg-Mitte* (Hamburgas pilsētas nodokļu pārvalde, Vācija) un *Marenave Schiffahrts AG* (turpmāk tekstā – "*Marenave*") (C-109/14) par pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā – "PVN") atskaitīšanas nosacījumiem, kuru šīs holdinga sabiedrības ir samaksājušas kā priekšnodokli par kapitāla iegādi, kas paredzēts tādu meitasuzņēmumu daļu pirkšanai, kuriem ir personālsabiedrību forma un kuriem tās vēlāk sniedz ar PVN apliekamus pakalpojumus.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 Sestās direktīvas 4. pantā ir paredzēts:

"1. "Nodokļa maksātājs" nozīmē visas personas, kas patstāvīgi jebkurā vietā veic jebkuru 2. punktā norādītu saimniecisku darbību neatkarīgi no šīs darbības mērķa un rezultāta.

2. Šā panta 1. punktā minētā saimnieciskā darbība aptver visas ražotāju, tirgotāju un pakalpojumu sniedzēju darbības, ieskaitot kalnrūpniecību, lauksaimniecisku darbību un brīvo profesiju darbības. Ilglaicīga materiāla vai nemateriāla īpašuma izmantošana nolūkā gūt no tā ienākumus arī uzskatāma par saimniecisku darbību.

[..]

4. Vārda "patstāvīgi" lietojums 1. punktā atbrīvo no nodokļa nodarbinātas un citas personas, ciktāl tās ar darba devēju saista darba līgums vai jebkādas citas juridiskas saites, kas rada darba devēja un darba ņēmēja attiecības saistībā ar darba apstākļiem, atalgojumu un darba devēja atbildību.

Ievērojot 29. pantā paredzēto konsultāciju kārtību, katra dalībvalsts par atsevišķiem nodokļa maksātājiem var uzlūkot personas, kuras reģistrētas šīs valsts teritorijā un kuras, juridiski būdamas patstāvīgas, ir cieši saistītas cita ar citu finansiālām, saimnieciskām un organizatoriskām saitēm.

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

[..]"

4 Sestās direktīvas 17. pantā ir noteikts:

"1. Atskaitīšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasējams.

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

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

[..]

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

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

Dalībvalstis arī var:

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

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

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

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

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

[..]"

Vācijas tiesības

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

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

2. Rūpnieciskā, komerciālā vai profesionālā darbība netiek īstenota neatkarīgi:

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

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

[..]"

6 Šī likuma 15. pantā ir paredzēts:

"1. Nodokļa maksātājs var atskaitīt šādas priekšnodokļa summas:

1) saskaņā ar likumu maksājamu nodokli par preču piegādēm un citiem pakalpojumiem, ko tā uzņēmumam ir sniedzis cits uzņēmējs [..].

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

1) no nodokļa atbrīvotiem darījumiem,

[..].

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

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

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

[..].

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

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

Lieta C-108/14

7 Pirmajā lietā *Larentia + Minerva* kā komandītam pieder 98 % daļu divos meitasuzņēmumos, kas ir personālsabiedrības ar sabiedrību ar ierobežotu atbildību kā komandītu (*GmbH & Co. KG*). Turklāt tā kā "galvenā holdinga sabiedrība" par atlīdzību ir sniegusi šīm sabiedrībām administratīvus un komerciālus pakalpojumus.

8 Par šiem pakalpojumiem, kas apliekami ar PVN, *Larentia + Minerva* pilnībā atskaitīja šo nodokli, ko tā bija samaksājusi kā priekšnodokli par kapitāla piesaistīšanu no trešajām personām, kuru izmantoja, lai finansētu savu kapitāldaļu iegādi meitasuzņēmumos un savu pakalpojumu sniegšanu.

9 *Finanzamt Nordenham*, uzskatot, ka vienkāršas īpašumtiesības uz meitasuzņēmumu daļām nedod atskaitīšanas tiesības, pieļāva tikai nelielu daļu šā atskaitījuma. *Larentia + Minerva* apstrīdēja 2007. gada 24. septembra nodokļu paziņojumu par korekcijām attiecībā uz PVN summu, kura maksājama par 2005. gadu, *Niedersächsisches Finanzgericht* (Lejassaksijas finanšu tiesa, Vācija), kas tās prasību noraidīja ar 2011. gada 12. maija spriedumu. *Larentia + Minerva* iesniedza par šo spriedumu *Revision* [kasācijas] sūdzību *Bundesfinanzhof* (Federālā Finanšu tiesa).

