



Judikatūras krājums

ĢENERĀLADVOKĀTA PAOLO MENGOCI [PAOLO MENGOZZI]
SECINĀJUMI,
sniegti 2015. gada 26. martā¹

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

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

(Bundesfinanzhof (Vācija) lūgumi sniegt prejudiciālu nolēmumu)

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

I – Ievads

1. Šie *Bundesfinanzhof* [Federālās Finanšu tiesas] (Vācija) iesniegtie lūgumi sniegt prejudiciālu nolēmumu būtībā attiecas uz, pirmkārt, aprēķina metodi, kas jāizmanto, aprēķinot divu holdinga sabiedrību pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā – “PVN”) priekšnodokļa atskaitījumu saistībā ar kapitāldaļu iegādi citu sabiedrību kapitālā, kuru pārvaldībā šīs sabiedrības holdingi iesaistās, un, otrkārt, uz to, vai Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze² (turpmāk tekstā – “Sestā direktīva”), 4. panta 4. punkta otrajai daļai ir pretrunā nodokļu tiesību akti, saskaņā ar kuriem personālsabiedrībām nav atļauts kā “pakārtotajiem” uzņēmumiem piedalīties PVN grupā šī panta izpratnē.

2. Šie jautājumi ir uzdoti divās tiesvedībās starp, pirmkārt, *Beteiligungsgesellschaft Larentia + Minerva mbH & Co. KG* (turpmāk tekstā – “*Larentia + Minerva*”) un *Finanzamt Nordenham* [Nordenhamas finanšu pārvaldi] (C-108/14) un, otrkārt, starp *Finanzamt Hamburg-Mitte* [Hamburgas pilsētas finanšu pārvaldi] un *Marenave Schiffahrts AG* (turpmāk tekstā – “*Marenave*”) (C-109/14)³.

1 — Oriģinālvaloda – franču.

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

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

3. Pirmajā lietā *Larentia + Minerva* kā komandītam pieder 98 % daļu divos meitasuzņēmumos, kas veidotas kā personālsabiedrības ar ierobežotu atbildību ar komandītu (*GmbH & Co. KG*), kuras katra izmanto vienu kuģi. Turklāt tā kā “galvenā holdinga sabiedrība” par atlīdzību ir sniegusi šīm sabiedrībām administratīvus un komerciālus pakalpojumus.

4. Par šiem pakalpojumiem, kas apliekami ar PVN, *Larentia + Minerva* veica pilnīgu priekšnodokļa atskaitījumu par summu par kapitāla iegādi no trešām personām, kas tika izmantots, lai finansētu kapitāldaļu iegādi meitasuzņēmumos, kā arī savu maksas pakalpojumu, it īpaši administratīvu pakalpojumu un konsultāciju, sniegšanu šiem meitasuzņēmumiem.

5. *Finanzamt Nordenham* (Nordenhamas Finanšu pārvalde) atzina tikai nelielu daļu šā atskaitījuma, t.i., 22 % apmērā, it īpaši izdevumus, kas saistīti ar kapitāldaļu iegādi meitasuzņēmumos, kuri atzīti par nesaistītiem ar holdinga saimniecisko darbību, proti, meitasuzņēmumu daļu turēšanu, kas neradot tiesības uz atskaitījumu. 2007. gada 24. septembra paziņojumu par nodokļu summas precizēšanu attiecībā uz PVN summu, kura maksājama par 2005. gadu, *Larentia + Minerva* apstrīdēja *Niedersächsisches Finanzgericht* (Lejassaksijas Finanšu tiesa), kas prasību noraidīja. Tādēļ *Larentia + Minerva* iesniedza *Revision* [kasācijas] sūdzību *Bundesfinanzhof*.

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

7. Šī sabiedrība kā holdings tajā pašā gadā iegādājās daļas četrās “kuģu komandītsabiedrībās”, kuras ir personālsabiedrības un kuru komerciālajā pārvaldībā tā piedalījās, saņemot atlīdzību. No PVN, kas būtu jāmaksā par šīm pārvaldības darbībām 2006. gadā, tā pilnībā atņēma summu EUR 373 347,57 apmērā kā samaksāto PVN priekšnodokli.

8. Saskaņā ar 2009. gada 15. janvāra lēmumu *Finanzamt Hamburg-Mitte* (Hamburgas centra finanšu pārvalde) neatļāva veikt atskaitījumu, kas atbilst šai summai, jo holdinga sabiedrība faktiski nav iesaistījies meitasuzņēmumu pārvaldībā. Taču *Finanzgericht Hamburg-Mitte* [Hamburgas pilsētas Finanšu tiesa] apmierināja prasību pret šo lēmumu, pilnībā atzīstot *Marenave* veikto atskaitījumu. *Finanzamt Hamburg-Mitte* iesniedza *Bundesfinanzhof Revision* [kasācijas] sūdzību par *Finanzgericht Hamburg-Mitte* spriedumu.

9. Abās iesniedzējtiesā izskatāmajās lietās tā uzskata, ka pakalpojumi, kurus holdinga sabiedrības ieguvusi, tika izmantoti gan saistībā ar saimniecisko darbību, gan nesaistīti ar to, tāpēc tie tiesības uz atskaitījumu rada tikai tiktāl, ciktāl to izdevumi ir attiecināmi uz holdinga sabiedrību saimniecisko darbību. Tādēļ iesniedzējtiesa uzskata, ka nepastāv tiesības uz atskaitījumu pilnā apmērā, tajā pašā laikā jautājot, vai principi, kurus Tiesa ir izmantojusi spriedumā *Cibo Participations* (C-16/00, EU:C:2001:495), nav pretrunā šim konstatējumam. Tomēr iesniedzējtiesa šo jautājumu Tiesai neuzdod tieši. Savā pirmajā prejudiciālajā jautājumā tā vēlas vien precizēt nosacījumus, ar kādiem tiek aprēķināts priekšnodokļa atskaitījums, kas ļautu objektīvi atspoguļot reālos izdevumus, kuri holdinga sabiedrībām radušies saistībā ar saimniecisko darbību un ar darbībām, kas nav saistītas ar saimniecisko darbību. Turklāt, ja jautājums par holdinga sabiedrību priekšnodokļa atskaitījumiem būtu jārisina, ņemot vērā ar nodokli apliekamās vēlākās darbības, kuras attiecībā uz trešām personām ir īstenojuši meitasuzņēmumi, iesniedzējtiesa vaicā par to, kāda ir Sestās direktīvas 4. panta 4. punkta otrās daļas piemērošanas joma, kas attiecas uz PVN grupu, kuru gan *Larentia + Minerva*, gan *Marenave* pirmo reizi pieminēja *Revision* procesā. Attiecībā uz to tā vaicā, vai valsts tiesību akti ir saderīgi ar šo noteikumu, lai gan šāda iespēja ir izslēgta attiecībā uz personālsabiedrībām, un, ja atbilde ir noliedzīga, vai nodokļu maksātāji var tieši atsaukties uz Sestās direktīvas 4. panta 4. punkta otro daļu.

10. Šādos apstākļos iesniedzējtiesa nolēma apturēt tiesvedību un katrā no šīm lietām uzdot šādus prejudiciālos jautājumus:

- “1) Atbilstoši kādai aprēķina metodei ir jāaprēķina holdinga sabiedrības (daļējs) [PVN] priekšnodokļa atskaitījums, kura pamatā ir pakalpojumi, kas ir saistīti ar kapitāla piesaistīšanu, lai iegūtu kapitāldaļas meitasuzņēmumos, ja holdings vēlāk (kā tas ir paredzēts jau sākotnēji) šīm sabiedrībām 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 saucamās 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?”

11. Par šiem jautājumiem rakstveida apsvērumus ir iesniegušas *Larentia + Minerva*, *Marenave*, Vācijas, Īrijas, Austrijas un Apvienotās Karalistes valdības, kā arī Eiropas Komisija. Izņemot Austrijas valdību, kura nebija pārstāvēta mutvārdu procesā, pārējās ieinteresētās puses, kā arī Polijas valdība tika uzklautas 2015. gada 7. janvāra tiesas sēdē.

II – Analīze

A – Par pirmo prejudiciālo jautājumu

12. Kā esmu to norādījis šo secinājumu 9. punktā, pirmais prejudiciālais jautājums, kuru ir uzdevusi iesniedzējtiesa, pamatojas uz sākumpieņēmumu, ka pastāv tikai daļējs abu holdinga sabiedrību samaksātā PVN priekšnodokļa atskaitījums, kas tiek aplūkots pamatlietās, ciktāl, runājot par *Larentia + Minerva*, izdevumi par kapitāldaļu iegādi tās meitasuzņēmumos un, *Marenave* gadījumā, izdevumi par akciju emisiju lielākoties nav saistīti ar minēto holdingu saimniecisko darbību un ir paredzēti, lai iegādātos un turētu/pārvaldītu kapitāldaļas savos attiecīgajos meitasuzņēmumos.

