



Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (ceturtā palāta)

2024. gada 11. jūlijā*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma (PVN) – Sestā direktīva 77/388/EEK – 2. panta 1. punkts – 4. panta 4. punkta otrā daļa – Nodokļa maksātāji – Dalībvalstu iespējas par vienu nodokļa maksātāju, turpmāk – “PVN grupa”, uzskatīt vairākas juridiski patstāvīgas, bet finanšu, saimnieciskā un organizatoriskā ziņā savstarpēji cieši saistītas personas – PVN grupas dalībnieku savstarpējie pakalpojumi – Šādu pakalpojumu aplikšana ar nodokli – Pakalpojumu saņēmējs, kuram nav atļauts atskaitīt PVN – Nodokļu ieņēmumu zaudēšanas risks

Lietā C-184/23

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa, Vācija) iesniegusi ar 2023. gada 26. janvāra lēmumu un kas Tiesā reģistrēts 2023. gada 22. martā, tiesvedībā

Finanzamt T

pret

S,

TIESA (ceturtā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs K. Likurgs [*C. Lycourgos*], tiesneši O. Spinjana-Matei [*O. Spineanu-Matei*], Ž. K. Bonišo [*J.-C. Bonichot*] (referents), S. Rodins [*S. Rodin*] un L. S. Rosi [*L. S. Rossi*],

ģenerāladvokāts: A. Rants [*A. Rantos*],

sekretārs: A. Kalots Eskobars [*A. Calot Escobar*],

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko snieguši:

- S vārdā – *R. J. Schwerin* un *D. Sommerfeld, Rechtsanwälte*,
- Vācijas valdības vārdā – *M. J. Möller* un *A. Hoesch*, pārstāvji,

* Tiesvedības valoda – vācu.

– Eiropas Komisijas vārdā – *B. Eggers* un *M. Herold*, pārstāvji,
noklausījusies ģenerālvokāta secinājumus 2024. gada 16. maija tiesas sēdē,
pasludina šo spriedumu.

Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt 2. panta 1. punktu un 4. panta 4. punkta otro daļu Padomes Sestajā direktīvā 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 (OV 1977, L 145, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “Sestā direktīva”).
- 2 Šis lūgums ir iesniegts saistībā ar tiesvedību starp *Finanzamt T* (finanšu pārvalde, Vācija) un nodibinājumu *S*, kas ir Vācijas publisko tiesību subjekts, par pievienotās vērtības nodokļa (PVN) piemērošanu šim nodibinājumam par 2005. taksācijas gadu.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

- 3 Sestā direktīva kopš 2007. gada 1. janvāra ir atcelta un aizstāta ar Padomes Direktīvu 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.). Tomēr, ņemot vērā laiku, kurā norisinājās pamatlietā aplūkojamie faktiskie apstākļi, tai joprojām ir piemērojama Sestā direktīva.
- 4 Sestās direktīvas 2. pantā bija noteikts:
“[PVN] jāmaksā:
1. Par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību attiecīgās valsts teritorijā veicis nodokļa maksātājs, kas kā tāds rīkojas.
[..]”
- 5 Minētās direktīvas 4. pantā bija paredzēts:
“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.

[..]”

6. Saskaņā ar minētās direktīvas 6. panta 2. punktu:

“Turpmāk minēto uzskata par pakalpojumu sniegšanu par samaksu:

[..]

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

Dalībvalstis var atkāpties no šā punkta noteikumiem, ja vien šāda atkāpe neizraisa konkurences novirzes.”

7. Šīs pašas direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunktā noteikts:

“Ciktāl tas nav pretrunā ar citiem Kopienas noteikumiem, dalībvalstis atbrīvo turpmāk minētās darbības atbilstīgi noteikumiem, ko tās pieņem, lai nodrošinātu pareizu un godīgu šo atbrīvojumu piemērošanu un lai nepieļautu nekādu nodokļa nemaksāšanu, apiešanu vai ļaunprātīgu izmantošanu:

[..]

b) slimnīcas un medicīnisko aprūpi, kā arī ar tām cieši saistītas darbības, ko veic publisko tiesību subjekti vai, sociālos apstākļos, kuras līdzinās apstākļiem, ko piemēro publisko tiesību subjektiem, – slimnīcas, medicīniskās aprūpes vai diagnostikas centri vai arī citas pienācīgā kārtā atzītas līdzīgas iestādes.”

