

Byla C-269/20**Prašymo priimti prejudicinį sprendimą santrauka pagal Teisingumo Teismo procedūros reglamento 98 straipsnio 1 dalį****Gavimo data:**

2020 m. birželio 18 d.

Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas:*Bundesfinanzhof* (Vokietija)**Sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą priėmimo data:**

2020 m. gegužės 7 d.

Atsakovė ir kasatorė:*Finanzamt T***Pareiškėjas ir kita kasacinio proceso šalis:**

S

Pagrindinės bylos dalykas

Pridėtinės vertės mokestis – Direktyvos 77/388 4 straipsnio 4 dalies antra pastraipa – Valstybių narių teisė 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 – Direktyvos 77/388 6 straipsnio 2 dalies b punktas – Viešosios valdžios funkcijų vykdymas greta ekonominės veiklos

Prašymo priimti prejudicinį sprendimą dalykas ir teisinis pagrindas

Sąjungos teisės išaiškinimas, SESV 267 straipsnis

Prejudiciniai klausimai

1. Ar, naudojantis 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo 4 straipsnio 4 dalies antroje pastraipoje numatyta valstybių narių teise 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, reikia:

- a) kaip apmokestinamąjį asmenį traktuoti vieną iš šių asmenų, kuris yra apmokestinamasis asmuo visų šių asmenų sandorių atžvilgiu, ar
- b) kaip vieno apmokestinamojo asmens traktavimas savaime – taigi, taikstantis su dideliu mokesčių praradimu – reiškia nuo glaudžiai susijusių asmenų atskirtą PVM grupę, kuri yra išimtinai apmokestinimo PVM tikslu sukurtina fiktyvi struktūra?

2. Jeigu teisingas atsakymo į pirmąjį klausimą a variantas: ar iš Europos Sąjungos Teisingumo Teismo jurisprudencijos, susijusios su panaudojimu ne savo verslo tikslais, kaip tai suprantama pagal 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo 6 straipsnio 2 dalį (2009 m. vasario 12 d. Europos Sąjungos Teisingumo Teismo Sprendimas *VNLTO*, C-515/07, EU:C:2009:88) išplaukia, kad tuo atveju, kai apmokestinamasis asmuo,

- a) kuris, viena vertus, vykdo ekonominę veiklą, teikdamas atlygintinas paslaugas, kaip jos suprantamos pagal 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo 2 straipsnio 1 punktą, ir
- b) kita vertus, tuo pat metu vykdo veiklą, kurią privalo vykdyti kaip viešoji institucija (viešosios valdžios funkcijos) ir kurią vykdydamas jis pagal 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo 4 straipsnio 5 dalį nelaikomas apmokestinamuoju asmeniu,

teikia neatlygintiną savo ekonominės veiklos srities paslaugą savo viešosios valdžios funkcijų sričiai, apmokestinimas pagal 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo 6 straipsnio 2 dalies b punktą neturi būti taikomas?

Nurodomi Sąjungos teisės aktai

1977 m. gegužės 17 d. Tarybos direktyva 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas, visų pirma 4 straipsnio 4 dalies antra pastraipa ir 6 straipsnio 2 dalis

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos, 11 straipsnis

Nurodomi nacionalinės teisės aktai

Umsatzsteuergesetz (Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas, toliau – *UStG*), visų pirma 2 straipsnio 2 dalies 2 punktas ir 3 straipsnio 9a dalis

