



Teismo praktikos rinkinys

TEISINGUMO TEISMO (ketvirtoji kolegija) SPRENDIMAS

2024 m. liepos 11 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Pridėtinės vertės mokesčio bendra sistema (PVM) – Šeštoji direktyva 77/388/EEB – 2 straipsnio 1 punktas – 4 straipsnio 4 dalies antra pastraipa – Apmokestinamieji asmenys – Valstybių narių galimybė atskiru apmokestinamuoju asmeniu, vadinamu PVM grupe, laikyti asmenis, kurie, būdami teisiškai savarankiški, yra glaudžiai susiję finansiniais, ekonominiais ir organizaciniais ryšiais – PVM grupės vidaus paslaugos – Tokių paslaugų apmokestinimas – Paslaugos gavėjas, kuriam neleidžiama atskaityti PVM – Mokestinių nuostolių pavojus“

Byloje C-184/23

dėl *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas, Vokietija) 2023 m. sausio 26 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2023 m. kovo 22 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Finanzamt T

prieš

S

TEISINGUMO TEISMAS (ketvirtoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas C. Lycourgos, teisėjai O. Spineanu-Matei, J.-C. Bonichot (pranešėjas), S. Rodin ir L. S. Rossi,

generalinis advokatas A. Rantos,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- S, atstovaujamo *Rechtsanwälte* R. J. Schwerin ir D. Sommerfeld,
- Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos M. J. Möller ir A. Hoesch,
- Europos Komisijos, atstovaujamos B. Eggers ir M. Herold,

* Proceso kalba: vokiečių.

susipažinęs su 2024 m. gegužės 16 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,
priima šį

Sprendimą

- 1 Prašymas 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., 9 sk., 1 t., p. 23; toliau – Šeštoji direktyva) 2 straipsnio 1 punkto ir 4 straipsnio 4 dalies antros pastraipos išaiškinimo.
- 2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Finanzamt T* (mokesčių administratorius, Vokietija) ir Vokietijos viešosios teisės reglamentuojamo fondo S ginčą dėl šio fondo apmokestinimo pridėtinės vertės mokesčiu (PVM) už 2005 m. 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, mokesť už paslaugas, įmokas ar kitokius su tokia veikla ar sandoriais susijusius mokesčius.

<...>“

6 Šios direktyvos 6 straipsnio 2 dalyje buvo nurodyta:

„Paslaugų teikimu už atlygį laikoma:

<...>

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 iškreipimui.“

7 Tos pačios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punkte buvo nustatyta:

„Nepažeisdamos kitų Bendrijos nuostatų ir taikydamos sąlygas, kurias jos nustato siekdamos užtikrinti teisingą ir sąžiningą atleidimo nuo mokesčio taikymą bei užkirsti kelią galimam mokesčių vengimui, išsisukinėjimui ar piktnaudžiavimui, valstybės narės nuo mokesčio atleidžia:

<...>

b) ligoninių ir kitas sveikatos priežiūros paslaugas bei glaudžiai su jomis susijusią veiklą, kurias vykdo viešosios teisės subjektai arba ligoninės, gydymo ir diagnostavimo centrai bei kitos panašaus pobūdžio deramai pripažintos įstaigos tokiomis pat socialinėmis sąlygomis, kokios taikomos viešosios teisės subjektams.“

8 Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalyje buvo numatyta:

„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.

<...>“

9 Direktyvos 2006/112 11 straipsnyje numatyta:

„Pasikonsultavusi su patariamuoju [PVM] komitetu (toliau – PVM komitetas), kiekviena valstybė narė gali atskiru apmokestinamuoju asmeniu laikyti tos valstybės narės teritorijoje įsisteigusius asmenis,

kurie, būdami teisiškai savarankiški, yra glaudžiai susiję finansiniais, ekonominiais ir organizaciniais ryšiais.

