

Pagaidu versija

ENERĢLADVOKĒTES LAILAS MEDINAS

SECINĀJUMI,

sniegti 2022. gada 27. janvārī (1)

Lieta C-269/20

Finanzamt T

pret

S

(*Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa, Vācija) lūgums sniegt prejudiciālu nolikumu)

Lūgums sniegt prejudiciālu nolikumu – Pievienotās vērtības nodoklis (PVN) – PVN grupa – PVN grupas dalībnieka atzīšana par vienkāršu nodokļa maksātāju – PVN grupas dalībnieku savstarpējie darījumi – Pakalpojumi, kurus sniedz PVN grupā ietilpstošs nodibinājums, kas ir publisko tiesību subjekts – Pakalpojumu sniegšana bez atlīdzības – Darbība, kas veikta oficiālā statusā papildus saimnieciskajai darbībai

1. Šis *Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa, Vācija) lūgums sniegt prejudiciālu nolikumu attiecas uz Padomes Sestās direktīvas 77/388/EEK (2) 4. panta 4. punkta un 6. panta 2. punkta pirmās daļas b) apakšpunkta interpretāciju un ir iesniegts saistībā ar tiesvedību starp nodibinājumu S, kas ir publisko tiesību subjekts, un *Finanzamt T* (T Finanšu pārvalde, Vācija, turpmāk tekstā – “*Finanzamt*”). Strīds attiecas, pirmkārt, uz S (galvenā uzņēmuma statusā) – kopā ar uzņēmumu, kas tam sniedz uzkopšanas pakalpojumus, – atzīšanu par vienu nodokļa maksātāju pievienotās vērtības nodokļa (PVN) piemērošanas vajadzībām un, otrkārt, uz jautājumu, vai pakalpojumu sniegšanu bez atlīdzības tādās darbībās vajadzībām, ko S veic oficiālā statusā (saistībā ar publiskās varas īstenošanu), var aplikt ar PVN atbilstoši šīs direktīvas 6. panta 2. punkta pirmās daļas b) apakšpunktam.

2. Šie secinājumi ir lasāmi kopā ar secinājumiem, kurus 2022. gada 13. janvārī sniedzu lietā C-141/20 *Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie*, it īpaši tādēļ, ka šajā lietā *Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa) V palātas (senāta) uzdotā pirmā jautājuma tvērumā atbilst pirmajam jautājumam, ko lietā C-141/20 uzdevusi minētās tiesas XI palāta.

I. Tiesiskais regulējums

3. Sest? direkt?va 2007. gada 1. janv?r? tika aizst?ta ar Padomes Direkt?vu 2006/112/EK (3). Tom?r p?c *ratione temporis* principa pamatliet? joproj?m ir piem?rojama Sest? direkt?va.

4. Sest?s direkt?vas 2. pant? bija noteikts, ka “pievienot?s v?rt?bas nodoklis j?maks?: 1. Par pre?u pieg?di vai pakalpojumu sniegšanu, ko par atl?dz?bu attiec?g?s valsts teritorij? veicis nodok?u maks?t?js, kas k? t?ds r?kojas. [..]”

5. Min?t?s direkt?vas 4. pant? bija noteikts:

“1. “Nodok?a maks?t?js” noz?m? visas personas, kas patst?v?gi jebkur? viet? veic jebkuru 2. punkt? nor?d?tu saimniecisku darb?bu neatkar?gi no š?s darb?bas m?r?a un rezult?ta.

[..]

4. V?rda “patst?v?gi” lietojums 1. punkt? atbr?vo no nodok?a nodarbin?tas un citas personas, cikt?l t?s ar darba dev?ju saista darba l?gums vai jebk?das citas juridiskas saites, kas rada darba dev?ja un darba ??m?ja attiec?bas saist?b? ar darba apst?k?iem, atalgojumu un darba dev?ja atbild?bu.

lev?rojot 29. pant? paredz?to konsult?ciju k?rt?bu, katra dal?bvalsts par atseviš?iem nodok?a maks?t?jiem var uzl?kot personas, kuras re?istr?tas š?s valsts teritorij? un kuras, juridiski b?damas patst?v?gas, ir cieši saist?tas cita ar citu finansi?l?m, saimniecisk?m un organizatorisk?m sait?m.

5. Valstis, re?ion?l?s un viet?j?s p?rvaldes iest?des, k? ar? citus publisko ties?bu subjektus neuzskata par nodok?a maks?t?jiem attiec?b? uz darb?b?m vai dar?jumiem, kuros t?s iesaist?s k? valsts iest?des, pat ja t?s šo darb?bu vai dar?jumu sakar? iev?c nodok?us, iemaksas, ziedojumus vai maks?jumus.

Tom?r, iesaistoties š?d?s darb?b?s vai dar?jumos, t?s uzskata par nodok?a maks?t?jiem attiec?b? uz min?taj?m darb?b?m vai dar?jumiem, ja to uzl?košana par person?m, kas nav nodok?u maks?t?ji, rad?tu noz?m?gus konkurences trauc?jumus.

Katr? zi?? š?s iest?des uzskata par nodok?a maks?t?jiem attiec?b? uz D pielikum? uzskait?taj?m darb?b?m, ja t?s neveic tik niec?g? apjom?, ka ir nenozm?gas.

