

Laikina versija

TEISINGUMO TEISMO (pirmoji kolegija) SPRENDIMAS

2022 m. gruodžio 1 d.(*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Pridėtinis vertės mokestis (PVM) – Šeštoji direktyva 77/388/EEB – 4 straipsnio 4 dalies antra pastraipa – Apmokestinamieji asmenys – Valstybių narių galimybė laikyti atskiru apmokestinamuoju asmeniu teisiškai savarankiškus subjektus, tačiau glaudžiai susijusius finansiniais, ekonominiais ir organizaciniais ryšiais („PVM grupė“) – Nacionaliniai teisės aktai, pagal kuriuos PVM grupės kontroliuojančioji bendrovė paskiriama atskiru apmokestinamuoju asmeniu – PVM grupės vidaus paslaugų teikimas – 6 straipsnio 2 dalies b punktas – Neatlygintinai suteiktos paslaugos – Sąvoka „ne verslo tikslais“

Byloje C-269/20

dėl *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas, Vokietija) 2020 m. gegužės 7 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2020 m. birželio 18 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Finanzamt T

prieš

S

TEISINGUMO TEISMAS (pirmoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas A. Arabadjiev, teisėjai P. G. Xuereb (pranešėjas), T. von Danwitz, A. Kumin ir I. Ziemele,

generalinį advokatą L. Medina,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos J. Möller ir S. Heimerl,
- Europos Komisijos, atstovaujamos A. Armenia ir R. Pethke,

susipažinęs su 2022 m. sausio 27 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

Sprendimas

1 Prašymai priimti prejudicinį sprendimą pateikti dėl 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinis vertės mokestis sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 45, 1977, p. 1;

2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 44 sk., 1 t., p. 23; toliau – Šeštoji direktyva) 4 straipsnio 4 dalies ir 6 straipsnio 2 dalies b punkto išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Finanzamt T* (T mokesčių administratorius, Vokietija) (toliau – mokesčių administratorius) ir Vokietijos viešosios teisės reglamentuojamo fondo S ginčą dėl šio fondo apmokestinimo pridėtins vertės mokesčiu (PVM) už 2005 mokesčius metus.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 Nuo 2007 m. sausio 1 d. Šeštoji direktyva buvo panaikinta ir pakeista 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtins vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1). Vis dėlto atsižvelgiant į tai, kada susiklostė nagrinėjamos faktinės aplinkybės, pagrindinei bylai taikytina Šeštoji direktyva.

4 Šeštosios direktyvos 2 straipsnyje buvo nustatyta:

„[PVM] apmokestinamas:

1. prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, kai šalies teritorijoje už atlygą prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks;

<...>“

5 Šios direktyvos 4 straipsnyje buvo numatyta:

„1. „Apmokestinamasis asmuo“ – tai bet kuris asmuo, savarankiškai vykdomas bet kurioje vietoje bet kurių ekonominių veiklų, nurodytų 2 dalyje, nesvarbu, koks tos veiklos tikslas ar rezultatas.

<...>

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

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

5. Valstybinės, regioninės ir vietinės valdžios institucijos ir kiti viešosios teisės subjektai neturi būti laikomi apmokestinamaisiais asmenimis veiklos, kurią jos vykdo, ar sandorių, kuriuos jos sudaro kaip valdžios institucijos, atžvilgiu, net jei jos renka rinkliavas, mokesčių už paslaugas, mokas ar kitokius su tokia veikla ar sandoriais susijusius mokesčius.

Tačiau kai jos vykdo tokias veiklas ar sandorius, jos turi būti laikomos apmokestinamuoju asmeniu tokios veiklos ar sandorių atžvilgiu, jei jų traktavimas kaip neapmokestinamojo asmens labai iškreiptų konkurenciją.

Bet kuriuo atveju šias ?staigas reikia laikyti apmokestinamaisiais asmenimis D priede išvardytos veiklos atžvilgiu, jei toji veikla n?ra tokio menko masto, d?l kurio ji b?t? visiškai nereikšminga.

Valstyb?s nar?s gali toki? organizacij? veikt?, kuriai pagal 13 ar 28 straipsnius taikomos išimtys, laikyti veikla, kuri? jos vykdo kaip valdžios institucijos.“

6 Šios direktyvos 6 straipsnio 2 dalyje buvo nurodyta:

„Paslaug? teikimu už atlyg? laikoma:

a) prekį, sudaran?i? verslui skirto turto dalį, naudojimas apmokestinamojo asmens arba jo darbuotojų privatiems poreikiams arba j? naudojimas ne verslo tikslams, kai prid?tin?s vert?s mokestis už tas prekes buvo visiškai ar iš dalies atskaitytas;

b) apmokestinamojo asmens paslaug? teikimas neatlygintinai jo paties arba jo darbuotojų privatiems poreikiams arba apskritai ne verslo tikslais.

Šios dalies nuostatomis valstyb?s nar?s gali taikyti išimtis su s?lyga, kad tokios išimtys nesudarys prielaidų konkurencijos iškraipymui.“

7 Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalyje buvo ?tvirtinta:

„2. Tiek, kiek prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamas asmuo turi tur?ti teis? iš mokes?io, kur? jis turi sumok?ti, atskaityti:

a) [PVM], apskai?iuot? ar sumok?t? už kito apmokestinamojo asmens jam patiektas prekes ir suteiktas paslaugas.

<...>“

Vokietijos teis?