13. Pamatojoties uz šo pieņēmumu, iesniedzējtiesa aicina Tiesu sniegt precīzākus norādījumus par aprēķināšanas metodi, kura būtu jāizmanto, lai pēc iespējas objektīvāk un vienlīdzīgāk sadalītu samaksāto priekšnodokli gadījumos, kad holdinga sabiedrības izdevumi ir attiecināmi gan uz saimniecisko darbību, gan darbībām, kas nav saistītas ar saimniecisko darbību.

14. Ja man būtu stingri jāatbild tikai uz šo jautājumu, es uzskatu, ka, ņemot vērā visas ieinteresētās personas, kuras ir iesaistījušās šajā procesā, Tiesai būtu jānovirzās no savas kompetences ietvariem, lai sniegtu plašākus norādījumus par šo aprēķināšanas metodi salīdzinājumā ar tiem, kas jau izriet no tās pašreizējās judikatūras.

15. Ir jāatgādina, ka lietā *Securenta* (C-437/06, EU:C:2008:166), kurā bija uzdots līdzīgs jautājums, Tiesa ir norādījusi, ka Sestās direktīvas normās nav paredzēti noteikumi saistībā ar metodēm vai kritērijiem, kādi dalībvalstīm būtu jāpiemēro, pieņemot noteikumus, kas ļautu sadalīt iemaksāto priekšnodokli atkarībā no tā, vai attiecīgie izdevumi ir vai nav attiecināmi uz saimniecisko darbību, jo noteikumi par priekšnodokļa atskaitījumiem, kuri paredzēti Sestajā direktīvā, ir attiecināmi vienīgi uz saimniecisko darbību⁴.

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

16. Tādējādi, tā kā Sestajā direktīvā nav sniegti norādījumi, kas nepieciešami šādai kvantitatīvai noteikšanai, dalībvalstīm pašām ir jānosaka šim nolūkam atbilstīgas metodes un kritēriji, izmantojot pilnīgu rīcības brīvību, ņemot vērā šīs direktīvas mērķi un ekonomiju, it īpaši ievērojot nodokļu neitralitātes principu⁵.

17. Tiesa jau ir secinājusi, ka, īstenojot savu rīcības brīvību, dalībvalstīm ir jāgarantē, ka atskaitījums tiek piemērots vienīgi tai PVN daļai, kas ir proporcionāla summai, kura attiecas uz darbībām, kuras piešķir tiesības uz atskaitījumu, raugoties, lai proporcionālais aprēķins starp saimniecisko darbību un darbībām, kas nav saistītas ar saimniecisko darbību, objektīvi atspoguļotu reālo iepriekšējo izdevumu starp šiem diviem darbību veidiem sadalījumu. Šajā pašā sakarā dalībvalstīm tomēr ir iespēja piemērot jebkuru no sadalījuma kritērijiem atkarībā gan no ieguldījuma būtības, gan no darbības būtības (ko valsts tiesa bija minējusi lietas *Securenta* aizsākumā), un tām nav pienākuma aprobežoties ar vienu no šīm metodēm⁶.

18. Tiesa apstiprināja savu vērtējumu sprieduma *Portugal Telecom* (C-496/11, EU:C:2012:557) 42. un 47. punktā, pēc būtības atgādinot, ka neatkarīgi no aprēķināšanas veidiem, kurus izvēlas vai piemēro dalībvalstis, šiem veidiem ir objektīvi jāatspoguļo reālo iepriekš radušos izdevumu saistība attiecīgi ar saimniecisko darbību un darbībām, kas nav saistītas ar saimniecisko darbību.

19. Šajās lietās iesniedzējtiesa atklāj, ka Vācijas likumdevējs līdz pat šai dienai nav noteicis nekādus iedalīšanas kritērijus, kuri pēc būtības atbilstu tiem, kādus Tiesa ir minējusi spriedumā *Securenta*, kas rada lielu juridisko nenoteiktību, kura, pēc tās domām, Tiesai būtu jāatrisina.

20. Es uzskatu, ka Tiesai gan to iemeslu dēļ, kuri saistīti ar dalībvalstu kompetences ievērošanu, gan praktisku iemeslu dēļ saistībā ar faktisko situāciju dažādību un sarežģītību, kas Tiesai nekādi neļauj dot priekšroku vienai metodei vai sadales kritērijam salīdzinājumā ar citu, nebūtu jāatsaucas uz šo aicinājumu.

21. Tādu pašu iemeslu dēļ fakts, ka valsts likumdevējs vēl nav izvēlējis vienu vai otru metodi, taču ir vēlējis, kā to savos rakstveida apsvērumos uzsver iesniedzējtiesa, kā arī Vācijas valdība, atstāt šo vērtējumu – atkarībā no lietas apstākļiem – nodokļu maksātāju un nodokļu administrāciju ziņā, neļauj Tiesai arī uzskatīt, ka tā varētu aizstāt šo likumdevēju.

22. Savukārt valstu tiesām ir jāpārbauda, vai atkarībā no situācijām, kādām tie ir pakļauti, aprēķināšanas veids vai veidi, kurus izmanto nodokļu maksātājs vai vajadzības gadījumā valsts nodokļu administrācijas, objektīvi atspoguļo reālo iepriekš radušos izdevumu saistību attiecīgi ar nodokļu maksātāja saimniecisko darbību un darbībām, kas nav saistītas ar saimniecisko darbību.

23. Šajās lietās iesniedzējtiesai būtu jāpārbauda, vai tās metodes piemērošana, kuru nodokļu administrācija ir uzskatījusi par atbilstīgu, proti, saskaņā ar iesniedzējtiesas sniegtajām norādēm – sadalījuma kritērijs atkarībā no investīciju rakstura, atbilst šim mērķim.

24. Man tomēr rodas jautājums par iesniedzējtiesas sniegtā pamatojuma priekšnoteikumiem, ciktāl tā uzskata, ka holdinga sabiedrības daļēji īsteno saimniecisko darbību, bet daļēji arī darbības, kas nav saistītas ar saimniecisko darbību.

25. Šāds vaicājums ir plašāks par vienkāršu jautājumu par faktu pamatlietā izvērtēšanu, kas, protams, LESD 267. pantā paredzētās sadarbības ietvaros ir vienīgi iesniedzējtiesas kompetencē.

5 — Turpat, 34.–36. punkts.

6 — Turpat, 37. un 38. punkts.

26. Faktiski, kā to norāda *Larentia + Minerva* un *Marenave*, ir jāvaicā, vai holdingu iesaistīšanās meitasuzņēmumu pārvaldībā nevarētu likt konstatēt, piemērojot it īpaši sprieduma *Cibo Participations* (C-16/00, EU:C:2001:495) principus, ka šādas holdinga sabiedrības īsteno vienīgi saimniecisko darbību, proti, neveicot darbības, kas nav saistītas ar saimniecisko darbību. Lietas dalībnieki uzskata, ka no tā izrietētu, ka tiesības uz priekšnodokļa atskaitījumu par pakalpojumiem, kas sniegti minētajām holdinga sabiedrībām saistībā ar kapitāldaļu iegādi to meitasuzņēmumos, būtu pilnīgas.

27. Savā judikatūrā saistībā ar holdinga sabiedrību PVN statusu Tiesa izšķir divus gadījumus atkarībā no tā, vai holdinga sabiedrības iesaistās vai neiesaistās savu meitasuzņēmumu pārvaldībā.

28. Holdinga sabiedrību, kas ietilpst pirmajā kategorijā, vienīgais mērķis ir saglabāt un pārvaldīt kapitāldaļas citās sabiedrībās, pēdējām minētajām nesniedzot nekādas maksas pakalpojumus un tādat ne tieši, ne netieši neiesaistoties citu uzņēmumu vadībā citādi, kā vien īstenojot tiesības, kas tām ir, kā akcionāriem.

