

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 iespējas par vienu nodokļa maksājumu ("PVN grupu") atzīt vairākas juridiski patstāvīgas, bet finanšu, saimnieciskās un organizatoriskās ziņās savstarpēji cieši saistītas sabiedrības – Dalībvalsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru PVN grupu pārstāvotais tās dalībnieks ir uzskatāms par vienkāršu nodokļa maksājumu – Jautājums "cieši saistītas finanšu ziņas" – Galvenajam uzdevumam papildus vairāki līdzdalībnieki 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, Vācija) 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. Ziemeļe,

ģenerālvokāle: L. Medina,

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

ģemotvārā rakstveida procesā,

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 secinājumus 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 pamatlietā 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 uzliktot personas, kuras reģistrētas šīs valsts teritorijā un kuras, juridiski būdamas patstāvīgas, ir cieši saistītas cita ar citu finansiāli, saimnieciski un organizatoriski.

[..]”

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 tādā preču piegādē vai pakalpojumu sniegšanu, kas pakļauta nodokļa uzlikšanai, izņemot gadījumus, kas paredzēti b) un c) punktā.

[..]

3. 1. un 2. punktā paredzētajos gadījumos dalībvalstis var paredzēt, ka par nodokļa samaksu ir solidāri atbildīga kāda cita persona, kas nav nodokļu maksātājs.

[..]”

Vācijas tiesību akti

6 *Umsatzsteuergesetz* (Pievienotās vārtības nodokļa likums; turpmāk tekstā – “*UStG*”) 2. panta redakcijā, kas piemērojama pamatlietā, ir paredzēts:

“(1) Uzņēmums ir persona, kas patstāvīgi veic komercdarbību vai profesionālu darbību. Uzņēmums aptver visu uzņēmēja veikto komercdarbību vai profesionālo darbību. Komercdarbība vai profesionālā darbība ir jebkura pastāvīga darbība, kas tiek veikta, lai gūtu ieņēmumus, pat ja nav nodoma gūt peļņu vai ja personu apvienība savu darbību veic tikai tās dalībnieku vajadzībām.

(2) Komercdarbība vai profesionālā darbība nenotiek patstāvīgi,

[..]

2. ja, ņemot vērā faktiskos apstākļu kopumu, juridiskā persona finanšu, saimnieciskā un organizatoriskā ziņā ir integrēta galvenā uzņēmuma uzņēmumā (nodokļa maksātāju grupa [*Organschaft*]). Regulējums par nodokļa maksātāju grupu attiecas tikai uz valstī esošo uzņēmuma sastāvu un savstarpējiem darījumiem. Šis uzņēmuma sastāvas ir uzskatāmas par vienu uzņēmumu. Ja galvenā uzņēmuma vadība atrodas ārvalstī, par uzņēmumu ir uzskatāma saimnieciski vissvarīgākā valstī esošā uzņēmuma sastāva.

[..]”

7 Saskaņā ar šo likuma 13.a panta 1. punktu:

“Nodokļa maksātājs ir:

1. 1. panta 1. punkta 1. apakšpunkta un 14.c panta 1. punkta gadījumā – uzņēmums;

[..].”

8 *Abgabenordnung* (Nodokļu kodekss; turpmāk tekstā – “*AO*”) 73. panta redakcijā, kas piemērojama pamatlietā, ir noteikts:

“Nodokļa maksātāju grupā ietilpst šāda sabiedrība ir atbildīga par tiem galvenā uzņēmuma nodokļiem, kuriem nozīmīga ir nodokļa maksātāju grupa, kurā tie abi ietilpst. [..]”

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

9 *NGD mbH* ir Vācijas reģistrēta sabiedrība ar ierobežotu atbildību, kuras dibināšanu apliecina ar 2005. gada 29. augustu datēts notariāls akts un kuras dalībniekiem, proti, publisko tiesību juridiskai personai A un reģistrētai biedrībai C e.V., ir līdzdalība tajā attiecīgi 51 % un 49 % apmērā. 2005. gadā šīs sabiedrības valdes loceklis bija E, kurš vienlaikus bija arī A valdes loceklis un C e.V. valdes loceklis.

