TIESAS SPRIEDUMS (pirmā palāta)

2022. gada 1. decembrī*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Pievienotās vērtības nodoklis (PVN) – Sestā direktīva 77/388/EEK – 4. panta 4. punkta otrā daļa – Nodokļa maksātāji – Dalībvalstu iespējas par vienu nodokļa maksātāju ("PVN grupu") atzīt vairākas juridiski patstāvīgas, bet finanšu, saimnieciskā un organizatoriskā ziņā savstarpēji cieši saistītas sabiedrības – Dalībvalsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru PVN grupu pārstāvošais tās dalībnieks ir uzskatāms par vienīgo nodokļa maksātāju – Jēdziens "cieši saistītas finanšu ziņā" – Galvenajam uzņēmumam papildus vairākumlīdzdalībai nepieciešamais balsstiesību vairākums – Neesamība – Saimnieciskas vienības patstāvīguma novērtēšana pēc standartizētiem kritērijiem – Tvērums

Lietā C-141/20

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa, Vācija) iesniegusi ar 2019. gada 11. decembra lēmumu un kas Tiesā reģistrēts 2020. gada 23. martā, tiesvedībā

Finanzamt Kiel

pret

Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie mbH,

TIESA (pirmā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs A. Arabadžijevs [*A. Arabadjiev*], tiesneši P. Dž. Švīrebs [*P. G. Xuereb*] (referents), T. fon Danvics [*T. von Danwitz*], A. Kumins [*A. Kumin*] un I. Ziemele,

ģenerāladvokāte: L. Medina,

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

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko snieguši:

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

– Vācijas valdības vārdā – *J. Möller*, kā arī *S. Eisenberg* un *S. Heimerl*, pārstāvji,

* Tiesvedības valoda – vācu.

– Itālijas valdības vārdā – *G. Palmieri*, pārstāve, kurai palīdz *P. Gentili*, *avvocato dello Stato*,

– Eiropas Komisijas vārdā – *A. Armenia* un *R. Pethke*, pārstāvji,

noklausījusies ģenerāladvokātes secinājumus 2022. gada 13. janvāra tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt 4. panta 1. un 4. punktu, kā arī 21. panta 1. punkta a) apakšpunktu un 3. punktu 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.), kas grozīta ar Padomes 2000. gada 17. oktobra Direktīvu 2000/65/EK (OV 2000, L 269, 44. lpp.; turpmāk tekstā – "Sestā direktīva").

2 Šis lūgums ir iesniegts saistībā ar tiesvedību starp *Finanzamt Kiel* (Ķīles Finanšu pārvalde, Vācija; turpmāk tekstā – "nodokļu iestāde") un *Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie mbH* (turpmāk tekstā – "*NGD mbH*") par pievienotās vērtības nodokļa (PVN) piemērošanu šai sabiedrībai par 2005. taksācijas gadu.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 Sestā direktīva tika 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.), kas ir spēkā kopš 2007. gada 1. janvāra. Tomēr, ņemot vērā laiku, kurā pastāvēja pamatlietā aplūkojamie faktiskie apstākļi, tai joprojām ir piemērojama Sestā direktīva.

4 Sestās 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 Sestās direktīvas 21. panta "Personas, kurām jāmaksā nodoklis" redakcijā, kas izriet no tās 28.g panta, bija noteikts:

"1. Saskaņā ar iekšējo sistēmu [PVN] jāmaksā šādām personām:

a) nodokļa maksātājam, kas veic tādu preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, kas pakļauta nodokļa uzlikšanai, izņemot gadījumus, kas paredzēti b) un c) punktā.

[..]

3. 1. un 2. punktā paredzētajos gadījumos dalībvalstis var paredzēt, ka par nodokļa samaksu ir solidāri atbildīga kāda cita persona, kas nav nodokļu maksātājs.

[..]"

Vācijas tiesību akti

6 *Umsatzsteuergesetz* (Pievienotās vērtības nodokļa likums; turpmāk tekstā – "*UStG*") 2. panta redakcijā, kas piemērojama pamatlietā, ir paredzēts:

"(1) Uzņēmējs ir persona, kas patstāvīgi veic komercdarbību vai profesionālu darbību. Uzņēmums aptver visu uzņēmēja veikto komercdarbību vai profesionālo darbību. Komercdarbība vai profesionālā darbība ir jebkura pastāvīga darbība, kas tiek veikta, lai gūtu ieņēmumus, pat ja nav nodoma gūt peļņu vai ja personu apvienība savu darbību veic tikai tās dalībnieku vajadzībām.

(2) Komercdarbība vai profesionālā darbība nenotiek patstāvīgi,

[..]

2. ja, ņemot vērā faktiskos apstākļus kopumā, juridiskā persona finanšu, saimnieciskā un organizatoriskā ziņā ir integrēta galvenā uzņēmuma uzņēmumā (nodokļa maksātāju grupa [*Organschaft*]). Regulējums par nodokļa maksātāju grupu attiecas tikai uz valstī esošo uzņēmuma sastāvdaļu savstarpējiem darījumiem. Šīs uzņēmuma sastāvdaļas ir uzskatāmas par vienu uzņēmumu. Ja galvenā uzņēmuma vadība atrodas ārvalstī, par uzņēmēju ir uzskatāma saimnieciski vissvarīgākā valstī esošā uzņēmuma sastāvdaļa.

[..]"

7 Saskaņā ar šā likuma 13.a panta 1. punktu:

"Nodokļa maksātājs ir:

1. 1. panta 1. punkta 1. apakšpunkta un 14.c panta 1. punkta gadījumā – uzņēmējs;

[..]."

8 *Abgabenordnung* (Nodokļu kodekss; turpmāk tekstā – "*AO*") 73. panta redakcijā, kas piemērojama pamatlietā, ir noteikts:

"Nodokļa maksātāju grupā ietilpstoša sabiedrība ir atbildīga par tiem galvenā uzņēmuma nodokļiem, kuriem nozīmīga ir nodokļa maksātāju grupa, kurā tie abi ietilpst. [..]"

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

9 *NGD mbH* ir Vācijā reģistrēta sabiedrība ar ierobežotu atbildību, kuras dibināšanu apliecina ar 2005. gada 29. augustu datēts notariāls akts un kuras dalībniekiem, proti, publisko tiesību juridiskai personai A un reģistrētai biedrībai *C e.V.*, ir līdzdalība tajā attiecīgi 51 % un 49 % apmērā. 2005. gadā šīs sabiedrības valdes loceklis bija E, kurš vienlaikus bija arī A valdes loceklis un C *e.V.* valdes loceklis.

10 Saskaņā ar *NGD mbH* dibināšanas līguma 7. punkta 2. apakšpunktu par dalībnieku sapulces sastāvu un balsstiesībām:

"Dalībnieku sapulce sastāv no A Palīdzības darba komitejā un *C e.V.* Galvenajā komitejā pārstāvētajām personām. Katram dalībniekam ir septiņas balsis, un tas ieceļ ne vairāk kā septiņus pārstāvjus dalībnieku sapulcē, kuri šajā sabiedrībā pienākumus veic brīvprātīgi. Ja vien turpmāk nav noteikts citādi, katram pārstāvim ir viena balss, ko viņš izmanto atbilstoši profesionālajai ētikai, un šajā ziņā viņam nav saistoši viņu iecēlušā dalībnieka norādījumi.

