GENERALINĖS ADVOKATĖS
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 dalių 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 įsiregistravusį kaip PVM mokėtojas. Jomis siekiama, kad būtų paprasčiau laikytis PVM reikalavimų (t. y. gerokai palengvinti PVM deklaravimą įmonių 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 jų tariama PVM grupė atitiks audito reikalavimus, atsidūrė biurokratinėje painiavoje“[3].

[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), iš dalies pakeistos 2000 m. spalio 17 d. Tarybos direktyva 2000/65/EB (OL L 269, 2000, p. 44; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių 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. Dėl PVM grupių apskritai žr. šį leidinį: S. Pfeiffer „VAT Grouping from a European Perspective“, IBFD Doctoral Series, 34 t., 2015.

4. Šią išvadą reikėtų sieti su kita išvada, kurią 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 vykdantis bet kurioje vietoje bet kurią 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 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.

<…>“

[4] 2006 m. lapkričio 28 d. Direktyva dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1).

B. Nacionalinė teisė

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

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

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

<…>

2) kai faktinių ryšių bendras tinklas rodo, kad juridinis asmuo yra integruotas finansiniais, ekonominiais ir organizaciniais ryšiais į kontroliuojančiosios bendrovės subjektą (mokesčių grupė, *Organschaft*). Mokesčių grupės statuso padariniai ribojami [Vokietijoje] esančių subjektą sudarančių padalinių vidaus tarpusavio paslaugų teikimu. Šie padaliniai turi būti laikomi vienu subjektu. Jei kontroliuojančioji bendrovė valdoma iš užsienio, ekonomiškai svarbiausias bendrovės padalinys [Vokietijoje] laikomas verslininku.

<…>“

II. Faktinės aplinkybės, dėl kurių kilo ginčas pagrindinėje byloje, ir prejudiciniai klausimai

9. Ginčas byloje vyksta dėl to, ar 2005 m. (toliau – metai, dėl kurių vyksta ginčas) A, kaip kontroliuojančioji bendrovė, ir NGD, pareiškėja pagrindinėje byloje, kaip kontroliuojamoji bendrovė, sudarė apmokestinamąjį vienetą.

10. NGD yra Vokietijos teisės reglamentuojama *Gesellschaft mit beschränkter Haftung* (ribotos atsakomybės bendrovė), įsteigta 2005 m. rugpjūčio 29 d. notariniu aktu. Jos akcininkai yra A (51 % akcijų) ir *C eV* (49 % akcijų). A yra viešosios teisės reglamentuojamas subjektas, o *C eV* – įregistruota asociacija. Tais metais, dėl kurių vyksta ginčas, vienintelis NGD vadovas buvo E, kuris taip pat buvo ir vienintelis A vadovas bei *C eV* valdybos narys.

11. Prieš įsteigiant NGD *Finanzamt* buvo pateiktos dvi jos steigimo sutarties redakcijos, kad ji pateiktų savo nuomonę dėl to, ar A ir *C eV* būtų taikoma mokesčių grupės schema. *Finanzamt* informavo NGD, kad tik antroji šios steigimo sutarties redakcija atitinka taikomas finansinės integracijos sąlygas. Vis dėlto NGD buvo įsteigta pagal pirmąją steigimo sutarties redakciją. Tik 2010 m. antroji steigimo sutarties redakcija buvo patvirtinta notariniu aktu ir įregistruota įmonių registre.

12. Atlikęs NGD išorės patikrinimą auditorius konstatavo, kad tais metais, dėl kurių vyksta ginčas, NGD ir A nesudarė PVM grupės, nes NGD nebuvo finansiniais ryšiais integruota į A bendrovę. Nors A valdė 51 % dydžio kontrolinį NGD akcijų paketą, pagal steigimo sutartį ji neturėjo balso teisių daugumos, todėl negalėjo daryti lemiamo poveikio NGD priimamiems sprendimams.

13. 2013 m. gruodžio 30 d. NGD pateikė 2005 m. PVM deklaraciją. Toje deklaracijoje nurodė išlygą dėl bet kokio *ex post* patikrinimo dėl to, ar ji ir A mokesčių tikslais yra vienas subjektas, rezultatų.

