



# Teismo praktikos rinkinys

GENERALINIO ADVOKATO  
ATHANASIOS RANTOS IŠVADA,  
pateikta 2024 m. gegužės 16 d.<sup>1</sup>

**Byla C-184/23**

**Finanzamt T**  
**prieš**  
**S**

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

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Pridėtinės vertės mokestis (PVM) – Šeštoji direktyva 77/388/EEB – 2 straipsnio 1 punktas ir 4 straipsnio 4 dalies antra pastraipa – PVM taikymo sritis – Apmokestinamieji asmenys – Valstybių narių galimybė vienu apmokestinamuoju asmeniu laikyti kelis subjektus, kurie yra teisiškai savarankiški, bet tarpusavyje glaudžiai susiję finansiniais, ekonominiais ir organizaciniais ryšiais („PVM grupė“) – Paslaugų teikimas už atlygį tarp PVM grupės narių – Šių paslaugų apmokestinimas – Paslaugos gavėjas, neturintis teisės į PVM atskaitą – Mokestinių nuostolių pavojus“

## I. Įvadas

1. Ar prekių tiekimas ir paslaugų teikimas už atlygį tarp asmenų, priklausančių PVM grupei<sup>2</sup> (vadinamieji PVM grupės „vidaus sandoriai“), patenka į pridėtinės vertės mokesčio (PVM) taikymo sritį ir prireikus – ar jiems taikomas šis mokestis? Ar atsakymas į šį klausimą yra kitoks, jei prekių ar paslaugų gavėjas neturi teisės (arba turi tik dalinę teisę) į pirkimo mokesčio atskaitą?

2. Iš esmės tokius klausimus turi išnagrinėti Teisingumo Teismas šioje byloje, kurios dalykas – *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas, Vokietija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą dėl 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymo derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas<sup>3</sup> 2 straipsnio 1 punkto ir 4 straipsnio 4 dalies antros pastraipos išaiškinimo.

<sup>1</sup> Originalo kalba: prancūzų.

<sup>2</sup> Grupė, sudaryta iš subjektų, kurie teisiniu požiūriu yra savarankiški, bet glaudžiai susiję vienas su kitu finansiniais, ekonominiais ir organizaciniais ryšiais (toliau – PVM grupė).

<sup>3</sup> 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. Šis prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas nagrinėjant ginčą, dėl kurio jau buvo pateiktas pirmasis prašymas priimti prejudicinį sprendimą, – į jį Teisingumo Teismas atsakė priimdamas 2022 m. gruodžio 1 d. Sprendimą *Finanzamt T (PVM grupės vidaus paslaugų teikimas)* (C-269/20, toliau – *Sprendimas Finanzamt T-I*, EU:C:2022:944T-I). Būtent po šio sprendimo, taip pat po tą pačią dieną priimto sprendimo byloje *Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie* (C-141/20, toliau – *Sprendimas Diakonie*, EU:C:2022:943), prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kilo abejonių, dėl kurių jis pateikė šį prašymą.

4. Ši byla suteikia Teisingumo Teismui progą, pirma, pateikti paaiškinimų dėl PVM grupei taikomos teisinės tvarkos, kuri jau buvo gausios jurisprudencijos dalykas, ir, antra, patikslinti šių dviejų sprendimų taikymo sritį.

## II. Teisinis pagrindas

### A. Sąjungos teisė

5. Šeštoji direktyva nuo 2007 m. sausio 1 d. buvo panaikinta ir pakeista 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos<sup>4</sup> (toliau – PVM direktyva). Vis dėlto atsižvelgiant į pagrindinėje byloje susiklosčiusias aplinkybes jai taikoma Šeštoji direktyva.

6. 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;

<...>“

7. Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 1 ir 4 dalyse buvo nurodyta:

„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.“

<sup>4</sup> OL L 347, 2006, p. 1; klaidų ištaisymai: OL L 335, 2007 12 20, p. 60 ir OL L 235, 2018 9 19, p. 26.

## B. Vokietijos teisė

8. Pagrindinėje byloje taikytinos redakcijos *Umsatzsteuergesetz* (Apyvartos mokesčio įstatymas, toliau – *UStG*) 2 straipsnio 2 dalis suformuluota 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. <...>

<...>“

## III. Pagrindinė byla, prejudiciniai klausimai ir procesas Teisingumo Teisme

9. Faktinės pagrindinės bylos aplinkybės yra tokios pačios, kaip nurodytos Sprendime *Finanzamt T-I*<sup>5</sup>. Šioje byloje jas galima glaustai išdėstyti taip.

10. Vokietijos viešosios teisės reglamentuojamas fondas S yra universiteto medicinos katedros ir bendrovės *U-GmbH* (toliau – *U-GmbH*) kontroliuojančioji bendrovė. Šis fondas yra PVM apmokestinamasis asmuo dėl paslaugų, kurias jis teikia už atlygį, bet nėra laikomas apmokestinamuoju asmeniu dėl mokymo veiklos, kurią jis vykdo įgyvendindamas savo viešosios valdžios įgaliojimus. Vis dėlto pagal Šeštąją direktyvą medicinos paslaugoms netaikomas PVM.

11. 2005 m. kestiniais metais *U-GmbH* teikė S, be kita, ko valymo paslaugas. Šios paslaugos buvo teikiamos visam universiteto medicinos katedros pastatų kompleksui, įskaitant pacientų palatas, koridorius, operacines, auditorijas ir laboratorijas.

12. Pati ligoninė, kiek ji skirta pacientų priežiūrai, yra susijusi su S vykdoma ekonomine veikla, už kurią jis apmokestinamas PVM, o auditorijos, laboratorijos ir kitos patalpos yra naudojamos studentams mokytis, t. y. veiklai, kurią šis fondas vykdo įgyvendindamas viešosios valdžios įgaliojimus ir dėl kurios jis nelaikomas šiuo mokesčiu apmokestinamu asmeniu.

13. Aptariamo nekilnojamojo turto komplekso ploto dalis, kur valymo paslaugos buvo teikiamos pagal veiklą, kurią S vykdė kaip viešosios valdžios institucija, sudarė 7,6 % viso šio komplekso ploto. Už savo paslaugas *U-GmbH* iš S iš viso gavo 76 085,48 EUR atlygį.

14. Atlikęs patikrinimą mokesčių administratorius patikslino S pranešimą dėl mokesčių apskaičiavimo už atitinkamus mokesčius 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. Be to, 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

<sup>5</sup> Žr. šio sprendimo 11–19 punktus.

2 punktą, kuriuo siekiama Vokietijos teisėje įgyvendinti Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antroje pastraipoje numatytą galimybę PVM grupės narius laikyti vienu apmokestinamuoju asmeniu.

16. Mokesčių administratorius laikėsi nuomonės, kad valymo paslaugos, suteiktos dėl veiklos, siejamos su viešosios valdžios įgaliojimais, yra neapmokestinamos, jos suteiktos su verslu nesusijusiais tikslais, taigi konstatuotas fondui S „paslaugų teikimas nemokamai, prilyginamas paslaugų teikimui už atlygį“<sup>6</sup>.

17. Atsižvelgęs į šias aplinkybės 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 sudaro 5 782,50 EUR. Atėmęs apskaičiuotą 525,66 EUR pelno maržą mokesčių administratorius nustatė 5 257 EUR „paslaugų teikimo nemokamai“ apmokestinamąją vertę ir 841,12 EUR didesnę PVM.

18. Sprendimas atmesti administracinį S skundą dėl patikslinto pranešimo dėl mokesčių apskaičiavimo buvo apskųstas *Finanzgericht* (Finansų teismas, Vokietija), šis tą skundą patenkino.

19. Mokesčių administratorius dėl šio sprendimo pateikė kasacinį skundą *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas), prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui, o šis pateikė Teisingumo Teismui prašymą priimti prejudicinį sprendimą byloje, kurioje buvo priimtas Sprendimas *Finanzamt T-I*.

20. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad reikia vėl pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą, siekiant priimti sprendimą šiuo metu jo nagrinėjamoje byloje.

21. Iš tikrųjų, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo teigimu, atsižvelgiant į Sprendimą *Diakonie*, pirmiausia į šio sprendimo 77–80 punktuose išdėstytus argumentus, lieka neaišku, ar kelių asmenų sujungimas į grupę, laikomą vienu apmokestinamuoju asmeniu pagal Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antrą pastraipą, lemia tai, kad tarp šių asmenų teikiamos paslaugos už atlygį nepatenka į šios direktyvos 2 straipsnio 1 punkte nurodytą PVM taikymo sritį. Nei Sprendime *Diakonie*, nei Teisingumo Teismo jurisprudencijoje nepateikiama aiškaus atsakymo dėl vidaus sandorių apmokestinimo pobūdžio.

22. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui taip pat kyla abejonių dėl to, ar PVM grupės vidaus sandoriai bet kuriuo atveju neturėtų patekti į PVM taikymo sritį, jei paslaugos gavėjas neturi teisės (arba turi tik dalinę teisę) į pirkimo PVM atskaitą, nes priešingu atveju kiltų mokesčių nuostolių pavojus. Šios abejonės kyla atsižvelgiant į sprendimus *Finanzamt T-I* ir *Diakonie*<sup>7</sup>, kuriuose Teisingumo Teismas pripažino, kad pagal Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antrą pastraipą nedraudžiamas PVM grupės, kaip antai aptariamoms Vokietijos teisėje, organizavimas, kai kontroliuojančioji bendrovė laikoma vienu apmokestinamuoju asmeniu, tik su sąlyga, kad tai nelemia mokesčių nuostolių pavojaus.

<sup>6</sup> Pagal *USfG* 3 straipsnio 9a dalies 2 punktą, siejamą su Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies b punktu.

<sup>7</sup> Žr. atitinkamai šių sprendimų 50 ir 57 punktus.

23. Šiomis aplinkybėmis *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

- „1. Ar kelių asmenų sujungimas į vieną apmokestinamąjį asmenį pagal [Šeštosios direktyvos] 4 straipsnio 4 dalies antrą pastraipą reiškia, kad tarp šių asmenų vykdomas paslaugų teikimas už atlygį nepatenka į šios direktyvos 2 straipsnio 1 punkte numatytą pridėtinės vertės mokesčio taikymo sritį?
2. Ar paslaugų teikimas už atlygį tarp tokių asmenų bet kuriuo atveju patenka į [PVM] taikymo sritį, jei paslaugų gavėjas neturi teisės (arba turi tik dalinę teisę) į pirkimo mokesčio atskaitą, nes priešingu atveju kyla mokesčių nuostolių rizika?“

24. Rašytines pastabas Teisingumo Teismui pateikė S, Vokietijos vyriausybė ir Europos Komisija.

#### IV. Analizė

25. Dviem prejudiciniais klausimais, kuriuos, mano nuomone, reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punktą ir 4 straipsnio 4 dalies antrą pastraipą turi būti aiškinami taip, kad paslaugų teikimas už atlygį tarp PVM grupei priklausančių asmenų – pagal pastarąją nuostatą – bet kuriuo atveju nepatenka į PVM taikymo sritį, net jei paslaugos gavėjas neturi teisės (arba turi tik dalinę teisę) į pirkimo mokesčio atskaitą, o tai lemia mokesčių nuostolių pavojų.

26. Taigi abiem prejudiciniais klausimais, pateiktais šioje byloje, siekiama patikrinti, ar vidaus sandoriai tarp PVM grupės narių turi būti laikomi PVM apmokestinamais sandoriais. Pažymėtina, kad Teisingumo Teismas dar neturėjo progos aiškiai nuspręsti dėl šio klausimo.

27. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad abejones, dėl kurių kyla šie prejudiciniai klausimai, lemia du neseniai Teisingumo Teismo priimti sprendimai, t. y. sprendimai *Finanzamt T-I* ir *Diakonie*. Jis taip pat nurodo, kad pagal jo jurisprudenciją PVM grupės narių vidaus sandoriai neapmokestinami.

28. Vis dėlto iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad šį prašymą pateikęs teismas linkęs manyti, jog pagal Sąjungos teisę šie vidaus sandoriai turėtų būti laikomi apmokestinamais PVM. Visos trys šalys, pateikusios Teisingumo Teismui pastabas, priešingai, teigia, kad tokie vidaus sandoriai nepatenka į PVM taikymo sritį.

29. Siekiant atsakyti į abu šioje byloje pateiktus prejudicinius klausimus reikia paaiškinti sąveiką tarp, pirma, Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punkto, pagal kurį, galiojant šiai direktyvai, buvo nustatoma PVM taikymo sritis, ir, antra, šios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antros pastraipos, pagal kurią kiekviena valstybė narė galėjo jos teritorijoje įsisteigusiems ekonominės veiklos vykdytojams sudaryti PVM grupę<sup>8</sup>. Sąveikos tarp šių dviejų nuostatų nustatymas reiškia, kad reikia jas išaiškinti.

30. Šiomis aplinkybėmis primintina, kad pagal Teisingumo Teismo suformuotą jurisprudenciją aiškinant Sąjungos teisės nuostatas reikia atsižvelgti ne tik į jų formuluotę, bet ir į kontekstą bei teisės akto, kuriame jos įtvirtintos, tikslus<sup>9</sup>.

<sup>8</sup> Šios dvi nuostatos dabar atitinka PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies a ir c punktus bei 11 straipsnį.

<sup>9</sup> Žr., be kita ko, sprendimus *Finanzamt T-I* (35 punktą) ir *Diakonie* (46 punktą).

31. Be to, laikantis vienodo Sąjungos teisės taikymo ir lygybės principo reikalavimų, kai Sąjungos teisės nuostatose, kaip antai šioje byloje reikšmingos nuostatose, nėra aiškios nuorodos į valstybių narių teisę, taikytiną siekiant nustatyti jų prasmę ir apimtį, jų reikšmė visoje Europos Sąjungoje paprastai turi būti aiškinama savarankiškai ir vienodai<sup>10</sup>.

#### **A. Dėl pažodinio reikšmingų nuostatų aiškinimo**

32. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad šioje byloje reikšmingų nuostatų formuluotė patvirtina apmokestinamąjį vidaus sandorių pobūdį. Tai matyti iš aplinkybės, kad Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 dalyje apmokestinimo požiūriu neskiriami PVM grupės vidaus sandoriai ir paslaugos, už atlygį teikiamos tretiesiems asmenims. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo teigimu, šios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antros pastraipos aiškinimas, priešingai, leidžia manyti ir apie apmokestinamąjį, ir apie neapmokestinamąjį vidaus sandorių pobūdį.

33. Šiuo klausimu, kiek tai susiję, pirma, su Šeštosios direktyvos 2 straipsniu, pažymėtina, kad šioje nuostatoje, kaip minėta, nustatyta PVM taikymo sritis<sup>11</sup>. Šio straipsnio 1 punkte nurodyta, kad PVM apmokestinamas prekių tiekimas ir paslaugų teikimas, kai šalies teritorijoje už atlygį prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks.

34. Be to, iš suformuotos jurisprudencijos matyti, „kad paslaugų teikimas apmokestinamas, tik jeigu tarp paslaugos teikėjo ir paslaugos gavėjo egzistuoja teisinis santykis, per kurį yra pasikeičiama abipusiai veiksmais kito naudai“, paslaugos teikėjui gaunant atlygį, atitinkantį faktinę paslaugos gavėjui suteiktos paslaugos vertę<sup>12</sup>.