8. Sestās direktīvas 17. panta 2. punktā bija paredzēts:

“Ja preces un pakalpojumus nodokļa maksātājs izmanto ar nodokli apliekamiem darījumiem, viņam ir tiesības atskaitīt no nodokļa, kurš viņam jāmaksā:

a) [PVN], kas maksājams vai samaksāts par precēm vai pakalpojumiem, kurus viņam jau piegādājis vai sniedzis vai vēl piegādās vai sniegs cits nodokļa maksātājs;

[..]”

9 Direktīvas 2006/112 11. pantā paredzēts:

“Apspriedusies ar padomdevēju komiteju [PVN] jautājumos (turpmāk – “PVN komiteja”), katra dalībvalsts par vienu nodokļa maksātāju var uzskatīt personas, kuras veic uzņēmējdarbību attiecīgās dalībvalsts teritorijā un kuras, kaut arī juridiski patstāvīgas, ir cieši saistītas cita ar citu finansiālām, saimnieciskām un organizatoriskām saitēm.

Dalībvalsts, kas izmanto pirmajā daļā paredzēto izvēles iespēju, var veikt visus vajadzīgos pasākumus, lai nepieļautu, ka minētā noteikuma piemērošana padara iespējamu nodokļu nemaksāšanu vai izvairīšanos no nodokļu maksāšanas.”

Vācijas tiesības

10 *Umsatzsteuergesetz* (Apgrozījuma nodokļa likums) 2. panta 2. punkts, redakcijā, kas piemērojama pamatlietā (turpmāk tekstā – “*UStG*”), formulēts šādi:

“Komercdarbība vai profesionālā darbība nenotiek patstāvīgi:

[..]

2. ja, ņemot vērā faktiskos apstākļus kopumā, juridiskā persona ir finansiāli, saimnieciski un organizatoriski integrēta galvenā uzņēmuma uzņēmumā (finanšu vienība). Regulējums par finanšu vienību attiecas tikai uz valstī esošo uzņēmuma sastāvdaļu savstarpējiem pakalpojumiem. Šis uzņēmuma sastāvdaļas ir uzskatāmas par vienu uzņēmumu. [..]”

11 *UStG* 3. panta 9.a punkta 2. apakšpunktā noteikts:

“Pakalpojumu sniegšanai par samaksu ir pielīdzināmi šādi darījumi:

[..]

2. citāda pakalpojumu sniegšana, ko uzņēmējs veic bez maksas, ar saimniecisko darbību nesaistītas darbības vajadzībām vai sava personāla personīgām vajadzībām, ja vien runa nav par mazapjoma dāvanām.”

Pamata lietas fakti un prejudiciālie jautājumi

12 No lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka S ir Vācijas publisko tiesību nodibinājums, kas ir universitātes, kura arī pārvalda universitātes medicīnas nodaļu, un sabiedrības *U-GmbH* galvenais uzņēmums.

13 2005. gadā sabiedrība *U-GmbH* sniedza S uzkopšanas, higiēnas un veļas mazgāšanas pakalpojumus un pacientu pārvadāšanas pakalpojumus. Uzkopšanas pakalpojumi sniegti visā ēku kompleksā, ko aizņem universitātes medicīnas fakultāte, kurā ir pacientu istabas, kā arī ir gaiteni, operāciju zāles, auditorijas un laboratorijas.