10 Iesniedzējtiesa interesējas, pirmkārt, par priekšnodoklī samaksātā PVN atskaitījuma aprēķināšanas noteikumiem, ja šis atskaitījums var būt tikai daļējs, un, otrkārt, par Sestās direktīvas 4. panta 4. punkta piemērošanas jomu attiecībā uz "PVN grupu", uz kuru norāda *Larentia + Minerva*. Šajā pēdējā ziņā šī tiesa it īpaši jautā, vai valsts tiesības ir saderīgas ar šo noteikumu, kaut arī ar to šāda iespēja ir izslēgta attiecībā uz personālsabiedrībām un tiek prasītas meitasuzņēmumu pakļautības attiecības ar galveno uzņēmumu.

11 Šajos apstākļos *Bundesfinanzhof* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

"1) Atbilstoši kādai aprēķina metodei ir jāaprēķina holdinga sabiedrības samaksātā priekšnodokļa (daļējs) atskaitījums, kura pamatā ir pakalpojumi, kas ir saistīti ar kapitāla piesaistīšanu, lai iegūtu kapitāldaļas meitasuzņēmumos, ja šī holdinga sabiedrība vēlāk (kā tas ir paredzēts jau sākotnēji) šiem meitasuzņēmumiem sniedz dažādus ar [PVN] apliekamus pakalpojumus?

2) Vai [..] Sestās direktīvas [..] 4. panta 4. punkta otrajā daļā paredzētais noteikums par vairāku personu uzskatīšanu par vienu nodokļa maksātāju nepieļauj valsts regulējumu, saskaņā ar kuru (pirmkārt) tikai juridiska persona, bet ne personālsabiedrība var tikt iekļauta cita nodokļa maksātāja (tā dēvētās "grupas galvenās sabiedrības") uzņēmumā un kurā (otrkārt) ir paredzēts, ka šī juridiskā persona finansiāli, saimnieciski un organizatoriski (hierarhijas attiecību izpratnē) ir iekļauta "grupas galvenās sabiedrības uzņēmumā"?

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

Lieta C-109/14

12 *Marenave* 2006. gadā palielināja savu kapitālu un par izdevumiem par emisiju saistībā ar šo palielināšanu bija jāmaksā PVN EUR 373 347,57 apmērā.

13 Šī sabiedrība kā holdings tajā pašā gadā ir iegādājusies četru "kuģu komandītsabiedrību" daļas, kuru komerciālajā pārvaldīšanā tā piedalījās par atlīdzību. No PVN, kas būtu jāmaksā par šīm pārvaldīšanas darbībām, tā tostarp atņēma summu EUR 373 347,57 apmērā kā samaksāto PVN priekšnodokli.

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

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

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

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo jautājumu

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

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

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

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

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

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

23 Lai PVN būtu atskaitāms, iepriekš veiktajiem darījumiem jābūt tādai tiešai un tūlītējai saiknei ar vēlāk veiktajiem darījumiem, kas dod tiesības uz atskaitīšanu. Tādējādi tiesības atskaitīt PVN, kas samaksāts par iepriekš iegādātām precēm vai pakalpojumiem, paredz, ka to iegādes izdevumi veido daļu no tādu darījumu cenas, par kuriem nākotnē jāmaksā PVN, kas dod tiesības veikt atskaitījumu (skat. it īpaši spriedumus *Cibo Participations*, C-16/00, EU:C:2001:495, 31. punkts, un *Portugal Telecom*, C-496/11, EU:C:2012:557, 36. punkts).