Vienīgais izņēmums no iepriekš izklāstītā ir lēmumi, kas tieši saistīti ar ieguldījumiem, kurus sabiedrības rīcībā nodevis attiecīgais dalībnieks; šādā gadījumā katrs dalībnieks balsis var nodot tikai visas kopā vienveidīgi un pārstāvjiem ir saistoši viņus iecēlušā dalībnieka dotie norādījumi. Ja pārstāvjiem neizdodas panākt vienošanos, ir uzskatāms, ka attiecīgā dalībnieka septiņas balsis ir nodotas tādējādi, kā ir nobalsojis tā iecelto pārstāvju vairākums."

11 Dalībnieku sapulcē, kas notika 2005. gada 1. decembrī, tika nolemts grozīt *NGD mbH* dibināšanas līgumu un izteikt tā 7. punkta 2. apakšpunkta otro daļu šādā redakcijā:

"Vienīgais izņēmums no iepriekš izklāstītā ir lēmumi, kas tieši saistīti ar ieguldījumiem, kurus sabiedrības rīcībā nodevis attiecīgais dalībnieks, un lēmumi, kuriem viens no dalībniekiem piesaka vienveidīgu balsošanu ar visām balsīm kopā. Šādā gadījumā katrs dalībnieks balsis var nodot tikai visas kopā vienveidīgi un pārstāvjiem ir saistoši viņus iecēlušā dalībnieka dotie norādījumi. Ja pārstāvjiem neizdodas panākt vienošanos, ir uzskatāms, ka attiecīgā dalībnieka septiņas balsis ir nodotas tādējādi, kā ir nobalsojis tā iecelto pārstāvju vairākums. Gadījumā, ja notiek šāda balsošana vienveidīgi, balsis tiek skaitītas atbilstoši līdzdalībai sabiedrībā."

12 Tomēr, kā paskaidro iesniedzējtiesa, minētais grozījums stājās spēkā tikai pēc 2010. gada 9. decembra dalībnieku sapulces, kad attiecībā uz šādi grozīto dibināšanas līgumu tika izdots jauns notariāls akts un tas tika ierakstīts komercreģistrā.

13 No lēmuma par prejudiciālu jautājumu uzdošanu izriet, ka ārējais revidents, veicot revīziju pie *NGD mbH*, pauda uzskatu, ka aplūkojamajā taksācijas gadā šī sabiedrība finanšu ziņā nebija integrēta galvenajā uzņēmumā A. Tādēļ nevarot uzskatīt, ka tās būtu veidojušas vienu "nodokļa maksātāju grupu" *UStG* 2. panta 2. punkta 2. apakšpunkta izpratnē, ar kuru Vācijas tiesībās tika pārņemta Sestās direktīvas 4. panta 4. punkta otrajā daļā paredzētā iespēja.

14 Šis secinājums esot balstīts uz apstākli, ka *NGD mbH* dibināšanas līguma 7. punktā – nedz tā sākotnējā, nedz grozītajā redakcijā – nav paredzēts, ka A būtu balsstiesību vairākums, un tātad tai nebija iespējams panākt, ka minētā sabiedrība ievērotu tās lēmumos pausto gribu, lai gan A bija vairākumlīdzdalība tās pamatkapitālā (51 % apmērā). Līdz ar to šīs sabiedrības apgrozījums ar trešām personām, piemērojot parasto nodokļa likmi, ar pakalpojumiem, kas sniegti A, esot jāuzskaita *NGD mbH* kā "uzņēmējam" *UStG* 2. panta 1. punkta izpratnē.

15 Nodokļu iestāde ar 2014. gada 30. maija lēmumu apstiprināja ārējā revidenta nostāju.

16 Tā kā *NGD mbH* iesniegums, ar ko tā apstrīdēja šo lēmumu, ar nodokļu iestādes 2017. gada 3. februāra lēmumu tika noraidīts, *NGD mbH* iesniedza pieteikumu, ar kuru tā pēdējo minēto lēmumu pārsūdzēja.

17 *Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht* (Šlēsvigas-Holšteinas Finanšu tiesa, Vācija) ar 2018. gada 6. februāra spriedumu šo pieteikumu apmierināja un nosprieda, ka nosacījums par finansiālu integrēšanu galvenajā uzņēmumā A bija ievērots gan *NGD mbH* dibināšanas līguma grozītajā redakcijā, gan sākotnējā redakcijā, kas bija spēkā aplūkojamajā taksācijas gadā.

18 Šajā ziņā minētā tiesa atzina, ka no Tiesas judikatūras izriet, ka tādu pakļautības attiecību esamība, kurās nodokļa maksātāju grupā ietilpstoša sabiedrība saistīta ar galveno uzņēmumu, nevar tikt uzskatīta par nepieciešamu nosacījumu juridiski patstāvīgu, bet finanšu, saimnieciskā un organizatoriskā ziņā savstarpēji cieši saistītu personu grupas (turpmāk tekstā – "PVN grupa") izveidošanai (spriedums, 2015. gada 16. jūlijs, *Larentia + Minerva* un *Marenave Schiffahrt*, C-108/14 un C-109/14, EU:C:2015:496, 44. un 45. punkts), un ka līdz ar to nodokļu iestādes izvirzītās prasības – ka galvenajam uzņēmumam jābūt ne tikai nodokļa maksātāju grupā ietilpstošo sabiedrību vairākumdalībniekam, bet arī balsstiesību vairākuma turētājam, – pārsniedz to, kas ir nepieciešams, lai sasniegtu mērķus novērst ļaunprātīgu praksi vai rīcību vai cīnīties pret krāpšanu nodokļu jomā vai izvairīšanos no nodokļu maksāšanas.

19 Nodokļu iestāde par šo spriedumu iesniedza *Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa, Vācija) kasācijas sūdzību, kurā tā norādīja uz *UStG* 2. panta 2. punkta 2. apakšpunkta pirmā teikuma pārkāpumu, par ko liecinot tas, ka *NGD mbH* finanšu ziņā nebija integrēta galvenajā uzņēmumā A.

20 Iesniedzējtiesa vispirms norādīja, ka tad, ja strīds pamatlietā būtu jāizvērtē, ņemot vērā tikai piemērojamos dalībvalsts tiesību aktus, kasācijas sūdzība būtu pamatota, ņemot vērā, ka šajos tiesību aktos kvalificēšana par nodokļa maksātāju grupu esot atkarīga no tā, vai ir izpildīts nosacījums par finansiālu integrāciju, kas nozīmējot, ka galvenajam uzņēmumam ir balsstiesību vairākums. Tā precizēja, ka pat pēc 2015. gada 16. jūlija sprieduma *Larentia + Minerva* un *Marenave Schiffahrt* (C-108/14 un C-109/14, EU:C:2015:496) atbilstoši *Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa) judikatūrai tiesību aktos uz *UStG* 2. panta 2. punkta 2. apakšpunkta pirmā teikuma pamata joprojām ir paredzēts, ka pastāv kontroles un pakļautības attiecības, kas tagad esot kvalificētas kā "ar iejaukšanās tiesībām saistīta integrācija".

21 Turpinot – no *Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa) judikatūras izrietot, ka saskaņā ar šīs valsts tiesību aktiem nodokļa saistības ir nododamas galvenajam uzņēmumam, kuram ir jānodrošina, ka ikviena nodokļa maksātāju grupā ietilpstošā uzņēmuma apgrozījums tiek pareizi aplikts ar nodokli. Tātad galvenajam uzņēmumam esot jāuzņemas atbildība par PVN iekasēšanu par ikvienu pakalpojumu, kuru šie uzņēmumi sniedz trešām personām, un vienīgi tas var iesniegt kopīgu nodokļa deklarāciju par visiem minētajiem uzņēmumiem.