Dal?bvalstis var uzskat?t t?s šo organiz?ciju darb?bas, kuras atbr?votas no nodok?iem saska?? ar 13. vai 28. pantu, par darb?b?m, kur?s t?s iesaist?s k? valsts iest?des.”

6. Sest?s direkt?vas 6. panta 2. punkta pirm?s da?as b) apakšpunkt? ir noteikts, ka par pakalpojumu sniegšanu par samaksu uzskata š?dus pakalpojumus:

“pakalpojumu sniegšanu, ko bez maksas veic nodok?a maks?t?js sav?m vai sava person?la priv?t?m vajadz?b?m, vai, plaš?k? noz?m?, citiem m?r?iem nek? savas uz??m?jdarb?bas vajadz?b?m”.

II. Pamatlietas str?da faktiskie apst?k?i un prejudici?lie jaut?jumi

7. Pieteicējs pamatliet – nodibinājums S – ir Vācijas publisko tiesību subjekts, kas atbalsta universitāti un citastarp nodrošina universitātes medicīnas fakultātes darbību. Tas ir nodokļa maksātājs un par atlīdzību sniedz pakalpojumus (pacientu ārstēpi). Vienlaikus, bēdams publisko tiesību juridiska persona, tas veic funkcijas oficiālā statusā (studentu apmācību), saistībā ar kurām tas netiek uzskatīts par nodokļa maksātāju.

8. S ir galvenais uzņēmums (*Organträger*) nodokļa maksātāju grupā, kurā ietilpst arī universitātes medicīnas fakultāte un *U?GmbH*. Nodibinājums S ir PVN maksātājs attiecībā uz saimniecisko darbību, ko tas veic par atlīdzību, savukārt attiecībā uz darbību, kuras tas veic valsts iestādes statusā, tas ir atbrīvots no PVN.

9. Kā liecina *Finanzamt T* iesniegtie pierādījumi, pret kuriem nav izvirzīti iebildumi, S īsteno izširošo ietekmi sabiedrībā *U?GmbH*. *U?GmbH* sniedz S uzkopšanas, higiēnas un veģas mazgšanas pakalpojumus un pacientu pārvadāšanas pakalpojumus. *U?GmbH* uzkopšanas pakalpojumi tiek sniegti S telpās, proti, visā visu kompleksā, ko aizņem universitātes medicīnas fakultāte, kurā papildus pacientu telpām ir gaiteņi un operāciju zāles, auditorijas un laboratorijas. Slimnīcas telpas ir paredzētas pacientu ārstēpi un ietilpst S saimnieciskās darbības jomā, savukārt auditorijas, laboratorijas un citas telpas tiek izmantotas studentu apmācībai un līdz ar to ietilpst S veikto valsts iestādes funkciju jomā.

10. Uzkopjamās platības daļa, kas tiek izmantota darbībā valsts iestādes statusā, veido 7,6 %. Par uzkopšanas pakalpojumiem, ko aplūkojamajā gadā (2005) *U?GmbH* bija sniegusi S, tās kopumā saņēma atlīdzību 76 085,48 EUR apmērā. PVN deklarācijas attiecībā uz universitātes darbību medicīnas jomā S visus tai sniegtos *U?GmbH* pakalpojumus uzrādīja kā ar nodokli neapliekamus savstarpējos darījumus PVN grupā, kas šā nodokļa piemērošanas vajadzībām ir uzskatāma par vienu nodokļa maksātāju.

11. Koriķē nodokļa aprēķinā par 2005. gadu, ko *Finanzamt T* sagatavoja pēc ārējās revīzijas, tā pauda uzskatu, ka S darbība veido vienu vienīgu uzņēmumu, par kuru ir jāiesniedz viena kopīga PVN deklarācija, un ka līdz ar to ir jāsagatavo tikai viens nodokļa aprēķins. Šajā ziņā *Finanzamt T* pauda uzskatu, ka uzkopšanas pakalpojumi, ko *U?GmbH* sniedz S saistībā ar S darbību valsts iestādes statusā, ir sniegti PVN grupā, kas šā nodokļa piemērošanas vajadzībām ir uzskatāma par vienu nodokļa maksātāju. Ar uzkopšanas pakalpojumiem esot atbalstīta darbība, kas “[nav tā] uzņēmējdarbība”, un tādējādi S gadījumā esot notikusi pakalpojumu sniegšana bez atlīdzības (maksas) *Umsatzsteuergesetz* (Pievienotās vērtības nodokļa likums, turpmāk tekstā – “*UstG*”) 3. panta 9.a punkta 2. apakšpunkta (ar kuru transponēts Sestās direktīvas 6. panta 2. punkta pirmās daļas b) apakšpunkts) izpratnē. Tā kā atlīdzība par uzkopšanas pakalpojumiem, ko aplūkojamajā gadā *U?GmbH* sniedza S, kopumā bija 76 065,48 EUR, *Finanzamt T*, ņemot vērā, ka tā platības daļa, kas tiek izmantota S veiktajai darbībai valsts iestādes statusā, veido 7,6 % no uzkopjamās platības, atzina, ka darbībai valsts iestādes statusā izmantojamo platību uzkopšanas izmaksas ir 5782,50 EUR. Attiecībā uz pakalpojumu sniegšanu bez atlīdzības pēc 525,66 EUR apmēra novērtēta peļņas uzcenojuma atēmišanas *Finanzamt T* ar nodokli apliekamo summu noteica 5257 EUR apmērā un tādējādi pievienotās vērtības nodokli palielināja par 841,12 EUR.

