



Judikatūras krājums

ĢENERĀLADVOKĀTES LAILAS MEDINAS
SECINĀJUMI,
sniegti 2022. gada 27. janvārī¹

Lieta C-269/20

Finanzamt T
pret
S

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

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

1. Šis *Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa, Vācija) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu attiecas uz Padomes Sestās direktīvas 77/388/EEK² 4. panta 4. punkta un 6. panta 2. punkta pirmās daļas b) apakšpunkta interpretāciju un ir iesniegts saistībā ar tiesvedību starp nodibinājumu S, kas ir publisko tiesību subjekts, un *Finanzamt T* (T Finanšu pārvalde, Vācija, turpmāk tekstā – “*Finanzamt*”). Strīds attiecas, pirmkārt, uz S (galvenā uzņēmuma statusā) – kopā ar uzņēmumu, kas tam sniedz uzkopšanas pakalpojumus, – atzīšanu par vienu nodokļa maksātāju pievienotās vērtības nodokļa (PVN) piemērošanas vajadzībām un, otrkārt, uz jautājumu, vai pakalpojumu sniegšanu bez atlīdzības tādas darbības vajadzībām, ko S veic oficiālā statusā (saistībā ar publiskās varas īstenošanu), var aplikt ar PVN atbilstoši šīs direktīvas 6. panta 2. punkta pirmās daļas b) apakšpunktam.

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

I. Tiesiskais regulējums

3. Sestā direktīva 2007. gada 1. janvārī tika aizstāta ar Padomes Direktīvu 2006/112/EK³. Tomēr pēc *ratione temporis* principa pamatlietā joprojām ir piemērojama Sestā direktīva.

¹ Oriģinālvaloda – angļu.

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

³ Padomes direktīva (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.).

4. Sestās direktīvas 2. pantā bija noteikts, ka “pievienotās vērtības nodoklis jāmaksā: 1. Par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību attiecīgās valsts teritorijā veicis nodokļu maksātājs, kas kā tāds rīkojas. [..]”

5. Minētās direktīvas 4. pantā bija noteikts:

“1. “Nodokļa maksātājs” nozīmē visas personas, kas patstāvīgi jebkurā vietā veic jebkuru 2. punktā norādītu saimniecisku darbību neatkarīgi no šīs darbības mērķa un rezultāta.

[..]

4. Vārda “patstāvīgi” lietojums 1. punktā atbrīvo no nodokļa nodarbinātas un citas personas, ciktāl tās ar darba devēju saista darba līgums vai jebkādas citas juridiskas saites, kas rada darba devēja un darba ņēmēja attiecības saistībā ar darba apstākļiem, atalgojumu un darba devēja atbildību.

Ievērojot 29. pantā paredzēto konsultāciju kārtību, katra dalībvalsts par atsevišķiem nodokļa maksātājiem var uzlūkot personas, kuras reģistrētas šīs valsts teritorijā un kuras, juridiski būdamas patstāvīgas, ir cieši saistītas cita ar citu finansiālām, saimnieciskām un organizatoriskām saitēm.

5. Valstis, reģionālās un vietējās pārvaldes iestādes, kā arī citus publisko tiesību subjektus neuzskata par nodokļa maksātājiem attiecībā uz darbībām vai darījumiem, kuros tās iesaistās kā valsts iestādes, pat ja tās šo darbību vai darījumu sakarā ievāc nodokļus, iemaksas, ziedojumus vai maksājumus.

Tomēr, iesaistoties šādās darbībās vai darījumos, tās uzskata par nodokļa maksātājiem attiecībā uz minētajām darbībām vai darījumiem, ja to uzlūkošana par personām, kas nav nodokļu maksātāji, radītu nozīmīgus konkurences traucējumus.

Katrā ziņā šīs iestādes uzskata par nodokļa maksātājiem attiecībā uz D pielikumā uzskaitītajām darbībām, ja tās neveic tik niecīgā apjomā, ka ir nenozīmīgas.

Dalībvalstis var uzskatīt tās šo organizāciju darbības, kuras atbrīvotas no nodokļiem saskaņā ar 13. vai 28. pantu, par darbībām, kurās tās iesaistās kā valsts iestādes.”

