

Downloaded via the EU tax law app / web

Pagaidu versija

TIESAS SPRIEDUMS (pirmā palāta)

2022. gada 1. decembrī (*)

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu – Pievienotās vērtības nodoklis (PVN) – Sestā direktīva 77/388/EEK – 4. panta 4. punkta otrā daļa – Nodokļa maksājumi – Dalībvalstu iespaidos par vienu nodokļa maksājumu (“PVN grupu”) atzīt vairākus juridiski patstāvīgus, bet finanšu, saimnieciskos un organizatoriskos ziņās savstarpēji cieši saistītus sabiedrības – Dalībvalsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru PVN grupu pārstāvošais tās dalībnieks ir uzskatāms par viengabala nodokļa maksājumu – Jautājums “cieši saistītās finanšu ziņas” – Galvenajam uzdevumam papildus vairāku līdzdalībnieku nepieciešamais balsttiesību vairākums – Neesamība – Saimnieciskās vienības patstāvīguma novērtēšana pēc standartizētiem kritērijiem – Tvērums

Lietā C-141/20

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa, Vācijas) iesniegusi ar 2019. gada 11. decembra lēmumu un kas Tiesā reģistrēta 2020. gada 23. martā, tiesvedībā

Finanzamt Kiel

pret

Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie mbH,

TIESA (pirmā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs A. Arabadžijevs [*A. Arabadjiev*], tiesneši P. Dž. Švērebs [*P. G. Xuereb*] (referents), T. fon Danvics [*T. von Danwitz*], A. Kumins [*A. Kumin*] un I. Ziemele,

ģenerālvokāle: L. Medina,

sekretārs: A. Kalots Eskobars [*A. Calot Escobar*],

ģemotvārā rakstveida procesū,

ģemotvārā apsvērumus, ko snieguši:

- *Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie mbH* vārdā – *B. Richter, Rechtsanwalt,*
- Vācijas valdības vārdā – *J. Möller, kā arī S. Eisenberg un S. Heimerl, pārstāvji,*
- Itālijas valdības vārdā – *G. Palmieri, pārstāve, kurai palīdz P. Gentili, avvocato dello Stato,*
- Eiropas Komisijas vārdā – *A. Armenia un R. Pethke, pārstāvji,*

noklausījies ģenerālvokāles secinājumu 2022. gada 13. janvārā tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par to, kā interpretēt 4. panta 1. un 4. punktu, kā arī 21. panta 1. punkta a) apakšpunktu un 3. punktu Padomes Sestajā direktīvā 77/388/EEK (1977. gada 17. maijs) par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopējā pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV 1977, L 145, 1. lpp.), kas grozīta ar Padomes 2000. gada 17. oktobra Direktīvu 2000/65/EK (OV 2000, L 269, 44. lpp.; turpmāk tekstā – “Sestā direktīva”).

2 Šis līgums ir iesniegts saistībā ar tiesvedību starp *Finanzamt Kiel* (Vācijas Finanšu pārvalde, Vācija; turpmāk tekstā – “nodokļu iestāde”) un *Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie mbH* (turpmāk tekstā – “*NGD mbH*”) par pievienotās vērtības nodokļa (PVN) piemērošanu šai sabiedrībai par 2005. gada taksācijas gadu.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 Sestā direktīva tika atcelta un aizstāta ar Padomes Direktīvu 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.), kas ir spēkā kopš 2007. gada 1. janvāra. Tomēr, ņemot vērā laiku, kurā pastāvīga pamatlieta aplūkojamie faktiskie apstākļi, tai joprojām ir piemērojama Sestā direktīva.

4 Sestās direktīvas 4. pantā bija noteikts:

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

[..]

4. Vārda “patstāvīgi” lietojums 1. punktā attiecas uz nodokļa nodarbinātās 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 uzlikt personas, kuras reģistrētas šīs valsts teritorijā un kuras, juridiski būdamas patstāvīgas, ir cieši saistītas cita ar citu finansiāli, saimnieciski un organizatoriski saistītas.

[..]”

5 Sestās direktīvas 21. panta “Personas, kurām jāmaksā nodoklis” redakcijā, kas izriet no tās 28. g panta, bija noteikts:

“1. Saskaņā ar iekšējo sistēmu [PVN] jāmaksā šādam personām:

a) nodokļa maksātājam, kas veic tūdu preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, kas pakāpta nodokļa uzlikšanai, izņemot gadījumus, kas paredzēti b) un c) punktā.

[..]

3. 1. un 2. punkt? paredz?tajos gad?jumos dal?bvalstis var paredz?t, ka par nodok?a samaksu ir solid?ri atbild?ga k?da cita persona, kas nav nodok?u maks?t?js.

[..]”

V?cijas ties?bu akti

6 *Umsatzsteuergesetz* (Pievienot?s v?rt?bas nodok?a likums; turpm?k tekst? – “*UStG*”) 2. panta redakcij?, kas piem?rojama pamatliet?, ir paredz?ts:

“(1) Uz??m?js ir persona, kas patst?v?gi veic komercdarb?bu vai profesion?lu darb?bu. Uz??mums aptver visu uz??m?ja veikto komercdarb?bu vai profesion?lo darb?bu. Komercdarb?ba vai profesion?l? darb?ba ir jebkura past?v?ga darb?ba, kas tiek veikta, lai g?tu ie??mumus, pat ja nav nodoma g?t pe??u vai ja personu apvien?ba savu darb?bu veic tikai t?s dal?bnieku vajadz?b?m.

(2) Komercdarb?ba vai profesion?l? darb?ba nenotiek patst?v?gi,

[..]

2. ja, ?emot v?r? faktiskos apst?k?us kopum?, juridisk? persona finanšu, saimniecisk? un organizatorisk? zi?? ir integr?ta galven? uz??muma uz??mum? (nodok?a maks?t?ju grupa [*Organschaft*]). Regul?jums par nodok?a maks?t?ju grupu attiecas tikai uz valst? esošo uz??muma sast?vda?u savstarp?jiem dar?jumiem. Š?s uz??muma sast?vda?as ir uzskat?mas par vienu uz??mumu. Ja galven? uz??muma vad?ba atrodas ?rvalst?, par uz??m?ju ir uzskat?ma saimnieciski vissvar?g?k? valst? esoš? uz??muma sast?vda?a.

[..]”

7 Saska?? ar š? likuma 13.a panta 1. punktu:

“Nodok?a maks?t?js ir:

1. 1. panta 1. punkta 1. apakšpunkta un 14.c panta 1. punkta gad?jum? – uz??m?js;

[..].”

8 *Abgabenordnung* (Nodok?u kodekss; turpm?k tekst? – “*AO*”) 73. panta redakcij?, kas piem?rojama pamatliet?, ir noteikts:

“Nodok?a maks?t?ju grup? ietilpstoša sabiedr?ba ir atbild?ga par tiem galven? uz??muma nodok?iem, kuriem noz?m?ga ir nodok?a maks?t?ju grupa, kur? tie abi ietilpst. [..]”

Pamatlieta un prejudici?lie jaut?jumi

9 *NGD mbH* ir V?cij? re?istr?ta sabiedr?ba ar ierobežotu atbild?bu, kuras dibin?šanu apliecina ar 2005. gada 29. augustu dat?ts notari?ls akts un kuras dal?bniekiem, proti, publisko ties?bu juridiskai personai A un re?istr?tai biedr?bai C e. V., ir l?dzdal?ba taj? attiec?gi 51 % un 49 % apm?r?. 2005. gad? š?s sabiedr?bas valdes loceklis bija E, kurš vienlaikus bija ar? A valdes loceklis un C e. V. valdes loceklis.

10 Saska?? ar *NGD mbH* dibin?šanas l?guma 7. punkta 2. apakšpunktu par dal?bnieku sapulces sast?vu un balssties?b?m:

“Dal?bnieku sapulce sast?v no A Pal?dz?bas darba komitej? un C e.V. Galvenaj? komitej? p?rst?v?taj?m person?m. Katram dal?bniekam ir septi?as balsis, un tas iece? ne vair?k k? septi?us p?rst?vjus dal?bnieku sapulc?, kuri šaj? sabiedr?b? pien?kumus veic br?vpr?t?gi. Ja vien turpm?k nav noteikts cit?di, katram p?rst?vim ir viena balss, ko vi?š izmanto atbilstoši profesion?lajai ?tikai, un šaj? zi?? vi?am nav saistoši vi?u iec?luš? dal?bnieka nor?d?jumi.