35. Iš Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punkto aiškiai matyti, jog tam, kad prekių tiekimas ar paslaugų teikimas patektų į PVM taikymo sritį, atitinkamas prekes tiekti ar paslaugas teikti turi „apmokestinamasis asmuo“. Tai reiškia, *a contrario*, kad, jei prekes tiekia ar paslaugas teikia asmuo, kuris nelaikomas „apmokestinamuoju asmeniu“, šiam prekių tiekimui ar paslaugų teikimui netaikomas PVM. Taigi sąvokos „apmokestinamasis asmuo“ apimties nustatymas turi lemiamos reikšmės siekiant nustatyti, ar tam tikri sandoriai yra apmokestinami<sup>13</sup>.

36. Sąvoka „apmokestinamasis asmuo“ yra bendrai apibrėžta Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 1 dalyje, kurioje nurodyta, kad apmokestinamuoju asmeniu laikomas bet kuris asmuo, „savarankiškai vykdomas“ kurią nors ekonominę veiklą, nurodytą šio straipsnio 2 dalyje, neatsižvelgiant į šios veiklos tikslus ar rezultatus.

37. Šiuo klausimu iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad, siekiant vienodai taikyti Šeštąją direktyvą, svarbu, kad šios direktyvos IV antraštinėje dalyje apibrėžta sąvoka „apmokestinamasis asmuo“ būtų aiškinama savarankiškai ir vienodai<sup>14</sup>.

<sup>10</sup> Šiuo klausimu žr. 2013 m. Sprendimą *Komisija / Švedija* (C-480/10, EU:C:2013:263, 33 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

<sup>11</sup> Šeštosios direktyvos 2 straipsnis yra vienintelis straipsnis, esantis šios direktyvos II antraštinėje dalyje „Taikymo sritis“.

<sup>12</sup> 2019 m. sausio 24 d. Sprendimas *Morgan Stanley & Co International* (C-165/17, EU:C:2019:58, 37 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

<sup>13</sup> Šiuo klausimu žr. generalinės advokatės J. Kokott išvadą, pateiktą byloje *Latvijas Informācijas un komunikācijas tehnoloģijas asociācija* (C-87/23, EU:C:2024:222, 2 punktas).

<sup>14</sup> Šiuo klausimu pagal analogiją žr. 2013 m. balandžio 25 d. Sprendimą *Komisija / Švedija* (C-480/10, EU:C:2013:263, 34 punktas).

38. Kiek tai susiję, antra, su Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antra pastraipa<sup>15</sup>, iš šios nuostatos formuluotės matyti, kad pagal ją kiekviena valstybė narė gali laikyti *vienu apmokestinamuoju asmeniu* kelis jos teritorijoje įsisteigusius subjektus, kurie yra teisiškai savarankiški, bet tarpusavyje glaudžiai susiję finansiniais, ekonominiais ir organizaciniais ryšiais. Šiame straipsnyje, pagal jo formuluotę, nėra nustatyta jokių kitų jo taikymo sąlygų, taip pat nenumatyta galimybės valstybėms narėms nustatyti kitas sąlygas ekonominės veiklos vykdytojams, kad jie galėtų sudaryti PVM grupę<sup>16</sup>.

39. Pagal suformuotą jurisprudenciją Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antroje pastraipoje nurodytos sistemos įgyvendinimas reiškia, kad šios nuostatos pagrindu priimti nacionalinės teisės aktai turi leisti finansiniais, ekonominiais ir organizaciniais ryškiais susijusius subjektus *laikyti nebe atskirais apmokestinamaisiais PVM asmenimis*, o vienu apmokestinamuoju asmeniu. Vadinas, kai valstybė narė įgyvendina šią nuostatą, pavaldūs asmenys, kaip tai suprantama pagal šią nuostatą, *negali būti laikomi apmokestinamaisiais asmenimis*, kaip jie suprantami pagal Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 1 dalį<sup>17</sup>.

40. Iš suformuotos jurisprudencijos taip pat matyti, kad PVM grupės nariai, prilyginti vienam apmokestinamajam asmeniui pagal Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antrą pastraipą, 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, jei valstybė narė ją įgyvendina, perkeliantieji nacionaliniai teisės aktai turi numatyti, kad apmokestinamasis asmuo būtų vienas, o grupei suteiktas tik vienas PVM numeris<sup>18</sup>.

41. Taigi iš primintos Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad, kai keli teisiškai savarankiški asmenys sudaro PVM grupę, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antrą pastraipą, tie asmenys nebelaikomi atskirais apmokestinamaisiais asmenimis ir visi kartu PVM tikslais sudaro vieną apmokestinamąjį asmenį. Šis vienas apmokestinamasis asmuo yra arba pati PVM grupė, arba – jei taip nustatyta atitinkamuose nacionalinės teisės aktuose ir kaip Teisingumo Teismas paaiškino sprendimuose *Finanzamt T-I* ir *Diakonie* – vienas iš jos narių, t. y. šios grupės kontroliuojančioji bendrovė, kai ji gali primesti savo valią kitiems šiai grupei priklausantiems subjektams, su sąlyga, kad jos nurodymas kaip vieno PVM apmokestinamojo asmens nelemia mokestinių nuostolių pavojaus<sup>19</sup>.

42. Iš to, kad PVM grupė laikoma vienu apmokestinamuoju asmeniu pagal Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antrą pastraipą, išplaukia, kad trečiojo asmens PVM grupės nario naudai teikiamos paslaugos PVM tikslai turi būti laikomos suteiktomis ne šiam nariui, o visai PVM grupei, kuriai šis narys priklauso<sup>20</sup>, ir *vice versa*<sup>21</sup>.

43. Šios išvados 38–40 punktuose atlikta abiejų reikšmingų nuostatų pažodinė analizė leidžia nustatyti šių dviejų nuostatų sąveiką.

<sup>15</sup> Šeštosios direktyvos 4 straipsnis yra vienintelis straipsnis, esantis šios direktyvos IV antraštinėje dalyje „Apmokestinamieji asmenys“.

<sup>16</sup> Žr. Sprendimą *Finanzamt T-I* (38 punktas) ir Sprendimą *Diakonie* (44 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

<sup>17</sup> Žr. Sprendimą *Finanzamt T-I* (39 punktas) ir Sprendimą *Diakonie* (45 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

<sup>18</sup> Žr. Sprendimą *Finanzamt T-I* (40 punktas) ir Sprendimą *Diakonie* (46 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

<sup>19</sup> Šiuo klausimu žr. sprendimus *Finanzamt T-I* (53 punktas) ir *Diakonie* (60 punktas). Taip pat žr. šios išvados 89 punktą.

<sup>20</sup> Žr. 2014 m. rugsėjo 17 d. Sprendimą *Skandia America (USA), filial Sverige* (C-7/13, EU:C:2014:2225, 29 punktas; toliau – Sprendimas *Skandia*) ir 2020 m. lapkričio 18 d. Sprendimą *Kaplan International colleges UK* (C-77/19, EU:C:2020:934, 46 punktas).

<sup>21</sup> 2021 m. kovo 11 d. Sprendimas *Danske Bank* (C-812/19, EU:C:2021:196, 28 punktas).

44. Iš šios analizės matyti, viena vertus, jog tam, kad pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 dalį prekių tiekimas ar paslaugų teikimas patektų į PVM taikymo sritį, prekes tiekti ar paslaugas teikti turi „apmokestinamasis asmuo“. Kita vertus, iš jos taip pat matyti, kad PVM grupė yra vienas apmokestinamasis asmuo ir kad šiai grupei priklausantys subjektai nebelaikomi atskirais apmokestinamaisiais asmenimis. Taigi būtinas šių dviejų išvadų derinimas patvirtina šių dviejų siejamų nuostatų aiškinimą, pagal kurį vidaus sandoriai, t. y. paslaugos, už atlygį teikiamos tarp PVM grupės narių, nepatenka į PVM taikymo sritį.

45. Iš tikrųjų priešinga išvada, pagal kurią PVM grupės nario paslaugos, teikiamos kitam tos pačios grupės nariui (arba pačiai PVM grupei), būtų laikomos sandoriais, kurie apmokestinami PVM pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 dalį, reikštų, kad šis narys yra apmokestinamasis asmuo pagal šią nuostatą, o tai nesuderinama su tuo, kad PVM grupė yra vienas apmokestinamasis asmuo, kaip matyti iš šios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antros pastraipos, taip pat iš Teisingumo Teismo suformuotos jurisprudencijos, minėtos šios išvados 38–40 punktuose.

