

Laikina versija

TEISINGUMO TEISMO (pirmoji kolegija) SPRENDIMAS

2022 m. gruodžio 1 d.(*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Pridėtinės 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“) – Nacionalinės teisės aktai, pagal kuriuos PVM grupės kontroliuojančioji bendrovė paskiriama atskiru apmokestinamuoju asmeniu – Sėvoka „glaudūs finansiniai ryšiai“ – Būtinybė, kad kontroliuojančioji bendrovė turėtų ne tik balsavimo teisę, bet akcijų daugumą – Nebuvimas – Subjekto savarankiškumo vertinimas remiantis nustatytais kriterijais – Apimtis“

Byloje C-141/20

dėl *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas, Vokietija) 2019 m. gruodžio 11 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2020 m. kovo 23 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Finanzamt Kiel

prieš

Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie mbH

TEISINGUMO TEISMAS (pirmoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas A. Arabadžiev, 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,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- *Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie mbH*, atstovaujamos *Rechtsanwalt* B. Richter,
- Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos J. Möller, S. Eisenberg ir S. Heimerl,
- Italijos vyriausybės, atstovaujamos G. Palmieri, padedamo *avvocato dello Stato* P. Gentili,
- Europos Komisijos, atstovaujamos A. Armenia ir R. Pethke,

susipažinęs su 2022 m. sausio 13 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

Sprendim?

1 Prašymai priimti prejudicin? sprendim? pateikti d?l 1977 m. geguž?s 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB d?l valstybi? narį? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo – Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL 45, 1977, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k., 44 sk., 1 t., p. 23), iš dalies pakeistos 2000 m. spalio 17 d. Tarybos direktyva 2000/65/EB (OL L 269, 2000, p. 44; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k., 9 sk., 1 t., p. 338, toliau – Šeštoji direktyva), 4 straipsnio 1 ir 4 dali? ir 21 straipsnio 1 dalies a punkto bei 3 dalies išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrin?jant *Finanzamt Kiel* (Kylio mokes?i? administratorius, Vokietija) (toliau – mokes?i? administratorius) ir *Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie mbH* (toliau – *NGD mbH*) gin?? d?l šios bendrov?s apmokestinimo prid?tin?s vert?s mokes?iu (PVM) už 2005 mokestinius metus.

Teisinis pagrindas

S?jungos teis?

3 Nuo 2007 m. sausio 1 d. Šeštoji direktyva buvo panaikinta ir pakeista 2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1). Vis d?lto atsižvelgiant ? tai, kada susiklost? nagrin?jamos faktin?s aplinkyb?s, pagrindinei bylai taikytina Šeštoji direktyva.

4 Šeštosios direktyvos 4 straipsnyje buvo nustatyta:

„1. „Apmokestinamasis asmuo“ – tai bet kuris asmuo, savarankiškai vykdomas bet kurioje vietoje bet kuri? ekonomin? veikl?, nurodyt? 2 dalyje, nesvarbu, koks tos veiklos tikslas ar rezultatas.

<...>

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

Laikydamosi 29 straipsnio nuostat? d?l konsultacij? valstyb?s nar?s gali kaip atskir? apmokestinam?j? asmen? traktuoti šalies teritorijoje ?sisteigusius asmenis, kurie nors teisiškai ir savarankiški, vis d?lto yra glaudžiai susij? vienas su kitu finansiniais, ekonominiais ir organizaciniais ryšiais.

<...>“

5 Šeštosios direktyvos 21 straipsnio „Asmenys, privalantys mok?ti mokest?“ redakcijoje, iš dalies pakeistoje jos 28g straipsniu, buvo nurodyta:

„1. Pagal vidaus sistem?, toliau išvardyti asmenys privalo mok?ti [PVM]:

a) apmokestinamasis asmuo, tiekiantis apmokestinamas prekes arba teikiantis apmokestinamas paslaugas, išskyrus nurodytas b ir c punktuose.

<...>

3. Valstyb?s nar?s 1 ir 2 dalyse nurodytose situacijose gali nustatyti, kad kas nors kitas, o ne

asmuo privalantis mokėti mokesčius, būtų solidariai atsakingas už mokesčių sumokėjimą.

<...>“

Vokietijos teisė

6 Pagrindinei bylai taikytinos redakcijos *Umsatzsteuergesetz* (Apyvartos mokesčio įstatymas, toliau – *UStG*) 2 straipsnyje nustatyta:

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

(2) Pramoninė, prekybos, amatų ar profesinė veikla nevykdoma savarankiškai:

<...>

2) kai bendra faktinė ryšių struktūra rodo, kad juridinis asmuo yra integruotas į kontroliuojančios bendrovės (mokesčių vienetą) finansiniais, ekonominiais ir organizaciniais ryšiais. Šios integracijos padariniai ribojami šalyje steigto įmonės padalinio vidaus tarpusavio paslaugų teikimu. Šie padaliniai turi būti laikomi vienu subjektu. Jei kontroliuojančioji bendrovė valdoma iš užsienio, ekonomiškai svarbiausias bendrovės padalinys šalyje laikomas verslininku.

<...>“

7 Šio įstatymo 13bis straipsnio 1 dalyje tvirtinta:

„Asmuo, kuriam tenka prievolė sumokėti mokestį, yra:

1) verslininkas 1 straipsnio 1 dalies 1 punkte ir 14c straipsnio 1 dalyje nurodytais atvejais;

<...>“

8 Pagrindinėje byloje taikytinos redakcijos *Abgabenordnung* (Mokesčių kodeksas, toliau – AO) 73 straipsnyje nustatyta:

„Organiskai susijusi bendrovė privalo mokėti kontroliuojančiosios bendrovės mokesčius, su kuriais ji sudarytas mokesčių vienetą yra susijęs mokesčių tikslais. <...>“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

9 *NGD mbH* yra pagal Vokietijos teisę steigta ribotos atsakomybės bendrovė (ji steigta 2005 m. rugpjūčio 29 d. notaro patvirtintu aktu), kurios akcininkai, t. y. viešosios teisės reglamentuojama įstaiga A ir registruota asociacija C e.V., valdo atitinkamai 51 % ir 49 %. 2005 m. šios bendrovės vadovas E buvo A vadovas ir C e.V. vykdomasis direktorius.

