



Teismo praktikos rinkinys

TEISINGUMO TEISMO (pirmoji kolegija) SPRENDIMAS

2022 m. gruodžio 1 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Pridėtinės vertės mokestis (PVM) – Šeštoji direktyva 77/388/EEB – 4 straipsnio 4 dalies antra pastraipa – Apmokestinamieji asmenys – Valstybių narių galimybė laikyti atskiru apmokestinamuoju asmeniu teisiškai savarankiškus subjektus, tačiau glaudžiai susijusius finansiniais, ekonominiais ir organizaciniais ryšiais („PVM grupė“) – Nacionalinės teisės aktai, pagal kuriuos PVM grupės kontroliuojančioji bendrovė paskiriama atskiru apmokestinamuoju asmeniu – PVM grupės vidaus paslaugų teikimas – 6 straipsnio 2 dalies b punktas – Neatlygintinai suteiktos paslaugos – Sąvoka „ne verslo tikslais“

Byloje C-269/20

dėl *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas, Vokietija) 2020 m. gegužės 7 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2020 m. birželio 18 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Finanzamt T

prieš

S

TEISINGUMO TEISMAS (pirmoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas A. Arabadjiev, teisėjai P. G. Xuereb (pranešėjas), T. von Danwitz, A. Kumin ir I. Ziemele,

generalinė advokatė L. Medina,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos J. Möller ir S. Heimerl,
- Europos Komisijos, atstovaujamos A. Armenia ir R. Pethke,

susipažinęs su 2022 m. sausio 27 d. posėdyje pateikta generalinės advokatės išvada,

* Proceso kalba: vokiečių.

priima šį

Sprendimą

1. Prašymai priimti prejudicinį sprendimą pateikti dėl 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 (OL L 145, 1977, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 44 sk., 1 t., p. 23; toliau – Šeštoji direktyva) 4 straipsnio 4 dalies ir 6 straipsnio 2 dalies b punkto išaiškinimo.
2. Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Finanzamt T* (T mokesčių administratorius, Vokietija) (toliau – mokesčių administratorius) ir Vokietijos viešosios teisės reglamentuojamo fondo S ginčą dėl šio fondo apmokestinimo pridėtinės vertės mokesčiu (PVM) už 2005 mokestinius metus.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3. Nuo 2007 m. sausio 1 d. Šeštoji direktyva buvo panaikinta ir pakeista 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1). Vis dėlto atsižvelgiant į tai, kada susiklostė nagrinėjamos faktinės aplinkybės, pagrindinei bylai taikytina Šeštoji direktyva.
4. Šeštosios direktyvos 2 straipsnyje buvo nustatyta:

„[PVM] apmokestinamas:

1. prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, kai šalies teritorijoje už atlygį prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks;

<...>“

5. Šios direktyvos 4 straipsnyje buvo numatyta:

„1. „Apmokestinamasis asmuo“ – tai bet kuris asmuo, savarankiškai vykdomas 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.

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, įmokas ar kitokius su tokia veikla ar sandoriais susijusius mokesčius.

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 iškraipytų 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 Šios direktyvos 6 straipsnio 2 dalyje buvo nurodyta:

„Paslaugų teikimu už atlygį laikoma:

- a) prekių, sudarančių verslui skirtą turto dalį, naudojimas apmokestinamojo asmens arba jo darbuotojų privatiems poreikiams arba jų naudojimas ne verslo tikslams, kai pridėtinės vertės mokestis už tas prekes buvo visiškai ar iš dalies atskaitytas;
- b) apmokestinamojo asmens paslaugų teikimas neatlygintinai jo paties arba jo darbuotojų privatiems poreikiams arba apskritai ne verslo tikslais.

Šios dalies nuostatomis valstybės narės gali taikyti išimtis su sąlyga, kad tokios išimtys nesudarys prielaidų konkurencijos iškraipymui.“

7 Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalyje buvo įtvirtinta:

„2. Tiek, kiek prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamas asmuo turi turėti teisę iš mokesčio, kurį jis turi sumokėti, atskaityti:

- a) [PVM], apskaičiuotą ar sumokėtą už kito apmokestinamojo asmens jam patiektas prekes ir suteiktas paslaugas.

<...>“

Vokietijos teisė

8 Pagrindinei bylai taikytinos redakcijos Umsatzsteuergesetz (Apyvartos mokesčio įstatymas, toliau – *UStG*) 2 straipsnio 2 dalis išdėstyta taip:

„Pramoninė, prekybos ar profesinė veikla nevykdoma savarankiškai:

<...>

2) kai bendra faktinių ryšių struktūra rodo, kad juridinis asmuo yra integruotas į kontroliuojančiąją bendrovę (mokesčių vienetas) finansiniais, ekonominiais ir organizaciniais ryšiais. Šios integracijos padariniai ribojami šalyje įsteigtų įmonės padalinių vidaus tarpusavio paslaugų teikimu. Šie padaliniai turi būti laikomi vienu subjektu. <...>

<...>“

9 *UStG* 3 straipsnio 9a dalyje nustatyta:

„Kitokiu paslaugų teikimu už atlygį laikomas:

1) verslininko atliekamas verslui skirto turto dalies naudojimas, suteikiantis teisę atskaityti visą ar dalį pirkimo mokesčio ne verslo tikslais arba savo darbuotojų privatiems poreikiams, jeigu tai nėra mažos vertės paslaugos; tai netaikoma, kai sumokėto pirkimo mokesčio atskaita neleidžiama pagal 15 straipsnio 1b dalį arba kai pirkimo mokesčio atskaita tikslinama pagal 15a straipsnio 6a dalį;

2) verslininkas neatlygintinai teikia kitas paslaugas ne verslo tikslais arba savo darbuotojų privatiems poreikiams, jei tai nėra mažos vertės paslaugos.“

10 Pagrindinėje byloje taikytinos redakcijos *Abgabenordnung* (Mokesčių kodeksas, toliau – AO) 73 straipsnyje numatyta:

„Organiškai susijusi bendrovė privalo mokėti kontroliuojančiosios bendrovės mokesčius, su kuriais jų sudarytas mokesčių vienetas yra susijęs mokesčių tikslais. <...>“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

11 Vokietijos viešosios teisės reglamentuojamas fondas S yra universiteto medicinos katedros ir *U-GmbH* kontroliuojančioji bendrovė. Jis yra PVM apmokestinamasis asmuo dėl paslaugų, kurias jis teikia už atlygį, tačiau nėra laikomas apmokestinamuoju asmeniu dėl veiklos, kurią jis vykdo įgyvendindamas savo viešosios valdžios įgaliojimus.

12 Pagrindinėje byloje nagrinėjama mokestiniais metais *U-GmbH* teikė S valymo, higienos, skalbimo ir pacientų vežimo paslaugas. Konkrečiai kalbant, valymo paslaugos buvo teikiamos visam universiteto medicinos katedros pastatų kompleksui, įskaitant pacientų palatas, koridorius, operacines, auditorijas ir laboratorijas.

13 Iš prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo paaiškinimų matyti, kad, pirma, pati ligoninė, kiek ji skirta pacientų priežiūrai, yra susijusi su S vykdoma ekonomine veikla, už kurią jis apmokestinamas PVM. Vis dėlto auditorijos, laboratorijos ir kitos patalpos yra naudojamos studentų mokymui, t. y. veiklai, kurią šis fondas vykdo įgyvendindamas viešosios valdžios įgaliojimus ir dėl kurios jis nelaikomas šiuo mokesčiu apmokestinamuoju asmeniu. Nagrinėjamo nekilnojamojo turto komplekso ploto dalis, kurioje valymo paslaugos buvo teikiamos pagal pastarosios rūšies veiklą, sudaro 7,6 % viso minėto pastato komplekso ploto. Už savo paslaugas *U-GmbH* iš S gavo 76 085,48 EUR atlygį.

14 Atlikęs patikrinimą mokesčių administratorius patikslino S pranešimą dėl mokesčių apskaičiavimo už atitinkamus mokestinius metus, manydamas, kad jo padaliniai sudaro vieną įmonę, kuriai turi būti parengta viena PVM deklaracija, todėl turi būti išduotas vienas pranešimas dėl mokesčių apskaičiavimo.