10 Saskaņā ar *NGD mbH* dibināšanas līguma 7. punkta 2. apakšpunktu par dalībnieku sapulces sastāvu un balsstiesībām:

“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?rsdz?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? ietilpstošā 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 tiktu 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 eventu?lu 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? eventu?li 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 eventu?li 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?aujamu 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 –, būtu jāaplūko problēma saistībā ar pētījumiem prejudiciālajiem jautājumiem.

37 Šajā ziņā jāatgādina, ka saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru LESD 267. pantā iedibinātajā sadarbībā starp Tiesu un valsts tiesm tikai valsts tiesai, kas iztiesā lietu un kas ir atbildīga par pieņemamo tiesas nolēmumu, jāemot vērā lietas patnābas, ir jānovērtē gan tas, cik lielā mērā prejudiciālais nolēmums 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, k? ar? taj? min?t? judikat?ra).

38 Tiesa atteikties lemt par valsts tiesas uzdotu prejudiciālu jautājumu var vienīgi tad, ja acīmredzami ir skaidrs, ka prasņtajai Savienības tiesību interpretācijai nav nekāda sakara ar pamatlietas faktisko situāciju vai priekšmetu, ja problēma ir hipotētiska vai arī ja Tiesas rēcībā nav tēdu vajadzēgo 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, k? ar? taj? min?t? judikat?ra).

39 Taču šajā gadījumā tā 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, k? interpretēt Savienības tiesību normas, kuras ir izširošas nolēmuma pieņemšanai pamatlietā, k? iesniedzņjtiesa ar tiešu formulējumu norādņjusi sav? lēmum?.

40 Konkrētk, jautājumi, vai, pirmkārt, Vācijas regulējumā ietvertās prasības saistībā ar viena vienēga PVN grupas dalībnieka atzņšanu par nodokļa maksņtņju un, otrkārt, veids, kādā šis regulējums paredz apzinēt juridisko personu, kuras ietilpst šādā grupā, trkstošo patstvēbu attiecībā pret tās galveno uzņmumu, ir saderēgi ar Sestās direktvas 4. panta 4. punkta otro daču, apliecina nozēmģumu pamatlietā izskatģmā strāda atrisinņšanai, jo tie bās izširoši tam, vai tiks apmierināta nodokļu iestādes kasņcijas sādzāba.

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

Par lietas bētēbu

Par pirmo jautājumu

42 Ar pirmo jautājumu iesniedzņjtiesa bētēbā vaicā, vai Sestās direktvas 4. panta 4. punkta otrā dača ir jāinterpretē tādņjādi, ka tā nepieņauj dalībvalstij par vienēgo PVN maksņtņju atzņt nevis pašu PVN grupu, bet gan šās grupas dalībnieku, proti, tās galveno uzņmumu.

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

44 Šajā saistībā no Sestās direktvas 4. panta 4. punkta otrās dačas formulģjuma izriet, ka tā āauj ikvienai dalībvalstij par vienu nodokļa maksņtņju uzskatņt vairākas personas, kuras atrodas šās dalībvalsts teritorijā un kuras, gan bādamas juridiski patstvēģas, tomēr ir savstarpņji cieši saistātas finanšu, saimnieciskā un organizatoriskā ziņā. Šā panta formulģjumā nav paredzņti citi nosacģjumi tģ piemņrošanai. Tajā nav paredzņta arī iespņja dalībvalstģm izvirzņt papildu nosacģjumus ekonomikas dalģbņieku iespņģģm izveidot PVN grupu (šajā nozēmā 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 pieņemts, pamatojoties uz šo tiesību normu, atauj sabiedrības, kas savstarpīgi 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, pakārtot persona vai personas šīs tiesību normas izpratnē nevar tikt uzskatītas par atsevišķiem nodokļa maksātājiem Sestās direktīvas 4. panta 1. punkta izpratnē (šajā nozīmā 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. Tādā 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 nozīmā 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 pārbūtā bāzē izveidota vai ka tā būtu jāinterpretē šauri. Kā izriet no Tiesas judikatūras, nosacījumu par ciešu saikni finanšu ziņā nevar interpretēt šauri (pārbāzīšanas 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 administrēšanu, kā arī apkarotu āunprātīgu izmantošanu, piemēram, viena tirgus dalībnieka sadalīšanu vairākos nodokļa maksātājos, lai katrs varētu izmantot pašu regulējumu, pieņemot šo tiesību normu, vēlējās ļaut dalībvalstīm nesaistīt nodokļu maksātāja statusu sistēmiski ar jādzienu "patstāvība", kas ir tikai juridiska (šajā nozīmā 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 lād pat lād brīdim, kad stājās spēkā tās 4. panta 4. punkta trešā daļa, kas pieņemta 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 izvairēšanas 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 izvairēšanas no nodokļu

