

Laikina versija

GENERALINIS ADVOKATAS

LAILA MEDINA IŠVADA,

pateikta 2022 m. sausio 27 d.(1)

Byla C-269/20

Finanzamt T

prieš

S

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

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Pridėtinis vertės mokestis (PVM) – PVM grupės – PVM grupės nario paskyrimas apmokestinamuoju asmeniu – Vidaus tiekimas PVM grupėje – PVM grupės nario, kuris yra viešosios teisės reglamentuojamas nacionalinis fondas, vykdomas tiekimas – Paslaugų teikimas neatlygintinai – Viešosios valdžios funkcijų vykdymas greta ekonominės veiklos“

1. Šis *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas, Vokietija) prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB(2) 4 straipsnio 4 dalies ir 6 straipsnio 2 dalies pirmo sakinio b punkto išaiškinimu ir buvo pateiktas nagrinėjant ginčą, kilusį tarp S, kuris yra viešosios teisės reglamentuojamas nacionalinis fondas, ir *Finanzamt T* (T mokesčių inspekcija, Vokietija; toliau – *Finanzamt*). Šis ginčas yra susijęs, pirma, su S (atliekančio kontroliuojamos bendrovės vaidmenį) ir jam valymo paslaugas teikiančios bendrovės paskyrimu vienu apmokestinamuoju asmeniu pridėtinis vertės mokesčio (PVM) tikslais ir, antra, su klausimu, ar paslaugų, skirtų veiklai, kurią S vykdo atlikdamas viešosios valdžios funkcijas (ir kurią privalo vykdyti kaip viešosios valdžios institucija), teikimas neatlygintinai gali būti apmokestintas PVM pagal minėtos direktyvos 6 straipsnio 2 dalies pirmo sakinio b punktą.

2. Šio išvadą reikėtų sieti su 2022 m. sausio 13 d. kartu pateikta mano išvada byloje C-141/20 *Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie*, nes, visų pirma, šioje byloje *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas, Vokietija) penktosios kolegijos pateikto pirmojo klausimo apimtis atitinka šio teismo vienuoliktosios kolegijos byloje C-141/20 pateiktą pirmąjį klausimą.

I. Teisinis pagrindas

3. Nuo 2007 m. sausio 1 d. Šeštoji direktyva buvo pakeista Tarybos direktyva 2006/112/EB(3). *Ratione temporis*

Šeštoji direktyva ir toliau taikoma pagrindinėje byloje.

4. Šeštosios direktyvos 2 straipsnyje buvo nustatyta, kad „Pridėtinės vertės mokestis apmokestinamas: 1) prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, kai šalies teritorijoje už atlygą prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks.“

5. Šios direktyvos 4 straipsnyje buvo nustatyta:

„1. „Apmokestinamasis asmuo“ – tai bet kuris asmuo, savarankiškai vykdomas bet kurioje vietoje bet kurių ekonominę veiklą, nurodytą 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 savarankiškai, vis dėlto yra glaudžiai susiję vienas su kitu finansiniais, ekonominiais ir organizaciniais ryšiais.

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

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

Bet kuriuo atveju šias įstaigas reikia laikyti apmokestinamaisiais asmenimis D priede išvardytos veiklos atžvilgiu, jei toji veikla nėra tokio menko masto, dėl kurio ji būtų visiškai nereikšminga.

Valstybės narės gali tokių organizacijų veiklą, kuriai pagal 13 ar 28 straipsnius taikomos išimtys, laikyti veikla, kurią jos vykdo kaip valdžios institucijos.“

6. Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies pirmo sakinio b punkte buvo tvirtinta, kad paslaugų teikimu už atlygą laikoma:

„apmokestinamojo asmens paslaugų teikimas neatlygintinai jo paties arba jo darbuotojų privatiems poreikiams arba apskritai ne verslo tikslais“.

II. Pagrindinės bylos faktinės aplinkybės ir pateikti prejudiciniai klausimai

7. Pareiškėjas pagrindinėje byloje S yra viešosios teisės reglamentuojamas Vokietijos fondas ir universiteto steigėjas, *inter alia*, valdantis ir universiteto medicinos mokyklą. Jis yra apmokestinamasis asmuo ir teikia paslaugas už atlygą (pacientų poreikis tenkinimas). Kartu kaip viešosios teisės reglamentuojamas juridinis asmuo jis vykdo viešosios valdžios funkcijas (studentų rengimas), kurias vykdydamas jis nėra laikomas apmokestinamuoju asmeniu.

