

Laikina versija

GENERALINIS ADVOKATAS

LAILA MEDINA IŠVADA,

pateikta 2022 m. sausio 13 d.(1)

Byla C-141/20

Finanzamt Kiel

prieš

Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie mbH

(*Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas, Vokietija) prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – PVM – PVM grupės – PVM grupės nario paskyrimas apmokestinamuoju asmeniu – Savarankiškai vykdoma ekonominė veikla – Sprendimas *Larentia + Minerva* (C-108/14 ir C-109/14)“

1. Šis *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas, Vokietija) prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB 4 straipsnio 1 ir 4 dalimi bei 21 straipsnio 1 dalies a punkto ir 3 dalies išaiškinimu(2). Jis kilo nagrinėjant *Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie mbH* (toliau – NGD) ir *Finanzamt Kiel* (Kylio mokesčių inspekcija, Vokietija, toliau – *Finanzamt*) ginčą dėl pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) grupės paskyrimo apmokestinamuoju asmeniu.

2. PVM grupės yra teisinė fikcija PVM tikslais pagal Šeštąją direktyvą, o šias grupes taip pat galima vertinti kaip atskirą apmokestinamąjį asmenį, savarankiškai sūsiregistravusį kaip PVM mokėtojas. Jomis siekiama, kad būtų paprasčiau laikytis PVM reikalavimų (t. y. gerokai palengvinti PVM deklaravimą monių grupėms, kurios šitaip gali pateikti vieną konsoliduotą PVM deklaraciją, apimančią visų grupės narių veiklą) ir kovoti su piktnaudžiavimu mokesčiais. Be to, PVM neturi būti skaičiuojamas už tarp grupės narių tiekiamas prekes ir teikiamas paslaugas.

3. Vis dėlto teisinėje literatūroje pateikiamuose komentaruose Vokietijos PVM grupės sistema apibūdinama kaip esanti panaši į Brolių Grimų pasakas: „[ši sistema] primena [vieną iš] užnuodytų obuolių, kurį piktoji karalienė davė snieguolei. Nors PVM grupė sukurta kaip palengvinimo priemonė, tai tapo pagrindiniu audito aspektu Vokietijos mokesčių institucijoms <...>, dėl jos iškelta daug bylų teismuose <...>, todėl mokesčių mokėtojai, kurie dažnai yra sutrikę, nes galvoja, ar ji tiriama PVM grupė atitiks audito reikalavimus, atsidūrė biurokratinėje painiavoje“(3).

4. Šis išvadą reikėtų sieti su kita išvada, kuri teikiu lygiagrečioje byloje *Finanzamt T*

(C-269/20), visų pirma dėl to, kad *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas) XI kolegijos pateikto pirmojo klausimo šioje byloje ir šio teismo V kolegijos pateikto pirmojo klausimo byloje C-269/20 apimtis sutampa.

I. Teisinis pagrindas

A. Europos Sąjungos teisė

5. Nuo 2007 m. sausio 1 d. Šeštoji direktyva buvo pakeista Tarybos direktyva 2006/112/EB(4). *Ratione temporis* Šeštoji direktyva ir toliau taikoma pagrindinėje byloje.

6. Šeštosios direktyvos 4 straipsnyje „Apmokestinamieji asmenys“ nustatyta:

„1. „Apmokestinamasis asmuo“ – tai bet kuris asmuo, savarankiškai vykdomas bet kurioje vietoje bet kokia ekonominė veikla, nurodyta 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 dirbančiojo santykius, susijusius su darbo sąlygomis, atlyginimu ir darbdavio atsakomybe.

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

<...>“

7. Šeštosios direktyvos 21 straipsnyje „Asmenys, privalantys mokėti mokestį“ buvo nurodyta visų pirma, kad:

„1. Pagal vidaus sistemą, toliau išvardyti asmenys privalo mokėti pridėtinės vertės mokestį:

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

<...>

3. Valstybės narės 1 ir 2 dalyse nurodytose situacijose gali nustatyti, kad kas nors kitas, o ne asmuo privalantis mokėti mokesčius, būtų solidariai atsakingas už mokesčių sumokėjimą.

<...>“

B. Nacionalinė teisė

8. *Umsatzsteuergesetz* (Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas, toliau – *UStG*) 2 dalyje „Verslininkai, žmonės“ nustatyta:

„(1) Verslininku laikomas asmuo, savarankiškai užsiimantis pramonine, komercine ar profesine veikla. Žmonė apima visų 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 savo narių naudai.

(2) Pramonin?, prekybos ar profesin? veikla nevykdoma savarankiškai,

<...>

2) kai faktini? ryši? bendras tinklas rodo, kad juridinis asmuo yra integruotas finansiniais, ekonominiais ir organizaciniais ryšiais ? kontroliuojan?iosios bendrov?s subjekt? (mokes?i? grup?, *Organschaft*). Mokes?i? grup?s statuso padariniai ribojami [Vokietijoje] esan?i? subjekt? sudaran?i? padalini? vidaus tarpusavio paslaug? teikimu. Šie padaliniai turi b?ti laikomi vienu subjektu. Jei kontroliuojan?ioji bendrov? valdoma iš užsienio, ekonomiškai svarbiausias bendrov?s padalinys [Vokietijoje] laikomas verslininku.

<...>“

II. Faktin?s aplinkyb?s, d?l kuri? kilo gin?as pagrindin?je byloje, ir prejudiciniai klausimai

9. Gin?as byloje vyksta d?l to, ar 2005 m. (toliau – metai, d?l kuri? vyksta gin?as) A, kaip kontroliuojan?ioji bendrov?, ir NGD, pareišk?ja pagrindin?je byloje, kaip kontroliuojamoji bendrov?, sudar? apmokestinam?j? vienet?.

10. NGD yra Vokietijos teis?s reglamentuojama *Gesellschaft mit beschränkter Haftung* (ribotos atsakomyb?s bendrov?), ?steigta 2005 m. rugpj??io 29 d. notarinio aktu. Jos akcininkai yra A (51 % akcij?) ir C eV (49 % akcij?). A yra viešosios teis?s reglamentuojamas subjektas, o C eV – ?registruota asociacija. Tais metais, d?l kuri? vyksta gin?as, vienintelis NGD vadovas buvo E, kuris taip pat buvo ir vienintelis A vadovas bei C eV valdybos narys.

11. Prieš ?steigiant NGD *Finanzamt* buvo pateiktos dvi jos steigimo sutarties redakcijos, kad ji pateikt? savo nuomon? d?l to, ar A ir C eV b?t? taikoma mokes?i? grup?s schema. *Finanzamt* informavo NGD, kad tik antroji šios steigimo sutarties redakcija atitinka taikomas finansin?s integracijos s?lygas. Vis d?lto NGD buvo ?steigta pagal pirm?j? steigimo sutarties redakcij?. Tik 2010 m. antroji steigimo sutarties redakcija buvo patvirtinta notarinio aktu ir ?registruota ?moni? registre.

12. Atlik?s NGD išor?s patikrinim? auditorius konstatavo, kad tais metais, d?l kuri? vyksta gin?as, NGD ir A nesudar? PVM grup?s, nes NGD nebuvo finansiniais ryšiais integruota ? A bendrov?. Nors A vald? 51 % dydžio kontrolin? NGD akcij? paket?, pagal steigimo sutart? ji netur?jo balso teis? daugumos, tod?l negal?jo daryti lemiamo poveikio NGD priimamiems sprendimams.

13. 2013 m. gruodžio 30 d. NGD pateikt? 2005 m. PVM deklaracij?. Toje deklaracijoje nurod? išlyg? d?l bet kokio *ex post* patikrinimo d?l to, ar ji ir A mokes?i? tikslais yra vienas subjektas, rezultat?.

14. 2014 m. geguž?s 30 d. sprendimu *Finanzamt* patvirtino išor?s auditoriaus pozicij?, tod?l panaikino išlyg? d?l *ex post* patikrinimo.

15. 2017 m. vasario 3 d. *Finanzamt* atmet? NGD pateikt? prieštaravim? d?l šio sprendimo kaip nepagr?st?, remdamasi tuo, kad NGD ir A nesudar? mokes?i? grup?s, nes nebuvo finansin?s integracijos.

