

Lieta C-269/20

**Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu kopsavilkums saskaņā ar Tiesas
Reglamenta 98. panta 1. punktu**

Iesniegšanas datums:

2020. gada 18. jūnijs

Iesniedzējtiesa:

Bundesfinanzhof (Vācija)

Datums, kurā pieņemts iesniedzējtiesas nolēmums:

2020. gada 7. maijs

Atbildētāja un revīzijas sūdzības iesniedzēja:

Finanzamt T

Prasītāja un revīzijas tiesvedībā – atbildētāja:

S

Pamatlietas priekšmets

Apgrozījuma nodoklis – Direktīvas 77/388 4. panta 4. punkta otrā daļa – Atļauja dalībvalstīm par vienu nodokļa maksātāju uzskatīt personas, kas reģistrētas attiecīgās valsts teritorijā un kas, juridiski būdamas patstāvīgas, ir cieši saistītas cita ar citu finansiālām, saimnieciskām un organizatoriskām saitēm – Direktīvas 77/388 6. panta 2. punkta b) apakšpunkts – Valsts pārvaldes darbības papildus saimnieciskajai darbībai

Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu priekšmets un juridiskais pamats

Savienības tiesību interpretācija, LESD 267. pants

Prejudiciālie jautājumi

1) Vai Padomes Sestās direktīvas 77/388/EEK (1977. gada 17. maijs) par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem, 4. panta 4. punkta otrajā daļā dalībvalstīm paredzētā atļauja par atsevišķiem nodokļa

maksātājiem [vienu nodokļa maksātāju] uzskatīt personas, kas reģistrētas attiecīgās valsts teritorijā un kas, juridiski būdamas patstāvīgas, ir cieši saistītas cita ar citu finansiālām, saimnieciskām un organizatoriskām saitēm, ir jāizmanto tādējādi,

a) ka par vienu nodokļa maksātāju uzskata vienu no šīm personām, kas ir nodokļa maksātāja par visiem šo personu darījumiem, vai tādējādi,

b) ka uzskatīšana par vienu nodokļa maksātāju neizbēgami – un līdz ar to arī apzinoties būtiskus nodokļu zaudējumus – radīs PVN maksātāju grupu, kas ir nošķirta no savstarpēji cieši saistītām personām un ir īpaši PVN mērķiem izveidota fiktīva vienība?

2) Ja atbilde uz pirmā jautājuma a) daļu ir apstiprinoša, vai no Eiropas Savienības Tiesas judikatūras par citiem mērķiem, nevis uzņēmējdarbības vajadzībām, Padomes Sestās direktīvas (1977. gada 17. maijs) par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem, 6. panta 2. punkta izpratnē (Eiropas Savienības Tiesas spriedums, 2009. gada 12. februāris, *VNLTO*, C-515/07, EU:C:2009:88) izriet, ka nodokļa maksātājam,

a) kurš, pirmkārt, veic saimniecisku darbību un tādējādi sniedz pakalpojumus par atlīdzību Padomes Sestās direktīvas 77/388/EEK (1977. gada 17. maijs) par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem, 2. panta 1. punkta izpratnē un

b) kurš, otrkārt, vienlaikus veic darbību, kas tam jāveic kā valsts iestādei (valsts pārvaldes darbība) un attiecībā uz kuru tas netiek uzskatīts par nodokļa maksātāju Padomes Sestās direktīvas 77/388/EEK (1977. gada 17. maijs) par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem, 4. panta 5. punkta izpratnē,

pakalpojuma sniegšana bez atlīdzības, ja tas sniedz šo pakalpojumu, veicot savu saimniecisko darbību, bet saņem šo pakalpojumu, veicot savu valsts pārvaldes darbību, nav jāapliek ar nodokli Padomes Sestās direktīvas 77/388/EEK (1977. gada 17. maijs) par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem, 6. panta 2. punkta b) apakšpunkta izpratnē?