maks?šanas, šis apst?klis neliedza dal?bvalst?m iesp?ju pirms š?s normas st?šan?s sp?k? noteikt š?dus pas?kumus, jo ar Sesto direkt?vu tika atz?ta un veicin?ta dal?bvalstu c??a pret kr?pšanu un izvair?šanos no nodok?u maks?šanas pat tad, ja tr?kst tieši formul?ta Savien?bas likumdev?ja pilnvarojuma (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, 42. punkts, k? ar? taj? min?t? judikat?ra).

51 T?tad, piem?rojot Sest?s direkt?vas 4. panta 4. punkta otro da?u, dal?bvalstis atbilstoši savai r?c?bas br?v?bai var paredz?t konkr?tus PVN grupas rež?ma ierobežojumus – ar nosac?jumu, ka tie atbilst š?s direkt?vas m?r?iem 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, 41. punkts, k? ar? taj? min?t? judikat?ra)

52 Šaj? gad?jum? no iesniedz?jtiesas un V?cijas vald?bas sniegtajiem paskaidrojumiem vispirms izriet, ka V?cijas likumdev?js ir izmantojis Sest?s direkt?vas 4. panta 4. punkta otraj? da?? paredz?to kompetenci, formul?dams UStG 2. panta 2. punkta 2. apakšpunktu, kur? paredz?ta iesp?jam?ba veidot “nodok?a maks?t?ju grupas”.

53 No šiem pašiem paskaidrojumiem izriet ar? tas, ka saska?? ar V?cijas ties?bu aktiem PVN grupas galvenais uz??mums gan ir uzskat?ms par š?s grupas vien?go nodok?a maks?t?ju Sest?s direkt?vas 4. panta 4. punkta otr?s da?as izpratn?, tom?r AO 73. pant? ir paredz?ts, ka nodok?a maks?t?ju grup? ietilpstoša sabiedr?ba ir atbild?ga par tiem citu t?s dal?bnieku, tostarp galven? uz??muma, nodok?iem, kuriem noz?m?ga ir nodok?a maks?t?ju grupa, kur? tie ietilpst.

54 Visbeidzot, no iesniedz?jtiesas sniegtajiem paskaidrojumiem izriet, ka saska?? ar V?cijas ties?bu aktiem k?ds PVN grupas dal?bnieks par finanšu zi?? integr?tu – UStG 2. panta 2. punkta 2. apakšpunkta pirm? teikuma izpratn? – galvenaj? uz??mum? ir uzskat?ms vien?gi tad, ja galvenais uz??mums sp?j pan?kt savas gribas ?stenošanu, kurai nepieciešamie priekšnosac?jumi ir t?di, ka galvenajam uz??mumam min?taj? sabiedr?b? ir gan vair?kuml?dzdal?ba, gan balssties?bu vair?kums.