16. Vis d?lto 2018 m. vasario 6 d. sprendimu *Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht* (Ši?zvigo?Holšteino finans? teismas, Vokietija) patenkino NGD pateikt? skund? d?l šio sprendimo ir nustat?, kad šios bendrov?s mok?tinas PVM yra 0 EUR. Šio teismo nuomone, s?lyg? d?l finansin?s integracijos su kontroliuojan?i?ja bendrove A atitiko ir pirmoji NGD steigimo sutarties

redakcija, kuri galiojo tais metais, dėl kurių vyksta ginčas. Todėl *Finanzamt* neteisingai nusprendė, kad nebuvo mokesčių grupės. Šiuo klausimu teismas rėmėsi 2015 m. liepos 16 d. Sprendimo *Larentia + Minerva ir Marenave Schiffahrt* (C-108/14 ir C-109/14, EU:C:2015:496, toliau – *Sprendimas Larentia + Minerva*) 44 ir 45 punktais. Šis teismas nusprendė, kad *Finanzamt* reikalavimas, kad kontroliuojančioji bendrovė turėtų ne tik kontroliuoti NGD akcijų paketą, bet ir balso teisių daugumą, viršijo tai, kas reikalinga tikslui, kuriuo siekiama užkirsti kelią piktnaudžiavimui ar kovoti su mokesčių slėpimu ir vengimu, įgyvendinti.

17. *Finanzamt* dėl šio sprendimo pateiktą kasacinį skundą *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas, t. y. prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismas).

18. *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas) XI kolegija nuo pat pradžių nurodė, kad jeigu ginčas pagrįdinėje byloje būtų vertinamas tik pagal taikomą nacionalinį teisę, kasacinis skundas būtų pagrįstas. Taip yra dėl to, kad priskyrimas prie mokesčių grupės priklauso nuo sąlygos, susijusios su finansine integracija, pagal kurią reikalaujama, kad kontroliuojančioji bendrovė turėtų balso teisių daugumą. Kai buvo priimtas Sprendimas *Larentia + Minerva* teisės aktai nebuvo pakeisti. Pagal Vokietijos teisę tebėra privalomas reikalavimas, susijęs su kontroliuojančiosios ir kontroliuojamosios bendrovės tarpusavio pavaldumo ir subordinacijos ryšiu, nepaisant šiame sprendime Teisingumo Teismo pateikto išaiškinimo šiuo klausimu.

19. Atsižvelgdamas į šiuos veiksnius prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas kelia klausimą, pirma, dėl to, ar Vokietijos mokesčių grupės schemas reglamentavimas (*Organschaft*) yra suderinamas su Sąjungos teise, visų pirma dėl to, ar finansinės integracijos sąlyga, kaip reikalaujama pagal *UStG* 2 straipsnio 2 dalies 2 punkto pirmą sakinį, gali būti toliau taikoma(5). Antra, jis teiraujasi, ar Vokietijoje taikoma mokesčių grupės schema gali būti pateisinama Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 1 dalimi ir jos 4 straipsnio 4 dalies pirmu punktu, juos aiškinant kartu(6).

20. *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas) XI kolegija 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* – grupė, laikoma vienu subjektu mokesčių tikslais) apmokestinamuoju asmeniu skirti vieną iš PVM grupės narių (*Organträger* – kontroliuojančioji bendrovė)?

2. Jei 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 [Sprendimo *Larentia + Minerva* 44–45 punktus], ar [*UStG*] 2 straipsnio 2 dalies 2 punkto pirmame sakinyje nustatytas finansinės integracijos reikalavimas yra leidžiama priemonė, būtina ir tinkama tokiems tikslams, kuriais siekiama užkirsti kelią piktnaudžiavimui 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 į kitą kontroliuojančiąją bendrovę), kad kontroliuojančioji bendrovė gali primesti šiam asmeniui savo valią ir neleisti jam veikti pagal jo valią?“

III. Analizė

21. Teisingumo Teismo prašymu nagrinėsiu tik pirmąjį ir ketvirtąjį prejudicinius klausimus.

A. Glausta šalių argumentų santrauka

22. NGD, Vokietijos ir Italijos vyriausybės bei Europos Komisija pateikė rašytines pastabas.

1. Dėl pirmojo prejudicinio klausimo

23. NGD mano, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pagrįstai pažymėjo, jog Sprendimo *Larentia + Minerva* 45 ir 46 punktuose pateiktas vertinimas – siekiant nustatyti, ar Vokietijos teisėje nustatyta finansinių integracijos sąlyga yra būtina ir tinkama tikslams, kuriais siekiama užkirsti kelią piktnaudžiavimui ir kovoti su mokesčių slėpimu ir vengimu, – yra reikšmingas tik tiek, kiek *UStG* 2 straipsnio 2 dalies 2 punkto pirmas sakinyss neprieštarauja Sąjungos teisei (kai pagal ją paskiriamas apmokestinamasis asmuo nukrypstant nuo Sąjungos teisės). Jei tokiai nuomonei būtų pritarta, *Finanzamt* pateiktas kasacinis skundas turėtų būti iškart atmestas, motyvuojant tuo, kad ši nuostata yra nesuderinama su Sąjungos teise.

24. Vokietijos vyriausybė ginčija pirmojo klausimo priimtinumą. Ji tvirtina, kad jis nėra svarbus ginčo pagrindinėje byloje, kuris iš esmės susijęs su tuo, ar NGD ir kontroliuojančioji bendrovė A yra pakankamai integruoti finansiniais ryšiais, baigiamai.

25. Nepatenkinus šio reikalavimo, ji taip pat pateikia pastabas tiek dėl klausimo, susijusio su nacionalinės mokesčių grupės schemos (*Organschaft*) atitiktimi Sąjungos teisei, tiek dėl klausimo, susijusio su tokios schemos, pagal kurią vienas konkretus PVM grupės narys paskiriamas atskiru tai grupei atstovaujančiu apmokestinamuoju asmeniu, teisėtumu.

26. Dėl pirmojo ankstesniame punkte nurodyto klausimo pažymėtina, kad Vokietijos atskiro apmokestinamojo vieneto schema, numatyta *UStG* 2 straipsnio 2 dalies 2 punkto pirmame sakinyje, visais aspektais atitinka Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antroje pastraipoje, siejamoje su šios direktyvos 21 straipsnio 1 dalies a punktu ir 3 dalimi, nustatytą schemą, pagal kurią visi PVM grupės nariai turi būti vertinami kaip atskiras apmokestinamasis asmuo ir turi pateikti bendrą PVM deklaraciją. Tai, kad pagal nacionalinę teisę toks vaidmuo priskiriamas nepažįstamam mokesčių grupei (PVM grupė), o jos kontroliuojančiąjai bendrovei, nesukelia pasekmių atitikties Sąjungos teisei požiūriu.

27. Dėl šios išvados 25 punkte nurodyto antrojo klausimo pažymėtina, kad Vokietijos vyriausybė nurodo, kad valstybės narės savo nuožiūra sprendžia dėl PVM grupės apmokestinimo tvarkos nustatymo ir kad išsamias tokios tvarkos taikymo taisykles jos nustato savo nuožiūra.

28. Tokių pozicijų taip pat patvirtina ir Šeštosios direktyvos rengimo istorija. Be to, kontroliuojančiosios bendrovės paskyrimas atskiru apmokestinamuoju asmeniu taip pat yra tinkamas sprendimas, atsižvelgiant į tai, kad, kaip pagal hierarchiją viršesnis subjektas, tai yra vienintelis subjektas, galintis užtikrinti veiksmingą visos grupės mokesčių prievolių vykdymą. Bet kuriuo atveju mokesčių našta nesiskiria, jei atskiru apmokestinamuoju asmeniu paskiriama PVM grupė ar jos kontroliuojančioji bendrovė.

29. Italijos vyriausybė iš esmės teigia, kad Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antra pastraipa turi būti aiškinama taip, kad pagal ją valstybės narės leidžiama atskirai vertinamą bendrovę laikyti atskiru apmokestinamuoju asmeniu, net jeigu ji yra glaudžiai susijusi su kitomis bendrovėmis finansiniu, ekonominiu ir organizaciniu požiūriais, kai tai pateisinama sumetimais, susijusiais su tikslu užkirsti kelią mokesčiam sukūlimui, mokesčių slėpimui ir vengimui.

30. Komisija iš esmės mano, kad nors PVM grupės kontroliuojantysis subjektas gali būti apmokestinamasis asmuo ir vienintelis šios grupės kontaktinis asmuo, Vokietijos teisėje nustatytas reikalavimas, kad kontroliuojančioji bendrovė turėtų balsų teisių daugumą toje grupėje, prieštarauja Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antrai pastraipai.