8 Pagrindinei bylai taikytinos redakcijos Umsatzsteuergesetz (Apyvartos mokes?io ?statymas, toliau – UStG) 2 straipsnis išd?styta taip:

„Pramonin?, prekybos ar profesin? veikla nevykdoma savarankiškai:

<...>

2) kai bendra faktini? ryši? strukt?ra rodo, kad juridinis asmuo yra integruotas ? kontroliuojan?i?j? bendrov? (mokes?i? vienetas) finansiniais, ekonominiais ir organizaciniais ryšiais. Šios integracijos padariniai ribojami šalyje ?steigt? ?mon?s padalinin? vidaus tarpusavio paslaug? teikimu. Šie padaliniai turi b?ti laikomi vienu subjektu. <...>

<...>“

9 UStG 3 straipsnio 9a dalyje nustatyta:

„Kitoku paslaug? teikimu už atlyg? laikomas:

1) verslininko atliekamas verslui skirto turto dalies naudojimas, suteikiantis teis? atskaityti vis? ar dalį pirkimo mokes?io ne verslo tikslais arba savo darbuotojų privatiems poreikiams, jeigu tai n?ra mažos vert?s paslaugos; tai netaikoma, kai sumok?to pirkimo mokes?io atskaita neleidžiama pagal 15 straipsnio 1b dalį arba kai pirkimo mokes?io atskaita tikslinama pagal 15a straipsnio 6a

dal?;

2) verslininkas neatlygintinai teikia kitas paslaugas ne verslo tikslais arba savo darbuotoj? privatiems poreikiams, jei tai n?ra mažos vert?s paslaugos.“

10 Pagrindin?je byloje taikytinos redakcijos *Abgabenordnung* (Mokes?i? kodeksas, toliau – AO) 73 straipsnyje numatyta:

„Organiškai susijusi bendrov? privalo mok?ti kontroliuojan?iosios bendrov?s mokes?ius, su kuriais j? sudarytas mokes?i? vienetas yra susij?s mokes?i? tikslais. <...>“

Pagrindin? byla ir prejudiciniai klausimai

11 Vokietijos viešosios teis?s reglamentuojamas fondas S yra universiteto medicinos katedros ir *U-GmbH* kontroliuojan?ioji bendrov?. Jis yra PVM apmokestinamasis asmuo d?l paslaug?, kurias jis teikia už atlyg?, ta?iau n?ra laikomas apmokestinamuoju asmeniu d?l veiklos, kuri? jis vykdo ?gyvendindamas savo viešosios valdžios ?galiojimus.

12 Pagrindin?je byloje nagrin?jamais mokestiniais metais *U-GmbH* teik? S valymo, higienos, skalbimo ir pacient? vežimo paslaugas. Konkre?iai kalbant, valymo paslaugos buvo teikiamos visam universiteto medicinos katedros pastat? kompleksui, ?skaitant pacient? palatas, koridorius, operacines, auditorijas ir laboratorijas.

13 Iš prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo paaiškinim? matyti, kad, pirma, pati ligonin?, kiek ji skirta pacient? prieži?rai, yra susijusi su S vykdoma ekonomine veikla, už kuri? jis apmokestinamas PVM. Vis d?lto auditorijos, laboratorijos ir kitos patalpos yra naudojamos student? mokymui, t. y. veiklai, kuri? šis fondas vykdo ?gyvendindamas viešosios valdžios ?galiojimus ir d?l kurios jis nelaikomas šiuo mokes?iu apmokestinamuoju asmeniu. Nagrin?jamo nekilnojamojo turto komplekso ploto dalis, kurioje valymo paslaugos buvo teikiamos pagal pastarosios r?šies veickl?, sudaro 7,6 % viso min?to pastato komplekso ploto. Už savo paslaugas *U-GmbH* iš S gavo 76 085,48 EUR atlyg?.

14 Atlik?s patikrinim? mokes?i? administratorius patikslino S pranešim? d?l mokes?i? apskai?iavimo už atitinkamus mokestinius metus, manydamas, kad jo padaliniai sudaro vien? ?mon?, kuriai turi b?ti parengta viena PVM deklaracija, tod?l turi b?ti išduotas vienas pranešimas d?l mokes?i? apskai?iavimo.

15 Mokes?i? administratoriaus teigimu, valymo paslaugas, kurias S gavo vykdydamas veickl?, priklausan?i? jo viešosios valdžios ?galiojim? sri?iai, jam teik? *U-GmbH*, kaip dalis mokes?i? vienet? (*Organschaft*), kur? šie subjektai sudar? pagal *UStG* 2 straipsnio 2 dalies 2 punkt?, kuriuo siekiama Vokietijos teis?je ?gyvendinti Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antroje pastraipoje numatyt? galimyb? vienu apmokestinamuoju asmeniu laikyti asmenis, kurie yra teisiškai nepriklausomi, ta?iau glaudžiai susij? finansiniais, ekonominiais ir organizaciniais ryšiais.

16 Taigi valymo paslaugomis buvo prisid?ta prie su verslu nesusijusios veiklos ir pagal *UStG* 3 straipsnio 9 a dalies 2 papunkt?, atsižvelgiant ? Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies b punkt?, taip buvo sukurta „neatlygintina vert?“ fondui S.

17 Atsižvelg?s ? šias aplinkybes mokes?i? administratorius, remdamasis nagrin?jamo nekilnojamojo turto komplekso 7,6 % ploto dalimi, skirta veiklai, kuri? S atliko ?gyvendindamas viešosios valdžios ?galiojimus, nusprend?, kad suma už *U-GmbH* atlikt? šio ploto procentin?s dalies valym? sudar? 5 782,50 EUR. At?m?s apskai?iuot? 525,66 EUR pelno marž? mokes?i? administratorius nustat? 5 257 EUR „neatlygintinos vert?s“ apmokestinam?j? vert? ir 841,12 EUR

padidino apyvartos mokest?.