8. S yra ir universiteto medicinos mokyklos, ir *U&GmbH* mokestis grupės kontroliuojantysis

subjektas (*Organträgerin*). S ekonominė veikla, vykdoma už atlygą, apmokestinama PVM, o veikla, vykdoma įgyvendinant jo, kaip viešosios valdžios institucijos, įgaliojimus, PVM neapmokestinama.

9. Remiantis *Finanzamt T* pateiktais neginčytais rodymais, S yra *U?GmbH* kontroliuojančioji bendrovė. *U?GmbH* teikė S valymo, higienos ir skalbimo bei pacientų transportavimo paslaugas. *U?GmbH* valymo paslaugos buvo teikiamos S patalpose, t. y. visame universiteto medicinos mokyklos pastatų komplekse, kuriame, be palatų, koridorių ir operacinių, yra auditorijų ir laboratorijų. Ligoninių patalpose rūpinamasi pacientais ir jos priskirtinos prie S ekonominės veiklos srities, o auditorijos, laboratorijos ir t. t. naudojamos studentams rengti, taigi jos priskirtinos prie S, kaip viešosios valdžios institucijos, veiklos srities.

10. Viešosios valdžios institucijos veiklai skirtas plotas sudarė 7,6 % viso valomo paviršiaus ploto. Už visas S suteiktas valymo paslaugas *U?GmbH* už atitinkamus metus (2005 m.) iš viso buvo sumokėta 76 085,48 EUR. PVM deklaracijoje dėl universiteto medicinos srities veiklos S visas *U?GmbH* suteiktas paslaugas nurodė kaip neapmokestinamąsias vidaus paslaugas, suteiktas viename apmokestinamajame subjekte (PVM grupėje).

11. *Finanzamt T*, po išorinio audito nustačiusi už 2005 m. mokėtiną mokestį, laikėsi nuomonės, kad S veiklos padaliniai yra viena įmonė, dėl kurios turi būti teikiama bendra PVM deklaracija, taigi ir apskaituojamas vienas mokėtinas mokestis. Šiuo klausimu *Finanzamt T* manė, kad valymo paslaugos, kurias *U?GmbH* suteikė S, kaip viešosios valdžios institucijos, veiklos srityje, buvo suteiktos viename apmokestinamajame subjekte (PVM grupėje). Valymo paslaugos buvo skirtos veiklai, susijusiai su „ne savo verslo tikslais“, taigi lėmė S gautą naudą natūra pagal *Umsatzsteuergesetz* (Pridėtinės vertės mokestio įstatymas, toliau – *UStG*) 3 straipsnio 9a dalies 2 punktą (kuriuo perkeltas Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies pirmo sakinio b punktas). Kadangi iš viso už *U?GmbH* S suteiktas valymo paslaugas aptariamaisiais metais buvo sumokėta 76 065,48 EUR, *Finanzamt T*, atsižvelgdama į tai, kad S, kaip viešosios valdžios institucijos, veiklai skirtas plotas sudarė 7,6 % viso valomo paviršiaus ploto, laikėsi nuomonės, kad už viešosios valdžios institucijos veiklai naudojamo ploto valymą buvo sumokėta 5 782,50 EUR. Atėjusi apskaituoti 525,66 EUR pelno maržą *Finanzamt T* už naudą natūra nustatė 5 257 EUR apmokestinamąjį sumą ir 841,12 EUR padidino apyvartos mokestį.

12. Tas pats *Finanzamt* atmetė S prieštaravimą dėl tokio vertinimo. Vis dėlto pirmąja instancija išnagrinėjus bylą *Niedersächsisches Finanzgericht* (Žemutinės Saksonijos finansų teismas, Vokietija) patenkino S skundą. Šio teismo nuomone, neginčytina, kad S, kaip kontroliuojančioji bendrovė, ir *U?GmbH*, kaip kontroliuojamoji bendrovė, sudarė vieną apmokestinamąjį subjektą (PVM grupę). Ši PVM grupė taip pat apėmė ir S, kaip viešosios valdžios institucijos, vykdomą veiklą. Sėlygos atsirasti naudai natūra, kaip ji suprantama pagal *UStG* 3 straipsnio 9a dalies 2 punktą, nebuvo tenkinamos.

13. Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas vykdant kasacinio skundo nagrinėjimą (peržiūrą) procedūrą, kurią *Finanzamt T* pagrindinėje byloje inicijavo *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas).

14. Šios bylos kontekste *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas) penktoji kolegija nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar, naudojantis [Šeštosios direktyvos] 4 straipsnio 4 dalies antroje pastraipoje numatyta valstybių narių teisė 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:

a) kaip apmokestinamąjį asmenį traktuoti vieną iš šių asmenų, kuris yra apmokestinamasis asmuo visų šių asmenų sandorių atžvilgiu, ar

b) kaip vieno apmokestinamojo asmens traktavimas savaime – taigi, taikstantis su dideliu mokesčių praradimu – nuo glaudžiai susijusių asmenų atskirtą PVM grupę, kuri yra išimtinai apmokestinimo PVM tikslu sukurta fiktyvi struktūra?

2. Jeigu teisingas atsakymo į pirmąjį klausimą a variantas, ar iš Europos Sąjungos Teisingumo Teismo jurisprudencijos, susijusios su panaudojimu ne savo verslo tikslais, kaip tai suprantama pagal [Šeštosios direktyvos] 6 straipsnio 2 dalį (2009 m. vasario 12 d. Europos Sąjungos Teisingumo Teismo sprendimas *VNL TO*, C-515/07, EU:C:2009:88), išplaukia, kad tuo atveju, kai apmokestinamasis asmuo

a) kuris, viena vertus, vykdo ekonominę veiklą, teikdamas atlygintinas paslaugas, kaip jos suprantamos pagal [Šeštosios direktyvos] 2 straipsnio 1 punktą, ir

b) kita vertus, tuo pat metu vykdo veiklą, kuri privalo vykdyti kaip viešoji institucija (viešosios valdžios funkcijos) ir kuri vykdydamas jį pagal [Šeštosios direktyvos] 4 straipsnio 5 dalį nelaikomas apmokestinamuoju asmeniu,

teikia neatlygintiną savo ekonominės veiklos srities paslaugą savo viešosios valdžios funkcijų srityje, apmokestinimas pagal [Šeštosios direktyvos] 6 straipsnio 2 dalies pirmo sakinio b punktą neturi būti taikomas“

III. Analizė

A. Glausta šalių argumentų santrauka

1. Pirmasis klausimas

15. Pirmuoju savo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antrą pastraipą reikia aiškinti taip, kad valstybei narei draudžiama PVM apmokestinamuoju asmeniu laikyti ne pačią PVM grupę (*Organkreis*), o konkretų tos grupės narį, t. y. kontroliuojantįjį bendrovę (*Organträger*).

16. Vokietijos vyriausybė dėl pirmojo klausimo pateikė analogiškus argumentus, kaip ir kartu nagrinėjamoje byloje C-141/20(4). Ji iš esmės tvirtina, kad Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antroje pastraipoje valstybės narės nustatyta teisė 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, gali būti pasinaudota taip, kad kaip vienas apmokestinamasis asmuo būtų traktuojamas (tik) vienas iš šių asmenų (t. y. kontroliuojantioji bendrovė), kuris yra apmokestinamasis asmuo visų tų asmenų sandorių atžvilgiu.

17. Nagrinėjama pirmąjį prejudicinį klausimą Komisija pateikė tuos pačius argumentus, kaip ir lygiagrečiai nagrinėjamoje byloje C-141/20. Ji iš esmės teigia, kad pagal Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antrą pastraipą draudžiamos nacionalinės nuostatos, kuriomis nustatoma, kad tik PVM grupės kontroliuojantioji bendrovė tampa šios grupės apmokestinamuoju asmeniu,

užkertant keli? jais paskirti kitus narius.

2. **Antrasis klausimas**

18. Antruoju klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s nori išsiaiškinti, ar subjektui vykdanč, pirma, ekonomin? veikl?, kurios atžvilgiu jis yra apmokestinamasis asmuo, ir, antra, veikl?, kuri? jis vykdo ?gyvendinamas viešuosius ?galiojimus ir kurios atžvilgiu jis neapmokestinamas PVM pagal Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 5 dal?, neatlygintinas paslaug?, patenkan?i? ? jo ekonomin?s veiklos srit? ir skirt? jo, kaip viešosios valdžios institucijos, veiklos sri?iai, teikimas gali b?ti apmokestinamas pagal Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dal?.