14. 2014 m. gegužės 30 d. sprendimu *Finanzamt* patvirtino išorės auditoriaus poziciją, todėl panaikino išlygą dėl *ex post* patikrinimo.

15. 2017 m. vasario 3 d. *Finanzamt* atmetė NGD pateiktą prieštaravimą dėl šio sprendimo kaip nepagrįstą, remdamasi tuo, kad NGD ir A nesudarė mokesčių grupės, nes nebuvo finansinės integracijos.

16. Vis dėlto 2018 m. vasario 6 d. sprendimu *Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht* (Šlėzvigo-Holšteino finansų teismas, Vokietija) patenkino NGD pateiktą skundą dėl šio sprendimo ir nustatė, kad šios bendrovės mokėtinas PVM yra 0 EUR. Šio teismo nuomone, sąlygą dėl finansinės integracijos su kontroliuojančiąja 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 kontrolinį 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 pateikė 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 pagrindinėje byloje būtų vertinamas tik pagal taikomą nacionalinę 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 pateikęs teismas kelia klausimą, pirma, dėl to, ar Vokietijos mokesčių grupės schemos 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].

[5] Šie klausimai yra pirmųjų trijų prejudicinių klausimų objektas.

[6] Šis klausimas iškeltas ketvirtajame prejudiciniame klausime.

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 į 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 pirma pastraipa 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 finansinės 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 sakinys neprieštarauja Sąjungos teisei (kai pagal jį 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, baigčiai.

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 ne pačiai mokesčių grupei (PVM grupė), o jos kontroliuojančiajai 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. Tokią poziciją 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 mokestinių prievolių įvykdymą. 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 valstybėms narėms 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 mokestiniam sukčiavimui, 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 į ketvirtąjį klausimą reikėtų atsakyti neigiamai, t. y. kad pagal Šeštąją direktyvą valstybė narė negali kategorijų nustatymo būdu įtvirtinti, 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 jį nėra galimybės konstatuoti, ar finansinės integracijos reikalavimas yra įvykdytas tuo atveju, kai, kaip ir nagrinėjamu atveju, kontroliuojančioji bendrovė, nors ir turėdama kontrolinį akcijų paketą, neturi balso 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, į jį reikėtų atsakyti teigiamai. Taip yra todėl, kad pagal Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 1 dalį ir 4 straipsnio 4 dalies pirmą pastraipą valstybėms narėms 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 į nacionalinę teisę perkeldamos tą nuostatą 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 priimtinu, reikėtų atsakyti, kad Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 1 dalis negali būti laikoma tokia, pagal kurią teisiniu požiūriu savarankiškai ekonominę veiklą vykdantis 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. Priimtinumas

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

37. Manau, kad šiuos argumentus reikia atmesti. Pirma, akivaizdu, jog į prejudicinius 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 pateikė 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 nacionalinė 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 prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antra pastraipa, siejama su šios direktyvos 21 straipsnio 1 dalies a punktu ir 3 dalimi, 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 kontroliuojančiąją bendrovę (*Organträger*).

[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.

39. Ketvirtuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs 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 valstybė narė gali nustatant kategorijas įtvirtinti, kad tam tikri subjektai nėra savarankiški, kai jie finansiniais, ekonominiais ir organizaciniais ryšiais integruoti į PVM grupės kontroliuojančiąją 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 taisykles, susijusias su PVM grupių ir jų 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 grupių taisyklių, kad išsaugotų savo PVM grupės schemą.

a) Įžanginės pastabos

41. Remiantis tvirtomis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo išvadomis, jo sprendime dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą argumentai, kuriais grindžiamas mokesčių grupės egzistavimas Vokietijoje, sąvokų ir istoriniu požiūriais, 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 abejonės 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 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“.

[8] Žr. M. Geraats, *op. cit.*, p. 87. Tai taip pat tam tikra prasme matyti prašymuose priimti prejudicinius sprendimus, dėl kurių 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] Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs 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.

46. Apskritai Šeštojoje direktyvoje valstybėms narėms pateikiama gana nedaug rekomendacijų, kaip įgyvendinti PVM grupės schemą savo nacionalinės teisės aktuose. Daugeliu aspektų diskrecija palikta valstybėms narėms, todėl kyla pavojus, kad bus sutrikdytas vienodas PVM taikymas visoje Europos Sąjungoje. Ši situacija nebuvo pagerinta Direktyvoje 2006/112. Iš tiesų pastebėta daug skirtumų valstybėse narėse [11].