24 Līdz ar to atskaitīšanas tiesības nodokļa maksātājam tiek atzītas arī tad, ja, pat nepastāvot tiešai un tūlītējai saiknei starp konkrētu iepriekš veiktu darījumu un vienu vai vairākiem vēlāk veiktiem darījumiem, kas dod tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, attiecīgo pakalpojumu izmaksas veido daļu no šā [nodokļa maksātāja] vispārējiem izdevumiem un kā tādas tās veido daļu no tā pārdoto preču vai sniegto pakalpojumu cenas. Šādas izmaksas ir tieši un tūlītēji saistītas ar nodokļa maksātāja saimniecisko darbību kopumā (skat. it īpaši spriedumus *Cibo Participations*, C-16/00, EU:C:2001:495, 33. punkts, un *Portugal Telecom*, C-496/11, EU:C:2012:557, 37. punkts).

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

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

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

28 Šajā gadījumā no iesniedzējtiesas norādēm izriet, ka pamatlietās holdinga sabiedrības ir PVN maksātājas, pamatojoties uz saimniecisko darbību, ko veido pakalpojumi, ko tās sniedz par atlīdzību visiem to meitasuzņēmumiem. Tādējādi PVN, kas tiek maksāts par šo pakalpojumu iegādes izmaksām, būtu pilnībā jāatskaita, ja vien iepriekš veiktā saimnieciskā darbība nav atbrīvota no PVN atbilstoši Sestajai direktīvai, tādā gadījumā tiesības uz atskaitīšanu ir jāīsteno tikai atbilstoši šīs pašas direktīvas 17. panta 5. punktā paredzētajiem noteikumiem.

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

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

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

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

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

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

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

Par otro jautājumu

34 Uzdodot otro jautājumu, iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai Sestās direktīvas 4. panta 4. punkta otrā daļa ir jāinterpretē tādējādi, ka tā liedz dalībvalstu tiesībās rezervēt tādu iespēju veidot personu grupu, kas var tikt uzskatīta par vienu vienīgu PVN maksātāju (turpmāk tekstā – "PVN grupa"), kāda ir paredzēta šajā tiesību normā, tikai sabiedrībām, kas ir juridiskas personas un ir saistītas ar šīs grupas galveno uzņēmumu ar pakļautības attiecībām.

35 Iesniedzējtiesa jautā par šīs tiesību normas piemērojamību tiktāl, ciktāl tajā uz to ir notikusi atsaukšanās. Kā ģenerāladvokāts norādījis savu secinājumu 55. punktā, atbildei uz šo jautājumu – pretēji šajā ziņā Īrijas tās rakstveida apsvērumos izteiktajām šaubām – var būt nozīme pamatstrīdu atrisināšanai. Holdinga sabiedrībai un tās meitasuzņēmumiem piešķirtais PVN grupas statuss, pamatojoties uz atlīdzības darījumiem starp meitasuzņēmumiem un trešajām personām, var likt piešķirt šai grupai tiesības uz tā PVN pilnīgu atskaitīšanu, kurš ir samaksāts kā priekšnodoklis par holdinga sabiedrības veiktajiem kapitāldarījumiem.

36 Attiecībā uz atbildi, kāda pēc būtības ir jāsniedz uz otro jautājumu, jāatgādina, ka Tiesa attiecībā uz Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV L 347, 1. lpp.) 11. panta pirmās daļas interpretāciju, kuras tekstā ir pārņemts Sestās direktīvas 4. panta 4. punkta otrās daļas teksts, ir konstatējusi, ka šīs tiesību normas, kas "ļauj katrai dalībvalstij par vienu nodokļa maksātāju uzskatīt vairākas personas, kuras veic uzņēmējdarbību šīs dalībvalsts teritorijā un kuras, kaut arī juridiski patstāvīgas, ir cieši saistītas cita ar citu finansiālām, saimnieciskām un organizatoriskām saitēm [..], neparedz citus nosacījumus [to] piemērošanai" (skat. šajā ziņā spriedumu Komisija/Īrija, C-85/11, EU:C:2013:217, 36. punkts).

37 Tādējādi ir jānorāda, pirmkārt, ka pretēji citām Sestās direktīvas normām, tostarp tās 28.a un 28.c pantam, kuros ir skaidri norādītas "juridiskas personas", Sestās direktīvas 4. panta 4. punkta otrā daļa, kas attiecas uz "personām", pati par sevi neizslēdz no savas piemērošanas jomas sabiedrības, kas, tāpat kā pamatlietās aplūkotās komandītsabiedrības, nav juridiskas personas.