22 Visbeidzot – minētā tiesa uzsver, ka saistībā ar pārbaudi, kas tai ir jāveic, pamatojoties uz *UStG* 2. panta 2. punkta 2. apakšpunkta pirmo teikumu, pats par sevi ir jāņem vērā apstāklis, ka saskaņā ar šo normu nav uzskatāms, ka nodokļa maksātāju grupā ietilpstošo un galvenajā uzņēmumā integrēto sabiedrību saimnieciskā un profesionālā darbība tiktu veikta patstāvīgi. Tātad minēto sabiedrību apgrozījuma kopsumma esot attiecināma uz galveno uzņēmumu, kuram ir saistības samaksāt PVN, kas piemērojams šā apgrozījuma kopsummai.

23 Tomēr iesniedzējtiesa pauž šaubas par pamatlietā aplūkojamā dalībvalsts tiesiskā regulējuma saderību ar Tiesas interpretēto Sestās direktīvas 4. panta 4. punkta pirmo daļu, citastarp ņemot vērā šajā regulējumā ietvertās prasības par kontroles un pakļautības attiecībām.

24 Konkrētāk, tā kā no Tiesas judikatūras izriet, ka gadījumā, ja ir uzskatāms, ka pastāv PVN grupa, tad pašai PVN grupai rodas saistības samaksāt PVN par visu tās dalībnieku apgrozījuma kopsummu (spriedumi, 2008. gada 22. maijs, *Ampliscientifica* un *Amplifin* (C-162/07, EU:C:2008:301, 20. punkts, un 2014. gada 17. septembris, *Skandia America (USA), filial Sverige* (C-7/13, EU:C:2014:2225, 29., 35. un 37. punkts, kā arī rezolutīvā daļa), ja šādas PVN grupas pielīdzināšana vienam nodokļa maksātājam Sestās direktīvas 4. panta 4. punkta otrās daļas izpratnē izslēdz to, ka šīs grupas dalībnieki, tostarp tās galvenais uzņēmums, var turpināt parakstīt PVN deklarācijas un var tikt identificēti kā nodokļa maksātāji.

25 Gadījumam, ja Tiesa nospriestu, ka Sestās direktīvas 4. panta 4. punkts nepieļauj tādu praksi, kurā par nodokļa maksātāju tiek atzīta nevis pati PVN grupa, bet viens tās dalībnieks, proti, tās galvenais uzņēmums, rastos jautājums, vai juridiskā persona, kas ietilpst šajā grupā, var izvirzīt apgalvojumu par valsts tiesību aktu eventuālu nesaderību ar Savienības tiesību normām. Šajā ziņā iesniedzējtiesa, vienlaikus gan atgādinot, ka no 2015. gada 16. jūlija sprieduma *Larentia + Minerva* un *Marenave Schiffahrt* (C-108/14 un C-109/14, EU:C:2015:496) izriet, ka Sestās direktīvas 4. panta 4. punktam nav tiešas iedarbības, jautā, vai kāds PVN grupas dalībnieks šajā nolūkā eventuāli varētu pamatoties uz šīs direktīvas 21. panta 1. punkta a) apakšpunktu.

26 Turklāt iesniedzējtiesa vēlas konkretizēt nepieciešamās prasības attiecībā uz novērtēšanu, kas tai ir jāveic, lai konstatētu, vai šajā gadījumā ir izpildīts *UStG* 2. panta 2. punkta 2. apakšpunkta pirmajā teikumā ietvertais kritērijs, proti, integrācija finanšu ziņā. Konkrētāk, tā vaicā, vai šis kritērijs ir jāinterpretē tādējādi, ka tas paredz, ka nodokļa maksātāju grupas galvenajam uzņēmumam ir ne tikai vairākumlīdzdalība šajā nodokļa maksātāju grupā integrēto sabiedrību pamatkapitālā, bet arī balsstiesību vairākums tajās.

27 Šajā ziņā tā uzsver, ka saskaņā ar piemērojamiem valsts tiesību aktiem nodokļa maksātāju grupas galvenais uzņēmums attiecīgā gadījumā tiesā var izvirzīt prasījumus par finansiālu atlīdzinājumu no pārējiem PVN grupas dalībniekiem un līdz ar to grupas iekšējo attiecību ietvaros katrs no tās dalībniekiem attiecīgi sedz nodokļu slogu, proti, atbilstoši apgrozījumam, kas radījis katra dalībnieka attiecīgās PVN saistības.

28 Iesniedzējtiesa vēlas noskaidrot arī to, vai Vācijā pastāvošo nodokļa maksātāju grupas (*Organschaft*) sistēmu eventuāli un alternatīvi varētu pamatot ar Sestās direktīvas 4. panta 1. punktu kopsakarā ar tās 4. panta 4. punkta pirmo daļu. Ja tas tā būtu, nodokļu iestādes iesniegtā kasācijas sūdzība būtu pamatota – neatkarīgi no atbildēm uz trim pirmajiem uzdotajiem prejudiciālajiem jautājumiem.

29 Šajā ziņā iesniedzējtiesa būtībā uzskata, ka nevar izslēgt, ka ļoti striktie kritēriji, proti, Vācijas tiesību aktos ietvertās prasības par nodokļa maksātāju grupā ietilpstošo juridisko personu pakļautību tās galvenajam uzņēmumam, lai novērtētu, vai pastāv nodokļa maksātāju grupa, varētu būt attaisnojami, ja iepriekšējā punktā minētās normas tiktu skatītas kopsakarā.

30 Proti, ņemot vērā to, ka saskaņā ar piemērojamiem valsts tiesību aktiem esot uzskatāms, ka šīs sabiedrības nevar īstenot savu gribu, jo tās ir pakļautības attiecībās ar nodokļa maksātāju grupas, kurā tās ietilpst, galveno uzņēmumu, esot uzskatāms, ka minētās juridiskās personas neatbilst patstāvības nosacījumam Sestās direktīvas 4. panta 1. punkta izpratnē. Dalībvalstis esot tiesīgas atzīt, ka juridiskās personas, kuras neatbilst patstāvības kritērijam, nevar atzīt par nodokļa maksātājiem un ka to attiecīgais apgrozījums un līdz ar to attiecīgais PVN ir jāattiecina uz galveno uzņēmumu, ņemot vērā starp nupat minēto un šīm sabiedrībām pastāvošo pakļautības saikni.

31 Tomēr iesniedzējtiesai ir šaubas saistībā ar jautājumu, vai dalībvalstis tik tiešām ir tiesīgas precizēt, izmantojot sadalījumu pa kategorijām, gadījumus, kuros būtu uzskatāms, ka konkrētas juridiskās personas nespēj īstenot savu gribu un līdz ar to nav patstāvīgas Sestās direktīvas 4. panta 1. punkta izpratnē.

32 Šajā ziņā tā precizē, ka Vācijas konstitucionālajās tiesībās valsts likumdošanas varai ir piešķirta šāda klasificēšanas kompetence. To attaisnojot tas, ka, tā kā nodokļa maksātāja statusa konstatēšana ir saistīta ar finansiāli apgrūtinošām iespējamām sekām, sabiedrības, kuras tiktu kvalificētas kā nodokļa maksātājs, nevajadzētu pakļaut nenoteiktībai attiecībā uz to nodokļu saistībām. Turklāt Vācijas likumdevēja veikto klasificēšanu varētu atbalstīt tāda Sestās direktīvas 4. panta 4. punkta pirmās daļas interpretācija, kurā ņemts vērā šīs normas konteksts un izcelsme.