47. Visų pirma, kiek tai susiję su Vokietijos teisės aktais (*UStG*), problemos dėl šių teisė aktų esmė yra ta, kad pagal Šeštąją direktyvą PVM tikslais tarpusavyje glaudžiai susijusios savarankiškos bendrovės nepraranda savo, kaip apmokestinamųjų asmenų, statuso vien dėl šio ryšio. PVM grupės sąvoka jokiu būdu nereiškia, kad kiekvienas tos grupės apmokestinamasis asmuo pakeičiamas vienu tos grupės nariu.

Nagrinėjamų nuostatų kontekstas ir formuluotė

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

49. Be to, atitinkamas asmuo turi veikti savo vardu, sąskaita ir atsakomybe ir prisiimti bet kurioje vietoje savarankiškai vykdomos veiklos ekonominę riziką [13].

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

51. Atsižvelgiant į tai, kad Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 1 dalyje ir jos 4 straipsnio 4 dalies pirmoje pastraipoje apibrėžta žodžių „*savarankiškai* vykdantis <…> ekonominę veiklą“ [14] taikymo sritis, tai, kad 4 straipsnio 4 dalies antroje pastraipoje kalbama apie „PVM grupės sąvoką“, reiškia, jog ši sąvoka turi būti aiškinama kaip patikslinanti sąvoką *savarankiškai* vykdo ekonominę veiklą.

52. Kitaip tariant, Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies pirmoje pastraipoje papildomai apibrėžiamas žodis „savarankiškai“, tada jo antroje pastraipoje kalbama apie PVM grupės sąvoką, kurios taikymas patikėtas valstybėms narėms pagal jų diskrecinius įgyvendinimo įgaliojimus.

53. Tai, kad PVM grupės sąvoka įtraukta į Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antrą pastraipą, reiškia, kad ši sąvoka turi būti aiškinama taip, kad ji, kaip savarankiškumo sąvokos patikslinimas, derėtų su bendra šios direktyvos schema. Pagal šios direktyvos 4 straipsnio 4 dalį

[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 komunikatą Tarybai ir Europos Parlamentui dėl PVM mokėtojų grupavimo galimybės, numatytos Tarybos direktyvos 2006/112 /EB dėl [PVM] bendros sistemos (COM(2009)325 *final*, p. 1) 11 straipsnyje [anksčiau – 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. Sprendimą *Heerma* (C-23/98, EU:C:2000:46, 18 punktas) ir 2007 m. spalio 18 d. Sprendimą *Van der Steen* (C-355/06, ECLI:EU:C:2007:615, 23 punktas).

[14] Išskirta mano.

teisiškai savarankiški asmenys gali būti vertinami kaip vienas apmokestinamasis asmuo tuo atveju, kai priešingu atveju mokestinė prievolė negalėtų būti pateisinama pagal jos 4 straipsnio 1 dalį dėl to, kad tarp šių asmenų nėra pakankamo ryšio.

54. Svarbu palyginti atitinkamų *UStG* ir Šeštosios direktyvos nuostatų tekstą.

55. *UStG* 2 straipsnio 2 dalies 2 punkto pirmame sakinyje neatsižvelgta į tai, kad Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalyje nėra nustatyta papildomų sąlygų dėl įvairių PVM grupės narių apmokestinamojo asmens statuso. Be to, pagal šią nuostatą nereikalaujama, kad šios grupės vardu ir sąskaita veikiantis narys būtų tik patronuojančioji bendrovė, turinti tiek kontrolinį akcijų paketą, tiek balso teisių daugumą, ir iš tikrųjų nenustatomos jokios kitos sąlygos, susijusios su jų teisnumu, nuosavybe ar su juridinio asmens nuosavybe susijusiomis teisėmis.