2. Dėl ketvirtojo prejudicinio klausimo

31. NGD mano, kad šis ketvirtasis klausimas reikėtų atsakyti neigiamai, t. y. kad pagal Šeštąją direktyvą valstybės narės negali kategoriją nustatyti būdu tvirtinti, kad tam tikri padaliniai nėra savarankiški, kai jie finansiniais, ekonominiais ir organizaciniais ryšiais yra integruoti į PVM grupės kontroliuojančiąją bendrovę.

32. Vokietijos vyriausybė visų pirma teigia, kad ketvirtasis prejudicinis klausimas taip pat yra nepriimtinas, nes pagal ją nėra galimybės konstatuoti, ar finansinės integracijos reikalavimas yra vykdytas tuo atveju, kai, kaip ir nagrinėjamu atveju, kontroliuojančioji bendrovė, nors ir turinama kontroliuoti akcijų paketą, neturi balsų teisių daugumos. Taigi, jos nuomone, klausimas neturi lemiamos reikšmės ginčo pagrindinėje byloje baigčiai.

33. Nepatenkinus šio reikalavimo, ši vyriausybė mano, kad jeigu Teisingumo Teismas nuspręstų, kad šis klausimas yra priimtinas, jis reikėtų atsakyti teigiamai. Taip yra todėl, kad pagal Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 1 dalį ir 4 straipsnio 4 dalies pirmą pastraipą valstybės narės leidžiama nustatant kategorijas nelaikyti subjekto savarankišku pagal šios direktyvos 4 straipsnio 1 dalį, kai toks subjektas finansiniais, ekonominiais ir organizaciniais ryšiais yra taip integruotas į kitą bendrovę (kontroliuojančiąją bendrovę), kad pastarasis gali primesti pirmajam savo valią ir neleisti šiam subjektui veikti kitaip. Šiomis aplinkybėmis Vokietijos vyriausybė priduria, kad šis nacionalinis teisės perkeldamos taisyklės nuostata valstybės narės turi tam tikrą diskreciją nustatyti ekonominę veiklą vykdančio subjekto savarankiškumo laipsnį.

34. Italijos vyriausybė iš esmės teigia, kad ketvirtasis prejudicinis klausimas yra nepriimtinas, nes nesusijęs su pagrindinės bylos faktinėmis aplinkybėmis. Vis dėlto, jeigu jis būtų pripažintas priimtiniu, reikėtų atsakyti, kad Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 1 dalis negali būti laikoma tokia, pagal kurią teisiniu požiūriu savarankiškai ekonominę veiklą vykdančias subjektas negali būti laikomas apmokestinamuoju asmeniu, net jeigu jis yra glaudžiai susijęs su kitu subjektu finansiniais, ekonominiais ir organizaciniais ryšiais, taip sukuriant priklausomybės arba ekonominės integracijos su šiuo subjektu santykius.

35. Komisija dėl visų prejudicinių klausimų pastabas pateikė kartu, atskirai dėl šio klausimo pastabų nebuvo pateikta.

B. Vertinimas

1. Priimtinumai

36. Vokietijos vyriausybė ginčija pirmojo ir ketvirtojo prejudicinio klausimo priimtinumą (žr. šios išvados 24 ir 32 punktus); Italijos vyriausybė teigia, kad ketvirtasis klausimas yra nepriimtinas.

37. Manau, kad šiuos argumentus reikia atmesti. Pirmiausia, akivaizdu, jog šis prejudicinis

klausimus atsakyti būtina, kad būtų galima išnagrinėti pagrindinę bylą. Antra, tai, kad dvi *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas, XI kolegija šioje byloje ir V kolegija byloje C-269/20) kolegijos pateiktų visiškai skirtingus atitinkamų Šeštosios direktyvos nuostatų aiškinimus(7), rodo, kad tikrai reikia, kad Teisingumo Teismas pateiktų gaires dėl šių nuostatų. Tai taip pat rodo gerokai besiskirianti šių tokio aukšto rango teismo kolegijų nacionalinių teismo praktika (visų pirma dėl to, kaip nacionalinėje teisėje turėtų būti įgyvendinama Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antra pastraipa). Be to, tai pabrėžiama dviejuose prašymuose priimti prejudicinį sprendimą *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas) nurodytoje teisinėje literatūroje pateikiamuose komentaruose.

2. Dėl esmės

38. Pirmuoju klausimu prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateiktas 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, turi būti aiškinama taip, kad pagal ją valstybės narės PVM apmokestinamuoju asmeniu negali skirti ne pačią PVM grupę (*Organkreis*), bet šios grupės narį, visų pirma šios grupės kontroliuojančią bendrovę (*Organträger*).

39. Ketvirtuoju klausimu prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas iš esmės teiraujasi, ar Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 1 dalis, siejama su šios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies pirma pastraipa, turi būti aiškinama taip, kad pagal ją valstybės narė gali nustatant kategorijas tvirtinti, kad tam tikri subjektai nėra savarankiški, kai jie finansiniais, ekonominiais ir organizaciniais ryšiais integruoti į PVM grupės kontroliuojančią bendrovę.

40. Šiuos klausimus reikia nagrinėti kartu – su jais susijusias problemas išnagrinėsiu trimis etapais. Pirmajame etape nagrinėsiu Sąjungos teisėje nustatytas PVM grupės sudarymo sąlygas. Antrajame – aptarsiu taisyklės, susijusias su PVM grupe ir jos narių statusu, kai ši grupė yra sukurta ir veikia, įskaitant grupės santykius su mokesčių institucijomis, taip pat – kuris narys turi mokėti grupės PVM. Analizę baigsiu trečiuoju etapu, kuriame išnagrinėsiu, ar Vokietijos vyriausybė gali nukrypti nuo Sąjungos PVM grupės taisyklės, kad išsaugotų savo PVM grupės schemą.

a) Žanginės pastabos

41. Remiantis tvirtomis prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo išvadomis, jo sprendime dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą argumentai, kuriais grindžiamas mokesčių grupės egzistavimas Vokietijoje, sąvokų ir istoriniu požiūriu, taip pat Vokietijos bendros teisės aktų sistemos požiūriu, grindžiami savarankiškumo vykdant ekonominę veiklą požymiu.

42. Daugelį metų tiek Vokietijos teismų praktikoje(8), tiek teisinėje literatūroje(9) kilo daug abejonių dėl atitinkamų *UStG* nuostatų atitikties Šeštajai direktyvai. Kaip bus atskleista mano išvadoje, šios abejonų yra pagrįstos.

43. Tam tikra Teisingumo Teismo jurisprudencija, susijusi su Direktyvos 2006/112 11 straipsniu, yra reikšminga šiai bylai, nes Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antros pastraipos ir šios nuostatos tekstas sutampa.

44. Iškart reikia turėti omenyje tai, kad nustatant Sąjungos teisės nuostatos taikymo sritį reikia atsižvelgti į jos tekstą, kontekstą ir tikslus(10).

b) 1 etapas: Sąjungos teisės aktuose dėl PVM grupių nustatytos sąlygos

45. Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antra pastraipa suformuluota taip: „Laikydamosi

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

46. Apskritai Šeštojoje direktyvoje valstyb?ms nar?ms pateikiama gana nedaug rekomendacij?, kaip ?gyvendinti PVM grup?s schem? savo nacionalin?s teis?s aktuose. Daugeliu aspekt? diskrecija palikta valstyb?ms nar?ms, todėl kyla pavojus, kad bus sutrikdytas vienodas PVM taikymas visoje Europos Sąjungoje. Ši situacija nebuvo pagerinta Direktyvoje 2006/112. Iš ties? pasteb?ta daug skirtum? valstyb?se nar?se(11).

47. Vis? pirma, kiek tai susij? su Vokietijos teis?s aktais (*UStG*), problemos dėl ši? teis? akt? esm? yra ta, kad pagal Šešt?j? direktyv? PVM tikslais tarpusavyje glaudžiai susijusios savarankiškos bendrov?s nepraranda savo, kaip apmokestinam?j? asmen?, statuso vien dėl šio ryšio. PVM grup?s s?voka jokiu būdu nereiškia, kad kiekvienas tos grup?s apmokestinamasis asmuo pakeičiamas vienu tos grup?s nariu.

Nagrin?jam? nuostat? kontekstas ir formuluot?