Vien?gais iz??mums no iepriekš izkl?st?t? ir l?mumi, kas tieši saist?ti ar ieguld?jumiem, kurus sabiedr?bas r?c?b? nodevis attiec?gais dal?bnieks; š?d? gad?jum? katrs dal?bnieks balsis var nodot tikai visas kop? vienveid?gi un p?rst?vjiem ir saistoši vi?us iec?luš? dal?bnieka dotie nor?d?jumi. Ja p?rst?vjiem neizdodas pan?kt vienošanos, ir uzskat?ms, ka attiec?g? dal?bnieka septi?as balsis ir nodotas t?d?j?di, k? ir nobalsojis t? iecelto p?rst?vju vair?kums.”

11 Dal?bnieku sapulc?, kas notika 2005. gada 1. decembr?, tika nolemts groz?t *NGD mbH* dibin?šanas l?gumu un izteikt t? 7. punkta 2. apakšpunkta otro da?u š?d? redakcij?:

“Vien?gais iz??mums no iepriekš izkl?st?t? ir l?mumi, kas tieši saist?ti ar ieguld?jumiem, kurus sabiedr?bas r?c?b? nodevis attiec?gais dal?bnieks, un l?mumi, kuriem viens no dal?bniekiem piesaka vienveid?gu balsošanu ar vis?m bals?m kop?. Š?d? gad?jum? katrs dal?bnieks balsis var nodot tikai visas kop? vienveid?gi un p?rst?vjiem ir saistoši vi?us iec?luš? dal?bnieka dotie nor?d?jumi. Ja p?rst?vjiem neizdodas pan?kt vienošanos, ir uzskat?ms, ka attiec?g? dal?bnieka septi?as balsis ir nodotas t?d?j?di, k? ir nobalsojis t? iecelto p?rst?vju vair?kums. Gad?jum?, ja notiek š?da balsošana vienveid?gi, balsis tiek skait?tas atbilstoši l?dzdal?bai sabiedr?b?.”

12 Tom?r, k? paskaidro iesniedz?jtiesa, min?tais groz?jums st?j?s sp?k? tikai p?c 2010. gada 9. decembra dal?bnieku sapulces, kad attiec?b? uz š?di groz?to dibin?šanas l?gumu tika izdots jauns notari?ls akts un tas tika ierakst?ts komercr?istr?.

13 No l?muma par prejudici?lu jaut?jumu uzdošanu izriet, ka ?r?jais revidents, veicot rev?ziju pie *NGD mbH*, pauda uzskatu, ka apl?kojamaj? taks?cijas gad? š? sabiedr?ba finanšu zi?? nebija integr?ta galvenaj? uz??mum? A. T?d?? nevarot uzskat?t, ka t?s b?tu veidojušas vienu “nodok?a maks?t?ju grupu” *UStG 2. panta 2. punkta 2. apakšpunkta izpratn?*, ar kuru V?cijas ties?b?s tika p?r?emta Sest?s direkt?vas 4. panta 4. punkta otraj? da?? paredz?t? iesp?ja.

14 Šis secin?jums esot balst?ts uz apst?kli, ka *NGD mbH* dibin?šanas l?guma 7. punkt? – nedz t? s?kotn?j?, nedz groz?taj? redakcij? – nav paredz?ts, ka A b?tu balssties?bu vair?kums, un t?tad tai nebija iesp?jams pan?kt, ka min?t? sabiedr?ba iev?rotu t?s l?mumos pausto gribu, lai gan A bija vair?kuml?dzdal?ba t?s pamatkapit?l? (51 % apm?r?). L?dz ar to š?s sabiedr?bas apgroz?jums ar treš?m person?m, piem?rojot parasto nodok?a likmi, ar pakalpojumiem, kas sniegti A, esot j?uzskaita *NGD mbH* k? “uz??m?jam” *UStG 2. panta 1. punkta izpratn?*.

15 Nodok?u iest?de ar 2014. gada 30. maija l?mumu apstiprin?ja ?r?j? revidenta nost?ju.

16 T? k? *NGD mbH* iesniegums, ar ko t? apstr?d?ja šo l?mumu, ar nodok?u iest?des 2017. gada 3. febru?ra l?mumu tika noraid?ts, *NGD mbH* iesniedza pieteikumu, ar kuru t? p?d?jo min?to l?mumu p?rs?dz?ja.

17 *Schleswig?Holsteinisches Finanzgericht* (Šl?svigas?Holšteinas Finanšu tiesa, V?cija) ar 2018. gada 6. febru?ra spriedumu šo pieteikumu apmierin?ja un nosprieda, ka nosac?jums par finansi?lu integr?šanu galvenaj? uz??mum? A bija iev?rots gan *NGD mbH* dibin?šanas l?guma groz?taj? redakcij?, gan s?kotn?j? redakcij?, kas bija sp?k? apl?kojamaj? taks?cijas gad?.

18 Šaj? zi?? min?t? tiesa atzina, ka no Tiesas judikat?ras izriet, ka t?du pak?aut?bas attiec?bu

esam?ba, kur?s nodok?a maks?t?ju grup? ietilpstoša sabiedr?ba saist?ta ar galveno uz??mumu, nevar tikt uzskat?ta par nepieciešamu nosac?jumu juridiski patst?v?gu, bet finanšu, saimniecisk? un organizatorisk? zi?? savstarp?ji cieši saist?tu personu grupas (turpm?k tekst? – “PVN grupa”) izveidošanai (spriedums, 2015. gada 16. j?lijs, *Larentia + Minerva un Marenave Schiffahrt*, C?108/14 un C?109/14, EU:C:2015:496, 44. un 45. punkts), un ka l?dz ar to nodok?u iest?des izvirz?t?s pras?bas – ka galvenajam uz??mumam j?b?t ne tikai nodok?a maks?t?ju grup? ietilpstošo sabiedr?bu vair?kumdal?bniekam, bet ar? balssties?bu vair?kuma tur?t?jam, – p?rsniedz to, kas ir nepieciešams, lai sasniegtu m?r?us nov?rst ?aunpr?t?gu praksi vai r?c?bu vai c?n?ties pret kr?pšanu nodok?u jom? vai izvair?šanos no nodok?u maks?šanas.

19 Nodok?u iest?de par šo spriedumu iesniedza *Bundesfinanzhof* (Feder?l? finanšu tiesa, V?cija) kas?cijas s?dz?bu, kur? t? nor?d?ja uz *UStG* 2. panta 2. punkta 2. apakšpunkta pirm? teikuma p?rk?pumu, par ko liecinot tas, ka *NGD mbH* finanšu zi?? nebija integr?ta galvenaj? uz??mum? A.

20 Iesniedz?jtiesa vispirms nor?d?ja, ka tad, ja str?ds pamatliet? b?tu j?izv?rt?, ?emot v?r? tikai piem?rojamos dal?bvalsts ties?bu aktus, kas?cijas s?dz?ba b?tu pamatota, ?emot v?r?, ka šajos ties?bu aktos kvalific?šana par nodok?a maks?t?ju grupu esot atkar?ga no t?, vai ir izpild?ts nosac?jums par finansi?lu integr?ciju, kas noz?m?jot, ka galvenajam uz??mumam ir balssties?bu vair?kums. T? preciz?ja, ka pat p?c 2015. gada 16. j?lija sprieduma *Larentia + Minerva un Marenave Schiffahrt* (C?108/14 un C?109/14, EU:C:2015:496) atbilstoši *Bundesfinanzhof* (Feder?l? finanšu tiesa) judikat?rai ties?bu aktos uz *UStG* 2. panta 2. punkta 2. apakšpunkta pirm? teikuma pamata joproj?m ir paredz?ts, ka past?v kontroles un pak?aut?bas attiec?bas, kas tagad esot kvalific?tas k? “ar iejaukšan?s ties?b?m saist?ta integr?cija”.