10 *NGD mbH* įstatų 7 straipsnio 2 dalyje, susijusioje su visuotinio akcininkų susirinkimo sudėtimi ir balsavimo teisėmis, nurodyta:

„Visuotin? akcinink? susirinkim? sudaro A pagalbinio komiteto ir C e.V pagrindinio komiteto nariai. Kiekvienas akcininkas turi septynis balsus ir ? visuotin? akcinink? susirinkim? skiria iki septyni? atstov?, kurie šioje bendrov?je veikia tik savanoriškais pagrindais. Atsižvelgiant ? toliau išd?styta nuostata, kiekvienas atstovas turi vien? bals? ir priima sprendim? remdamasis savo profesiniu vertinimu ir šiuo klausimu neprivalo laikytis j? paskyrusio akcininko nurodym?.

Išimtis taikoma tik tiems sprendimams, kurie tiesiogiai susij? su kiekvieno akcininko bendrovei skirtais ?našais; tokiu atveju kiekvienas akcininkas gali balsuoti kaip vienas akcininkas, o atstovai yra saistomi juos paskyrusio akcininko nurodym?. Jei atstovams nepavyksta susitarti, laikoma, kad septyni atitinkamo akcininko balsai atiduoti taip, kaip balsavo dauguma paskirt? atstov?.

11 2005 m. gruodžio 1 d. visuotiniame akcinink? susirinkime nuspr?sta iš dalies pakeisti *NGD mbH* ?status ir j? 7 straipsnio 2 dalies antr? pastraip? suformuluoti taip:

„Išimtis taikoma tik tiems sprendimams, kurie tiesiogiai susij? su kiekvieno akcininko bendrovei skirtais ?našais, arba sprendimams, d?l kuri? akcininkas prašo balsuoti kaip vienas akcininkas. Tokiu atveju kiekvienas akcininkas gali balsuoti kaip vienas akcininkas, o atstovai yra saistomi juos paskyrusio akcininko nurodym?. Jei atstovams nepavyksta susitarti, laikoma, kad septyni atitinkamo akcininko balsai atiduoti taip, kaip balsavo dauguma paskirt? atstov?. Balsavimo kaip vienas akcininkas atveju balsai vertinami atsižvelgiant ? turimas bendrov?s kapitalo dalis.“

12 Remiantis prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo paaiškinimais, min?tas pakeitimas vis d?lto ?sigaliojo tik po 2010 m. gruodžio 9 d. visuotinio susirinkimo, kai d?l taip pakeist? ?stat? buvo priimtas naujas notaro patvirtintas aktas ir jis buvo ?trauktas ? prekybos registr?.

13 Iš sprendimo d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? matyti, kad *NGD mbH* išor?s auditorius, atlik?s audit?, nustat?, jog aptariamais mokestiniais metais *NGD mbH* nebuvo finansiškai integruota ? kontroliuojan?i?j? bendrov? A. Tod?l jie negali b?ti laikomi sudaran?iais „mokes?i? vienet?“ pagal *UStG* 2 straipsnio 2 dalies 2 punkt?, kuriuo siekiama Vokietijos teis?je ?gyvendinti Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antroje pastraipoje numatyt? galimyb?.

14 Ši išvada buvo pagr?sta tuo, kad, atsižvelgiant ? *NGD mbH* ?stat? 7 straipsnio nuostatas, tiek pagal pirmin?, tiek pagal iš dalies pakeist? redakcij?, A netur?jo balsavimo teisi? daugumos, tod?l negal?jo priimti sprendim? šioje bendrov?je, nors A šioje bendrov?je tur?jo 51 % kontrolin? ?statinio kapitalo dal?. Vadinasi, apyvaria, kuri? ta pati bendrov? pasiek? taikant standartin? tarif? su tre?iosiomis šalimis iš A suteikt? paslaug?, tur?t? b?ti apskaitoma *NGD mbH* kaip „verslininko“, kaip apibr?žta *UStG* 2 straipsnio 1 dalyje.

15 2014 m. geguž?s 30 d. sprendimu mokes?i? administratorius pritar? išor?s auditoriaus pozicijai.

16 *NGD mbH* d?l šio sprendimo pateiktas skundas buvo atmestas 2017 m. vasario 3 d. mokes?i? administratoriaus sprendimu, kur? *NGD mbH* apskund?.

17 *Schleswig Holsteinisches Finanzgericht* (Šl?zvigo-Holšteino finans? teismas, Vokietija) š? skund? patenkino 2018 m. vasario 6 d. sprendimu ir nusprend?, kad s?lyga, susijusi su finansine integracija ? kontroliuojan?i?j? bendrov? A, buvo ?vykdyta remiantis tiek iš dalies pakeista *NGD mbH* ?stat? redakcija, tiek pirmine j? redakcija, galiojusia aptariamais mokestiniais metais.

18 Šiuo klausimu šis teismas man?, kad iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad subordinacijos santykiai, siejantys bendrov?, kuri yra organiškai integruota su kontroliuojan?i?ja

bendrove, nėra būtina sąlyga, kad būtų sudaryta teisiškai nepriklausoma, tačiau glaudžiai vienas su kitu finansiniu, ekonominiu ir organizaciniu požiūriais susijusi, asmenų grupė (toliau – PVM grupė) (2015 m. liepos 16 d. Sprendimas *Larentia + Minerva ir Marenave Schiffahrt*, C-108/14 ir C-109/14, EU:C:2015:496; 44 ir 45 punktai), todėl mokesčių administratoriaus reikalavimas, susijęs su būtinybe, kad kontroliuojančioji bendrovė, be kontrolinio akcijų paketo, turėtų balsų daugumą kituose subjektuose, kurie sudaro mokesčių vieneto dalį, viršijo tai, kas būtina siekiant užkirsti kelią veiklai arba elgesiui, kuriuo piktnaudžiaujama, arba kovoti su sukaviimu mokesčių ar jų slėpimu.