6. Sestās direktīvas 6. panta 2. punkta pirmās daļas b) apakšpunktā ir noteikts, ka par pakalpojumu sniegšanu par samaksu uzskata šādus pakalpojumus:

“pakalpojumu sniegšanu, ko bez maksas veic nodokļa maksātājs savām vai sava personāla privātām vajadzībām, vai, plašākā nozīmē, citiem mērķiem nekā savas uzņēmējdarbības vajadzībām”.

II. Pamatlietas strīda faktiskie apstākļi un prejudiciālie jautājumi

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

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

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

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

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

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

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

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

- “1. Vai [Sestās direktīvas] 4. panta 4. punkta otrajā daļā dalībvalstīm piešķirtā atļauja par vienu nodokļa maksātāju uzskatīt personas, kas reģistrētas attiecīgās valsts teritorijā un kas, juridiski būdamas patstāvīgas, ir cieši saistītas cita ar citu finansiālām, saimnieciskām un organizatoriskām saitēm, ir jāizmanto tādējādi,
- a) ka par vienu nodokļa maksātāju uzskata vienu no šīm personām, kas ir nodokļa maksātāja par visiem šo personu darījumiem, vai tādējādi,
- b) ka uzskatišana par vienu nodokļa maksātāju neizbēgami – un līdz ar to, arī apzinoties būtiskus nodokļu zaudējumus, – radīs PVN grupu, kas ir nošķirta no savstarpēji cieši saistītām personām un ir īpaši PVN mērķiem izveidota fiktīva vienība?
2. Ja atbilde uz pirmā jautājuma a) daļu ir apstiprinoša, vai no Eiropas Savienības Tiesas judikatūras par citiem mērķiem, nevis uzņēmējdarbības vajadzībām, [Sestās direktīvas] 6. panta 2. punkta izpratnē (spriedums, 2009. gada 12. februāris, *VNLTO*, C-515/07, EU:C:2009:88) izriet, ka nodokļa maksātājam,
- a) kurš, pirmkārt, veic saimniecisku darbību un tādējādi sniedz pakalpojumus par atlīdzību [Sestās direktīvas] 2. panta 1. punkta izpratnē un
- b) kurš, otrkārt, vienlaikus veic darbību, kas tam jāveic kā valsts iestādei (valsts pārvaldes darbība) un attiecībā uz kuru tas netiek uzskatīts par nodokļa maksātāju atbilstoši [Sestās direktīvas] 4. panta 5. punktam,
- pakalpojuma sniegšana bez atlīdzības, ja tas sniedz šo pakalpojumu, veicot savu saimniecisko darbību, bet saņem šo pakalpojumu, veicot savu valsts pārvaldes darbību, [Sestās direktīvas] 6. panta 2. punkta [pirmās daļas] b) apakšpunkta izpratnē, nav jāapliek ar nodokli?”

III. Vērtējums

A. Īss pušu argumentu kopsavilkums

1. Par pirmo jautājumu

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

16. Vācijas valdība attiecībā uz pirmo jautājumu sniedz argumentus, kas ir analogi tiem, kurus tā izvirzījusi paralēli izskatāmajā lietā C-141/20⁴. Pēc būtības tā apgalvo, ka Sestās direktīvas 4. panta 4. punkta otrajā daļā dalībvalstīm paredzēto iespēju par vienu nodokļa maksātāju uzskatīt personas, kas reģistrētas attiecīgajā valstī un kas, juridiski būdamas patstāvīgas, ir savstarpēji cieši

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

saistītas finansiālām, saimnieciskām un organizatoriskām saitēm, var izmantot tādējādi, ka par vienīgo nodokļa maksātāju var atzīt (tikai) vienu no šīm personām (proti, galveno uzņēmumu), kura maksā nodokli par visiem šo personu darījumiem.

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

2. Par otro jautājumu

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

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

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

21. Šajā ziņā šī valdība apgalvo, ka tās pieeja nav pretrunā Tiesas judikatūrai par jēdzienu “citiem mērķiem nekā savas uzņēmējdarbības vajadzībām” spriedumos attiecībā uz 6. panta 2. punkta pirmās daļas a) apakšpunktu kopsakarā ar Sestās direktīvas 17. panta 2. punktu⁵.