46. Įsteigus PVM grupę sukuriama šios grupės mokestinė atsakomybė ir panaikinama grupės narių, kurie buvo PVM apmokestinami asmenys prieš prisijungdami prie grupės, individuali mokestinė atsakomybė, taigi šios grupės pirkimo ar pardavimo sandorių, sudaromų su šiai grupei nepriklausančiais subjektais, apmokestinimas PVM yra panašus į individualiai veikiančio vieno apmokestinamojo asmens apmokestinimą PVM<sup>22</sup>.

47. Tai reiškia, kad asmuo, kuris dėl savo priklausymo PVM grupei nebėra laikomas PVM apmokestinamuoju asmeniu, negali būti laikomas apmokestinamuoju asmeniu, individualiai tiekiančiu prekes arba teikiančiu paslaugas nei šiai grupei nepriklausantiems subjektams, t. y. tretiesiems asmenims, nei PVM grupės, kuriai jis priklauso, viduje, t. y. kitiems tos pačios grupės nariams. Iš išorės PVM tikslais bus laikoma, kad prekes tiekia ar paslaugas teikia vienas apmokestinamasis asmuo, t. y. iš esmės pati PVM grupė, kuri bus apmokestinama su tuo susijusiu mokesčiu<sup>23</sup>. Sandoriai tarp grupės narių, t. y. sandoriai grupės viduje, laikomi grupės savo pačios naudai įvykdytais sandoriais, taigi PVM atžvilgiu neegzistuoja<sup>24</sup>. Iš tikrųjų kaip (tarpusavio) sandoriai, vykdomi tarp subjektų, kurie priklauso vienam apmokestinamajam asmeniui, jie PVM tikslais reiškia neapmokestinamą „vidaus srautą“, kitaip nei apmokestinamųjų sandorių, vykdomų su trečiaisiais asmenimis, atveju<sup>25</sup>.

48. Be to, toks reikšmingų nuostatų aiškinimas, kaip matyti iš jų pažodinės analizės, atitinka, viena vertus aiškinimą, pateiktą iš 2021 m. lapkričio 22 d. PVM komiteto 119-to posėdžio išplaukiančiose gairėse<sup>26</sup>, kurios, nors ir nėra privalomos, vis dėlto pagal Teisingumo Teismo jurisprudencija padeda aiškinti Šeštąją direktyvą<sup>27</sup>. Kita vertus, jis taip pat atitinka aiškinimą, pateiktą 2009 m. Komisijos komunikate dėl PVM grupių<sup>28</sup>.

<sup>22</sup> Generalinio advokato N. Jääskinen išvados, pateiktos bylose *Komisija / Airija* (C-85/11, EU:C:2012:753, 42 punktas) ir *Komisija / Švedija* (C-480/10, EU:C:2012:751, 40 punktas).

<sup>23</sup> Šiuo klausimu žr. 2021 m. kovo 11 d. Sprendimą *Danske Bank* (C-812/19, EU:C:2021:196, 28 punktas) ir Sprendimą *Skandia* (29 punktas).

<sup>24</sup> Generalinio advokato N. Jääskinen išvados, pateiktos bylose *Komisija / Airija* (C-85/11, EU:C:2012:753, 42 punktas) ir bylose *Komisija / Švedija* (C-480/10, EU:C:2012:751, 40 punktas), taip pat generalinio advokato P. Mengozzi išvada, pateikta sujungtose bylose *Larentia + Minerva ir Marenave Schifffahrt* (C-108/14 ir C-109/14, EU:C:2015:212, 49 punktas).

<sup>25</sup> Šiuo klausimu pagal analogiją žr. 2019 m. sausio 24 d. Sprendimą *Morgan Stanley & Co International* (C-165/17, EU:C:2019:58, 38 punktas).

<sup>26</sup> B dokumentas – taxud.c.l (2022)2315070-1034, pirmiausia p. 24, 3 punktas.

<sup>27</sup> Pagal analogiją žr. 2020 m. spalio 29 d. Nutartį *Weindel Logistik Service* (C-621/19, EU:C:2020:889, 48 punktas).

<sup>28</sup> Žr. 2009 m. liepos 2 d. Komisijos komunikato Tarybai ir Europos Parlamentui dėl PVM mokėtojų grupavimo galimybės, numatytos Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl [PVM] bendros sistemos 11 straipsnyje (COM(2009) 0325 final), 3.4.3 punktą.



49. Vadinas, toliau reikia patikrinti, ar reikšmingų nuostatų aiškinimą, kylantį iš jų pažodinės analizės, atsižvelgiant į Teisingumo Teismo jurisprudenciją, patvirtina jų kontekstinis ir teleologinis aiškinimas.

## **B. Dėl kontekstinio reikšmingų nuostatų aiškinimo**

### *1. Dėl kontekstinės analizės*

50. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad kontekstinė reikšmingų nuostatų analizė taip pat patvirtina apmokestinamąjį vidaus sandorių pobūdį. Iš tikrųjų PVM grupės nariai savo vidaus operacijas atlieka „savarankiškai vykdydami ekonominę veiklą“, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 1 dalį. Teisingumo Teismo atsakymas į ketvirtąjį Sprendime *Diakonie* pateiktą prejudicinį klausimą patvirtina šią analizę.

51. Siekiant išsklaidyti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo abejonę, susijusias su reikšmingų nuostatų kontekstu, reikia išnagrinėti ryšį tarp, viena vertus, sąlygos, susijusios su „savarankišku“ ekonominės veiklos vykdymu, į kurį daroma nuoroda bendroje apmokestinamojo asmens apibrėžtyje, pateikiamoje Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 1 dalyje, ir, kita vertus, PVM grupės sistemos, nustatytos šios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antroje pastraipoje.

52. Šiuo klausimu dėl konteksto pirmiausia pažymėtina, kad Šeštosios direktyvos 4 straipsnis – tai vienintelis straipsnis, esantis šios direktyvos IV antraštinėje dalyje „Apmokestinamieji asmenys“. Kalbant apie šio straipsnio struktūrą, jo 1 dalyje pateikiama bendra apmokestinamojo asmens apibrėžtis, nors, kaip teisingai pabrėžia Komisija, kitose nuostatose šios bendros sąvokos apimtis apribojama ir patikslinama, įtraukiant arba atsiejant tam tikrus atvejus.

53. Dėl sąlygos, kad ekonominė veikla turi būti vykdoma „savarankiškai“, pažymėtina, kad jos taikymo sritis patikslinta Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies pirmoje pastraipoje, pagal kurią žodis „savarankiškai“ reiškia, kad PMV 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“.

54. Taip pat pažymėtina, kad iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, jog, kalbant apie šios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antros pastraipos kontekstą, nei iš šios nuostatos, nei iš šioje direktyvoje nustatytos sistemos nematyti, kad tai yra nukrypti leidžianti ar speciali nuostata, kuri turėtų būti aiškinama siaurai. Taigi sąlyga, susijusi su glaudaus finansinio ryšio buvimu, negali būti aiškinama siaurai<sup>29</sup>.

55. Be to, Teisingumo Teismas yra aiškiai nusprendęs, kad savarankiškas ir vienodas sąvokos „apmokestinamasis asmuo“ aiškinimas, minėtas šios išvados 37 punkte, valstybėms narėms privalomas ir dėl šios nuostatos, neatsižvelgiant į sistemos, kuri joje nustatyta, neprivalomąjį pobūdį valstybėms narėms, siekiant išvengti to, kad įgyvendinant šią sistemą ji būtų skirtingai taikoma įvairiose valstybėse narėse<sup>30</sup>.

<sup>29</sup> Žr. Sprendimą *Finanzamt T-I* (42 punktas) ir Sprendimą *Diakonie* (48 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

<sup>30</sup> Šiuo klausimu žr. 2013 m. balandžio 25 d. Sprendimą *Komisija / Švedija* (C-480/10, EU:C:2013:263, 34 punktas).