- 14 S nekustamā īpašuma kompleksā veic saimniecisko darbību, attiecībā uz kuru tā ir PVN maksātāja, bet izmanto auditorijas un citas šā kompleksa daļas studentu apmācības darbībām, ko tā veic kā valsts iestāde un attiecībā uz ko tā nav uzskatāma par nodokļa maksātāju PVN piemērošanas mērķiem. Šā kompleksa platības proporcija šīm pēdējām minētajām darbībām esot 7,6 % no kopējās šī paša kompleksa platības.
- 15 Pēc pārbaudes 2005. gada 3. novembrī nodokļu administrācija laboja S paziņojumu par PVN par 2005. gadu.
- 16 Pirmām kārtām, uzskatot, ka S iestādes veido vienu uzņēmumu, kura galvenais uzņēmums ir S, nodokļu administrācija uzskatīja, ka jāiesniedz tikai viena PVN deklarācija un ka līdz ar to jāizsniedz tikai viens nodokļa paziņojums.
- 17 Otrām kārtām, nodokļu administrācija uzskatīja, ka saskaņā ar *UStG* 2. panta 2. punkta 2. apakšpunktu runa ir par tādiem *U-GmbH* uzkopšanas pakalpojumiem S, kas sniegti S un *U-GmbH* finanšu vienībā (*Organschaft*), un ka līdz ar to šie pakalpojumi nav apliekami ar PVN.
- 18 Tomēr nodokļu administrācija arī uzskatīja, ka, tā kā šie pakalpojumi sniegti saistībā ar S darbībām, attiecībā uz kurām tā netika uzskatīta par PVN nodokļa maksātāju, tie sniegti “ar uzņēmumu nesaistītiem mērķiem”, un ka S labā sniegti “pakalpojumi bez maksas, kas ir pielīdzināmi pakalpojumu sniegšanai par atlīdzību” atbilstoši *UStG* 3. panta 9.a punkta 2. apakšpunktam, ar kuru transponēts Sestās direktīvas 6. panta 2. punkta b) apakšpunkts.
- 19 Pamatojoties uz to, nodokļu administrācija palielināja PVN summu, kas S bija jāmaksā.
- 20 S par šo lēmumu iesniedza administratīvu sūdzību, kas tika noraidīta.
- 21 *Finanzgericht* (Finanšu tiesa, Vācija) apmierināja S celto prasību par PVN palielināšanu. Šajā ziņā tā uzskatīja, ka finanšu vienība (*Organschaft*), kura vienā uzņēmumā apvieno galveno uzņēmumu S un *U-GmbH*, attiecas arī uz S darbībām, kas ietilpst publiskās varas īstenošanā, un ka nav izpildīti *UStG* 3. panta 9.a punkta 2. apakšpunktā paredzētie nosacījumi.
- 22 Nodokļu administrācija par šo spriedumu iesniedza *Revīzijas* sūdzību *Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa, Vācija), kas ir iesniedzējtiesa. Tā vērsās Tiesā ar lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu, lai noskaidrotu, vai Vācijas tiesiskais regulējums par finanšu vienību ir saderīgs ar Savienības tiesībām un vai ir piemērojams Sestās direktīvas 6. panta 2. punkta b) apakšpunkts.
- 23 Saistībā ar šo lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu tika pasludināts 2022. gada 1. decembra spriedums *Finanzamt T* (PVN grupas dalībnieku savstarpējie darījumi) (C-269/20, EU:C:2022:944). Šajā spriedumā Tiesa uzskatīja, ka Sestās direktīvas 4. panta 4. punkta otrā daļa neliedz dalībvalstij par vienīgo PVN maksātāju atzīt PVN grupu – tās galveno uzņēmumu –, ja vien tas spēj panākt, ka tā gribu īsteno pārējās sabiedrības, kuras ietilpst šajā grupā, un ar nosacījumu, ka šāda atzišana nerada nodokļu ieņēmumu zaudējumu risku. Tiesa arī nosprieda, ka Savienības tiesības jāinterpretē tādējādi, ka gadījumā, kad juridiskā persona uzskatāma par vienīgo nodokļa maksātāju juridiski patstāvīgu, bet finanšu, saimnieciskā un organizatoriskā ziņā savstarpēji cieši saistītu personu grupā, un tā veic, no vienas puses, saimniecisko darbību, saistībā ar ko tā ir uzskatāma par PVN maksātāju, un, no otras puses, darbību publiskās varas īstenošanas jomā, saistībā ar kuru tā nav uzskatāma par PVN maksātāju šīs direktīvas 4. panta 5. punkta izpratnē, šajā grupā ietilpstošas juridiskās personas sniegti pakalpojumi saistībā ar minēto darbību nav apliekami ar nodokli uz minētās direktīvas 6. panta 2. punkta b) apakšpunkta pamata.