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

57. *UStG* 2 straipsnio 2 dalies 2 punkte nustatyta, kad „[p]ramoninė, prekybos ar profesinė veikla nevykdoma savarankiškai, <…> 2) kai faktinių ryšių bendras tinklas rodo, kad *juridinis asmuo*: i) yra integruotas finansiniais, ekonominiais ir organizaciniais ryšiais; ii) į kontroliuojančiosios bendrovės subjektą; iii) (*Organschaft*). Mokesčių grupės statuso padariniai ribojami [Vokietijoje] esančių subjektą sudarančių padalinių vidaus tarpusavio paslaugų teikimu. Šie padaliniai turi būti laikomi vienu subjektu. <…>“ [15]

58. Aišku, kad Vokietijos priemonė, kuria į nacionalinę teisę perkeliama Šeštoji direktyva, yra pernelyg ribojanti, nes joje numatyta, kad PVM grupė (ir dėl tokio perkėlimo – kontroliuojančioji bendrovė) yra vienintelis apmokestinamasis asmuo, tačiau Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antra pastraipa yra bendresnė ta prasme, kad pagal ją PVM tikslais atskiru apmokestinamuoju asmeniu gali būti laikomi tik asmenys, kurie yra savarankiški, tačiau tarpusavyje susiję finansiniais, ekonominiais ir organizaciniais ryšiais.

59. Iš tikrųjų Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalis suformuluota taip: „valstybės narės gali *kaip atskirą apmokestinamąjį asmenį [iii] traktuoti* šalies teritorijoje įsisteigusius *asmenis [i]*, kurie, nors teisiškai ir savarankiški, vis dėlto *yra glaudžiai susiję vienas su kitu [ii]* finansiniais, ekonominiais ir organizaciniais ryšiais“ [16].

60. Išanalizavus tekstą matyti skirtumai tarp: „juridinis asmuo“ ir „asmuo“ (i) [17]; „organiškai susijusios bendrovės *integracijos* į kontroliuojantįjį subjektą“ ir „glaudžiai susiję vienas su kitu *susijusių* savarankiškų juridinių asmenų“ (ii); ir „vien tik kontroliuojantysis subjektas“ ir „PVM grupė“ kaip atskiras apmokestinamasis asmuo (iii).

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

[15] Išskirta mano.

[16] Išskirta mano.

[17] Žr. Sprendimą *Larentia + Minerva* (45 ir 46 punktai).

62. Šiuo klausimu iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad, kai valstybės narės naudojasi pasirinkimu, kuris joms leidžiamas pagal Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalį, ir kai jos nustato tam tikras sąlygas dėl PVM grupių, jomis negali būti iš esmės pakeičiamas PVM grupės sąvokos pobūdis [18] ir šios nuostatos tikslas [19]. Galima analogija su Teisingumo Teismo jurisprudencija [20] ta prasme, kad valstybių narių teisės aktais į nacionalinę teisę perkeliant Šeštąją direktyvą ir apibrėžiant PVM grupių ir asmenų teisių, kurios jiems gali būti suteikiamos pagal jos 4 straipsnio 4 dalį, įgyvendinimo sąlygas dėl tokių teisės aktų tam tikros PVM grupės ir asmenys, kurie, jei tokių teisės aktų nebūtų, atitiktų atitinkamus reikalavimus pagal šią direktyvą, neturi prarasti galimybės pasinaudoti tokiomis teisėmis (iš tikrųjų taip yra nagrinėjamoje byloje ir byloje C-269/20 aptariamų asmenų atveju). Kaip pažymėta teisinėje literatūroje, valstybės narės, kai naudojasi PVM grupės galimybe, turėtų įvertinti likusią teisėkūros laisvę, kuri joms leidžiama pagal tą direktyvą, kad jos neviršytų [21].

63. Iš tikrųjų tai, kad *UStG* ir nacionalinė teismų praktika yra pernelyg griežtos, jau buvo įrodyta kitoje situacijoje, susijusioje su PVM grupėmis: kai šis prašymas priimti prejudicinį sprendimą buvo pateiktas Teisingumo Teismui, jis nusprendė, kad *UStG* neteisėtai neleido ūkinėms bendrijoms, kurioms priklausė ne tik asmenys, finansiškai integruoti į kontroliuojančiosios bendrovės subjektą, būti PVM grupės narėmis. Tai buvo Sprendimo *M-GmbH* dalykas.