33 Turklāt attiecībā uz šo nupat minēto aspektu esot jāņem vērā apstāklis, ka A pielikums Padomes Otrajā direktīvā 67/228/EEK (1967. gada 11. aprīlis) par dalībvalstu tiesību aktu saskaņošanu attiecībā uz apgrozījuma nodokļiem – Kopējās pievienotās vērtības nodokļa sistēmas struktūra un piemērošanas kārtība (OV 1967, L 71, 1303. lpp.), šķiet, ir ticis izmantots tam, lai ar Savienības tiesību normām pamatotu Vācijā jau pastāvošo regulējumu par nodokļa maksātāju grupām, kas Vācijai dotu iespēju atstāt spēkā minēto regulējumu.

34 Šādos apstākļos *Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

“1) Vai [Sestās direktīvas] 4. panta 4. punkta otrā daļa kopsakarā ar tās 21. panta 1. punkta a) apakšpunktu un 3. punktu ir jāinterpretē tādējādi, ka dalībvalstij ir atļauts PVN grupas (*Organkreis* – grupa, kas uzskatāma par vienu nodokļa maksātāju) vietā par nodokļa maksātāju uzskatīt vienu no šīs PVN grupas dalībniekiem (*Organträger* – tās galveno uzņēmumu)?

2) Ja atbilde uz pirmo jautājumu būtu noliedzoša: vai šajā ziņā var atsaukties uz [Sestās direktīvas] 4. panta 4. punkta otro daļu kopsakarā ar tās 21. panta 1. punkta a) apakšpunktu un 3. punktu?

3) Vai 2015. gada 16. jūlija sprieduma *Larentia + Minerva* un *Marenave Schiffahrt* (C-108/14 un C-109/14, EU:C:2015:496, 44. un 45. punkts) 46. punktā minētajā veicamajā pārbaudē par to, vai [*UStG*] 2. panta 2. punkta 2. apakšpunkta pirmajā teikumā ietvertās prasības par finansiālu integrēšanu ir uzskatāmas par pieļaujamu pasākumu, kas ir nepieciešams un noderīgs tam, lai sasniegtu mērķus – ierobežotu ļaunprātīgu praksi vai rīcību un novērstu krāpšanu nodokļu jomā vai izvairīšanos no nodokļu maksāšanas –, ir jāpiemēro stingrs vai elastīgs standarts?

4) Vai [Sestās direktīvas] 4. panta 1. punkts un 4. punkta pirmā daļa ir jāinterpretē tādējādi, ka dalībvalstij ir atļauts atzīt, ka konkrēta persona nav patstāvīga [šīs direktīvas] 4. panta 1. punkta izpratnē, ja tā finansiāli, saimnieciski un organizatoriski ir tādā veidā integrēta cita uzņēmēja (*Organträger*, galvenais uzņēmums) uzņēmumā, ka šis galvenais uzņēmums var panākt, ka šī persona ievēro tā gribu, un līdz ar to novērst, ka šī persona formulē savu atšķirīgu gribu?"

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pieņemamību

35 Vācijas valdība pirmām kārtām apgalvo, ka pirmais, otrais un ceturtais jautājums ir jāatzīst par nepieņemamiem, jo tie neesot nozīmīgi pamatlietā izskatāmā strīda atrisināšanai, kurā runa ir tikai par jautājumu, vai starp *NGD mbH* un galveno uzņēmumu A pastāv pietiekama integrācija finanšu ziņā *UStG* 2. panta 2. punkta 2. apakšpunkta pirmā teikuma izpratnē, ņemot vērā Sestās direktīvas 4. panta 4. punkta otro daļu.

36 Vienīgi gadījumā, ja uz šo uzdoto jautājumu tiktu sniegta apstiprinoša atbilde, kas būtībā nozīmētu, ka abas iepriekšminētās juridiskās personas ir uzskatāmas par vienas PVN grupas dalībniekiem – kam Vācijas valdība nepiekrīt –, būtu jāaplūko problemātika saistībā ar pārējiem prejudiciālajiem jautājumiem.

37 Šajā ziņā jāatgādina, ka saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru LESD 267. pantā iedibinātajā sadarbībā starp Tiesu un valsts tiesām tikai valsts tiesai, kas iztiesā lietu un kas ir atbildīga par pieņemamo tiesas nolēmumu, ņemot vērā lietas īpatnības, ir jānovērtē gan tas, cik lielā mērā prejudiciālais nolēmums ir nepieciešams tās sprieduma taisīšanai, gan Tiesai uzdoto jautājumu nozīmīgums. Tādēļ, ja uzdotie jautājumi attiecas uz Savienības tiesību interpretāciju, Tiesai principā ir jālemj (skat. it īpaši spriedumu, 2016. gada 22. septembris, *Microsoft Mobile Sales International* u.c., C-110/15, EU:C:2016:717, 18. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

38 Tiesa atteikties lemt par valsts tiesas uzdotu prejudiciālu jautājumu var vienīgi tad, ja acīmredzami ir skaidrs, ka prasītajai Savienības tiesību interpretācijai nav nekāda sakara ar pamatlietas faktisko situāciju vai priekšmetu, ja problēma ir hipotētiska vai arī ja Tiesas rīcībā nav tādu vajadzīgo ziņu par faktiskiem un tiesiskiem apstākļiem, lai varētu sniegt lietderīgu atbildi uz tai uzdotajiem jautājumiem (skat. it īpaši spriedumu, 2016. gada 22. septembris, *Microsoft Mobile Sales International* u.c., C-110/15, EU:C:2016:717, 19. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

39 Taču šajā gadījumā tā tas nav, jo Tiesai uzdotais pirmais, otrais un ceturtais jautājums, kuros turklāt ir runa par Savienības tiesību normu interpretāciju, nekādā ziņā nav hipotētisks, saikne ar pamatlietas faktiskajiem apstākļiem tajos ir konstatējama, jo šie jautājumi ir par to, kā interpretēt Savienības tiesību normas, kuras ir izšķirošas nolēmuma pieņemšanai pamatlietā, kā iesniedzējtiesa ar tiešu formulējumu norādījusi savā lēmumā.

40 Konkrētāk, jautājumi, vai, pirmkārt, Vācijas regulējumā ietvertās prasības saistībā ar viena vienīga PVN grupas dalībnieka atzīšanu par nodokļa maksātāju un, otrkārt, veids, kādā šis regulējums paredz apzināt juridisko personu, kuras ietilpst šādā grupā, trūkstošo patstāvību attiecībā pret tās galveno uzņēmumu, ir saderīgi ar Sestās direktīvas 4. panta 4. punkta otro daļu, apliecina nozīmīgumu pamatlietā izskatāmā strīda atrisināšanai, jo tie būs izšķiroši tam, vai tiks apmierināta nodokļu iestādes kasācijas sūdzība.

41 No tā izriet, ka pirmais, otrais un ceturtais uzdotais jautājums ir pieņemams.

Par lietas būtību

Par pirmo jautājumu

42 Ar pirmo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai Sestās direktīvas 4. panta 4. punkta otrā daļa ir jāinterpretē tādējādi, ka tā nepieļauj dalībvalstij par vienīgo PVN maksātāju atzīt nevis pašu PVN grupu, bet gan šīs grupas dalībnieku, proti, tās galveno uzņēmumu.