55 Vispirms attiec?b? uz jaut?jumu, vai Sest?s direkt?vas 4. panta 4. punkta otr? da?a nepie?auj t?du V?cij? past?vošu praksi, kur? par vien?go nodok?a maks?t?ju tiek atz?ta nevis pati PVN grupa, bet gan viens t?s dal?bnieks, proti, t?s galvenais uz??mums, ir j?preciz?, ka Tiesa 2008. gada 22. maija spriedum? *Ampliscientifica* un *Amplifin* (C?162/07, EU:C:2008:301, 19. un 20. punkts) un 2014. gada 17. septembra spriedum? *Skandia America (USA), filial Sverige* (C?7/13, EU:C:2014:2225, 34., 35. un 37. punkts) b?t?b? gan ir nospriedusi, ka PVN saist?bas rodas PVN grupai k? nodok?a maks?t?jam, tom?r, k? nor?d?ts ?ener?ladvok?tes secin?jumu 79. punkt?, ja vair?ki juridiski patst?v?gi PVN grupas dal?bnieki kop? ir uzskat?mi par vienu nodok?a maks?t?ju, ir j?b?t vienam p?rst?vim, kas attiec?b?s ar nodok?u iest?d?m uz?emas atbild?bu par š?s grupas PVN saist?b?m. Ta?u Sest?s direkt?vas 4. panta 4. punkta otr? da?a neietver nevienu normu nedz attiec?b? uz PVN grupu p?rst?voš?s sabiedr?bas izraudz?šanu, nedz par to, k?d? veid? t? k? nodok?a maks?t?js uz?emas š?s grupas saist?bas.

56 Šaj? zi?? un neatkar?gi no iesp?jam?bas paredz?t PVN grupas p?rst?v?bu viena t?s dal?bnieka person? š? sprieduma 49. punkt? min?tie m?r?i var attaisnot to, ka PVN grupas galvenais uz??mums tiek izraudz?ts par vien?go nodok?a maks?t?ju, ja tas sp?j pan?kt, ka t? gribu ?steno p?rj?s juridisk?s personas, kas ietilpst šaj? grup?, un t?d?j?di tas dod iesp?ju nodrošin?t prec?zu PVN iekas?šanu.

57 Tom?r apst?klis, ka nevis pati PVN grupa, bet gan t?s galvenais uz??mums, kas to p?rst?v, ?steno vien?g? nodok?a maks?t?ja lomu Sest?s direkt?vas 4. panta 4. punkta otr?s da?as

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 Schiffahrt*, 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 publicēts, EU:C:2021:285, 44. punkts un tajā minētā judikatūra).

66 Šajā ziņā jāatgādina – kā uzsvērts šajā sprieduma 44. un 51. punktā –, tātad kā Sestās direktivas 4. panta 4. punkta otrajā daļā gan nav paredzēts ar tiešu formulējumu, ka dalībvalstīm būtu iespējams noteikt papildu nosacījumus ekonomikas dalībniekiem PVN grupu veidošanai, tomēr tās atbilstoši savai rīcībai brīvībai var pakāpt PVN grupas regulējuma piemērošanu konkrētiem ierobežojumiem, ja vien tās ievieš šīs direktivas mērķus, proti, novērst āunprātīgu praksi vai rīcību vai cēnīties ar krāpšanu vai izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, un ja vien tiek ievēroti Savienības tiesību akti un tās vispārīgie principi, it īpaši samērīguma un nodokļu neitralitātes principi (pēc analoģijas skat. spriedumu, 2021. gada 15. aprīlis, *Finanzamt für Körperschaften Berlin*, C-868/19, nav publicēts, EU:C:2021:285, 57. punkts un tajā minētā judikatūra).

67 Ir arī jāatgādina, ka saskaņā ar šajā sprieduma 48. punktā minēto judikatūru nosacījumu par ciešu saikni finanšu ziņā nevar interpretēt šauri.