Valstybė narė, pasinaudodama pirmoje pastraipoje numatyta galimybe, gali patvirtinti visas priemones, kurių reikia siekiant užkirsti kelią mokesčio slėpimui ar vengimui pasinaudojant šia nuostata.“

Vokietijos teisė

- 10 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 faktinių ryšių bendras tinklas rodo, kad juridinis asmuo yra integruotas finansiniais, ekonominiais ir organizaciniais ryšiais į kontroliuojančiosios bendrovės subjektą (mokesčių grupė). Šios integracijos padariniai ribojami šalyje įsteigtų įmonės padalinių vidaus tarpusavio paslaugų teikimu. Šie padaliniai turi būti laikomi vienu subjektu. <...>“

- 11 *UStG* 3 straipsnio 9a dalies 2 punkte nustatyta:

„Paslaugų teikimui už atlygį prilyginama:

<...>

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

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

- 12 Iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad S yra Vokietijos viešosios teisės reglamentuojamas fondas ir universiteto, kuriame taip pat veikia medicinos katedra, bei bendrovės *U-GmbH* kontroliuojančioji bendrovė.
- 13 2005 m. bendrovė *U-GmbH* teikė S valymo, higienos, skalbimo ir pacientų vežimo paslaugas. Valymo paslaugos buvo teikiamos visam universiteto medicinos katedros pastatų kompleksui, įskaitant pacientų palatas, koridorius, operacines, auditorijas ir laboratorijas.
- 14 S vykdo ekonominę veiklą pastatų komplekse, už kurią jis yra apmokestinamas PVM, tačiau paskaitų auditorijas ir kitas nekilnojamojo turto komplekso dalis jis naudoja studentų mokymo veiklai, kurią vykdo kaip valdžios institucija ir dėl kurios PVM tikslais jis nėra laikomas apmokestinamuoju asmeniu. Minėto komplekso, kuris turi būti valomas, ploto dalis pastarosioms veiklos rūšims sudaro 7,6 % viso ploto.
- 15 2005 m. lapkričio 3 d. atlikęs patikrinimą mokesčių administratorius ištaisė S skirtą pranešimą apie PVM dydį už 2005 m.