43 Ir jāatgādina, ka, saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru, interpretējot Savienības tiesību normu, ir jāņem vērā ne tikai tās teksts, bet arī konteksts un šo normu ietverošā tiesiskā regulējuma mērķi (skat. it īpaši spriedumu, 2022. gada 24. februāris, *Airhelp* (Aizstājošā lidojuma kavēšanās), C-451/20, EU:C:2022:123, 22. punkts un tajā minētā judikatūra).

44 Šajā saistībā no Sestās direktīvas 4. panta 4. punkta otrās daļas formulējuma izriet, ka tā ļauj ikvienai dalībvalstij par vienu nodokļa maksātāju uzskatīt vairākas personas, kuras atrodas šīs dalībvalsts teritorijā un kuras, gan būdamas juridiski patstāvīgas, tomēr ir savstarpēji cieši saistītas finanšu, saimnieciskā un organizatoriskā ziņā. Šā panta formulējumā nav paredzēti citi nosacījumi tā piemērošanai. Tajā nav paredzēta arī iespēja dalībvalstīm izvirzīt papildu nosacījumus ekonomikas dalībnieku iespējām izveidot PVN grupu (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2013. gada 25. aprīlis, Komisija/Zviedrija, C-480/10, EU:C:2013:263, 35. punkts un tajā minētā judikatūra).

45 Sestās direktīvas 4. panta 4. punkta otrajā daļā paredzētā režīma īstenošana nozīmē, ka valsts tiesiskais regulējums, kas pieņemts, pamatojoties uz šo tiesību normu, atļauj sabiedrības, kas savstarpēji saistītas finanšu, saimnieciskā un organizatoriskā ziņā, vairs neuzskatīt par atsevišķiem PVN maksātājiem, bet gan tās kopā atzīt par vienu nodokļa maksātāju. Ja dalībvalsts ir piemērojusi minēto tiesību normu, pakļautā persona vai personas šīs tiesību normas izpratnē nevar tikt uzskatītas par atsevišķiem nodokļa maksātājiem Sestās direktīvas 4. panta 1. punkta izpratnē (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2008. gada 22. maijs, *Ampliscientifica* un *Amplifin*, C-162/07, EU:C:2008:301, 19. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

46 No tā izriet, ka 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 no šīs normas noteikti izriet, ka tad, ja dalībvalsts ir piemērojusi šo tiesību normu, ar valsts tiesisko regulējumu, ar ko transponē direktīvu, ir jānosaka, ka nodokļa maksātājs ir tikai viens un ka grupai tiek piešķirts tikai viens PVN [maksātāja] numurs (spriedums, 2008. gada 22. maijs, *Ampliscientifica* un *Amplifin*, C-162/07, EU:C:2008:301, 19. un 20. punkts).

47 No tā var secināt, ka tādā situācijā trešās personas sniegtie pakalpojumi PVN maksātāju grupas dalībniekam PVN piemērošanas nolūkā ir jāuzskata par tādiem, kas sniegti nevis šim grupas dalībniekam, bet gan PVN maksātāju grupai, kurā tas ietilpst (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2020. gada 18. novembris, *Kaplan International colleges UK*, C-77/19, EU:C:2020:934, 46. punkts un tajā minētā judikatūra).

48 Attiecībā uz Sestās direktīvas 4. panta 4. punkta otrās daļas kontekstu nedz no šīs normas, nedz no sistēmas, kas izveidota ar šo direktīvu, neizriet, ka šī norma pēc būtības būtu izņēmums vai ka tā būtu jāinterpretē šauri. Kā izriet no Tiesas judikatūras, nosacījumu par ciešu saikni finanšu ziņā nevar interpretēt šauri (pēc analoģijas attiecībā uz PVN direktīvas 11. pantu skat. spriedumus, 2013. gada 25. aprīlis, Komisija/Zviedrija, C-480/10, EU:C:2013:263, 36. punkts, un 2021. gada 15. aprīlis, *Finanzamt für Körperschaften Berlin*, C-868/19, nav publicēts, EU:C:2021:285, 45. punkts).

49 Attiecībā uz Sestās direktīvas 4. panta 4. punkta otrās daļas mērķiem vispirms ir jāatgādina, ka no Komisijas priekšlikuma (COM(73) 950, galīgā redakcija), uz kuru balstījās Sestās direktīvas pieņemšana, pamatojuma izriet, ka Savienības likumdevējs, lai vienkāršotu administrēšanu, kā arī apkarotu ļaunprātīgu izmantošanu, piemēram, viena tirgus dalībnieka sadalīšanu vairākos nodokļa maksātājos, lai katrs varētu izmantot īpašu regulējumu, pieņemot šo tiesību normu, vēlējās ļaut dalībvalstīm nesaistīt nodokļu maksātāja statusu sistemātiski ar jēdzienu "patstāvība", kas ir tikai juridiska (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2013. gada 25. aprīlis, Komisija/Zviedrija, C-480/10, EU:C:2013:263, 37. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra, un 2021. gada 15. aprīlis, *Finanzamt für Körperschaften Berlin*, C-868/19, nav publicēts, EU:C:2021:285, 35. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

50 Šajā ziņā, lai gan Sestajā direktīvā līdz pat līdz brīdim, kad stājās spēkā tās 4. panta 4. punkta trešā daļa, kas pieņemta ar Padomes Direktīvu 2006/69/EK (2006. gada 24. jūlijs), ar ko Direktīvu 77/388/EEK groza attiecībā uz dažiem pasākumiem, lai vienkāršotu pievienotās vērtības nodokļa iekasēšanas procedūru un palīdzētu novērst nodokļu nemaksāšanu un izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, un ar ko atceļ dažus lēmumus par atkāpēm (OV 2006, L 221, 9. lpp.), nebija iekļautas tieši formulētas normas, ar kurām dalībvalstīm būtu piešķirta iespēja veikt pasākumus, kas nepieciešami cīņai pret krāpšanu un izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, šis apstāklis neliedza dalībvalstīm iespēju pirms šīs normas stāšanās spēkā noteikt šādus pasākumus, jo ar Sesto direktīvu tika atzīta un veicināta dalībvalstu cīņa pret krāpšanu un izvairīšanos no nodokļu maksāšanas pat tad, ja trūkst tieši formulēta Savienības likumdevēja pilnvarojuma (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2015. gada 16. jūlijs, *Larentia + Minerva* un *Marenave Schiffahrt*, C-108/14 un C-109/14, EU:C:2015:496, 42. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

51 Tātad, piemērojot Sestās direktīvas 4. panta 4. punkta otro daļu, dalībvalstis atbilstoši savai rīcības brīvībai var paredzēt konkrētus PVN grupas režīma ierobežojumus – ar nosacījumu, ka tie atbilst šīs direktīvas mērķiem novērst ļaunprātīgu praksi vai rīcību vai cīnīties ar krāpšanu vai izvairīšanos no nodokļu maksāšanas (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2015. gada 16. jūlijs, *Larentia + Minerva* un *Marenave Schiffahrt*, C-108/14 un C-109/14, EU:C:2015:496, 41. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra)

52 Šajā gadījumā no iesniedzējtiesas un Vācijas valdības sniegtajiem paskaidrojumiem vispirms izriet, ka Vācijas likumdevējs ir izmantojis Sestās direktīvas 4. panta 4. punkta otrajā daļā paredzēto kompetenci, formulēdams *UStG* 2. panta 2. punkta 2. apakšpunktu, kurā paredzēta iespējamība veidot "nodokļa maksātāju grupas".