48. Teisingumo Teismas jau yra aiškiai nurod?s, kad „Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 1 dalies pirmoje pastraipoje ir [Direktyvos 2006/112] 9 straipsnio 1 dalyje pavartoti žodžiai, ypa? „bet kuris“, suteikia s?vokai „apmokestinamasis asmuo“ *plačią prasmę*, kuri paremta savarankiškai vykdoma ekonomine veikla, t. y. visi fiziniai ir juridiniai asmenys – ir viešieji, ir privat?s, ir net vienetai, neturintys teisinio subjektiškumo, kurie objektyviai tenkina šioje nuostatoje ?tvirtintus kriterijus, – laikytini PVM apmokestinamais asmenimis“(12).

49. Be to, atitinkamas asmuo turi veikti savo vardu, s?skaita ir atsakomybe ir prisiimti bet kurioje vietoje savarankiškai vykdomos veiklos ekonomin? rizik?(13).

50. Be to, Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 1 dalyje nurodyta, kad „apmokestinamasis asmuo“ savo ekonomin? veikl? vykdo savarankiškai bet kurioje vietoje, nesvarbu, koks tos veiklos tikslas ar rezultatas.

51. Atsižvelgiant ? tai, kad Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 1 dalyje ir jos 4 straipsnio 4 dalies pirmoje pastraipoje apibr?žta žodži? „savarankiškai vykdomas <...> ekonomin? veikl?“(14) taikymo sritis, tai, kad 4 straipsnio 4 dalies antroje pastraipoje kalbama apie „PVM grup?s s?voką“, reiškia, jog ši s?voka turi būti aiškinama kaip patikslinanti s?vok? *savarankiškai vykdo ekonomin? veikl?*.

52. Kitaip tariant, Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies pirmoje pastraipoje papildomai apibr?žiamas žodis „savarankiškai“, tada jo antroje pastraipoje kalbama apie PVM grup?s s?vok?, kurios taikymas patik?tas valstyb?ms nar?ms pagal j? diskrecinius ?gyvendinimo ?galiojimus.

53. Tai, kad PVM grup?s s?voka ?traukta ? Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antr? pastraip?, reiškia, kad ši s?voka turi būti aiškinama taip, kad ji, kaip savarankiškumo s?vokos patikslinimas, der?t? su bendra šios direktyvos schema. Pagal šios direktyvos 4 straipsnio 4 dal? teisiškai savarankiški asmenys gali būti vertinami kaip vienas apmokestinamasis asmuo tuo atveju, kai priešingu atveju mokestin? prievol? negal?t? būti pateisinama pagal jos 4 straipsnio 1 dal? dėl to, kad tarp ši? asmen? nėra pakankamo ryšio.

54. Svarbu palyginti atitinkam? *UStG* ir Šeštosios direktyvos nuostat? tekst?.

55. *UStG* 2 straipsnio 2 dalies 2 punkto pirmame sakinyje neatsižvelgta ? tai, kad Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalyje nėra nustatyta papildom? sąlyg? dėl ?vairi? PVM grup?s nari? apmokestinamojo asmens statuso. Be to, pagal ši? nuostat? nereikalaujama, kad šios grup?s

vardu ir s?skaita veikiantis narys b?t? tik patronuojan?ioji bendrov?, turinti tiek kontrolin? akcij? paket?, tiek balso teisi? daugum?, ir i? tikt?j? nenustatomos jokios kitos s?lygos, susijusios su j? teisnumu, nuosavybe ar su juridinio asmens nuosavybe susijusiomis teis?mis.

56. Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 punkto antroje pastraipoje nustatyta: „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“.

57. UStG 2 straipsnio 2 dalies 2 punkte nustatyta, kad „[p]ramonin?, prekybos ar profesin? veikla nevykdoma savarankiškai, <...> 2) kai faktini? ryši? bendras tinklas rodo, kad *juridinis asmuo* :i) yra integruotas finansiniais, ekonominiais ir organizaciniais ryšiais; ii) ? kontroliuojan?iosios bendrov?s subjekt?; iii) (*Organschaft*). Mokes?i? grup?s statuso padariniai ribojami [Vokietijoje] esan?i? subjekt? sudaran?i? padalini? vidaus tarpusavio paslaug? teikimu. Šie padaliniai turi b?ti laikomi vienu subjektu. <...>“(15)

58. Aišku, kad Vokietijos priemon?, kuria ? nacionalin? teis? perkeliama Šeštoji direktyva, yra pernelyg ribojanti, nes joje numatyta, kad PVM grup? (ir d?l tokio perk?limo – kontroliuojan?ioji bendrov?) yra vienintelis apmokestinamasis asmuo, ta?iau Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antra pastraipa yra bendresn? ta prasme, kad pagal j? PVM tikslais atskiru apmokestinamuoju asmeniu gali b?ti laikomi tik asmenys, kurie yra savarankiški, ta?iau tarpusavyje susij? finansiniais, ekonominiais ir organizaciniais ryšiais.

59. I? tikt?j? Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalis suformuluota taip: „valstyb?s nar?s gali kaip atskir? apmokestinam?j? asmen? [iii] traktuoti šalies teritorijoje ?sisteigusius asmenis [i], kurie, nors teisiškai ir savarankiški, vis d?lto yra glaudžiai susij? vienas su kitu [ii] finansiniais, ekonominiais ir organizaciniais ryšiais“(16).

60. Išanalizavus tekst? matyti skirtumai tarp: „juridinis asmuo“ ir „asmuo“ (i)(17); „organiškai susijusios bendrov?s *integracijos* ? kontroliuojant?j? subjekt?“ ir „glaudžiai susij? vienas su kitu *susijusi?* savarankišk? juridini? asmen?“ (ii); ir „vien tik kontroliuojantysis subjektas“ ir „PVM grup?“ kaip atskiras apmokestinamasis asmuo (iii).

61. Visi trys pirma lyginti Vokietijos nuostat? ir to, kas faktiškai nurodyta Šeštojoje direktyvoje, aspektai rodo, kad UStG viršija tai, kas numatyta Šeštojoje direktyvoje.

62. Šiuo klausimu iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad, kai valstyb?s nar?s naudojasi pasirinkimu, kuris joms leidžiamas pagal Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dal?, ir kai jos nustato tam tikras s?lygas d?l PVM grupi?, jomis negali b?ti iš esm?s pakeičiamas PVM grup?s s?vokos pob?dis(18) ir šios nuostatos tikslas(19). Galima analogija su Teisingumo Teismo jurisprudencija(20) ta prasme, kad valstybi? nari? teis?s aktais ? nacionalin? teis? perkeliant Šešt?j? direktyv? ir apibr?žiant PVM grupi? ir asmen? teisi?, kurios jiems gali b?ti suteikiamos pagal jos 4 straipsnio 4 dal?, ?gyvendinimo s?lygas d?l toki? teis?s akt? tam tikros PVM grup?s ir asmenys, kurie, jei toki? teis?s akt? neb?t?, atitikt? atitinkamus reikalavimus pagal ši? direktyv?, neturi prarasti galimyb?s pasinaudoti tokiomis teis?mis (iš tikt?j? taip yra nagrin?jamoje byloje ir byloje C?269/20 aptariam? asmen? atveju). Kaip pažym?ta teisin?je literat?roje, valstyb?s nar?s, kai naudojasi PVM grup?s galimybe, tur?t? ?vertinti likusi? teis?k?ros laisv?, kuri joms leidžiama pagal t? direktyv?, kad jos neviršyt?(21).

63. I? tikt?j? tai, kad UStG ir nacionalin? teism? praktika yra pernelyg griežtos, jau buvo ?rodyta kitoje situacijoje, susijusioje su PVM grup?mis: kai šis prašymas priimti prejudicin? sprendim? buvo pateiktas Teisingumo Teismui, jis nusprend?, kad UStG neteis?tai neleido ?kin?ms bendrijoms, kurioms priklaus? ne tik asmenys, finansiškai integruoti ?

kontroliuojančiosios bendrovės subjektų, būti PVM grupės nariais. Tai buvo Sprendimo *M GmbH* dalykas.

c) 2 etapas: Taisyklės, susijusios su PVM grupe ir jos narių statusu, kai ši grupė yra sukurta ir veikia, įskaitant grupės santykius su mokesčių institucijomis

64. Iš Šeštojoje direktyvoje nustatytų taisyklių, susijusių su PVM grupe ir jos narių statusu, matyti, kad PVM grupei priklausančys apmokestinamieji asmenys taip pat išlieka atskiri apmokestinamieji asmenys. PVM prievolės egzistuoja kiekvienam asmeniui atskirai (t. y. už PVM grupės ribų). Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antroje pastraipoje tvirtintos PVM grupės tikslas yra tik supaprastinti PVM klausimų sprendimą. Praktiškai mokesčių administratorius turėtų gauti vieną PVM deklaraciją, kurioje būtų apibendrintos atskiros kiekvieno grupei priklausančio mokesčių mokėtojo deklaracijos.