38 Sestās direktīvas 4. panta 4. punkta otrajā daļā nav precizēta arī iespēja dalībvalstīm noteikt citus nosacījumus uzņēmējiem PVN grupu veidošanai (skat. šajā ziņā spriedumu Komisija/Zviedrija, C-480/10, EU:C:2013:263, 35. punkts) un, it īpaši, iespēja dalībvalstīm paredzēt, ka tikai tās sabiedrības, kas ir juridiskās personas, var būt PVN grupas dalībnieces.

39 Tādējādi ir svarīgi pārbaudīt, vai dalībvalstu rīcības brīvība, kas var atļaut šādu PVN grupu veidošanos savā teritorijā, tām atļauj izslēgt no Sestās direktīvas 4. panta 4. punkta piemērošanas jomas sabiedrības, kas nav juridiskas personas.

40 No Komisijas priekšlikuma [COM(73) 950, galīgā redakcija], pēc kura ir pieņemta Sestā direktīva, pamatojuma izriet, ka Savienības likumdevējs, pieņemot šīs direktīvas 4. panta 4. punkta otro daļu, vēlējās atļaut sistemātiski nesaistīt nodokļu maksātāja statusu ar patstāvības jēdzienu, kurš ir tikai juridisks, vai nu administrēšanas vienkāršošanas ietvaros, vai arī, lai apkarotu noteiktu ļaunprātīgu izmantošanu, kā, piemēram, viena uzņēmuma sadalīšanu starp vairākiem nodokļa maksātājiem, lai katrs varētu izmantot īpašu režīmu (skat. šajā ziņā spriedumu Komisija/Zviedrija, C-480/10, EU:C:2013:263, 37. punkts).

41 Šajā ziņā Tiesa jau ir nolēmusi, ka, lai piemērotu Direktīvas 2006/112 11. panta pirmo daļu, dalībvalstis savas rīcības brīvības ietvaros var paredzēt PVN grupas režīmam noteiktus ierobežojumus ar nosacījumu, ka tie ir atbilstīgi šīs direktīvas mērķim novērst ļaunprātīgu praksi vai rīcību vai cīnīties ar krāpšanu vai izvairīšanos no nodokļu maksāšanas (skat. šajā ziņā it īpaši spriedumu Komisija/Zviedrija, C-480/10, EU:C:2013:263, 38. un 39. punkts).

42 Tomēr, kaut arī Sestajā direktīvā līdz brīdim, kad stājās spēkā tās 4. panta 4. punkta trešā daļa, kas pieņemta ar Direktīvu 2006/69, nebija ietvertas skaidras normas, kas būtu salīdzināmas ar Direktīvas 2006/112 11. panta otro daļu, šis apstāklis neatņēma dalībvalstīm iespēju noteikt pirms šīs stāšanās spēkā derīgus līdzvērtīgus pasākumus, jo ar Sesto direktīvu tika atzīta un veicināta dalībvalstu cīņa pret krāpšanu un izvairīšanos no nodokļu maksāšanas pat tad, ja nav skaidra Savienības likumdevēja pilnvarojuma (skat. šajā ziņā it īpaši spriedumu *Halifax* u.c., C-255/02, EU:C:2006:121, 70. un 71. punkts).

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

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

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

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

Par trešo jautājumu

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

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

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

50 Kā ģenerāladvokāts norādījis savu secinājumu 112. punktā, Sestās direktīvas 4. panta 4. punktā noteiktais nosacījums, ka, lai varētu veidot vienu nodokļu maksātāju, finanšu, saimnieciskajām un organizatoriskajām saitēm starp vairākām personām ir jābūt ciešām, ir jāprecizē valsts līmenī. Šim pantam tātad ir nosacījuma raksturs, ciktāl tas attiecas uz tādu valsts tiesību normu iejaukšanos, kurās noteikta šo saišu konkrētā piemērošanas joma.

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

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

Par tiesāšanās izdevumiem

53 Attiecībā uz pusēm šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (otrā palāta) nospriež:

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

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

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

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

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

[Paraksti]