- 15 Mokesčių administratoriaus teigimu, valymo paslaugas, kurias S gavo vykdydamas veiklą, priklausančią jo viešosios valdžios įgaliojimų sričiai, jam teikė *U-GmbH*, kaip dalis mokesčių vieneto (*Organschaft*), kuri šie subjektai sudarė pagal *UStG* 2 straipsnio 2 dalies 2 punktą, kuriuo siekiama Vokietijos teisėje įgyvendinti Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antroje pastraipoje numatytą galimybę vienu apmokestinamuoju asmeniu laikyti asmenis, kurie yra teisiškai nepriklausomi, tačiau glaudžiai susiję finansiniais, ekonominiais ir organizaciniais ryšiais.
- 16 Taigi valymo paslaugomis buvo prisidėta prie su verslu nesusijusios veiklos ir pagal *UStG* 3 straipsnio 9 a dalies 2 papunktį, atsižvelgiant į Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies b punktą, taip buvo sukurta „neatlygintina vertė“ fondui S.
- 17 Atsižvelgęs į šias aplinkybes mokesčių administratorius, remdamasis nagrinėjamo nekilnojamojo turto komplekso 7,6 % ploto dalimi, skirta veiklai, kurią S atliko įgyvendindamas viešosios valdžios įgaliojimus, nusprendė, kad suma už *U-GmbH* atliktą šio ploto procentinės dalies valymą sudarė 5 782,50 EUR. Atėmęs apskaičiuotą 525,66 EUR pelno maržą mokesčių administratorius nustatė 5 257 EUR „neatlygintinos vertės“ apmokestinamąją vertę ir 841,12 EUR padidino apyvartos mokestį.
- 18 Sprendimas atmesti administracinį S skundą dėl patikslinto pranešimo dėl mokesčių apskaičiavimo buvo apskųstas *Finanzgericht* (Finansų teismui, Vokietija). Šis teismas skundą patenkinio, iš esmės teigdamas, kad mokesčių vienetas (*Organschaft*), kuris kaip organiškai susijusi bendrovė vienija kontroliuojančiąją bendrovę S ir *U-GmbH*, taip pat apima šios kontroliuojančiosios bendrovės įgyvendinant viešosios valdžios įgaliojimus atliekamą veiklą. Be to, minėto teismo teigimu, neįvykdytos „neatlygintinos vertės“ sąlygos pagal *UStG* 3 straipsnio 9a dalies 2 punktą.
- 19 Mokesčių administratorius dėl šio sprendimo pateikė kasacinį skundą *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas, Vokietija).
- 20 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pirmiausia pabrėžia, kad pagal *UStG* 2 straipsnio 2 dalies 2 punkto pirmą sakinį organiškai susijusi bendrovė, integruota į grupės kontroliuojančiąją bendrovę, kurią sudaro teisiškai savarankiški, tačiau glaudžiai finansiniais, ekonominiais ir organizaciniais ryšiais tarpusavyje susiję asmenys (toliau – PVM grupė), nėra laikoma vykdančia savo ekonominę veiklą savarankiškai. Ši organiškai susijusi bendrovė, kuri, jei būtų vertinama atskirai, būtų PVM apmokestinamasis asmuo, atsižvelgiant į jos finansinius, ekonominius ir organizacinius ryšius su šia kontroliuojančiąja bendrove iš tikrųjų būtų laikoma jos „darbuotoja“. Tai turėtų pasekmių sandoriams, kuriuos ji sudaro su trečiosiomis šalimis ir su minėta kontroliuojančiąja bendrove.
- 21 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodė, kad, kiek tai susiję su sandoriais, kuriuos organiškai susijusi bendrovė sudaro su trečiaisiais asmenimis, užtikrinamas reikalavimas turėti vieną apmokestinamąjį asmenį, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antrą pastraipą, net jei šis apmokestinamasis asmuo yra ne organiškai susijusi bendrovė, o grupės kontroliuojančioji bendrovė. Taigi pastaroji turi sumokėti PVM ne tik už savo sandorius, bet ir už organiškai susijusios bendrovės vykdomus sandorius su trečiaisiais asmenimis. Todėl šiuo atveju S turi mokėti šį mokestį už *U-GmbH* su trečiaisiais asmenimis įvykdytus sandorius.

- 22 Kalbant apie sandorius, sudarytus tarp organiškai susijusios bendrovės ir PVM grupės kontroliuojančiosios bendrovės, pažymėtina, kad jie laikomi įvykdytais to paties apmokestinamojo asmens, todėl turi būti laikomi nepatenkančiais į PVM taikymo sritį. Šiuo atveju *U-GmbH* suteiktos valymo paslaugos *S* yra būtent tokie vidaus sandoriai.
- 23 Atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausia, ar valstybių narių teisė pagal Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antrą pastraipą paskirti vieną PVM grupės apmokestinamąjį asmenį turi būti aiškinama taip, kad šis apmokestinamasis asmuo turi būti laikomas arba šios grupės nariu, privalančiu mokėti PVM už visus kitų šios grupės narių atliktus sandorius (siūlomas A atsakymas), arba pačia PVM grupe, kuri yra atskira nuo jos narių. Antruoju atveju tokia grupė būtų laikoma fiktyviu subjektu, įsteigtu vien PVM tikslais (siūlomas B atsakymas).
- 24 Nors, pasak prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo, siūlomas A atsakymas atitiko dešimtmečius pasikartojančią *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas) jurisprudenciją, vis dėlto būtina, kad atsižvelgdamas į 2014 m. rugsėjo 17 d. Sprendime *Skandia America (USA), filial Sverige* (C-7/13, EU:C:2014:2225, 28 ir 29 punktai) pateiktus išaiškinimus Teisingumo Teismas pateiktų papildomų paaiškinimų, visų pirma dėl klausimo, ar Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antra pastraipa gali būti aiškinama taip, kad pagal ją valstybei narei leidžiama vieninteliu apmokestinamuoju asmeniu vietoj pačios PVM grupės paskirti šios grupės narį, t. y. jos kontroliuojančiąją bendrovę.
- 25 Šiuo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad *UStG* 2 straipsnio 2 dalies 2 punkto pirmas sakinytis tiek, kiek juo PVM mokėjimas sutelkiamas į vieną iš grupės narių, supaprastina PVM teisės taikymą, taigi atitinka Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antroje pastraipoje numatytą „administracinio supaprastinimo“ tikslą.
- 26 Vis dėlto, šio teismo nuomone, taikant metodą, pagal kurį reikėtų sukurti nepriklausomą PVM grupę kaip „fiktyvų subjektą“, negalima pasiekti jokio administracinio supaprastinimo.
- 27 Be to, 2008 m. gegužės 22 d. Sprendimas *Ampliscientifica ir Amplifin* (C-162/07, EU:C:2008:301, 19 punktas), 2013 m. balandžio 9 d. Sprendimas *Komisija / Airija* (C-85/11, EU:C:2013:217, 40 ir 48 punktai) ir 2014 m. rugsėjo 17 d. Sprendimas *Skandia America (USA), filial Sverige* (C-7/13, EU:C:2014:2225, 28, 29, 35 ir 37 punktai) negali būti aiškinami taip, kad valstybė narė neturi teisės paskirti atskiru PVM mokėtoju PVM grupės atstovaujамąjį narį, t. y. jos kontroliuojančiąją bendrovę.
- 28 Tai, kad tik vienas PVM grupės narys yra visos grupės apmokestinamasis asmuo, neužkerta kelio solidarai kitų grupės narių atsakomybei. Šiuo klausimu AO 73 straipsnio pirmame sakinyje iš esmės numatyta solidari organiškai susijusių bendrovių atsakomybė už minėtos grupės kontroliuojančiosios bendrovės mokesstinę skolą.
- 29 Pasak šio teismo, jei į šio sprendimo 23 punkte iškeltą klausimą būtų galima atsakyti siūlomu B atsakymu, tai iš esmės reikštų, kad nagrinėjamu atveju negalima laikyti, jog kontroliuojančioji bendrovė *S* ir su ja susijusi bendrovė *U-GmbH* sudarė mokesčių vienetą. Taigi, Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies b punktas nebūtų taikomas, nes, nesant mokesčių vieneto, pastaroji bendrovė turėtų būti laikoma nepriklausomu apmokestinamuoju asmeniu, suteikusi paslaugas *S*, už kurias ji turėtų sumokėti PVM pagal Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 1 dalį.

