TEISINGUMO TEISMO (pirmoji kolegija) SPRENDIMAS

2022 m. gruodžio 1 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Pridėtinės vertės mokestis (PVM) – Šeštoji direktyva 77/388/EEB – 4 straipsnio 4 dalies antra pastraipa – Apmokestinamieji asmenys – Valstybių narių galimybė laikyti atskiru apmokestinamuoju asmeniu teisiškai savarankiškus subjektus, tačiau glaudžiai susijusius finansiniais, ekonominiais ir organizaciniais ryšiais („PVM grupė“) – Nacionalinės teisės aktai, pagal kuriuos PVM grupės kontroliuojančioji bendrovė paskiriama atskiru apmokestinamuoju asmeniu – Sąvoka „glaudūs finansiniai ryšiai“ – Būtinybė, kad kontroliuojančioji bendrovė turėtų ne tik balsavimo teisių, bet akcijų daugumą – Nebuvimas – Subjekto savarankiškumo vertinimas remiantis nustatytais kriterijais – Apimtis“

Byloje C-141/20

dėl *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas, Vokietija) 2019 m. gruodžio 11 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2020 m. kovo 23 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Finanzamt Kiel

prieš

Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie mbH

TEISINGUMO TEISMAS (pirmoji kolegija),

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

generalinė advokatė L. Medina,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

– *Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie mbH*, atstovaujamos *Rechtsanwalt* B. Richter,

– Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos J. Möller, S. Eisenberg ir S. Heimerl,

* Proceso kalba: vokiečių.

– Italijos vyriausybės, atstovaujamos G. Palmieri, padedamo *avvocato dello Stato* P. Gentili,

– Europos Komisijos, atstovaujamos A. Armenia ir R. Pethke,

susipažinęs su 2022 m. sausio 13 d. posėdyje pateikta generalinės advokatės išvada,

priima šį

Sprendimą

1 Prašymai priimti prejudicinį sprendimą pateikti dėl 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL 145, 1977, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 44 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), 4 straipsnio 1 ir 4 dalių ir 21 straipsnio 1 dalies a punkto bei 3 dalies išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Finanzamt Kiel* (Kylio mokesčių administratorius, Vokietija) (toliau – mokesčių administratorius) ir *Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie mbH* (toliau – *NGD mbH*) ginčą dėl šios bendrovės apmokestinimo pridėtinės vertės mokesčiu (PVM) už 2005 mokestinius metus.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

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

4 Šeštosios direktyvos 4 straipsnyje buvo nustatyta:

„1. „Apmokestinamasis asmuo“ – tai bet kuris asmuo, savarankiškai vykdantis 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 Šeštosios direktyvos 21 straipsnio „Asmenys, privalantys mokėti mokestį“ redakcijoje, iš dalies pakeistoje jos 28g straipsniu, buvo nurodyta:

„1. Pagal vidaus sistemą, toliau išvardyti asmenys privalo mokėti [PVM]:

a) apmokestinamasis asmuo, tiekiantis apmokestinamas prekes arba teikiantis apmokestinamas paslaugas, išskyrus nurodytas b ir c punktuose.

<…>

3. Valstybės narės 1 ir 2 dalyse nurodytose situacijose gali nustatyti, kad kas nors kitas, o ne asmuo privalantis mokėti mokesčius, būtų solidariai atsakingas už mokesčių sumokėjimą.

<…>“

Vokietijos teisė

6 Pagrindinei bylai taikytinos redakcijos *Umsatzsteuergesetz* (Apyvartos mokesčio įstatymas, toliau – *UStG*) 2 straipsnyje nustatyta:

„(1) Verslininku laikomas asmuo, savarankiškai užsiimantis pramonine, prekybos, amatų ar profesine veikla. Įmonė apima visą verslininko pramoninę, prekybos ar profesinę veiklą. Pramoninė, prekybos ar profesinė veikla yra nuolat vykdoma veikla, kuria siekiama gauti pajamų, net jei nesiekiama pelno ar jei asmenų grupė vykdo veiklą tik su savo nariais.

(2) Pramoninė, prekybos, amatų 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. Jei kontroliuojančioji bendrovė valdoma iš užsienio, ekonomiškai svarbiausias bendrovės padalinys šalyje laikomas verslininku.

<…>“

7 Šio įstatymo 13bis straipsnio 1 dalyje įtvirtinta:

„Asmuo, kuriam tenka prievolė sumokėti mokestį, yra:

1) verslininkas 1 straipsnio 1 dalies 1 punkte ir 14c straipsnio 1 dalyje nurodytais atvejais;

<…>“

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

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

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

9 *NGD mbH* yra pagal Vokietijos teisę įsteigta ribotos atsakomybės bendrovė (ji įsteigta 2005 m. rugpjūčio 29 d. notaro patvirtintu aktu), kurios akcininkai, t. y. viešosios teisės reglamentuojama įstaiga A ir registruota asociacija *C e.V.*, valdo atitinkamai 51 % ir 49 %. 2005 m. šios bendrovės vadovas E buvo A vadovas ir *C e.V* vykdomasis direktorius.

10 *NGD mbH* įstatų 7 straipsnio 2 dalyje, susijusioje su visuotinio akcininkų susirinkimo sudėtimi ir balsavimo teisėmis, nurodyta:

„Visuotinį akcininkų susirinkimą sudaro A pagalbinio komiteto ir *C e.V* pagrindinio komiteto nariai. Kiekvienas akcininkas turi septynis balsus ir į visuotinį akcininkų susirinkimą skiria iki septynių atstovų, kurie šioje bendrovėje veikia tik savanoriškais pagrindais. Atsižvelgiant į toliau išdėstytas nuostatas, kiekvienas atstovas turi vieną balsą ir priima sprendimą remdamasis savo profesiniu vertinimu ir šiuo klausimu neprivalo laikytis jį paskyrusio akcininko nurodymų.