19. Vokietijos vyriausyb? mano, kad ? š? klausim? reikia atsakyti teigiamai. Ši vyriausyb? iš esm?s teigia, kad apmokestinamajam asmeniui, viena vertus, vykdanč ekonomin? veikl? ir teikiant paslaugas už atlyg?, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 dal?, ir, kita vertus, vykdanč veikl? kaip viešosios valdžios institucijai, kurios atžvilgiu jis nelaikomas apmokestinamuoju asmeniu pagal šios direktyvos 4 straipsnio 5 dal?, neatlygintin? paslaug?, patenkan?i? ? šio apmokestinamojo asmens ekonomin?s veiklos srit?, teikimas gali b?ti apmokestinamas pagal Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies pirmo sakinio b punkt?.

20. Vis? pirma Vokietijos vyriausyb? teigia, kad, priešingai nei vadovaujantis Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies pirmo sakinio a punktu, tur?t? b?ti laikoma, kad „neekonominius“ poreikius apima s?voka „ne verslo tikslai“, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies pirmo sakinio b punkt?, taigi jie turi patekti ? šios nuostatos taikymo srit?.

21. Šiuo klausimu min?toji vyriausyb? tvirtina, kad jos nuomonei neprieštarauja Teisingumo Teismo jurisprudencija d?l s?vokos „ne verslo tikslai“, ?tvirtinta sprendimuose d?l Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies pirmo sakinio a punkto kartu su jos 17 straipsnio 2 dalimi(5).

22. Kitu atveju, jeigu pagal Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies pirmo sakinio b punkt? neleidžiama apmokestinti naudos nat?ra, Vokietijos vyriausyb? teigia, kad bet koku atveju paslaugas, skirtas veiklai, patenkan?iai ? tokio subjekto kaip S neekonomin?s veiklos srit?, pagr?sta apmokestinti remiantis direktyvos 6 straipsnio 2 dalies antru sakiniu, pagal kur? valstyb?s nar?s gali nukrypti nuo šios direktyvos nuostat?.

23. Kaip teigia Komisija, siekiant pateikti atsakym?, kuris b?t? naudingas prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui, kad jis gal?t? išspr?sti pagrindin? byl?, ? antr?j? klausim? atsakyti nereikia.

B. **?vertinimas**

24. Teisingumo Teismui šioje byloje kyla du pagrindiniai klausimai: i) kas turi b?ti laikomas PVM grup?s apmokestinamuoju asmeniu pagal Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antr? pastraip? (pirmasis prejudicinis klausimas) ir ii) kaip traktuoti juridinio asmens, veikian?io ir viešajame, ir priva?iame sektoriuje, teikiamas paslaugas apmokestinant PVM, kai šis asmuo kartu su kitu asmeniu sudaro vien? apmokestinam?j? subjekt? (PVM grup?). Konkre?iai kalbant, kyla klausimas, ar valymo paslaugos, teikiamos PVM grup?s nario viešosios teis?s reglamentuojamai institucijai, kurios veikla yra neapmokestinama (institucijai, kuri pati yra tos PVM grup?s nar? ir kontroliuojan?ioji bendrov?), yra: a) neapmokestinamas vidaus tiekimas toje PVM grup?je ar b) paslaug? teikimas „neatlygintinai“ (nauda nat?ra), už kur? turi b?ti mokamas PVM (antrasis prejudicinis klausimas).

1. Dėl pirmojo aspekto (pirmasis prejudicinis klausimas)

25. Pirmasis prejudicinis klausimas susijęs su vieno apmokestinamojo asmens PVM grupėje paskyrimu pagal Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antrą pastraipą. Šis klausimas iš esmės atitinka kartu nagrinjamąją bylą C-141/20 pateiktą pirmąjį prejudicinį klausimą.

26. Minėtoje byloje kartu pateiktoje savo išvadoje iš esmės paaiškinau, kad: i) PVM grupės nariai nepraranda savo „apmokestinamojo asmens“ statuso, kol tos PVM grupės nariai nenustoja vykdyti nepriklausomos ekonominės veiklos; ii) jeigu valstybės narės pasinaudoja joms Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalyje suteikta teise pasirinkti ir PVM grupės nustato tam tikras sąlygas ir tvarką, jos negali iš esmės pakeisti PVM grupės pobūdžio ir sampratos bei šios nuostatos tikslų. Be to, perkeltant šią direktyvą ir apibrėžiant tvarką, pagal kurią PVM grupės ir asmenys gali pasinaudoti iš 4 straipsnio 4 dalies kylančiomis teisėmis, valstybių narių teisės aktais šios teisės negali būti atimtos iš tam tikrų PVM grupių ir asmenų, kurie kitu atveju atitinka visus Šeštojoje direktyvoje nustatytus reikalavimus (o taip iš tiesų ir yra, kalbant apie šioje byloje ir byloje C-141/20 aptariamus asmenis); iii) 4 straipsnio 4 dalies antros pastraipos tikslas – užkirsti kelią piktnaudžiavimui ir kovoti su mokesčių slėpimu ir vengimu, taip pat supaprastinti administracinę procedūrą, PVM neapmokestinant grupės vidaus sandorių.