19 Mokesčių administratorius dėl šio sprendimo pateiktą kasacinį skundą *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas, Vokietija) ir nurodė, kad buvo pažeistas *UStG* 2 straipsnio 2 dalies 2 punkto pirmas sakinyss, nes nebuvo *NGD mbH* finansinio integravimo su A kontroliuojančiąja bendrove.

20 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas pirmiausia pažymėjo, kad jei pagrindinėje byloje kilęs ginčas būtų vertinamas tik pagal taikytiną nacionalinį teisę, kasacinis skundas būtų pagrįstas, nes pagal šią teisę mokesčių vieneto kvalifikavimas priklauso nuo sąlygos, susijusios su finansine integracija, pagal kurią kontroliuojančioji bendrovė turi turėti balsų daugumą. Jis patikslina, kad net priėmus 2015 m. liepos 16 d. Sprendimą *Larentia + Minerva ir Marenave Schiffahrt* (C-108/14 ir C-109/14, EU:C:2015:496), remiantis *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas) jurisprudencija, reikalavimas, susijęs su pavaldumo ir subordinacijos santykiais, kurie nuo šiol laikomi „integracija su teise įsikišti“, kaip tai suprantama pagal *UStG* 2 straipsnio 2 dalies 2 punkto pirmąjį sakinį, ir toliau taikomas.

21 Be to, iš *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas) jurisprudencijos matyti, kad pagal nacionalinį teisę mokesčių skola perleidžiama kontroliuojančiajai bendrovei, kuri turi galėti užtikrinti, jog kiekvieno iš mokesčių vieneto sudarančių subjektų pasiekta apyvarta būtų teisingai apmokestinta. Taigi kontroliuojančioji bendrovė turi veikti kaip PVM surinkėja už visas paslaugas, kurias šie subjektai teikia trečiosioms šalims, ir vienintelė galėti parengti visą šio subjektų mokesčių deklaracijas.

22 Galiausiai teismas pabrėžia, kad atlikdamas analizę pagal *UStG* 2 straipsnio 2 dalies pirmąjį sakinį jis turi atsižvelgti ir *per se* taikyti tai, kad pagal šią nuostatą subjektas, integruotas su apmokestinio subjekto, kurio dalis jie yra, kontroliuojančiąja bendrove, ekonominę ir profesinę veiklą nelaikoma savarankiška. Taigi visa ši subjektų apyvarta priskiriama kontroliuojančiajai bendrovei, nes ji turi sumokėti PVM už visą šią apyvartą.

23 Vis dėlto prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas abejoja, ar pagrindinėje byloje nagrinėjamas nacionalinės teisės aktas atitinka Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies pirmąjį pastraipį, kaip jį išaiškino Teisingumo Teismas, ypač atsižvelgiant į šiuose teisės aktuose nustatytą pavaldumo ir subordinacijos reikalavimą.

24 Visų pirma, kadangi iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad tuo atveju, kai laikoma, jog egzistuoja PVM grupė, PVM už visą jos narių apyvartą turi sumokėti būtent ji (2008 m. gegužės 22 d. Sprendimo *Ampliscientifica ir Amplifin*, C-162/07, EU:C:2008:301, 20 punktas ir 2014 m. rugsėjo 17 d. Sprendimo *Skandia America (JAV), filial Sverige*, C-7/13, EU:C:2014:2225, 29, 35 ir 37 punktai bei rezoliucinė dalis), tokios PVM grupės prilyginimas vienam apmokestinamajam asmeniui, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antrąjį pastraipį, neleisti šios grupės nariams, įskaitant jos kontroliuojančiąją bendrovę, toliau teikti PVM deklaracijas ir būti identifikuojamiems kaip atskiriems apmokestinamiesiems asmenims.

25 Jei Teisingumo Teismas nuspręstų, kad pagal Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalį draudžiama praktika, kai vieninteliu apmokestinamuoju asmeniu laikoma ne PVM grupė, o jos

narys, t. y. kontroliuojančioji bendrovė, kiltų klausimas, ar šiai grupei priklausantis subjektas galėtų remtis galimu nacionalinės teisės prieštaravimu Sąjungos teisei. Šiuo klausimu primindamas, kad iš 2015 m. liepos 16 d. Sprendimo *Larentia + Minerva ir Marenave Schiffahrt* (C-108/14 ir C-109/14, EU:C:2015:496) matyti, jog Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalis neveikia tiesiogiai, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas kelia klausimą, ar toks subjektas galėtų remtis šios direktyvos 21 straipsnio 1 dalies a punktu.

26 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas taip pat abejoja, kokio lygio reikalavimai turi būti keliami vertinant, ar šiuo atveju tenkinamas UStG 2 straipsnio 2 dalies pirmame sakinyje numatytas finansinės integracijos kriterijus. Konkrečiai kalbant, jam kyla klausimas, ar šis kriterijus turi būti aiškinamas taip, kad pagal jį reikalaujama, kad mokesčių vieneto kontroliuojančioji bendrovė, be jai priklausančio subjekto kontrolinio akcijų paketo, turėtų ir balsavimo teisių daugumą šiuose subjektuose.

27 Šiomis aplinkybėmis jis pabrėžia, kad pagal taikytinas nacionalines taisykles mokesčių vieneto kontroliuojančioji bendrovė prireikęs gali teisme reikalauti finansinės kompensacijos iš kitų mokesčių vieneto narių, siekdama užtikrinti, kad, atsižvelgiant į mokesčių vieneto vidaus santykius, mokesčių našta atitinkamai prisiimtų kiekvienas iš šių narių pagal apyvartą, dėl kurios susidarę kiekvieno iš jų mokėtinas PVM.