18 Sprendimas atmesti administracin? S skund? d?l patikslinto pranešimo d?l mokes?i? apskai?iavimo buvo apsk?stas *Finanzgericht* (Finans? teismui, Vokietija). Šis teismas skund? patenkino, iš esm?s teigdamas, kad mokes?i? vienetas (*Organschaft*), kuris kaip organiškai susijusi bendrov? vienija kontroliuojan?i?j? bendrov? S ir *U-GmbH*, taip pat apima šios kontroliuojan?iosios bendrov?s ?gyvendinant viešosios valdžios ?galiojimus atliekam? veikl?. Be to, min?to teismo teigimu, ne?vykdytos „neatlygintinos vert?s“ s?lygos pagal *UStG* 3 straipsnio 9a dalies 2 papunkt?.

19 Mokes?i? administratorius d?l šio sprendimo pateik? kasacin? skund? *Bundesfinanzhof* (Federalinis finans? teismas, Vokietija).

20 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas pirmiausia pabr?žia, kad pagal *UStG* 2 straipsnio 2 dalies 2 punkto pirm? sakin? organiškai susijusi bendrov?, integruota ? grup?s kontroliuojan?i?j? bendrov?, kuri? sudaro teisiškai savarankiški, ta?iau glaudžiai finansiniais, ekonominiais ir organizaciniais ryšiais tarpusavyje susij? asmenys (toliau – PVM grup?), n?ra laikoma vykdan?ia savo ekonomin? veikl? savarankiškai. Ši organiškai susijusi bendrov?, kuri, jei b?t? vertinama atskirai, b?t? PVM apmokestinamasis asmuo, atsižvelgiant ? jos finansinius, ekonominius ir organizacinius ryšius su šia kontroliuojan?i?ja bendrove iš tikr?j? b?t? laikoma jos „darbuotoja“. Tai tur?t? pasekmi? sandoriams, kuriuos ji sudaro su tre?iosiomis šalimis ir su min?ta kontroliuojan?i?ja bendrove.

21 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas nurod?, kad, kiek tai susij? su sandoriais, kuriuos organiškai susijusi bendrov? sudaro su tre?iaisiais asmenimis, užtikrinamas reikalavimas tur?ti vien? apmokestinam?j? asmen?, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antr? pastraip?, net jei šis apmokestinamasis asmuo yra ne organiškai susijusi bendrov?, o grup?s kontroliuojan?ioji bendrov?. Taigi pastaroji turi sumok?ti PVM ne tik už savo sandorius, bet ir už organiškai susijusios bendrov?s vykdomus sandorius su tre?iaisiais asmenimis. Tod?l šiuo atveju S turi mok?ti š? mokest? už *U-GmbH* su tre?iaisiais asmenimis ?vykdytus sandorius.

22 Kalbant apie sandorius, sudarytus tarp organiškai susijusios bendrov?s ir PVM grup?s kontroliuojan?iosios bendrov?s, pažym?tina, kad jie laikomi ?vykdytais to paties apmokestinamojo asmens, tod?l turi b?ti laikomi nepatenkan?iais ? PVM taikymo srit?. Šiuo atveju *U-GmbH* suteiktos valymo paslaugos S yra b?tent tokie vidaus sandoriai.

23 Atsižvelgdamas ? tai, kas išd?styta, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas klausia, ar valstybi? nari? teis? pagal Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antr? pastraip? paskirti vien? PVM grup?s apmokestinam?j? asmen? turi b?ti aiškinama taip, kad šis apmokestinamasis asmuo turi b?ti laikomas arba šios grup?s nariu, privalan?iu mok?ti PVM už visus kit? šios grup?s nari? atliktus sandorius (si?lomas A atsakymas), arba pa?ia PVM grupe, kuri yra atskira nuo jos nari?. Antruoju atveju tokia grup? b?t? laikoma fiktyviu subjektu, ?steigtu vien PVM tikslais (si?lomas B atsakymas).

24 Nors, pasak prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismo, si?lomas A atsakymas atitiko dešimtme?ius pasikartojan?i? *Bundesfinanzhof* (Federalinis finans? teismas) jurisprudencij?, vis d?lto b?tina, kad atsižvelgdamas ? 2014 m. rugs?jo 17 d. Sprendime *Skandia America (USA), filial Sverige* (C?7/13, EU:C:2014:2225, 28 ir 29 punktai) pateiktus išaiškinimus Teisingumo Teismas pateikt? papildom? paaiškinim?, vis? pirma d?l klausimo, ar Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antra pastraipa gali b?ti aiškinama taip, kad pagal j? valstybei narei leidžiama vieninteliu apmokestinamuoju asmeniu vietoj pa?ios PVM grup?s paskirti šios grup?s nar?, t. y. jos kontroliuojan?i?j? bendrov?.

25 Šiuo klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas mano, kad *UStG* 2 straipsnio 2 dalies 2 punkto pirmas sakiny s tiek, kiek juo PVM mok?jimas sutelkiamas ? vien? iš grup?s nari?, supaprastina PVM teis?s taikym?, taigi atitinka Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antroje pastraipoje numatyt? „administracinio supaprastinimo“ tiksl?.

26 Vis d?lto, šio teismo nuomone, taikant metod?, pagal kur? reik?t? sukurti nepriklausom? PVM grup? kaip „fiktyv? subjekt?“, negalima pasiekti jokio administracinio supaprastinimo.