27. Taigi toje išvadoje nurodžiau, kad ši Šeštosios direktyvos nuostata reikia aiškinti taip, kad pagal ją i) *leidžiama* glaudžiai susijusius asmenis, kurie yra PVM grupės nariai, PVM prievolių tikslais vertinti kaip atskirą apmokestinamąjį asmenį; tačiau ii) *draudžiami* valstybės narės teisės aktai (tokie kaip UStG 2 straipsnio 2 dalies 2 punktas), pagal kuriuos PVM grupės atstovu ir tos grupės apmokestinamuoju asmeniu skiriamas tik grupės kontroliuojantysis narys, kuris turi apmokestinamąjį asmenį grupės kontroliuojamosios bendrovės balso teisių daugumą ir kontrolinę akcijų paketą, užkertant kelią paskirti kitus grupės narius.

28. Ta pati išvada taikytina ir šioje byloje, nes nagrinjama ta pati atitinkama Vokietijos teisės nuostata, kaip ir byloje C-141/20 (t. y. UStG 2 straipsnio 2 dalies 2 punktas).

29. Kaip paaiškinau kartu pateiktoje išvadoje, manau, kad nurodyta UStG nuostata akivaizdžiai peržengia tarpusavyje susijusį bendrovės apmokestinimo supaprastinimo ribas joje nustatant, kad kontroliuojančioji bendrovė yra apmokestinamasis asmuo. Tokioje UStG redakcijoje neatsižvelgiama į, pirma, savarankišką tarpusavyje susijusį bendrovės juridinio asmens statusą ir, antra, į galimas jo, kaip viešąjį įstaigą (tokią, kaip fondas S pagrindinėje byloje), ypatybes. Be to, pirma nurodyta UStG nuostata suvaržoma apmokestinamojo vieneto (PVM grupės) laisvą paskirti savo atstovą.

30. Kaip pažymėjo Komisija, Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalimi siekiamo administracinio supaprastinimo tikslas – santykiams su mokesčių administratoriais paskirti apmokestinamąjį asmenį, kuris turi pateikti mokesčių deklaraciją ir sumokėti PVM. Šiuo aspektu PVM grupė, kaip ji suprantama pagal minėtąją nuostatą, yra vienas apmokestinamasis asmuo, atsakingas už grupės mokesčių deklaracijos pateikimą, tačiau dėl to neišnyksta grupės narių mokestinų atsakomybė.

31. S, kuris yra viešosios teisės reglamentuojamas Vokietijos fondas, ir bendrovė U GmbH buvo tarpusavyje susiję kaip vienas apmokestinamasis subjektas (PVM grupė).

32. UStG 2 straipsnio 2 dalies 2 punkte nustatyta, kad juridinis asmuo (kontroliuojamoji bendrovė), kuris finansiniais, ekonominiais ir organizaciniais ryšiais yra integruotas su kito asmens (kontroliuojančioji bendrovė) verslo struktūra, *ekonominės veiklos nevykdo savarankiškai*. Pagal Vokietijos teisę kontroliuojamoji bendrovė, kuri, vertinant atskirai, yra apmokestinamasis asmuo, galiausiai dėl šių ryšių laikoma kontroliuojamosios bendrovės dalimi (panašiai kaip patronuojamoji

bendrov?).

33. Ši išvada daro poveikį ir kontroliuojamosios bendrovės su kontroliuojančiąja bendrove vykdomai veiklai, ir ši bendrovė su trečiosiomis šalimis vykdomai veiklai; pagal Vokietijos teisę apmokestinamuoju asmeniu, atsakingu už su šiais sandoriais susijusio PVM sumokėjimą, laikoma ne kontroliuojamoji, o kontroliuojančioji bendrovė.