56. Dėl bendros sąvokos „apmokestinamasis asmuo“ (šios išvados 52 punkte nurodyta prasme) patikslinimo, pateikto Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antroje pastraipoje, pažymėtina, jog yra aiškiai nustatyta, kad – kaip matyti iš pirma atliktos pažodinės analizės, – jeigu įvykdytos šioje nuostatoje nurodytos sąlygos, PVM grupė pagal *fictio iuris* yra vienas PMV apmokestinamas asmuo. Šis „mechanizmas“ reiškia, kad šiuo vienu apmokestinamuoju asmeniu pakeičiami nariai, kurie atskirai laikomi PVM apmokestinamais asmenimis, neatsižvelgiant į tai, ar šie nariai savarankiškai vykdo ekonominę veiklą, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 1 dalį.

57. Šiuo aspektu pažymėtina, kad Teisingumo Teismas savo jurisprudencijoje jau turėjo progą nurodyti, kad sąlyga, susijusi su „savarankišku“ veiklos vykdymu, dėl kvalifikavimo kaip apmokestinamojo asmens pagal Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 1 dalį reiškia teisinį klausimą, kuris skiriasi nuo PVM grupės, kaip vieno apmokestinamojo asmens, konfigūracijos klausimo ir kad šie du klausimai nebūtinai yra tarpusavyje susiję. Be to, su tokiomis aplinkybėmis, mano nuomone, susijęs Teisingumo Teismo atsakymas į ketvirtąjį prejudicinį klausimą, pateiktas Sprendime *Diakonie*, dėl kurio kilo abejonių prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui. Taigi, prieš nagrinėdamas atitinkamą Sprendimo *Diakonie* dalį, pirmiausia išnagrinėsiu šią jurisprudenciją.

## 2. Dėl jurisprudencijos, susijusios su ryšiu tarp „savarankiško“ ekonominės veiklos vykdymo sąlygos ir PVM grupės sistemos

58. Pirmasis prejudicinis klausimas, pateiktas Teisingumo Teismui byloje, kurioje priimtas Sprendimas *Skandia*<sup>31</sup>, buvo susijęs su klausimu, ar bendrovės pagrindinio padalinio, esančio trečiojoje valstybėje, paslaugų teikimas filialui, esančiam tam tikroje valstybėje narėje, yra PVM apmokestinamas sandoris, jei šis filialas priklauso PVM grupei.

59. Paprastai pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją pagrindinis padalinys ir filialas sudaro vieną PVM apmokestinamą asmenį, nebent būtų nustatyta, kad filialas vykdo savarankišką ekonominę veiklą<sup>32</sup>.

60. Šiomis aplinkybėmis Teisingumo Teismas pirmiausia išnagrinėjo klausimą, ar toje byloje filialas veikia savarankiškai. Jis konstatavo, kad filialas neveikia savarankiškai, taigi negalėjo pats būti laikomas apmokestinamuoju asmeniu, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvą<sup>33</sup>.

61. Vis dėlto Teisingumo Teismas nusprendė: kadangi šis filialas priklauso PVM grupei, taigi kartu su kitais šios grupės nariais sudaro vieną apmokestinamąjį asmenį, PVM tikslais laikomą atskiru nuo pagrindinio padalinio, pastarojo paslaugos, teikiamos savo filialui – kuris neveikia savarankiškai, – PVM grupės nariui, negali būti laikomos teikiamomis šiam filialui, jos laikytinos teikiamomis PVM grupei, todėl reiškia sandorius, kurie apmokestinami PVM<sup>34</sup>.

<sup>31</sup> Toje byloje Teisingumo Teismui pateiktas klausimas buvo susijęs su PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies, 9 straipsnio ir 11 straipsnio išaiškinimu.

<sup>32</sup> Žr. 2019 m. sausio 24 d. Sprendimą *Morgan Stanley & Co International* (C-165/17, EU:C:2019:58, 35 punktą).

<sup>33</sup> Žr. Sprendimo *Skandia* 26 punktą.

<sup>34</sup> Žr. Sprendimo *Skandia* 28, 30 ir 31 punktus.

62. Vėliau Teisingumo Teismas patvirtino šią jurisprudenciją byloje *Danske Bank*<sup>35</sup>, kurioje taikė tokį patį principą susiklosčius situacijai, kurią būtų galima nusakyti kaip „priešingą“, nes PVM grupei priklausė pagrindinis padalinys.

63. Iš šios jurisprudencijos matyti, kad nors „savarankiškas“ ekonominės veiklos vykdymas pagal Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 1 dalį yra būtina sąlyga, kad asmuo galėtų būti laikomas apmokestinamuoju asmeniu, ši aplinkybė netrukdo tam, kad subjektas, kuris neatitinka šios sąlygos, vis dėlto galėtų patekti į PVM taikymo sritį, jeigu jis yra PVM grupės narys, taigi priklauso vienam apmokestinamajam asmeniui, kaip tai suprantama pagal šios direktyvos 4 straipsnio 4 dalį.

64. Vadinasi, klausimas dėl sąlygos, susijusios su „savarankišku“ ekonominės veiklos vykdymu, kaip nurodyta minėtos direktyvos 4 straipsnio 1 dalyje, laikymosi ir klausimas dėl teisinių pasekmių, kurias lemia priklausymas PVM grupei, yra du atskiri teisiniai klausimai, kurie nebūtinai tarpusavyje susiję. Tai, ar šios sąlygos laikomasi, šioms pasekmėms neturi reikšmės.

### 3. Dėl Teisingumo Teismo atsakymo į ketvirtąjį prejudicinį klausimą Sprendime „Diakonie“

65. Atsižvelgiant į šią sąveikos ar netgi įtampos tarp sąlygos, susijusios su savarankišku ekonominės veiklos vykdymo pobūdžiu, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 1 dalį, ir PVM grupės teisinės tvarkos kontekstą ir reikia analizuoti ketvirtąjį prejudicinį klausimą, kurį Teisingumo Teismas nagrinėjo Sprendime *Diakonie*.

66. Šis klausimas Teisingumo Teismui buvo pateiktas susiklosčius situacijai, kai aptariamuose nacionalinės teisės aktuose (taip pat Vokietijos teisės aktuose) buvo nustatyta, kad vienintelis PVM apmokestinamas asmuo yra ne pati PVM grupė, o jos narys, t. y. kontroliuojančioji bendrovė, kuriai priskiriama kiekvieno PVM grupei priklausančio subjekto gauta apyvarta ir kuri apmokestinama PVM, atitinkančiu visą šią apyvartą<sup>36</sup>.

67. Be to, pagal šiuos nacionalinės teisės aktus subjektų, integruotų į mokestinio subjekto, kurio dalis jie yra, kontroliuojančiąją bendrovę, ekonominė ir profesinė veikla nebuvo laikoma savarankiška<sup>37</sup>, atsižvelgiant į pavaldumo ir subordinacijos santykius tarp kontroliuojančiosios bendrovės ir kitų subjektų, (nuo šiol) laikomų „integracija su teise įsikišti“<sup>38</sup>.

68. Šiomis aplinkybėmis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas (tas pats, kaip ir šioje byloje) pirmiausia pateikė klausimą dėl galimybės suskirstyti į kategorijas, t. y. „visus kartu“ savarankiškais pagal Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 1 dalį laikyti subjektus, priklausančius PVM grupei atsižvelgiant į šį subordinacijos santykį.

<sup>35</sup> 2021 m. kovo 11 d. Sprendimas *Danske Bank* (C-812/19, EU:C:2021:196, 17–35 punktai).

<sup>36</sup> Žr. Sprendimo *Diakonie* 21 ir 22 punktus.

<sup>37</sup> Žr. *UStG* 2 straipsnio 2 dalies 2 punkto pirmą sakinį. Taip pat žr. Sprendimo *Diakonie* 22 punktą.