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

64. Iš Šeštojoje direktyvoje nustatytų taisyklių, susijusių su PVM grupės ir jos narių statusu, matyti, kad PVM grupei priklausantys 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 įtvirtintos 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 sąskaita“ visų pirma siekiama užkirsti kelią apmokestinti darbo užmokestį ir atlyginimą gaunančius asmenis, su jų darbdaviais susietus darbo sutartimi, įskaitant namuose dirbančius asmenis. Tokiu tekstu visoms valstybėms narėms paliekama laisvė asmenis, kurie teisiniu požiūriu yra savarankiški, tačiau tarpusavyje susiję

[18] Šiuo klausimu žr. 2001 m. spalio 4 d. Sprendimą *„Goed Wonen“* (C-326/99, EU:C:2001:506, 34 punktas) ir 2012 m. liepos 5 d. Sprendimą *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 analogiją žr. 2001 m. birželio 26 d. Sprendimą *BECTU* (C-173/99, EU:C:2001:356, 52 ir paskesni punktai).

[21] R. Korf „Organschaft – quo vadis?“, *Umsatzsteuer- und Verkehrsteuer-Recht*, 2008, p. 179.

[22] Pasiūlymas dėl Antrosios direktyvos dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų, susijusių su bendros pridėtinės vertės mokesčio 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 dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo, bendros pridėtinės vertės mokesčio sistemos struktūros ir taikymo tvarkos (specialusis leidimas anglų k., 1967 (I), p. 1303).

ekonominiais, finansiniais ar organizaciniais ryšiais, vertinti kaip atskirus mokesčių mokėtojus, o ne kaip vieną mokesčių mokėtoją. Vis dėlto tokį vertinimą siūlanti taikyti valstybė narė turi vykdyti konsultacijas, kaip numatyta 13 straipsnyje“.

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

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

„Pagal šiuo metu kai kuriose valstybėse narėse galiojančius teisės aktus asmenys, kurie teisiškai yra savarankiški, tačiau tarpusavyje organiškai susieti ekonominiais, finansiniais ir organizaciniais ryšiais, laikomi atskiru apmokestinamuoju asmeniu, todėl jų tarpusavio sandoriai paprastai nėra laikomi apmokestinamaisiais sandoriais. Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, *Organschaft* sudarantiems subjektams dėl to yra taikomos tokios pačios mokestinės 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 narėms yra kaip nors iš esmės nenaudinga *Organschaft* laikyti atskiru apmokestinamuoju asmeniu, kai kitos valstybės to nedaro. Vis dėlto pirmuoju atveju atitinkama valstybė narė 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 Šeštąja 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 jį 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 ją kontroliuoja arba kita bendrovė arba ši jai priklauso.

2) PVM grupės praktinis pavyzdys

71. Šiuo klausimu yra naudingas Komisijos pateiktas supaprastintas PVM grupės, kurią 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 įvairių bendrovių, sudarančių 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, apskaičiuotą už prekių perpardavimą tretiesiems asmenims (200 × 20 % = 40, taigi plius 40 EUR). Darytina išvada, kad bendras PVM grupės mokėtinas PVM yra 20 EUR.

73. A įvykdo PVM grupės narių mokestines prievoles ir sumoka grupės mokėtiną PVM. Sandoriai tarp ii ir iii punktuose nurodytų apmokestinamųjų asmenų yra visiškai neutralizuoti. Kai B parduoda prekes A, B apskaičiuotas PVM yra lygus PVM, kurį A gali atskaityti. Taigi nustatant PVM grupės mokėtino PVM sumą į 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 mokestį 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 nereglamentuojamas 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 prievoles. Atsižvelgiant į tai, kad pagal Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies taisykles 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 atlygį ir tai daro savarankiškai; ir kai kiekvienas jų 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 pateiktą pavyzdį į bendrovę B (visiškai) nebūtų atsižvelgta kaip į PVM apmokestinamąjį asmenį. Ji būtų paprasčiausiai laikoma bendrovės A patronuojamąja bendrove. Vis dėlto B prekes įsigyja kaip apmokestinamasis asmuo, veikiantis kaip toks pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 dalį. A būtų vienintelis PVM grupės apmokestinamasis asmuo. Pagal Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antrą pastraipą neleidžiama, kad B, kaip PVM grupės narė, nebebūtų laikoma apmokestinamuoju asmeniu, jeigu ji ir toliau savarankiškai vykdo ekonominę veiklą, kaip tai suprantama pagal šios direktyvos 4 straipsnio 1 dalį.