34. Čia norėčiau nurodyti savo išvadą kartu nagrinėjamoje byloje C-141/20 (71–80 punktus), kurioje pateikiau praktinį pavyzdį, kuriuo parodoma, kodėl UStG 2 straipsnio 2 dalies 2 punktu Šeštoji direktyva perkelta neteisingai.

35. Kaip pažymėjo Komisija, pagrindinėje byloje nagrinjamomis faktinėmis aplinkybėmis dėl UStG 2 straipsnio 2 dalies 2 punkto pagal Šeštąją direktyvą kyla papildomų sunkumų. Šioje byloje kontroliuojančioji bendrovė S yra viešosios valdžios institucija, kuri vykdo ir apmokestinamąjį, ir neapmokestinamąjį veiklą. Kontroliuojamoji bendrovė U GmbH teikia PVM apmokestinamas valymo paslaugas, skirtas ir apmokestinamajai, ir neapmokestinamajai viešosios valdžios institucijos veiklai. Taikant UStG 2 straipsnio 2 dalies 2 punktą, kadangi kontroliuojamoji bendrovė nebelaikoma apmokestinamuoju asmeniu, o tik patronuojamąja bendrove, ji nebegali pateikti PVM s-skaitę faktūrą dėl veiklos, kuri kitu atveju būtų apmokestinama.

36. Manau, kad valymo bendrovė U GmbH, kaip savarankiška mokesčių mokėtoja, savo mokesčių deklaracijoje nurodė PVM, apskaičiuotą už paslaugas, suteiktas apmokestinamajai ir neapmokestinamajai S veiklai. Iš tiesų ši viešosios valdžios institucija negali atskaityti PVM, apskaičiuoto už paslaugas, suteiktas jos neapmokestinamos veiklos tikslais(6).

37. PVM grupės teikiama PVM deklaracija turėtų apimti visas individualias visų grupės narių PVM deklaracijas. Dėl to apskaitoje nebereikia atskirai nurodyti paslaugų teikimo pagal Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies pirmo sakinio b punktą, nes atitinkama nauda gaunama natūra. Taigi, jeigu valymo bendrovė pagal Vokietijos teisę traktuojama kaip viešosios valdžios institucijos patronuojamoji bendrovė, su prekėmis, sąsijamomis valymo paslaugų teikimo tikslais, susijęs PVM turi būti proporcingas viešosios valdžios institucijos neekonominei veiklai.

38. Iš to darytina išvada, kad Vokietijos teisės nuostatomis ne supaprastinama sistema, bet sukuriama papildoma mokesčių našta asmenims ir PVM grupėms ir jos prieštarauja Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antrai pastraipai.

39. Jeigu kontroliuojančiąjai bendrovei draudžiama nustatyti išimtinį mokesčių atsakomybę už kontroliuojamąsias bendroves, kaip numatyta UStG 2 straipsnio 2 dalies 2 punkte, nes tai pažeidžia Sąjungos teisę, kontroliuojamosios bendrovės privalo mokėti mokesčius už savo sandorius.

40. Kaip pažymėjo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas(7), jeigu būtų padaryta išvada, kad tarp S (kontroliuojančiosios bendrovės) ir U GmbH (kontroliuojamosios bendrovės) nėra susiklostęs *Organschaft* (PVM grupės režimas), U GmbH turėtų mokėti PVM už savo vykdomą veiklą, skirtą, pvz., viešosios valdžios institucijai ar kitoms asmenims, kurios neturi teisės atskaityti.

41. Galiausiai norėčiau aptarti, kaip pažymėta ir doktrinoje, gana keistą(8) pirmojo prejudicinio klausimo, pateikto sprendime dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą, formuluotą, nes prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas (*Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas) penktoji kolegija) nepasakė atsakant pirmąjį klausimą nesirinkti b alternatyvos (t. y. mano šioje išvadoje siūlomo atsakymo) „taikstantis su dideliu mokesčių praradimu“ ir dėl to, kad „atsakymas labai svarbus ne tik nagrinėjant šią bylą, bet ir renkant mokesčius Vokietijoje“, be to, „jeigu ?

pirmąjį prejudicinį klausimą reikėtų atsakyti pagal b alternatyvą, tai atitinkamai turėtų būti didžiulio mokesčio padarini“.