Išimtis taikoma tik tiems sprendimams, kurie tiesiogiai susiję su kiekvieno akcininko bendrovei skirtais įnašais; tokiu atveju kiekvienas akcininkas gali balsuoti kaip vienas akcininkas, o atstovai yra saistomi juos paskyrusio akcininko nurodymų. Jei atstovams nepavyksta susitarti, laikoma, kad septyni atitinkamo akcininko balsai atiduoti taip, kaip balsavo dauguma paskirtų atstovų.“

11 2005 m. gruodžio 1 d. visuotiniame akcininkų susirinkime nuspręsta iš dalies pakeisti *NGD mbH* įstatus ir jų 7 straipsnio 2 dalies antrą pastraipą suformuluoti taip:

„Išimtis taikoma tik tiems sprendimams, kurie tiesiogiai susiję su kiekvieno akcininko bendrovei skirtais įnašais, arba sprendimams, dėl kurių akcininkas prašo balsuoti kaip vienas akcininkas. Tokiu atveju kiekvienas akcininkas gali balsuoti kaip vienas akcininkas, o atstovai yra saistomi juos paskyrusio akcininko nurodymų. Jei atstovams nepavyksta susitarti, laikoma, kad septyni atitinkamo akcininko balsai atiduoti taip, kaip balsavo dauguma paskirtų atstovų. Balsavimo kaip vienas akcininkas atveju balsai vertinami atsižvelgiant į turimas bendrovės kapitalo dalis.“

12 Remiantis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo paaiškinimais, minėtas pakeitimas vis dėlto įsigaliojo tik po 2010 m. gruodžio 9 d. visuotinio susirinkimo, kai dėl taip pakeistų įstatų buvo priimtas naujas notaro patvirtintas aktas ir jis buvo įtrauktas į prekybos registrą.

13 Iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad *NGD mbH* išorės auditorius, atlikęs auditą, nustatė, jog aptariamais mokestiniais metais *NGD mbH* nebuvo finansiškai integruota į kontroliuojančiąją bendrovę A. Todėl jie negali būti laikomi sudarančiais „mokesčių vienetą“ pagal *UStG* 2 straipsnio 2 dalies 2 punktą, kuriuo siekiama Vokietijos teisėje įgyvendinti Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antroje pastraipoje numatytą galimybę.

14 Ši išvada buvo pagrįsta tuo, kad, atsižvelgiant į *NGD mbH* įstatų 7 straipsnio nuostatas, tiek pagal pirminę, tiek pagal iš dalies pakeistą redakciją, A neturėjo balsavimo teisių daugumos, todėl negalėjo priimti sprendimų šioje bendrovėje, nors A šioje bendrovėje turėjo 51 % kontrolinę

įstatinio kapitalo dalį. Vadinasi, apyvarta, kurią ta pati bendrovė pasiekė taikant standartinį tarifą su trečiosiomis šalimis iš A suteiktų paslaugų, turėtų būti apskaitoma *NGD mbH* kaip „verslininko“, kaip apibrėžta *UStG* 2 straipsnio 1 dalyje.

15 2014 m. gegužės 30 d. sprendimu mokesčių administratorius pritarė išorės auditoriaus pozicijai.

16 *NGD mbH* dėl šio sprendimo pateiktas skundas buvo atmestas 2017 m. vasario 3 d. mokesčių administratoriaus sprendimu, kurį *NGD mbH* apskundė.

17 *Schleswig Holsteinisches Finanzgericht* (Šlėzvigo-Holšteino finansų teismas, Vokietija) šį skundą patenkino 2018 m. vasario 6 d. sprendimu ir nusprendė, kad sąlyga, susijusi su finansine integracija į kontroliuojančiąją bendrovę A, buvo įvykdyta remiantis tiek iš dalies pakeista *NGD mbH* įstatų redakcija, tiek pirmine jų redakcija, galiojusia aptariamais mokestiniais metais.

18 Šiuo klausimu šis teismas manė, kad iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad subordinacijos santykiai, siejantys bendrovę, kuri yra organiškai integruota su kontroliuojančiąja bendrove, nėra būtina sąlyga, kad būtų sudaryta teisiškai nepriklausomų, tačiau glaudžiai vienas su kitu finansiniu, ekonominiu ir organizaciniu požiūriais susijusių, asmenų grupė (toliau – PVM grupė) (2015 m. liepos 16 d. Sprendimas *Larentia + Minerva ir Marenave Schiffahrt*, C-108/14 ir C-109/14, EU:C:2015:496; 44 ir 45 punktai), todėl mokesčių administratoriaus reikalavimas, susijęs su būtinybe, kad kontroliuojančioji bendrovė, be kontrolinio akcijų paketo, turėtų balsų daugumą kituose subjektuose, kurie sudaro mokesčių vieneto dalį, viršijo tai, kas būtina siekiant užkirsti kelią veiklai arba elgesiui, kuriuo piktnaudžiaujama, arba kovoti su sukčiavimu mokesčiais ar jų slėpimu.

19 Mokesčių administratorius dėl šio sprendimo pateikė kasacinį skundą *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas, Vokietija) ir nurodė, kad buvo pažeistas *UStG* 2 straipsnio 2 dalies 2 punkto pirmas sakinys, nes nebuvo *NGD mbH* finansinio integravimo į A kontroliuojančiąją bendrovę.

20 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pirmiausia pažymėjo, kad jei pagrindinėje byloje kilęs ginčas būtų vertinamas tik pagal taikytiną nacionalinę teisę, kasacinis skundas būtų pagrįstas, nes pagal šią teisę mokesčių vieneto kvalifikavimas priklauso nuo sąlygos, susijusios su finansine integracija, pagal kurią kontroliuojančioji bendrovė turi turėti balsų daugumą. Jis patikslina, kad net priėmus 2015 m. liepos 16 d. Sprendimą *Larentia + Minerva ir Marenave Schiffahrt* (C-108/14 ir C-109/14, EU:C:2015:496), remiantis *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas) jurisprudencija, reikalavimas, susijęs su pavaldumo ir subordinacijos santykiais, kurie nuo šiol laikomi „integracija su teise įsikišti“, kaip tai suprantama pagal *UStG* 2 straipsnio 2 dalies 2 punkto pirmą sakinį, ir toliau taikomas.

21 Be to, iš *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas) jurisprudencijos matyti, kad pagal nacionalinę teisę mokesčių skola perleidžiama kontroliuojančiajai bendrovei, kuri turi galėti užtikrinti, jog kiekvieno iš mokesčių vienetą sudarančių subjektų pasiekta apyvarta būtų teisingai apmokestinta. Taigi kontroliuojančioji bendrovė turi veikti kaip PVM surinkėja už visas paslaugas, kurias šie subjektai teikia trečiosioms šalims, ir vienintelė galėti parengti visų šių subjektų mokesčių deklaracijas.