28 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas taip pat klausia, ar Vokietijos mokesčių vieneto (*Organschaft*) sistema galėtų būti alternatyviai pateisinama aiškinant Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 1 dalį kartu su jos 4 straipsnio 4 dalies pirma pastraipa, ar ne. Jei taip būtų, mokesčių administratoriaus pateiktas kasacinis skundas būtų pagrįstas, neatsižvelgiant į atsakymus į pirmuosius tris prejudicinius klausimus.

29 Šiuo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės mano, kad negalima atmesti galimybių, jog siekiant įvertinti mokesčių vieneto buvimą Vokietijos teiseje nustatytas reikalavimas, kad vienas mokesčių vienetas sudarantys subjektai būtų pavaldūs jį kontroliuojančiajai bendrovei, gali būti pateisinamas kartu aiškinant ankstesniame punkte minėtas nuostatas.

30 Iš tiesų, atsižvelgiant į tai, kad pagal taikytinas nacionalines taisykles šie subjektai laikomi neturinčiais savo valios, jeigu jie yra pavaldūs mokesčių vieneto, kuriam priklauso, kontroliuojančiajai bendrovei, reikia manyti, kad šie subjektai neatitinka savarankiškumo sąlygos, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 1 dalį. Valstybės narės turi teisę manyti, kad savarankiškumo kriterijų neatitinkantys subjektai negali būti laikomi apmokestinamaisiais asmenimis, nes jį atitinkama apyvarta ir PVM turi būti priskirtas kontroliuojančiajai bendrovei, atsižvelgiant į tarp jo ir šių subjektų egzistuojantį pavaldumo ryšį.

31 Vis dėlto prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas abejoja, ar valstybės narės iš tiesų turi teisę suskirstydamos į grupes nurodyti atvejus, kuriais tam tikri subjektai laikytini neturinčiais savo valios, todėl yra nesavarankiški, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 1 dalį.

32 Šiuo klausimu jis patikslina, kad Vokietijos konstitucinė teisė suteikia nacionaliniam įstatymų leidėjui tokia teisę suskirstyti į grupes, kuri pateisinama tuo, kad jeigu apmokestinamojo asmens statuso nustatymas susijęs su finansinėmis išlaidomis, subjektams, kuriems suteikiamas šis statusas, neturėtų kilti abejonių dėl jų mokestinių prievolių. Be to, Vokietijos įstatymų leidėjas atliktų skirstymą į grupes gali patvirtinti Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies pirmos pastraipos aiškinimas atsižvelgiant į šios nuostatos kontekstą ir priemonę aplinkybes.

33 Šiuo klausimu reikia turėti omenyje, kad pagal 1967 m. balandžio 11 d. Antrosios Tarybos

direktyvos 67/228/EEB dėl valstybių narių teisės aktų, susijusių su apyvartos mokesčiais ir pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos taikymo struktūra bei procedūromis, derinimo (OL L 71, 1967, p. 1303) A priedė tariamai buvo suteiktas teisėtumas remiantis Sąjungos teise Vokietijos mokesčių vienetams taikomai schemai, kad ši valstybė narė galėtų toliau taikyti minėtą schemą.

34 Šiomis aplinkybėmis *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar [Šeštosios direktyvos] 4 straipsnio 4 dalies antra pastraipa, siejama su 21 straipsnio 1 dalies a punktu ir 3 dalimi, turi būti aiškinama taip, kad ji leidžia valstybei narei vietoj PVM grupės (*Organkreis* – mokesčių vienetas) apmokestinamuoju asmeniu skirti vieną iš PVM grupės narių (kontroliuojančią bendrovę)?

2. Jei ne pirmąjį klausimą būtų atsakyta neigiamai: ar šiuo atveju galima remtis [Šeštosios direktyvos] 4 straipsnio 4 dalies antra pastraipa, siejama su 21 straipsnio 1 dalies a punktu ir 3 dalimi?

3. Ar atliekant patikrinimą pagal 2015 m. liepos 16 d. Sprendimo *Larentia + Minerva ir Marenave Schiffahrt* (C-108/14 ir C-109/14, EU:C:2015:496, 44 ir 45 punktai) 46 punktą [UStG] 2 straipsnio 2 dalies 2 punkto pirmame sakinyje nustatytas finansinių integracijos reikalavimas yra leidžiama priemonė, būtina ir tinkama tokiems tikslams, kuriais siekiama užkirsti kelią praktikai arba elgesiui, kuriais piktnaudžiaujama, ar kovoti su mokesčių slėpimu ir vengimu, reikia vadovautis siaurais, ar plačiais kriterijais?

4. Ar [Šeštosios direktyvos] 4 straipsnio 1 dalis, 4 dalies pirmą pastraipą turi būti aiškinamos taip, kad jos valstybei narei leidžia nustatant kategorijas nelaikyti asmens savarankišku, kaip tai suprantama pagal [šios direktyvos] 4 straipsnio 1 dalį, kai jis finansiniais, ekonominiais ir organizaciniais ryšiais yra taip susijęs su kitu verslininku (integruotas ne kitą kontroliuojančią bendrovę), kad kontroliuojančioji bendrovė gali primesti šiam asmeniui savo valią ir neleisti jam veikti pagal jo valią?“

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl priimtinumų

35 Vokietijos vyriausybė visą pirmą teigia, kad pirmasis, antrasis ir ketvirtasis klausimai turi būti pripažinti nepriimtinais: jie nėra svarbūs sprendimui pagrindinėje byloje priimti, nes yra susiję tik su klausimu, ar *NGD mbH* ir A kontroliuojančiosios bendrovės yra pakankamai integruotos finansiškai, kaip tai suprantama pagal UStG 2 straipsnio 2 dalies 2 punkto pirmą sakinį, aiškinamą atsižvelgiant į Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 4 dalies antrą pastraipą.