<sup>38</sup> Žr. Sprendimo *Diakonie* 20 punktą. Dėl išsamesnio faktinių aplinkybių šiuo klausimu priminimo žr. toje byloje pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą 85 ir paskesnius punktus.

69. Minėtas teismas konkrečiai klausė, ar pagal Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 1 dalį ir 4 dalies *pirmą pastraipą*<sup>39</sup> valstybei narei leidžiama *nustatant kategorijas* nelaikyti asmens savarankišku, kaip tai suprantama pagal šios direktyvos 4 straipsnio 1 dalį, kai tas asmuo priklauso PVM grupei, kurioje kontroliuojančioji bendrovė gali primesti šiam asmeniui savo valią ir neleisti jam veikti pagal jo valią.

70. Šiomis aplinkybėmis Teisingumo Teismas nusprendė, kad Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies *pirma pastraipa* turi būti aiškinama taip, kad pagal ją draudžiama valstybei narei *nustatant kategorijas* nelaikyti tam tikrų subjektų savarankiškais, kai jie finansiniais, ekonominiais ir organizaciniais ryšiais yra susiję su PVM grupės kontroliuojančiąja bendrove.

71. Kitaip tariant, Teisingumo Teismas nusprendė, jog aplinkybė, kad subjektas yra PVM grupės narys, negali būti laikoma savaime reiškiančia, kad šis subjektas nevykdo ekonominės veiklos „savarankiškai“, kaip nurodyta Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 1 dalyje.

72. Taigi Sprendime *Diakonie*, remiantis šios išvados 58–64 punktuose minėta jurisprudencija, patvirtinama, kad sąlyga, susijusi su savarankišku ekonominės veiklos vykdymu, kaip tai suprantama pagal šios direktyvos 4 straipsnio 1 dalį, ir pasekmės, kurias lemia subjekto priklausymas PVM grupei, yra atskiri teisiniai klausimai ir kad šis priklausymas neturi įtakos savarankiškos ekonominės veiklos apibrėžčiai pagal šios direktyvos 4 straipsnio 1 dalį.

73. Vadinasi, Sprendime *Diakonie* visai nekyla abejonių dėl PVM grupės, kaip vieno apmokestinamojo asmens, konfigūracijos atsižvelgiant į šios išvados 38–42 punktuose nurodytus argumentus ir jurisprudenciją, kuria aiškiai remiamasi šiame sprendime. Tai reiškia, kad pagal šį sprendimą negali kilti abejonių dėl šios konfigūracijos pasekmių, nurodytų šios išvados 43–47 punktuose, susijusių su PVM grupės ir jos narių laikymu PVM apmokestinamu asmeniu, tiek už šios grupės ribų, tiek jos viduje<sup>40</sup>.

74. Be to, byloje, kurioje priimtas Sprendimas *Diakonie*, Teisingumo Teismas neturėjo nagrinėti klausimo, ar PVM grupės vidaus sandoriai apmokestinami PVM, todėl to ir nedarė.

75. Atsižvelgiant į atliktą kontekstinę analizę ir minėtą reikšmingą jurisprudenciją, net jei PVM grupei priklausantys asmenys vykdo ekonominę veiklą „savarankiškai“, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 1 dalį, tai neturi įtakos aplinkybei, kad dėl priklausymo PVM grupei šie asmenys PVM tikslais kartu sudaro vieną apmokestinamąjį asmenį, todėl nebelaikomi atskirais PVM apmokestinamais asmenimis, kalbant tiek apie išorės santykius, tiek apie PVM grupės vidaus santykius.

<sup>39</sup> Nagrinėjamu atveju prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kilo klausimas, ar minėta sąlyga, susijusi su subjektų, sudarančių mokesčių vienetą (kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 1 dalį ir 4 dalies antrą pastraipą), pavaldumu šio vieneto kontroliuojančiajai bendrovei, nurodyta Vokietijos teisėje siekiant nustatyti mokesčių vieneto buvimą, gali būti pateisinama pagal Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 1 dalį, siejamą su šios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies *pirma pastraipa*, tam tikra prasme „pilyginant“ PVM grupei priklausančius subjektus darbuotojams, kaip tai suprantama pagal pastarąją nuostatą. Žr. Sprendimo *Diakonie* 28–30 punktus.

<sup>40</sup> Tai, ar PVM grupei priklausantis subjektas savarankiškai vykdo ekonominę veiklą, kartais gali turėti pasekmių PVM grupės vidaus santykiams, susijusiems su mokesčių našta, atitinkamai tenkančia kiekvienam iš jos narių. Šiuo klausimu žr. Sprendimo *Diakonie* 27 punktą.

76. Tai reiškia, kad, priešingai, nei teigia prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, aplinkybė, kad PVM grupės nariai atlieka vidaus sandorius „savarankiškai vykdydami ekonominę veiklą“, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 1 dalį, nepagrindžia teiginio apie šių vidaus sandorių apmokestinamąjį pobūdį ir negali kelti abejonių dėl reikšmingų nuostatų aiškinimo, pateikto šios išvados 43–47 punktuose.

### **C. Dėl teleologinio reikšmingų nuostatų aiškinimo**

77. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad atsižvelgiant į pagal Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antrą pastraipą siekiamus tikslus neturi būti reikalaujama neapmokestinti vidaus sandorių. *Procedūrinis* supaprastinimas, kuriuo siekiama, kad sudarius PVM grupę nebereikėtų teikti kelių mokesčių deklaracijų, neturėtų daryti poveikio apmokestinimui mokesčiu, taip, kad vidaus sandoriams būtų taikomas PVM. Jei minėtas supaprastinimas, priešingai, yra *materialinio* pobūdžio, tai būtų suprantama kaip grupės nario, kurio naudai atliekamas vidaus sandoris, teisės į pirkimo PVM atskaitą turėjimas, tam, kad mokestinė skola ir teisė į sumokėto PVM atskaitą kompensuotų viena kitą. Vis dėlto bendras vidaus sandorių neapmokestinimas, taikomas ir tada, kai grupės nariai, kurių naudai atliekamas vidaus sandoris, neturi teisės į pirkimo PVM atskaitą, lemtų mokestinius nuostolius ir galiausiai ne administracinį supaprastinimą, o apmokestinimo nebuvimą. Tikslas užkirsti kelią tam tikram piktnaudžiavimui taip pat nepateisintų vidaus sandorių neapmokestinimo. Priešingai, piktnaudžiavimu galėtų būti laikoma tai, kad grupės nariai, neturintys teisės į PVM atskaitą, gauna mokesčių lengvatą.

78. Siekiant išsklaidyti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo abejones, reikia nustatyti PVM grupės sistemos, įtvirtintos Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antroje pastraipoje, logiką, t. y. jos pateisinimą.

79. Šiuo klausimu primintina, kad dėl Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antra pastraipa siekiamų tikslų Teisingumo Teismas yra nurodęs, jog iš Komisijos pasiūlymo kuriuo remiantis buvo priimta Šeštoji direktyva (COM(73) 950 *final*), motyvuojamosios dalies matyti, kad priimdamas šią nuostatą Sąjungos teisės aktų leidėjas norėjo leisti valstybėms narėms sistemai nesieti apmokestinamojo asmens statuso su sąvoka „vien teisinis savarankiškumas“ arba siekiant administracinio supaprastinimo, arba norint išvengti kai kurių piktnaudžiavimo atvejų, pavyzdžiui, įmonės padalijimo keliems apmokestinamiesiems asmenims, ketinant pasinaudoti specialia schema<sup>41</sup>.

80. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas aiškiai remiasi šia Teisingumo Teismo jurisprudencija, tačiau didžiausią dėmesį skiria administracinio supaprastinimo ir piktnaudžiavimo prevencijos tikslams. Vis dėlto, kaip matyti iš pirmesnio punkto, PVM grupės sistema pirmiausia siekiama leisti valstybėms narėms sistemai nesieti apmokestinamojo asmens statuso su sąvoka „vien teisinis savarankiškumas“. Taigi aiškiai kalbama apie priemonę, leidžiančią valstybėms narėms atskirti apmokestinimo PVM klausimą nuo klausimo, susijusio su teisiniu įmonių organizavimu.