- 30 Tuo atveju, jei vis dėlto būtų pateiktas šio sprendimo 23 punkte nurodytas siūlomas A atsakymas, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas taip pat klausia, ar Teisingumo Teismo jurisprudencija, susijusi su Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalimi, ir ypač Teisingumo Teismo 2009 m. vasario 12 d. Sprendimas *Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie* (C-515/07, EU:C:2009:88), turi būti aiškinami taip, kad tokiu atveju, koks nagrinėjamas pagrindinėje byloje, susijusiu su subjektu, kaip antai S, kuris, viena vertus, vykdo ekonominę veiklą, dėl kurios yra apmokestinamasis asmuo, ir, kita vertus, veiklą, kurią jis atlieka įgyvendindamas viešosios valdžios įgaliojimus ir dėl kurios nelaikomas PVM apmokestinamuoju asmeniu pagal šios direktyvos 4 straipsnio 5 dalį, neatlygintinos paslaugos, patenkančios į atitinkamo subjekto ekonominės veiklos sritį ir skirtos jo, kaip viešosios valdžios institucijos, veiklos sričiai, teikimas galėtų būti apmokestinamas pagal šios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies b punktą.
- 31 Jis teigia, kad jei į pirmąjį klausimą būtų pasiūlytas A atsakymas, o *UStG* 2 straipsnio 2 dalies 2 punktas aiškinamas kaip atitinkantis Šeštąją direktyvą, tai reikštų, kad nagrinėjamu atveju *U-GmbH* pagal šią Vokietijos teisės nuostatą turėtų būti laikoma nevykdančia savarankiškos veiklos, todėl kartu su kontroliuojančiąja bendrove S sudarytų vieną apmokestinamąjį asmenį. Taigi, ši bendrovė nebūtų teikusi paslaugų už atlygį, kaip apibrėžta Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 dalyje, nes jos veikla turėtų būti laikoma pačios kontroliuojančiosios bendrovės veikla.
- 32 Vadinasi, reikia nustatyti, ar laikytina, kad ji savo lėšomis, kurios pagal *UStG* 2 straipsnio 2 dalies 2 punktą ir Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antrą pastraipą apima ir *U-GmbH* lėšas, nemokamai teikė valymo paslaugas ne savo verslo tikslais, kaip apibrėžta Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies b punkte, nes šios paslaugos buvo teikiamos jos viešosios valdžios įgaliojimams vykdyti, t. y. kaip „neekonominė veikla“.
- 33 Tokiomis aplinkybėmis *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas) 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 teise kaip atskirą apmokestinamąjį asmenį laikyti 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 reikia laikyti vieną iš šių asmenų, kuris yra apmokestinamasis asmuo visų šių asmenų sandorių atžvilgiu; ar
 - b) kaip vieno apmokestinamojo asmens laikymas savaime – taigi, taikstantis su dideliais mokesčių nuostoliais – reiškia nuo glaudžiai susijusių asmenų atskirtą PVM grupę, kuri yra išimtinai apmokestinimo PVM tikslu sukurtinas fiktyvus subjektas?
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. Sprendimas *VNLTO*, 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, kurią privalo vykdyti kaip viešoji institucija (viešosios valdžios funkcijos) ir kurią vykdydamas pagal Šeštosios direktyvos <...> 4 straipsnio 5 dalį jis nelaikomas apmokestinamuoju asmeniu,

teikia neatlygintą paslaugą, priklausančią jo ekonominei veiklai ir skirtą viešosios valdžios funkcijų sričiai, apmokestinimas pagal Šeštosios direktyvos <...> 6 straipsnio 2 dalies b punktą neturi būti taikomas?“