22 Galiausiai teismas pabrėžia, kad atlikdamas analizę pagal *UStG* 2 straipsnio 2 dalies 2 punkto pirmą sakinį jis turi atsižvelgti ir *per se* taikyti tai, kad pagal šią nuostatą subjektų, integruotų į mokestinio subjekto, kurio dalis jie yra, kontroliuojančiąją bendrovę, ekonominė ir profesinė veikla nelaikoma savarankiška. Taigi visa šių subjektų apyvarta priskiriama kontroliuojančiajai bendrovei, nes ji turi sumokėti PVM už visą šią apyvartą.

23 Vis dėlto prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas abejoja, ar pagrindinėje byloje nagrinėjamas nacionalinės teisės aktas atitinka Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies pirmą pastraipą, kaip ją išaiškino Teisingumo Teismas, ypač atsižvelgiant į šiuose teisės aktuose nustatytą pavaldumo ir subordinacijos reikalavimą.

24 Visų pirma, kadangi iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad tuo atveju, kai laikoma, jog egzistuoja PVM grupė, PVM už visų jos narių apyvartą turi sumokėti būtent ji (2008 m. gegužės 22 d. Sprendimo *Ampliscientifica ir Amplifin*, C-162/07, EU:C:2008:301, 20 punktas ir 2014 m. rugsėjo 17 d. Sprendimo *Skandia America (JAV), filial Sverige*, C-7/13, EU:C:2014:2225, 29, 35 ir 37 punktai bei rezoliucinė dalis), tokios PVM grupės prilyginimas vienam apmokestinamajam asmeniui, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antrą pastraipą, neleistų šios grupės nariams, įskaitant jos kontroliuojančiąją bendrovę, toliau teikti PVM deklaracijas ir būti identifikuojamiems kaip atskiriems apmokestinamiesiems asmenims.

25 Jei Teisingumo Teismas nuspręstų, kad pagal Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalį draudžiama praktika, kai vieninteliu apmokestinamuoju asmeniu laikoma ne PVM grupė, o jos narys, t. y. kontroliuojančioji bendrovė, kiltų klausimas, ar šiai grupei priklausantis subjektas galėtų remtis galimu nacionalinės teisės prieštaravimu Sąjungos teisei. Šiuo klausimu primindamas, kad iš 2015 m. liepos 16 d. Sprendimo *Larentia + Minerva ir Marenave Schiffahrt* (C-108/14 ir C-109/14, EU:C:2015:496) matyti, jog Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalis neveikia tiesiogiai, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas kelia klausimą, ar toks subjektas galėtų remtis šios direktyvos 21 straipsnio 1 dalies a punktu.

26 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas taip pat abejoja, kokio lygio reikalavimai turi būti keliami vertinant, ar šiuo atveju tenkinamas *UStG* 2 straipsnio 2 dalies 2 punkto pirmame sakinyje numatytas finansinės integracijos kriterijus. Konkrečiai kalbant, jam kyla klausimas, ar šis kriterijus turi būti aiškinamas taip, kad pagal jį reikalaujama, kad mokesčių vieneto kontroliuojančioji bendrovė, be jai priklausančių subjektų kontrolinio akcijų paketo, turėtų ir balsavimo teisių daugumą šiuose subjektuose.

27 Šiomis aplinkybėmis jis pabrėžia, kad pagal taikytinas nacionalines taisykles mokesčių vieneto kontroliuojančioji bendrovė prireikus gali teisme reikalauti finansinės kompensacijos iš kitų mokesčių vieneto narių, siekdama užtikrinti, kad, atsižvelgiant į mokesčių vieneto vidaus santykius, mokesčių naštą atitinkamai prisiimtų kiekvienas iš šių narių pagal apyvartą, dėl kurios susidarė kiekvieno iš jų mokėtinas PVM.

28 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas taip pat klausia, ar Vokietijos mokesčių vieneto (*Organschaft*) sistema galėtų būti alternatyviai pateisinama aiškinant Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 1 dalį kartu su jos 4 straipsnio 4 dalies pirma pastraipa, ar ne. Jei taip būtų, mokesčių administratoriaus pateiktas kasacinis skundas būtų pagrįstas, neatsižvelgiant į atsakymus į pirmuosius tris prejudicinius klausimus.

29 Šiuo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės mano, kad negalima atmesti galimybės, jog siekiant įvertinti mokesčių vieneto buvimą Vokietijos teisėje nustatytas reikalavimas, kad vieną mokesčių vienetą sudarantys subjektai būtų pavaldūs jį kontroliuojančiajai bendrovei, gali būti pateisinamas kartu aiškinant ankstesniame punkte minėtas nuostatas.

30 Iš tiesų, atsižvelgiant į tai, kad pagal taikytinas nacionalines taisykles šie subjektai laikomi neturinčiais savo valios, jeigu jie yra pavaldūs mokesčių vieneto, kuriam priklauso, kontroliuojančiajai bendrovei, reikia manyti, kad šie subjektai neatitinka savarankiškumo sąlygos, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 1 dalį. Valstybės narės turi teisę manyti, kad savarankiškumo kriterijų neatitinkantys subjektai negali būti laikomi apmokestinamaisiais asmenimis, nes jų atitinkama apyvarta ir PVM turi būti priskirtas kontroliuojančiajai bendrovei, atsižvelgiant į tarp jo ir šių subjektų egzistuojantį pavaldumo ryšį.

31 Vis dėlto prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas abejoja, ar valstybės narės iš tiesų turi teisę suskirstydamos į grupes nurodyti atvejus, kuriais tam tikri subjektai laikytini neturinčiais savo valios, todėl yra nesavarankiški, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 1 dalį.

32 Šiuo klausimu jis patikslina, kad Vokietijos konstitucinė teisė suteikia nacionaliniam įstatymų leidėjui tokią teisę suskirstyti į grupes, kuri pateisinama tuo, kad jeigu apmokestinamojo asmens statuso nustatymas susijęs su finansinėmis išlaidomis, subjektams, kuriems suteikiamas šis statusas, neturėtų kilti abejonių dėl jų mokestinių prievolių. Be to, Vokietijos įstatymų leidėjo atliktą skirstymą į grupes gali patvirtinti Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies pirmos pastraipos aiškinimas atsižvelgiant į šios nuostatos kontekstą ir priėmimo aplinkybes.

33 Šiuo klausimu reikia turėti omenyje, kad pagal 1967 m. balandžio 11 d. Antrosios Tarybos direktyvos 67/228/EEB dėl valstybių narių teisės aktų, susijusių su apyvartos mokesčiais ir pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos taikymo struktūra bei procedūromis, derinimo (OL L 71, 1967, p. 1303) A priedą tariamai buvo suteiktas teisėtumas remiantis Sąjungos teise Vokietijos mokesčių vienetams taikomai schemai, kad ši valstybė narė galėtų toliau taikyti minėtą schemą.