53 No šiem pašiem paskaidrojumiem izriet arī tas, ka saskaņā ar Vācijas tiesību aktiem PVN grupas galvenais uzņēmums gan ir uzskatāms par šīs grupas vienīgo nodokļa maksātāju Sestās direktīvas 4. panta 4. punkta otrās daļas izpratnē, tomēr *AO* 73. pantā ir paredzēts, ka nodokļa maksātāju grupā ietilpstoša sabiedrība ir atbildīga par tiem citu tās dalībnieku, tostarp galvenā uzņēmuma, nodokļiem, kuriem nozīmīga ir nodokļa maksātāju grupa, kurā tie ietilpst.

54 Visbeidzot, no iesniedzējtiesas sniegtajiem paskaidrojumiem izriet, ka saskaņā ar Vācijas tiesību aktiem kāds PVN grupas dalībnieks par finanšu ziņā integrētu – *UStG* 2. panta 2. punkta 2. apakšpunkta pirmā teikuma izpratnē, ņemot vērā Sestās direktīvas 4. panta 4. punkta otro daļu, – galvenajā uzņēmumā ir uzskatāms vienīgi tad, ja galvenais uzņēmums spēj panākt savas gribas īstenošanu, kurai nepieciešamie priekšnosacījumi ir tādi, ka galvenajam uzņēmumam minētajā sabiedrībā ir gan vairākumlīdzdalība, gan balsstiesību vairākums.

55 Vispirms attiecībā uz jautājumu, vai Sestās direktīvas 4. panta 4. punkta otrā daļa nepieļauj tādu Vācijā pastāvošu praksi, kurā par vienīgo nodokļa maksātāju tiek atzīta nevis pati PVN grupa, bet gan viens tās dalībnieks, proti, tās galvenais uzņēmums, ir jāprecizē, ka Tiesa 2008. gada 22. maija spriedumā *Ampliscientifica* un *Amplifin* (C-162/07, EU:C:2008:301, 19. un 20. punkts) un 2014. gada 17. septembra spriedumā *Skandia America (USA), filial Sverige* (C-7/13, EU:C:2014:2225, 34., 35. un 37. punkts) būtībā gan ir nospriedusi, ka PVN saistības rodas PVN grupai kā nodokļa maksātājam, tomēr, kā norādīts ģenerāladvokātes secinājumu 79. punktā, ja vairāki juridiski patstāvīgi PVN grupas dalībnieki kopā ir uzskatāmi par vienu nodokļa maksātāju, ir jābūt vienam pārstāvim, kas attiecībās ar nodokļu iestādēm uzņemas atbildību par šīs grupas PVN saistībām. Taču Sestās direktīvas 4. panta 4. punkta otrā daļa neietver nevienu normu nedz attiecībā uz PVN grupu pārstāvošās sabiedrības izraudzīšanu, nedz par to, kādā veidā tā kā nodokļa maksātājs uzņemas šīs grupas saistības.

56 Šajā ziņā un neatkarīgi no iespējamības paredzēt PVN grupas pārstāvību viena tās dalībnieka personā šā sprieduma 49. punktā minētie mērķi var attaisnot to, ka PVN grupas galvenais uzņēmums tiek izraudzīts par vienīgo nodokļa maksātāju, ja tas spēj panākt, ka tā gribu īsteno pārējās juridiskās personas, kas ietilpst šajā grupā, un tādējādi tas dod iespēju nodrošināt precīzu PVN iekasēšanu.

57 Tomēr apstāklis, ka nevis pati PVN grupa, bet gan tās galvenais uzņēmums, kas to pārstāv, īsteno vienīgā nodokļa maksātāja lomu Sestās direktīvas 4. panta 4. punkta otrās daļas izpratnē, nedrīkst būt saistīts ar nodokļu [ieņēmumu] zaudēšanas risku.

58 No šā iesniedzējtiesas sniegtā skaidrojuma, kas izklāstīts šā sprieduma 27. punktā, kā arī no Vācijas valdības rakstveida apsvērumiem izriet, ka tad, ja vien šā galvenā uzņēmuma pienākums iesniegt deklarāciju attiecas uz visu šīs grupas dalībnieku veiktajiem un saņemtajiem pakalpojumiem un ja no tiem izrietošās nodokļu saistības aptver visus šos pakalpojumus, tam būtu tāds pats iznākums kā tad, ja pati PVN grupa būtu šā nodokļa maksātājs.

59 No minētajiem paskaidrojumiem izriet arī – pat ja saskaņā ar Vācijas tiesību aktiem visas saistības PVN jomā gulstas uz minēto galveno uzņēmumu kā PVN grupas pārstāvi nodokļu iestādēs, tomēr šīs iestādes, pamatojoties uz *AO* 73. pantu, attiecīgā gadījumā var vērsties pie pārējām juridiskajām personām, kuras ietilpst minētajā grupā.

60 Ņemot vērā iepriekš izklāstītos apsvērumus, Sestās direktīvas 4. panta 4. punkta otrā daļa ir jāinterpretē tādējādi, ka tā neliedz dalībvalstij par vienīgo PVN maksātāju atzīt nevis pašu PVN grupu, bet gan vienu šīs grupas dalībnieku, proti, tās galveno uzņēmumu, ja vien tas spēj panākt, ka tā gribu īsteno pārējās sabiedrības, kuras ietilpst šajā grupā, un ja vien šāda atzīšana nav saistīta ar nodokļu [ieņēmumu] zaudēšanas risku.

Par otro jautājumu

61 Ar otro jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai var uzskatīt, ka Sestās direktīvas 4. panta 4. punkta otrajai daļai kopsakarā ar šīs direktīvas 21. panta 1. punkta a) apakšpunktu un 3. punktu ir tieša iedarbība, kas nodokļa maksātājiem dod iespēju neatsaukties uz savas attiecīgās dalībvalsts ieguvumu gadījumā, ja tās tiesību akti nebūtu saderīgi ar šīm normām un nevarētu tikt interpretēti tām atbilstošā veidā. Otro jautājumu iesniedzējtiesa ir uzdevusi vienīgi gadījumam, ja atbilde uz pirmo jautājumu būtu tāda, ka Sestās direktīvas 4. panta 4. punkta otrā daļa ir jāinterpretē tādējādi, ka tā liedz dalībvalstij par vienīgo PVN maksātāju atzīt nevis pašu PVN grupu, bet gan vienu šīs grupas dalībnieku, proti, tās galveno uzņēmumu.

62 Ņemot vērā atbildi uz pirmo jautājumu, atbilde uz otro jautājumu nav nepieciešama.

Par trešo jautājumu

63 Ar trešo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai Sestās direktīvas 4. panta 4. punkta otrā daļa ir jāinterpretē tādējādi, ka tā nepieļauj tādu dalībvalsts tiesisko regulējumu, kurā konkrētas juridiskās personas iespējas kopā ar galveno uzņēmumu veidot vienu PVN grupu ir pakļautas nosacījumam, ka tam ir gan vairākumlīdzdalība minētās sabiedrības pamatkapitālā, gan balsstiesību vairākums.