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

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

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

B. Vērtējums

24. Šajā lietā Tiesai ir jāaplūko divi galvenie aspekti: i) kas, pamatojoties uz Sestās direktīvas 4. panta 4. punkta otro daļu, ir atzīstams par nodokļa maksātāju šajā PVN grupā (pirmais prejudiciālais jautājums) un ii) kā PVN piemērošanas vajadzībām ir kvalificējami pakalpojumi, kurus sniedz juridiska persona, kas darbojas gan publisko tiesību, gan privāttiesību jomā, ja šī persona kopā ar citu personu veido PVN grupu, kas šā nodokļa piemērošanas vajadzībām ir uzskatāma par vienu nodokļa maksātāju. Konkrētāk, ir nepieciešams noskaidrot, vai uzkopšanas pakalpojumi, ko viens PVN grupas dalībnieks sniedz citam šīs PVN grupas dalībniekam un vienlaikus galvenajam uzņēmumam, proti, publisko tiesību subjektam, kura darbība nav apliekama ar nodokli, ir uzskatāmi par: a) ar nodokli neapliekamiem PVN grupas dalībnieku savstarpējiem darījumiem vai b) “bez maksas” sniegtiem pakalpojumiem (pakalpojumu sniegšana bez atlīdzības), par kuriem jāmaksā PVN (otrais prejudiciālais jautājums).

1. Par pirmo aspektu (pirmais prejudiciālais jautājums)

25. Pirmais prejudiciālais jautājums attiecas uz viena vienīga nodokļa maksātāja izraudzīšanu PVN grupas ietvaros atbilstoši Sestās direktīvas 4. panta 4. punkta otrajai daļai. Šis jautājums būtībā atbilst pirmajam jautājumam, kas uzdots lietā C-141/20.

26. Secinājumos minētajā lietā būtībā esmu paskaidrojusi, ka: i) PVN grupas dalībnieki nezaudē savu “nodokļa maksātāja” statusu, kamēr vien PVN grupas dalībnieki nepārtrauc patstāvīgu saimniecisko darbību; ii) ja dalībvalsts izmanto Sestās direktīvas 4. panta 4. punktā paredzēto izvēles brīvību un attiecībā uz PVN grupām paredz konkrētus nosacījumus un kārtību, tā nedrīkst būtiski mainīt PVN grupas jēdziena būtību un šīs normas mērķi. Turklāt, transponējot šo direktīvu un nosakot kārtību, kādā izmantojamas tiesības, kuras PVN grupas un personas varētu atvasināt no tās 4. panta 4. punkta, dalībvalsts nevar pieņemt tiesību aktus, kuriem būtu tāda iedarbība, ka konkrētām PVN grupām un personām, kas citādi izpilda Sestajā direktīvā ietvertās saistītās prasības, šīs tiesības tiktu liegtas (kā tas tik tiešām ir šajā lietā un lietā C-141/20 aplūkojamo personu gadījumā); iii) 4. panta 4. punkta otrās daļas mērķi ir novērst ļaunprātīgu izmantošanu un cīnīties pret nodokļu nemaksāšanu un izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, kā arī vienkāršot administratīvās darbības, atbrīvojot no PVN grupas dalībnieku savstarpējos darījumus.

27. Līdz ar to minētajos secinājumos secināju, ka šī Sestās direktīvas norma ir jāinterpretē tādējādi, ka PVN saistību vajadzībām tā: i) *ļauj* cieši saistītas personas, kas ir PVN grupas dalībnieki, uzskatīt par vienu nodokļa maksātāju; bet vienlaikus ii) *nepieļauj* tādu dalībvalsts tiesību aktu (piemēram, *UStG* 2. panta 2. punkta 2. apakšpunktu), kurā par PVN grupas pārstāvi un šīs grupas nodokļa maksātāju ir izraudzīts vienīgi šīs grupas galvenais uzņēmums, kuram ir balsstiesību vairākums un vairākumlīdzdalība nodokļa maksātāju grupas integrēto sabiedrību pamatkapitālā, vienlaikus izslēdzot šādas iespējas pārējiem PVN grupas dalībniekiem.