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

„1. Ar [Šeštosios direktyvos] 4 straipsnio 4 dalies antra pastraipa, siejama su 21 straipsnio 1 dalies a punktu ir 3 dalimi, turi būti aiškinama taip, kad ji leidžia valstybei narei vietoj PVM grupės (*Organkreis* – mokesčių vienetas) apmokestinamuoju asmeniu skirti vieną iš PVM grupės narių (kontroliuojančioji bendrovė)?

2. Jei į pirmąjį klausimą būtų atsakyta neigiamai: ar šiuo atveju galima remtis [Šeštosios direktyvos] 4 straipsnio 4 dalies antra pastraipa, siejama su 21 straipsnio 1 dalies a punktu ir 3 dalimi?

3. Ar atliekant patikrinimą pagal 2015 m. liepos 16 d. Sprendimo *Larentia + Minerva ir Marenave Schiffahrt* (C-108/14 ir C-109/14, EU:C:2015:496, 44 ir 45 punktai) 46 punktą [*UStG*] 2 straipsnio 2 dalies 2 punkto pirmame sakinyje nustatytas finansinės integracijos reikalavimas yra leidžiama priemonė, būtina ir tinkama tokiems tikslams, kuriais siekiama užkirsti kelią praktikai arba elgesiui, kuriais piktnaudžiaujama, ar kovoti su mokesčių slėpimu ir vengimu, reikia vadovautis siaurais, ar plačiais kriterijais?

4. Ar [Šeštosios direktyvos] 4 straipsnio 1 dalis, 4 dalies pirma pastraipa turi būti aiškinamos taip, kad jos valstybei narei leidžia nustatant kategorijas nelaikyti asmens savarankišku, kaip tai suprantama pagal [šios direktyvos] 4 straipsnio 1 dalį, kai jis finansiniais, ekonominiais ir organizaciniais ryšiais yra taip susijęs su kitu verslininku (integruotas į kitą kontroliuojančiąją bendrovę), kad kontroliuojančioji bendrovė gali primesti šiam asmeniui savo valią ir neleisti jam veikti pagal jo valią?“

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl priimtinumo

35 Vokietijos vyriausybė visų pirma teigia, kad pirmasis, antrasis ir ketvirtasis klausimai turi būti pripažinti nepriimtinais: jie nėra svarbūs sprendimui pagrindinėje byloje priimti, nes yra susiję tik su klausimu, ar *NGD mbH* ir A kontroliuojančiosios bendrovės yra pakankamai integruotos finansiškai, kaip tai suprantama pagal *UStG* 2 straipsnio 2 dalies 2 punkto pirmą sakinį, aiškinamą atsižvelgiant į Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 4 dalies antrą pastraipą.

36 Tik tuo atveju, jei į šį klausimą būtų atsakyta teigiamai, ir tai iš esmės reikštų, kad abu minėti subjektai turėtų būti laikomi sudarantys PVM grupę, o su tuo vyriausybė nesutinka, kiltų su kitais prejudiciniais klausimais susijusių problemų.

37 Šiuo klausimu reikia priminti, kad pagal Teisingumo Teismo suformuotą jurisprudenciją, Teisingumo Teismui ir nacionaliniams teismams bendradarbiaujant pagal SESV 267 straipsnį, tik bylą nagrinėjantis nacionalinis teismas, kuriam tenka atsakomybė priimti sprendimą, atsižvelgdamas į bylos ypatumus, gali įvertinti tai, ar, norint tinkamai išspręsti bylą, būtina pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą, ir Teisingumo Teismui pateikiamų klausimų reikšmę. Vadinasi, Teisingumo Teismas iš principo turi priimti sprendimą tuo atveju, kai pateikti klausimai susiję su Sąjungos teisės išaiškinimu (žr., be kita ko, 2016 m. rugsėjo 22 d. Sprendimo *Microsoft Mobile Sales International ir kt.*, C-110/15, EU:C:2016:717, 18 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

38 Atsisakyti pateikti atsakymą į nacionalinio teismo pateiktą prašymą priimti prejudicinį sprendimą Teisingumo Teismas gali, tik jei akivaizdu, jog prašymas išaiškinti Sąjungos teisę visiškai nesusijęs su pagrindinės bylos faktais ar dalyku, kai problema hipotetinė arba Teisingumo Teismui nežinomos faktinės aplinkybės ar teisiniai pagrindai, būtini, kad jis galėtų naudingai atsakyti į jam pateiktus klausimus (žr., be kita ko, 2016 m. rugsėjo 22 d. Sprendimo *Microsoft Mobile Sales International ir kt.*, C-110/15, EU:C:2016:717, 19 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

39 Vis dėlto šiuo atveju taip nėra, nes Teisingumo Teismui pateikti pirmasis, antrasis ir ketvirtasis klausimai, be kita ko, susiję su Sąjungos teisės aiškinimu, jokiu būdu nėra hipotetinio pobūdžio ir ryšys su pagrindinėje byloje nagrinėjamo ginčo tikrove yra nustatytas, nes šie klausimai susiję su Sąjungos teisės nuostatų, kurios, kaip savo sprendime aiškiai nurodė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, turi lemiamą reikšmę sprendimui pagrindinėje byloje, aiškinimu.

40 Konkrečiai kalbant, klausimai, ar, pirma, Vokietijos teisės aktuose nustatyti reikalavimai, susiję su PVM grupės atskiro apmokestinamojo asmens paskyrimu, ir, antra, tai, kaip šiuose teisės aktuose sprendžiamas tokiai grupei priklausančių subjektų savarankiškumo trūkumas šios grupės kontroliuojančiosios bendrovės atžvilgiu, yra suderinami su Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antra pastraipa, yra svarbūs sprendžiant ginčą pagrindinėje byloje, nes nuo jų priklausys, ar mokesčių administratoriaus kasacinis skundas turi būti patenkintas.

41 Darytina išvada, kad pirmasis, antrasis ir ketvirtasis klausimai yra priimtini.

Dėl esmės

Dėl pirmojo klausimo

42 Pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antra pastraipa turi būti aiškinama taip, kad pagal ją valstybėms narėms draudžiami skirti atskiru PVM apmokestinamuoju asmeniu ne pačią PVM grupę, bet šios grupės narį, t. y. šios grupės kontroliuojančiąją bendrovę.