Abgabenordnung (Mokesčių kodeksas, toliau – AO), 73 straipsnio pirmas sakiny

Bylos aplinkybių ir proceso santrauka

- 1 Pareiškėjas yra viešosios teisės reglamentuojamas fondas ir universiteto steigėjas, išlaikantis ir universiteto medicinos padalinį. Jis yra apmokestinamasis asmuo ir teikia paslaugas už atlygį (pacientų poreikių tenkinimas). Kartu kaip viešosios teisės reglamentuojamas juridinis asmuo jis vykdo viešosios valdžios funkcijas (studentų rengimas), kurias vykdydamas jis nėra apmokestinamasis asmuo.
- 2 Pareiškėjas pagal *UStG* 2 straipsnio 2 dalies 2 punktą yra *U-GmbH* kontroliuojantysis subjektas. *U-GmbH*, be kita ko, teikė pareiškėjui valymo paslaugas. Valymo paslaugos buvo teikiamos visame universiteto medicinos padalinio pastatų komplekse: ir tose patalpose, kuriose rūpinamasi pacientais (palatos, koridoriai ir operacinės) ir kurios priskirtinos pareiškėjo ekonominės veiklos, kurią jis vykdo kaip apmokestinamasis asmuo, sričiai, ir studentų rengimui naudojamose patalpose (auditorijos ir laboratorijos), kurios priskirtinos viešosios valdžios funkcijų, kurias vykdydamas pareiškėjas nelaikomas apmokestinamuoju asmeniu, sričiai.
- 3 Po išorinio audito *Finanzamt* (mokesčių inspekcija) nusprendė, kad pareiškėjo veiklos padaliniai yra viena įmonė. Valymo paslaugas, kurias *U-GmbH* suteikė viešosios valdžios funkcijų sričiai, *Finanzamt* traktavo kaip suteiktas pareiškėjo ir *U-GmbH* sudaromo apmokestinamojo vieneto (*Organschaft*) viduje. *Finanzamt* nuomone, valymo paslaugos buvo skirtos ne savo verslo tikslams ir lėmė neatlygintą turto perdavimą pareiškėjui pagal *UStG* 3 straipsnio 9a dalies 2 punktą (Direktyvos 77/388 6 straipsnio 2 dalies b punktas). Atsižvelgiant į viešosios valdžios funkcijų sričiai tenkančią išvalytų plotų dalį, buvo nustatytas 841,12 EUR didesnis PVM. Dėl to pateiktas skundas nebuvo patenkintas.
- 4 *Finanzgericht* (finansų teismas) ieškinį patenkino. Jo manymu, egzistuoja apmokestinamasis vienetas, kurį sudaro pareiškėjas, kaip kontroliuojantysis subjektas, ir *U-GmbH*, kaip organiškai susijusi bendrovė (*Organgesellschaft*). Šis apmokestinamasis vienetas apima ir pareiškėjo viešosios valdžios funkcijų sritį. Tačiau neatlygintino turto perdavimo, kaip tai suprantama pagal *UStG* 3 straipsnio 9a dalies 2 punktą, sąlygos nėra įvykdytos. Šį sprendimą atsakovė kasacine tvarka apskundė prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikiančiam teismui.

Prašymo priimti prejudicinį sprendimą motyvų santrauka

Dėl pirmojo prejudicinio klausimo

Nacionalinės teisės aktai

- 5 **UStG 2 straipsnio 2 dalies 2 punkte**, kuriuo į nacionalinę teisę perkeliama Direktyvos 77/388 4 straipsnio 4 dalies antra pastraipa, numatyta, kad juridinis asmuo („organiškai susijusi bendrovė“), kuris finansiniais, ekonominiais ir organizaciniais ryšiais yra integruotas į kito asmens („kontroliuojantysis subjektas“) įmonę, ekonominės veiklos nevykdo savarankiškai. Pagal **UStG 2 straipsnio 2 dalies 2 punktą**, grindžiamą Direktyvos 77/388 4 straipsnio 4 dalies antra pastraipa, sandoriai tarp organiškai susijusios bendrovės ir kontroliuojančiojo subjekto laikomi įvykdytais vieno apmokestinamojo asmens viduje (**UStG 2 straipsnio 2 dalies 2 punkto trečias sakiny**s). Šie vadinamieji vidaus sandoriai nepatenka į PVM taikymo sritį. Nagrinėjamu atveju *U-GmbH* pareiškėjui suteiktos valymo paslaugos yra tokie vidaus sandoriai. **AO 73 straipsnio pirmame sakinyje** numatyta, kad organiškai susijusi bendrovė atsako už kontroliuojančiojo subjekto, kaip apmokestinamojo asmens, mokėtinus mokesčius.