- 24 Iesniedzējtiesa uzskata par nepieciešamu tajā pašā lietā no jauna vērsties Tiesā ar jautājumu, vai pakalpojumi par atlīdzību starp personām, kas ietilpst vienā un tajā pašā PVN maksātāju grupā, ietilpst PVN piemērošanas jomā atbilstīgi Sestās direktīvas 2. panta 1. punktam un 4. panta 4. punkta otrajai daļai. Tā uzskata, ka šajā jautājumā pastāv neskaidrība, ņemot vērā to, ko Tiesa ir norādījusi 2022. gada 1. decembra sprieduma *Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie* (C-141/20, EU:C:2022:943) 77.–80. punktā.
- 25 Šī tiesa arī vēlas noskaidrot, vai šādiem pakalpojumiem katrā ziņā nav jāpiemēro PVN gadījumā, ja pakalpojumu saņēmējam nav atļauts vai tikai daļēji atļauts atskaitīt maksājamo vai samaksāto priekšnodokli, lai izvairītos no “nodokļu ieņēmumu zaudējumu riska”, ņemot vērā principus, kas izriet no 2022. gada 1. decembra spriedumiem *Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie* (C-141/20, EU:C:2022:943) un 2022. gada 1. decembra *Finanzamt T* (PVN grupas dalībnieku savstarpējie darījumi) (C-269/20, EU:C:2022:944).
- 26 Šādos apstākļos *Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:
- “1) Vai vairāku personu uzskatīšana par vienu nodokļa maksātāju saskaņā ar [Sestās direktīvas] 4. panta 4. punkta [otro] daļu nozīmē, ka starp šīm personām veikti pakalpojumi par atlīdzību neietilpst pievienotās vērtības nodokļa [PVN] piemērošanas jomā saskaņā ar šīs direktīvas 2. panta 1. punktu?
- 2) Vai pakalpojumi par atlīdzību starp šādām personām ietilpst PVN piemērošanas jomā katrā ziņā tad, ja pakalpojuma saņēmējam nav tiesību (vai ir tiesības tikai daļēji) atskaitīt priekšnodokli, jo pretējā gadījumā pastāv nodokļu zaudējumu risks?”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

- 27 Ar abiem jautājumiem, kuri jāizskata kopā, iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai Sestās direktīvas 2. panta 1. punkts un 4. panta 4. punkta otrā daļa jāinterpretē tādējādi, ka pakalpojumi, kas pret atlīdzību sniegti starp personām, kuras ietilpst vienā un tajā pašā PVN grupā, jāapliek ar PVN un vai jāņem vērā apstākļi, ka šo pakalpojumu saņēmējs nevar atskaitīt maksājamo vai samaksāto PVN priekšnodokli, jo šāda situācija rada nodokļu ieņēmumu zaudējumu risku.
- 28 Vispirms jāatgādina, ka saskaņā ar Sestās direktīvas 2. panta 1. punktu PVN ir jāmaksā par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību attiecīgās valsts teritorijā veicis nodokļu maksātājs, kurš rikojas kā tāds.
- 29 Atbilstoši šīs direktīvas 4. panta 1. punktam par nodokļu maksātāju uzskata visas personas, kas patstāvīgi jebkurā vietā veic jebkuru šī panta 2. punktā norādītu saimniecisku darbību neatkarīgi no šīs darbības mērķa un rezultāta.
- 30 Turklāt no Tiesas judikatūras izriet, ka pakalpojumi apliekami ar nodokli tikai tad, ja starp pakalpojuma sniedzēju un saņēmēju pastāv tiesiskas attiecības, kurās tiek īstenots savstarpējs izpildījums, un pakalpojuma sniedzēja saņemtā samaksa ir faktiskā atlīdzība par pakalpojuma saņēmējam sniegto pakalpojumu (šajā ziņā skat. spriedumu, 2019. gada 24. janvāris, *Morgan Stanley & Co International*, C-165/17, EU:C:2019:58, 37. punkts un tajā minētā judikatūra).