12. S šo nodokļa aprēķinu apstrāde, taču tā pati *Finanzamt* tā iesniegumu noraidīja. Savukārt tiesvedībā pirmajā instancē *Niedersächsisches Finanzgericht* (Lejassaksijas Finanšu tiesa, Vācijā) S pieteikumu apmierināja. Minētā tiesa konstatēja, ka nav strīda par to, ka galvenais uzņēmums S un integrētā sabiedrība *U GmbH* veido PVN grupu, kas šo nodokļa piemērošanas vajadzībām ir uzskatāma par vienu nodokļa maksātāju. Šā PVN grupa esot aptvērusi arī to S darbību, ko tā veikusi valsts iestādes statusā. Nosacījumi kvalificēšanai par pakalpojumu sniegšanu bez atlīdzības *UStG* 3. panta 9.a punkta 2. apakšpunkta izpratnē neesot izpildīti.

13. Šis lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir iesniegts saistībā ar kasācijas sūdzību (*Revision*), ko pamatlīdz *Finanzamt T* iesniegusi *Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa).

14. Šajā kontekstā *Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa) V palāta nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādas prejudiciālus jautājumus:

“1. Vai [Sestās direktivas] 4. panta 4. punkta otrajā daļā b) valstīm piešķirtā atļauja par vienu nodokļa maksātāju uzskatīt personas, kas reģistrētas attiecīgās valsts teritorijā un kas, juridiski būdamas patstāvīgas, ir cieši saistītas cita ar citu finansiāli, saimnieciskā un organizatoriskā ziņā, ir jāizmanto tādējādi,

a) ka par vienu nodokļa maksātāju uzskata vienu no šīm personām, kas ir nodokļa maksātāja par visiem šo personu darījumiem, vai tādējādi,

b) ka uzskatīšana par vienu nodokļa maksātāju neizbēgami – un līdz ar to, arī apzinoties būtiskus nodokļu zaudējumus, – radīs PVN grupu, kas ir nošķirta no savstarpēji cieši saistītām personām un ir paši PVN mērķiem izveidota fiktīva vienība?

2. Ja atbilde uz pirmo jautājuma a) daļu ir apstiprinoša, vai no Eiropas Savienības Tiesas judikatūras par citiem mērķiem, nevis uzņēmējdarbības vajadzībām, [Sestās direktivas] 6. panta 2. punkta izpratnē (spriedums, 2009. gada 12. februāris, *VNL TO*, C-515/07, EU:C:2009:88) izriet, ka nodokļa maksātājam,

a) kurš, pirmkārt, veic saimniecisku darbību un tādējādi sniedz pakalpojumus par atlīdzību [Sestās direktivas] 2. panta 1. punkta izpratnē un

b) kurš, otrkārt, vienlaikus veic darbību, kas tam jāveic kā valsts iestādei (valsts pārvaldes darbība) un attiecībā uz kuru tas netiek uzskatīts par nodokļa maksātāju atbilstoši [Sestās direktivas] 4. panta 5. punktam,

pakalpojuma sniegšana bez atlīdzības, ja tas sniedz šo pakalpojumu, veicot savu saimniecisko darbību, bet saņem šo pakalpojumu, veicot savu valsts pārvaldes darbību, [Sestās direktivas] 6. panta 2. punkta [pirmās daļas] b) apakšpunkta izpratnē, nav jāapliek ar nodokli?”

III. Vērtējums

A. Ēss pušu argumentu kopsavilkums

1. Par pirmo jautājumu

15. Ar pirmo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai Sestās direktivas 4. panta 4. punkta otrā daļa ir jāinterpretē tādējādi, ka tā liedz dalībvalstij par PVN maksātāju atzīt nevis pašu PVN grupu (*Organkreis*), bet gan konkrētu šīs grupas dalībnieku, proti, galveno uzņēmumu (*Organträger*).

16. Vēcijas valdība attiecībā uz pirmo jautājumu sniedz argumentus, kas ir analogi tiem, kurus tū izvirzījusi paralēli izskatāmajai lietā C-141/20 (4). Pēc būtības tū apgalvo, ka Sestās direktīvas 4. panta 4. punkta otrajā daļā dalībvalstīm paredzēto iespēju par vienu nodokļa maksātāju uzskatīt personas, kas reģistrētas attiecīgajā valstī un kas, juridiski būdamas patstāvīgas, ir savstarpēji cieši saistītas finansiālām, saimnieciskām un organizatoriskām saitēm, var izmantot tādējādi, ka par vienu nodokļa maksātāju var atzīt (tikai) vienu no šīm personām (proti, galveno uzņēmumu), kura maksā nodokli par visiem šo personu darījumiem.

17. Komisija savā vērtējumā par pirmo prejudiciālo jautājumu izvirza tos pašus argumentus, kurus tū izvirzījusi izskatāmajai lietā C-141/20. Pēc būtības tū apgalvo, ka Sestās direktīvas 4. panta 4. punkta otrā daļa nepieļauj tūdu valsts tiesisko regulējumu, kurā noteikts, ka par vienu nodokļa maksātāju šajā grupā var kļūt vienīgi PVN grupas galvenais uzņēmums, bet neviens cits no tās pārstājiem dalībniekiem.