64 Vispirms jānorāda, ka Sestās direktīvas 4. panta 4. punkta otrajā daļā izvirzītais nosacījums, ka iespējas izveidot PVN grupu ir atkarīgas no tā, vai attiecīgās personas ir savstarpēji cieši saistītas finanšu, saimnieciskā un organizatoriskā ziņā, ir jāprecizē attiecīgajai dalībvalstij un ka līdz ar to šī norma būtībā ir nosacīta, jo tai ir nepieciešama tādu valsts tiesību normu piemērošana, kurās konkretizēts šo saišu apjoms (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2015. gada 16. jūlijs, *Larentia + Minerva* un *Marenave Schiffahrt*, C-108/14 un C-109/14, EU:C:2015:496, 50. punkts).

65 Tomēr Sestās direktīvas vienveidīgas piemērošanas nolūkā šīs direktīvas 4. panta 4. punkta otrās daļas jēdziens par ciešu saistību finanšu ziņā ir jāinterpretē autonomi un vienveidīgi. Lai gan šajā pantā ietvertais regulējums ir tikai fakultatīvs, šāda interpretācija dalībvalstīm ir vēlama, lai tā īstenošanas gaitā izvairītos no atšķirībām šā regulējuma piemērošanā dalībvalstīs (pēc analoģijas skat. spriedumu, 2021. gada 15. aprīlis, *Finanzamt für Körperschaften Berlin*, C-868/19, nav publicēts, EU:C:2021:285, 44. punkts un tajā minētā judikatūra).

66 Šajā ziņā jāatgādina – kā uzsvērts šā sprieduma 44. un 51. punktā –, tā kā Sestās direktīvas 4. panta 4. punkta otrajā daļā gan nav paredzēts ar tiešu formulējumu, ka dalībvalstīm būtu iespējams noteikt papildu nosacījumus ekonomikas dalībniekiem PVN grupu veidošanai, tomēr tās atbilstoši savai rīcības brīvībai var pakļaut PVN grupas regulējuma piemērošanu konkrētiem ierobežojumiem, ja vien tās ievēro šīs direktīvas mērķus, proti, novērst ļaunprātīgu praksi vai rīcību vai cīnīties ar krāpšanu vai izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, un ja vien tiek ievēroti Savienības tiesību akti un tās vispārējie principi, it īpaši samērīguma un nodokļu neitralitātes principi (pēc analoģijas skat. spriedumu, 2021. gada 15. aprīlis, *Finanzamt für Körperschaften Berlin*, C-868/19, nav publicēts, EU:C:2021:285, 57. punkts un tajā minētā judikatūra).

67 Ir arī jāatgādina, ka saskaņā ar šā sprieduma 48. punktā minēto judikatūru nosacījumu par ciešu saikni finanšu ziņā nevar interpretēt šauri.

68 Konkrētāk, Tiesa, ņemot vērā Sestās direktīvas 4. panta 4. punkta otrās daļas formulējumu, jau ir precizējusi – tas vien, ka runa katrā ziņā ir par ciešām attiecībām starp PVN grupā ietilpstošām sabiedrībām, vēl nenozīmē, ka, nepastāvot papildu prasībām, varētu izdarīt pieņēmumu, ka Savienības likumdevējs iespēju atsaukties uz regulējumu par PVN grupu būtu vēlējies rezervēt tikai tādām sabiedrībām, kuras ir pakļautības attiecībās ar attiecīgās PVN grupas galveno uzņēmumu. Šādu pakļautības attiecību esamība gan ļauj prezumēt, ka attiecības starp attiecīgajām sabiedrībām ir ciešas, tomēr tā principā nevar tikt uzskatīta par nepieciešamu priekšnosacījumu PVN grupas izveidei. Citādi tas būtu tikai vienīgi izņēmumgadījumos, kad šāds nosacījums konkrētā dalībvalsts kontekstā būtu vienlaikus nepieciešams un lietderīgs pasākums, ar kuru būtu iespējams sasniegt mērķus novērst ļaunprātīgu praksi vai rīcību vai cīnīties ar krāpšanu vai izvairīšanos no nodokļu maksāšanas (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2015. gada 16. jūlijs, *Larentia + Minerva* un *Marenave Schiffahrt*, C-108/14 un C-109/14, EU:C:2015:496, 44. un 45. punkts).

69 No tā izriet, ka prasības par nepieciešamu balsstiesību vairākumu, kas papildus prasībām par vairākumlīdzdalību tiek izvirzītas saistībā ar prasībām par integrāciju finanšu ziņā *UStG* 2. panta 2. punkta 2. apakšpunkta pirmā teikuma izpratnē, nav *a priori* uzskatāmas par nepieciešamu un lietderīgu pasākumu izvirzīto mērķu – novērst ļaunprātīgu praksi un rīcību un cīnīties pret krāpšanu un izvairīšanos no nodokļu maksāšanas – sasniegšanai, tomēr par to vēl ir jāpārliecinās iesniedzējtiesai, un līdz ar to saskaņā ar Sestās direktīvas 4. panta 4. punkta otro daļu šādas prasības principā nevar tik izvirzītas kā nepieciešamas.

70 Šajā kontekstā nav nozīmīgi tas, kas izriet no Vācijas valdības atbildes uz Tiesas rakstveida jautājumiem, proti, ka Vācijas valdība būtībā atzīst, ka neviena no divām šā sprieduma iepriekšējā punktā minētajām prasībām nav absolūti nepieciešama, ja vien galvenais uzņēmums spēj panākt, ka tā gribu īsteno pārējās juridiskās personas, kuras ietilpst PVN grupā.

71 Ņemot vērā iepriekš izklāstītos apsvērumus, uz trešo jautājumu ir jāatbild, ka Sestās direktīvas 4. panta 4. punkta otrā daļa ir jāinterpretē tādējādi, ka tā nepieļauj tādu dalībvalsts tiesisko regulējumu, kurā konkrētas sabiedrības iespējas kopā ar galveno uzņēmumu veidot vienu PVN grupu ir pakļautas nosacījumam, ka tam ir gan vairākumlīdzdalība minētās sabiedrības pamatkapitālā, gan balsstiesību vairākums.

Par ceturto jautājumu

72 Ar ceturto jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai Sestās direktīvas 4. panta 4. punkts kopsakarā ar šīs direktīvas 4. panta 1. punkta pirmo daļu ir jāinterpretē tādējādi, ka tas liedz dalībvalstij, izmantojot klasificēšanu, konkrētas juridiskās personas kvalificēt kā nepatstāvīgas, ja šīs juridiskās personas finanšu, saimnieciskā un organizatoriskā ziņā ir integrētas PVN grupas galvenajā uzņēmumā.

73 Vispirms jāatgādina, ka Sestās direktīvas 4. panta 1. punktā par nodokļa maksātāju ir atzīta jebkura persona, kas patstāvīgi jebkurā vietā veic jebkuru 2. punktā norādītu saimniecisku darbību.

74 Sestās direktīvas 4. panta 4. punkta pirmajā daļā ir precizēts, ka vārds "patstāvīgi" nozīmē, ka no nodokļa ir atbrīvotas nodarbinātas un citas personas, ciktāl tās ar darba devēju saista darba līgums vai jebkāda cita juridiska saikne, kas rada pakļautības attiecības saistībā ar darba apstākļiem, atalgojumu un darba devēja atbildību.

75 Minētā panta 4. punkta otrajā daļā ir paredzēts, ka ikviena dalībvalsts, ievērojot Sestās direktīvas 29. pantā paredzēto konsultāciju kārtību, par vienu vienīgu nodokļa maksātāju var atzīt personas, kuras reģistrētas tās teritorijā un kuras, būdamas "juridiski patstāvīgas", ir savstarpēji cieši saistītas finanšu, saimnieciskā un organizatoriskā ziņā.