21 Turpinot – no *Bundesfinanzhof* (Feder?l? finanšu tiesa) judikat?ras izrietot, ka saska?? ar š?s valsts ties?bu aktiem nodok?a saist?bas ir nododamas galvenajam uz??mumam, kuram ir j?nodrošina, ka ikviena nodok?a maks?t?ju grup? ietilpstoš? uz??muma apgroz?jums tiek pareizi aplikts ar nodokli. T?tad galvenajam uz??mumam esot j?uz?emas atbild?ba par PVN iekas?šanu par ikvienu pakalpojumu, kuru šie uz??mumi sniedz treš?m person?m, un vien?gi tas var iesniegt kop?gu nodok?a deklar?ciju par visiem min?tajiem uz??mumiem.

22 Visbeidzot – min?t? tiesa uzsver, ka saist?b? ar p?rbaudi, kas tai ir j?veic, pamatojoties uz *UStG* 2. panta 2. punkta 2. apakšpunkta pirmo teikumu, pats par sevi ir j??em v?r? apst?klis, ka saska?? ar šo normu nav uzskat?ms, ka nodok?a maks?t?ju grup? ietilpstošo un galvenaj? uz??mum? integr?to sabiedr?bu saimniecisk? un profesion?l? darb?ba tiku veikta patst?v?gi. T?tad min?to sabiedr?bu apgroz?juma kopsumma esot attiecin?ma uz galveno uz??mumu, kuram ir saist?bas samaks?t PVN, kas piem?rojams š? apgroz?juma kopsummai.

23 Tom?r iesniedz?jtiesa pauž šaubas par pamatliet? apl?kojam? dal?bvalsts tiesisk? regul?juma sader?bu ar Tiesas interpret?to Sest?s direkt?vas 4. panta 4. punkta pirmo da?u, citastarp ?emot v?r? šaj? regul?jum? ietvert?s pras?bas par kontroles un pak?aut?bas attiec?b?m.

24 Konkr?t?k, t? k? no Tiesas judikat?ras izriet, ka gad?jum?, ja ir uzskat?ms, ka past?v PVN grupa, tad pašai PVN grupai rodas saist?bas samaks?t PVN par visu t?s dal?bnieku apgroz?juma kopsummu (spriedumi, 2008. gada 22. maijs, *Ampliscientifica un Amplifin* (C?162/07, EU:C:2008:301, 20. punkts, un 2014. gada 17. septembris, *Skandia America (USA), filial Sverige* (C?7/13, EU:C:2014:2225, 29., 35. un 37. punkts, k? ar? rezolut?v? da?a), ja š?das PVN grupas piel?dzin?šana vienam nodok?a maks?t?jam Sest?s direkt?vas 4. panta 4. punkta otr?s da?as izpratn? izsl?dz to, ka š?s grupas dal?bnieki, tostarp t?s galvenais uz??mums, var turpin?t parakst?t PVN deklar?cijas un var tikt identific?ti k? nodok?a maks?t?ji.

25 Gad?jumam, ja Tiesa nospriestu, ka Sest?s direkt?vas 4. panta 4. punkts nepie?auj t?du

praksi, kur? par nodok?a maks?t?ju tiek atz?ta nevis pati PVN grupa, bet viens t?s dal?bnieks, proti, t?s galvenais uz??mums, rastos jaut?jums, vai juridisk? persona, kas ietilpst šaj? grup?, var izvirz?t apgalvojumu par valsts ties?bu aktu eventuelu nesader?bu ar Savien?bas ties?bu norm?m. Šaj? zi?? iesniedz?jtiesa, vienlaikus gan atg?dinot, ka no 2015. gada 16. j?lija sprieduma *Larentia + Minerva un Marenave Schiffahrt* (C?108/14 un C?109/14, EU:C:2015:496) izriet, ka Sest?s direkt?vas 4. panta 4. punktam nav tiešas iedarb?bas, jaut?, vai k?ds PVN grupas dal?bnieks šaj? nol?k? eventueli var?tu pamatoties uz š?s direkt?vas 21. panta 1. punkta a) apakšpunktu.

26 Turkl?t iesniedz?jtiesa v?las konkretiz?t nepieciešam?s pras?bas attiec?b? uz nov?rt?šanu, kas tai ir j?veic, lai konstat?tu, vai šaj? gad?jum? ir izpild?ts *UStG* 2. panta 2. punkta 2. apakšpunkta pirmaj? teikum? ietvertais krit?rijs, proti, integr?cija finanšu zi??. Konkr?t?k, t? vaic?, vai šis krit?rijs ir j?interpret? t?d?j?di, ka tas paredz, ka nodok?a maks?t?ju grupas galvenajam uz??mumam ir ne tikai vair?kuml?dzdal?ba šaj? nodok?a maks?t?ju grup? integr?to sabiedr?bu pamatkapit?l?, bet ar? balssties?bu vair?kums taj?s.

27 Šaj? zi?? t? uzsver, ka saska?? ar piem?rojamiem valsts ties?bu aktiem nodok?a maks?t?ju grupas galvenais uz??mums attiec?g? gad?jum? ties? var izvirz?t pras?jumus par finansi?lu atl?dzin?jumu no p?r?jiem PVN grupas dal?bniekiem un l?dz ar to grupas iekš?jo attiec?bu ietvaros katrs no t?s dal?bniekiem attiec?gi sedz nodok?u slogu, proti, atbilstoši apgroz?jumam, kas rad?jis katra dal?bnieka attiec?g?s PVN saist?bas.

28 Iesniedz?jtiesa v?las noskaidrot ar? to, vai V?cij? past?vošo nodok?a maks?t?ju grupas (*Organschaft*) sist?mu eventueli un alternat?vi var?tu pamatot ar Sest?s direkt?vas 4. panta 1. punktu kopsakar? ar t?s 4. panta 4. punkta pirmo da?u. Ja tas t? b?tu, nodok?u iest?des iesniegt? kas?cijas s?dz?ba b?tu pamatota – neatkar?gi no atbild?m uz trim pirmajiem uzdotajiem prejudici?lajiem jaut?jumiem.

29 Šaj? zi?? iesniedz?jtiesa b?t?b? uzskata, ka nevar izsl?gt, ka ?oti striktie krit?riji, proti, V?cijas ties?bu aktos ietvert?s pras?bas par nodok?a maks?t?ju grup? ietilpstošo juridisko personu pak?aut?bu t?s galvenajam uz??mumam, lai nov?rt?tu, vai past?v nodok?a maks?t?ju grupa, var?tu b?t attaisnojami, ja iepriekš?j? punkt? min?t?s normas tiktu skat?tas kopsakar?.

30 Proti, ?emot v?r? to, ka saska?? ar piem?rojamiem valsts ties?bu aktiem esot uzskat?ms, ka š?s sabiedr?bas nevar ?stenot savu gribu, jo t?s ir pak?aut?bas attiec?b?s ar nodok?a maks?t?ju grupas, kur? t?s ietilpst, galveno uz??mumu, esot uzskat?ms, ka min?t?s juridisk?s personas neatbilst patst?v?bas nosac?jumam Sest?s direkt?vas 4. panta 1. punkta izpratn?. Dal?bvalstis esot ties?gas atz?t, ka juridisk?s personas, kuras neatbilst patst?v?bas krit?rijam, nevar atz?t par nodok?a maks?t?jiem un ka to attiec?gais apgroz?jums un l?dz ar to attiec?gais PVN ir j?attiecina uz galveno uz??mumu, ?emot v?r? starp nupat min?to un š?m sabiedr?b?m past?vošo pak?aut?bas saikni.

31 Tom?r iesniedz?jtiesai ir šaubas saist?b? ar jaut?jumu, vai dal?bvalstis tik tieš?m ir ties?gas preciz?t, izmantojot sadal?jumu pa kategorij?m, gad?jumus, kuros b?tu uzskat?ms, ka konkr?tas juridisk?s personas nesp?j ?stenot savu gribu un l?dz ar to nav patst?v?gas Sest?s direkt?vas 4. panta 1. punkta izpratn?.