78. Vadinasi, svarbu nepamiršti, kad PVM grupės nariai nepraranda savo „apmokestinamojo asmens“ statuso, kol PVM grupės nariai tebevykdo savarankišką ekonominę veiklą. Kaip pažymėjau anksčiau šioje išvadoje, pagal Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 1 dalį neatmetama galimybė bendrovei likti apmokestinamuoju asmeniu tuo atveju, kai ją kontroliuoja kita bendrovė, arba tada, kai ji iš dalies ar visiškai jai priklauso.

79. Kai keli teisiškai savarankiški PVM grupės nariai kartu sudaro atskirą apmokestinamąjį asmenį, turi būti vienas kontaktinis asmuo, kuris prisiima grupės PVM prievoles mokesčių institucijoms. Šią užduotį galėtų atlikti kontroliuojančioji bendrovė (kaip nurodyta Vokietijos

teisėje). Vis dėlto manau (kaip ir Komisija), kad reikalavimas, kad PVM grupės tikslais kontroliuojančioji bendrovė turėtų kontroliuojamosios bendrovės balsų teisių daugumą ir kontrolinį akcijų paketą, prieštarauja Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antrai pastraipai.

80. Kaip nurodyta anksčiau šioje išvadoje, kontroliuojančioji bendrovė gali vykdyti įvairių PVM grupės apmokestinamųjų asmenų mokestines prievoles. Vis dėlto pagal Šeštąją direktyvą neprivaloma, kad santykiuose su mokesčių institucijomis grupei atstovautų tik grupę kontroliuojantis PVM mokėtojas. Pagal šios išvados 71–73 punktuose pateiktą supaprastintą pavyzdį gali būti, pavyzdžiui, kad bendrovė B turi daugiau naudotinų lėšų. Todėl kitiems grupės nariams, kurie turi mažiau naudotinų lėšų, gali būti naudinga, kad B sumokėtų grupės mokėtiną PVM. Iš tikrųjų nariai tarpusavyje gali sudaryti sutartį dėl kontaktinio asmens atlyginimo už bendravimą su mokesčių institucijomis.

3) Sąjungos teisės aktų reikalavimai dėl PVM grupės apmokestinamojo asmens

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

82. Vadinasi, kaip matysime, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas yra teisus, manydamas, kad tai, jog Vokietijos teisės aktų leidėjas dar neįtvirtino PVM grupės, kaip bendrovės, formos pagal nacionalinę teisę, neturi reikšmės.

83. Iš tikrųjų minėtame Komisijos komunikate pateikta pastaba, kad „PVM mokėtojų grupę galima būtų apibūdinti kaip „fikciją“, sukurtą apmokestinimo PVM tikslais, kai ekonominiai dalyko aspektai svarbesni už teisinius“. PVM mokėtojų grupė yra ypatingas apmokestinamo asmens tipas, susijęs tik su PVM mokėjimu. Jis yra grindžiamas faktiniais finansiniais, ekonominiais ir organizaciniais bendrovių tarpusavio ryšiais. Nors kiekvienas grupės narys išlaiko savo teisinę formą, išimtinai PVM mokėjimo tikslais PVM mokėtojų grupei teikiama pirmenybė kitų teisinių formų, pvz., pagal civilinę ar bendrovių teisę <…>“, teisingai patvirtina Sąjungos PVM teisės viršenybę prieš nacionalinę civilinę ar bendrovių teisę (tokios nuomonės laikosi ir prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, žr. sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą 58 punktą).

84. Kaip pažymėjo pats prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, pirma, iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad, kai valstybė narė naudojasi Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antroje pastraipoje numatytais įgaliojimais, pagal nacionalinės įgyvendinimo teisės aktus turi būti leidžiama, kad apmokestinamasis asmuo būtų 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 šį mokestį privalantis mokėtis apmokestinamasis asmuo yra pati PVM grupė, o ne tik tos grupės kontroliuojančioji bendrovė, t. y. konkretus jos narys, kaip tai yra pagal Vokietijos teisę. Iš tikrųjų didelė dalis Vokietijos mokesčių teisės literatūros autorių pažymėjo, kad dėl šios priežasties *UStG* 2 straipsnio 2 dalies 2 punktas prieštarauja Šeštajai direktyvai [27].