36 Tik tuo atveju, jei ne šis klausimas būtų atsakyta teigiamai, ir tai iš esmės reikštų, kad abu minėti subjektai turėtų būti laikomi sudarantys PVM grupę, o su tuo vyriausybė nesutinka, kiltų su kitais prejudiciniais klausimais susijusi problema.

37 Šiuo klausimu reikia priminti, kad pagal Teisingumo Teismo suformuotą jurisprudenciją, Teisingumo Teismui ir nacionaliniams teismams bendradarbiaujant pagal SESV 267 straipsnį, tik būtų nagrinėjantis nacionalinis teismas, kuriam tenka atsakomybė priimti sprendimą, atsižvelgdamas į bylos ypatumus, gali vertinti tai, ar, norint tinkamai išspręsti bylą, būtina pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą, ir Teisingumo Teismui pateikiamą klausimą reikšmą. Vadinas, Teisingumo Teismas iš principo turi priimti sprendimą tuo atveju, kai pateikti klausimai susiję su Sąjungos teisės išaiškinimu (žr., be kita ko, 2016 m. rugsėjo 22 d. Sprendimo *Microsoft Mobile Sales International ir kt.*, C-110/15, EU:C:2016:717, 18 punktą ir jame nurodytą

jurisprudencij?).

38 Atsisakyti pateikti atsakymą nacionalinio teismo pateiktą prašymą priimti prejudicinį sprendimą Teisingumo Teismas gali, tik jei akivaizdu, jog prašymas išaiškinti Sąjungos teisę visiškai nesusijęs su pagrindiniais bylos faktais ar dalyku, kai problema hipotetinė arba Teisingumo Teismui nežinomos faktinės aplinkybės ar teisiniai pagrindai, būtinai, kad jis galėtų naudingai atsakyti į jam pateiktus klausimus (žr., be kita ko, 2016 m. rugsėjo 22 d. Sprendimo *Microsoft Mobile Sales International ir kt.*, C-110/15, EU:C:2016:717, 19 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

39 Vis dėlto šiuo atveju taip nėra, nes Teisingumo Teismui pateikti pirmasis, antrasis ir ketvirtasis klausimai, be kita ko, susiję su Sąjungos teisės aiškinimu, jokių būdu nėra hipotetinio pobūdžio ir ryšys su pagrindinėje byloje nagrinėjamo ginčo tikrove yra nustatytas, nes šie klausimai susiję su Sąjungos teisės nuostatų, kurios, kaip savo sprendime aiškiai nurodė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, turi lemiamą reikšmę sprendimui pagrindinėje byloje, aiškinimu.

40 Konkrečiai kalbant, klausimai, ar, pirma, Vokietijos teisės aktuose nustatyti reikalavimai, susiję su PVM grupės atskiroms apmokestinamojo asmens paskyrimu, ir, antra, tai, kaip šiuose teisės aktuose sprendžiamas tokiai grupei priklausanti subjektų savarankiškumo kriterijus šios grupės kontroliuojančiosios bendrovės atžvilgiu, yra suderinami su Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antra pastraipa, yra svarbūs sprendžiant ginčą pagrindinėje byloje, nes nuo jų priklausys, ar mokesčių administratoriaus kasacinis skundas turi būti patenkintas.

41 Darytina išvada, kad pirmasis, antrasis ir ketvirtasis klausimai yra priimtini.

Dėl esmės

Dėl pirmojo klausimo

42 Pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antra pastraipa turi būti aiškinama taip, kad pagal ją valstybės narės draudžiami skirti atskiru PVM apmokestinamuoju asmeniu ne pačią PVM grupę, bet šios grupės narį, t. y. šios grupės kontroliuojančią bendrovę.

43 Primintina, kad pagal Teisingumo Teismo suformuotą jurisprudenciją aiškinant Sąjungos teisės nuostatą reikia atsižvelgti ne tik į jos formuluotę, bet ir į kontekstą bei teisės akto, kuriame ji įtvirtinta, tikslus (žr., be kita ko, 2022 m. vasario 24 d. Sprendimo *Airhelp (Skrydžio kitu maršrutu atidėjimas)*, C-451/20, EU:C:2022:123, 22 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

44 Iš Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antros pastraipos teksto aišku, kad jame kiekvienai valstybei narei leidžiama atskiru apmokestinamuoju asmeniu laikyti tos valstybės narės teritorijoje įsisteigusius kelis subjektus, kurie, būdami teisiškai savarankiški, yra glaudžiai susiję finansiniais, ekonominiais ir organizaciniais ryšiais. Šiame straipsnyje nėra nustatytas jokių kitų jo taikymo sąlygų. Jame taip pat nenumatyta galimybės valstybės narės nustatyti kitas sąlygas ekonominės veiklos vykdytojams, kad jie galėtų sudaryti PVM grupę (šiuo klausimu žr. 2013 m. balandžio 25 d. Sprendimo *Komisija / Švedija*, C-480/10, EU:C:2013:263, 35 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

45 Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antroje pastraipoje numatytos schemos įgyvendinimas reiškia, kad šios nuostatos pagrindu priimti nacionalinės teisės aktai turi leisti finansiniais, ekonominiais ir organizaciniais ryšiais susijusius subjektus laikyti nebe atskirais apmokestinamaisiais PVM asmenimis, o vienu apmokestinamuoju asmeniu. Todėl, kai valstybė

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?).

46 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).

47 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?77/19, EU:C:2020:934, 46 punkt? ir jame nurodyt? jurisprudencij?).

48 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?).

49 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 sistemiškai 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*, C?868/19, nepaskelbtas Rink., EU:C:2021:285, 35 punkt? ir jame nurodyt? jurisprudencij?).