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl pirmojo klausimo

- 34 Pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antra pastraipa turi būti aiškinama taip, kad pagal ją valstybėms narėms draudžiama skirti atskiru PVM apmokestinamuoju asmeniu ne pačią PVM grupę, bet šios grupės narį, t. y. šios grupės kontroliuojančiąją bendrovę.
- 35 Primintina, kad pagal Teisingumo Teismo suformuotą jurisprudenciją aiškinant Sąjungos teisės nuostatą reikia atsižvelgti ne tik į jos formuluotę, bet ir į kontekstą bei teisės akto, kuriame ji įtvirtinta, tikslus (žr., be kita ko, 2022 m. vasario 24 d. Sprendimo *Airhelp (Skrydžio kitu maršrutu atidėjimas)*, C-451/20, EU:C:2022:123, 22 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).
- 36 Be to, laikantis vienodo Sąjungos teisės taikymo ir lygybės principo reikalavimų, tuomet, kai Sąjungos teisės nuostatos aiškiai nenurodo valstybių narių teisės, taikomos norint nustatyti jų prasmę ir apimtį, jos reikšmė visoje Europos Sąjungoje paprastai turi būti aiškinama autonomiškai ir vienodai (šiuo klausimu žr. 2013 m. balandžio 25 d. Sprendimo *Komisija / Švedija*, C-480/10, EU:C:2013:263, 33 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).
- 37 Vis dėlto konkrečiai siekiant vienodai taikyti Šeštąją direktyvą svarbu, kad sąvoka „glaudūs finansiniai ryšiai“, kaip ji suprantama pagal šios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antrą pastraipą, būtų aiškinama autonomiškai ir vienodai. Toks aiškinimas yra būtinas, nepaisant to, kad šiame straipsnyje numatyta sistema valstybėms narėms yra neprivaloma, siekiant, kad, ją įgyvendinus, būtų išvengta skirtingo šios sistemos taikymo skirtingose valstybėse narėse (šiuo klausimu pagal analogiją žr. 2021 m. balandžio 15 d. Sprendimo *Finanzamt für Körperschaften Berlin*, C-868/19, nepaskelbtas Rink., EU:C:2021:285, 44 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).
- 38 Iš Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antros pastraipos teksto aišku, kad jame kiekvienai valstybei narei leidžiama atskiru apmokestinamuoju asmeniu laikyti tos valstybės narės teritorijoje įsisteigusius kelis subjektus, kurie, būdami teisiškai savarankiški, yra glaudžiai susiję finansiniais, ekonominiais ir organizaciniais ryšiais. Šiame straipsnyje nėra nustatytų jokių kitų jo taikymo sąlygų. Jame taip pat nenumatyta galimybė valstybėms narėms nustatyti kitas sąlygas ekonominės veiklos vykdytojams, kad jie galėtų sudaryti PVM grupę (šiuo klausimu žr. 2013 m. balandžio 25 d. Sprendimo *Komisija / Švedija*, C-480/10, EU:C:2013:263, 35 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).
- 39 Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antroje pastraipoje numatytos schemos reiškia, kad šios nuostatos pagrindu priimti nacionalinės teisės aktai turi leisti finansiniais, ekonominiais ir organizaciniais ryšiais susijusius subjektus laikyti nebe atskirais apmokestinamaisiais PVM asmenimis, o vienu apmokestinamuoju asmeniu. Todėl, kai valstybė narė įgyvendina minėtą nuostatą, pavaldūs asmenys, kaip tai suprantama pagal šią nuostatą, negali būti laikomi apmokestinamaisiais asmenimis, kaip jie suprantami pagal šeštosios direktyvos 4 straipsnio 1 dalį (šiuo klausimu žr. 2008 m. gegužės 22 d. Sprendimo *Ampliscientifica ir Amplifin*, C-162/07, EU:C:2008:301, 19 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