32 Šaj? zi?? t? preciz?, ka V?cijas konstitucion?laj?s ties?b?s valsts likumdošanas varai ir pieš?irta š?da klasific?šanas kompetence. To attaisnojot tas, ka, t? k? nodok?a maks?t?ja statusa konstat?šana ir saist?ta ar finansi?li apgr?tinoš?m iesp?jam?m sek?m, sabiedr?bas, kuras tiktu kvalific?tas k? nodok?a maks?t?js, nevajadz?tu pak?aut nenoteikt?bai attiec?b? uz to nodok?u saist?b?m. Turkl?t V?cijas likumdev?ja veikto klasific?šanu var?tu atbalst?t t?da Sest?s direkt?vas 4. panta 4. punkta pirm?s da?as interpret?cija, kur? ?emts v?r? š?s normas konteksts un izcelsme.

33 Turkl?t attiec?b? uz šo nupat min?to aspektu esot j??em v?r? apst?klis, ka A pielikums Padomes Otraj? direkt?v? 67/228/EEK (1967. gada 11. apr?lis) par dal?bvalstu ties?bu aktu saska?ošanu attiec?b? uz apgroz?juma nodok?iem – Kop?j?s pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mas strukt?ra un piem?rošanas k?rt?ba (OV 1967, L 71, 1303. lpp.), š?iet, ir ticis izmantots tam, lai ar Savien?bas ties?bu norm?m pamatotu V?cij? jau past?vošo regul?jumu par nodok?a maks?t?ju grup?m, kas V?cijai dotu iesp?ju atst?t sp?k? min?to regul?jumu.

34 Š?dos apst?k?os *Bundesfinanzhof* (Feder?l? finanšu tiesa) nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?dus prejudici?lus jaut?jumus:

“1) Vai [Sest?s direkt?vas] 4. panta 4. punkta otr? da?a kopsakar? ar t?s 21. panta 1. punkta a) apakšpunktu un 3. punktu ir j?interpret? t?d?j?di, ka dal?bvalstij ir at?auts PVN grupas (*Organkreis* – grupa, kas uzskat?ma par vienu nodok?a maks?t?ju) viet? par nodok?a maks?t?ju uzskat?t vienu no š?s PVN grupas dal?bniekiem (*Organträger* – t?s galveno uz??mumu)?

2) Ja atbilde uz pirmo jaut?jumu b?tu noliedzoša: vai šaj? zi?? var atsaukties uz [Sest?s direkt?vas] 4. panta 4. punkta otro da?u kopsakar? ar t?s 21. panta 1. punkta a) apakšpunktu un 3. punktu?

3) Vai 2015. gada 16. j?lija sprieduma *Larentia + Minerva un Marenave Schiffahrt* (C?108/14 un C?109/14, EU:C:2015:496, 44. un 45. punkts) 46. punkt? min?taj? veicamaj? p?rbaud? par to, vai [*UStG*] 2. panta 2. punkta 2. apakšpunkta pirmaj? teikum? ietvert?s pras?bas par finansi?lu integr?šanu ir uzskat?mas par pie?aujumu pas?kumu, kas ir nepieciešams un noder?gs tam, lai sasniegtu m?r?us – ierobežotu ?aunpr?t?gu praksi vai r?c?bu un nov?rstu kr?pšanu nodok?u jom? vai izvair?šanos no nodok?u maks?šanas –, ir j?piem?ro stingrs vai elast?gs standarts?

4) Vai [Sest?s direkt?vas] 4. panta 1. punkts un 4. punkta pirm? da?a ir j?interpret? t?d?j?di, ka dal?bvalstij ir at?auts atz?t, ka konkr?ta persona nav patst?v?ga [š?s direkt?vas] 4. panta 1. punkta izpratn?, ja t? finansi?li, saimnieciski un organizatoriski ir t?d? veid? integr?ta cita uz??m?ja (*Organträger*, galvenais uz??mums) uz??mum?, ka šis galvenais uz??mums var pan?kt, ka š? persona iev?ro t? gribu, un l?dz ar to nov?rst, ka š? persona formul? savu atš?ir?gu gribu?”

Par prejudici?lajiem jaut?jumiem

Par pie?emam?bu

35 V?cijas vald?ba pirm?m k?rt?m apgalvo, ka pirmais, otrais un ceturtais jaut?jums ir j?atz?st par nepie?emamiem, jo tie neesot noz?m?gi pamatliet? izskat?m? str?da atrisin?šanai, kur? runa ir tikai par jaut?jumu, vai starp *NGD mbH* un galveno uz??mumu A past?v pietiekama integr?cija finanšu zi?? *UStG* 2. panta 2. punkta 2. apakšpunkta pirm? teikuma izpratn?, ?emot v?r? Sest?s direkt?vas 4. panta 4. punkta otro da?u.

36 Vien?gi gad?jum?, ja uz šo uzdoto jaut?jumu tiktu sniegta apstiprinoša atbilde, kas b?t?b? noz?m?tu, ka abas iepriekšmin?t?s juridisk?s personas ir uzskat?mas par vienas PVN grupas

dalībniekiem – kam Vācijas valdība nepiekrīt –, betu jāaplūko problēma saistībā ar pārrajiem prejudiciālajiem jautājumiem.

37 Šajā ziņā jāatgādina, ka saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru LESD 267. pantā iedibinājās sadarbība starp Tiesu un valsts tiesīm tikai valsts tiesai, kas iztiesā lietu un kas ir atbildīga par pieņemamo tiesas nolikumu, ņemot vērā lietas īpatnības, ir jānovērtē gan tas, cik lielā mērā prejudiciālais nolikums ir nepieciešams tās sprieduma taisīšanai, gan Tiesai uzdotu jautājumu nozīmīgums. Tādēļ, ja uzdotie jautājumi attiecas uz Savienības tiesību interpretāciju, Tiesai principā ir jālemj (skat. it īpaši spriedumu, 2016. gada 22. septembris, *Microsoft Mobile Sales International* u.c., C-110/15, EU:C:2016:717, 18. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

38 Tiesa atteikties lemt par valsts tiesas uzdotu prejudiciālu jautājumu var vienīgi tad, ja acīmredzami ir skaidrs, ka prasītājam Savienības tiesību interpretācijai nav nekāda sakara ar pamatlietas faktisko situāciju vai priekšmetu, ja problēma ir hipotētiska vai arī ja Tiesas rīcībā nav tūdu vajadzību ziņu par faktiskiem un tiesiskiem apstākļiem, lai varētu sniegt lietderīgu atbildi uz tai uzdotajiem jautājumiem (skat. it īpaši spriedumu, 2016. gada 22. septembris, *Microsoft Mobile Sales International* u.c., C-110/15, EU:C:2016:717, 19. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

39 Taču šajā gadījumā tas nav, jo Tiesai uzdotais pirmais, otrais un ceturtais jautājums, kuros turklāt ir runa par Savienības tiesību normu interpretāciju, nekādā ziņā nav hipotētisks, saikne ar pamatlietas faktiskajiem apstākļiem tajos ir konstatējama, jo šie jautājumi ir par to, kā interpretēt Savienības tiesību normas, kuras ir izšķirošas nolikuma pieņemšanai pamatlietā, kā iesniedzējtiesa ar tiešu formulējumu norādījusi savā likumā.

40 Konkrēti, jautājumi, vai, pirmkārt, Vācijas regulējums ietvertās prasības saistībā ar viena vienīga PVN grupas dalībnieka atzīšanu par nodokļa maksātāju un, otrkārt, veids, kādā šis regulējums paredz apzināt juridisko personu, kuras ietilpst šādā grupā, trūkstošo patstāvību attiecībā pret tās galveno uzņēmumu, ir saderīgi ar Sestās direktīvas 4. panta 4. punkta otro daļu, apliecina nozīmīgumu pamatlietā izskatāmā strīda atrisināšanai, jo tie būtiski izšķir tam, vai tiks apmierināta nodokļu iestādes kasācijas sūdzība.