50 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 priemonės, b?tinai kovoti su mokes?i? sl?pimu ar vengimu, d?l šios aplinkyb?s iš valstybi? nari? nebuvo atimta galimyb? priimti tokias priemonės prieš ?sigaliojant min?tai direktyvai, nes valstybi? nari? kova su mokes?i? sl?pimu ir vengimu yra Šešt?ja direktyva 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?).

51 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 schemas 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*, C?108/14 ir C?109/14, EU:C:2015:496, 41 punkt? ir jame nurodyt? jurisprudencij?).

52 Nagrin?jamo 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“.

53 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?, kuriuos finansiniais tikslais moka mokes?i? vienetas, kurio dalis jie yra.

54 Galiausiai iš prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo paaiškinim? matyti, kad pagal Vokietijos teis? subjektas, priklausantis PVM mok?toj? grupei, gali b?ti laikomas finansiškai integruotu ? kontroliuojan?i?j? bendrov?, kaip tai suprantama pagal *UStG* 2 straipsnio 2 dalies pirm? sakin?, siejam? su Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antra pastraipa, tik tuo atveju, jei ši bendrov? gali ?gyvendinti savo vali?, o tam reikia, kad ji tur?t? šio subjekto kontrolin? akcij? paket? ir bals? daugum?.

55 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, kad, kaip pažym?jo generalin? advokat? savo išvados 79 punkte, kai keli teisiškai nepriklausomi PVM grup?s nariai kartu sudaro atskir? apmokestinam?j? asmen?, grup?s PVM prievolės 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, kuria tas subjektas prisiima tokios grup?s apmokestinamojo asmens prievolės.

56 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?.

57 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 mokestin? nuostoli? pavojaus.

58 Iš šio sprendimo 27 punkte pateikt? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo paaiškinim? ir Vokietijos vyriausyb?s rašytin?se pastabose pateikt? paaiškinim? 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? apmokestinama šiuo mokes?iu.

59 Iš min?t? paaiškinim? taip pat matyti, kad nors pagal Vokietijos teis? visos pareigos PVM

srityje tenka minėti tai kontroliuojančiąjai bendrovei, kaip PVM grupės atstovei mokesčių administratoriui atžvilgiu, vis dėlto remdamiesi AO 73 straipsniu šie mokesčių administratoriai prireikus gali kreiptis į kitus šiai grupei priklausančius subjektus.

60 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, darytina išvada, kad Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antra pastraipa turi būti aiškinama taip, kad pagal ją nedraudžiama valstybei narei kaip atskirai PVM apmokestinamajam asmeniui paskirti ne pačią PVM grupę, o šios grupės narį, t. y. jos kontroliuojančiąją bendrovę, kai ji gali primesti savo valiutą kitiems šiai grupei priklausančioms subjektams, su sąlyga, kad tai nekelia mokesčių nuostolių pavojaus.

Dėl antrojo klausimo

61 Antruoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antra pastraipa, siejama su šios direktyvos 21 straipsnio 1 dalies a punktu ir 3 dalimi, gali būti laikoma turinčia tiesioginį poveikį ir suteikiančia apmokestinamiesiems asmenims galimybę ja remtis savo naudai prieš valstybės narį, jeigu jos teisės aktai nesuderinami su šiomis nuostatomis ir negali būti aiškinami taip, kad būtų su jomis suderinami. Antrąjį klausimą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas užduoda tik tuo atveju, jei pirmąjį klausimą būtų atsakyta: Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antra pastraipa turi būti aiškinama taip, kad pagal ją draudžiama valstybei narei kaip PVM apmokestinamajam asmeniui paskirti ne pačią PVM grupę, o šios grupės narį, t. y. jos kontroliuojančiąją bendrovę.

62 Atsižvelgiant į atsakymą, pateiktą pirmąjį klausimą, nereikia atsakyti į antrąjį klausimą.

Dėl trečiojo klausimo

63 Trečiuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia sužinoti, ar Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antra pastraipa turi būti aiškinama taip, kad ji draudžia nacionalinės teisės aktus, pagal kuriuos tam tikro subjekto galimybę kartu su kontroliuojančiąja bendrove sudaryti PVM grupę siejama su sąlyga, kad šis subjektas turėtų ne tik minėto subjekto balsavimo teisę daugumai, bet ir kontrolinę akcijų paketą.

64 Pirmiausia reikia pažymėti, kad Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antroje pastraipoje nustatyta sąlyga, pagal kurią PVM grupės sudarymas priklauso nuo to, ar yra glaudūs finansiniai, ekonominiai ir organizaciniai ryšiai, turi būti patikslinta nacionaliniu lygiu, todėl ši nuostata yra sąlyginė, nes reikia nacionalinių nuostatų, kuriose nustatoma konkrečių ryšių apimtis (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, 50 punktą).

65 Vis dėlto siekiant vienodai taikyti Šeštąją direktyvą svarbu, kad sūvoka „glaudūs finansiniai ryšiai“, kaip ji suprantama pagal šios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antrą pastraipą, būtų aiškinama autonomiškai ir vienodai. Toks aiškinimas yra būtinas, nepaisant to, kad šiame straipsnyje numatyta sistema valstybės narų yra neprivaloma, siekiant, kad, jeigu gyvendinus, būtų išvengta skirtingo šios sistemos taikymo skirtingose valstybėse narėse (pagal analogiją žr. 2021 m. balandžio 15 d. Sprendimo *Finanzamt für Körperschaften Berlin*, C-868/19, nepaskelbtas Rink., EU:C:2021:285, 44 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

66 Šiuo klausimu reikia priminti, kad nors, kaip nurodyta šio sprendimo 44 ir 51 punktuose, Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antroje pastraipoje aiškiai nenumatyta galimybė valstybės narėms nustatyti tokio subjektams kitas sąlygas, kad jie galėtų sudaryti PVM grupes, neviršydamos savo diskrecijos jos gali taikyti tam tikrus apribojimus PVM grupės schemos taikymui, jeigu jie atitinka tos direktyvos tikslus, kuriais siekiama užkirsti kelią praktikai ar elgesiui,

kuriais piktnaudžiuojama, arba kovoti su sukčiavimu mokesčiais ar į vengimu, ir jei laikomasi Sąjungos teisės ir jos bendrieji principai, visų pirma proporcingumo ir mokesčių neutralumo principai (pagal analogiją žr. 2021 m. balandžio 15 d. Sprendimo *Finanzamt für Körperschaften Berlin*, C-868/19, nepaskelbtas Rink., EU:C:2021:285, 57 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

67 Be to, reikia priminti, kad iš šio sprendimo 48 punkte primintos jurisprudencijos matyti, kad sąlyga dėl glaudaus finansinio ryšio buvimo negali būti aiškinama siaurai.