2. Par otro jautājumu

18. Ar otro jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai attiecībā uz uzņēmumu, kas veic, pirmkārt, saimniecisko darbību, par kuru tas maksā nodokli, un, otrkārt, darbību, ko tas veic valsts iestādes statusā un kas ir atbrīvota no PVN uz Sestās direktīvas 4. panta 5. punkta pamata, tūdu pakalpojumu sniegšanu bez atlīdzības, kuri ietilpst tū saimnieciskās darbības jomā un kuri paredzēti tū veiktajai darbībai valsts iestādes statusā, var aplikēt ar nodokli atbilstoši Sestās direktīvas 6. panta 2. punktam.

19. Vēcijas valdība uzskata, ka uz šo jautājumu ir jāatbild apstiprinoši. Šī valdība būtībā apgalvo, ka attiecībā uz nodokļa maksātāju, kas, no vienas puses, veic saimniecisko darbību, proti, sniedz pakalpojumus par atlīdzību Sestās direktīvas 2. panta 1. punkta izpratnē un kas, no otras puses, veic darbību valsts iestādes statusā, saistībā ar kuru tas nav uzskatāms par nodokļa maksātāju šīs direktīvas 4. panta 5. punkta izpratnē, pakalpojuma sniegšanu bez atlīdzības šī nodokļa maksātāja saimnieciskās darbības jomā var aplikēt ar nodokli atbilstoši Sestās direktīvas 6. panta 2. punkta pirmās daļas b) apakšpunktam.

20. Konkrēti, Vēcijas valdība apgalvo, ka atšķirībā no Sestās direktīvas 6. panta 2. punkta pirmās daļas a) apakšpunkta nosaukumā izmantotās pieejas, vajadzības, kas saistītas ar darbību, kuras “nav saimnieciska darbība”, ir jāuzskata par tādām, uz kurām attiecas formulējums “citiem mērķiem nekā savas uzņēmējdarbības vajadzībām” Sestās direktīvas 6. panta 2. punkta pirmās daļas b) apakšpunkta izpratnē, un tādēļ tām ir jāietilpst šīs normas piemērošanas jomā.

21. Šajā ziņā šī valdība apgalvo, ka tās pieeja nav pretrunā Tiesas judikatūrai par jēdzienu “citiem mērķiem nekā savas uzņēmējdarbības vajadzībām” spriedumos attiecībā uz 6. panta 2. punkta pirmās daļas a) apakšpunktu kopsakarā ar Sestās direktīvas 17. panta 2. punktu (5).

22. Pakārtoti – gadījumam, ja Sestās direktīvas 6. panta 2. punkta pirmās daļas b) apakšpunkts nepieļautu pakalpojumu sniegšanas bez atlīdzības aplikšanu ar nodokli – Vēcijas valdība norāda, ka katrā ziņā attaisnojama ir tūdu pakalpojumu aplikšana ar nodokli, kuri sniegti saistībā ar darbību, kas ietilpst tūda subjekta kā S darbības jomā, kura nav saimnieciskā darbība atbilstoši šīs direktīvas 6. panta 2. punkta otrajai daļai, saskaņā ar kuru dalībvalstis var atkāpties no šīs direktīvas noteikumiem.

23. Komisija uzskata, ka, lai varētu sniegt iesniedzējtiesai atbildi, kas būtu noderīga pamatlietas strīda atrisināšanai, atbilde uz otro jautājumu nav nepieciešama.

B. V?rt?jums

24. Šaj? liet? Tiesai ir j?apl?ko divi galvenie aspekti: i) kas, pamatojoties uz Sest?s direkt?vas 4. panta 4. punkta otro da?u, ir atz?stams par nodok?a maks?t?ju šaj? PVN grup? (pirmais prejudici?lais jaut?jums) un ii) k? PVN piem?rošanas vajadz?b?m ir kvalific?jami pakalpojumi, kurus sniedz juridiska persona, kas darbojas gan publisko ties?bu, gan priv?tties?bu jom?, ja š? persona kop? ar citu personu veido PVN grupu, kas š? nodok?a piem?rošanas vajadz?b?m ir uzskat?ma par vienu nodok?a maks?t?ju. Konkr?t?k, ir nepieciešams noskaidrot, vai uzkopšanas pakalpojumi, ko viens PVN grupas dal?bnieks sniedz citam š?s PVN grupas dal?bniekam un vienlaikus galvenajam uz??mumam, proti, publisko ties?bu subjektam, kura darb?ba nav apliekama ar nodokli, ir uzskat?mi par: a) ar nodokli neapliekamjiem PVN grupas dal?bnieku savstarp?jiem dar?jumiem vai b) “bez maksas” sniegtiem pakalpojumiem (pakalpojumu sniegšana bez atl?dz?bas), par kuriem j?maks? PVN (otrais prejudici?lais jaut?jums).

1. *Par pirmo aspektu (pirmais prejudiciālais jautājums)*

25. Pirmais prejudiciālais jautājums attiecas uz viena vienīga nodokļa maksājuma izraudzēšanu PVN grupas ietvaros atbilstoši Sestās direktivas 4. panta 4. punkta otrajai daļai. Šis jautājums būs jāatbild pirmajam jautājumam, kas uzdots liet. C-141/20.