41 No tā izriet, ka pirmais, otrais un ceturtais uzdotais jautājums ir pieņemams.

Par lietas būtību

Par pirmo jautājumu

42 Ar pirmo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai Sestās direktīvas 4. panta 4. punkta otrā daļa ir jāinterpretē tādējādi, ka tā nepieļauj dalībvalstij par vieno PVN maksātāju atzīt nevis pašu PVN grupu, bet gan šīs grupas dalībnieku, proti, tās galveno uzņēmumu.

43 Ir jāatgādina, ka, saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru, interpretējot Savienības tiesību normu, ir jāņem vērā ne tikai tās teksts, bet arī konteksts un šo normu ietverošā tiesiskā regulējuma mērķi (skat. it īpaši spriedumu, 2022. gada 24. februāris, *Airhelp* (Aizstājot lidojuma kavēšanu), C-451/20, EU:C:2022:123, 22. punkts un tajā minētā judikatūra).

44 Šajā saistībā no Sestās direktīvas 4. panta 4. punkta otrās daļas formulējuma izriet, ka tā ļauj ikvienai dalībvalstij par vienu nodokļa maksātāju uzskatīt vairākas personas, kuras atrodas šīs dalībvalsts teritorijā un kuras, gan būdamas juridiski patstāvīgas, tomēr ir savstarpēji cieši saistītas finanšu, saimnieciskā un organizatoriskā ziņā. Šā panta formulējums nav paredzēti citi nosacījumi tās piemērošanai. Tajā nav paredzēta arī iespēja dalībvalstīm izvirzīt papildu nosacījumus ekonomikas dalībnieku iespējām izveidot PVN grupu (šajā nozīmā skat. spriedumu,

2013. gada 25. aprīlis, Komisija/Zviedrija, C-480/10, EU:C:2013:263, 35. punkts un tajā minētā judikatūra).

45 Sestās direktīvas 4. panta 4. punkta otrajā daļā paredzētā režīma īstenošana nozīmē, ka valsts tiesiskais regulējums, kas piemērts, pamatojoties uz šo tiesību normu, atļauj sabiedrības, kas savstarpēji saistītas finanšu, saimnieciskā un organizatoriskā ziņā, vairs neuzskatīt par atsevišķiem PVN maksātājiem, bet gan tās kopā atzīt par vienu nodokļa maksātāju. Ja dalībvalsts ir piemērojusi minēto tiesību normu, pakārt persona vai personas šīs tiesību normas izpratnē nevar tikt uzskatītas par atsevišķiem nodokļa maksātājiem Sestās direktīvas 4. panta 1. punkta izpratnē (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2008. gada 22. maijs, *Ampliscientifica* un *Amplifin*, C-162/07, EU:C:2008:301, 19. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

46 No tā izriet, ka pielīdzināšana vienam vienīgam nodokļa maksātājam atbilstoši Sestās direktīvas 4. panta 4. punkta otrajai daļai izslēdz to, ka PVN grupas dalībnieki turpinātu atsevišķi iesniegt PVN deklarācijas un savas grupas ietvaros un ārpus tās identificēties kā nodokļa maksātāji, jo tikai viengais nodokļa maksātājs ir tiesīgs iesniegt minētās deklarācijas. Tātad no šīs normas noteikti izriet, ka tad, ja dalībvalsts ir piemērojusi šo tiesību normu, ar valsts tiesisko regulējumu, ar ko transponē direktīvu, ir jānosaka, ka nodokļa maksātājs ir tikai viens un ka grupai tiek piešķirts tikai viens PVN [maksātāja] numurs (spriedums, 2008. gada 22. maijs, *Ampliscientifica* un *Amplifin*, C-162/07, EU:C:2008:301, 19. un 20. punkts).

47 No tā var secināt, ka tādā situācijā trešās personas sniegtie pakalpojumi PVN maksātāju grupas dalībniekam PVN piemērošanas nolūkā ir jāuzskata par tiem, kas sniegti nevis šim grupas dalībniekam, bet gan PVN maksātāju grupai, kurā tas ietilpst (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2020. gada 18. novembris, *Kaplan International colleges UK*, C-77/19, EU:C:2020:934, 46. punkts un tajā minētā judikatūra).

48 Attiecībā uz Sestās direktīvas 4. panta 4. punkta otrās daļas kontekstu nedz no šīs normas, nedz no sistēmas, kas izveidota ar šo direktīvu, neizriet, ka šī norma pārcēlā bāzē bāzē izņēmums vai ka tā būtu jāinterpretē šauri. Kā izriet no Tiesas judikatūras, nosacījumu par ciešu saikni finanšu ziņā nevar interpretēt šauri (pārcēlā analoģijas attiecībā uz PVN direktīvas 11. pantu skat. spriedumus, 2013. gada 25. aprīlis, Komisija/Zviedrija, C-480/10, EU:C:2013:263, 36. punkts, un 2021. gada 15. aprīlis, *Finanzamt für Körperschaften Berlin*, C-868/19, nav publicēts, EU:C:2021:285, 45. punkts).

49 Attiecībā uz Sestās direktīvas 4. panta 4. punkta otrās daļas mērķiem vispirms ir jāatgādina, ka no Komisijas priekšlikuma (COM(73) 950, galīgā redakcija), uz kuru balstījās Sestās direktīvas pieņemšana, pamatojuma izriet, ka Savienības likumdevējs, lai vienkāršotu administrāšanu, kā arī apkarotu āunprātīgu izmantošanu, piemēram, viena tirgus dalībnieka sadalīšanu vairākos nodokļa maksātājos, lai katrs varētu izmantot pašu regulējumu, piemērot šo tiesību normu, vēlējās ļaut dalībvalstīm nesaistīt nodokļu maksātāja statusu sistēmiski ar jēdzienu "patstāvība", kas ir tikai juridiska (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2013. gada 25. aprīlis, Komisija/Zviedrija, C-480/10, EU:C:2013:263, 37. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra, un 2021. gada 15. aprīlis, *Finanzamt für Körperschaften Berlin*, C-868/19, nav publicēts, EU:C:2021:285, 35. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

50 Šajā ziņā, lai gan Sestajā direktīvā lādā pat lādā brīdī, kad stājās spēkā tās 4. panta 4. punkta trešā daļa, kas piemēmta ar Padomes Direktīvu 2006/69/EK (2006. gada 24. jūlijs), ar ko Direktīvu 77/388/EEK groza attiecībā uz dažiem pasākumiem, lai vienkāršotu pievienotās vērtības nodokļa iekasēšanas procedūru un palīdzētu novērst nodokļu nemaksēšanu un izvairīšanos no nodokļu maksēšanas, un ar ko atceļ dažus lēmumus par atkāpēm (OV 2006, L 221, 9. lpp.), nebija iekāutas tieši formulētas normas, ar kurām dalībvalstīm būtu piešķirta iespēja veikt pasākumus, kas nepieciešami cēlā pret krāpšanu un izvairīšanos no nodokļu

maksšanas, šis apstāklis neliedza dalībvalstīm iespiju pirms šīs normas stāšanās spēkā noteikt šādus pasākumus, jo ar Sesto direktīvu tika atzīta un veicināta dalībvalstu cēlā pret krāpšanu un izvairīšanos no nodokļu maksšanas pat tad, ja trūkst tieši formulā Savienības likumdevēja pilnvarojuma (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2015. gada 16. jūlijs, *Larentia + Minerva* un *Marenave Schifffahrt*, C-108/14 un C-109/14, EU:C:2015:496, 42. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

51 Tātad, piemērojot Sesto direktīvas 4. panta 4. punkta otro daļu, dalībvalstis atbilstoši savai rīcībai var paredzēt konkrētus PVN grupas režīma ierobežojumus – ar nosacījumu, ka tie atbilst šīs direktīvas mērķiem novērst aunprātīgu praksi vai rīcību vai cēlāties ar krāpšanu vai izvairīšanos no nodokļu maksšanas (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2015. gada 16. jūlijs, *Larentia + Minerva* un *Marenave Schifffahrt*, C-108/14 un C-109/14, EU:C:2015:496, 41. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra)

52 Šajā gadījumā no iesniedzējtiesas un Vācijas valdības sniegtajiem paskaidrojumiem vispirms izriet, ka Vācijas likumdevējs ir izmantojis Sesto direktīvas 4. panta 4. punkta otrajā daļā paredzēto kompetenci, formulējums *UStG* 2. panta 2. punkta 2. apakšpunktā, kurā paredzēta iespēja veidot “nodokļa maksātāju grupas”.