1) Genezė

65. Komisijos pasiūlymo(22), pagal kurį priimta Antroji direktyva(23), A priedo 2 punkte (susijusiame su pasiūlymo 2 straipsniu) Sąjungos teisės aktų leidėjas nurodė, kad pagal šią direktyvą mokesčių grupės schemos neturėtų būti siejamos su savarankiškumo trūkumu.

66. Šiame punkte nurodyta, kad „žodžiais „savo sėskaita“ visų pirma siekiama užkirsti kelią apmokestinti darbo užmokestį ir atlyginimą gaunančius asmenis, su jais darbdaviais susietus darbo sutartimi, įskaitant namuose dirbančius asmenis. Tokiu tekstu visoms valstybėms narys paliekama laisvė asmenis, kurie teisiniu požiūriu yra savarankiški, tačiau tarpusavyje susiję ekonominiais, finansiniais ar organizaciniais ryšiais, vertinti kaip atskirus mokesčių mokėtojus, o ne kaip vieną mokesčių mokėtoją. Vis dėlto tokį vertinimą siūlantį taikyti valstybės turi vykdyti konsultacijas, kaip numatyta 13 straipsnyje“.

67. Tiesa, kad priimant Antrąją direktyvą buvo siekiama pagal Sąjungos teisę teisinti valstybių narių taisykles, kaip antai Vokietijos sistemą, susijusią su atskirais apmokestinamaisiais asmenimis, siekiant išvengti būtinybės tvirtinti PVM grupės sąvoką Vokietijos teisėje.

68. Minėto Komisijos pasiūlymo dėl Antrosios direktyvos „2 straipsnyje“ paaiškinta:

„Pagal šiuo metu kai kuriose valstybėse naryse galiojančius teisės aktus asmenys, kurie teisiškai yra savarankiški, tačiau tarpusavyje organiškai susieti ekonominiais, finansiniais ir organizaciniais ryšiais, laikomi atskiru apmokestinamuoju asmeniu, todėl jį tarpusavio sandoriai paprastai nėra laikomi apmokestinamaisiais sandoriais. Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, *Organschaft* sudarantiems subjektams dėl to yra taikomos tokios pačios mokesčių sąlygos kaip ir integruotam subjektui, sudarančiam vieną juridinį asmenį.

Reikia pažymėti, kad jeigu PVM sistema taikoma teisingai, pagal pirma nurodytą apmokestinimo sistemą nesuteikiama konkurencinio pranašumo, palyginti su mokesčių sistema, kurioje *Organschaft* nariai laikomi atskirais apmokestinamaisiais asmenimis.

Šiomis aplinkybėmis neatrodo, kad kai kurioms valstybėms narys yra kaip nors iš esmės nenaudinga *Organschaft* laikyti atskiru apmokestinamuoju asmeniu, kai kitos valstybės to nedaro. Vis dėlto pirmuoju atveju atitinkama valstybė turi vykdyti išankstines konsultacijas, kad rekomenduojama sistema būtų išnagrinėta dėl to, ar ja neiškraipoma konkurencija tarp valstybių narių [COM(65) 144 *final*, p. 7 ir 8].“

69. Antroji direktyva buvo pakeista Šeštoji direktyva ir šie argumentai liko galioti (beje, jie vis dar galioja pagal Direktyvą 2006/112, kuri pakeitė Šeštąją direktyvą).
70. Iš Šeštosios direktyvos 4 straipsnio genezės aiškiai matyti, kad apmokestinamojo vieneto sąvoka nereiškia, kad ji sudarantys nariai nustoja savarankiškai vykdyti ekonominę veiklą ir kad pagal šios direktyvos 4 straipsnio 1 dalį neužkertamas kelias bendrovei išlikti PVM apmokestinamuoju asmeniu net ir tuo atveju, kai ji kontroliuoja arba kita bendrovė arba ši jai priklauso.
- 2) *PVM grupės praktinis pavyzdys*
71. Šiuo klausimu yra naudingas Komisijos pateiktas supaprastintas PVM grupės, kuri sudaro tik du nariai, pavyzdys. Bendrovė A kontroliuoja bendrovę B; B iš trečiųjų apmokestinamųjų asmenų įsigyja prekių už 100 EUR, iš kurių gali būti atskaitytas 20 EUR PVM (taikant 20 % PVM tarifą). B perparduoda prekes A už savikainą. Vėliau A parduoda prekes už 200 EUR neapmokestinamiesiems fiziniams asmenims ir taiko 40 EUR PVM. Jei už grupę atliekamas vienas mokėjimas vieni bendrovė, sudarančią PVM grupę, mokėtinas PVM nustatomas, kaip nurodyta toliau.
72. i) B atskaito 20 EUR už iš trečiųjų asmenų įsigytas prekes (minus 20 EUR); ii) B parduoda prekes A už savikainą ir gauna 20 EUR (plius 20 EUR); iii) A į savo apskaitą įtraukia prekių, kurias įsigijo iš B, įsigijimą ir atskaito 20 EUR (minus 20 EUR); A į savo apskaitą įtraukia PVM, apskaituotą už prekių perpardavimą tretiesiems asmenims ($200 \times 20\% = 40$, taigi plius 40 EUR). Darytina išvada, kad bendras PVM grupės mokėtinas PVM yra 20 EUR.
73. A vykdo PVM grupės narių mokesťines prievole ir sumoka grupės mokėtiną PVM. Sandoriai tarp ii ir iii punktuose nurodytą apmokestinamųjų asmenų yra visiškai neutralizuoti. Kai B parduoda prekes A, B apskaituotas PVM yra lygus PVM, kurį A gali atskaityti. Taigi nustatant PVM grupės mokėtiną PVM sumą šiuos sandorius neatsižvelgiama. Pagal Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 1 dalį bendrovė A vykdo savarankišką ekonominę veiklą. Kaip apmokestinamasis asmuo A gavo 40 EUR PVM. Ji pardavė prekes galutiniams vartotojams ir galėjo atskaityti 20 EUR pirkimo mokesť už šį įsigijimą. Už šį sandorį ji turi sumokėti 20 EUR PVM. B nereikia sumokėti PVM už perpardavimo sandorį, nes jis buvo sudarytas už savikainą.
74. Visi PVM grupės nariai solidariai atsako už grupės PVM skolas, net jeigu praktiškai (bendrą) mokėtiną PVM sumą paprasčiausiai sumoka kontaktinis asmuo. Kiek tai susiję su PVM grupėmis, Šeštojoje direktyvoje neregamentuojamas atsakomybės, susijusios su grupės mokėtina PVM suma, paskirstymas tarp jos narių ar tokios atsakomybės sąlygos.
75. Pagal Šeštojoje direktyvoje nustatytą PVM sistemą kiekvienas apmokestinamasis asmuo yra atsakingas už savo PVM prievole. Atsižvelgiant į tai, kad pagal Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies taisyklės PVM grupės nariai nepraranda savo, kaip atskirų apmokestinamųjų asmenų, statuso, PVM prievolių pasidalijimas tarp PVM grupės narių yra nacionalinės sutarčių ir deliktų teisės dalykas.
76. Priešingai nei Šeštojoje direktyvoje nustatyto PVM grupės schemos atveju, UStG 2 straipsnio 2 dalies 2 punkte nustatytoje tvarkoje numatyta, kad PVM grupės nariai nebelaikomi apmokestinamaisiais asmenimis net ir tada, kai jie toliau prekiauja prekėmis ir teikia paslaugas už atlygą ir tai daro savarankiškai; ir kai kiekvienas ji yra apmokestinamasis asmuo, veikiantis kaip toks, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnį.
77. Šiuo klausimu pritariu Komisijos nuomonei, kad remiantis nacionaline sistema pagal pirma

pateikt? pavyzd? ? bendrov? B (visiškai) neb?t? atsižvelgta kaip ? PVM apmokestinam?j? asmen?. Ji b?t? paprasčiausiai laikoma bendrov?s A patronuojam?ja bendrove. Vis d?lto B prekes ?sigyja kaip apmokestinamasis asmuo, veikiantis kaip toks pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 dal?. A b?t? vienintelis PVM grup?s apmokestinamasis asmuo. Pagal Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antr? pastraip? neleidžiama, kad B, kaip PVM grup?s nar?, nebeb?t? laikoma apmokestinamuoju asmeniu, jeigu ji ir toliau savarankiškai vykdo ekonomin? veikl?, kaip tai suprantama pagal šios direktyvos 4 straipsnio 1 dal?.