26. Secin?jumos min?taj? liet? b?t?b? esmu paskaidrojusi, ka: i) PVN grupas dal?bnieki nezaud? savu "nodok?a maks?t?ja" statusu, kam?r vien PVN grupas dal?bnieki nep?rtrauc patst?v?gu saimniecisko darb?bu; ii) ja dal?bvalsts izmanto Sest?s direkt?vas 4. panta 4. punktu paredz?to izv?les br?v?bu un attiec?b? uz PVN grup?m paredz konkr?tus nosac?jumus un k?rt?bu, t? nedr?kst b?tiski main?t PVN grupas j?dziena b?t?bu un š?s normas m?r?i. Turkl?t, transpon?jot šo direkt?vu un nosakot k?rt?bu, k?d? izmantojamās ties?bas, kuras PVN grupas un personas var?tu atvasin?t no t?s 4. panta 4. punkta, dal?bvalsts nevar pie?emt ties?bu aktus, kuriem b?tu t?da iedarb?ba, ka konkr?t?m PVN grup?m un person?m, kas cit?di izpilda Sestaj? direkt?v? ietvert?s saist?t?s pras?bas, š?s ties?bas tiktu liegtas (k? tas tik tieš?m ir šaj? liet? un liet? C?141/20 apl?kojamo personu gad?jum?); iii) 4. panta 4. punkta otr?s da?as m?r?i ir nov?rst ?aunpr?t?gu izmantošanu un c?n?ties pret nodok?u nemaks?šanu un izvair?šanos no nodok?u maks?šanas, k? ar? vienk?ršot administrat?v?s darb?bas, atbr?vojot no PVN grupas dal?bnieku savstarp?jos dar?jumus.

27. Līdz ar to minētajos secinājumos secināju, ka šīs Sestāpas direktīvas norma ir jāinterpretē tādējādi, ka PVN saistībā vajadzētu būt: i) *ņauj* cieši saistītas personas, kas ir PVN grupas dalībnieki, uzskatīt par vienu nodokļa maksātāju; bet vienlaikus ii) *nepieņauj* tādus dalībvalsts tiesību aktu (piemēram, UStG 2. panta 2. punkta 2. apakšpunktu), kurā par PVN grupas pārstāvi un šīs grupas nodokļa maksātāju ir izraudzīti vienīgi šīs grupas galvenais uzņēmums, kuram ir balsstiesības vairākums un vairākums līdzdalībnieku nodokļa maksātāju grupas integrāto sabiedrību pamatkapitāls, vienlaikus izslēdzot šādas iespējas pārējiem PVN grupas dalībniekiem.

28. Tas pats secinājums ir piemērojams arī šajā lietā, ciktāl attiecīgā aplūkojamā Vācijas tiesību norma ir tāda pati kā lietā C-141/20 (tas ir, *UStG* 2. panta 2. punkta 2. apakšpunkts).

29. K? paskaidroju min?tajos secin?jumos, uzskatu, ka iepriekšmin?t? *UStG* norma ac?mredzami p?rsniedz to, kas nepieciešams, lai vienk?ršotu savstarp?ji saist?t?m sabiedr?b?m uzliekamo nodok?u piem?rošanu, paredzot, ka galvenais uz??mums ir uzskat?ms par nodok?a maks?t?ju. Šaj? *UStG* redakcij? vienk?rši ir ignor?ts, pirmk?rt, tas, ka saist?t?s sabiedr?bas ir patst?v?gas juridiskas personas un, otrk?rt, publisko ties?bu subjektu (t?du k? pamatliet? apl?kojamais nodibin?jums S) potenci?l? specifika. Turkl?t min?t? *UStG* norma ierobežo br?v?bu nodok?a maks?t?ju grupas (PVN grupas) ietvaros izraudz?ties š?s grupas p?rst?vi.

30. K? nor?d?jusi Komisija, ar Sest?s direkt?vas 4. panta 4. punktu ?stenot?s administrat?v?s vienk?ršošanas m?r?is ir izraudz?ties nodok?a maks?t?ju par p?rst?vi sazi?ai ar nodok?u iest?d?m, kuram ir j?iesniedz nodok?a deklar?cija un j?maks? PVN. Šaj? zi?? PVN grupa š?s normas izpratn? ir uzskat?ma par vienk?go nodok?a maks?t?ju, kas ir atbild?gs par visas grupas nodok?a deklar?cijas iesniegšanu, tom?r tas nenoz?m?, ka tiktu atceltas š?s grupas dal?bnieku nodok?a saist?bas.

31. Nodibin?jums S, kas ir V?cijas publisko ties?bu subjekts, un sabiedr?ba *U?GmbH* bija apvienojušies PVN grup?, kas š? nodok?a piem?rošanas vajadz?b?m ir uzskat?ma par vienu nodok?a maks?t?ju.