- 16 Manydamas, kad S padaliniai sudaro vieną įmonę, kurios kontroliuojančioji bendrovė buvo šis fondas, mokesčių administratorius, pirma, nusprendė, kad turi būti parengta tik viena PVM deklaracija, todėl turi būti pateiktas tik vienas pranešimas apie PVM dydį.
- 17 Antra, dėl valymo paslaugų, kurias *U-GmbH* teikė S, mokesčių administratorius nusprendė, kad pagal *UStG* 2 straipsnio 2 dalies 2 punktą tai buvo paslaugos, suteiktos mokesčių grupėje (*Organschaft*), kurią sudarė S ir *U-GmbH*, todėl šios paslaugos neapmokestinamos PVM.
- 18 Vis dėlto mokesčių administratorius taip pat nusprendė, kad tiek, kiek šios paslaugos buvo suteiktos vykdyti S veiklai, dėl kurios jis nebuvo laikomas apmokestinamuoju PVM asmeniu, jos buvo teikiamos „ne verslo tikslais“ ir dėl jų S naudai buvo suteikta „neatlygintinių paslaugų, prilyginamų paslaugų teikimui už atlygį“ pagal *UStG* 3 straipsnio 9a dalies 2 punktą, kuriuo perkeltas Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies b punktas.
- 19 Tuo remdamasis mokesčių administratorius padidino S mokėtiną PVM sumą.
- 20 Dėl šio sprendimo S pateikė administracinį skundą; šis buvo atmestas.
- 21 *Finanzgericht* (Finansų teismas, Vokietija) patenkino S skundą dėl didesnio PVM. Šiuo klausimu jis manė, kad *UStG* 3 straipsnio 9a dalies 2 punkte numatytos „neatlygintinos vertės“ sąlygos nebuvo įvykdytos, nes mokesčių grupė (*Organschaft*), kurią sudaro viena įmonė, t. y. kontroliuojančioji bendrovė S ir *U-GmbH*, buvo susijusi tik su S veikla vykdančios viešosios valdžios įgaliojimus.
- 22 Mokesčių administratorius pateikė kasacinį skundą dėl šio sprendimo *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas, Vokietija; prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas). o Šis kreipėsi į Teisingumo Teismą su prašymu priimti prejudicinį sprendimą, siekdamas nustatyti, ar Vokietijos teisės aktai, susiję su mokesčių grupe, atitinka Sąjungos teisę ir ar taikytinas Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies b punktas.
- 23 Dėl šio prašymo priimti prejudicinį sprendimą priimtas 2022 m. gruodžio 1 d. Sprendimas *Finanzamt T (PVM grupės vidaus paslaugų teikimas)* (C-269/20, EU:C:2022:944). Tame sprendime Teisingumo Teismas nusprendė, kad pagal Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antrą pastraipą nedraudžiama valstybei narei kaip atskirą PVM apmokestinamąjį asmenį paskirti jos kontroliuojančiąją bendrovę, kai ji gali primesti savo valią kitiems šiai grupei priklausantiems subjektams, su sąlyga, kad tai nekeltų mokesčių nuostolių pavojaus. Teisingumo Teismas taip pat nusprendė, kad Sąjungos teisė turi būti aiškinama taip, kad tuo atveju, kai tokia bendrovė vykdo ekonominę veiklą, dėl kurios yra apmokestinamasis asmuo, ir veiklą, kurią vykdo įgyvendindama viešosios valdžios įgaliojimus, dėl kurių ji nėra laikoma PVM apmokestinamuoju asmeniu pagal Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 5 dalį, šiai grupei priklausančio subjekto teikiamos paslaugos, susijusios su šių įgaliojimų vykdymu, neturi būti apmokestinamos pagal šios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies b punktą.
- 24 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad toje pačioje pagrindinėje byloje būtina dar kartą kreiptis į Teisingumo Teismą dėl klausimo, ar tai pačiai PVM grupei priklausančių asmenų paslaugos už atlygį patenka į PVM taikymo sritį pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 dalį ir 4 straipsnio 4 dalies antrą pastraipą. Jis mano, kad šiuo klausimu yra neaiškumų, atsižvelgiant į tai, ką Teisingumo Teismas nurodė 2022 m. gruodžio 1 d. Sprendimo *Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie* (C-141/20, EU:C:2022:943) 77–80 punktuose.

- 25 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas taip pat klausia, ar tokios paslaugos bet kuriuo atveju neturi būti apmokestinamos PVM, kai paslaugos gavėjas neturi arba turi tik iš dalies teisę atskaityti mokėtiną ar sumokėtą pirkimo mokesį, kad būtų išvengta „mokesčių nuostolių pavojaus“, atsižvelgiant į principus, įtvirtintus 2022 m. gruodžio 1 d. Sprendime *Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie* (C-141/20, EU:C:2022:943) ir 2022 m. gruodžio 1 d. Sprendime *Finanzamt T (PVM grupės vidaus paslaugų teikimas)* (C-269/20, EU:C:2022:944).
- 26 Tokiomis 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 [PVM] 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 pavojus?“