78. Vadinasi, svarbu nepamiršti, kad PVM grup?s nariai nepraranda savo „apmokestinamojo asmens“ statuso, kol PVM grup?s nariai tebevykdo savarankišk? ekonomin? veikl?. Kaip pažym?jau anksčiau šioje išvadoje, pagal Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 1 dal? neatmetama galimyb? bendrovei likti apmokestinamuoju asmeniu tuo atveju, kai j? kontroliuoja kita bendrov?, arba tada, kai ji iš dalies ar visiškai jai priklauso.

79. Kai keli teisiškai savarankiški PVM grup?s nariai kartu sudaro atskir? apmokestinam?j? asmen?, turi b?ti vienas kontaktinis asmuo, kuris priiima grup?s PVM prievoles mokesi? institucijoms. Ši? užduot? gal?t? atlikti kontroliuojan?ioji bendrov? (kaip nurodyta Vokietijos teis?je). Vis d?lto manau (kaip ir Komisija), kad reikalavimas, kad PVM grup?s tikslais kontroliuojan?ioji bendrov? tur?t? kontroliuojamosios bendrov?s bals? teis? daugum? ir kontrolin? akcij? paket?, prieštarauja Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antrai pastraipai.

80. Kaip nurodyta anksčiau šioje išvadoje, kontroliuojan?ioji bendrov? gali vykdyti ?vairi? PVM grup?s apmokestinam?j? asmen? mokesines prievoles. Vis d?lto pagal Šešt?j? direktyv? neprivaloma, kad santykiuose su mokesi? institucijomis grupei atstovaut? tik grup? kontroliuojantis PVM mok?tojas. Pagal šios išvados 71–73 punktuose pateikt? supaprastint? pavyzd? gali b?ti, pavyzdžiui, kad bendrov? B turi daugiau naudotin? l?š?. Tod?l kitiems grup?s nariams, kurie turi mažiau naudotin? l?š?, gali b?ti naudinga, kad B sumok?t? grup?s mok?tin? PVM. Iš tikr?j? nariai tarpusavyje gali sudaryti sutart? d?l kontaktinio asmens atlyginimo už bendravim? su mokesi? institucijomis.

3) *S?jungos teis?s akt? reikalavimai d?l PVM grup?s apmokestinamojo asmens*

81. Savo komunikate(24) Komisija PVM grupes vadina „fik[tyviais subjektais]“.

82. Vadinasi, kaip matysime, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikt?s teismas yra teisingas, manydamas, kad tai, jog Vokietijos teis?s akt? leid?jas dar ne?tvirtino PVM grup?s, kaip bendrov?s, formos pagal nacionalin? teis?, neturi reikšm?s.

83. Iš tikr?j? min?tame Komisijos komunikate pateikta pastaba, kad „PVM mok?toj? grup? galima b?t? apib?dinti kaip „fikcij?“, sukurt? apmokestinimo PVM tikslais, kai ekonominiai dalyko aspektai svarbesni už teisinius“. PVM mok?toj? grup? yra ypatingas apmokestinamo asmens tipas, susij?s tik su PVM mok?jimu. Jis yra grindžiamas faktiniais finansiniais, ekonominiais ir organizaciniais bendrovi? tarpusavio ryšiais. Nors kiekvienas grup?s narys išlaiko savo teisin? form?, išimtinai PVM mok?jimo tikslais PVM mok?toj? grupei teikiama pirmenyb? kit? teisini? form?, pvz., pagal civilin? ar bendrovi? teis? <...>, teisingai patvirtina S?jungos PVM teis?s viršenyb? prieš nacionalin? civilin? ar bendrovi? teis? (tokios nuomon?s laikosi ir prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikt?s teismas, žr. sprendimo d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? 58 punkt?).

84. Kaip pažym?jo pats prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikt?s teismas, pirma, iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad, kai valstyb? nar? naudoja Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antroje pastraipoje numatytais ?galiojimais, pagal nacionalin?s ?gyvendinimo teis?s aktus turi b?ti leidžiama, kad apmokestinamasis asmuo b?t? atskiras apmokestinamasis

asmuo ir kad visai grupei būtų suteiktas vienas PVM mokėtojo kodas(25). Nors iš šios jurisprudencijos negalima daryti išvados, kad tai turi būti konkretus asmuo, Teisingumo Teismas vėliau vis dėlto nurodė, kad PVM turi mokėti pati PVM grupė, kai tokia grupė egzistuoja(26).

85. Taigi pagal Sąjungos teisę šis mokestis privalantis mokėtis apmokestinamasis asmuo yra pati PVM grupė, o ne tik tos grupės kontroliuojantys bendrovės, t. y. konkretus jos narys, kaip tai yra pagal Vokietijos teisę. Iš tikrųjų didelė dalis Vokietijos mokesčių teisės literatūros autorių pažymi, kad dėl šios priežasties UStG 2 straipsnio 2 dalies 2 punktas prieštarauja Šeštajai direktyvai(27).

86. Be to, manau, kad nurodyta UStG nuostata akivaizdžiai peržengia tarpusavyje susijusį bendrovė apmokestinimo supaprastinimo ribas nustatant, kad kontroliuojantys bendrovės yra apmokestinamasis asmuo. Tokioje UStG redakcijoje neatsižvelgiama, pirma, savarankišką tarpusavyje susijusį bendrovė juridinio asmens statusą ir, antra, kaip galimas jį, kaip viešąjį steigėjas, ypatybes (tai pabrėžiama mano lygiagrečioje išvadoje byloje C-269/20). Be to, pirma nurodyta UStG nuostata suvaržoma apmokestinamojo vieneto (PVM grupės) laisvė paskirti savo atstovą.

4) Galimas mokesčių neutralumo principo pažeidimas

87. UStG 2 straipsnio 2 dalies 2 punktas taip pat galimai pažeidžia mokesčių neutralumo principą, kuriuo remiantis „kio subjektai turi turėti galimybę pasirinkti veiklos organizavimo formą, kuri visiškai ekonominiu požiūriu jiems labiausiai tinka, nerizikuodami, kad ji sandoriams nebus taikomas [Šeštojoje direktyvoje] <...> numatytas neapmokestinimas“(28).

88. Iš tikrųjų Teisingumo Teismas nusprendė, kad iš esmės PVM tikslais „<...> [kio subjektų] <...> tapatybė ir teisinė forma <...> yra nesvarbios“(29), nebent kitaip nustatyta Šeštojoje direktyvoje arba jurisprudencijoje.

89. Šiomis aplinkybėmis pritariu generaliniam advokatui P. Mengozzi: „nesuprantu, kodėl pagal teisinę formą ar juridinio asmens statuso turėjimą ar neturėjimą daromas skirtumas yra būtinas ir tinkamas kovai su mokesčių slėpimu ir vengimu <...> toks skirtumas taip pat prieštarauja mokesčių neutralumo principui <...> Tačiau jeigu kio subjektai netektų šios naudos dėl teisinės formos, kurią pasirinkęs savo veiklą vykdo vienas iš šių subjektų, tai reikštų skirtingą analogišką sandorį, taigi, ir tarpusavyje konkuruojantį sandorį, vertinimą, neatsižvelgiant į tai, kad PVM apmokestinamo asmens ypatybė yra būtent jo vykdoma ekonominė veikla, o ne jo teisinė forma <...> PVM mokėtojų grupių mechanizmas turi skatinti mokesčių neutralumą ir atspindėti ekonominę tikrovę <...> dėl jo neturi atsirasti dirbtinis skirtumas, nulemtas teisinės formos, kuri kio subjektai pasirenka savo veiklai vykdyti“(30). Todėl panašiai, kaip ir dėl pirmą nurodytą sąlygą, susijusią su teisine forma ir juridinio asmens statusu, manau, kad tokios sąlygos, kokias šiuo atveju nustato UStG (pagal kurias PVM grupės atstovų ir tos grupės apmokestinamųjų asmeniu skiriamas tik tos grupės kontroliuojantysis narys, turintis kontroliuojamosios bendrovės balsą teisį daugumą ir tos grupės kontrolinę akcijų paketą, užkertant kelią paskirti kitus grupės narius), atrodo, viršija tai, kas būtina ir tinkama Šeštosios direktyvos tikslams įgyvendinti.

d) 3 etapas: Ar Vokietijos vyriausybė galiremtis Sąjungos teisės normose dėl PVM grupių numatyta išimtimi, kad pateisint savo sistemą?