- 31 Lai konstatētu, ka šādas tiesiskās attiecības pastāv, jāpārbauda, vai pakalpojumu sniedzējs veic neatkarīgu saimniecisku darbību, it īpaši, vai tas uzņemas ekonomisko risku, kas izriet no tā darbības (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2014. gada 17. septembris, *Skandia America (USA), filial Sverige*, C-7/13, EU:C:2014:2225, 25. punkts, un 2019. gada 24. janvāris, *Morgan Stanley & Co International*, C-165/17, EU:C:2019:58, 35. punkts).
- 32 Attiecībā uz jautājumu, vai pakalpojumi, kas tiek sniegti starp vienas un tās pašas PVN grupas dalībniekiem, jāapliek ar PVN, ņemot vērā iesniedzējtiesas uzdotos jautājumus, jānorāda, ka Tiesa par šo jautājumu nav lēmusi 2022. gada 1. decembra spriedumā *Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie* (C-141/20, EU:C:2022:943).
- 33 Šī sprieduma 77.–80. punktā, uz kuriem it īpaši norāda iesniedzējtiesa, izvērtējamais jautājums bija par to, vai dalībvalsts var kvalificēt “kategorijās” konkrētas vienības kā neatkarīgas Sestās direktīvas 4. panta 1. punkta un 4. panta 4. punkta pirmās daļas izpratnē, ja tās finansiālā, saimnieciskā un organizatoriskā ziņā ir iekļautas PVN grupas galvenajā uzņēmumā.
- 34 No minētā sprieduma 23. un 28.–30. punkta izriet, ka šo jautājumu tā pati iesniedzējtiesa, kas iesniegusi šo lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu, uzdeva, lai novērtētu, vai Vācijas sistēma par finanšu vienību (*Organschaft*) katrā ziņā varēja tikt “pamatota”, lasot Sestās direktīvas 4. panta 1. punktu kopā ar 4. panta 4. punkta pirmo daļu.
- 35 Līdz ar to judikatūra, kas izriet no 2022. gada 1. decembra sprieduma *Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie* (C-141/20, EU:C:2022:943), neskar to, kas jāatbild uz jautājumu par to, vai pakalpojumi, kuri sniegti starp vienas un tās pašas PVN grupas dalībniekiem, ietilpst PVN piemērošanas jomā.
- 36 Lai atbildētu uz šo jautājumu, savukārt jāņem vērā šo dalībnieku piederība vienai PVN maksātāju grupai un Sestās direktīvas 4. panta 4. punkta otrajā daļā paredzētie īpašie noteikumi (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2021. gada 11. marts, *Danske Bank*, C-812/19, EU:C:2021:196, 22. punkts).
- 37 Saskaņā ar šīs normas tekstu katra dalībvalsts par “atsevišķiem nodokļa maksātājiem” var uzskatīt personas, kuras reģistrētas šīs valsts teritorijā un kuras juridiski ir patstāvīgas, bet cieši saistītas cita ar citu finansiālām, saimnieciskām un organizatoriskām saitēm.
- 38 Turklāt no pastāvīgās judikatūras izriet, ka Sestās direktīvas 4. panta 4. punkta otrajā daļā paredzētā režīma īstenošana nozīmē, ka valsts tiesiskais regulējums, kas pieņemts, pamatojoties uz to, ļauj vienībām, kuras saista šādas saiknes, vairs netikt uzskatītām par atsevišķiem PVN maksātājiem, lai tiktu uzskatītas par vienu nodokļa maksātāju, un ka tad, ja dalībvalsts piemēro šo tiesību normu, pakļautā vienība vai vienības minētās tiesību normas izpratnē nevar uzskatīt par vienu vai vairākiem nodokļa maksātājiem Sestās direktīvas 4. panta 1. punkta izpratnē (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2008. gada 22. maijs, *Amplisientifica* un *Amplifin*, C-162/07, EU:C:2008:301, 19. punkts; 2022. gada 1. decembris, *Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie*, C-141/20, EU:C:2022:943, 45. punkts, kā arī 2022. gada 1. decembris, *Finanzamt T* (PVN grupas dalībnieku savstarpējie darījumi), C-269/20, EU:C:2022:944, 39. punkts).
- 39 Līdz ar to PVN grupas pielīdzināšana vienam vienīgam nodokļa maksātājam atbilstoši Sestās direktīvas 4. panta 4. punkta otrajai daļai izslēdz to, ka PVN grupas dalībnieki turpinātu atsevišķi iesniegt PVN deklarācijas un savas grupas ietvaros un ārpus tās identificēties kā nodokļa maksātāji, jo tikai vienīgais nodokļa maksātājs ir tiesīgs iesniegt minētās deklarācijas. Tātad šī norma noteikti nozīmē, ka tad, ja dalībvalsts ir piemērojusi šo tiesību normu, ar valsts tiesisko regulējumu, ar ko