29. Šīs holdinga sabiedrības nav PVN maksātāji Sestās direktīvas 4. panta izpratnē, tāpēc tām nav tiesību uz atskaitījumu saskaņā ar šīs direktīvas 17. pantu. Faktiski judikatūras izpratnē akciju vienkārša iegāde un vienkārša turēšana nav uzskatāma par saimniecisko darbību Sestās direktīvas izpratnē, kas veicējam piešķirtu nodokļu maksātāja statusu. Vienkārša kapitāldaļu iegāde citos uzņēmumos nav uzskatāma par īpašuma ekspluatāciju ar mērķi radīt ieņēmumus, kuriem ir pastāvīgs raksturs, jo iespējamās dividendes, augļi no šādām kapitāldaļām, izriet no pašām īpašumtiesībām⁷.

30. Tomēr Tiesa atkārtoti ir lēmusi, ka “*citādāk ir tad, ja finansiālo dalību citā uzņēmumā papildina tieša vai netieša iejaukšanās sabiedrības, kurā ir veikta finansiālā dalība, pārvaldībā, neskarot tiesības, kas daļu īpašniekam piemīt kā akcionāram vai dalībniekam*”⁸. Tiesa turpina, ka faktiski holdinga sabiedrības iesaistīšanās to sabiedrību pārvaldībā, kurās tai ir kapitāldaļas, ir uzskatāma par saimniecisko darbību Sestās direktīvas 4. panta 2. punkta izpratnē, ciktāl tā ir saistīta ar darījumu, kas apliekami ar PVN, īstenošanu saskaņā ar šīs direktīvas 2. pantu, piemēram, holdingam sniedzot saviem meitasuzņēmumiem administratīvos, finanšu, komerciālos un tehniskos pakalpojumus⁹.

31. Kā izriet no holdinga sabiedrību tipoloģijas, kuru ir izveidojusi iesniedzējtiesa, šādas holdinga sabiedrības tiek apzīmētas par holdinga sabiedrībām, kas tiek dēvētas par “galvenajām” holdinga sabiedrībām.

32. Nav apstrīdams, ka šajā gadījumā abas holdinga sabiedrības, kas tiek aplūkotas pamatlietā, ietilpst otrajā kategorijā, tāpēc tām ir jāmaksā PVN par pakalpojumiem, kurus tās par maksu sniedz saviem meitasuzņēmumiem.

33. Iesniedzējtiesa tomēr atzīst, ka šīm holdinga sabiedrībām ir tiesības uz to priekšnodokli samaksātā PVN atskaitījumu, kas piemērots par pakalpojumiem, kurus tie saņēmuši no trešām personām saistībā ar kapitāla darījumiem savos meitasuzņēmumos. Taču iesniedzējtiesa uzskata, ka šāds atskaitījums var būt tikai daļējs. Faktiski pakalpojumi, kurus ir saņēmušas holdinga sabiedrības saistībā ar kapitāla iegādi, vispirms ir izmantoti darbībām, kas nav saistītas ar holdinga sabiedrību saimniecisko darbību, proti, ar nodokli neapliekamai attiecīgai kapitāldaļu iegādei un turēšanai to meitasuzņēmumos.

7 — Skat. it īpaši spriedumus *Cibo Participations* (C-16/00, EU:C:2001:495, 19. punkts) un *Portugal Telecom* (C-496/11, EU:C:2012:557, 32. punkts).

8 — Skat. it īpaši spriedumus *Polysar Investments Netherlands* (C-60/90, EU:C:1991:268, 14. punkts), *Floridienne* un *Berginvest* (C-142/99, EU:C:2000:623, 18. punkts), *Cibo Participations* (C-16/00, EU:C:2001:495, 20. punkts), *SKF* (C-29/08, EU:C:2009:665, 30. punkts), kā arī *Portugal Telecom* (C-496/11, EU:C:2012:557, 33. punkts) (mans izcēlums).

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

34. Šajā ziņā es vispirms atgādinu, ka iesniedzējtiesa nav norādījusi, ka minētie pakalpojumi būtu saistīti ar vienkāršu kapitāldaļu turēšanu citos meitasuzņēmumos, kuru pārvaldībā holdinga sabiedrības neiejaucas, ar darbību, kura nebūtu uzskatāma par saimniecisko darbību, kas tādēļ noteiktu pienākumu sadalīt priekšnodokli samaksāto PVN starp šo holdinga sabiedrību saimniecisko darbību un darbībām, kas nav saistītas ar saimniecisko darbību.

35. Vēl es uzskatu, ka loģika, uz kuru balstās Tiesas judikatūra par sadalījumu starp holdinga sabiedrībām, kuras iejaucas vai, gluži pretēji, neiejaucas savu meitasuzņēmumu pārvaldībā, ietekmē izdevumu, kas saistīti ar holdinga sabiedrību iepriekš īstenoto kapitāla darījumu, attiecināšanu uz viņu saimniecisko darbību, kura īstenota pēc tam.

36. Faktiski spriedumā *Cibo Participations*, kas attiecas uz pamatlietās aplūkotojām situācijām līdzīgu situāciju, Tiesa ir lēmusi, ka izdevumi, kas radušies holdinga sabiedrībai, kura iejaucas meitasuzņēmuma pārvaldībā, par dažādiem pakalpojumiem, kurus tā saņem saistībā ar savu dalību šajā meitasuzņēmumā, ir daļa no nodokļu maksātāja vispārējiem izdevumiem un tādēļ tie *kā tādi* veido daļu šo produktu cenas. Proti, šiem pakalpojumiem principā ir tieša un nepastarpināta saistība ar holdinga sabiedrības saimnieciskās darbības kopumu¹⁰.

37. Tā kā Tiesa nevarēja ignorēt, ka pēc savas būtības šāda holdinga sabiedrība pārvalda arī kapitāldaļas, kas nav saistītas ar saimniecisko darbību, šajā spriedumā izmantotā pieeja nozīmē, pirmkārt, ka holdinga sabiedrības izdevumi, kuri radušies, lai iegūtu kapitāldaļas šajos meitasuzņēmumos, ir saistīti vienīgi ar holdinga sabiedrības saimniecisko darbību un nav saistīti, kaut daļēji, ar darbību, kas nav saimnieciskā darbība, ko veido kapitāldaļu pārvaldība, un, otrkārt, ka holdinga sabiedrībai principā ir atļauts atskaitīt visu par darījumiem priekšnodokli samaksāto PVN.

38. Šo vērtējumu apstiprina 34. punkts spriedumā lietā *Cibo Participations*, kurā Tiesa atsauca uz atskaitījumu sistēmu, kāda ir paredzēta Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta pirmajā daļā, kura ir piemērojama vienīgi PVN sadalījumam, kas attiecas uz iepriekšējām darbībām, ar kurām ir īstenota gan saimnieciskā darbība, kura piešķir tiesības saņemt atskaitījumu, gan tāda, kas tādas nepiešķir, PVN, kas attiecas vienīgi uz izdevumiem, kuri ir saistīti ar saimniecisko darbību¹¹.

39. Proti, izdevumi saistībā ar kapitāldaļu iegādi šajos meitasuzņēmumos, kas radušies holdinga sabiedrībai, kura iesaistās to pārvaldībā, Tiesas judikatūras izpratnē ir saistīti ar šīs holdinga sabiedrības saimniecisko darbību. Attiecīgi uz PVN, kas samaksāts par šiem izdevumiem, ir attiecināma pilnīga atskaitīšana, piemērojot Sestās direktīvas 17. panta 2. punktu, ja vien vēlāk īstenotā saimnieciskā darbība nav atbrīvota no PVN saskaņā ar Sesto direktīvu, jo tad tiesības uz atskaitīšanu būtu nosakāmas pēc daļu metodes, kāda ir paredzēta šīs pašas direktīvas 17. panta 5. punktā¹². Manuprāt, tā ir interpretācija, kas būtu jāaizgūst no sprieduma *Cibo Participations*.

40. Šādu analīzi pilnībā var attiecināt uz izdevumiem, kuri ir saistīti nevis ar kapitāldaļu iegūšanu meitasuzņēmumos, bet gan ar citām darbībām saistībā ar kapitālu, ko īsteno galvenā holdinga sabiedrība, piemēram, tā pamatkapitāla palielināšanu, emitējot akcijas, ar mērķi finansēt jūras kuģu iegādi un ekspluatāciju, kā tas, šķiet, ir lietā C-109/14.

10 — Spriedums *Cibo Participations* (C-16/00, EU:C:2001:495, 33. punkts). Skat. arī spriedumu *SKF* (C-29/08, EU:C:2009:665, 58. punkts).

11 — Šajā ziņā skat. spriedumu *Securenta* (C-437/06, EU:C:2008:166, 33. punkts), kā arī manus secinājumus lietā *Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie* (C-515/07, EU:C:2008:769, 79. punkts). Skat. arī spriedumu *Portugal Telecom* (C-496/11, EU:C:2012:557, 40. punkts).