- 40 Iš to matyti, kad PVM grupės nariai, prilyginti vienam apmokestinamajam asmeniui pagal Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antrą pastraipą, toliau nebegali atskirai pateikti PVM deklaracijų ir grupėje ar už jos ribų būti laikomi apmokestinamaisiais asmenimis, nes tik vienintelis apmokestinamasis asmuo gali pateikti šias deklaracijas. Taigi ši nuostata, reiškia, kad, jeigu valstybė narė ją įgyvendina, perkeliantys nacionalinės teisės aktai turi numatyti, kad apmokestinamasis asmuo būtų vienas, o grupei suteiktas tik vienas PVM mokėtojo kodas (2008 m. gegužės 22 d. Sprendimo *Ampliscientifica ir Amplifin*, C-162/07, EU:C:2008:301, 19 ir 20 punktai).
- 41 Darytina išvada, kad tokiu atveju trečiojo asmens paslaugų teikimas PVM grupės nariui PVM tikslais turi būti laikomas paslaugų teikimu ne šiam nariui, bet pačiai PVM grupei, kuriai jis priklauso (šiuo klausimu žr. 2020 m. lapkričio 18 d. Sprendimo *Kaplan International colleges UK*, C-77/19, EU:C:2020:934, 46 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).
- 42 Kalbant apie Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antros pastraipos kontekstą, iš šios nuostatos ar minėtoje direktyvoje nustatytos sistemos nematyti, kad ji yra nukrypstanti ar speciali nuostata, kuri turėtų būti aiškinama siaurai. Kaip matyti iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos, būtent sąlyga, susijusi su finansinio glaudaus ryšio buvimu, negali būti aiškinama siaurai (dėl PVM direktyvos 11 straipsnio pagal analogiją žr. 2013 m. balandžio 25 d. Sprendimo *Komisija / Švedija*, C-480/10, EU:C:2013:263, 36 punktą ir 2021 m. balandžio 15 d. Sprendimo *Finanzamt für Körperschaften Berlin*, C-868/19, nepaskelbtas Rink., EU:C:2021:285, 45 punktą).
- 43 Kalbant apie Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antros pastraipos tikslus, pirmiausia reikia priminti, kad iš Komisijos pasiūlymo [COM(73) 950 *final*], kuriuo remiantis buvo priimta Šeštoji direktyva, motyvuojamosios dalies matyti, kad priimdamas šią nuostatą Sąjungos teisės aktų leidėjas norėjo leisti valstybėms narėms sistemiskai nesieti apmokestinamojo asmens statuso vien su teisine savarankiškumo sąvoka arba siekiant administracinio supaprastinimo, arba norint išvengti kai kurių piktnaudžiavimo atvejų, pavyzdžiui, įmonės padalijimo keliems apmokestinamiesiems asmenims, ketinant pasinaudoti specialia schema (šiuo klausimu žr. 2013 m. balandžio 25 d. Sprendimo *Komisija / Švedija*, C-480/10, EU:C:2013:263, 37 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją ir 2021 m. balandžio 15 d. Sprendimo *Finanzamt für Körperschaften Berlin*, C-868/19, nepaskelbtas Rink., EU:C:2021:285, 35 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).
- 44 Šiuo klausimu pažymėtina, kad nors Šeštojoje direktyvoje, kol neišgaliojo jos 4 straipsnio 4 dalies trečia pastraipa, iš dalies pakeista 2006 m. liepos 24 d. Tarybos direktyva 2006/69/EB, iš dalies keičiančia Direktyvos 77/388/EEB nuostatas, susijusias su tam tikromis priemonėmis, kuriomis siekiama supaprastinti apmokestinimo pridėtinės vertės mokesčiu tvarką ir padėti užkirsti kelią mokesčių slėpimui ar vengimui, bei panaikinti tam tikrus sprendimus dėl leidžiančių nukrypti nuostatų (OL L 221, 2006, p. 9), nebuvo aiškių nuostatų, suteikiančių valstybėms narėms įgaliojimus priimti priemonės, būtinas kovoti su mokesčių slėpimu ar vengimu, dėl šios aplinkybės iš valstybių narių nebuvo atimta galimybė priimti tokias priemones prieš išgaliojant minėtai direktyvai, nes valstybių narių kova su mokesčių slėpimu ir vengimu yra Šeštojoje direktyvoje pripažįstamas ir skatinamas tikslas, net ir nesant aiškaus Sąjungos teisės aktų leidėjo įgaliojimo (šiuo klausimu žr. 2015 m. liepos 16 d. Sprendimo *Larentia + Minerva ir Marenave Schifffahrt*, C-108/14 ir C-109/14, EU:C:2015:496, 42 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).
- 45 Taigi Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antrai pastraipai taikyti valstybės narės, naudodamosi savo diskrecija, galėjo numatyti tam tikrus PVM grupės schemos taikymo apribojimus, jeigu jie atitinka šios direktyvos tikslus ir jais siekiama užkirsti kelią praktikai arba