90. Iš esmės pagal Sąjungos teisę apmokestinamasis asmuo turi būti Šeštojoje direktyvoje apibrėžtas asmuo, todėl išanalizuosiu, ar Vokietijos priemonės, kuriose nurodoma, kad asmuo, turintis sumokėti mokestį, gali būti tik kontroliuojantysis subjektas, padeda užkirsti kelią piktnaudžiavimui mokesčių srityje.

91. Kaip Teisingumo Teismas pažymėjo Sprendime *Larentia + Minerva* (40 punktas), „[i]š Komisijos pasiūlymo (COM(73) 950 *final*[(31)]), kuriuo remiantis buvo priimta Šeštoji direktyva, motyvuojamąsios dalies matyti, kad priimdamas jos 4 straipsnio 4 dalies antrą pastraipą Sąjungos teisės aktų leidėjas norėjo leisti valstybės narės sistemiskai nesieti apmokestinamojo asmens statuso vien su teisine savarankiškumo sąvoka arba siekiant administracinio supaprastinimo, arba norint išvengti kai kurių piktnaudžiavimo atvejų, pavyzdžiui, įmonės padalijimo keliems apmokestinamiesiems asmenims, ketinant pasinaudoti specialia schema“.

92. Be to, Teisingumo Teismas nusprendė, kad „Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antrą pastraipą reikia aiškinti taip, kad ja draudžiama valstybės narės teisėje suteikti galimybių sudaryti PVM grupę, kaip antai numatytą šioje nuostatoje, tik juridinio asmens statusą turintiems ir su šios grupės kontroliuojančiuoju subjektu subordinacijos ryšiu susijusiems subjektams, išskyrus atvejus, kai šie du reikalavimai yra būtinos ir tinkamos priemonės tokiems tikslams, kuriais siekiama užkirsti kelią piktnaudžiavimui ar kovoti su mokesčių slėpimu ir vengimu“ (Sprendimo *Larentia + Minerva* 46 punktas)(32).

93. Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antra pastraipa siekiama užkirsti kelią piktnaudžiavimui ir kovoti su mokesčių slėpimu ir vengimu ir supaprastinti administracinės operacijas, nuo PVM atleidžiant grupės viduje sudaromus tarptautinius sandorius.

94. Taigi šia nuostata siekiama apibrėžti PVM grupės atskirą apmokestinamąjį asmenį, kuris privalo šios grupės vardu užpildyti mokesčių deklaraciją ir sumokėti PVM, tačiau nepanaikinant kitų šios grupės narių mokesčių prievolių. Šioje nuostatoje nekalbama apie solidarių įvairių šio konsorciumo narių atsakomybę. Vis dėlto šiuo klausimu iš Šeštosios direktyvos 21 straipsnio 1 dalies a punkto matyti, kad valstybės narės gali numatyti, jog ne apmokestinamasis asmuo, o kitas subjektas būtų solidariai atsakingas už PVM sumokėjimą. Darytina išvada, kad tos grupės vardu veikiantis PVM grupės narys taip pat gali būti solidariai atsakingas už to mokesčio sumokėjimą.

95. Kaip pažymėjo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, pagal Šeštosios direktyvos 21 straipsnio 1 dalies a punktą valstybės narės leidžiama paskirti tik papildomus asmenis kaip solidariai atsakingus už PVM sumokėjimą. Pagal šią nuostatą joms neleidžiama paskirti kito už šio mokesčio sumokėjimą atsakingo asmens nei pati PVM grupė. Iš tikrųjų iš jurisprudencijos matyti, kad valstybės narės neturi teisės nustatyti papildomų reikalavimų, nei nustatyta Direktyvos 2006/112 11 straipsnyje (taigi, ir Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalyje)(33).

96. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas taip pat siekia išsiaiškinti, ar Teisingumo Teismo požiūriu, kurio jis laikėsi Sprendime *Larentia + Minerva*, reikia aiškinti taip, kad siekdamas užkirsti kelią piktnaudžiavimui arba kovoti su mokesčių slėpimu ir vengimu valstybės narės gali PVM grupės vardu veikiančiu nariu paskirti tik tos grupės kontroliuojančiąją bendrovę. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas paaiškina, kad sąlyga, susijusi su balso teisių daugumos turėjimu, buvo siekiama paskatinti PVM grupės narių bendradarbiavimą, kad būtų užtikrinta, kad jie įvykdytų savo mokesčių prievoleles.

97. Manau (kaip ir Komisija), kad sąlyga, susijusia su balso teisių daugumos priklausymu šiai kontroliuojančiajai bendrovei, nesiekianti užkirsti kelio piktnaudžiavimui arba kovoti su mokesčių slėpimu ir vengimu.

98. Iš tikrųjų, pirma, kaip šioje byloje nusprendė *Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht* (Šlesvigo-Holšteino finansų teismas), pagrindinėje byloje nebuvo pateikta jokių argumentų dėl nurodyto pateisinimo pagal Sąjungos teisės, visų pirma siekio užkirsti kelią piktnaudžiavimui ir kovoti su mokesčių slėpimu ir vengimu, o tam teismui pateiktuose dokumentuose nebuvo nieko,

kas atskleist? tok? nagrin?jam? PVM grup? sudaran?i? bendrovi? elges?.

99. Antra, pritariu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiai teismui teiginiui, kad jis „nesupranta, kaip tai, jog apmokestinamuoju asmeniu laikoma ne [pati] PVM grup?, o vienas [konkretus] PVM grup?s narys, gali b?ti naudinga siekiant užkirsti keli? piktnaudžiavimui arba kovoti su suk?iavimu mokes?i? srityje ar mokes?i? sl?pimu, atsižvelgiant ? tai, kad <...> [bet kuriuo atveju] visi šios grup?s nariai b?t? solidariai atsakingi už šio mokes?io sumok?jim?. Tod?l kyla abejonė d?l to, ar toks pateisinimas pagrindžia leidžian?i? nukrypti nuostat?“ (sprendimo d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? 56 punktas). Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas šiame sprendime d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? taip pat pažymi, kad „pagal nacionalin? teis? mokes?i? grup?s schemas tikslas yra ne siekti administravimo supaprastinimo, bet išvengti nereikalingo administracinio darbo ekonomikoje“.

100. Galiausiai reikia pažym?ti, kad Sprendime *M?GmbH* Teisingumo Teismas jau yra atmet?s panašius bendrus argumentus, kokius pateik? Vokietijos vyriausyb?, kai nusprend?, jog mokes?i? vengimo tikslas n?ra pateisinimas pernelyg griežtam PVM grupi? reguliavimui Vokietijoje.

101. Iš tikr?j? šiame sprendime Teisingumo Teismas nusprend?, jog „tam, kad b?t? galima konstatuoti piktnaudžiavim?, objektyvi? požymi? visuma taip pat turi patvirtinti, kad nagrin?jam? sandori? pagrindinis tikslas yra ?gyti mokestin? pranašum? <...> taigi suk?iavimo mokes?i? srityje ar mokes?i? sl?pimo rizika pagal [Direktyvos 2006/112] 11 straipsn? [kuris atitinka Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dal?] negali b?ti vien teorin?“ (34).

102. Iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad siekiant ?rodyti, jog pagal *UStG* ?tvirtint? Vokietijoje PVM grup?ms taikom? tvark? nustatytos griežtos s?lygos padeda kovoti su suk?iavimu mokes?i? srityje ir mokes?i? sl?pimu, b?tinios konkre?ios pateisinamosios priežastys. Panašiai, kaip ir Sprendimo *M?GmbH* atveju, manau, kad šiuo klausimu Vokietijos vyriausyb?s pateikti argumentai ne?tikina.

IV. Išvada

103. Si?lau Teisingumo Teismui taip atsakyti ? *Bundesfinanzhof* (Federalinis finans? teismas, Vokietija) pateiktus pirm?j? ir ketvirt?j? prejudicinius klausimus:

1977 m. geguž?s 17 d. Tarybos Šeštosios direktyvos 77/388/EEB d?l valstybi? nari? ?statym?, susijusi? su apyvartos mokes?iais, suderinimo – Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema: vienodas apskai?iavimo pagrindas 4 straipsnio 4 dalies antra pastraipa turi b?ti aiškinama taip, kad pagal j? glaudžiai susij? asmenys, kurie yra PVM grup?s nariai, PVM prievoli? tikslais gali b?ti vertinami kaip atskiras apmokestinamasis asmuo.