Dėl prejudicinių klausimų

- 27 Savo dviem klausimais, kuriuos 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 antra pastraipa turi būti aiškinami taip, kad paslaugų teikimas už atlygį tarp tai pačiai PVM grupei priklausančių asmenų turi būti apmokestinamas PVM ir ar turi būti atsižvelgta į aplinkybę, kad šių paslaugų gavėjas negali atskaityti mokėtino ar sumokėto pirkimo PVM, nes dėl šios situacijos kiltų mokesčių nuostolių pavojus.
- 28 Reikia priminti, kad pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punktą PVM apmokestinamas prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, kai šalies teritorijoje už atlygį prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks.
- 29 Pagal šios direktyvos 4 straipsnio 1 dalį „apmokestinamasis asmuo“ – tai bet kuris asmuo, savarankiškai vykdamas šio straipsnio 2 dalyje nurodytą ekonominę veiklą, nesvarbu, koks tos veiklos tikslas ar rezultatas.
- 30 Be to, iš suformuotos Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad paslaugų teikimas apmokestinamas PVM, tik jeigu tarp paslaugos teikėjo ir paslaugos gavėjo egzistuoja teisinis santykis, per kurį yra pasikeičiami abipusiai veiksmais kito naudai, paslaugos teikėjui gaunant atlygį, atitinkantį faktinę paslaugos gavėjui suteiktos paslaugos vertę (šiuo klausimu žr. 2019 m. sausio 24 d. Sprendimo *Morgan Stanley & Co International*, C-165/17, EU:C:2019:58, 37 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).
- 31 Siekiant nustatyti, ar toks teisinis ryšys egzistuoja, reikia patikrinti, ar paslaugų teikėjas vykdo savarankišką ekonominę veiklą, be kita ko, prisiimdamas su savo veikla susijusią ekonominę riziką (šiuo klausimu žr. 2014 m. rugsėjo 17 d. Sprendimo *Skandia America (USA), filial Sverige*, C-7/13, EU:C:2014:2225, 25 punktą ir 2019 m. sausio 24 d. Sprendimo *Morgan Stanley & Co International*, C-165/17, EU:C:2019:58, 35 punktą).

- 32 Dėl klausimo, ar tos pačios PVM grupės narių tarpusavyje teikiamos paslaugos turi būti apmokestinamos PVM, atsižvelgiant į klausimus, kuriuos prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas suformulavo, reikia pažymėti, kad 2022 m. gruodžio 1 d. Sprendime *Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie* (C-141/20, EU:C:2022:943) Teisingumo Teismas dėl to nepareiškė nuomonės.
- 33 Iš tiesų šio sprendimo 77–80 punktuose, kuriuos konkrečiai nurodė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, buvo nagrinėjamas klausimas, ar valstybė narė gali „skirstant į kategorijas“ tam tikrus subjektus laikyti nesavarankiškais, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 1 dalį ir 4 straipsnio 4 dalies pirmą pastraipą, kai jie finansiniais, ekonominiais ir organizaciniais ryšiais integruojami į PVM grupės kontroliuojančiąją bendrovę.
- 34 Iš minėto sprendimo 23 ir 28–30 punktų matyti, kad šį klausimą tas pats prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, kaip ir šioje byloje, pateikė siekdamas įvertinti, ar Vokietijos mokesčių grupės (*Organschaft*) sistema bet kuriuo atveju gali būti pateisinama Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 1 dalimi kartu su 4 straipsnio 4 dalies pirmą pastraipą.
- 35 Taigi 2022 m. gruodžio 1 d. Sprendime *Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie* (C-141/20, EU:C:2022:943) suformuota jurisprudencija neturi įtakos atsakymui į klausimą, ar tos pačios PVM grupės narių tarpusavyje teikiamos paslaugos patenka į PVM taikymo sritį.
- 36 Vis dėlto siekiant atsakyti į šį klausimą svarbu atsižvelgti į šių narių priklausymą tai pačiai PVM grupei ir į specialias taisykles, numatytas Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antroje pastraipoje (šiuo klausimu pagal analogiją žr. 2021 m. kovo 11 d. Sprendimo *Danske Bank*, C-812/19, EU:C:2021:196, 22 punktą).
- 37 Pagal šios nuostatos formuluotę kiekviena valstybė narė gali atskiru apmokestinamuoju asmeniu laikyti šalies teritorijoje įsisteigusius asmenis, kurie, būdami teisiškai savarankiški, yra glaudžiai susiję finansiniais, ekonominiais ir organizaciniais ryšiais.
- 38 Be to, iš suformuotos jurisprudencijos matyti, kad Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antroje pastraipoje numatytos schemos įgyvendinimas reiškia, kad jos pagrindu priimti nacionalinės teisės aktai leidžia tokių ryšių turintiems subjektams nustoti būti laikomais atskirais PVM apmokestinamaisiais asmenimis tam, kad jie būtų laikomi vienu apmokestinamuoju asmeniu, ir kad, kai valstybė narė taiko šią nuostatą, pavaldus subjektas ar subjektai, kaip tai suprantama pagal šią nuostatą, negali būti laikomi apmokestinamaisiais asmenimis, kaip tai suprantama 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; 2022 m. gruodžio 1 d. Sprendimo *Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie*, C-141/20, EU:C:2022:943, 45 punktą ir 2022 m. gruodžio 1 d. Sprendimo *Finanzamt T (PVM grupės vidaus paslaugų teikimas)*, C-269/20, EU:C:2022:944, 39 punktą).
- 39 Taigi 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. Ši nuostata reiškia, kad, jei valstybė narė ją įgyvendina, perkeliantieji nacionalinės teisės aktai turi numatyti, kad apmokestinamasis asmuo būtų vienas, o grupei suteiktas tik vienas PVM kodas (šiuo klausimu žr. 2008 m. gegužės 22 d.