- elgesiui, kuriais piktnaudžiaujama, ar kovoti su mokesčių slėpimu ir vengimu (šiuo klausimu žr. 2015 m. liepos 16 d. Sprendimo *Larentia + Minerva ir Marenave Schiffahrt*, C-108/14 ir C-109/14, EU:C:2015:496, 41 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).
- 46 Nagrinėjamu atveju iš prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikuso teismo ir Vokietijos vyriausybės pateiktų paaiškinimų pirmiausia matyti, kad Vokietijos įstatymų leidėjas pasinaudojo Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antroje pastraipoje numatyta galimybe *USiG* 2 straipsnio 2 dalies 2 punkte, kuriame numatyta sudaryti „mokesčių vienetus“.
- 47 Be to, iš tų pačių paaiškinimų matyti, kad pagal Vokietijos teisę, nors PVM grupę kontroliuojanti bendrovė laikoma atskiru šios grupės apmokestinamuoju asmeniu, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antrą pastraipą, AO 73 straipsnyje vis dėlto numatyta, kad organiškai susijusi bendrovė prireikus gali būti apmokestinama mokesčiais už kitus mokesčių vieneto, kuriam ji priklauso, narius, įskaitant kontroliuojančiąją bendrovę, finansiniais tikslais mokamus mokesčių vieneto, kurio dalis jie yra.
- 48 Pirmiausia dėl klausimo, ar Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antra pastraipa draudžia Vokietijos praktiką, kai kaip atskiras apmokestinamasis asmuo nurodoma ne pati PVM grupė, o šios grupės narys, t. y. jos kontroliuojančioji bendrovė, reikia pažymėti, kad Teisingumo Teismas 2008 m. gegužės 22 d. Sprendime *Ampliscientifica ir Amplifin* (C 162/07, EU:C:2008:301, 19 ir 20 punktai) ir 2014 m. rugsėjo 17 d. Sprendime *Skandia America (USA), filial Sverige* (C 7/13, EU:C:2014:2225, 34, 35 ir 37 punktai) nusprendė, kad nors PVM grupė, kaip apmokestinamasis asmuo, privalo mokėti PVM, išlieka faktas, kaip savo išvados 79 punkte pažymėjo generalinė advokatė, kad, kai keli teisiškai nepriklausomi PVM grupės nariai kartu sudaro atskirą apmokestinamąjį asmenį, grupės PVM prievolės mokesčių administratoriui turi būti priimti vienas asmuo. Vis dėlto Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antroje pastraipoje nenustatyta jokių reikalavimų dėl subjekto, atstovaujančio PVM grupei, paskyrimo ar formos, kaip tas subjektas priima tokios grupės apmokestinamojo asmens prievolės.
- 49 Šiuo klausimu, neatsižvelgiant į galimybę numatyti, kad vienas iš šių narių atstovautų PVM grupei, 43 punkte nurodyti tikslai gali pateisinti tai, kad PVM grupę kontroliuojanti bendrovė paskiriama atskiru apmokestinamuoju asmeniu, kai ji gali primesti savo valią kitiems šiai grupei priklausantiems subjektams, taip užtikrinant teisingą PVM surinkimą.
- 50 Tokiu atveju tai, kad ne pati PVM grupė, o jai atstovaujanti kontroliuojančioji bendrovė veikia kaip vienas apmokestinamasis asmuo, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antrą pastraipą, neturi kelti mokesčių nuostolių pavojaus.
- 51 Iš šio sprendimo 28 punkte pateiktų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikuso teismo paaiškinimų ir Vokietijos vyriausybės rašytinėse pastabose nurodytų pastabų matyti, kad, jei šiai kontroliuojančiajai bendrovei tenkanti pareiga deklaruoti apima paslaugas, kurias teikė ir gavo visi šios grupės nariai, ir jei iš to kylanti mokesstinė skola apima visas šias paslaugas, tai lemia tokį patį rezultatą kaip ir tuo atveju, jeigu pati PVM grupė būtų apmokestinta šiuo mokesčiu.
- 52 Iš minėtų paaiškinimų taip pat matyti, kad nors pagal Vokietijos teisę visos pareigos PVM srityje tenka minėtai kontroliuojančiajai bendrovei, kaip PVM grupės atstovei mokesčių administratorių atžvilgiu, vis dėlto remdamiesi AO 73 straipsniu šie kompetentingi mokesčių administratoriai prireikus gali kreiptis į kitus šiai grupei priklausančius subjektus.

- 53 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, darytina išvada, kad Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antra pastraipa turi būti aiškinama taip, kad pagal ją nedraudžiama valstybei narei kaip atskirą PVM apmokestinamąjį asmenį paskirti ne pačią PVM grupę, o šios grupės narį, t. y. jos kontroliuojančiąją bendrovę, kai ji gali primesti savo valių kitiems šiai grupei priklausantiems subjektas, su sąlyga, kad tai nekelia mokestinių nuostolių pavojaus.