27 Be to, 2008 m. balandžio 9 d. Sprendimas *Ampliscientifica ir Amplifin* (C?162/07, EU:C:2008:301, 19 punktas), 2013 m. balandžio 9 d. Sprendimas *Komisija / Airija* (C?85/11, EU:C:2013:217, 40 ir 48 punktai) ir 2014 m. rugs?jo 17 d. Sprendimas *Skandia America (USA), filial Sverige* (C?7/13, EU:C:2014:2225, 28, 29, 35 ir 37 punktai) negali b?ti aiškinami taip, kad valstyb? nar? neturi teis?s paskirti atskiru PVM mok?toju PVM grup?s atstovaujam?j? nar?, t. y. jos kontroliuojan?i?j? bendrov?.

28 Tai, kad tik vienas PVM grup?s narys yra visos grup?s apmokestinamasis asmuo, neužkerta kelio solidariai kit? grup?s nari? atsakomybei. Šiuo klausimu AO 73 straipsnio pirmame sakinyje iš esm?s numatyta solidari organiškai susijusi? bendrovi? atsakomyb? už min?tos grup?s kontroliuojan?iosios bendrov?s mokestin? skol?.

29 Pasak šio teismo, jei ? šio sprendimo 23 punkte iškelt? klausim? b?t? galima atsakyti si?lom? atsakymu, tai iš esm?s reikšt?, kad nagrin?jamu atveju negalima laikyti, jog kontroliuojan?ioji bendrov? S ir su ja susijusi bendrov? *U-GmbH* sudar? mokes?i? vienet?. Taigi, Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies b punktas neb?t? taikomas, nes, nesant mokes?i? vienet?o, pastaroji bendrov? tur?t? b?ti laikoma nepriklausomu apmokestinamuoju asmeniu, suteik?siu paslaugas S, už kurias ji tur?t? sumok?ti PVM pagal Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 1 dal?.

30 Tuo atveju, jei vis d?lto b?t? pateiktas šio sprendimo 23 punkte nurodytas si?lomas A atsakymas, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas taip pat klausia, ar Teisingumo Teismo jurisprudencija, susijusi su Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalimi, ir ypa? Teisingumo Teismo 2009 m. gruodžio 22 d. Sprendimas *Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie* (C?515/07, EU:C:2009:88), turi b?ti aiškinami taip, kad tokiu atveju, koks nagrin?jamas pagrindin?je byloje, susijusiu su subjektu, kaip antai S, kuris, viena vertus, vykdo ekonomin? veikl?, d?l kurios yra apmokestinamasis asmuo, ir, kita vertus, veikl?, kuri? jis atlieka ?gyvendindamas viešosios valdžios ?galiojimus ir d?l kurios nelaikomas PVM apmokestinamuoju asmeniu pagal šios direktyvos 4 straipsnio 5 dal?, neatlygintinos paslaugos, patenkan?ios ? atitinkamo subjekto ekonomin?s veiklos srit? ir skirtos jo, kaip viešosios valdžios institucijos, veiklos sr?iai, teikimas gal?t? b?ti apmokestinamas pagal šios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies b punkt?.

31 Jis teigia, kad jei ? pirm?j? klausim? b?t? pasi?lytas A atsakymas, o *UStG* 2 straipsnio 2 dalis aiškinama kaip atitinkanti Šešt?j? direktyv?, tai reikšt?, kad nagrin?jamu atveju *U-GmbH*

pagal ši? Vokietijos teis?s nuostat? tur?t? b?ti laikoma nevykdan?ia savarankiškos veiklos, tod?i kartu su kontroliuojan?i?ja bendrove S sudaryt? vien? apmokestinam?j? asmen?. Taigi, ši bendrov? neb?t? teikusi paslaug? už atlyg?, kaip apibr?žta Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 dalyje, nes jos veikla tur?t? b?ti laikoma pa?ios kontroliuojan?iosios bendrov?s veikla.

32 Vadinasi, reikia nustatyti, ar laikytina, kad ji savo l?šomis, kurios pagal *UStG* 2 straipsnio 2 dalies 2 punkt? ir Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antr? pastraip? apima ir *U-GmbH* l?šas, nemokamai teik? valymo paslaugas ne savo verslo tikslais, kaip apibr?žta Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies b punkte, nes šios paslaugos buvo teikiamos jos viešosios valdžios ?galiojimams vykdyti, t. y. kaip „neekonomin? veikla“.

33 Tokiomis aplinkyb?mis *Bundesfinanzhof* (Federalinis finans? teismas) nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar, naudojantis [Šeštosios direktyvos] 4 straipsnio 4 dalies antroje pastraipoje numatyta valstybi? nari? teise kaip atskir? apmokestinam?j? asmen? laikyti šalies teritorijoje ?sisteigusius asmenis, kurie, nors teisiškai ir savarankiški, vis d?lto yra glaudžiai susij? vienas su kitu finansiniais, ekonominiais ir organizaciniais ryšiais:

a) kaip apmokestinam?j? asmen? reikia laikyti vien? iš ši? asmen?, kuris yra apmokestinamasis asmuo vis? ši? asmen? sandori? atžvilgiu; ar

b) kaip vieno apmokestinamojo asmens laikymas savaime – taigi, taikstantis su dideliais mokes?i? nuostoliais – reiškia nuo glaudžiai susijusi? asmen? atskirt? PVM grup?, kuri yra išimtinai apmokestinimo PVM tikslu sukurtinas fiktyvus subjektas?