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

29. Kā paskaidroju minētajos secinājumos, uzskatu, ka iepriekšminētā *UStG* norma acīmredzami pārsniedz to, kas nepieciešams, lai vienkāršotu savstarpēji saistītām sabiedrībām uzliekamo nodokļu piemērošanu, paredzot, ka galvenais uzņēmums ir uzskatāms par nodokļa maksātāju. Šajā *UStG* redakcijā vienkārši ir ignorēts, pirmkārt, tas, ka saistītās sabiedrības ir patstāvīgas

juridiskas personas un, otrkārt, publisko tiesību subjektu (tādu kā pamatlietā aplūkojamais nodibinājums S) potenciālā specifika. Turklāt minētā *UStG* norma ierobežo brīvību nodokļa maksātāju grupas (PVN grupas) ietvaros izraudzīties šīs grupas pārstāvi.

30. Kā norādījusi Komisija, ar Sestās direktīvas 4. panta 4. punktu īstenotās administratīvās vienkāršošanas mērķis ir izraudzīties nodokļa maksātāju par pārstāvi saziņai ar nodokļu iestādēm, kuram ir jāiesniedz nodokļa deklarācija un jāmaksā PVN. Šajā ziņā PVN grupa šīs normas izpratnē ir uzskatāma par vienīgo nodokļa maksātāju, kas ir atbildīgs par visas grupas nodokļa deklarācijas iesniegšanu, tomēr tas nenozīmē, ka tiktu atceltas šīs grupas dalībnieku nodokļa saistības.

31. Nodibinājums S, kas ir Vācijas publisko tiesību subjekts, un sabiedrība *U-GmbH* bija apvienojušies PVN grupā, kas šā nodokļa piemērošanas vajadzībām ir uzskatāma par vienu nodokļa maksātāju.

32. *UStG* 2. panta 2. punkta 2. apakšpunktā ir noteikts, ka, ja juridiska persona (integrētā sabiedrība) finansiālu, saimniecisku un organizatorisko saišu dēļ ir integrēta citas personas (galvenā uzņēmuma) uzņēmumā, ir uzskatāms, ka tā savu *saimniecisko darbību neveic patstāvīgi*. Saskaņā ar Vācijas tiesību aktiem šāda integrētā sabiedrība, kas pati par sevi ir nodokļa maksātājs, šo saišu dēļ galu galā ir uzskatāma par galvenā uzņēmuma daļu (līdzīgi filiālei).

33. Šis apsvērums ietekmē gan integrētās sabiedrības un galvenā uzņēmuma savstarpējos darījumus, gan darbību, ko šīs sabiedrības veic trešo personu labā; saskaņā ar Vācijas tiesību aktiem tieši galvenais uzņēmums, nevis integrētā sabiedrība ir uzskatāms par nodokļa maksātāju, kuram ir jāmaksā PVN par šiem darījumiem.

34. Šeit vēlos atsaukties uz maniem secinājumiem lietā C-141/20 (71.–80. punkts), kas ietver praktisku piemēru, kur norādīts, kādēļ *UStG* 2. panta 2. punkta 2. apakšpunkts ir uzskatāms par nepareizu Sestās direktīvas transponēšanas veidu.

35. Kā norāda Komisija, pamatlīetas faktisko apstākļu kontekstā *UStG* 2. panta 2. punkta 2. apakšpunkts rada papildu pretrunas attiecībā pret Sesto direktīvu. Izskatāmajā lietā galvenais uzņēmums S valsts iestādes statusā veic darbību, no kuras viena daļa ir apliekama ar nodokli, bet otra nav. Integrētā sabiedrība *U-GmbH* sniedz ar PVN apliekamus uzkopšanas pakalpojumus gan šā publisko tiesību subjekta ar nodokli apliekamās darbības vajadzībām, gan ar nodokli neapliekamās darbības vajadzībām. Tā kā līdz ar *UStG* 2. panta 2. punkta 2. apakšpunkta piemērošanu integrētā sabiedrība vairs nav uzskatāma par nodokļa maksātāju, bet tikai par tā filiāli, tā vairs nevar izrakstīt PVN rēķinu par saviem darījumiem, kas joprojām apliekami ar citiem nodokļiem.