68 Konkrēti, Tiesa, ņemot vērā Sestās direktivas 4. panta 4. punkta otrās daļas formulējumu, jau ir precizējusi – tas vien, ka runa katrā ziņā ir par ciešām attiecībām starp PVN grupā ietilpstošām sabiedrībām, vāļ nenozīmē, ka, nepastāvot papildu prasībām, varētu izdarīt pieņēmumu, ka Savienības likumdevējs iespēju atsaukties uz regulējumu par PVN grupu būtu vāļlījies rezervēt tikai tādām sabiedrībām, kuras ir pakāptas attiecībās ar attiecīgās PVN grupas galveno uzņēmumu. Šādu pakāptas attiecību esamība gan ļauj prezumēt, ka attiecības starp attiecīgajām sabiedrībām ir ciešas, tomēr tā principā nevar tikt uzskatīta par nepieciešamu priekšnosacījumu PVN grupas izveidei. Citādi tas būtu tikai viengizīzmumgadījums, kad šāds nosacījums konkrēti dalībvalsts kontekstā būtu vienlaikus nepieciešams un lietderīgs pasākums, ar kuru būtu iespējams sasniegt mērķus novērst āunprātīgu praksi vai rīcību vai cēnīties ar krāpšanu vai izvairīšanos no nodokļu maksāšanas (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2015. gada 16. jūlijs, *Larentia + Minerva un Marenave Schiffahrt*, C-108/14 un C-109/14, EU:C:2015:496, 44. un 45. punkts).

69 No tā izriet, ka prasības par nepieciešamu balsstiesību vairākumu, kas papildus prasībām par vairākumlīdzdalību tiek izvirzītas saistībā ar prasībām par integrāciju finanšu ziņā *UStG* 2. panta 2. punkta 2. apakšpunkta pirmā teikuma izpratnē, nav *a priori* uzskatāmas par nepieciešamu un lietderīgu pasākumu izvirzīto mērķu – novērst āunprātīgu praksi un rīcību un cēnīties pret krāpšanu un izvairīšanos no nodokļu maksāšanas – sasniegšanai, tomēr par to vāļlī ir jāpārīiecinās iesniedzējītiesai, un līdz ar to saskaņā ar Sestās direktivas 4. panta 4. punkta otro daļu šādas prasības principā nevar tikt izvirzītas kā nepieciešamas.

70 Šajā kontekstā nav nozīmīgi tas, kas izriet no Vācijas valdības atbildes uz Tiesas rakstveida jautājumiem, proti, ka Vācijas valdība būtībā atzīst, ka neviena no divām šajā sprieduma iepriekšējā punktā minētajām prasībām nav absolūti nepieciešama, ja vien galvenais uzņēmums spēj panākt, ka tā gribu īsteno pārījās juridiskās personas, kuras ietilpst PVN grupā.

71 ņemot vērā iepriekš izklīstītos apsvērumus, uz trešo jautājumu ir jāatbild, ka Sestās direktivas 4. panta 4. punkta otrā daļa ir jāinterpretē tādējādi, ka tā nepieļauj tādā dalībvalsts tiesisko regulējumu, kurā konkrētas sabiedrības iespējas kopā ar galveno uzņēmumu veidot vienu PVN grupu ir pakāptas nosacījumam, ka tam ir gan vairākumlīdzdalība minētās sabiedrības pamatkapitālā, gan balsstiesību vairākums.

Par ceturto jautājumu

72 Ar ceturto jautājumu iesniedzējītiesa būtībā vaicā, vai Sestās direktivas 4. panta 4. punkts kopsakarā ar šīs direktivas 4. panta 1. punkta pirmo daļu ir jāinterpretē tādējādi, 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 direktivas 4. panta 1. punkts par nodokļa maksājumu ir atzīta jebkura persona, kas patstāvīgi jebkurā vietā veic jebkuru 2. punkts norādītu saimniecisku darbību.

74 Sestās direktivas 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 ikviena dalībvalsts, ievērojot Sestās direktivas 29. pantā 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 direktivas 4. panta 4. punkta otrās daļas pamata –, ka konkrēts cieši saistītu nodokļa maksājumu skaits apvienojas nolūkā izveidot jaunu vienīgu PVN maksājumu. Turklāt šā 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 tāpašs nodokļa maksājuma veids, kas pastāv vienīgi PVN vajadzībām. Tās pamats ir finanšu, saimnieciskā un organizatoriskā [ziņā] starp [attiecīgajam sabiedrībam] [pastāvīgo 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 pastāvīgās 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 tiesiskās 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 statuss), 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 direktivas 4. panta 1. punkta un 4. punkta pirmās daļas izpratnē, jau t

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?tad 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? lemj 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.