[24] Žr. Komisijos komunikato (COM(2009) 325 *galutinis*) 3.2 punkto antrą pastraipą.

[25] 2008 m. gegužės 22 d. Sprendimas *Ampliscientifica ir Amplifin* (C-162/07, EU:C:2008:301, 20 punktas).

[26] 2014 m. rugsėjo 17 d. Sprendimas *Skandia America (USA), filial Sverige* (C-7/13, EU:C:2014:2225, 29, 35, 37 punktai ir rezoliucinė dalis).

[27] Žr. šios išvados 8 ir 9 išnašas.

86. Be to, manau, kad nurodyta *UStG* nuostata akivaizdžiai peržengia tarpusavyje susijusių bendrovių apmokestinimo supaprastinimo ribas nustatant, kad kontroliuojančioji bendrovė yra apmokestinamasis asmuo. Tokioje *UStG* redakcijoje neatsižvelgiama į, pirma, savarankišką tarpusavyje susijusių bendrovių juridinio asmens statusą ir, antra, į galimas jų, kaip viešųjų įstaigų, 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 „ūkio subjektai turi turėti galimybę pasirinkti veiklos organizavimo formą, kuri visiškai ekonominiu požiūriu jiems labiausiai tinka, nerizikuodami, kad jų sandoriams nebus taikomas [Šeštojoje direktyvoje] <…> numatytas neapmokestinimas“ [28].

88. Iš tikrųjų Teisingumo Teismas nusprendė, kad iš esmės PVM tikslais „<…> [ūkio 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 įmonių 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 ūkio subjektai netektų šios naudos dėl teisinės formos, kurią pasirinkęs savo veiklą vykdo vienas iš šių subjektų, tai reikštų skirtingą analogiškų sandorių, taigi, ir tarpusavyje konkuruojančių sandorių, 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 dirbtinių skirtumų, nulemtų teisinės formos, kurią ūkio subjektai pasirenka savo veiklai vykdyti“ [30]. Todėl panašiai, kaip ir dėl pirma nurodytų sąlygų, susijusių su teisine forma ir juridinio asmens statusu, manau, kad tokios sąlygos, kokias šiuo atveju nustato *UStG* (pagal kurias PVM grupės atstovu ir tos grupės apmokestinamuoju asmeniu skiriamas tik tos grupės kontroliuojantysis narys, turintis kontroliuojamosios bendrovės balso teisių daugumą ir tos grupės kontrolinį 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 gali remtis Sąjungos teisės normose dėl PVM grupių numatyta išimtimi, kad pateisintų 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.

[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. rugsėjo 7 d. Sprendimą *Gregg* (C-216/97, EU:C:1999:390, 20 punktas) ir 2003 m. spalio 23 d. Sprendimą *Komisija* / *Vokietija* (C-109/02, EU:C:2003:586, 23 punktas).

[29] Šiuo klausimu žr. 2011 m. lapkričio 10 d. Sprendimą *The Rank Group* (C-259/10 ir C-260/10, EU:C:2011:719, 46 punktas). Taip pat žr. 2005 m. vasario 17 d. Sprendimą *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 išvadą byloje *Larentia + Minerva* (C-108/14 ir C-109/14, EU:C:2015:212, 80–83 punktai).

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, motyvuojamosios dalies matyti, kad priimdamas jos 4 straipsnio 4 dalies antrą pastraipą Sąjungos teisės aktų leidėjas norėjo leisti valstybėms narėms sistemiškai 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 galimybę 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 administracines 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 mokestinių prievolių. Šioje nuostatoje nekalbama apie solidarią 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 valstybėms narėms 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 požiūrį, kurio jis laikėsi Sprendime *Larentia + Minerva*, reikia aiškinti taip, kad siekdamos 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 mokestines prievoles.

[31] Komisijos pasiūlymas dėl Šeštosios Tarybos direktyvos dėl valstybių narių įstatymų, susijusių su apyvartos mokesčiais, suderinimo – Bendra [PVM] sistema: vienodas apskaičiavimo pagrindas (OL C 80, 1973, p. 1).