Dėl antrojo klausimo

- 54 Antruoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės išsiaiškinti, ar subjekto, kuris yra atskiras PVM grupės apmokestinamasis asmuo ir vykdo, pirma, ekonominę veiklą, dėl kurios jis yra apmokestinamasis asmuo, ir, antra, veiklą, kurią jis atlieka įgyvendindamas viešosios valdžios įgaliojimus ir dėl kurios nelaikomas PVM apmokestinamuoju asmeniu pagal Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 5 dalį, atveju šiai grupei priklausančio subjekto teikiamos paslaugos, susijusios su šių įgaliojimų vykdymu, turi būti laikomos paslaugomis, kurios patenka į šio atskiro apmokestinamojo asmens ekonominės veiklos sritį, yra skirtos jo viešosios valdžios įgaliojimų vykdymo veiklai ir gali būti apmokestintos pagal šios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies b punktą.
- 55 Pirmiausia reikia priminti, kad pagal Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies b punktą paslaugų teikimas už atlygį yra laikomas apmokestinamojo asmens paslaugų teikimu jo paties arba jo darbuotojų privatiems poreikiams arba apskritai ne verslo tikslais.
- 56 Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, kad Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies b punktas kliudo apmokestinamajam asmeniui ar jo darbuotojams gauti paslaugas be mokesčių iš apmokestinamojo asmens, už kurias privatus asmuo turėtų sumokėti PVM (2005 m. sausio 20 d. Sprendimo *Hotel Scandic Gåsabäck*, C-412/03, EU:C:2005:47, 23 punktas).
- 57 Vis dėlto Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies b punktu nesiekta nustatyti taisyklės, pagal kurią sandorius, nepatenkančius į PVM sistemos taikymo sritį, būtų galima laikyti įvykdytais „ne verslo tikslais“, kaip tai suprantama pagal šią nuostatą (šiuo klausimu žr. 2009 m. vasario 12 d. Sprendimo *Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie*, C-515/07, EU:C:2009:88, 38 punktą).
- 58 Iš to matyti, kad jei vienas PVM grupės apmokestinamasis asmuo gauna paslaugas, kurias teikia šiai grupei priklausantis subjektas ir kurios yra skirtos jo viešosios valdžios įgaliojimų vykdymo veiklai, ir būtų laikoma, kad tokia paslauga apmokestinama pagal Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies b punktą, tai reikštų, kad ši paslauga yra teikiama ne verslo tikslams, todėl viešosios valdžios įgaliojimų vykdymo veikla, kuri nepatenka į PVM taikymo sritį pagal Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 5 dalį, būtų tokiai prilyginta.
- 59 Dėl tokio aiškinimo tiek Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punktas, tiek 4 straipsnio 5 dalis netektų prasmės.
- 60 Be to, būtina pažymėti, kad bet kuriuo atveju pagal Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies b punktą nesiekama, kad „neatlygintini“ sandoriai būtų laikomi sandoriais „už atlygį“ apmokestinimo PVM tikslais (šiuo klausimu žr. 2005 m. sausio 20 d. Sprendimo *Hotel Scandic Gåsabäck*, C-412/03, EU:C:2005:47, 24 punktą).

- 61 Nagrinėjama atveju, kaip pažymėta šio sprendimo 13 ir 17 punktuose ir kaip savo išvados 50 punkte pažymėjo generalinė advokatė, iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą aiškiai matyti, kad kontroliuojančioji bendrovė S sumokėjo finansinį atlygį už *U-GmbH* suteiktas valymo paslaugas, ir nesvarbu, ar tai būtų susiję su jos ekonomine veikla, ar su jos viešosios valdžios įgaliojimų vykdymo veikla.
- 62 Vadinas, kadangi aptariamos paslaugos buvo suteiktos už atlygį, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnį, nėra priežasties taikyti šios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies b punktą.
- 63 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, į antrąjį klausimą reikia atsakyti: Sąjungos teisė turi būti aiškinama taip, kad subjekto, kuris yra atskiras PVM grupės apmokestinamasis asmuo ir vykdo, pirma, ekonominę veiklą, dėl kurios jis yra apmokestinamasis asmuo, ir, antra, veiklą, kurią atlieka įgyvendindamas viešosios valdžios įgaliojimus ir dėl kurios nelaikomas PVM apmokestinamuoju asmeniu pagal Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 5 dalį, atveju šiai grupei priklausančio subjekto teikiamos paslaugos, susijusios su šių įgaliojimų vykdymu, neturi būti apmokestinamos pagal šios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies b punktą.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 64 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (pirmoji kolegija) nusprendžia:

- 1. 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 4 straipsnio 4 dalies antra pastraipa**

turi būti aiškinama taip:

pagal ją nedraudžiama valstybei narei kaip vieną apmokestinamąjį asmenį paskirti ne grupę, sudarytą iš teisiškai savarankiškų, bet glaudžiai finansiniais, ekonominiais ir organizaciniais ryšiais susijusių, asmenų, o šios grupės narį, t. y. jos kontroliuojančiąją bendrovę, kai ji gali primesti savo valią kitiems šiai grupei priklausantiems subjektas, su sąlyga, kad tai nekeltų mokesčių nuostolių pavojaus.

- 2. Sąjungos teisė**

turi būti aiškinama taip:

subjekto, kuris yra atskiras grupės, sudarytos iš teisiškai savarankiškų, bet glaudžiai finansiniais, ekonominiais ir organizaciniais ryšiais susijusių, asmenų, apmokestinamasis asmuo ir vykdo, pirma, ekonominę veiklą, dėl kurios jis yra apmokestinamasis asmuo, ir, antra, veiklą, kurią atlieka įgyvendindamas viešosios valdžios įgaliojimus ir dėl kurios nelaikomas pridėtinės vertės mokesčiu apmokestinamuoju asmeniu pagal Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 5 dalį, atveju šiai

grupei priklausančio subjekto teikiamos paslaugos, susijusios su šių įgaliojimų vykdymu, neturi būti apmokestinamos pagal šios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies b punktą.

Parašai.