32. *UStG* 2. panta 2. punkta 2. apakšpunkt? ir noteikts, ka, ja juridiska persona (integr?t? sabiedr?ba) finansi?lu, saimniecisku un organizatorisko saišu d?? ir integr?ta citas personas (galven? uz??muma) uz??mum?, ir uzskat?ms, ka t? savu *saimniecisko darb?bu neveic patst?v?gi*. Saska?? ar V?cijas ties?bu aktiem š?da integr?t? sabiedr?ba, kas pati par sevi ir nodok?a maks?t?js, šo saišu d?? galu gal? ir uzskat?ma par galven? uz??muma da?u (l?dz?gi fili?lei).

33. Šis apsv?rums ietekm? gan integr?t?s sabiedr?bas un galven? uz??muma savstarp?jos dar?jumus, gan darb?bu, ko š?s sabiedr?bas veic trešo personu lab?; saska?? ar V?cijas ties?bu aktiem tieši galvenais uz??mums, nevis integr?t? sabiedr?ba ir uzskat?ms par nodok?a maks?t?ju, kuram ir j?maks? PVN par šiem dar?jumiem.

34. Šeit v?los atsaukties uz maniem secin?jumiem liet? C?141/20 (71.–80. punkts), kas ietver praktisku piem?ru, kur nor?d?ts, k?d?? *UStG* 2. panta 2. punkta 2. apakšpunkts ir uzskat?ms par nepareizu Sest?s direkt?vas transpon?šanas veidu.

35. K? nor?da Komisija, pamatlietas faktisko apst?k?u kontekst? *UStG* 2. panta 2. punkta 2. apakšpunkts rada papildu pretrunas attiec?b? pret Sesto direkt?vu. Izskat?maj? liet? galvenais uz??mums S valsts iest?des status? veic darb?bu, no kuras viena da?a ir apliekama ar nodokli, bet otra nav. Integr?t? sabiedr?ba *U?GmbH* sniedz ar PVN apliekamus uzkopšanas pakalpojumus gan š? publisko ties?bu subjekta ar nodokli apliekam?s darb?bas vajadz?b?m, gan ar nodokli neapliekam?s darb?bas vajadz?b?m. T? k? l?dz ar *UStG* 2. panta 2. punkta 2. apakšpunkta piem?rošanu integr?t? sabiedr?ba vairs nav uzskat?ma par nodok?a maks?t?ju, bet tikai par t? fili?li, t? vairs nevar izrakst?t PVN r??inu par saviem dar?jumiem, kas joproj?m apliekami ar citiem nodok?iem.

36. Uzskatu, ka uzkopšanas uz??mums *U?GmbH*, b?dams patst?v?gs nodok?a maks?t?js, sav? nodok?a deklar?cij? ierakst?ja PVN, kas iekas?ts par pakalpojumiem, kuri sniegti gan ar nodokli apliekam?s S darb?bas, gan ar nodokli neapliekam?s S darb?bas vajadz?b?m. Faktiski šis publisko ties?bu subjekts nevar atskait?t PVN, kas iekas?ts par pakalpojumiem, kuri sniegti t? ar nodokli neapliekam?s darb?bas vajadz?b?m (6).

37. PVN deklar?cijai, kas iesniegta par PVN grupu, ir j?b?t visu grupas dal?bnieku individu?lo PVN deklar?ciju apkopojumam. T?d?? vairs nav nepieciešams atseviš?i ieogr?matot pakalpojumu

sniegšanu uz Sestās direktīvas 6. panta 2. punkta pirmās daļas b) apakšpunkta pamata, jo attiecīgie pakalpojumi tiek sniegti bez atlīdzības. Līdz ar to, ja saskaņā ar Vācijas tiesību aktiem šāds uzkopšanas uzņēmums ir uzskatāms par publisko tiesību subjekta filiāli, PVN par precēm, kuras nopirkta tādā uzkopšanas pakalpojumā sniegšanas vajadzībām, ir jābūt samērīgam ar šā publisko tiesību subjekta darbību, kas nav saistīta ar tās saimniecisko darbību.

38. No tā izriet, ka šīs Vācijas tiesību normas nav uzskatāmas tikai par vienkāršošanu; tās rada papildu nodokļa slogu personām un PVN grupām un nav saderīgas ar Sestās direktīvas 4. panta 4. punkta otro daļu.

39. Ja UStG 2. panta 2. punkta 2. apakšpunktā ietvertā norma, ka vienīgi galvenais uzņēmums var uzņemties integrēto sabiedrību nodokļu saistības, nav pieļaujama, jo ir pretrunā Savienības tiesību aktiem, integrētajām sabiedrībām ir jāmaksā nodoklis par saviem darījumiem.

40. Kā norāda iesniedzējtiesa (7), ja tiktu secināts, ka S (galvenais uzņēmums) un U GmbH (integrētā sabiedrība) neveido vienu *Organschaft* (PVN grupu), U GmbH būtu jāmaksā PVN par darbību, ko tā veic, apkalpojot, piemēram, kādu valsts iestādi vai citus uzņēmumus, kuriem nav atskaitīšanas tiesību.

41. Visbeidzot, vēlos pievērsties, kā norādīts tiesību doktrīnā, nedaudz pārstēdzošajam (8) pirmā prejudiciālā jautājuma un I guma sniegt prejudiciālu nolikumu formulējumam, ciktāl iesniedzējtiesa (*Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa) V palāta) izsaka brīdinājumu attiecībā uz pirmā jautājuma atbildes b) variantu (tas ir, variantu, kuru ierosinā šajos secinājumos), proti, “apzinoties būtiskus nodokļu zaudējumus” un tādēļ, ka “atbilde uz pirmo jautājumu ir nozīmīga ne tikai aplūkojamajai lietai, bet arī Vācijas nodokļu iezīmēm”, un “[šā] jautājuma atbildes b) variants ievērojami ietekmētu nodokļus”.