81. Šiuo aspektu pažymėtina, kad pareiga mokėti PVM gali turėti ir turi įtakos ekonominės veiklos struktūrai ir funkcionavimui<sup>42</sup>. Iš tikrųjų ji gali paveikti įmonių organizacinį pasirinkimą. Taigi įmonei gali tekti pasirinkti arba tam tikrų prekių tiekimą ar paslaugų teikimą patikėti vidaus

<sup>41</sup> Žr. Sprendimą *Finanzamt T-I* (43 punktas) ir Sprendimą *Diakonie* (49 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

<sup>42</sup> Šiuo klausimu žr. generalinio advokato N. Jääskinen išvadą, pateiktą byloje *Komisija / Airija* (C-85/11, EU:C:2012:753, 49 punktas).

padaliniui pačioje įmonėje, arba subjektui, kuris teisiniu požiūriu yra atskiras, bet priklauso tai pačiai grupei (pavyzdžiui, gamybos ar paslaugų teikimo įmonei)<sup>43</sup>. Vadinasi, sprendžiant klausimą, ar ekonominės veiklos vykdytojo veikla yra įtraukta į vidų, ar perkelta į išorę (grupės viduje), gali būti atsižvelgiama ne tik į su veikla susijusias ar ekonominio pobūdžio priežastis, bet ir į pasekmes, kurias lemia pareiga mokėti PVM.

82. Vis dėlto PVM tikslais iš esmės neturėtų būti svarbu atsižvelgti į tai, kad įmonės veiklos dalį vykdo atskiras subjektas (galimai atskiras mokesčių mokėtojas), kuris priklauso grupei, arba tai, kad ją vykdo didesnės įmonės vidaus padalinys. Iš tikrųjų būtent veikla, o ne teisinė forma, nulemia apmokestinamojo asmens statusą PVM atžvilgiu<sup>44</sup>.

83. Taigi taikydamos PVM grupės sistemą valstybės narės gali sumažinti mokesčio įtaką įmonių veiklos organizavimo būdai. PVM grupavimu prisidedama prie mokesčio „organizacinio“ neutralumo, sudarant galimybę formuoti tinkamas verslo struktūras be neigiamų pasekmių, atsižvelgiant į pareigą mokėti PVM<sup>45</sup>. Vis dėlto, atsižvelgiant į šios išvados 85 punkte išdėstytus argumentus, ši funkcija reiškia, kad grupės vidaus sandoriai neapmokestinami. Iš tikrųjų tik jei su PVM susijusi apmokestinimo sistema yra vienoda tiek prekių tiekimo ir paslaugų teikimo įtraukimo į vidų, tiek perkėlimo į išorę (grupės viduje) atvejais, galima užtikrinti minėtą mokesčio „organizacinį“ neutralumą.

84. Teiginys, kad tikslas užtikrinti mokesčio „organizacinį“ neutralumą yra pagrindinė ir pirminė PVM grupės sistemos funkcija, kyla ne tik iš šios išvados 78 punkte nurodytos Teisingumo Teismo jurisprudencijos, bet ir šios nuostatos, kurioje tai numatyta. Iš tikrųjų sąvoka „PVM grupė“ į Sąjungos teisę buvo įtraukta Antrąja direktyva 67/228/EEB<sup>46</sup>, remiantis Vokietijos teisės aktais, susijusiais su *Organschaft* (vok. „apmokestinamasis vienetas“)<sup>47</sup>, kurio esmė, kaip pažymi ir prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas<sup>48</sup>, – neapmokestinamasis vidaus sandorių pobūdis siekiant išvengti mokesčių kumuliacijos. Vėliau ji buvo išplėta daliniais pakeitimais, padarytais Šeštąja direktyva ir galiausiai PVM direktyva<sup>49</sup>.

85. Vis dėlto, kaip pažymėjo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, mokesčio „organizacinio“ neutralumo užtikrinimo funkcija prarado dalį savo svarbos, kai buvo nustatyta galimybė atskaityti pirkimo PVM. Iš tikrųjų esant šiai galimybei mokesstinė skola ir teisė į pirkimo PVM atskaitą kompensuoja viena kitą, todėl tuo atveju, kai tokia atskaita galima, PVM grupės sistema neturi materialinės taikymo srities ir jos pateisinimas iš esmės susijęs su procedūrinio

<sup>43</sup> Šiuo klausimu žr. generalinės advokatės J. Kokott išvadą, pateiktą byloje *Adient* (C-533/22, EU:C:2024:106, 33 punktas).

<sup>44</sup> Generalinio advokato N. Jääskinen išvada, pateikta byloje *Komisija / Airija* (C-85/11, EU:C:2012:753, 50 punktas).

<sup>45</sup> Generalinio advokato N. Jääskinen išvada, pateikta byloje *Komisija / Airija* (C-85/11, EU:C:2012:753, 49 punktas), taip pat generalinės advokatės J. Kokott išvada, pateikta byloje *Adient* (C-533/22, EU:C:2024:106, 33 punktas).

<sup>46</sup> 1967 m. balandžio 11 d. Antroji Tarybos direktyva 67/228/EEB dėl valstybių narių teisės aktų, reglamentuojančių apyvartos mokesčius, suderinimo – Bendros pridėtinės vertės mokesčio sistemos struktūra ir įgyvendinimo tvarka (OL L 71, 1967, p. 1303).

<sup>47</sup> Aiškinamajame memorandume, susijusiam su Antrąja direktyva 67/228/EEB, nurodyta: „The law currently in force in certain Member States treats persons who are independent from a juridical point of view, but organically interlinked by economic, financial or organization ties, as one single taxpayer, so that transactions among these persons do not constitute tax acts. In this view, firms forming an *Organschaft* are therefore, subject to the same fiscal conditions as an integrated firm which is one single juridical person“ (Pagal šiuo metu kai kuriose valstybėse narėse galiojančius įstatymus subjektai, kurie teisiniu požiūriu yra savarankiški, bet glaudžiai susiję ekonominiiais, finansiniais ar organizaciniais ryšiais, laikomi vienu mokesčių mokėtoju, todėl tarp šių asmenų sudaromi sandoriai nėra apmokestinami. Taigi laikantis tokio požiūrio įmonėms, kurios sudaro *Organschaft*, taikomos tokios pačios mokesčių sąlygos, kaip ir integruotai įmonei, kuri yra vienas juridinis asmuo). Europos Bendrijų biuletenis, 9/75 priedas, p. 20 (skelbiama tik anglų kalba).

<sup>48</sup> Žr. sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą 47 ir paskesnius punktus, pirmiausia 54 punktą.

<sup>49</sup> Dėl Sąjungos teisės nuostatos, susijusios su PVM grupe, genezės priminimo žr. generalinio advokato N. Jääskinen išvadą, pateiktą byloje *Komisija / Airija* (C-85/11, EU:C:2012:753, 29–36 punktai), taip pat Pfeiffer, S., *VAT Grouping from a European Perspective*, IBFD Doctoral Series, vol. 34, 2015.

pobūdžio administraciniu supaprastinimu. Šiuo klausimu pažymėtina, kad toks administracinis supaprastinimas palankus ir mokesčių administratoriui, nes leidžia jam išvengti tam tikros kontrolės.

86. Tikslas užtikrinti šios sistemos mokesčio „organizacinį“ neutralumą visiškai taikomas įmonėms, kurios neturi teisės atskaityti pirkimo PVM. Iš tikrųjų, jei atitinkama valstybė narė pasinaudojo galimybe sudaryti PVM grupes – ir su sąlyga, kad vidaus sandoriai nėra apmokestinami, – šioms bendrovėms neturi reikšmės tai, ar prekes tiekia arba paslaugas teikia pačios šios įmonės, ar tarpininkaujant kontroliuojamai įmonei. Abiem atvejais šis prekių tiekimas arba šių paslaugų teikimas nebus apmokestinamas PVM<sup>50</sup>. Taigi šioms įmonėms PVM grupės sistema turi ne tik procedūrinės reikšmės, kaip administracinis supaprastinimas, bet ir materialinės reikšmės<sup>51</sup>.