68 Konkrečiai kalbant, atsižvelgdamas į patį Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antros pastraipos tekstą Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, kad vien tai, jog PVM grupei priklausantys subjektai yra glaudžiai susiję, nesant kitų reikalavimų, negali lemti išvados, kad Sąjungos teisės aktų leidėjas ketino PVM grupės schemas taikyti tik subjektams, kurie yra pavaldūs atitinkamos zonių grupės kontroliuojančiajai bendrovei. Nors dėl tokio subordinacijos ryšio būtų galima daryti prielaidą dėl aptariamų subjektų ryšio glaudumo, vis dėlto iš esmės jis negali būti laikomas būtina sąlyga sudaryti PVM grupę. Būtų kitaip, jei išimtinio atveju konkrečiomis nacionalinėmis aplinkybomis tokia sąlyga būtų būtina ir tinkama priemonė tokiems tikslams, kuriais siekiama užkirsti kelią praktikai ar elgesiui, kuriais piktnaudžiuojama, arba kovoti su sukčiavimu mokesčiais ar į vengimu (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, 44 punktą).

69 Iš to matyti, kad reikalavimas turėti reikalaujamą balsavimo teisių daugumą kartu su reikalavimu turėti kontrolinę akcijų paketą, siekiant įvykdyti finansinės integracijos reikalavimą, kaip tai suprantama pagal *UStG* 2 straipsnio 2 dalies 2 punkto pirmą sakinį, nėra *a priori* būtina ir tinkama priemonė pasiekti tikslus užkirsti kelią praktikai ar elgesiui, kuriais piktnaudžiuojama, arba kovoti su sukčiavimu mokesčiais arba į vengimu (tai vis dėlto turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas), todėl tokio reikalavimo iš esmės negalima numatyti pagal Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antrą pastraipą.

70 Šiomis aplinkybomis todėl tai, kad, kaip matyti iš Vokietijos vyriausybės atsakymo į Teisingumo Teismo raštu pateiktus klausimus, ji iš esmės pripažįsta, jog nėra vienas iš dviejų pirmesniame šio sprendimo punkte nurodytų reikalavimų nėra visiškai būtinas, jei kontroliuojančioji bendrovė gali primesti savo valią kitiems PVM grupei priklausantiems subjektams.

71 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, trečiojo klausimo reikia atsakyti: Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antra pastraipa turi būti aiškinama taip, kad ji draudžia nacionalinės teisės aktus, pagal kuriuos tam tikro subjekto galimybę kartu su kontroliuojančia bendrove sudaryti PVM grupę siejama su sąlyga, kad šis subjektas turėtų ne tik balsavimo teisių daugumą, bet ir kontrolinę akcijų paketą.

Dėl ketvirtąjo klausimo

72 Ketvirtuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalis, siejama su šios direktyvos 4 straipsnio 1 dalies pirma pastraipa, turi būti aiškinama taip, kad pagal ją draudžiama valstybei narei nustatant kategorijas nelaikyti tam tikrų subjektų savarankiškais, kai jie finansiniais, ekonominiais ir organizaciniais ryšiais yra susiję su PVM grupės kontroliuojančia bendrove.

73 Pirmiausia reikia priminti, kad Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 1 dalyje apmokestinamuoju asmeniu laikomas asmuo, savarankiškai vykdomas bet kurių ekonominė veikla, nurodyta šio straipsnio 2 dalyje.

74 Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies pirmoje pastraipoje patikslinama, kad sąvoka „savarankiškai“ reiškia, kad mokestis netaikomas samdomiems ir kitiems asmenims, jeigu jie

susaistyti su darbdaviu darbo sutartimi ar kitais teisiniais ryšiais, kuriais sukuriama darbdavio ir dirbančiojo pavaldumo santykiai, susiję su darbo sąlygomis, atlyginimu ir darbdavio atsakomybe.

75 Šio straipsnio 4 dalies antroje pastraipoje numatyta, kad pasikonsultavusios, kaip numatyta Šeštosios direktyvos 29 straipsnyje, valstybės narės gali atskiru apmokestinamuoju asmeniu laikyti šalies teritorijoje įsisteigusius asmenis, kurie yra „teisiškai nepriklausomi“, tačiau glaudžiai susiję finansiniais, ekonominiais ir organizaciniais ryšiais.

76 Be to, reikia priminti, kad, kaip Komunikato COM/2009/0325 galutinis 3.2 punkto pirmoje ir antroje pastraipoje pažymėjo Komisija, sudarant PVM grupę pagal Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antrą pastraipą keletas glaudžiai susijusių apmokestinamųjų asmenų jungiami į naują vieną PVM apmokestinamąjį asmenį. Be to, ši institucija patikslino, kad „PVM [grupė] galima būtų apibūdinti kaip „fikcij“, sukurtą apmokestinimo PVM tikslais, kai ekonominiai <...> aspektai svarbesni už teisinius. PVM [grupė] yra ypatingas apmokestinamo asmens tipas, susijęs tik su PVM mokėjimu. Jis yra grindžiamas faktiniais finansiniais, ekonominiais ir organizaciniais bendrovių tarpusavio ryšiais. Nors kiekvienas grupės narys išlaiko savo teisinę formą, išimtinai PVM mokėjimo tikslais PVM [grupei] teikiama pirmenybė kitai teisinei formai pvz., pagal civilinę ar bendrovės teisę, atžvilgiu“.