42. Pietiek norādīt, ka jau vairākus gadus valsts judikatūrā, Savienības judikatūrā (piemēram, spriedums, 2015. gada 16. jūlijs, *Larentia + Minerva un Marenave Schiffahrts* (C-108/14 un C-109/14, EU:C:2015:496)) un tiesību doktrīnā ir paustas ievērojamas šaubas par Vācijas PVN grupu regulējuma (*Organschaft*) saderību ar Sesto direktīvu (9). Tādā Vācijai ir bijis pietiekami daudz laika veikt pasākumus, lai novērstu problēmas, kas konstatētas saistībā ar tās PVN grupas regulējumu. Jebkurā gadījumā dalībvalsts nedrīkst palikt inerta un ignorēt šādu judikatūru un tiesību doktrīnu, bet pēc tam argumentēt, ka, ja Tiesa tās tiesību aktus atzītu par nesaderīgiem ar Savienības tiesību aktiem, tā zaudētu ievērojamus nodokļu iezīmes (10). Jebkurā gadījumā faktiski Vācijā jau ir notikusi vismaz neliela, bet konkrēta virzība pareizajā virzienā – uz PVN grupu regulējuma reformu (11).

43. Tādēļ uzskatu, ka uz pirmo prejudiciālo jautājumu būtu jāatbild atbilstoši b) variantam, proti, ka ar Sestās direktīvas 4. panta 4. punkta otro daļu dalībvalstīm piešķirtā atļauja ir jāsteno tādējādi, ka atzīšana par vienu nodokļa maksātāju automātiski nozīmē tādā PVN grupā, kas atšķiras no savstarpīgi cieši saistītām personām un kas ir speciāli PVN piemērošanas vajadzībām izveidota fiktīva vienība.

2. Par otro aspektu (otrais prejudiciālais jautājums)

44. Iesniedzējtiesa uzskata, ka atbilde uz otro prejudiciālo jautājumu ir iespējama vienīgi tad, ja atbilde uz pirmo jautājumu būtu apstiprinoša (12), un vienlaikus tā izslēdz iespējamību, ka gadījumā, ja uz pirmo jautājumu tiktu atbildēts noliedzoši, Vācijas regulējums par PVN grupu tiks atzīts par saderīgu ar Sesto direktīvu. No tā izriet, ka, ņemot vērā manu ierosināto atbildi uz pirmo jautājumu, atbilde uz otro jautājumu ir hipotētiska un nav nepieciešama pamatlīdzes strīda atrisināšanai.

45. Tomēr pilnīguma labad komentāšu arī otro prejudiciālo jautājumu.
46. Ar šo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā (13), vai pamatlietā aplūkojamā S (valsts iestādes statusā) var tikt aplikta ar nodokli uz Sestās direktīvas 6. panta 2. punkta pamata.
47. Pirmkārt, 2009. gada 12. februāra spriedumā *Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie* (C-515/07, EU:C:2009:88, 38. punkts, saukts arī par “spriedumu *VNLTO*”) Tiesa ir precizējusi, ka “[Sestās direktīvas] 6. panta 2. punkta [pirmās daļas] a) apakšpunkta mērķis nav noteikt noteikumu, saskaņā ar kuru darījumi, kas neietilpst PVN sistēmas piemērošanas jomā, [piemēram, darījumi, kas nav saistīti ar saimniecisko darbību (14)] varētu tikt uzskatīti par tādām, kas veikti “citiem mērķiem”, nevis uzņēmējdarbībai šīs tiesību normas izpratnē. Šādas interpretācijas rezultātā tiku atņemta jēga Direktīvas 2. panta 1. punktam”.
48. Uzskatu, ka šis apsvērumš ir piemērojams *mutatis mutandis* attiecībā uz Sestās direktīvas 6. panta 2. punkta pirmās daļas b) apakšpunktu.
49. Otrkārt, ir jāņem vērā, ka Sestās direktīvas 6. panta 2. punkta pirmās daļas b) apakšpunkts attiecas tikai uz pakalpojumu sniegšanu “bez maksas”, kas PVN piemērošanas vajadzībām ir uzskatāma par pakalpojumu sniegšanu par samaksu (15).
50. Tomēr no līguma sniegt prejudiciālu nolikumu izriet, ka *U GmbH* no S saņemta atlīdzību par pamatlietā aplūkojamajā gadā veiktajiem uzkopšanas pakalpojumiem – gan saistībā ar tās saimniecisko darbību, gan saistībā ar tās darbību valsts iestādes statusā (16).
51. Proti, kā pamatlietā *Niedersächsisches Finanzgericht* (Lejassaksijas Finanšu tiesa) nospriedusi pirmajā instancā, darbībā, kas veikta “citiem mērķiem”, nevis uzņēmējdarbības [komercdarbības] vajadzībām Sestās direktīvas 6. panta 2. punkta pirmās daļas b) apakšpunkta izpratnē, ir pakalpojumu sniegšana, ko nodokļa maksātājs veic savam vai sava personāla privātajām vajadzībām.
52. Turpretim uzņēmuma darbības joma ir kvalificējama kā *ar saimniecisko darbību nesaistīta darbība šaurā nozīmē* (nevis kā darbība, kas veikta “citiem mērķiem”, nevis uzņēmējdarbības [komercdarbības] vajadzībām), ja, kā tas ir izskatāmajā lietā, publisko tiesību juridiskā persona veic valsts iestādes darbības sfērā ietilpstošu pakalpojumu.
53. No tā izriet, ka Sestās direktīvas 6. panta 2. punkta pirmās daļas b) apakšpunkts katrā ziņā nav piemērojams S darbībai valsts iestādes statusā, tas ir, darbībai, kas nav saistīta ar tās saimniecisko darbību.