12 — Noteikumi, pēc kuriem ir aprēķināms šis proporcionālais apmērs, ir saistīti ar dalībvalstu valsts tiesību aktu piemērošanas jomu – šajā ziņā skat. spriedumu *Le Crédit Lyonnais* (C-388/11, EU:C:2013:541, 30. un 31. punkts).

41. Faktiski Tiesa spriedumā *Kretztechnik* (C-465/03, EU:C:2005:320) jau ir atzinusi, ka uz akciju emisiju pašu par sevi neattiecas Sestās direktīvas piemērošanas joma, taču sabiedrība to var īstenot ar mērķi stiprināt savu kapitālu par labu savai vispārējai saimnieciskajai darbībai, kas nozīmē, ka izmaksas par pakalpojumiem, kurus šī sabiedrība saņēmusi attiecīgās darbības ietvaros, ir daļa no tās parastajiem izdevumiem un kā tādas tās ir uzskatāmas par daļu no produkta cenas, jo šādi pakalpojumi uztur tiešu un nepastarpinātu saikni ar nodokļu maksātāja saimnieciskās darbības kopumu¹³.

42. Faktam, ka strīdā, kurš ir pamatā lietai C-109/14, akciju emisiju īstenoja galvenā holdinga sabiedrība, nevis sabiedrība, kāda ir *Kretztechnik*, kura īsteno tikai vienu saimnieciskās darbības veidu, manuprāt, ņemot vērā norādes spriedumā *Cibo Participations*, nevarētu būt atšķirīga ietekme uz tiesībām saņemt pilnīgu priekšnodokli samaksātā PVN atskaitījumu.

43. Katrā ziņā ne iesniedzējtiesa, ne šajā procedūrā ieinteresētās personas nav apgalvojušas, ka būtu pamats nodalīt nodokļu režīmu izdevumiem, kas radušies galvenajai holdinga sabiedrībai, atkarībā no tā, vai tie ir saistīti ar kapitāldaļu ieguvu vai citām ar kapitālu saistītām darbībām.

44. Ņemot vērā šos apsvērumus, es uzskatu, ka uz pirmo prejudiciālo jautājumu ir jāatbild šādi: ar kapitāla darbībām saistītiem izdevumiem, kas rodas holdinga sabiedrībai, kura tieši vai netieši iesaistās savu meitasuzņēmumu darbībā, ir tieša un nepastarpināta saikne ar visu šīs holdinga sabiedrības saimnieciskās darbības kopumu. Tāpēc nav pamata veikt priekšnodokli samaksātā PVN par minētajiem izdevumiem sadali starp saimniecisko darbību un darbībām, kas nav saistītas ar saimniecisko darbību. Ja holdinga sabiedrība īsteno darbības, kas apliekamas ar PVN, un tādas, kuras no tā atbrīvotas, tiesības uz priekšnodokli samaksātā PVN atskaitījumu aprēķina saskaņā ar daļu metodi, kas ir paredzēta Sestās direktīvas 17. panta 5. punktā.

B – Par otro prejudiciālo jautājumu

45. Savā otrajā jautājumā iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai Sestās direktīvas 4. panta 4. punkta otrajā daļā dalībvalstīm paredzētā iespēja vairākas personas apvienot vienā PVN maksātājā ir pretrunā valsts regulējumam, ar kuru ir paredzēts, pirmkārt, ka tikai juridiskas personas var tikt iekļautas cita nodokļa maksātāja (tā dēvētās grupas galvenās sabiedrības) uzņēmumā un, otrkārt, ka šīs juridiskās personas finansiāli, saimnieciski un organizatoriski (hierarhijas attiecību izpratnē) ir iekļaujamās grupas galvenās sabiedrības uzņēmumā.

46. No Sestās direktīvas 4. panta 4. punkta otrās daļas formulējuma izriet, ka pēdējais minētais ļauj katrai dalībvalstij vairākas personas uzskatīt par vienu nodokļu maksātāju, ja tās atrodas šīs pašas dalībvalsts teritorijā un ja, lai gan tās ir juridiski neatkarīgas, tās savā starpā ir finansiāli, saimnieciski un organizatoriski cieši saistītas¹⁴.

47. Ar šo normu Savienības tiesību aktos ir ieviests PVN grupas jēdziens, kura mērķis, kā tas ir norādīts Sestās direktīvas priekšlikuma pamatojumā¹⁵, ir ļaut dalībvalstīm – vai nu administratīvā sloga mazināšanai, vai arī noteiktas ļaunprātīgas izmantošanas novēršanai – neuzskatīt par atsevišķiem nodokļu maksātājiem tos, kuru neatkarība ir tikai juridiska¹⁶.

13 — Skat. spriedumu *Kretztechnik* (C-465/03, EU:C:2005:320, 36. punkts).

14 — Ir jānorāda, ka šis nosacījums tādā pašā formulējumā ir pārņemts arī Direktīvas 2006/112/EK 11. pantā.

15 — Priekšlikums Sestajai direktīvai par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (COM(73) 950, 1973. gada 20. jūnijs).

16 — Šajā ziņā skat. it īpaši spriedumus Komisija/Irija (C-85/11, EU:C:2013:217, 47. punkts) un Komisija/Zviedrija (C-480/10, EU:C:2013:263, 37. punkts).

48. Praktiski, tā kā PVN grupa ir uzskatāma par vienu nodokļu maksātāju, tās dalībnieki vairs neiesniedz individuālas PVN deklarācijas un vairs nav identificējami, ne grupā, ne ārpus tās, kā nodokļu maksātāji¹⁷.

49. No tā izriet, ka PVN grupas iekšējie darījumi, proti, darījumi, kas par maksu īstenoti starp uzņēmumiem, kuri veido grupu, PVN piemērošanas nolūkos principā nepastāv. Proti, tiesības uz priekšnodokļa atskaitījumu nosaka, nevis pamatojoties uz darījumiem starp grupas dalībniekiem, bet gan vienīgi pamatojoties uz darījumiem, kurus grupa īsteno par labu trešām personām¹⁸.

50. Šajā gadījumā, lai arī iesniedzējtiesai nav nekādu šaubu par to, ka Vācijas Federatīvā Republika ir izvēlējusies iespēju, kas piedāvāta Sestās direktīvas 4. panta 4. punkta otrajā daļā, ko Vācijas valdība arī ir apstiprinājusi savos rakstveida apsvērumos, tā vaicā, vai ir jāuzskata, ka holdinga sabiedrības un to meitasuzņēmumi varētu saņemt PVN grupas statusu tā, lai pēdējām minētajām, ņemot vērā finansiālās darbības, kuras īstenotas starp meitasuzņēmumiem un trešajiem uzņēmumiem, piešķirtu iespēju gūt labumu no pilnīga priekšnodokļa, kas saistīts ar holdinga sabiedrību īstenojamām darbībām saistībā ar kapitālu, atskaitījuma.

51. Ja šāds pilnīgs atskaitījums jau nav izslēdzams, ņemot vērā atbildi, kādu es iesaku sniegt uz pirmo prejudiciālo jautājumu, šajā pamatojuma posmā var izdarīt divus konstatējumus.

52. Pirmkārt, faktiskās situācijas, kuras ir pamatā katram no pirmajiem diviem prejudiciālajiem jautājumiem, viena otru savstarpēji izslēdz. Citiem vārdiem sakot, PVN grupa vai nu pastāv, vai nepastāv. Nekādā gadījumā holdinga sabiedrība, kura iesaistās savu meitasuzņēmumu pārvaldībā, nevar gūt labumu no tiesībām uz priekšnodokļa atskaitījumu par izdevumiem, kas ir saistīti ar kapitāla darījumiem šajos meitasuzņēmumos, un tajā pašā laikā pretendēt ar šiem meitasuzņēmumiem veidot PVN grupu, kuras iekšienē, kā es to jau esmu minējis, darījumi nav apliekami ar PVN.

53. Otrkārt, no norādēm iesniedzējtiesas lēmumā izriet, ka problemātika, kas saistīta ar PVN grupas statusa piešķiršanu, pirmo reizi ir aplūkota tikai iesniedzējtiesā, kura lemj pēdējā instancē *Revision* stadijā. Tātad ne nodokļu administrācijām, ne zemāka līmeņa tiesām nav bijusi iespēja iepriekš lemt par to, kādi ieguvumi, piešķirot šādu statusu, būtu *Larentia + Minerva*, kā arī *Marenave* un to attiecīgajiem meitasuzņēmumiem.