2. Jeigu teisingas atsakymo ? pirm?j? klausim? A variantas, ar iš Europos S?jungos Teisingumo Teismo jurisprudencijos, susijusios su panaudojimu ne savo verslo tikslais, kaip tai suprantama pagal [Šeštosios direktyvos] 6 straipsnio 2 dal? (2009 m. vasario 12 d. Sprendimas *VNLTO*, C 515/07, EU:C:2009:88), išplaukia, kad tuo atveju, kai apmokestinamasis asmuo:

a) kuris, viena vertus, vykdo ekonomin? veikl?, teikdamas atlygintinas paslaugas, kaip jos suprantamos pagal Šeštosios direktyvos <...> 2 straipsnio 1 punkt?; ir

b) kita vertus, tuo pat metu vykdo veikl?, kuri? privalo vykdyti kaip viešoji institucija (viešosios valdžios funkcijos) ir kuri? vykdydamas pagal Šeštosios direktyvos <...> 4 straipsnio 5 dal? jis nelaikomas apmokestinamuoju asmeniu,

teikia neatlygintin? paslaug?, priklausan?i? jo ekonominei veiklai ir skirt? viešosios valdžios funkcij? sri?iai, apmokestinimas pagal Šeštosios direktyvos <...> 6 straipsnio 2 dalies pirmo sakinio b punkt? neturi b?ti taikomas?“

D?I prejudicini? klausim?

D?I pirmojo klausimo

34 Pirmuoju klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s siekia išsiaiškinti, ar Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antra pastraipa turi b?ti aiškinama taip, kad pagal j? valstyb?ms nar?ms draudžiama skirti atskiru PVM apmokestinamuoju asmeniu ne pa?i? PVM grup?, bet šios grup?s nar?, t. y. šios grup?s kontroliuojan?i?j? bendrov?.

35 Primintina, kad pagal Teisingumo Teismo suformuot? jurisprudencij? aiškinant S?jungos teis?s nuostat? reikia atsižvelgti ne tik ? jos formuluot?, bet ir ? kontekst? bei teis?s akto, kuriame ji ?tvirtinta, tikslus (žr., be kita ko, 2022 m. vasario 24 d. Sprendimo *Airhelp* (*Skrydžio kitu maršrutu atid?jimas*))

, C?451/20, EU:C:2022:123, 22 punkt? ir jame nurodyt? jurisprudencij?).

36 Be to, laikantis vienodo S?jungos teis?s taikymo ir lygyb?s principo reikalavim?, tuomet, kai S?jungos teis?s nuostatos aiškiai nenurodo valstybi? nari? teis?s, taikomos norint nustatyti j? prasm? ir apimt?, jos reikšm? visoje Europos S?jungoje paprastai turi b?ti aiškinama autonomiškai ir vienodai (šiuo klausimu žr. 2013 m. balandžio 25 d. Sprendimo *Komisija / Švedija*, C?480/10, EU:C:2013:263, 33 punkt? ir jame nurodyt? jurisprudencij?).

37 Vis d?lto konkre?iai siekiant vienodai taikyti Šešt?j? direktyv? svarbu, kad s?voka „glaud?s finansiniai ryšiai“, kaip ji suprantama pagal šios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antr? pastraip?, b?t? aiškinama autonomiškai ir vienodai. Toks aiškinimas yra b?tinas, nepaisant to, kad šiame straipsnyje numatyta sistema valstyb?ms nar?ms yra neprivaloma, siekiant, kad, j? ?gyvendinus, b?t? išvengta skirtingo šios sistemos taikymo skirtingose valstyb?se nar?se (šiuo klausimu pagal analogij? žr. 2021 m. balandžio 15 d. Sprendimo *Finanzamt für Körperschaften Berlin*, C?868/19, nepaskelbtas Rink., EU:C:2021:285, 44 punkt? ir jame nurodyt? jurisprudencij?).

38 Iš Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antros pastraipos teksto aišku, kad jame kiekvienai valstybei narei leidžiama atskiru apmokestinamuoju asmeniu laikyti tos valstyb?s nar?s teritorijoje ?sisteigusius kelis subjektus, kurie, b?dami teisiškai savarankiški, yra glaudžiai susij? finansiniais, ekonominiais ir organizaciniais ryšiais. Šiame straipsnyje n?ra nustatyt? joki? kit? jo taikymo s?lyg?. Jame taip pat nenumatyta galimyb? valstyb?ms nar?ms nustatyti kitas s?lygas ekonomin?s veiklos vykdytojams, kad jie gal?t? sudaryti PVM grup? (šiuo klausimu žr. 2013 m. balandžio 25 d. Sprendimo *Komisija / Švedija*, C?480/10, EU:C:2013:263, 35 punkt? ir jame nurodyt? jurisprudencij?).

39 Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antroje pastraipoje numatytos schemos reiškia, kad šios nuostatos pagrindu priimti nacionalin?s teis?s aktai turi leisti finansiniais, ekonominiais ir organizaciniais ryšiais susijusius subjektus laikyti nebe atskirais apmokestinamaisiais PVM asmenimis, o vienu apmokestinamuoju asmeniu. Tod?l, kai valstyb? nar? ?gyvendina min?t? nuostat?, pavald?s asmenys, kaip tai suprantama pagal ši? nuostat?, negali b?ti laikomi apmokestinamaisiais asmenimis, kaip jie suprantami pagal šeštosios direktyvos 4 straipsnio 1 dal? (šiuo klausimu žr. 2008 m. geguž?s 22 d. Sprendimo *Ampliscientifica ir Amplifin*, C?162/07, EU:C:2008:301, 19 punkt? ir jame nurodyt? jurisprudencij?).