53 No šiem pašiem paskaidrojumiem izriet arī tas, ka saskaņā ar Vācijas tiesību aktiem PVN grupas galvenais uzņēmums gan ir uzskatāms par šīs grupas vienīgo nodokļa maksātāju Sesto direktīvas 4. panta 4. punkta otrās daļas izpratnē, tomēr AO 73. pantā ir paredzēts, ka nodokļa maksātāju grupā ietilpstosa sabiedrība ir atbildīga par tiem citu tās dalībnieku, tostarp galvenā uzņēmuma, nodokļiem, kuriem nozīmīga ir nodokļa maksātāju grupa, kurā tie ietilpst.

54 Visbeidzot, no iesniedzējtiesas sniegtajiem paskaidrojumiem izriet, ka saskaņā ar Vācijas tiesību aktiem kāds PVN grupas dalībnieks par finanšu ziņā integrētu – *UStG* 2. panta 2. punkta 2. apakšpunkta pirmā teikuma izpratnē – galvenajā uzņēmumā ir uzskatāms vienīgi tad, ja galvenais uzņēmums spēj panākt savas gribas īstenošanu, kurai nepieciešamie priekšnosacījumi ir tādi, ka galvenajam uzņēmumam minētajā sabiedrībā ir gan vairākums, gan balsstiesību vairākums.

55 Vispirms attiecībā uz jautājumu, vai Sesto direktīvas 4. panta 4. punkta otrā daļa nepieļauj tādā Vācijas pastāvīgu praksi, kurā par vienīgo nodokļa maksātāju tiek atzīta nevis pati PVN grupa, bet gan viens tās dalībnieks, proti, tās galvenais uzņēmums, ir jāprecizē, ka Tiesa 2008. gada 22. maija spriedumā *Ampliscientifica* un *Amplifin* (C-162/07, EU:C:2008:301, 19. un 20. punkts) un 2014. gada 17. septembra spriedumā *Skandia America (USA), filial Sverige* (C-7/13, EU:C:2014:2225, 34., 35. un 37. punkts) būtībā gan ir nospriedusi, ka PVN saistības rodas PVN grupai kā nodokļa maksātājam, tomēr, kā norādīts enerģētiskā secinājuma 79. punktā, ja vairāki juridiski patstāvīgi PVN grupas dalībnieki kopā ir uzskatāmi par vienu nodokļa maksātāju, ir jābūt vienam pārstāvim, kas attiecībā ar nodokļu iestādi uzņemas atbildību par šīs grupas PVN saistībām. Tāpēc Sesto direktīvas 4. panta 4. punkta otrā daļa neietver nevienu normu nedz attiecībā uz PVN grupu pārstāvības sabiedrības izraudzīšanu, nedz par to, kādā veidā tā kā nodokļa maksātājs uzņemas šīs grupas saistības.

56 Šajā ziņā un neatkarīgi no iespējamības paredzēt PVN grupas pārstāvību viena tās dalībnieka personā šā sprieduma 49. punktā minētie mērķi var attaisnot to, ka PVN grupas galvenais uzņēmums tiek izraudzīts par vienīgo nodokļa maksātāju, ja tas spēj panākt, ka tā gribu īsteno pārstāvības juridiskās personas, kas ietilpst šajā grupā, un tādējādi tas dod iespēju nodrošināt precīzu PVN iekasēšanu.

57 Tomēr apstāklis, ka nevis pati PVN grupa, bet gan tās galvenais uzņēmums, kas to pārstāv, īsteno vienīgo nodokļa maksātāja lomu Sesto direktīvas 4. panta 4. punkta otrās daļas

izpratn?, nedr?kst b?t saist?ts ar nodok?u [ie??mumu] zaud?šanas risku.

58 No š? iesniedz?jtiesas sniegt? skaidrojuma, kas izkl?st?ts š? sprieduma 27. punkt?, k? ar? no V?cijas vald?bas rakstveida apsv?rumiem izriet, ka tad, ja vien š? galven? uz??muma pien?kums iesniegt deklar?ciju attiecas uz visu š?s grupas dal?bnieku veiktajiem un sa?emtajiem pakalpojumiem un ja no tiem izrietoš?s nodok?u saist?bas aptver visus šos pakalpojumus, tam b?tu t?ds pats izn?kums k? tad, ja pati PVN grupa b?tu š? nodok?a maks?t?js.

59 No min?tajiem paskaidrojumiem izriet ar? – pat ja saska?? ar V?cijas ties?bu aktiem visas saist?bas PVN jom? gulstas uz min?to galveno uz??mumu k? PVN grupas p?rst?vi nodok?u iest?d?s, tom?r š?s iest?des, pamatojoties uz AO 73. pantu, attiec?g? gad?jum? var v?rsties pie p?r?j?m juridiskaj?m person?m, kuras ietilpst min?taj? grup?.

60 ?emot v?r? iepriekš izkl?st?tos apsv?rumus, Sest?s direkt?vas 4. panta 4. punkta otr? da?a ir j?interpret? t?d?j?di, ka t? neliedz dal?bvalstij par vien?go PVN maks?t?ju atz?t nevis pašu PVN grupu, bet gan vienu š?s grupas dal?bnieku, proti, t?s galveno uz??mumu, ja vien tas sp?j pan?kt, ka t? gribu ?steno p?r?j?s sabiedr?bas, kuras ietilpst šaj? grup?, un ja vien š?da atz?šana nav saist?ta ar nodok?u [ie??mumu] zaud?šanas risku.

Par otro jaut?jumu

61 Ar otro jaut?jumu iesniedz?jtiesa b?t?b? vaic?, vai var uzskat?t, ka Sest?s direkt?vas 4. panta 4. punkta otrajai da?ai kopsakar? ar š?s direkt?vas 21. panta 1. punkta a) apakšpunktu un 3. punktu ir tieša iedarb?ba, kas nodok?a maks?t?jiem dod iesp?ju neatsaukties uz savas attiec?g?s dal?bvalsts ieguvumu gad?jum?, ja t?s ties?bu akti neb?tu sader?gi ar š?m norm?m un nevar?tu tikt interpret?ti t?m atbilstoš? veid?. Otro jaut?jumu iesniedz?jtiesa ir uzdevusi vien?gi gad?jumam, ja atbilde uz pirmo jaut?jumu b?tu t?da, ka Sest?s direkt?vas 4. panta 4. punkta otr? da?a ir j?interpret? t?d?j?di, ka t? liedz dal?bvalstij par vien?go PVN maks?t?ju atz?t nevis pašu PVN grupu, bet gan vienu š?s grupas dal?bnieku, proti, t?s galveno uz??mumu.

62 ?emot v?r? atbildi uz pirmo jaut?jumu, atbilde uz otro jaut?jumu nav nepieciešama.

Par trešo jaut?jumu

63 Ar trešo jaut?jumu iesniedz?jtiesa b?t?b? vaic?, vai Sest?s direkt?vas 4. panta 4. punkta otr? da?a ir j?interpret? t?d?j?di, ka t? nepie?auj t?du dal?bvalsts tiesisko regul?jumu, kur? konkr?tas juridisk?s personas iesp?jas kop? ar galveno uz??mumu veidot vienu PVN grupu ir pak?autas nosac?jumam, ka tam ir gan vair?kuml?dzdal?ba min?t?s sabiedr?bas pamatkapit?l?, gan balssties?bu vair?kums.