Abejonės dėl Sąjungos teisės aiškinimo

- 6 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikiantis teismas iš esmės laikosi nuomonės, kad teisingas atsakymas į pirmąjį prejudicinį klausimą yra toks, koks nurodytas alternatyvoje. Tačiau abejonės dėl teisingo Sąjungos teisės aiškinimo kyla todėl, kad (ypač atsižvelgiant į 2014 m. rugsėjo 17 d. Sprendimą *Skandia America Corp. (USA), filial Sverige* (C-7/13, EU:C:2014:2225, 28 punktą) dėl „PVM grupės“) yra neaišku, ar direktyvos nuostatos leidžia valstybei narei vietoj PVM grupės (*Organkreis*, grupė, laikoma vienu subjektu mokesčių tikslais) apmokestinamuoju asmeniu skirti vieną iš PVM grupės narių (kontroliuojantįjį subjektą). Dėl to prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikiantis teismas Teisingumo Teismui jau yra pateikęs prejudicinį klausimą (byla C-141/20).

Direktyvos 77/388 4 straipsnio 4 dalies antros pastraipos formuluotė ir tikslas

- 7 Direktyvos 77/388 4 straipsnio 4 dalies antroje pastraipoje nustatytas reikalavimas traktuoti kaip vieną apmokestinamąjį asmenį įvykdomas glaudžiai susijusius asmenis laikant vienu asmeniu. Tokį aiškinimą patvirtina ir šios nuostatos tikslas – supaprastinti administravimą, išplaukiantis iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos (2013 m. balandžio 25 d. Sprendimas *Komisija / Švedija*, C-480/10, EU:C:2013:263, 37 punktą). **UStG 2 straipsnio 2 dalies 2 punkto trečiame sakinyje** reglamentuojant kelių asmenų traktavimą kaip vieno apmokestinamojo asmens ir iš esmės apmokestinimą taikant vienam iš šių asmenų, kuris ir šiaip yra apmokestinamasis asmuo, nacionalinės teisės aktuose supaprastinamas PVM teisės normų taikymas.

Atsakymas į pirmąjį prejudicinį klausimą pagal b alternatyvą

- 8 Jeigu į pirmąjį prejudicinį klausimą reikėtų atsakyti taip, kaip nurodyta b alternatyvoje, tai reikėtų, kad pareiškėjas, kaip kontroliuojantysis subjektas, ir *U-GmbH*, kaip organiškai susijusi bendrovė, nesudaro **apmokestinamojo vieneto**, o Direktyvos 77/388 6 straipsnio 2 dalies b punktas nagrinėjamu atveju *a priori* negali būti taikomas. Nesant apmokestinamojo vieneto, *U-GmbH* būtų laikytina savarankišku apmokestinamuoju asmeniu, kuris pareiškėjui teikė paslaugas, kurios tokiu atveju patektų į PVM taikymo sritį; prievolė sumokėti joms taikytiną PVM tektų *U-GmbH*. Nei tais metais, dėl kurių vyksta ginčas, nei iki šiol nacionalinės teisės aktuose nebuvo ir nėra numatytos galimybės sudaryti **PVM grupę**. Kad tokia PVM grupė, kurioje glaudžiai susiję asmenys dalijasi atsakomybe kaip bendraskoliai, pagal nacionalinę teisę egzistuoja, negalima teigti ir aiškinant *UStG* 2 straipsnio 2 dalies 2 punktą.
- 9 Atsakymas į pirmąjį klausimą yra labai svarbus ne tik nagrinėjamoje byloje, bet ir bendrai renkant mokesčius Vokietijoje, nes kontroliuojantieji subjektai, kaip jie suprantami pagal *UStG* 2 straipsnio 2 dalies 2 punktą, sumoka 10 % viso Vokietijoje surenkamo PVM.
- 10 Jeigu į pirmąjį prejudicinį klausimą reikėtų atsakyti pagal b alternatyvą, tai atitinkamai turėtų didžiulių fiskalinių padarinių, nes tokiu atveju **mokestinė prievolė nebūtų taikoma nei kontroliuojančiajam subjektui** (kuris, ginčydamas pagal *UStG* 2 straipsnio 2 dalies 2 punktą jam tenkančią mokestinę prievolę, galėtų remtis tuo, kad ši nuostata prieštarauja Sąjungos teisei, ir nebeprivalėtų apmokestinti bent jau organiškai susijusios bendrovės sandorių), **nei PVM grupei ar grupės nariams** (nes nacionalinės teisės aktų leidėjas nėra priėmęs atitinkamų teisės nuostatų, o tiesiogiai taikyti Sąjungos teisę „fiktyviam“, taigi, nesant įstatyme nustatytų reikalavimų neegzistuojančiam dariniui yra neįmanoma), **nei organiškai susijusiai bendrovei** (kuri, nepaisant AO 73 straipsnio pirmo sakinio (nes jame numatyta tik „organiškai susijusios bendrovės“ atsakomybė), gali reikalauti taikyti *UStG* 2 straipsnio 2 dalies 2 punktą).
- 11 Taip mokestinių pajamų būtų netenkama ir galiojant Direktyvai 2006/112, nes pastarosios 11 straipsnis iš esmės atitinka Direktyvos 77/388 4 straipsnio 4 dalies antrą pastraipą.