43 Primintina, kad pagal Teisingumo Teismo suformuotą jurisprudenciją aiškinant Sąjungos teisės nuostatą reikia atsižvelgti ne tik į jos formuluotę, bet ir į kontekstą bei teisės akto, kuriame ji įtvirtinta, tikslus (žr., be kita ko, 2022 m. vasario 24 d. Sprendimo *Airhelp (Skrydžio kitu maršrutu atidėjimas)*, C-451/20, EU:C:2022:123, 22 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

44 Iš Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antros pastraipos teksto aišku, kad jame kiekvienai valstybei narei leidžiama atskiru apmokestinamuoju asmeniu laikyti tos valstybės narės teritorijoje įsisteigusius kelis subjektus, kurie, būdami teisiškai savarankiški, yra glaudžiai susiję finansiniais, ekonominiais ir organizaciniais ryšiais. Šiame straipsnyje nėra nustatytų jokių kitų jo taikymo sąlygų. Jame taip pat nenumatyta galimybės valstybėms narėms nustatyti kitas sąlygas ekonominės veiklos vykdytojams, kad jie galėtų sudaryti PVM grupę (šiuo klausimu žr. 2013 m. balandžio 25 d. Sprendimo *Komisija / Švedija*, C-480/10, EU:C:2013:263, 35 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

45 Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antroje pastraipoje numatytos schemos įgyvendinimas reiškia, kad šios nuostatos pagrindu priimti nacionalinės teisės aktai turi leisti finansiniais, ekonominiais ir organizaciniais ryšiais susijusius subjektus laikyti nebe atskirais apmokestinamaisiais PVM asmenimis, o vienu apmokestinamuoju asmeniu. Todėl, kai valstybė narė įgyvendina minėtą nuostatą, pavaldūs asmenys, kaip tai suprantama pagal šią nuostatą, negali būti laikomi apmokestinamaisiais asmenimis, kaip jie suprantami pagal šeštosios direktyvos 4 straipsnio 1 dalį (šiuo klausimu žr. 2008 m. gegužės 22 d. Sprendimo *Ampliscientifica ir Amplifin*, C-162/07, EU:C:2008:301, 19 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

46 Iš to matyti, kad PVM grupės nariai, prilyginti vienam apmokestinamajam asmeniui pagal Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antrą pastraipą, toliau nebegali atskirai pateikti PVM deklaracijų ir grupėje ar už jos ribų būti laikomi apmokestinamaisiais asmenimis, nes tik vienintelis apmokestinamasis asmuo gali pateikti šias deklaracijas. Taigi ši nuostata, reiškia, kad jeigu valstybė narė ją įgyvendina, perkeliantys nacionalinės teisės aktai turi numatyti, kad apmokestinamasis asmuo būtų vienas, o grupei suteiktas tik vienas PVM mokėtojo kodas (2008 m. gegužės 22 d. Sprendimo *Ampliscientifica ir Amplifin*, C-162/07, EU:C:2008:301, 19 ir 20 punktai).

47 Darytina išvada, kad tokiu atveju trečiojo asmens paslaugų teikimas PVM grupės nariui PVM tikslais turi būti laikomas paslaugų teikimu ne šiam nariui, bet pačiai PVM grupei, kuriai jis priklauso (šiuo klausimu žr. 2020 m. lapkričio 18 d. Sprendimo *Kaplan International colleges UK*, C-77/19, EU:C:2020:934, 46 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

48 Kalbant apie Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antros pastraipos kontekstą, iš šios nuostatos ar minėtoje direktyvoje nustatytos sistemos nematyti, kad ji yra nukrypstanti ar speciali nuostata, kuri turėtų būti aiškinama siaurai. Kaip matyti iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos, būtent sąlyga, susijusi su finansinio glaudaus ryšio buvimu, negali būti aiškinama siaurai (dėl PVM direktyvos 11 straipsnio pagal analogiją žr. 2013 m. balandžio 25 d. Sprendimo *Komisija / Švedija*, C-480/10, EU:C:2013:263, 36 punktą ir 2021 m. balandžio 15 d. Sprendimo *Finanzamt für Körperschaften Berlin*, C-868/19, nepaskelbtas Rink., EU:C:2021:285, 45 punktą).

49 Kalbant apie Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antros pastraipos tikslus, pirmiausia reikia priminti, kad iš Komisijos pasiūlymo [COM(73) 950 *final*], kuriuo remiantis buvo priimta Šeštoji direktyva, motyvuojamosios dalies matyti, kad priimdamas šią nuostatą Sąjungos teisės aktų leidėjas norėjo leisti valstybėms narėms sistemiškai nesieti apmokestinamojo asmens statuso vien su teisine savarankiškumo sąvoka arba siekiant administracinio supaprastinimo, arba norint išvengti kai kurių piktnaudžiavimo atvejų, pavyzdžiui, įmonės padalijimo keliems apmokestinamiesiems asmenims, ketinant pasinaudoti specialia schema (šiuo klausimu žr. 2013 m. balandžio 25 d. Sprendimo *Komisija / Švedija*, C-480/10, EU:C:2013:263, 37 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją ir 2021 m. balandžio 15 d. Sprendimo *Finanzamt für Körperschaften Berlin*, C-868/19, nepaskelbtas Rink., EU:C:2021:285, 35 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

50 Šiuo klausimu pažymėtina, kad nors Šeštojoje direktyvoje, kol neįsigaliojo jos 4 straipsnio 4 dalies trečia pastraipa, iš dalies pakeista 2006 m. liepos 24 d. Tarybos direktyva 2006/69/EB, iš dalies keičiančia Direktyvos 77/388/EEB nuostatas, susijusias su tam tikromis priemonėmis, kuriomis siekiama supaprastinti apmokestinimo pridėtinės vertės mokesčiu tvarką ir padėti užkirsti kelią mokesčių slėpimui ar vengimui, bei panaikinanti tam tikrus sprendimus dėl leidžiančių nukrypti nuostatų (OL L 221, 2006, p. 9), nebuvo aiškių nuostatų, suteikiančių valstybėms narėms įgaliojimus priimti priemones, būtinas kovoti su mokesčių slėpimu ar vengimu, dėl šios aplinkybės iš valstybių narių nebuvo atimta galimybė priimti tokias priemones prieš įsigaliojant minėtai direktyvai, nes valstybių narių kova su mokesčių slėpimu ir vengimu yra Šeštąja direktyva pripažįstamas ir skatinamas tikslas, net ir nesant aiškaus Sąjungos teisės aktų leidėjo įgaliojimo (šiuo klausimu žr. 2015 m. liepos 16 d. Sprendimo *Larentia + Minerva ir Marenave Schiffahrt*, C-108/14 ir C-109/14, EU:C:2015:496, 42 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