64 Vispirms j?nor?da, ka Sest?s direkt?vas 4. panta 4. punkta otraj? da?? izvirz?tais nosac?jums, ka iesp?jas izveidot PVN grupu ir atkar?gas no t?, vai attiec?g?s personas ir savstarp?ji cieši saist?tas finanšu, saimniecisk? un organizatorisk? zi??, ir j?preciz? attiec?gajai dal?bvalstij un ka l?dz ar to š? norma b?t?b? ir nosac?ta, jo tai ir nepieciešama t?du valsts ties?bu normu piem?rošana, kur?s konkretiz?ts šo saišu apjoms (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2015. gada 16. j?lijs, *Larentia + Minerva un Marenave Schifffahrt*, C?108/14 un C?109/14, EU:C:2015:496, 50. punkts).

65 Tom?r Sest?s direkt?vas vienveid?gas piem?rošanas nol?k? š?s direkt?vas 4. panta 4. punkta otr?s da?as j?dziens par ciešu saist?bu finanšu zi?? ir j?interpret? autonomi un vienveid?gi. Lai gan šaj? pant? ietvertais regul?jums ir tikai fakultat?vs, š?da interpret?cija dal?bvalst?m ir v?lama, lai t? ?stenošanas gait? izvair?tos no atš?ir?b?m š? regul?juma piem?rošan? dal?bvalst?s (p?c analo?ijas skat. spriedumu, 2021. gada 15. apr?lis, *Finanzamt für Körperschaften Berlin*

, C?868/19, nav public?ts, EU:C:2021:285, 44. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

66 Šaj? zi?? j?atg?dina – k? uzsv?rts š? sprieduma 44. un 51. punkt? –, t? k? Sest?s direkt?vas 4. panta 4. punkta otraj? da?? gan nav paredz?ts ar tiešu formul?jumu, ka dal?bvalst?m b?tu iesp?jams noteikt papildu nosac?jumus ekonomikas dal?bniekiem PVN grupu veidošanai, tom?r t?s atbilstoši savai r?c?bas br?v?bai var pak?aut PVN grupas regul?juma piem?rošanu konkr?tiem ierobežojumiem, ja vien t?s iev?ro š?s direkt?vas m?r?us, proti, nov?rst ?aunpr?t?gu praksi vai r?c?bu vai c?n?ties ar kr?pšanu vai izvair?šanos no nodok?u maks?šanas, un ja vien tiek iev?roti Savien?bas ties?bu akti un t?s visp?r?jie principi, it ?paši sam?r?guma un nodok?u neitralit?tes principi (p?c analo?ijas skat. spriedumu, 2021. gada 15. apr?lis, *Finanzamt für Körperschaften Berlin*, C?868/19, nav public?ts, EU:C:2021:285, 57. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

67 Ir ar? j?atg?dina, ka saska?? ar š? sprieduma 48. punkt? min?to judikat?ru nosac?jumu par ciešu saikni finanšu zi?? nevar interpret?t šauri.

68 Konkr?t?k, Tiesa, ?emot v?r? Sest?s direkt?vas 4. panta 4. punkta otr?s da?as formul?jumu, jau ir preciz?jusi – tas vien, ka runa katr? zi?? ir par cieš?m attiec?b?m starp PVN grup? ietilpstoš?m sabiedr?b?m, v?l nenoz?m?, ka, nepast?vot papildu pras?b?m, var?tu izdar?t pie??mumu, ka Savien?bas likumdev?js iesp?ju atsaukties uz regul?jumu par PVN grupu b?tu v?l?jies rezerv?t tikai t?d?m sabiedr?b?m, kuras ir pak?aut?bas attiec?b?s ar attiec?g?s PVN grupas galveno uz??mumu. Š?du pak?aut?bas attiec?bu esam?ba gan ?auj prezum?t, ka attiec?bas starp attiec?gaj?m sabiedr?b?m ir ciešas, tom?r t? princip? nevar tikt uzskat?ta par nepieciešamu priekšnosac?jumu PVN grupas izveidei. Cit?di tas b?tu tikai vien?gi iz??mumgad?jumos, kad š?ds nosac?jums konkr?t? dal?bvalsts kontekst? b?tu vienlaikus nepieciešams un lietder?gs pas?kums, ar kuru b?tu iesp?jams sasniegt m?r?us nov?rst ?aunpr?t?gu praksi vai r?c?bu vai c?n?ties ar kr?pšanu vai izvair?šanos no nodok?u maks?šanas (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2015. gada 16. j?lijs, *Larentia + Minerva un Marenave Schiffahrt*, C?108/14 un C?109/14, EU:C:2015:496, 44. un 45. punkts).

69 No t? izriet, ka pras?bas par nepieciešamu balssties?bu vair?kumu, kas papildus pras?b?m par vair?kuml?dzdal?bu tiek izvirz?tas saist?b? ar pras?b?m par integr?ciju finanšu zi?? *UStG* 2. panta 2. punkta 2. apakšpunkta pirm? teikuma izpratn?, nav *a priori* uzskat?mas par nepieciešamu un lietder?gu pas?kumu izvirz?to m?r?u – nov?rst ?aunpr?t?gu praksi un r?c?bu un c?n?ties pret kr?pšanu un izvair?šanos no nodok?u maks?šanas – sasniegšanai, tom?r par to v?l ir j?p?rliecin?s iesniedz?jtiesai, un l?dz ar to saska?? ar Sest?s direkt?vas 4. panta 4. punkta otro da?u š?das pras?bas princip? nevar tikt izvirz?tas k? nepieciešamas.

70 Šaj? kontekst? nav noz?m?gi tas, kas izriet no V?cijas vald?bas atbildes uz Tiesas rakstveida jaut?jumiem, proti, ka V?cijas vald?ba b?t?b? atz?st, ka neviena no div?m š? sprieduma iepriekš?j? punkt? min?taj?m pras?b?m nav absol?ti nepieciešama, ja vien galvenais uz??mums sp?j pan?kt, ka t? gribu ?steno p?r?j?s juridisk?s personas, kuras ietilpst PVN grup?.

71 ?emot v?r? iepriekš izkl?st?tos apsv?rumus, uz trešo jaut?jumu ir j?atbild, ka Sest?s direkt?vas 4. panta 4. punkta otr? da?a ir j?interpret? t?d?j?di, ka t? nepie?auj t?du dal?bvalsts tiesisko regul?jumu, kur? konkr?tas sabiedr?bas iesp?jas kop? ar galveno uz??mumu veidot vienu PVN grupu ir pak?autas nosac?jumam, ka tam ir gan vair?kuml?dzdal?ba min?t?s sabiedr?bas pamatkapit?l?, gan balssties?bu vair?kums.

Par ceturto jaut?jumu

72 Ar ceturto jaut?jumu iesniedz?jtiesa b?t?b? vaic?, vai Sest?s direkt?vas 4. panta 4. punkts kopsakar? ar š?s direkt?vas 4. panta 1. punkta pirmo da?u ir j?interpret? t?d?j?di, ka tas liedz

dalībvalstij, izmantojot klasifikāšanu, konkrētas juridiskās personas kvalificēt kā nepatstāvīgas, ja šīs juridiskās personas finanšu, saimnieciskā un organizatoriskā ziņā ir integrētas PVN grupas galvenajā uzņēmumā.

73 Vispirms jāatgādina, ka Sestās direktīvas 4. panta 1. punkts par nodokļa maksājumu ir atzīta jebkura persona, kas patstāvīgi jebkurā vietā veic jebkuru 2. punkts norādītu saimniecisku darbību.

74 Sestās direktīvas 4. panta 4. punkta pirmajā daļā ir precizēts, ka vārds “patstāvīgi” nozīmē, ka no nodokļa ir atbrīvotas nodarbinātas un citas personas, ciktāl tās ar darba devēju saista darba līgums vai jebkāda cita juridiska saikne, kas rada pakāutības attiecības saistībā ar darba apstākļiem, atalgojumu un darba devēja atbildību.

75 Minētā panta 4. punkta otrajā daļā ir paredzēts, ka ikviens dalībvalsts, ievērojot Sestās direktīvas 29. panta paredzēto konsultāciju kārtību, par vienu vienīgu nodokļa maksājumu var atzīt personas, kuras reģistrētas tās teritorijā un kuras, būdamas “juridiski patstāvīgas”, ir savstarpīgi cieši saistītas finanšu, saimnieciskā un organizatoriskā ziņā.