[32] Žr. Sprendimo *M-GmbH* 47 punktą.

[33] Šiuo klausimu žr. Sprendimo *M-GmbH* 53 punktą.

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

98. Iš tikrųjų, pirma, kaip šioje byloje nusprendė *Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht* (Šlėzvigo-Holšteino finansų teismas), pagrindinėje byloje nebuvo pateikta jokių argumentų dėl nurodyto pateisinimo pagal Sąjungos teisę, visų pirma siekio užkirsti kelią piktnaudžiavimui ir kovoti su mokesčių slėpimu ir vengimu, o tam teismui pateiktuose dokumentuose nebuvo nieko, kas atskleistų tokį nagrinėjamą PVM grupę sudarančių bendrovių elgesį.

99. Antra, pritariu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismui teiginiui, kad jis „nesupranta, kaip tai, jog apmokestinamuoju asmeniu laikoma ne [pati] PVM grupė, o vienas [konkretus] PVM grupės narys, gali būti naudinga siekiant užkirsti kelią piktnaudžiavimui arba kovoti su sukčiavimu mokesčių srityje ar mokesčių slėpimu, atsižvelgiant į tai, kad <…> [bet kuriuo atveju] visi šios grupės nariai būtų solidariai atsakingi už šio mokesčio sumokėjimą. Todėl kyla abejonių dėl to, ar toks pateisinimas pagrindžia leidžiančią nukrypti nuostatą“ (sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą 56 punktas). Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas šiame sprendime dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą taip pat pažymi, kad „pagal nacionalinę teisę mokesčių grupės schemos tikslas yra ne siekti administravimo supaprastinimo, bet išvengti nereikalingo administracinio darbo ekonomikoje“.

100. Galiausiai reikia pažymėti, kad Sprendime *M-GmbH* Teisingumo Teismas jau yra atmetęs panašius bendrus argumentus, kokius pateikė Vokietijos vyriausybė, kai nusprendė, jog mokesčių vengimo tikslas nėra pateisinimas pernelyg griežtam PVM grupių reguliavimui Vokietijoje.

101. Iš tikrųjų šiame sprendime Teisingumo Teismas nusprendė, jog „tam, kad būtų galima konstatuoti piktnaudžiavimą, objektyvių požymių visuma taip pat turi patvirtinti, kad nagrinėjamų sandorių pagrindinis tikslas yra įgyti mokestinį pranašumą <…> taigi sukčiavimo mokesčių srityje ar mokesčių slėpimo rizika pagal [Direktyvos 2006/112] 11 straipsnio, [kuris atitinka Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalį,] antrą pastraipą negali būti vien teorinė“ [34].

102. Iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad siekiant įrodyti, jog pagal *UStG* įtvirtintą Vokietijoje PVM grupėms taikomą tvarką nustatytos griežtos sąlygos padeda kovoti su sukčiavimu mokesčių srityje ir mokesčių slėpimu, būtinos konkrečios pateisinamosios priežastys. Panašiai, kaip ir Sprendimo *M-GmbH* atveju, manau, kad šiuo klausimu Vokietijos vyriausybės pateikti argumentai neįtikina.

IV. Išvada

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

1977 m. gegužės 17 d. Tarybos Šeštosios direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių įstatymų, susijusių su apyvartos mokesčiais, suderinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas apskaičiavimo pagrindas 4 straipsnio 4 dalies antra pastraipa turi būti aiškinama taip, kad pagal ją glaudžiai susiję asmenys, kurie yra PVM grupės nariai, PVM prievolių tikslais gali būti vertinami kaip atskiras apmokestinamasis asmuo.

[34] Žr. Sprendimo *M-GmbH* 61 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją.

Vis dėlto ši nuostata turi būti aiškinama taip, kad pagal ją draudžiami valstybės narės teisės aktai, pagal kuriuos PVM grupės atstovu ir tos grupės apmokestinamuoju asmeniu skiriamas tik grupės kontroliuojantysis narys, kuris turi apmokestinamųjų asmenų grupės kontroliuojamosios bendrovės balso teisių daugumą ir kontrolinį akcijų paketą, užkertant kelią paskirti kitus grupės narius.