40 Iš to matyti, kad PVM grup?s nariai, prilyginti vienam apmokestinamajam asmeniui pagal Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antr? pastraip?, toliau nebegali atskirai pateikti PVM deklaracij? ir grup?je ar už jos rib? b?ti laikomi apmokestinamaisiais asmenimis, nes tik vienintelis apmokestinamasis asmuo gali pateikti šias deklaracijas. Taigi ši nuostata, reiškia, kad, jeigu valstyb? nar? j? ?gyvendina, perkeliantys nacionalin?s teis?s aktai turi numatyti, kad apmokestinamasis asmuo b?t? vienas, o grupei suteiktas tik vienas PVM mok?tojo kodas (2008 m. geguž?s 22 d. Sprendimo *Ampliscientifica ir Amplifin*, C?162/07, EU:C:2008:301, 19 ir 20 punktai).

41 Darytina išvada, kad tokiu atveju tre?iojo asmens paslaug? teikimas PVM grup?s nariui PVM tikslais turi b?ti laikomas paslaug? teikimu ne šiam nariui, bet pa?iai PVM grupei, kuriai jis priklauso (šiuo klausimu žr. 2020 m. lapkri?io 18 d. Sprendimo *Kaplan International colleges UK*, C?777/19, EU:C:2020:934, 46 punkt? ir jame nurodyt? jurisprudencij?).

42 Kalbant apie Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antros pastraipos kontekst?, iš šios nuostatos ar min?toje direktyvoje nustatytos sistemos nematyti, kad ji yra nukrypstanti ar speciali nuostata, kuri tur?t? b?ti aiškinama siaurai. Kaip matyti iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos, b?tent s?lyga, susijusi su finansinio glaudaus ryšio buvimu, negali b?ti aiškinama siaurai (d?l PVM direktyvos 11 straipsnio pagal analogij? žr. 2013 m. balandžio 25 d. Sprendimo *Komisija / Švedija*,

C?480/10, EU:C:2013:263, 36 punkt? ir 2021 m. balandžio 15 d. Sprendimo *Finanzamt für Körperschaften Berlin*, C?868/19, nepaskelbtas Rink., EU:C:2021:285, 45 punkt?).

43 Kalbant apie Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antros pastraipos tikslus, pirmiausia reikia priminti, kad iš Komisijos pasi?lymo [COM(73) 950 *final*], kuriuo remiantis buvo priimta Šeštoji direktyva, motyvuojamosios dalies matyti, kad priimdamas ši? nuostat? S?jungos teis?s akt? leid?jas nor?jo leisti valstyb?ms nar?ms sistemiskai nesieti apmokestinamojo asmens statuso vien su teisine savarankiškumo s?voka arba siekiant administracinio supaprastinimo, arba norint išvengti kai kuri? piktnaudžiavimo atvej?, pavyzdžiui, ?mon?s padalijimo keliems apmokestinamiesiems asmenims, ketinant pasinaudoti specialia schema (šiuo klausimu žr. 013 m. balandžio 25 d. Sprendimo *Komisija / Švedija*, C 480/10, EU:C:2013:263, 37 punkt? ir jame nurodyt? jurisprudencij? ir 2021 m. balandžio 15 d. Sprendimo *Finanzamt für Körperschaften Berlin*, C868/19, nepaskelbtas Rink., EU:C:2021:285, 35 punkt? ir jame nurodyt? jurisprudencij?).

44 Šiuo klausimu pažym?tina, kad nors Šeštojoje direktyvoje, kol ne?sigaliojo jos 4 straipsnio 4 dalies tre?ia pastraipa, iš dalies pakeista 2006 m. liepos 24 d. Tarybos direktyva 2006/69/EB, iš dalies kei?ian?ia Direktyvos 77/388/EEB nuostatas, susijusias su tam tikromis priemon?mis, kuriomis siekiama supaprastinti apmokestinimo prid?tin?s vert?s mokes?iu tvark? ir pad?ti užkirsti keli? mokes?i? sl?pimui ar vengimui, bei panaikinanti tam tikrus sprendimus d?l leidžian?i? nukrypti nuostat? (OL L 221, 2006, p. 9), nebuvo aiški? nuostat?, suteikian?i? valstyb?ms nar?ms ?galiojimus priimti priemones, b?tinias kovoti su mokes?i? sl?pimu ar vengimu, d?l šios aplinkyb?s iš valstybi? nari? nebuvo atimta galimyb? priimti tokias priemones prieš ?sigaliojant min?tai direktyvai, nes valstybi? nari? kova su mokes?i? sl?pimu ir vengimu yra Šeštojoje direktyvoje pripaž?stamas ir skatinamas tikslas, net ir nesant aiškaus S?jungos teis?s akt? leid?jo ?galiojimo (šiuo klausimu žr. 2015 m. liepos 16 d. Sprendimo *Larentia + Minerva ir Marenave Schiffahrt*, C?108/14 ir C?109/14, EU:C:2015:496, 42 punkt? ir jame nurodyt? jurisprudencij?).

45 Taigi Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antrai pastraipai taikyti valstyb?s nar?s, naudodamosi savo diskrecija, gal?jo numatyti tam tikrus PVM grup?s schemos taikymo apribojimus, jeigu jie atitinka šios direktyvos tikslus ir jais siekiama užkirsti keli? praktikai arba elgesiui, kuriais piktnaudžiaujama, ar kovoti su mokes?i? sl?pimu ir vengimu (šiuo klausimu žr. 2015 m. liepos 16 d. Sprendimo *Larentia + Minerva ir Marenave Schiffahrt*, C108/14 ir C109/14, EU:C:2015:496, 41 punkt? ir jame nurodyt? jurisprudencij?).