Sprendimo *Ampliscientifica ir Amplifin*, C-162/07, EU:C:2008:301, 19 ir 20 punktus ir 2022 m. gruodžio 1 d. Sprendimo *Finanzamt T (PVM grupės vidaus paslaugų teikimas)*, C-269/20, EU:C:2022:944, 40 punktą).

- 40 Kaip savo išvados 44 ir 45 punktuose pažymėjo generalinis advokatas, iš to matyti, kad PVM grupei priklausantis paslaugų teikėjas, kai valstybė narė nustatė tokią schemą, negali būti individualiai laikomas atskiru apmokestinamuoju asmeniu nuo apmokestinamojo asmens, kurį sudaro PVM grupė, todėl nereikia nustatyti, ar šis paslaugų teikėjas atitinka Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 1 dalyje numatytą savarankiškumo sąlygą, kai jis kitam jos subjektui teikia paslaugą už atlygį. Toks teikimas negali patekti į PVM taikymo sritį pagal šios direktyvos 2 straipsnio 1 punktą.
- 41 Galiausiai svarbu pažymėti, kad PVM komitetas, įsteigtas pagal Direktyvos 2006/112 398 straipsnį, dėl PVM grupės, nurodytos šios direktyvos 11 straipsnyje, pateikė tokią pačią analizę 2021 m. lapkričio 22 d. šio komiteto 119-ojo posėdžio gairėse, kuriose nurodyta, kad PVM grupės, kaip vieno apmokestinamojo asmens, vertinimas neleidžia šios grupės nariams savo grupėje ir už jos ribų toliau veikti kaip atskiriems apmokestinamiesiems asmenims PVM tikslais. Toks dokumentas, nors ir neturi privalomosios galios, vis dėlto yra pagalba aiškinant Šeštąją direktyvą (pagal analogiją žr. 2020 m. spalio 8 d. Nutartį *Weindel Logistik Service*, C-621/19, EU:C:2020:814, 48 punktą).
- 42 Be to, Komisijos komunikato Tarybai ir Europos Parlamentui dėl PVM mokėtojų grupavimo galimybės, numatytos [Direktyvos 2006/112 dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos] 11 straipsnyje (COM(2009) 325 *final*), 3.4.3 punkte „Prekių tiekimas (paslaugų teikimas) grupės viduje“ patikslinama, kad sandoriai tarp tos pačios PVM grupės narių PVM požiūriu neegzistuoja.
- 43 Dėl klausimo, ar reikėtų skirti konkretų atvejį, kai tokios paslaugos teikėjas negali pasinaudoti teise į mokėtino ar sumokėto pirkimo PVM atskaitą dėl to, kad tokiu atveju egzistuoja „mokestinių nuostolių pavojus“, pirmiausia reikia priminti, kad PVM grupėje teisė į mokėtino ar sumokėto pirkimo PVM atskaitą suteikiama pačiai grupei, o ne jos nariams.
- 44 Be to, 2022 m. gruodžio 1 d. Sprendime *Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie* (C-141/20, EU:C:2022:943) ir 2022 m. gruodžio 1 d. Sprendime *Finanzamt T (PVM grupės vidaus paslaugų teikimas)* (C-269/20, EU:C:2022:944), kuriuos prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodė sprendime dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą, sąlyga, susijusi su būtinybe išvengti mokestinių nuostolių pavojaus, kurią nurodė Teisingumo Teismas, buvo susijusi su kitu klausimu, nei nagrinėjamas šioje byloje.
- 45 Iš tiesų, kaip matyti iš 2022 m. gruodžio 1 d. Sprendimo *Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie* (C-141/20, EU:C:2022:943) 60 punkto ir 2022 m. gruodžio 1 d. Sprendimo *Finanzamt T (PVM grupės vidaus paslaugų teikimas)* (C-269/20, EU:C:2022:944) 53 punkto, šis klausimas buvo susijęs su valstybės narės galimybe paskirti PVM grupės kontroliuojančiam subjektui, o ne pačiai grupei, vieno apmokestinamojo asmens vaidmenį. Kaip priminta šio sprendimo 23 punkte, Teisingumo Teismas nusprendė, kad taip galėtų būti tuo atveju, jei dėl tokio priskyrimo mokestinių pajamų atveju rezultatas būtų toks pats kaip ir tuo atveju, jei pati PVM grupė būtų apmokestinama šiuo mokesčiu (šiuo klausimu žr. 2022 m. gruodžio 1 d. Sprendimo *Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie*, C-141/20, EU:C:2022:943, 57–59 punktus ir 2022 m. gruodžio 1 d. Sprendimo *Finanzamt T (PVM grupės vidaus paslaugų teikimas)*, C-269/20, EU:C:2022:944, 50–52 punktus).