76 Ir arī jāatgādina – kā Komisija norādījusi Paziņojuma COM(2009) 325, galīgā redakcija, 3.2. punkta pirmajā un otrajā daļā par PVN grupas izveidi uz Sestās direktīvas 4. panta 4. punkta otrās daļas pamata –, ka konkrēts cieši saistītu nodokļa maksātāju skaits apvienojas nolūkā izveidot jaunu vienīgo PVN maksātāju. Turklāt šī iestāde ir precizējusi, ka "PVN maksātāju grupu var raksturot kā "fikciju", kas izveidota PVN vajadzībām, saimnieciskajai būtībai piešķirot priekšroku pār juridisko formu. PVN maksātāju grupa ir īpašs nodokļa maksātāja veids, kas pastāv vienīgi PVN vajadzībām. Tās pamatā ir finan[šu], saimniecisk[ā] un organizatorisk[ā] [ziņā] starp [attiecīgajām sabiedrībām] [pastāvošās saites]. Lai gan katrs grupas dalībnieks saglabā savu juridisko statusu, vienīgi PVN [piemērošanas] vajadzībām PVN maksātāju grupa [prevalē] salīdzinājumā ar citām juridiskām [formām], [kas paredzētas], piemēram, civiltiesībā[s] vai komerctiesībā[s]".

77 Turklāt no pastāvīgās judikatūras izriet, ka pakalpojums ir apliekams ar nodokli tikai tad, ja starp pakalpojuma sniedzēju un saņēmēju pastāv juridiska saikne, kuras esamības laikā savstarpēji tiek sniegti pakalpojumi (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2014. gada 17. septembris, *Skandia America (USA), filial Sverige*, C-7/13, EU:C:2014:2225, 24. punkts un tajā minētā judikatūra).

78 Lai noskaidrotu, vai pastāv šādas tiesiskas attiecības starp vienu PVN grupas dalībnieku un pārējiem tās dalībniekiem, tostarp galveno uzņēmumu, kuru ietvaros šā dalībnieka sniegtie pakalpojumi tiek aplikti ar PVN, ir jāpārbauda, vai attiecīgā persona veic patstāvīgu saimniecisko darbību. Šajā ziņā jānoskaidro, vai šāda sabiedrība ir uzskatāma par patstāvīgu, proti, vai tā veic darbību savā vārdā, uz sava rēķina un ar savu atbildību, kā arī vai tā uzņemas saimniecisko risku, kas saistīts ar šādas darbības veikšanu (pēc analoģijas skat. spriedumus, 2014. gada 17. septembris, *Skandia America (USA), filial Sverige* (C-7/13, EU:C:2014:2225, 25. punkts, un 2019. gada 13. jūnijs, IO (PVN – Darbība padomes locekļa statusā), C-420/18, EU:C:2019:490, 39. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

79 Šajā gadījumā PVN grupas galvenais uzņēmums A kā vienīgais nodokļa maksātājs un PVN grupas pārstāvis gan ir atbildīgs par nodokļa deklarācijas iesniegšanu visu šajā grupā ietilpstošo personu, tostarp *NGD mbH*, vārdā, tomēr, kā izriet no šā sprieduma 27. un 57.–59. punkta, šīs personas pašas sedz saimnieciskos riskus saistībā ar to attiecīgās saimnieciskās darbības veikšanu. No tā izriet, ka ir uzskatāms, ka šīs juridiskās personas patstāvīgi veic saimniecisko darbību un ka līdz ar to tās nevar kvalificēt, izmantojot klasificēšanu, kā "nepatstāvīgas" Sestās direktīvas 4. panta 1. punkta un 4. punkta pirmās daļas izpratnē, jau tā apstākļa dēļ, ka tās ietilpst PVN grupā.

80 Turklāt šādu interpretāciju atbalsta apstāklis, ka saskaņā ar Sestās direktīvas 4. panta 4. punkta otro daļu PVN grupu gan var izveidot vienīgi tādas juridiskās personas, kuras ir cieši saistītas finanšu, saimnieciskā un organizatoriskā ziņā, tomēr šajā normā nav paredzēts, ka minēto saišu pastāvēšana izraisītu to, ka šajā grupā ietilpstoša sabiedrība, kura nav galvenais uzņēmums, veic

nepatstāvīgu saimniecisko darbību. Tātad no minētās normas neizriet, ka šī sabiedrība pārstātu veikt patstāvīgu saimniecisko darbību šīs direktīvas 4. panta 4. punkta pirmās daļas izpratnē jau tādēļ vien, ka tā ietilpst PVN grupā.

81 Ņemot vērā iepriekš izklāstītos apsvērumus, uz ceturto jautājumu ir jāatbild, ka Sestās direktīvas 4. panta 4. punkta otrā daļa kopsakarā ar šīs direktīvas 4. panta 1. punkta pirmo daļu ir jāinterpretē tādējādi, ka tā liedz dalībvalstij, izmantojot klasificēšanu, konkrētas sabiedrības kvalificēt kā nepatstāvīgas, ja šīs sabiedrības finanšu, saimnieciskā un organizatoriskā ziņā ir integrētas PVN grupas galvenajā uzņēmumā.

Par tiesāšanās izdevumiem

82 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 (pirmā palāta) nospriež:

1) 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, kas grozīta ar Padomes 2000. gada 17. oktobra Direktīvu 2000/65/EK, 4. panta 4. punkta otrā daļa

ir jāinterpretē tādējādi, ka

tā neliedz dalībvalstij par juridiski patstāvīgu, bet finanšu, saimnieciskā un organizatoriskā ziņā savstarpēji cieši saistītu personu izveidotas grupas vienīgo PVN maksātāju atzīt šīs grupas galveno uzņēmumu, ja vien tas spēj panākt, ka tā gribu īsteno pārējās sabiedrības, kuras ietilpst šajā grupā, un ja vien šāda atzīšana nav saistīta ar nodokļu [ieņēmumu] zaudēšanas risku.

2) Sestās direktīvas 77/388, kas grozīta ar Direktīvu 2000/65, 4. panta 4. punkta otrā daļa

ir jāinterpretē tādējādi, ka

tā nepieļauj tādu dalībvalsts tiesisko regulējumu, kurā konkrētas sabiedrības iespējas kopā ar galveno uzņēmumu veidot vienu juridiski patstāvīgu, bet finanšu, saimnieciskā un organizatoriskā ziņā savstarpēji cieši saistītu personu grupu ir pakļautas nosacījumam, ka tam ir gan vairākumlīdzdalība minētās sabiedrības pamatkapitālā, gan balsstiesību vairākums.

3) Sestās direktīvas 77/388, kas grozīta ar Direktīvu 2000/65, 4. panta 4. punkta otrā daļa kopsakarā ar grozītās Direktīvas 77/388 4. panta 1. punkta pirmo daļu

ir jāinterpretē tādējādi, ka

tā liedz dalībvalstij, izmantojot klasificēšanu, konkrētas sabiedrības kvalificēt kā nepatstāvīgas, ja šīs sabiedrības finanšu, saimnieciskā un organizatoriskā ziņā ir

integrētas juridiski patstāvīgu, bet finanšu, saimnieciskā un organizatoriskā ziņā savstarpēji cieši saistītu personu izveidotas grupas galvenajā uzņēmumā.

[Paraksti]