51 Taigi Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antrai pastraipai taikyti valstybės narės, naudodamosi savo diskrecija, galėjo numatyti tam tikrus PVM grupės schemos taikymo apribojimus, jeigu jie atitinka šios direktyvos tikslus ir jais siekiama užkirsti kelią praktikai arba

elgesiui, kuriais piktnaudžiaujama, ar kovoti su mokesčių slėpimu ir vengimu (šiuo klausimu žr. 2015 m. liepos 16 d. Sprendimo *Larentia + Minerva ir Marenave Schiffahrt*, C-108/14 ir C-109/14, EU:C:2015:496, 41 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

52 Nagrinėjamu atveju iš prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo ir Vokietijos vyriausybės pateiktų paaiškinimų pirmiausia matyti, kad Vokietijos įstatymų leidėjas pasinaudojo Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antroje pastraipoje numatyta galimybe *UStG* 2 straipsnio 2 dalies 2 punkte, kuriame numatyta sudaryti „mokesčių vienetus“.

53 Be to, iš tų pačių paaiškinimų matyti, kad pagal Vokietijos teisę, nors PVM grupę kontroliuojanti bendrovė laikoma atskiru šios grupės apmokestinamuoju asmeniu, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antrą pastraipą, AO 73 straipsnyje vis dėlto numatyta, kad organiškai susijusi bendrovė prireikus gali būti apmokestinama mokesčiais už kitus mokesčių vieneto, kuriam ji priklauso, narius, įskaitant kontroliuojančiąją bendrovę, kuriuos finansiniais tikslais moka mokesčių vienetas, kurio dalis jie yra.

54 Galiausiai iš prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo paaiškinimų matyti, kad pagal Vokietijos teisę subjektas, priklausantis PVM mokėtojų grupei, gali būti laikomas finansiškai integruotu į kontroliuojančiąją bendrovę, kaip tai suprantama pagal *UStG* 2 straipsnio 2 dalies 2 punkto pirmą sakinį, siejamą su Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antra pastraipa, tik tuo atveju, jei ši bendrovė gali įgyvendinti savo valią, o tam reikia, kad ji turėtų šio subjekto kontrolinį akcijų paketą ir balsų daugumą.

55 Pirmiausia dėl klausimo, ar Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antra pastraipa draudžia Vokietijos praktiką, kai kaip atskiras apmokestinamasis asmuo nurodoma ne pati PVM grupė, o šios grupės narys, t. y. jos kontroliuojančioji bendrovė, reikia pažymėti, kad Teisingumo Teismas 2008 m. gegužės 22 d. Sprendime *Ampliscientifica ir Amplifin* (C-162/07, EU:C:2008:301, 19 ir 20 punktai) ir 2014 m. rugsėjo 17 d. Sprendime *Skandia America (USA), filial Sverige* (C-7/13, EU:C:2014:2225, 34, 35 ir 37 punktai) nusprendė, kad nors PVM grupė, kaip apmokestinamasis asmuo, privalo mokėti PVM, išlieka faktas, kad, kaip pažymėjo generalinė advokatė savo išvados 79 punkte, kai keli teisiškai nepriklausomi PVM grupės nariai kartu sudaro atskirą apmokestinamąjį asmenį, grupės PVM prievoles mokesčių administratoriui turi prisiimti vienas asmuo. Vis dėlto Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antroje pastraipoje nenustatyta jokio reikalavimo dėl subjekto, atstovaujančio PVM grupei, paskyrimo ar formos, kuria tas subjektas prisiima tokios grupės apmokestinamojo asmens prievoles.

56 Šiuo klausimu, neatsižvelgiant į galimybę numatyti, kad vienas iš šių narių atstovautų PVM grupei, 49 punkte nurodyti tikslai gali pateisinti tai, kad PVM grupę kontroliuojanti bendrovė paskiriama atskiru apmokestinamuoju asmeniu, kai ji gali primesti savo valią kitiems šiai grupei priklausantiems subjektas, taip užtikrinant teisingą PVM surinkimą.

57 Tokiu atveju tai, kad ne pati PVM grupė, o jai atstovaujanti kontroliuojančioji bendrovė veikia kaip vienas apmokestinamasis asmuo, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antrą pastraipą, neturi kelti mokestinių nuostolių pavojaus.

58 Iš šio sprendimo 27 punkte pateiktų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo paaiškinimų ir Vokietijos vyriausybės rašytinėse pastabose pateiktų paaiškinimų matyti, kad, jei šiai kontroliuojančiajai bendrovei tenkanti pareiga deklaruoti apima paslaugas, kurias teikė ir gavo visi šios grupės nariai, ir jei iš to kylanti mokestinė skola apima visas šias paslaugas, tai lemia tokį patį rezultatą kaip ir tuo atveju, jeigu pati PVM grupė būtų apmokestinama šiuo mokesčiu.

59 Iš minėtų paaiškinimų taip pat matyti, kad nors pagal Vokietijos teisę visos pareigos PVM srityje tenka minėtai kontroliuojančiajai bendrovei, kaip PVM grupės atstovei mokesčių administratorių atžvilgiu, vis dėlto remdamiesi AO 73 straipsniu šie mokesčių administratoriai prireikus gali kreiptis į kitus šiai grupei priklausančius subjektus.

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

Dėl antrojo klausimo

61 Antruoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antra pastraipa, siejama su šios direktyvos 21 straipsnio 1 dalies a punktu ir 3 dalimi, gali būti laikoma turinčia tiesioginį poveikį ir suteikiančia apmokestinamiesiems asmenims galimybę ja remtis savo naudai prieš valstybę narę, jeigu jos teisės aktai nesuderinami su šiomis nuostatomis ir negali būti aiškinami taip, kad būtų su jomis suderinami. Antrąjį klausimą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas užduoda tik tuo atveju, jei į pirmąjį klausimą būtų atsakyta: Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antra pastraipa turi būti aiškinama taip, kad pagal ją draudžiama valstybei narei kaip PVM apmokestinamąjį asmenį paskirti ne pačią PVM grupę, o šios grupės narį, t. y. jos kontroliuojančiąją bendrovę.