54. Šie konstatējumi varētu likt domāt, ka Sestās direktīvas interpretācija, kāda tā ir piedāvāta otrajā prejudiciālajā jautājumā, būtībā nav saistīta ar pamatlietu faktiskajiem apstākļiem vai arī ka tai ir tikai hipotētisks raksturs, tāpēc šis jautājums (kā arī trešais jautājums, kurš ar to ir cieši saistīts) būtu jāpasludina par nepieņemamu¹⁹. Taču Īrija par to ir izteikusi šaubas gan savos rakstveida apsvērumos, gan Tiesas sēdē.

17 — Šajā ziņā skat. spriedumus *Ampliscientifica* un *Amplifin* (C-162/07, EU:C:2008:301, 19. punkts) un *Skandia America (USA), filiale Sverige* (C-7/13, EU:C:2014:2225, 29. punkts).

18 — Šajā ziņā skat. arī Komisijas paziņojumu Padomei un Eiropas Parlamentam par iespēju veidot PVN grupu, kas paredzēta Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 11. pantā (COM(2009) 325, galīgā redakcija, 2009. gada 2. jūlijs, 11. lpp.). Ir svarīgi precizēt, ka darbības, kas īstenotas starp grupas dalībnieku un trešām personām, ir attiecināmas uz pašu grupu. Skat. spriedumu *Skandia America (USA), filial Sverige* (C-7/13, EU:C:2014:2225, 29. punkts).

19 — Skat. – it īpaši par judikatūru, kas attiecas uz tādu lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu nepieņemamību, kuriem nav saistības ar tiesvedības faktiskajiem apstākļiem vai kuri ir hipotētiski – spriedumu *Unió de Pagesos de Catalunya* (C-197/10, EU:C:2011:590, 17. punkts un tajā minētā judikatūra).

55. Neraugoties uz šiem apstākļiem, es tomēr uzskatu, ka būtu lietderīgi atbildēt uz šo prejudiciālo jautājumu. Faktiski, kā to norāda iesniedzējtiesa un sēdes laikā apstiprināja Vācijas valdība, tam, ka ir izpildīti PVN grupas vai nodokļu vienības statusa atbilstības kritēriji, ir objektīvs raksturs, un to Vācijas tiesībās var konstatēt jebkura tiesa neatkarīgi no pieprasījuma šajā ziņā. Tādēļ jautājums par to, vai atbilstības šādai grupai ierobežojumi, kas paredzēti Vācijas tiesību aktos, ir saderīgi ar Sestās direktīvas 4. panta 4. punkta otro daļu, ir nozīmīgs, lai atrisinātu pamatlietas, jo, ja šie ierobežojumi nebūtu jāievēro, iespējams, būtu jāatzīst tiesības uz pilnīgu priekšnodokļa atskaitījumu.

56. Attiecībā uz lietas būtību jāteic, ka iesniedzējtiesas lūgums attiecas uz diviem punktiem. Pirmkārt, kā arī pēc būtības tas ir par to, vai Sestās direktīvas 4. panta 4. punkta otrā daļa liedz dalībvalstij noteikt ierobežojumu, ka PVN grupas veido tikai juridiskas personas, attiecīgi izņemot personālsabiedrības, piemēram, divu holdinga sabiedrību, kuras tiek aplūkotas pamatlietās, meitasuzņēmumus, kas veidoti kā komandītsabiedrības. Otrkārt, iesniedzējtiesa vaicā par iespēju dalībvalstij pieprasīt, lai attiecības, kas vieno PVN grupas dalībniekus, būtu hierarhiska tipa attiecības, proti, lai “pakļautie” uzņēmumi būtu iekļauti sabiedrībā, kam ir vadības institūcijas.

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

57. Saskaņā ar Vācijas tiesībām Likuma par apgrozījuma nodokli (*Umsatzsteuergesetz*, turpmāk tekstā – “*UStG*”) 2. panta 2. punkta 2. apakšpunkta pirmajā teikumā ir noteikts, ka profesionālā, rūpnieciskā vai komerciālā darbība netiek īstenota neatkarīgi, ja faktisko saišu vispārējā struktūra liecina, ka juridiskā persona finanšu, saimnieciskā un organizatoriskā ziņā ir iekļauta galvenajā uzņēmumā.

58. Lai gan no iesniedzējtiesas lēmuma izriet, ka saskaņā ar Vācijas tiesībām personālsabiedrības var būt nodokļu vienības galvenais uzņēmums, šādas personālsabiedrības, it īpaši komandītsabiedrības, nevar būt atkarīgas institūciju ziņā un tādēļ nav uzskatāmas par tādām, kas varētu piedalīties PVN grupā, kāda tā pastāv Vācijā.

59. Es uzskatu, ka Sestajā direktīvā, kā to pareizi ir norādījušas arī Īrijas valdība un Komisija, nav neviena noteikuma, kas ļautu personālsabiedrības izslēgt no dalības PVN grupā.

60. Šāds vērtējums izriet jau no Sestās direktīvas 4. panta 4. punkta otrās daļas formulējuma, kur ir vispārīgi minēts, ka par atsevišķiem nodokļa maksātājiem var uzlūkot “personas” diezgan vispārīgi, kas ir pretrunā, kā to savos secinājumos lietā Komisija/Īrija (C-85/11, EU:C:2012:753, 30. un 31. punkts) pamatoti ir norādījis ģenerālvokāts N. Jēskinens [*N. Jääskinen*], Otrās PVN direktīvas tiesiskajam regulējumam²⁰. Tiesa ir secinājusi, ka Direktīvas 2006/112 11. panta teksts, kurā līdzīgā formulējumā ir pārņemts Sestās direktīvas 4. panta 4. punkta otrās daļas formulējums, neliedz dalībvalstij paredzēt, ka personas, kuras individuāli nav nodokļu maksātājas, var tikt iekļautas PVN grupā²¹. Citā lietā Tiesa ir arī precizējusi, protams, netieši, ka Sestās direktīvas 4. panta 4. punkta otrā daļa attiecas uz “personām, proti, sabiedrībām”²².

61. Šajā judikatūrā ir noteikts, ka Sestās direktīvas 4. panta 4. punkta otrā daļa nav ierobežota ne ar konkrētu sabiedrības formu, ne ar to, ka PVN grupas dalībniekiem ir jābūt juridiskās personas statusam.

20 — Padomes 1967. gada 11. aprīļa Otrā direktīva 67/228/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem - Kopējās pievienotās vērtības nodokļu sistēmas struktūra un nosacījumi (OV 71, 1303. lpp.).

21 — Spriedums Komisija/Īrija (C-85/11, EU:C:2013:217, 38.–41. punkts). Skat. arī spriedumus Komisija/Nīderlande (C-65/11, EU:C:2013:265, 35.–39. punkts), Komisija/Somija (C-74/11, EU:C:2013:266, 30.–34. punkts), Komisija/Apvienotā Karaliste (C-86/11, EU:C:2013:267, 33.–37. punkts) un Komisija/Dānija (C-95/11, EU:C:2013:268, 34.–38. punkts).

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

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

63. Tāpēc es uzskatu, ka Sestās direktīvas 4. panta 4. punkta otrā daļa *ratione personae* ir piemērojama visām personām.

64. Tomēr šāds apgalvojums neļauj atrisināt iesniedzējtiesas Tiesai iesniegtā otrā prejudiciālā jautājuma pirmo daļu.

65. Lai to atrisinātu, vispirms ir jāizvērtē, vai Sestā direktīva nepieļauj, ka dalībvalstis varētu ierobežot minētās direktīvas 4. panta 4. punkta otrās daļas iedarbību, īstenojot iespēju, kas tām atzīta, pieļaut PVN grupas veidošanos savā teritorijā. Citiem vārdiem sakot, ir jānosaka, vai dalībvalstis saglabā zināmu rīcības brīvību, vērtējot “personas”, kuras, viņuprāt, varētu gūt labumu no dalības PVN grupās to teritorijā.

66. Ņemot vērā judikatūru, manuprāt, uz šo jautājumu ir jāatbild niansēti.