*Dėl antrojo prejudicinio klausimo**Apmokestinamojo asmens apibrėžtis*

- 12 Apmokestinamasis asmuo veikia kaip apmokestinamasis asmuo vykdydamas Direktyvos 77/388 4 straipsnio 1 dalyje nurodytą ekonominę veiklą. Ši veikla pasižymi tuo, kad apmokestinamasis asmuo tiekia prekes arba teikia paslaugas arba ketina tai daryti už atlygį, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 77/388

2 straipsnio 1 punktą (2016 m. gegužės 12 d. Sprendimas *Gemeente Borsele ir Staatssecretaris van Financiën*, C-520/14, EU:C:2016:334, 21 punktą).

Juridinis asmuo kaip apmokestinamasis asmuo

- 13 Juridinis asmuo, kaip ir fizinis asmuo, gali vykdyti ir kitą nei ekonominę veiklą. Teisingumo Teismas tokią veiklą vadina „neekonomine veikla“ (2009 m. vasario 12 d. Sprendimas *Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie*, C-515/07, EU:C:2009:88 [toliau – Sprendimas *VNLTO*], 35 ir 36 punktai). Ir viešasis juridinis asmuo, kaip antai pareiškėjas, dalį veiklos gali vykdyti kaip apmokestinamasis asmuo, bet kartu vykdyti ir veiklą, kurią (be konkurencijos aspekto) privalo vykdyti kaip valdžios institucija (viešosios valdžios funkcijos) ir kuri nėra ekonominė veikla.