76 Ir arī jāatgādina – kā Komisija norādīja Paziņojuma COM(2009) 325, galīgā redakcija, 3.2. punkta pirmajā un otrajā daļā par PVN grupas izveidi uz Sestās direktīvas 4. panta 4. punkta otrās daļas pamata –, ka konkrēts cieši saistītu nodokļa maksājumu skaits apvienojas nolūkā izveidot jaunu vienīgu PVN maksājumu. Turklāt šī iestāde ir precizējusi, ka “PVN maksājumu grupu var raksturot kā “fikciju”, kas izveidota PVN vajadzībām, saimnieciskajai būtībai piešķirot priekšroku pār juridisko formu. PVN maksājumu grupa ir tāšas nodokļa maksājuma veids, kas pastāv vienīgi PVN vajadzībām. Tās pamats ir finan[šu], saimniecisk[ā] un organizatorisk[ā] [ziņā] starp [attiecīgajam sabiedrībām] [pastāvīšas saites]. Lai gan katrs grupas dalībnieks saglabā savu juridisko statusu, vienīgi PVN [piemērošanas] vajadzībām PVN maksājumu grupa [prevalē] salīdzinājumā ar citām juridiskām [formām], [kas paredzētas], piemēram, civiltiesībām vai komerciesībām”.

77 Turklāt no patstāvīgās judikatūras izriet, ka pakalpojums ir apliekams ar nodokli tikai tad, ja starp pakalpojuma sniedzēju un saņēmēju pastāv juridiska saikne, kuras esamības laikā savstarpīgi tiek sniegti pakalpojumi (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2014. gada 17. septembris, *Skandia America (USA), filial Sverige*, C-7/13, EU:C:2014:2225, 24. punkts un tajā minētā judikatūra).

78 Lai noskaidrotu, vai pastāv šādas tiesiskas attiecības starp vienu PVN grupas dalībnieku un pārējiem tās dalībniekiem, tostarp galveno uzņēmumu, kuru ietvaros šā dalībnieka sniegtie pakalpojumi tiek aplikti ar PVN, ir jāpārbauda, vai attiecīgā persona veic patstāvīgu saimniecisko darbību. Šajā ziņā jānoskaidro, vai šāda sabiedrība ir uzskatāma par patstāvīgu, proti, vai tā veic darbību savā vārdā, uz sava rēķina un ar savu atbildību, kā arī vai tā uzņemas saimniecisko risku, kas saistīts ar šādas darbības veikšanu (pēc analoģijas skat. spriedumus, 2014. gada 17. septembris, *Skandia America (USA), filial Sverige* (C-7/13, EU:C:2014:2225, 25. punkts, un 2019. gada 13. jūnijs, IO (PVN – Darbība padomes locekļa statusā), C-420/18, EU:C:2019:490, 39. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

79 Šajā gadījumā PVN grupas galvenais uzņēmums A kā vienīgais nodokļa maksātājs un PVN grupas pārstāvis gan ir atbildīgs par nodokļa deklarācijas iesniegšanu visu šajā grupā ietilpstošo personu, tostarp *NGD mbH*, vārdā, tomēr, kā izriet no šā sprieduma 27. un 57.–59. punkta, šīs personas pašas sedz saimnieciskos riskus saistībā ar to attiecīgās saimnieciskās darbības veikšanu. No tā izriet, ka ir uzskatāms, ka šīs juridiskās personas patstāvīgi veic saimniecisko darbību un ka līdz ar to tās nevar kvalificēt, izmantojot klasifikāšanu, kā “nepatstāvīgas” Sestās direktīvas 4. panta 1. punkta un 4. punkta pirmās daļas izpratnē, jau tā

apst?k? a d??, ka t?s ietilpst PVN grup?.

80 Turkl?t š?du interpret?ciju atbalsta apst?klis, ka saska?? ar Sest?s direkt?vas 4. panta 4. punkta otro da?u PVN grupu gan var izveidot vien?gi t?das juridisk?s personas, kuras ir cieši saist?tas finanšu, saimniecisk? un organizatorisk? zi??, tom?r šaj? norm? nav paredz?ts, ka min?to saišu past?v?šana izrais?tu to, ka šaj? grup? ietilpstoša sabiedr?ba, kura nav galvenais uz??mums, veic nepatst?v?gu saimniecisko darb?bu. T?nad no min?t?s normas neizriet, ka š? sabiedr?ba p?rst?tu veikt patst?v?gu saimniecisko darb?bu š?s direkt?vas 4. panta 4. punkta pirm?s da?as izpratn? jau t?d?? vien, ka t? ietilpst PVN grup?.

81 ?emot v?r? iepriekš izkl?st?tos apsv?rumus, uz ceturto jaut?jumu ir j?atbild, ka Sest?s direkt?vas 4. panta 4. punkta otr? da?a kopsakar? ar š?s direkt?vas 4. panta 1. punkta pirmo da?u ir j?interpret? t?d??j?di, ka t? liedz dal?bvalstij, izmantojot klasific?šanu, konkr?tas sabiedr?bas kvalific?t k? nepatst?v?gas, ja š?s sabiedr?bas finanšu, saimniecisk? un organizatorisk? zi?? ir integr?tas PVN grupas galvenaj? uz??mum?.

Par ties?šan?s izdevumiem

82 Attiec?b? uz pamatlietas pus?m š? tiesved?ba izriet no tiesved?bas, kas notiek iesniedz?jties?, t?p?c t? lem? par ties?šan?s izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsv?rumus Tiesai, un kas nav min?to pušu izdevumi, nav atl?dzin?mi.

Ar š?du pamatojumu Tiesa (pirm? pal?ta) nospriež:

1) **Padomes Sest?s direkt?vas 77/388/EEK (1977. gada 17. maijs) par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma: vienota apr??inu b?ze, kas groz?ta ar Padomes 2000. gada 17. oktobra Direkt?vu 2000/65/EK, 4. panta 4. punkta otr? da?a**

ir j?interpret? t?d??j?di, ka

t? neliedz dal?bvalstij par juridiski patst?v?gu, bet finanšu, saimniecisk? un organizatorisk? zi?? savstarp?ji cieši saist?tu personu izveidotas grupas vien?go PVN maks?t?ju atz?t š?s grupas galveno uz??mumu, ja vien tas sp?j pan?kt, ka t? gribu ?steno p?r?j?s sabiedr?bas, kuras ietilpst šaj? grup?, un ja vien š?da atz?šana nav saist?ta ar nodok?u [ie??mumu] zaud?šanas risku.

2) **Sest?s direkt?vas 77/388, kas groz?ta ar Direkt?vu 2000/65, 4. panta 4. punkta otr? da?a**

ir j?interpret? t?d??j?di, ka

t? nepie?auj t?du dal?bvalsts tiesisko regul?jumu, kur? konkr?tas sabiedr?bas iesp?jas kop? ar galveno uz??mumu veidot vienu juridiski patst?v?gu, bet finanšu, saimniecisk? un organizatorisk? zi?? savstarp?ji cieši saist?tu personu grupu ir pak?autas nosac?jumam, ka tam ir gan vair?kuml?dzdal?ba min?t?s sabiedr?bas pamatkapit?l?, gan balssties?bu vair?kums.

3) **Sest?s direkt?vas 77/388, kas groz?ta ar Direkt?vu 2000/65, 4. panta 4. punkta otr? da?a kopsakar? ar groz?t?s Direkt?vas 77/388 4. panta 1. punkta pirmo da?u**

ir j?interpret? t?d??j?di, ka

t? liedz dal?bvalstij, izmantojot klasific?šanu, konkr?tas sabiedr?bas kvalific?t k? nepatst?v?gas, ja š?s sabiedr?bas finanšu, saimniecisk? un organizatorisk? zi?? ir integr?tas juridiski patst?v?gu, bet finanšu, saimniecisk? un organizatorisk? zi??

savstarp?ji cieši saist?tu personu izveidotas grupas galvenaj? uz??mum?.

[Paraksti]

* Tiesved?bas valoda – v?cu.