67. Patiesi, Tiesa attiecībā uz Direktīvas 2006/112 11. panta pirmo daļu, kurā ir pārņemts Sestās direktīvas 4. panta 4. punkta otrās daļas teksts, jau ir lēmusi, ka saskaņā ar tās formulējumu šajā pantā tā piemērošana ir pakļauta vienīgi uzskaitījumiem nosacījumiem²³. Spriedumos Komisija/Zviedrija (C-480/10, EU:C:2013:263, 35. punkts) un Komisija/Somija (C-74/11, EU:C:2013:266, 63. punkts) Tiesa ir precizējusi, ka ar šo noteikumu dalībvalstīm arī nav paredzēta iespēja noteikt citus nosacījumus uzņēmējiem, lai tie varētu veidot PVN grupu, piemēram, īstenojot noteikta veida darbību vai piederēt kādai konkrētai darbības nozarei.

68. Tātad var šķist, ka Sestās direktīvas 4. panta 4. punkta otrajā daļā (un tādēļ arī Direktīvas 2006/112 11. panta pirmajā daļā) paredzētā sistēma dalībvalstīm nepiešķir nekādu rīcības brīvību.

69. Tomēr tajos pašos spriedumos Tiesa, nevis atsaucoties uz attiecīgā noteikuma formulējumu, bet gan pamatojoties uz tā mērķiem, ir atzinusi iespēju dalībvalstīm ierobežot Direktīvas 2006/112 11. pantā paredzētā režīma piemērošanu, ievērojot Savienības tiesības²⁴. Piemērojot šo konstatējumu, Tiesa ir noraidījusi pārmetumus par pienākumu neizpildi, kas tika izteikti Zviedrijas Karalistei un Somijas Republikai, norādot, ka Komisija nav pierādījusi, ka šajās divās valstīs ierobežojumi finanšu un apdrošināšanas jomas uzņēmumiem piemērot PVN grupas sistēmu, kas pamatoti ar vēlmi nepieļaut krāpšanu un izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, kuras minētas Direktīvas 2006/112 11. panta otrajā daļā, būtu pretrunā Savienības tiesībām²⁵.

70. Tā kā, manuprāt, šī judikatūra varētu būt attiecināma arī uz Sesto direktīvu, tajā, šķiet, dalībvalstīm ir atzīta rīcības brīvība, īstenojot tās 4. panta 4. punkta otrajā daļā paredzēto iespēju, taču šī rīcības brīvība ir ierobežota ar šīs direktīvas 4. panta 4. punktā paredzēto mērķu izpildi, ievērojot Savienības tiesības.

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

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

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

71. Faktiski sistēmas ierobežojumiem, kas paredzēti Sestās direktīvas 4. panta 4. punkta otrajā daļā, manuprāt, ir jābūt nepieciešamiem un atbilstīgiem mērķim, kā iepriekš jau minēts, novērst ļaunprātīgu praksi vai rīcību vai cīnīties ar krāpšanu vai izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, ievērojot Savienības tiesības, proti, nodokļu neitralitātes principu, kas ir PVN kopējās sistēmas pamatprincips²⁶.

72. Šajā gadījumā, lai to varētu uzskatīt par leģitīmu, personālsabiedrību izslēgšanai no piedalīšanās PVN grupā ir jābūt pamatojamai ar Sestās direktīvas 4. panta 4. punktā noteiktajiem mērķiem, it īpaši ievērojot nodokļu neitralitātes principu.

73. Ja iesniedzējtiesai ir jāpārbauda šie punkti, ir svarīgi norādīt, ka pēdējā minētā būtībā savā lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu jau ir precizējusi, pirmkārt, ka tā nav atklājusi saikni starp prasību, kas noteikta *UStG* 2. panta 2. punkta 2. apakšpunktā, saskaņā ar kuru visiem PVN grupas dalībniekiem ir jābūt juridiskām personām, un mērķiem, kādiem ir paredzēts Sestās direktīvas 4. panta 4. punkts, un, otrkārt, ka ar šādu prasību varētu netikt ņemts vērā nodokļu neitralitātes princips, jo tā balstās uz vienu vienīgu juridisko formu, lai noteiktas vienības izslēgtu no iespējas gūt labumu no dalības PVN grupā.

74. Es piekrītu šim viedoklim.

75. Tomēr man ir šādas divas piezīmes.

76. Pirmkārt, attiecībā uz mērķiem cīnīties pret krāpšanu un izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, kas tagad ir paredzēts, kā tas jau ir norādīts, Direktīvas 2006/112 11. panta otrajā daļā, ir jāprecizē, ka tikai kopš 2006. gada 24. jūlija Direktīvas 2006/69/EK²⁷ pieņemšanas Savienības likumdevējs Sestās direktīvas 4. panta 4. punktā ir ieviesis trešo daļu, kurā skaidri pieļauts, ka dalībvalstis, kuras ir izmantojušas iespēju savā teritorijā atļaut veidot PVN grupas, “var veikt visus vajadzīgos pasākumus, lai nepieļautu, ka [Sestās direktīvas 4. panta 4. punkta otrās daļas] noteikuma piemērošana padara iespējamu nodokļu nemaksāšanu vai izvairīšanos no nodokļu maksāšanas”.

77. Vismaz lietā C-108/14 runa ir par 2005. finanšu gadu, proti, datumu krietni pirms Direktīvas 2006/69 pieņemšanas un stāšanās spēkā.

78. Tomēr es neuzskatu, ka šis apstāklis nozīmē, ka pirms Direktīvas 2006/69 stāšanās spēkā dalībvalstīm nebūtu bijusi iespēja noteikt pasākumus ar šādiem mērķiem, īstenojot iespēju, kas tām bija paredzēta Sestās direktīvas 4. panta 4. punkta otrajā daļā.

79. Faktiski, kā to savos rakstveida apsvērumos pareizi ir norādījušas Komisija un Apvienotās Karalistes valdība, Tiesa cita starpā vairākkārt ir uzsvērusi, ka viens no atzītiem un apstiprinātiem Sestās direktīvas mērķiem ir cīņa pret krāpšanu un izvairīšanos no nodokļu maksāšanas²⁸, tostarp kontekstā, kad valstu nodokļu administrācijas nav varējušas izmantot nekādu skaidru Savienības likumdevēja pilnvarojumu, kas būtu noteikts šīs direktīvas normās²⁹.

26 — Par šā principa pamatbūtību skat. it īpaši spriedumus *Schmeink & Cofreth* un *Strobel* (C-454/98, EU:C:2000:469, 59. punkts), kā arī *Ampliscentifica* un *Amplifin* (C-162/07, EU:C:2008:301, 25. punkts). Par robežām, kādas neitralitātes princips nosaka iespējai dalībvalstīm izmantot pasākumus, kas paredzēti, lai cīnītos pret izvairīšanos no nodokļu maksāšanas un krāpšanas saistībā ar nodokļiem, skat. it īpaši spriedumu *Profaktor Kulesza, Frankowski, Józwiak, Orłowski* (C-188/09, EU:C:2010:454, 26. punkts un tajā minētā judikatūra).

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

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

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

80. Tomēr man, tāpat kā iesniedzējtiesai un Komisijai, ir grūti saprast, kā uzņēmumu iedalījums atkarībā no juridiskās formas vai juridiskās personas statusa esamības vai neesamības varētu būt lietderīgs cīņā ar krāpšanu un izvairīšanos no nodokļu maksāšanas.

81. Otrkārt, šāds iedalījums, manuprāt, neatbilst nodokļu neitralitātes principam, jo uzņēmumi, kam, kā tiesas sēdē atzina Vācijas valdība, individuāli pilnībā ir jāmaksā PVN, nevar piedalīties PVN grupā tikai to īpašās juridiskās formas dēļ.

82. Šajā gadījumā ir svarīgi atgādināt, ka iesaistīšanās PVN grupā tās dalībniekiem var radīt priekšrocības, jo grupas iekšējie darījumi, kuri parasti ir apliekami ar PVN, grupā nav apliekami ar šo nodokli³⁰. Ja uzņēmējiem šādas priekšrocības netiek piešķirtas tās juridiskās formas dēļ, kādā tie īsteno savu darbību, rodas situācija, kad ir atšķirīga attieksme pret vienādiem darījumiem, kas konkurē vieni ar otriem, neņemot vērā faktu, ka PVN maksātāja raksturojums ir atkarīgs no tā saimnieciskās darbības, nevis no juridiskās formas³¹.

83. PVN grupas mehānismam būtu jāveicina nodokļu neitralitāte, atspoguļojot saimniecisko realitāti. Manuprāt, tam nebūtu jārada mākslīgi kritēriji atkarībā no juridiskās formas, kādu uzņēmēji izmanto savas darbības īstenošanai.