Dėl Direktyvos 77/388 6 straipsnio 2 dalies ir Sprendimo VNLTO

- 14 Direktyvos 77/388 6 straipsnio 2 dalyje nustatomos dvi sąlygos: a punkte kalbama apie prekes, sudarančias verslui skirtą turto dalį, o b punkte – apie paslaugų teikimą neatlygintinai. Bet tik a punkte, suteikiant teisę į PVM atskaitą už naudojamą prekę, be sąlygos, kad prekė ar paslauga turi būti naudojama tam tikriems tikslams, nustatoma dar viena sąlyga.
- 15 Jeigu juridinis asmuo įsigyja prekę ir savo ekonominės veiklos tikslams kaip apmokestinamasis asmuo, ir savo „neekonominę veiklą“ bei, pavyzdžiui, visuomenei naudingai veiklai, Teisingumo Teismas, kitaip nei individualiems verslininkams, neleidžia juridiniams asmenims atskaityti viso PVM (žr. Sprendimą *VNLTO*, 37–39 punktai). Šiuo aspektu Teisingumo Teismas mano, kad Direktyvos 77/388 6 straipsnio 2 dalies a punkte nustatyta sąlyga nėra įvykdyta, motyvuodamas tuo, kad naudojimas „neekonominę veiklą“ nėra naudojimas ne verslo tikslams, kaip tai suprantama pagal šią nuostatą. Sprendime *VNLTO* Teisingumo Teismas yra pripažinęs, kad Direktyvos 77/388 6 straipsnio 2 dalies a punktas netaikomas verslui skirtą turto dalį sudarančių prekių ir paslaugų naudojimui apmokestinamojo asmens vykdomai neapmokestinamai veiklai, o už šias tokias veiklas skirtas prekes ir paslaugas mokėtinas PVM neatskaitomas.
- 16 Nagrinėjamoje byloje kyla klausimas, ar ši Teisingumo Teismo jurisprudencija susijusi tik su PVM atskaitos apimtimi, ar ji galioja ir taikant Direktyvos 77/388 6 straipsnio 2 dalies b punktą atskirai, be sąsajos su PVM atskaita. Jeigu taip yra, „neekonominę veiklą“ reikėtų laikyti nesusijusia su „ne verslo tikslais“ ir taikant Direktyvos 77/388 6 straipsnio 2 dalies b punktą, o ši nuostata būtų netaikytina neatlygintinai, visuomenės naudai ar vykdant valdžios funkcijas teikiamai paslaugai.

Sisteminio apmokestinimo reikalavimas

- 17 Jeigu apmokestinamasis asmuo savo ekonominei veiklai pasamdytus darbuotojus, pavyzdžiui, naudoja kitokios paskirties paslaugoms teikti, kyla klausimas, ar

fizinių apmokestinamųjų asmenų atveju ir juridinių apmokestinamųjų asmenų atveju gali būti taikomas kitoks apmokestinimas.

- 18 Jeigu apmokestinamasis asmuo yra fizinis asmuo, kuris, pavyzdžiui, turi valymo paslaugų bendrovę, ir jeigu jis savo įmonės darbuotojus naudoja privataus gyvenimo tikslams – savo privataus būsto valymo paslaugoms teikti, tai, prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikiančio teismo manymu, reiškia, kad apmokestinamasis asmuo neatlygintinai teikia paslaugas savo privačioms reikmėms, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 77/388 6 straipsnio 2 dalies b punktą.
- 19 Jeigu apmokestinamasis asmuo yra juridinis asmuo, kuris taip pat turi valymo paslaugų bendrovę ir naudoja savo įmonės personalą valdžios funkcijoms vykdyti skirtoms patalpoms valyti (kaip antai nagrinėjamu atveju), kyla klausimas, ar tuomet – kaip ir naudojimo individualaus verslininko privatiems tikslams atveju – taip pat turi būti taikomas Direktyvos 77/388 6 straipsnio 2 dalies b punktas, nes gali būti, kad apmokestinamasis asmuo neatlygintinai teikia paslaugą ne verslo tikslams.
- 20 Gali būti, kad apmokestinimo sistemos požiūriu abiem atvejais turi būti taikomas Direktyvos 77/388 6 straipsnio 2 dalies b punktas. Pagal jį naudojimas „neekonominei veiklai“, kurią gali sudaryti naudojimas viešojo juridinio asmens valdžios funkcijų tikslams, būtų laikytinas naudojimu ne verslo tikslams, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 77/388 6 straipsnio 2 dalies b punktą. Tačiau galima būtų manyti, kad tai prieštarauja Sprendimui *VNLTO*; šis sprendimas, kaip jau minėta, buvo priimtas nagrinėjant PVM atskaitą, todėl kyla abejonių, ar jis turi reikšmės taikant Direktyvos 77/388 6 straipsnio 2 dalies b punktą atskirai, be jokios sąsajos su PVM atskaita.