transponē direktīvu, jānosaka, ka nodokļa maksātājs ir vienots un ka grupai ir piešķirts viens PVN numurs (šajā ziņā skat. spriedumus, 2008. gada 22. maijā, *Ampliscientifica* un *Amplifin*, C-162/07, EU:C:2008:301, 19. un 20. punkts, kā arī 2022. gada 1. decembris, *Finanzamt T* (PVN grupas dalībnieku savstarpējie darījumi), C-269/20, EU:C:2022:944, 40. punkts).

- 40 Kā ģenerālvokāts norādījis secinājumu 44. un 45. punktā, no tā izriet, ka pakalpojumu sniedzējs, kas pieder pie PVN maksātāju grupas, ja dalībvalsts ir ieviesusi šādu režīmu, nevar tikt uzskatīts individuāli par nodokļu maksātāju, kurš nav PVN maksātāju grupa kā nodokļa maksātājs, un līdz ar to nav jānosaka, vai šis pakalpojumu sniedzējs atbilst Sestās direktīvas 4. panta 1. punktā paredzētajam neatkarības nosacījumam, ja tas par atlīdzību sniedz pakalpojumu citam šīs grupas subjektam. Tādējādi šāds pakalpojums nevar ietilpt PVN piemērošanas jomā saskaņā ar šīs direktīvas 2. panta 1. punktu.
- 41 Visbeidzot jānorāda, ka PVN komiteja, kura izveidota ar Direktīvas 2006/112 398. pantu, attiecībā uz PVN maksātāju grupu, kas minēta šīs direktīvas 11. pantā, ir veikusi identisku analīzi par pamatnostādņēm, kuras izriet no šīs komitejas 2021. gada 22. novembra 119. sanāksmes un kurās norādīts, ka PVN maksātāju grupas uzskatīšana par vienu nodokļa maksātāju izslēdz to, ka šīs grupas dalībnieki PVN mērķiem turpina darboties gan PVN maksātāju grupā, gan ārpus tās. Šāds dokuments, kaut arī tam nav saistoša spēka, tomēr palīdz interpretēt Sesto direktīvu (pēc analogijas skat. rīkojumu, 2020. gada 8. oktobris, *Weindel Logistik Service*, C-621/19, EU:C:2020:814, 48. punkts).
- 42 Tāpat Komisijas paziņojuma Padomei un Eiropas Parlamentam par PVN maksātāju grupas iespēju, kas paredzēta Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 11. pantā (COM(2009) 325, galīgā redakcija) 3.4.3. punktā “Piegādes un pakalpojumi grupas iekšienē” precizēts, ka PVN mērķiem nepastāv darījumi par atlīdzību starp vienas un tās pašas PVN grupas dalībniekiem.
- 43 Attiecībā uz jautājumu, vai būtu jānošķir īpašais gadījums, kad šāda pakalpojuma sniedzējs nevar atsaukties uz tiesībām uz maksājamā vai samaksātā PVN priekšnodokļa atskaitīšanu, jo šādā gadījumā pastāvētu “nodokļu zaudējumu risks”, vispirms jāatgādina, ka PVN maksātāju grupas ietvaros tiesības uz maksājamā vai samaksātā PVN priekšnodokļa atskaitīšanu tiek piešķirtas pašai grupai, nevis tās dalībniekiem.
- 44 Turklāt 2022. gada 1. decembra spriedumos *Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie* (C-141/20, EU:C:2022:943) un 2022. gada 1. decembra *Finanzamt T* (PVN grupas dalībnieku savstarpējie darījumi) (C-269/20, EU:C:2022:944), kurus iesniedzējtiesa minējusi savā lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu, nosacījums par nepieciešamību izvairīties no nodokļu zaudējumu riska, uz kuru Tiesa ir atsaukusies, attiecas uz jautājumu, kas atšķiras no šajā lietā izskatītā jautājuma.
- 45 Proti, kā izriet no 2022. gada 1. decembra sprieduma *Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie* (C-141/20, EU:C:2022:943) 60. punkta un 2022. gada 1. decembra sprieduma *Finanzamt T* (PVN grupas dalībnieku savstarpējie darījumi) (C-269/20, EU:C:2022:944) 53. punkta, šis jautājums bija par dalībvalsts iespēju izraudzīties PVN grupas galveno uzņēmumu, lai pildītu viena nodokļa maksātāja lomu, nevis izraudzīties pašu grupu. Kā atgādināts šī sprieduma 23. punktā, Tiesa uzskatīja, ka tā tas varētu būt gadījumā, ja šī norāde attiecībā uz nodokļu ieņēmumiem radītu tādu pašu rezultātu kā gadījumā, ja pati PVN maksātāju grupa būtu šī nodokļa maksātāja (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2022. gada 1. decembris, *Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie*, C-141/20, EU:C:2022:943, 57.–59. punkts, un 2022. gada 1. decembris, *Finanzamt T* (PVN grupas dalībnieku savstarpējie darījumi), C-269/20, EU:C:2022:944, 50.–52. punkts).