46 Nagrin?jamu atveju iš prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo ir Vokietijos vyriausyb?s pateikt? paaiškinim? pirmiausia matyti, kad Vokietijos ?statym? leid?jas pasinaudojo Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antroje pastraipoje numatyta galimybe *UStG* 2 straipsnio 2 dalies 2 punkte, kuriame numatyta sudaryti „mokes?i? vienetus“.

47 Be to, iš t? pa?i? paaiškinim? matyti, kad pagal Vokietijos teis?, nors PVM grup? kontroliuojanti bendrov? laikoma atskiru šios grup?s apmokestinamuoju asmeniu, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antr? pastraip?, AO 73 straipsnyje vis d?lto numatyta, kad organiškai susijusi bendrov? prireikus gali b?ti apmokestinama mokes?iais už kitus mokes?i? vieneto, kuriam ji priklauso, narius, ?skaitant kontroliuojan?i?j? bendrov?, finansiniais tikslais mokamus mokes?i? vieneto, kurio dalis jie yra.

48 Pirmiausia d?l klausimo, ar Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antra pastraipa draudžia Vokietijos praktik?, kai kaip atskiras apmokestinamasis asmuo nurodoma ne pati PVM grup?, o šios grup?s narys, t. y. jos kontroliuojan?ioji bendrov?, reikia pažym?ti, kad Teisingumo Teismas 2008 m. geguž?s 22 d. Sprendime *Ampliscientifica ir Amplifin* (C 162/07, EU:C:2008:301, 19 ir 20 punktai) ir 2014 m. rugs?jo 17 d. Sprendime *Skandia America (USA), filial Sverige* (C 7/13, EU:C:2014:2225, 34, 35 ir 37 punktai) nusprend?, kad nors PVM grup?, kaip apmokestinamasis asmuo, privalo mok?ti PVM, išlieka faktas, kaip savo išvados 79 punkte

pažym?jo generalin? advokat?, kad, kai keli teisiškai nepriklausomi PVM grup?s nariai kartu sudaro atskir? apmokestinam?j? asmen?, grup?s PVM prievoles mokes?i? administratoriui turi prisiimti vienas asmuo. Vis d?lto Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antroje pastraipoje nenustatyta jokio reikalavimo d?l subjekto, atstovaujan?io PVM grupei, paskyrimo ar formos, kaip tas subjektas prisiima tokios grup?s apmokestinamojo asmens prievoles.

49 Šiuo klausimu, neatsižvelgiant ? galimyb? numatyti, kad vienas iš ši? nari? atstovaut? PVM grupei, 49 punkte nurodyti tikslai gali pateisinti tai, kad PVM grup? kontroliuojanti bendrov? paskiriama atskiru apmokestinamuoju asmeniu, kai ji gali primesti savo vali? kitiems šiai grupei priklausantiems subjektas, taip užtikrinant teising? PVM surinkim?

50 Tokiu atveju tai, kad ne pati PVM grup?, o jai atstovaujanti kontroliuojan?ioji bendrov? veikia kaip vienas apmokestinamasis asmuo, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antr? pastraip?, neturi kelti mokestinin? nuostolin? pavojaus.

51 Iš šio sprendimo 28 punkte pateikt? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo paaiškinim? ir Vokietijos vyriausyb?s rašytin?se pastabose nurodyt? pastab? matyti, kad, jei šiai kontroliuojan?iajai bendrovei tenkanti pareiga deklaruoti apima paslaugas, kurias teik? ir gavo visi šios grup?s nariai, ir jei iš to kylanti mokestin? skola apima visas šias paslaugas, tai lemia tok? pat? rezultat? kaip ir tuo atveju, jeigu pati PVM grup? b?t? apmokestinta šiuo mokes?iu.

52 Iš min?t? paaiškinim? taip pat matyti, kad nors pagal Vokietijos teis? visos pareigos PVM srityje tenka min?tai kontroliuojan?iajai bendrovei, kaip PVM grup?s atstovei mokes?i? administratori? atžvilgiu, vis d?lto remdamiesi AO 73 straipsniu šie kompetentingi mokes?i? administratoriai prireikus gali kreiptis ? kitus šiai grupei priklausan?ius subjektus.

53 Atsižvelgiant ? tai, kas išd?styta, darytina išvada, kad Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antra pastraipa turi b?ti aiškinama taip, kad pagal j? nedraudžiama valstybei narei kaip atskir? PVM apmokestinam?j? asmen? paskirti ne pa?i? PVM grup?, o šios grup?s nar?, t. y. jos kontroliuojan?i?j? bendrov?, kai ji gali primesti savo vali? kitiems šiai grupei priklausantiems subjektas, su s?lyga, kad tai nekelt? mokestinin? nuostolin? pavojaus.

D?l antrojo klausimo

54 Antruoju klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s išsiaiškinti, ar subjekto, kuris yra atskiras PVM grup?s apmokestinamasis asmuo ir vykdo, pirma, ekonomin? veikl?, d?l kurios jis yra apmokestinamasis asmuo, ir, antra, veikl?, kuri? jis atlieka ?gyvendindamas viešosios valdžios ?galiojimus ir d?l kurios nelaikomas PVM apmokestinamuoju asmeniu pagal Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 5 dal?, atveju šiai grupei priklausan?io subjekto teikiamos paslaugos, susijusios su ši? ?galiojim? vykdymu, turi b?ti laikomos paslaugomis, kurios patenka ? šio atskiro apmokestinamojo asmens ekonomin?s veiklos srit?, yra skirtos jo viešosios valdžios ?galiojim? vykdymo veiklai ir gali b?ti apmokestintos pagal šios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies b punkt?.