62 Atsižvelgiant į atsakymą, pateiktą į pirmąjį klausimą, nereikia atsakyti į antrąjį klausimą.

Dėl trečiojo klausimo

63 Trečiuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia sužinoti, ar Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antra pastraipa turi būti aiškinama taip, kad ji draudžia nacionalinės teisės aktus, pagal kuriuos tam tikro subjekto galimybė kartu su kontroliuojančiąja bendrove sudaryti PVM grupę siejama su sąlyga, kad šis subjektas turėtų ne tik minėto subjekto balsavimo teisių daugumą, bet ir kontrolinį akcijų paketą.

64 Pirmiausia reikia pažymėti, kad Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antroje pastraipoje nustatyta sąlyga, pagal kurią PVM grupės sudarymas priklauso nuo to, ar yra glaudūs finansiniai, ekonominiai ir organizaciniai ryšiai, turi būti patikslinta nacionaliniu lygiu, todėl ši nuostata yra sąlyginė, nes reikia nacionalinių nuostatų, kuriose nustatoma konkreti tokių ryšių apimtis (šiuo klausimu žr. 2015 m. liepos 16 d. Sprendimo *Larentia + Minerva ir Marenave Schiffahrt*, C-108/14 ir C-109/14, EU:C:2015:496, 50 punktą).

65 Vis dėlto siekiant vienodai taikyti Šeštąją direktyvą svarbu, kad sąvoka „glaudūs finansiniai ryšiai“, kaip ji suprantama pagal šios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antrą pastraipą, būtų aiškinama autonomiškai ir vienodai. Toks aiškinimas yra būtinas, nepaisant to, kad šiame straipsnyje numatyta sistema valstybėms narėms yra neprivaloma, siekiant, kad, ją įgyvendinus, būtų išvengta skirtingo šios sistemos taikymo skirtingose valstybėse narėse (pagal analogiją žr. 2021 m. balandžio 15 d. Sprendimo *Finanzamt für Körperschaften Berlin*, C-868/19, nepaskelbtas Rink., EU:C:2021:285, 44 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

66 Šiuo klausimu reikia priminti, kad nors, kaip nurodyta šio sprendimo 44 ir 51 punktuose, Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antroje pastraipoje aiškiai nenumatyta galimybė valstybėms narėms nustatyti ūkio subjektams kitas sąlygas, kad jie galėtų sudaryti PVM grupes, neviršydamos savo diskrecijos jos gali taikyti tam tikrus apribojimus PVM grupės schemos taikymui, jeigu jie atitinka tos direktyvos tikslus, kuriais siekiama užkirsti kelią praktikai ar elgesiui, kuriais piktnaudžiaujama, arba kovoti su sukčiavimu mokesčiais ar jų vengimu, ir jei laikomasi Sąjungos teisės ir jos bendrųjų principų, visų pirma proporcingumo ir mokesčių neutralumo principų (pagal analogiją žr. 2021 m. balandžio 15 d. Sprendimo *Finanzamt für Körperschaften Berlin*, C-868/19, nepaskelbtas Rink., EU:C:2021:285, 57 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

67 Be to, reikia priminti, kad iš šio sprendimo 48 punkte primintos jurisprudencijos matyti, kad sąlyga dėl glaudaus finansinio ryšio buvimo negali būti aiškinama siaurai.

68 Konkrečiai kalbant, atsižvelgdamas į patį Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antros pastraipos tekstą Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, kad vien tai, jog PVM grupei priklausantys subjektai yra glaudžiai susiję, nesant kitų reikalavimų, negali lemti išvados, kad Sąjungos teisės aktų leidėjas ketino PVM grupės schemos taikymą numatyti tik subjektams, kurie yra pavaldūs atitinkamos įmonių grupės kontroliuojančiajai bendrovei. Nors dėl tokio subordinacijos ryšio būtų galima daryti prielaidą dėl aptariamų subjektų ryšio glaudumo, vis dėlto iš esmės jis negali būti laikomas būtina sąlyga sudaryti PVM grupę. Būtų kitaip, jei išimtiniu atveju konkrečiomis nacionalinėmis aplinkybėmis tokia sąlyga būtų būtina ir tinkama priemonė tokiems tikslams, kuriais siekiama užkirsti kelią praktikai ar elgesiui, kuriais piktnaudžiaujama, arba kovoti su sukčiavimu mokesčiais ar jų vengimu (šiuo klausimu žr. 2015 m. liepos 16 d. Sprendimo *Larentia + Minerva ir Marenave Schiffahrt*, C-108/14 ir C-109/14, EU:C:2015:496, 44 ir 45 punktus).

69 Iš to matyti, kad reikalavimas turėti reikalaujamą balsavimo teisių daugumą kartu su reikalavimu turėti kontrolinį akcijų paketą, siekiant įvykdyti finansinės integracijos reikalavimą, kaip tai suprantama pagal *UStG* 2 straipsnio 2 dalies 2 punkto pirmą sakinį, nėra *a priori* būtina ir tinkama priemonė pasiekti tikslus užkirsti kelią praktikai ar elgesiui, kuriais piktnaudžiaujama, arba kovoti su sukčiavimu mokesčiais arba jų vengimu (tai vis dėlto turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas), todėl tokio reikalavimo iš esmės negalima numatyti pagal Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antrą pastraipą.

70 Šiomis aplinkybėmis įdomu tai, kad, kaip matyti iš Vokietijos vyriausybės atsakymo į Teisingumo Teismo raštu pateiktus klausimus, ji iš esmės pripažįsta, jog nė vienas iš dviejų pirmesniame šio sprendimo punkte nurodytų reikalavimų nėra visiškai būtinas, jei kontroliuojančioji bendrovė gali primesti savo valią kitiems PVM grupei priklausantiems subjektams.

71 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į trečiąjį klausimą reikia atsakyti: Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antra pastraipa turi būti aiškinama taip, kad ji draudžia nacionalinės teisės aktus, pagal kuriuos tam tikro subjekto galimybė kartu su kontroliuojančiąja bendrove sudaryti PVM grupę siejama su sąlyga, kad šis subjektas turėtų ne tik balsavimo teisių daugumą, bet ir kontrolinį akcijų paketą.

Dėl ketvirtojo klausimo

72 Ketvirtuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalis, siejama su šios direktyvos 4 straipsnio 1 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.

73 Pirmiausia reikia priminti, kad Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 1 dalyje apmokestinamuoju asmeniu laikomas asmuo, savarankiškai vykdantis bet kurią ekonominę veiklą, nurodytą šio straipsnio 2 dalyje.