42. Pakanka pažymėti, kad dėl Vokietijos PVM grupių režimo atitikties Šeštajai direktyvai jau keletą metų buvo reiškiamas rimtas abejonių nacionaliniame ir Sąjungos jurisprudencijoje (pvz., 2015 m. liepos 16 d. Sprendime *Larentia + Minerva ir Marenave Schiffahrt* (C-108/14 ir C-109/14, EU:C:2015:496)) bei doktrinoje(9). Taigi Vokietija turėjo pakankamai laiko imtis priemonių ištaisyti nustatytas su PVM grupių režimu susijusias problemas. Bet kuriuo atveju valstybės narės negali išlikti pasyvi ir nekreipti dėmesio į tokią jurisprudenciją ir doktriną, o tada tvirtinti, kad Teisingumo Teismui pripažinus, jog jos teisės aktai prieštarauja Sąjungos teisei, ji praras daug mokesčių(10). Iš tiesų jau buvo atlikti bent keli konkretūs žingsniai teisinga linkme, siekiant reformuoti Vokietijos PVM grupių režimą(11).

43. Taigi manau, kad pirmąjį prejudicinį klausimą reikia atsakyti iš esmės pagal b alternatyvą, t. y. kad Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antroje pastraipoje numatyta valstybių narių teise reikia naudotis taip, kad traktavimas kaip vieno apmokestinamojo asmens reikštų nuo glaudžiai susijusių asmenų atskirtą PVM grupę, kuri yra išimtinai apmokestinimo PVM tikslu sukurta fiktyvi struktūra.

2. Dėl antrojo aspekto (antrasis prejudicinis klausimas)

44. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas kaip sulygą atsakyti į antrąjį prejudicinį klausimą iškėlė teigiamą atsakymą į pirmąjį klausimą(12) ir nenumatė galimybių į pirmąjį klausimą atsakius neigiamai pripažinti, kad Vokietijos vienas apmokestinamasis subjektas būtų laikomas suderinamu su Šeštąja direktyva. Atsižvelgiant į mano siūlomą atsakymą į pirmąjį klausimą, darytina išvada, kad atsakymas į antrąjį klausimą yra hipotetinis ir nereikalingas pagrindinei bylai išspręsti.

45. Vis dėlto, siekdama išsamumo, pateiksiu keletą pastabų dėl antrojo prejudicinio klausimo.

46. Šiuo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės nori sužinoti(13), ar pagrindinės bylos aplinkybomis S (kaip viešosios valdžios institucija) gali būti apmokestintas pagal Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalį.

47. Pirma, 2009 m. vasario 12 d. Sprendime *Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie* (C-515/07, EU:C:2009:88, 38 punktas; taip pat vadinamas Sprendimu *VNLTO*) Teisingumo Teismas aiškiai nurodė, kad „[Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies pirmo sakinio a punktu] nesiekta numatyti galimybių sandorius, kurie nepatenka į PVM sistemos taikymo sritį [pvz., neekonominius sandorius(14)], laikyti vykdytais „ne verslo tikslams“, kaip suprantama pagal šią nuostatą. Iš tiesų, jei ši nuostata būtų aiškinama priešingai, direktyvos 2 straipsnio 1 dalis netektų prasmės“.

48. Manau, kad ši išvada *mutatis mutandis* taikytina ir Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies pirmo sakinio b punktui.

49. Antra, reikėtų turėti omenyje, kad Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies pirmo sakinio b punktas taikomas tik „neatlygintiniams“ sandoriams, kurie PVM tikslais prilyginami sandoriams už atlygą(15).

50. Vis dėlto iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad pagrindiniame byloje *U-GmbH* iš S gavo atlygą už atitinkamais metais suteiktas valymo paslaugas, susijusias tiek su jo ekonomine veikla, tiek ir su jo kaip viešosios valdžios institucijos veikla(16).

51. Iš tiesų, kaip nagrinėdamas pagrindinį bylų pirmąją instanciją nusprendė *Niedersächsisches Finanzgericht* (Žemutinės Saksonijos finansų teismas), pagal Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies pirmo sakinio b punktą „ne verslo tikslais“ vykdoma veikla yra apmokestinamojo asmens paslaugos, teikiamos *jo paties* arba *jo darbuotojų privatiems poreikiams*.

52. Priešingai, jeigu, kaip šioje byloje, viešosios teisės reglamentuojamas juridinis asmuo teikia paslaugų viešųjų funkcijų srityje, žmonių veiklos sritis priskirtina prie *neekonominių veiklos, suprantamos siaurai* (o ne prie „ne verslo tikslų“).