77 Pagal suformuotą jurisprudenciją paslaugų teikimas tik tuomet apmokestinamas, jei tarp paslaugos teikėjo ir paslaugos gavėjo yra teisinis ryšys, pasireiškiantis tarpusavyje teikiamomis paslaugomis (šiuo klausimu žr. 2014 m. rugsėjo 17 d. Sprendimo *Skandia America (USA), filial Sverige*, C-7/13, EU:C:2014:2225, 24 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

78 Norint nustatyti, ar toks teisinis ryšys egzistuoja tarp PVM grupei priklausančio subjekto ir kitų šios grupės narių, įskaitant jos kontroliuojančią bendrovę, siekiant apmokestinti PVM šio subjekto teikiamas paslaugas, reikia patikrinti, ar minėtas subjektas vykdo savarankišką ekonominę veiklą. Šiuo klausimu būtina išnagrinėti, ar toks subjektas gali būti laikomas savarankišku, nes jis vykdo veiklą savo vardu, savo sąskaita ir savo atsakomybe, visų pirma prisiima ekonominę riziką, kylančią iš jo veiklos (žr. pagal analogiją 2014 m. rugsėjo 17 d. Sprendimo *Skandia America (USA), filial Sverige*, C-7/13, EU:C:2014:2225, 25 punktą ir 2019 m. birželio 13 d. Sprendimo *IO (PVM – Stebėtojų tarybos nario veikla)*, C-420/18, EU:C:2019:490, 39 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

79 Nagrinėjamo atveju, nors A kontroliuojančioji bendrovė, kaip atskiras apmokestinamasis asmuo ir PVM grupės atstovė, privalo pateikti mokesčių deklaraciją visų šiai grupei priklausančių subjektų, įskaitant *NGD mbH*, vardu, vis dėlto, kaip matyti iš šio sprendimo 27 ir 57–59 punktų, šie subjektai patys prisiima ekonominę riziką, susijusią su jų veiklos vykdymu. Darytina išvada, kad tie patys subjektai turi būti laikomi vykdančiais savarankišką ekonominę veiklą, todėl jie negali būti laikomi „nesavarankiškais subjektais“, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 1 dalį ir 4 dalies pirmą pastraipą, vien dėl to, kad priklauso PVM grupei.

80 Be to, šis aiškinimas patvirtina tai, kad, nors iš Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antros pastraipos matyti, jog subjektai, galintys sudaryti PVM grupę, turi būti glaudžiai susiję finansiniais, ekonominiais ir organizaciniais ryšiais, vis dėlto šioje nuostatoje nenumatyta, kad dėl šių ryšių egzistavimo grupės subjektas, išskyrus kontroliuojančią bendrovę, vykdo nesavarankišką ekonominę veiklą. Taigi iš minėtos nuostatos nematyti, kad šis subjektas nustotų vykdyti savarankišką ekonominę veiklą, kaip tai suprantama pagal šios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies pirmą pastraipą, vien dėl priklausymo PVM grupei.

81 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, į ketvirtąjį klausimą reikia atsakyti: Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antra pastraipa, siejama su šios direktyvos 4 straipsnio 1 dalies pirma pastraipa, turi būti aiškinama taip, kad pagal ją draudžiama valstybei narei nustatant

kategorijas nelaikyti tam tikrų subjektų savarankiškais, kai jie finansiniais, ekonominiais ir organizaciniais ryšiais yra susiję su PVM grupės kontroliuojančia bendrove.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

82 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymų priimti prejudicinį sprendimą patekusio 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, iš dalies pakeistos 2000 m. spalio 17 d. Direktyva 2000/65/EB, 4 straipsnio 4 dalies antra pastraipa

turi būti aiškinama taip:

pagal ją nedraudžiama valstybei narei kaip vieno apmokestinamojo asmens paskirti ne grupę, sudarytą iš teisiškai savarankiškų, bet glaudžiai finansiniais, ekonominiais ir organizaciniais ryšiais susijusių, asmenų, o šios grupės narį, t. y. jos kontroliuojančiąją bendrovę, kai ji gali primesti savo valių kitiems šiai grupei priklausančioms subjektams, su sąlyga, kad tai nekelia mokesčių nuostolių pavojaus.

2. Direktyvos 77/388, iš dalies pakeista Direktyva 2000/65, 4 straipsnio 4 dalies antra pastraipa

turi būti aiškinama taip:

ji draudžia nacionalinės teisės aktus, pagal kuriuos tam tikro subjekto galimybę kartu su kontroliuojančia bendrove sudaryti grupę iš teisiškai savarankiškų, bet glaudžiai finansiniais, ekonominiais ir organizaciniais ryšiais susijusių, asmenų siejama su sąlyga, kad šis subjektas turėtų ne tik balsavimo teisę daugumai, bet ir kontrolinę akcijų paketą.

3. Direktyvos 77/388, iš dalies pakeistos Direktyva 2000/65, 4 straipsnio 4 dalies antra pastraipa, siejama su iš dalies pakeistos Direktyvos 77/388 4 straipsnio 1 dalies pirma pastraipa,

turi būti aiškinama taip:

pagal ją draudžiama valstybei narei nustatant kategorijas nelaikyti tam tikrų subjektų savarankiškais, kai jie finansiniais, ekonominiais ir organizaciniais ryšiais yra susiję su grupę, sudarytą iš teisiškai savarankiškų, bet glaudžiai finansiniais, ekonominiais ir organizaciniais ryšiais susijusių, asmenų, kontroliuojančiąją bendrovę.

Parašai.

* Proceso kalba: vokiečių.