36. Uzskatu, ka uzkopšanas uzņēmums *U-GmbH*, būdams patstāvīgs nodokļa maksātājs, savā nodokļa deklarācijā ierakstīja PVN, kas iekasēts par pakalpojumiem, kuri sniegti gan ar nodokli apliekamās S darbības, gan ar nodokli neapliekamās S darbības vajadzībām. Faktiski šis publisko tiesību subjekts nevar atskaitīt PVN, kas iekasēts par pakalpojumiem, kuri sniegti tā ar nodokli neapliekamās darbības vajadzībām⁶.

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

37. PVN deklarācijai, kas iesniegta par PVN grupu, ir jābūt visu grupas dalībnieku individuālo PVN deklarāciju apkopojumam. Tādēļ vairs nav nepieciešams atsevišķi iegrāmatot pakalpojumu sniegšanu uz Sestās direktīvas 6. panta 2. punkta pirmās daļas b) apakšpunkta pamata, jo attiecīgie pakalpojumi tiek sniegti bez atlīdzības. Līdz ar to, ja saskaņā ar Vācijas tiesību aktiem šāds uzkopšanas uzņēmums ir uzskatāms par publisko tiesību subjekta filiāli, PVN par precēm, kuras nopirktas tā uzkopšanas pakalpojumu sniegšanas vajadzībām, ir jābūt samērīgam ar šā publisko tiesību subjekta darbību, kas nav saistīta ar tā saimniecisko darbību.

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

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

40. Kā norāda iesniedzējtiesa⁷, ja tiktu secināts, ka S (galvenais uzņēmums) un *U-GmbH* (integrētā sabiedrība) neveido vienu *Organschaft* (PVN grupu), *U-GmbH* būtu jāmaksā PVN par darbību, ko tā veic, apkalpojot, piemēram, kādu valsts iestādi vai citus uzņēmumus, kuriem nav atskaitīšanas tiesību.

41. Visbeidzot, vēlos pievērsties, kā norādīts tiesību doktrīnā, nedaudz pārsteidzošajam⁸ pirmā prejudiciālā jautājuma un lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu formulējumam, ciktāl iesniedzējtiesa (*Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa) V palāta) izsaka brīdinājumu attiecībā uz pirmā jautājuma atbildes b) variantu (tas ir, variantu, kuru ierosinu šajos secinājumos), proti, “apzinoties būtiskus nodokļu zaudējumus” un tādēļ, ka “atbilde uz pirmo jautājumu ir nozīmīga ne tikai aplūkojamajai lietai, bet arī Vācijas nodokļu ieņēmumiem”, un “[šā] jautājuma atbildes b) variants ievērojami ietekmētu nodokļus”.

42. Pietiek norādīt, ka jau vairākus gadus valsts judikatūrā, Savienības judikatūrā (piemēram, spriedumā, 2015. gada 16. jūlijs, *Larentia + Minerva* un *Marenave Schiffahrts* (C-108/14 un C-109/14, EU:C:2015:496)) un tiesību doktrīnā ir paustas ievērojamas šaubas par Vācijas PVN grupu regulējuma (*Organschaft*) saderību ar Sesto direktīvu⁹. Tātad Vācijai ir bijis pietiekami daudz laika veikt pasākumus, lai novērstu problēmas, kas konstatētas saistībā ar tās PVN grupas regulējumu. Jebkurā gadījumā dalībvalsts nedrīkst palikt inerta un ignorēt šādu judikatūru un tiesību doktrīnu, bet pēc tam argumentēt, ka, ja Tiesa tās tiesību aktus atzītu par nesaderīgiem ar Savienības tiesību aktiem, tā zaudētu ievērojamus nodokļu ieņēmumus¹⁰. Jebkurā gadījumā faktiski Vācijā jau ir notikusi vismaz neliela, bet konkrēta virzība pareizajā virzienā – uz PVN grupu regulējuma reformu¹¹.

⁷ Skat. lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu 28. punktu.