74 Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies pirmoje pastraipoje patikslinama, kad sąvoka „savarankiškai“ reiškia, kad mokestis netaikomas samdomiems ir kitiems asmenims, jeigu jie susaistyti su darbdaviu darbo sutartimi ar kitais teisiniais ryšiais, kuriais sukuriami darbdavio ir dirbančiojo pavaldumo santykiai, susiję su darbo sąlygomis, atlyginimu ir darbdavio atsakomybe.

75 Šio straipsnio 4 dalies antroje pastraipoje numatyta, kad pasikonsultavusios, kaip numatyta Šeštosios direktyvos 29 straipsnyje, valstybės narės gali atskiru apmokestinamuoju asmeniu laikyti šalies teritorijoje įsisteigusius asmenis, kurie yra „teisiškai nepriklausomi“, tačiau glaudžiai susiję finansiniais, ekonominiais ir organizaciniais ryšiais.

76 Be to, reikia priminti, kad, kaip Komunikato COM/2009/0325 galutinis 3.2 punkto pirmoje ir antroje pastraipoje pažymėjo Komisija, sudarant PVM grupę pagal Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antrą pastraipą keletas glaudžiai susijusių apmokestinamųjų asmenų jungiami į naują vieną PVM apmokestinamąjį asmenį. Be to, ši institucija patikslino, kad „PVM [grupę] galima būtų apibūdinti kaip „fikciją“, sukurtą apmokestinimo PVM tikslais, kai ekonominiai <…> aspektai svarbesni už teisinius. PVM [grupė] yra ypatingas apmokestinamo asmens tipas, susijęs tik su PVM mokėjimu. Jis yra grindžiamas faktiniais finansiniais, ekonominiais ir organizaciniais bendrovių tarpusavio ryšiais. Nors kiekvienas grupės narys išlaiko savo teisinę formą, išimtinai PVM mokėjimo tikslais PVM [grupei] teikiama pirmenybė kitų teisinių formų pvz., pagal civilinę ar bendrovių teisę, atžvilgiu“.

77 Pagal suformuotą jurisprudenciją paslaugų teikimas tik tuomet apmokestinamas, jei tarp paslaugos teikėjo ir paslaugos gavėjo yra teisinis ryšys, pasireiškiantis tarpusavyje teikiamomis paslaugomis (šiuo klausimu žr. 2014 m. rugsėjo 17 d. Sprendimo *Skandia America (USA), filial Sverige*, C-7/13, EU:C:2014:2225, 24 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

78 Norint nustatyti, ar toks teisinis ryšys egzistuoja tarp PVM grupei priklausančio subjekto ir kitų šios grupės narių, įskaitant jos kontroliuojančiąją bendrovę, siekiant apmokestinti PVM šio subjekto teikiamas paslaugas, reikia patikrinti, ar minėtas subjektas vykdo savarankišką ekonominę veiklą. Šiuo klausimu būtina išnagrinėti, ar toks subjektas gali būti laikomas savarankišku, nes jis vykdo veiklą savo vardu, savo sąskaita ir savo atsakomybe, visų pirma prisiima ekonominę riziką, kylančią iš jo veiklos (žr. pagal analogiją 2014 m. rugsėjo 17 d. Sprendimo *Skandia America (USA), filial Sverig*e, C-7/13, EU:C:2014:2225, 25 punktą ir 2019 m. birželio 13 d. Sprendimo *IO (PVM – Stebėtojų tarybos nario veikla)*, C-420/18, EU:C:2019:490, 39 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

79 Nagrinėjamu atveju, nors A kontroliuojančioji bendrovė, kaip atskiras apmokestinamasis asmuo ir PVM grupės atstovė, privalo pateikti mokesčių deklaraciją visų šiai grupei priklausančių subjektų, įskaitant *NGD mbH*, vardu, vis dėlto, kaip matyti iš šio sprendimo 27 ir 57–59 punktų, šie subjektai patys prisiima ekonominę riziką, susijusią su jų ūkinės veiklos vykdymu. Darytina išvada, kad tie patys subjektai turi būti laikomi vykdančiais savarankišką ekonominę veiklą, todėl jie negali būti laikomi „nesavarankiškais subjektais“, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 1 dalį ir 4 dalies pirmą pastraipą, vien dėl to, kad priklauso PVM grupei.

80 Be to, šį aiškinimą patvirtina tai, kad, nors iš Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antros pastraipos matyti, jog subjektai, galintys sudaryti PVM grupę, turi būti glaudžiai susiję finansiniais, ekonominiais ir organizaciniais ryšiais, vis dėlto šioje nuostatoje nenumatyta, kad dėl šių ryšių egzistavimo grupės subjektas, išskyrus kontroliuojančiąją bendrovę, vykdo nesavarankišką ekonominę veiklą. Taigi iš minėtos nuostatos nematyti, kad šis subjektas nustotų vykdyti savarankišką ekonominę veiklą, kaip tai suprantama pagal šios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies pirmą pastraipą, vien dėl priklausymo PVM grupei.

81 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, į ketvirtąjį klausimą reikia atsakyti: Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antra pastraipa, siejama su šios direktyvos 4 straipsnio 1 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.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

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

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

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

   turi būti aiškinama taip:

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

2. **Direktyvos 77/388, iš dalies pakeista Direktyva 2000/65, 4 straipsnio 4 dalies antra pastraipa**

turi būti aiškinama taip:

ji draudžia nacionalinės teisės aktus, pagal kuriuos tam tikro subjekto galimybė kartu su kontroliuojančiąja bendrove sudaryti grupę iš teisiškai savarankiškų, bet glaudžiai finansiniais, ekonominiais ir organizaciniais ryšiais susijusių, asmenų siejama su sąlyga, kad šis subjektas turėtų ne tik balsavimo teisių daugumą, bet ir kontrolinį akcijų paketą.

3. Direktyvos 77/388, iš dalies pakeistos Direktyva 2000/65, 4 straipsnio 4 dalies antra pastraipa, siejama su iš dalies pakeistos Direktyvos 77/388 4 straipsnio 1 dalies pirma pastraipa,

turi būti aiškinama taip:

pagal ją draudžiama valstybei narei nustatant kategorijas nelaikyti tam tikrų subjektų savarankiškais, kai jie finansiniais, ekonominiais ir organizaciniais ryšiais yra susiję su grupe, sudarytos iš teisiškai savarankiškų, bet glaudžiai finansiniais, ekonominiais ir organizaciniais ryšiais susijusių, asmenų, kontroliuojančiąja bendrove.

Parašai.