55 Pirmiausia reikia priminti, kad pagal Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies b punkt? paslaug? teikimas už atlyg? yra laikomas apmokestinamojo asmens paslaug? teikimu jo paties arba jo darbuotoj? privatiems poreikiams arba apskritai ne verslo tikslais.

56 Teisingumo Teismas jau yra nusprend?s, kad Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies b punktas kliudo apmokestinamajam asmeniui ar jo darbuotojams gauti paslaugas be mokes?i? iš apmokestinamojo asmens, už kurias privatus asmuo tur?t? sumok?ti PVM (2005 m. sausio 20 d. Sprendimo *Hotel Scandic Gåsabäck*, C?412/03, EU:C:2005:47, 23 punktas).

57 Vis dėlto Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies a punktu nesiekta nustatyti taisyklės, pagal kurią sandorius, nepatenkančius į PVM sistemos taikymo sritį, būtų galima laikyti vykdytais „ne verslo tikslais“, kaip tai suprantama pagal šią nuostatą (šiuo klausimu žr. 2009 m. vasario 12 d. Sprendimo *Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie*, C?515/07, EU:C:2009:88, 38 punktą).

58 Iš to matyti, kad jei vienas PVM grupės apmokestinamasis asmuo gauna paslaugas, kurias teikia šiai grupei priklausantis subjektas ir kurios yra skirtos jo viešosios valdžios įgaliojimams, vykdyti, ir būtų laikoma, kad tokia paslauga apmokestinama pagal Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies b punktą, tai reikštų, kad ši paslauga yra teikiama ne verslo tikslams, todėl viešosios valdžios įgaliojimų vykdyti, kuri nepatenka į PVM taikymo sritį pagal Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 5 dalį, būtų tokiai prilyginta.

59 Dėl tokio aiškinimo tiek Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punktas, tiek 4 straipsnio 5 dalis netektų prasmės.

60 Be to, būtina pažymėti, kad bet kuriuo atveju pagal Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies b punktą nesiekama, kad „neatlygintini“ sandoriai būtų laikomi sandoriais „už atlygą“ apmokestinimo PVM tikslais (šiuo klausimu žr. 2005 m. sausio 20 d. Sprendimo *Hotel Scandic Gåsabäck*, C?412/03, EU:C:2005:47, 24 punktą).

61 Nagrinėjamo atveju, kaip pažymėta šio sprendimo 13 ir 17 punktuose ir kaip savo išvados 50 punkte pažymėjo generalinis advokatas, iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą aiškiai matyti, kad kontroliuojantys bendrovė S sumokėjo finansinį atlygą už *U-GmbH* suteiktas valymo paslaugas, ir nesvarbu, ar tai būtų susiję su jos ekonomine veikla, ar su jos viešosios valdžios įgaliojimų vykdyti.

62 Vadinas, kadangi aptariamos paslaugos buvo suteiktos už atlygą, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnį, nėra priežasties taikyti šios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies b punktą.

63 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, į antrąjį klausimą reikia atsakyti: Sąjungos teisė turi būti aiškinama taip, kad subjekto, kuris yra atskiras PVM grupės apmokestinamasis asmuo ir vykdo, pirma, ekonominę veiklą, dėl kurios jis yra apmokestinamasis asmuo, ir, antra, veiklą, kuri atlieka įgyvendindamas viešosios valdžios įgaliojimus ir dėl kurios nelaikomas PVM apmokestinamuoju asmeniu pagal Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 5 dalį, atveju šiai grupei priklausančio subjekto teikiamos paslaugos, susijusios su šiais įgaliojimais vykdyti, neturi būti apmokestinamos pagal šios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies b punktą.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

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

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

1. 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas 4 straipsnio 4 dalies antra pastraipa

turi būti aiškinama taip:

pagal jį nedraudžiama valstybei narei kaip vieną apmokestinamąjį asmenį paskirti ne grupę, sudarytą iš teisiškai savarankišką, bet glaudžiai finansiniais, ekonominiais ir organizaciniais ryšiais susijusių, asmenų, o šios grupės narį, t. y. jos kontroliuojantįjį bendrovę, kai ji gali primesti savo valių kitiems šiai grupei priklausantiems subjektas, su sąlyga, kad tai nekeltų mokestinių nuostolių pavojaus.

2. Sąjungos teisė

turi būti aiškinama taip:

subjekto, kuris yra atskiras grupės, sudarytos iš teisiškai savarankišką, bet glaudžiai finansiniais, ekonominiais ir organizaciniais ryšiais susijusių, asmenų, apmokestinamasis asmuo ir vykdo, pirma, ekonominę veiklą, dėl kurios jis yra apmokestinamasis asmuo, ir, antra, veiklą, kurią atlieka gyvendindamas viešosios valdžios įgaliojimus ir dėl kurios nelaikomas pridėtinąs vertės mokesčiu apmokestinamuoju asmeniu pagal Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 5 dalį, atveju šiai grupei priklausančio subjekto teikiamos paslaugos, susijusios su šio įgaliojimų vykdymu, neturi būti apmokestinamos pagal šios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies b punktą.

Parašai.

* Proceso kalba: vokiečių.