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

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

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

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

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

2. Par otro aspektu (otrais prejudiciālais jautājums)

44. Iesniedzējtiesa uzskata, ka atbilde uz otro prejudiciālo jautājumu ir iespējama vienīgi tad, ja atbilde uz pirmo jautājumu būtu apstiprinoša¹², un vienlaikus tā izslēdz iespējamību, ka gadījumā, ja uz pirmo jautājumu tiktu atbildēts noliedzoši, Vācijas regulējums par PVN grupu tiks atzīts par saderīgu ar Sesto direktīvu. No tā izriet, ka, ņemot vērā manu ierosināto atbildi uz pirmo jautājumu, atbilde uz otro jautājumu ir hipotētiska un nav nepieciešama pamatlietas strīda atrisināšanai.

45. Tomēr pilnīguma labad komentēšu arī otro prejudiciālo jautājumu.

46. Ar šo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā¹³, vai pamatlietā aplūkojamā S (valsts iestādes statusā) var tikt aplikta ar nodokli uz Sestās direktīvas 6. panta 2. punkta pamata.

47. Pirmkārt, 2009. gada 12. februāra spriedumā *Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie* (C-515/07, EU:C:2009:88, 38. punkts, saukts arī par “spriedumu VNLTO”) Tiesa ir precizējusi, ka “[Sestās direktīvas] 6. panta 2. punkta [pirmās daļas] a) apakšpunkta mērķis nav noteikt noteikumu, saskaņā ar kuru darījumi, kas neietilpst PVN sistēmas piemērošanas jomā, [piemēram, darījumi, kas nav saistīti ar saimniecisko darbību¹⁴] varētu tikt uzskatīti par tādiem, kas veikti “citiem mērķiem”, nevis uzņēmējdarbībai šīs tiesību normas izpratnē. Šādas interpretācijas rezultātā tiktu atņemta jēga Direktīvas 2. panta 1. punktam”.

48. Uzskatu, ka šis apsvērums ir piemērojams *mutatis mutandis* attiecībā uz Sestās direktīvas 6. panta 2. punkta pirmās daļas b) apakšpunktu.

49. Otrkārt, ir jāņem vērā, ka Sestās direktīvas 6. panta 2. punkta pirmās daļas b) apakšpunkts attiecas tikai uz pakalpojumu sniegšanu “bez maksas”, kas PVN piemērošanas vajadzībām ir uzskatāma par pakalpojumu sniegšanu par samaksu¹⁵.

50. Tomēr no lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka *U-GmbH* no S saņēma atlīdzību par pamatlietā aplūkojamajā gadā veiktajiem uzkopšanas pakalpojumiem – gan saistībā ar tās saimniecisko darbību, gan saistībā ar tās darbību valsts iestādes statusā¹⁶.

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

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

¹⁴ Šajā nozīmē skat. spriedumus, 2008. gada 13. marts, *Securenta* (C-437/06, EU:C:2008:166, 30. punkts), un 2016. gada 15. septembris, *Landkreis Potsdam-Mittelmark* (C-400/15, EU:C:2016:687, 30. punkts un tajā minētā judikatūra).

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

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

51. Proti, kā pamatlietā *Niedersächsisches Finanzgericht* (Lejassaksijas Finanšu tiesa) nospriedusi pirmajā instancē, darbība, kas veikta “citiem mērķiem”, nevis uzņēmējdarbības [komercdarbības] vajadzībām Sestās direktīvas 6. panta 2. punkta pirmās daļas b) apakšpunkta izpratnē, ir pakalpojumu sniegšana, ko nodokļa maksātājs veic savām vai sava personāla *privātajām vajadzībām*.

52. Turpretim uzņēmuma darbības joma ir kvalificējama kā *ar saimniecisko darbību nesaistīta darbība šaurā nozīmē* (nevis kā darbība, kas veikta “citiem mērķiem”, nevis uzņēmējdarbības [komercdarbības] vajadzībām), ja, kā tas ir izskatāmajā lietā, publisko tiesību juridiskā persona veic valsts iestādes darbības sfērā ietilpstošu pakalpojumu.

53. No tā izriet, ka Sestās direktīvas 6. panta 2. punkta pirmās daļas b) apakšpunkts katrā ziņā nav piemērojams S darbībai valsts iestādes statusā, tas ir, darbībai, kas nav saistīta ar tā saimniecisko darbību.

IV. Secinājumi

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

Par pirmo jautājumu:

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

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

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

Par otro jautājumu:

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