- 46 Savukārt “nodokļu zaudējumu risks”, uz kuru iesniedzējtiesa atsaucas savā otrajā jautājumā, *a priori* izrietētu nevis no PVN grupas sistēmas, kas raksturīga dalībvalsts tiesībām, īpašu nosacījumu režīma piemērošanas, bet gan no Sestajā direktīvā paredzētās kopējās PVN sistēmas un tajā paredzēto noteikumu par maksājamā vai samaksātā priekšnodokļa atskaitīšanu piemērošanas.
- 47 Ņemot vērā iepriekš minēto, uz uzdotajiem jautājumiem jāatbild, ka Sestās direktīvas 2. panta 1. punkts un 4. panta 4. punkta otrā daļa jāinterpretē tādējādi, ka pakalpojumi, kas pret atlīdzību sniegti starp personām, kuras ietilpst vienā un tajā pašā PVN grupā, nav apliekami ar PVN pat tad, ja PVN, kas jāmaksā vai ko samaksājis šo pakalpojumu saņēmējs, nevar tikt atskaitīts iepriekš.

Par sprieduma spēka ierobežošanu laikā

- 48 Vācijas valdība lūdza Tiesu ierobežot šī sprieduma iedarbību laikā gadījumā, ja Tiesa atbildētu apstiprinoši uz pirmo vai otro jautājumu.
- 49 Ņemot vērā atbildi uz abiem iesniedzējtiesas jautājumiem, atbilde uz šo lūgumu nav jāsniedz.

Par tiesāšanās izdevumiem

- 50 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība izriet no tiesvedības, kas notiek iesniedzējtiesā, tāpēc tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (ceturtā palāta) nospriež:

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, 2. panta 1. punkts un 4. panta 4. punkta otrā daļa

jāinterpretē tādējādi, ka

pakalpojumi, kas pret atlīdzību sniegti starp personām, kuras ietilpst vienā un tajā pašā grupā, ko veido juridiski patstāvīgas, bet finanšu, saimnieciskā un organizatoriskā ziņā savstarpēji cieši saistītas personas un ko dalībvalsts ir atzinusi par vienīgo PVN maksātāju, nav apliekami ar pievienotās vērtības nodokli (PVN) pat tad, ja PVN, kas jāmaksā vai ko samaksājis šo pakalpojumu saņēmējs, nevar tikt atskaitīts iepriekš.

[Paraksti]