84. Tāpēc es iesaku uz otrā prejudiciālā jautājuma pirmo daļu atbildēt tā, ka Sestās direktīvas 4. panta 4. punkta otrajā daļā dalībvalstij, īstenojot iespēju, kas tai paredzēta šajā normā, veidojot PVN grupu, ir liegts paredzēt nosacījumu, ka visiem grupas dalībniekiem ir jābūt juridiskas personas statusam, ja vien šādu nosacījumu neattaisno ļaunprātīgas prakses novēršana vai cīņa pret krāpšanu un izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, ievērojot nodokļu neitralitātes principu; iesniedzējtiesai šis punkts ir jāpārbauda.

2) Par vajadzību PVN grupas dalībniekiem saglabāt hierarhijas attiecības

85. Kā tas jau ir norādīts, Sestās direktīvas 4. panta 4. punkta otrajā daļā uzņēmumus, kas, juridiski būdami patstāvīgi, ir cieši saistīti cits ar citu finansiālām, saimnieciskām un organizatoriskām saitēm, ir atļauts uzskatīt par vienu PVN maksātāju.

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

87. Iesniedzējtiesa uzskata, ka šajā noteikumā prasītā integrācija saskaņā ar *Bundesfinanzhof* pastāvīgo judikatūru nozīmē, ka jāpastāv attiecību hierarhijai starp galveno sabiedrību un sabiedrību, kas institūciju ziņā būtu saistīta kā “pakļautā persona”.

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

30 — Šajā ziņā skat. iepriekš minēto Komisijas paziņojumu, 11. lpp., un ģenerāladvokāta N. Jēskinena secinājumus lietā Komisija/Irija (C-85/11, EU:C:2012:753, 45. punkts).

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

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

90. Tomēr ir skaidrs, ka *UStG* 2. panta 2. punkta 2. apakšpunkta pirmajā teikumā noteiktās prasības ir prioritāras salīdzinājumā ar tām, kas izriet no Sestās direktīvas 4. panta 4. punkta otrās daļas. Faktiski “ciešu” finanšu, saimniecisko un organizatorisko saišu esamība nav noteikti saistīta ne ar dalībnieka integrēšanu cita PVN grupas dalībnieka uzņēmumā, ne ar attiecību starp dalībniekiem hierarhiju³². Tiesas sēdē Komisija norādīja, ka no sešpadsmit dalībvalstīm, kuras ir īstenojušas iespēju, kas paredzēta Sestās direktīvas 4. panta 4. punkta otrajā daļā, tikai četras, tostarp arī Vācijas Federatīvā Republika, ir pieprasījušas šāda veida integrācijas saites un pakļautību. Turklāt, kā to savos rakstveida apsvērumos ir uzsvērusi *Larentia + Minerva*, Tiesa, norādot, it īpaši spriedumā Komisija/Īrija (C-85/11, EU:C:2013:217, 47. punkts), ka PVN grupas izveide var būt nepieciešama, lai izvairītos no noteiktas ļaunprātīgas izmantošanas, piemēram, kad viens uzņēmums var tikt mākslīgi sadalīts vairākos nodokļu maksātājos, lai varētu gūt labumu no īpašā režīma, manuprāt, ir netieši atzinusi, ka saskaņā ar Sestās direktīvas 4. panta 4. punkta otro daļu varētu būt iespēja veidot PVN grupas, kurās nepastāv hierarhija (“*Gleichordnungskonzerne*”).

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

92. Šie apsvērumi arī man liek noraidīt Austrijas valdības būtībā izteikto argumentu, ka pakļautības saites pastāvēšana ir saistīta ar nosacījumu par “ciešām saitēm”, kas paredzēts Sestās direktīvas 4. panta 4. punkta otrajā daļā, jo saskaņā ar šā punkta pirmo daļu tieši šādas pakļautības saites pastāvēšana starp fiziskām personām un viņu darba devējiem nosaka, ka viņi nav uzskatāmi par PVN maksātājiem.

93. Šādā argumentā nav ņemta vērā ne tikai tekstuālā atšķirība, kāda pastāv starp Sestās direktīvas 4. panta 4. punkta pirmo un otro daļu, kur minēta nevis frāze “pakļautības saites”, bet gan plašākā nozīmē frāze “cieši saistītas”, bet arī netiek ņemts vērā fakts, ka Tiesa ir atzinusi, ka dalībvalsts var paredzēt, ka personas, kuras nav PVN maksātāji, var būt PVN grupas dalībnieces, un ka tādēļ termins nodokļu maksātājs nav sinonīms vārdam “personas” Sestās direktīvas 4. panta 4. punkta otrās daļas izpratnē.

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

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

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

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

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

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

99. Lai gan iesniedzējtiesai ir jāpārbauda, vai šie nosacījumi ir izpildīti, tomēr jāautā, vai valsts pasākums, ar kuru tiek prasīta tik intensīva saikne starp personām, lai tās varētu tikt uzskatītas par vienu PVN maksātāju, nav pārmērīgs salīdzinājumā ar to, kas nepieciešams, lai panāktu minētos mērķus. Faktiski izņēmums, ko rada konkrēti attiecīgajai dalībvalstij raksturīgi apstākļi, kuri šajā lietā tomēr nav minēti Tiesā, no vispārējā viedokļa ir grūti saprotami iemesli, kādēļ iepriekš minēto mērķu sasniegšanai attiecībās starp PVN grupas dalībniekiem būtu jāpastāv hierarhijai, lai izpildītu nosacījumu, kas saistīts ar ciešu finanšu, saimniecisko un organizatorisko saišu pastāvēšanu. Kaut arī šādas hierarhijas pastāvēšana starp PVN grupas dalībniekiem, bez šaubām, būtu pietiekama, lai izpildītu šos mērķus un apmierinātu Sestās direktīvas 4. panta 4. punkta otrajā daļā paredzēto nosacījumu, es tomēr šaubos, ka tāda ir noteikti nepieciešama.

100. Tāpēc es iesaku uz otrā prejudiciālā jautājuma otro daļu atbildēt, ka valsts tiesību akti, saskaņā ar kuriem ciešas finanšu, saimnieciskās un organizatoriskās saites Sestās direktīvas 4. panta 4. punkta otrās daļas izpratnē var īstenoties vienīgi tad, ja pastāv hierarhija attiecībās starp PVN grupas dalībniekiem, varētu būt saderīgi ar šo pantu ar nosacījumu, ka tas ir nepieciešami un samērīgi, lai sasniegtu mērķus novērst ļaunprātīgas izmantošanas praksi un lai cīnītos pret krāpšanu un izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, ievērojot Savienības tiesības, it īpaši nodokļu neitralitātes principu, bet tas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai.

C – Par trešo prejudiciālo jautājumu

101. Savā trešajā prejudiciālajā jautājumā iesniedzējtiesa vaicā par Sestās direktīvas 4. panta 4. punkta otrās daļas tiešo ietekmi gadījumā, ja tam ir pretrunā valsts tiesību norma, piemēram, tāda, kāds ir *UStG* 2. panta 2. punkta 2. apakšpunkta pirmais teikums.

102. Ja Tiesa nolemtu rīkoties saskaņā ar to, kā es šajos secinājumos iesaku atbildēt uz otro prejudiciālo jautājumu, nevar tikt izslēgta iespēja, ka pēc pārbaudes, kas jāveic iesniedzējtiesai, tā varētu secināt, ka *UStG* 2. panta 2. punkta 2. apakšpunkta pirmais teikums nav saderīgs ar Sestās direktīvas 4. panta 4. punkta otro daļu. Tādēļ, lai sniegtu iesniedzējtiesai noderīgu atbildi, manuprāt, ir jāatbild arī uz trešo iesniedzējtiesas Tiesai uzdoto jautājumu.

103. Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru visos gadījumos, kad Sestās direktīvas vai Direktīvas 2006/112 noteikumi, spriežot pēc to satura, šķiet beznosacījumu un pietiekami precīzi, uz šiem noteikumiem var atsaukties, ja termiņā nav veikti ieviešanas pasākumi, lai atspēkotu ikvienu valsts tiesību normu, kas ir pretrunā šīm direktīvām, vai ja šajos noteikumos paredzētas tiesības, uz kurām indivīdi ir tiesīgi atsaukties attiecībā pret valsti³³.

104. Tāpēc ir jāpārbauda, vai Sestās direktīvas 4. panta 4. punkta otrā daļa, raugoties uz tās saturu, var tikt uzskatīta par beznosacījumu un pietiekami precīzu, lai indivīds varētu uz to atsaukties valsts tiesā, iebilstot pret to valsts tiesību aktu piemērošanu, kuri nebūtu saderīgi ar šo pantu.