87. Šiomis aplinkybėmis primintina, kad 2013 m. balandžio 9 d. Sprendime *Komisija / Airija* (C-85/11, EU:C:2013:217) Teisingumo Teismo didžioji kolegija aiškiai nurodė, kad jokia aplinkybė, be kita ko, susijusi su PVM direktyvos nuostatos, kurioje numatyta PVM grupė, tikslais, neleidžia daryti išvados, kad neapmokestinamieji asmenys, kurie, vadinasi, negali sąskaitose faktūrose nurodyti PVM, negali būti įtraukti į PVM grupę<sup>52</sup>.

88. Galiausiai, kalbant apie prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikuso teismo nurodytą tariamų mokestinių nuostolių pavojų, pažymėtina tai, kas išdėstyta toliau.

89. Pirma, nėra svarbu remtis sprendimais *Finanzamt T-I* ir *Diakonie* bei atitinkamai jų 50 ir 57 punktais, siekiant pagrįsti teiginį, kad PVM grupės narių tarpusavio sandoriai neapmokestinami atsižvelgiant į mokestinių nuostolių pavojų. Iš tikrųjų, viena vertus, šiuose sprendimuose Teisingumo Teismas visai nenagrinėjo vidaus sandorių apmokestinamojo pobūdžio klausimo. Kita vertus, iš šių sprendimų, priešingai, aiškiai matyti, kad Teisingumo Teismo nuoroda į mokestinių nuostolių pavojų toli gražu nebuvo bendro pobūdžio nuoroda, nes buvo nagrinėjamas tik vieno apmokestinamojo asmens funkcijos priskyrimo pagal aptariamus nacionalinės teisės aktus PVM grupės kontroliuojančiajai bendrovei, o ne pačiai PVM grupei klausimas. Teisingumo Teismas nusprendė, kad būtent toks priskyrimas neturi kelti mokestinių nuostolių pavojaus. Tai reiškia, kad tik tuo atveju, jei, taikant nacionalinę teisę, toks priskyrimas lemtų tokį patį rezultatą, lyg pati PVM grupė būtų laikoma vienu PVM apmokestinamu asmeniu – taigi nekiltų pavojaus, kad nebus apimtos mokestinės pajamos, susijusios su grupės narių suteiktomis ir gautomis paslaugomis, – vienu apmokestinamuoju asmeniu būtų galima laikyti grupės kontroliuojančiąją bendrovę. Reikia konstatuoti, kad šie argumentai visai nesusiję su PVM grupės vidaus sandorių apmokestinimo klausimu.

90. Antra, pažymėtina, kad byloje, kurioje priimtas minėtas Sprendimas *Komisija / Airija*, siekdama įrodyti, kad aptariama valstybė narė neįvykdė įsipareigojimų, Komisija pateikė argumentus, susijusius su mokestinių nuostolių pavojumi, kylančiu dėl galimybės neapmokestinamiesiems asmenims tapti PVM grupės nariais, ir kad šie argumentai iš esmės atitiko abejones, kurias išdėstė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas<sup>53</sup>. Vis dėlto Teisingumo Teismas šiems argumentams nepritarė ir atmetė Komisijos ieškinį, o tai reiškia, kad jis jau tada manė, kad šie argumentai neturi reikšmės.

<sup>50</sup> Šiuo klausimu žr. generalinės advokatės J. Kokott išvadą, pateiktą byloje *Adient* (C-533/22, EU:C:2024:106, 33 punktas, 13 išnaša).

<sup>51</sup> Šiuo klausimu žr. generalinės advokatės J. Kokott išvadą, pateiktą byloje *Adient* (C-533/22, EU:C:2024:106, 33 punktas, 13 išnaša).

<sup>52</sup> Kiek tai susiję būtų su PVM direktyvos 11 straipsniu, žr. šio sprendimo 50 punktą.

<sup>53</sup> 2013 m. balandžio 9 d. Sprendimas *Komisija / Airija* (C-85/11, EU:C:2013:217, 24 punktas).

91. Trečia, abejoju, ar tikrai esama mokestinių nuostolių pavojaus, kurį nurodo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas. Siekdamas pagrįsti savo abejones dėl šio mokestinių nuostolių pavojaus prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas palygina dvi mokesčines skolas, susijusias su teisine situacija, kai nėra mokesčių vieneto ir kai jis yra pagal Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalį<sup>54</sup>. Vis dėlto atsižvelgiant į šios išvados 81–83 ir 86 punktus grupės narys, kuris gauna naudos iš vidaus sandorio ir neturi teisės į PMV atskaitą, iš tikrųjų gali pasirinkti „internalizuoti“ į įmonės vidaus padalinį veiklą, kai prekes tiekia ar paslaugas teikia PVM grupės nariai, vadinasi, rezultatas PVM atžvilgiu bet kuriuo atveju būtų toks pats. Taigi, pavyzdžiui, nagrinėjamu atveju pagrindinėje byloje aptariama ligoninė visada galėtų pasirinkti, kad valymo paslaugas teiktų vidaus padalinys, o ne perkelti jų teikimą į išorę, PVM grupei priklausančiam juridiniam asmeniui. PVM atžvilgiu niekas nepasikeistų. Ši ligoninė būtų skatinama veikiau rinktis šį sprendimą, kad nereikėtų mokėti PVM, jei nebūtų PVM grupės sistemos be vidaus sandorių apmokestinimo. Vis dėlto tokiu atveju nebūtų užtikrintas minėtas mokesčio „organizacinis“ neutralumas.

92. Vadinasi, jei grupės nariai, neturintys teisės į PVM atskaitą, neturi mokesčių lengvatos, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo abejonės dėl PVM grupės sistemos tikslo užkirsti kelią tam tikram piktnaudžiavimui nėra pagrįstos.

93. Iš to, kas išdėstyta, matyti, kad, priešingai, nei mano prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, pagal Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antrą pastraipą, siejamą su šios direktyvos 2 straipsnio 1 punktu, siejami tikslai neprieštaruoja šių nuostatų aiškinimui, pagal kurį PVM grupės vidaus sandoriai neapmokestinami PVM.

## V. Išvada

94. Atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta, siūlau Teisingumo Teismui taip atsakyti į *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas, Vokietija) pateiktus prejudicinius klausimus:

1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymo derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas, iš dalies pakeista 2000 m. spalio 17 d. Tarybos direktyva 2000/65/EB, 2 straipsnio 1 punktą ir 4 straipsnio 4 dalies antra pastraipa

turi būti aiškinami taip, kad

paslaugų teikimas už atlygį tarp asmenų, priklausančių grupei, sudarytai iš subjektų, kurie teisiniu požiūriu yra savarankiški, bet tarpusavyje glaudžiai susiję finansiniais, ekonominiais ir organizaciniais ryšiais, pagal Šeštosios direktyvos 77/388, iš dalies pakeistos Direktyva 2000/65, 4 straipsnio 4 dalies antrą pastraipą nepatenka į pridėtinės vertės mokesčio (PVM) taikymo sritį, net jei paslaugos gavėjas neturi teisės (arba turi tik dalinę teisę) į pirkimo PVM atskaitą.

<sup>54</sup> Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo manymu, pirmuoju palyginimo atveju (kai nėra mokesčių vieneto ir (arba) vidaus sandoriai apmokestinami), susidarytų mokesčinė skola ir nebūtų atskaitomas pirkimo mokestis. O antruoju palyginamosios analizės atveju (kai yra mokesčių vienetas ir vidaus sandoriai neapmokestinami) mokesčinės skolos atsiradimas iš karto atmetamas. Žr. sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą 31 ir 32 punktus.