- 46 Vis dėlto „mokestinių nuostolių pavojus“, kuri prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo antrajame klausime, *a priori* kyla ne dėl konkrečių valstybės narės teisės aktuose numatytų PVM grupavimo sistemos sąlygų taikymo, bet dėl Šeštojoje direktyvoje numatytos bendros PVM sistemos ir joje nustatytų taisyklių, susijusių su mokėtino ar sumokėto pirkimo PVM atskaita, taikymo.
- 47 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į pateiktus klausimus reikia atsakyti, kad Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punktą ir 4 straipsnio 4 dalies antra pastraipa turi būti aiškinami taip, kad už atlygį tarp tai pačiai PVM grupei priklausančių asmenų teikiamos paslaugos neapmokestinamos PVM, net jei šių paslaugų gavėjo mokėtinas ar sumokėtas pirkimo PVM negali būti atskaitytas.

Dėl poveikio ribojimo laiko atžvilgiu

- 48 Vokietijos vyriausybė paprašė Teisingumo Teismo apriboti šio sprendimo poveikį laiko atžvilgiu tuo atveju, jei Teisingumo Teismas teigiamai atsakytų į pirmąjį ar antrąjį klausimus.
- 49 Atsižvelgiant į atsakymą, pateiktą į abu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo klausimus, į šį prašymą atsakyti nereikia.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 50 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių 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 (ketvirtoji kolegija) nusprendžia:

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 2 straipsnio 1 punktą ir 4 straipsnio 4 dalies antra pastraipa

turi būti aiškinami taip:

paslaugos, teikiamos už atlygį tarp asmenų, priklausančių tai pačiai grupei, kurią sudaro teisiniu požiūriu nepriklausomi asmenys, tačiau glaudžiai susiję vienas su kitu finansiniais, ekonominiais ir organizaciniais ryšiais, kurią valstybė narė nurodė laikyti vienu apmokestinamuoju asmeniu, neapmokestinamos pridėtinės vertės mokesčiu (PVM), net jei šių paslaugų gavėjo mokėtinas ar sumokėtas pirkimo PVM negali būti atskaitytas.

Parašai.