53. Iš to darytina išvada, kad bet kuriuo atveju Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies pirmo sakinio b punktas netaikomas S, kaip viešosios valdžios institucijos, veiklai, t. y. jo neekonominei veiklai.

IV. Išvada

54. Siūlau Teisingumo Teismui taip atsakyti į *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas, Vokietija) pateiktus prejudicinius klausimus:

1 klausimas:

Pagal 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (toliau – Šeštoji direktyva) 4 straipsnio 4 dalies antrą pastraipį leidžiama asmenis, kurie nors teisiškai ir savarankiški, vis dėlto yra glaudžiai susiję vienas su kitu finansiniais, ekonominiais ir organizaciniais ryšiais, kaip PVM grupę laikyti vienu apmokestinamuoju asmeniu su PVM susijusių prievolių atžvilgiu.

Tačiau ši Šeštosios direktyvos nuostata neužkerta kelio kiekvienam šios PVM grupės nariui ir toliau būti savarankišku apmokestinamuoju asmeniu.

Vis dėlto pagal tą pačią Šeštosios direktyvos nuostatą draudžiamos nacionalinės nuostatos, nustatančios, kad tik PVM grupės kontroliuojančioji bendrovė yra PVM grupės apmokestinamasis asmuo, o kiti tos grupės nariai yra neapmokestinami.

2 klausimas:

Iš atsakymo į 1 klausimą darytina išvada, kad į 2 klausimą atsakyti nereikia. Bet kuriuo atveju minėtosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies pirmo sakinio b punktas netaikomas S, kaip viešosios valdžios institucijos, veiklai, t. y. jo neekonominei veiklai.

1 Originalo kalba: anglų.

2 1977 m. gegužės 17 d. Šeštoji Tarybos direktyva dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, 1977, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23; toliau – Šeštoji direktyva).

3 2006 m. lapkričio 28 d. Direktyva dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1).

4 Šis argumentų santrauka pateikta mano išvados toje byloje 24–28 punktuose.

5 Ji nurodo 2009 m. vasario 12 d. Sprendimą *Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie*

(C-515/07, EU:C:2009:88) ir 2016 m. rugsėjo 15 d. Sprendimas *Landkreis Potsdam-Mittelmark* (C-400/15, EU:C:2016:687).

6 Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies b punktas.

7 Žr. nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą 28 punktą.

8 Žr., pvz., Grambeck, H.-M., *Umsatzsteuerliche Organschaft – jetzt im Doppelpack beim EuGH*, USt direkt digital, 18/2020, NWB KAAAH-56792, II skyrius.

9 Žr. byloje C-141/20 mano kartu teikiamos išvados 8 išnašos (nacionalinė jurisprudencija) ir 9 išnašos (doktrina).

10 Be to, galima žvelgti analogiškai su Teisingumo Teismo jurisprudencija, pagal kurią „iš teismo praktikos matyti, kad mokestinė sąplaukų sumažėjimas negali būti laikomas privalomuoju bendro intereso pagrindu, kuriuo galima pagrįsti pagrindinei laisvei prieštaraujančią priemonę“. Žr. 2004 m. rugsėjo 7 d. Sprendimas *Manninen* (C-319/02, EU:C:2004:484, 49 punktas).

11 Speciali federalinė ir *Länder* darbo grupė dėl „PVM *Organschaft* reformos“ jau baigė savo darbą. Žr. <https://www.deloitte-tax-news.de/steuern/indirekte-steuern-zoll/eugh-umsatzsteuerliche-organschaft-in-deutschland.html> (2021 m. balandžio mėn.).

12 Antrasis klausimas prasideda fraze „[j]eigu teisingas atsakymo pirmasis klausimas a variantas“; žr. šios išvados 14 punktą.

13 Antrojo klausimo santrauka pateikta šios išvados 18 punkte.

14 Dėl šio klausimo žr. 2008 m. kovo 13 d. Sprendimas *Securenta* (C-437/06, EU:C:2008:166, 30 punktas) ir 2016 m. rugsėjo 15 d. Sprendimas *Landkreis Potsdam-Mittelmark* (C-400/15, EU:C:2016:687, 30 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

15 2005 m. sausio 20 d. Sprendimas *Hotel Scandic Gåsabäck* (C-412/03, EU:C:2005:47, 24 punktas).

16 Žr. šios išvados 10 ir 11 punktus.