105. Šajā ziņā es vispirms uzskatu, ka iebildums pret Sestās direktīvas 4. panta 4. punkta otrās daļas tiešo ietekmi, ko izsaka it īpaši Īrijas un Austrijas valdības, tikai tādēļ, ka ar šo pantu dalībvalstīm vienkārši esot piešķirta iespēja savā teritorijā atzīt PVN grupas izveidi, nav pārliecinošs.

106. Faktiski Tiesa jau vairākas reizes ir atzinusi, ka direktīvas noteikums, ar kuru dalībvalstīm ir piešķirtas tiesības izvēlēties, ne vienmēr izslēdz iespēju, ka saskaņā ar to ar pietiekamu precizitāti, pamatojoties vien uz šīs direktīvas normām, varētu tikt noteikts indivīdiem paredzēto tiesību saturs³⁴.

107. Turklāt arī to, ka dalībvalstīm pastāv rīcības brīvība, īstenojot Sestās direktīvas noteikumus, Tiesa nav uzskatījusi par faktu, kas pats par sevi neļautu atzīt noteiktu normu tiešo ietekmi³⁵.

108. It īpaši Tiesa ir lēmusi, ka, lai gan dalībvalstīm ir neapstrīdama rīcības brīvība, paredzot nosacījumus, kā ir piemērojami noteikti Sestajā direktīvā paredzētie izņēmumi, šis apstāklis indivīdiem, kuri ir spējīgi noteikt, ka viņu finanšu situācija faktiski atbilst kādai no izņēmumu kategorijām, kas minētas šajā direktīvā, netraucē tieši uz to pamatoties, it īpaši gadījumā, kad, īstenojot kompetenci, kas tai piešķirta saskaņā ar šo tiesību aktu, dalībvalsts ir pieņēmusi valsts tiesību normas, kuras nav saderīgas ar šo direktīvu, it īpaši ar nodokļu neitralitātes principu³⁶.

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

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

33 — Skat. it īpaši spriedumus *Becker* (8/81, EU:C:1982:7, 25. punkts), *Kügler* (C-141/00, EU:C:2002:473, 51. punkts), *Linneweber* un *Akritidis* (C-453/02 un C-462/02, EU:C:2005:92, 33. punkts) un *MDDP* (C-319/12, EU:C:2013:778, 47. punkts).

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

35 — Skat. it īpaši spriedumu *Stockholm Lindöpark* (C-150/99, EU:C:2001:34, 31. punkts un tajā minētā judikatūra). Skat. arī spriedumu lietā *MDDP* (C-319/12, EU:C:2013:778, 51. punkts un tajā minētā judikatūra).

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

111. Ar to, ka vajadzības gadījumā šajā tiesību normā var būt iekļauta atruna saistībā ar pamatojumiem, kas saistīti ar ļaunprātīgas izmantošanas prakses novēršanu vai cīņu pret krāpšanu un izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, nevar tikt apšaubīts šis konstatējums, jo šādi pamatojumi ne tikai nav pakļauti tiesas kontrolei³⁷, bet arī tiek veicināti saskaņā ar Sesto direktīvu un tie pat var tikt uzskatīti par robežām, kas raksturīgas to tiesību piemērošanas jomai, kuras šajā direktīvā paredzētas indivīdiem³⁸.

112. Savukārt Sestās direktīvas 4. panta 4. punkta otrās daļas būtiskais nosacījums, ka, lai varētu veidot vienu nodokļu maksātāju, finanšu, saimnieciskajām un organizatoriskajām saitēm starp vairākām personām ir jābūt “ciešām”, neapšaubāmi, ir jāprecizē valsts līmenī. Ja tiek prasīta vien ciešu finanšu saišu pastāvēšana, tās var būt atkarīgas no mainīgā turētā kapitāla un/vai balsstiesību sabiedrībā procentuālā apmēra, vai īpašām līgumiskajām attiecībām starp uzņēmējiem, piemēram, no franšīzes nolīgumu esamības³⁹. Tomēr šie kritēriji nav ekskluzīvi. Katrā ziņā dalībvalstīm, kuras izvēlējušās īstenot iespēju, kas paredzēta Sestās direktīvas 4. panta 4. punkta otrajā daļā, ir pareizi jāprecizē būtiskais nosacījums, kas tām ir noteikts, lai gan pretēji atbrīvojuma no PVN situācijai, kuru var objektīvi noteikt, pamatojoties uz Sestās direktīvas noteikumu interpretāciju, pašā šī panta tekstā nav iespējams tieši identificēt “ciešo” saišu, kas tajā minētas, precīzu piemērošanas jomu.

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

114. Ja Tiesa piekristu šim priekšlikumam un ciktāl iesniedzējtiesa iepriekš būtu konstatējusi *UStG* 2. panta 2. punkta 2. apakšpunkta pirmā teikuma nesaderību ar Sestās direktīvas 4. panta 4. punkta otro daļu, šai tiesai vēl būtu jāpārbauda, vai valsts tiesības varētu būt interpretējamas, cik vien iespējams, atbilstoši Savienības tiesībām⁴⁰.

115. Attiecībā uz to ir svarīgi norādīt, ka Komisija savos rakstveida apsvērumos ir norādījusi, ka Vācijas nodokļu tiesa ir centusies sniegt šādu atbilstīgu interpretāciju, atgādinot, ka personālsabiedrības, kuras ir “strukturētas, balstoties uz kapitālu”, piemēram, kā komandītsabiedrības pamatlietās, varētu ietilpt *UStG* 2. panta 2. punkta 2. apakšpunkta pirmā teikuma piemērošanas jomā⁴¹.

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

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

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

37 — Pēc analogijas par Sestās direktīvas 4. panta 5. punktu skat. spriedumu *Comune di Carpaneto Piacentino* u.c. (231/87 un 129/88, EU:C:1989:381, 32. punkts). Skat. arī citā kontekstā spriedumu *Gavieiro Gavieiro* un *Iglesias Torres* (C-444/09 un C-456/09, EU:C:2010:819, 81. punkts).

38 — Šajā ziņā skat. spriedumu *Schoenimport “Italmoda” Mariano Previti* u.c. (C-131/13, C-163/13 un C-164/13, EU:C:2014:2455, 57.–59. punkts).

39 — Iepriekš minētajā paziņojumā (9. lpp.) Komisija piedāvā izsecināt ciešu finanšu saišu pastāvēšanu no īpašumtiesībām uz vismaz 50 % no sabiedrības kapitāla vai balsstiesībām, vai no franšīzes līgumu pastāvēšanas. Jāpiebilst, ka noteiktas dalībvalstis pieļauj šādu saišu pastāvēšanu finanšu ziņā, ja sabiedrībai pieder vismaz 10 % no citas sabiedrības pamatkapitāla.

40 — Skat. it īpaši spriedumu *Pfeiffer* u.c. (no C-397/01 līdz C-403/01, EU:C:2004:584, 108.–114. punkts).

41 — Skat. Komisijas rakstveida apsvērumu 34. punktu par 2013. gada 13. marta *Finanzgericht München* nolēmumu ar atsaucies numuru 3 K 235/10.

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

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

III – Secinājumi

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

- 1) ar kapitāla darbībām saistītiem izdevumiem, kas rodas holdingam, kurš tieši vai netieši iesaistās savu meitasuzņēmumu darbībā, ir tieša un nepastarpināta saikne ar visu šīs holdinga sabiedrības saimnieciskās darbības kopumu. Tāpēc nav pamata veikt priekšnodokli samaksātā pievienotās vērtības nodokļa par minētajiem izdevumiem sadali starp holdinga sabiedrības saimniecisko darbību un darbībām, kas nav saistītas ar saimniecisko darbību. Ja holdinga sabiedrība īsteno darījumus, kas apliekami ar pievienotās vērtības nodokli, un tādus, kuri no tā ir atbrīvoti, tiesības uz priekšnodokli samaksātā pievienotās vērtības nodokļa atskaitījumu aprēķina saskaņā ar daļu metodi, kas ir paredzēta 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, 17. panta 5. punktā;
- 2) Sestās direktīvas 77/388 4. panta 4. punkta otrā daļa liedz dalībvalstij, īstenojot iespēju, kas tai paredzēta šajā tiesību normā, veidojot PVN grupu, paredzēt nosacījumu, ka visiem grupas dalībniekiem ir jābūt juridiskās personas statusam, ja vien šādu nosacījumu neattaisno ļaunprātīgas prakses novēršana vai cīņa pret krāpšanu un izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, ievērojot Savienības tiesības, it īpaši nodokļu neitralitātes principu, bet tas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai.

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

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