IV. Secinājumi

54. Ierosinu Tiesai uz *Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa, Vācija) uzdotajiem prejudiciālajiem jautājumiem atbildēt šādi:

Par pirmo jautājumu:

Padomes Sestās direktīvas 77/388/EEK (1977. gada 17. maijs) par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokliem – Kopējā pievienotās vērtības nodokļa sistēma: vienota aprēķinu bāze (Sestās direktīvas) 4. panta 4. punkta otrā daļa pieļauj, ka vairākas juridiski patstāvīgas personas, kas ir savstarpīgi cieši saistītas finansiāli, saimnieciski un organizatoriski, un kas ir vienas PVN grupas dalībnieki, PVN saistību kontekstā var tikt atzītas par vienu nodokļa maksātāju.

Tomēr minētā Sestās direktīvas norma neliedz ikvienu šīs PVN grupas dalībnieku arī turpmāk atzīt par patstāvīgu nodokļa maksātāju.

Tomēr šī pati Sestās direktīvas norma nepieļauj tādās valsts tiesību normas, kurās noteikts, ka vienīgi PVN grupas galvenais uzņēmums var kļūt par nodokļa maksātāju PVN grupā, turpretim pārējās šīs grupas dalībnieki nav uzskatāmi par nodokļa maksātājiem.

Par otro jautājumu:

No atbildes uz pirmo jautājumu izriet, ka atbilde uz otro jautājumu nav nepieciešama. Katrā ziņā šīs direktīvas 6. panta 2. punkta pirmās daļas b) apakšpunkts nav piemērojams S darbībā valsts iestādes statusā, tas ir, darbībā, kas nav saistīta ar tās saimniecisko darbību.

1 Oriģinālvaloda – angļu.

2 Padomes Sestās direktīva (1977. gada 17. maijs) par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopējā pievienotās vērtības nodokļa sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV 1977, L 145, 1. lpp., turpmāk tekstā – “Sestās direktīva”).

3 Padomes direktīva par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.).

4 Skat. šo argumentu kopsavilkumu manu secinājumu (minētajā lietā) 24.–28. punktā.

5 Tā atsaucas uz spriedumiem, 2009. gada 12. februāris, *Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie* (C-515/07, EU:C:2009:88), un 2016. gada 15. septembris, *Landkreis Potsdam-Mittelmark* (C-400/15, EU:C:2016:687).

6 Sestās direktīvas 6. panta 2. punkta pirmās daļas b) apakšpunkts.

7 Skat. līguma sniegtā prejudiciālā nolikuma 28. punktu.

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

9 Skat. manu secinājumu lietā C-141/20 8. zemesvērtības piezīmi (par valsts judikatūru) un 9. zemesvērtības piezīmi (par tiesību doktrīnu).

10 Turklāt ir konstatējama analoģija ar Tiesas judikatūru, no kuras “izriet, ka nodokļu [ieņēmumu] samazināšanās nav uzskatāma par vispārējo interešu imperatīvu iemeslu, uz kuru varētu atsaukties, lai [attaisnotu] pasākumu, kas principā ir pretējs kādai pamatbrīvībai”. Skat. spriedumu, 2004. gada 7. septembris, *Manninen* (C-319/02, EU:C:2004:484, 49. punkts).

11 Speciālā federācijas un pavalstu darbāgrupa “PVN grupas (*Organschaft*) reforma” darbu jau ir pabeigusi. Skat. <https://www.deloitte-tax-news.de/steuern/indirekte-steuern-zoll/eugh-umsatzsteuerliche-organschaft-in-deutschland.html> (2021. gada aprīlis).

12 Otrās jautājums šķiet, ka “Ja atbilde uz pirmā jautājuma a) daļu ir apstiprinoša”, skat. šo secinājumu 14. punktu.

13 Otrā jautājuma kopsavilkumu skat. šo secinājumu 18. punktā.

14 Šajā nozīmā skat. spriedumus, 2008. gada 13. marts, *Securenta* (C-437/06, EU:C:2008:166, 30. punkts), un 2016. gada 15. septembris, *Landkreis Potsdam-Mittelmark*

(C-400/15, EU:C:2019:687, 30. punkts un tajā minētā judikatūra).

15 Spriedums, 2005. gada 20. janvāris, *Hotel Scandic Gåsabäck* (C-412/03, EU:C:2005:47, 24. punkts).

16 Skat. šo secinājumu 10. un 11. punktu.