Vis d?lto ši nuostata turi b?ti aiškinama taip, kad pagal j? draudžiami valstyb?s nar?s teis?s aktai, pagal kuriuos PVM grup?s atstovu ir tos grup?s apmokestinamuoju asmeniu skiriamas tik grup?s kontroliuojantysis narys, kuris turi apmokestinam?j? asmen? grup?s kontroliuojamosios bendrov?s balso teisi? daugum? ir kontrolin? akcij? paket?, užkertant keli? paskirti kitus grup?s narius.

1 Originalo kalba: angl?.

2 1977 m. geguž?s 17 d. Šeštoji Tarybos direktyva d?l valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo – Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, 1977, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k., 9 sk., 1 t., p. 23), iš dalies pakeistos 2000 m. spalio 17 d. Tarybos direktyva 2000/65/EB (OL L 269, p. 9; 2000, p. 44; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k., 9 sk., 1 t., p. 338, toliau – Šeštoji direktyva).

3 J. Müller-Lee, P. Imhof „AT group requirements: a German fairy tale“ *International Tax Review*, 2014 m., p. 48. D?l PVM grupi? apskritai žr. š? leidin?: S. Pfeiffer „VAT Grouping from a European Perspective“, IBFD Doctoral Series, 34 t., 2015.

4 2006 m. lapkri?io 28 d. Direktyva d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1).

5 Šie klausimai yra pirm?j? trij? prejudicini? klausim? objektas.

6 Šis klausimas iškeltas ketvirtajame prejudiciniame klausime.

7 Žr. *ex multis* M. Geraats „Personengesellschaft als umsatzsteuerrechtliche Organgesellschaft – zugleich Anmerkung zu EuGH, Urteil vom 15.04.2021 – C?868/19“, *Steueranwaltsmagazin*, Nr. 3, 2021, p. 87.

8 Žr. M. Geraats, *op. cit.*, p. 87. Tai taip pat tam tikra prasme matyti prašymuose priimti prejudicinius sprendimus, d?l kuri? priimtas Sprendimas *Larentia + Minerva* ir 2021 m. balandžio 15 d. Sprendimas *M?GmbH* (C?868/19, EU:C:2021:285, toliau – Sprendimas *M?GmbH*).

9 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas cituoja Birkenfeld *Umsatzsteuer-Rundschau*, 2014, p. 120 ir 126. Taip pat galima cituoti Stadie Rau / Dürrwächter (leid.), *Umsatzsteuergesetz*, § 2, 2011 m. liepos mėn., 915 ir 993 punktai; Reiss Reiss/Kraeusel / Langer, *UStG*, § 2 *UStG*, 98.6 ir 98.17 punktai; Klenk Sölch / Ringleb, *UStG*, § 2 *UStG*, 89 punktas; Korn in Bunjes, *UStG*, § 2 *UStG*, 2013 m., 110 punktas; Scharpenberg Hartmann / Metzenmacher, *UStG*, § 2 *UStG*, 325 punktas; Radeisen Schwarz / Widmann / Radeisen, *UStG*, § 2 *UStG*, 2011 m., 179 punktas; Meyer Offerhaus / Söhn / Lange, *UStG*, § 2 *UStG*, 2011 m., 64 punktas; Korf, *MwStR*, 2016 m., p. 257 ir Lange *Umsatzsteuer-Rundschau*, 2016 m., p. 297, 299 ir 302. Taip pat žr. M. Rust „Neue und wiederkehrende Fragen der umsatzsteuerrechtlichen Organschaft“, *Sächsischer Steuerkreis*, 2021 m.

10 2009 m. spalio 29 d. Sprendimas *NCC Construction Danmark* (C?174/08, EU:C:2009:669, 23 punktas) ir jame nurodyta jurisprudencija.

11 Žr. B. Gryziak „VAT Groups and the Right of Deduction across the European Union – Review and Analysis“, *International VAT Monitor*, 32 t., 2021 m., p. 205. Žr. Komisijos komunikat? Tarybai ir Europos Parlamentui d?l PVM mok?toj? grupavimo galimyb?s, numatytos Tarybos direktyvos 2006/112 /EB d?l [PVM] bendros sistemos (COM(2009)325 *final*, p. 1) 11 straipsnyje [anks?iau – Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalis].

12 2016 m. spalio 12 d. Sprendimas *Nigl ir kt.* (C?340/15, EU:C:2016:764, 27 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija), išskirta mano.

13 Šiuo klausimu žr. 2000 m. sausio 27 d. Sprendim? *Heerma* (C?23/98, EU:C:2000:46, 18 punktas) ir 2007 m. spalio 18 d. Sprendim? *Van der Steen* (C?355/06, ECLI:EU:C:2007:615, 23 punktas).

14 Išskirta mano.

15 Išskirta mano.

16 Išskirta mano.

- 17 Žr. Sprendim? *Larentia + Minerva* (45 ir 46 punktai).
- 18 Šiuo klausimu žr. 2001 m. spalio 4 d. Sprendim? „*Goed Wonen*“ (C?326/99, EU:C:2001:506, 34 punktas) ir 2012 m. liepos 5 d. Sprendim? *DTZ Zadelhoff* (C?259/11, EU:C:2012:423, 34 punktas).
- 19 C. Sterzinger „Notwendige Einbeziehung von Nichtsteuerpflichtigen in einen Organkreis, Umsatzsteuer-Rundschau“, 2014, p. 139.
- 20 Pagal analogij? žr. 2001 m. birželio 26 d. Sprendim? *BECTU* (C?173/99, EU:C:2001:356, 52 ir paskesni punktai).
- 21 R. Korf „Organschaft – quo vadis?“, *Umsatzsteuer- und Verkehrssteuer-Recht*, 2008, p. 179.
- 22 Pasi?lymas d?l Antrosios direktyvos d?l valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym?, susijusi? su bendros prid?tin?s vert?s mokes?io sistemos taikymo forma ir tvarka, derinimo (Komisijos pateiktas Tarybai) (COM(1965) 144 *final*).
- 23 1967 m. balandžio 11 d. Antroji Tarybos direktyva 67/228/EEB d?l valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo, bendros prid?tin?s vert?s mokes?io sistemos strukt?ros ir taikymo tvarkos (specialusis leidimas angl? k., 1967 (I), p. 1303).
- 24 Žr. Komisijos komunikato (COM(2009) 325 *galutinis*) 3.2 punkto antr? pastraip?.
- 25 2008 m. geguž?s 22 d. Sprendimas *Ampliscientifica ir Amplifin* (C?162/07, EU:C:2008:301, 20 punktas).
- 26 2014 m. rugs?jo 17 d. Sprendimas *Skandia America (USA), filial Sverige* (C?7/13, EU:C:2014:2225, 29, 35, 37 punktai ir rezoliucin? dalis).
- 27 Žr. šios išvados 8 ir 9 išnašas.
- 28 2008 m. balandžio 3 d. Sprendimas *J.C.M. Beheer* (C?124/07, EU:C:2008:196, 28 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija). Taip pat žr., pavyzdžiui, 1999 m. rugs?jo 7 d. Sprendim? *Gregg* (C?216/97, EU:C:1999:390, 20 punktas) ir 2003 m. spalio 23 d. Sprendim? *Komisija / Vokietija* (C?109/02, EU:C:2003:586, 23 punktas).
- 29 Šiuo klausimu žr. 2011 m. lapkri?io 10 d. Sprendim? *The Rank Group* (C?259/10 ir C?260/10, EU:C:2011:719, 46 punktas). Taip pat žr. 2005 m. vasario 17 d. Sprendim? *Linneweber ir Akritidis* (C?453/02 ir C?462/02, EU:C:2005:92, 25 punktas).
- 30 Žr. 2015 m. kovo 26 d. generalinio advokato P. Mengozzi išvad? byloje *Larentia + Minerva* (C?108/14 ir C?109/14, EU:C:2015:212, 80–83 punktai).
- 31 Komisijos pasi?lymas d?l Šeštosios Tarybos direktyvos d?l valstybi? nari? ?statym?, susijusi? su apyvartos mokes?iais, suderinimo – Bendra [PVM] sistema: vienodas apskai?iavimo pagrindas (OL C 80, 1973, p. 1).
- 32 Žr. Sprendimo *M?GmbH* 47 punkt?.
- 33 Šiuo klausimu žr. Sprendimo *M?GmbH* 53 punkt?.
- 34 Žr. Sprendimo *M?GmbH* 61 punkt? ir jame nurodyt? jurisprudencij?.