Atbilstošās Savienības tiesību normas

Padomes Sestā direktīva 77/388/EEK (1977. gada 4. maijs) par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze, it īpaši tās 4. panta 4. punkta otrā daļa un 6. panta 2. punkts

Padomes Direktīva 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu, tās 11. pants

Atbilstošās valsts tiesību normas

Umsatzsteuergesetz (Apgrozījuma nodokļa likums, *UStG*), it īpaši tā 2. panta 2. punkta 2) apakšpunkts un 3. panta 9.a punkts

Abgabenordnung (Nodokļu kodekss, *AO*) 73. panta pirmais teikums

Īss pamatlietas faktisko apstākļu un tiesvedības izklāsts

- 1 Prasītāja ir publisko tiesību fonds un universitātes organizācija, kas darbojas arī universitātes klīnikas jomā. Tā ir nodokļa maksātāja un sniedz pakalpojumus par atlīdzību (pacientu aprūpe). Vienlaikus tā kā publisko tiesību juridiska persona pilda valsts pārvaldes funkcijas (studentu izglītošana), attiecībā uz kurām tā netiek uzskatīta par nodokļa maksātāju.
- 2 Saskaņā ar *UStG* 2. panta 2. punkta 2) apakšpunktu prasītāja ir *U-GmbH* galvenais uzņēmums. *U-GmbH* sniedza prasītājai tostarp uzkopšanas pakalpojumus. Šie uzkopšanas pakalpojumi attiecās uz visu universitātes klīnikas jomas ēku kompleksu, proti, gan uz tās jomas telpām, kas paredzētas pacientu aprūpei (pacientu palātas, gaiteni un operāciju zāles) un līdz ar to ietilpst prasītājas saimnieciskajā darbībā, kurā tā rīkojas kā nodokļa maksātāja, gan uz telpām, kas ietilpst prasītājas valsts pārvaldes darbības jomā – proti, tiek izmantotas studentu izglītošanai (auditorijas un laboratorijas) –, attiecībā uz kuru tā netiek uzskatīta par nodokļa maksātāju.
- 3 Pēc pārbaudes uz vietas *Finanzamt* [Finanšu pārvalde] uzskatīja, ka prasītājas uzņēmumi ir viens uzņēmums. Šajā gadījumā uzkopšanas pakalpojumus, ko *U-GmbH* sniedza valsts pārvaldes darbības jomai, *Finanzamt* uzskatīja par tādiem, kas sniegti starp prasītāju un *U-GmbH* pastāvošās nodokļu grupas (*Organschaft*) ietvaros. *Finanzamt* skatījumā uzkopšanas pakalpojumi bija paredzēti citiem mērķiem, nevis uzņēmējdarbības vajadzībām, un prasītājai izraisīja vērtības pārvešanu bez atlīdzības saskaņā ar *UStG* 3. panta 9.a punkta 2) apakšpunktu (Direktīvas 77/388 6. panta 2. punkta b) apakšpunkts). Ņemot vērā uzskaites daļu, kas attiecas uz valsts pārvaldes darbības jomu, *Finanzamt* aprēķināja par 841,12 EUR lielāku PVN. Par to iesniegtā sūdzība netika apmierināta.
- 4 *Finanzgericht* [Finanšu tiesa] prasību apmierināja. Pastāvot nodokļu grupa, kas rada prasītājas kā galvenā uzņēmuma un *U-GmbH* kā saistītā uzņēmuma apvienojumu vienā uzņēmumā. Šī nodokļu grupa attiecoties arī uz prasītājas valsts pārvaldes darbības jomu. Tomēr neesot izpildīti *UStG* 3. panta 9.a punkta 2) apakšpunktā paredzētie nosacījumi vērtības pārvešanai bez atlīdzības. Pret to iebilst atbildētāja ar savu revīzijas sūdzību iesniedzējtiesā.

Īss lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu motīvu izklāsts

Par pirmo prejudiciālo jautājumu

Valsts tiesiskais regulējums

- 5 Ar **UStG 2. panta 2. punkta 2) apakšpunktu** valsts tiesību sistēmā ir transponēta Direktīvas 77/388 4. panta 4. punkta otrā daļa, un tajā ir paredzēts, ka juridiska persona (“saistītais uzņēmums”), kas finansiālu, ekonomisku un organizatorisku saišu dēļ ir iekļauta citas personas uzņēmumā (“galvenais uzņēmums”), patstāvīgi neveic savu saimniecisko darbību. Darījumi starp saistīto uzņēmumu un galveno uzņēmumu saskaņā ar **UStG 2. panta 2. punkta 2) apakšpunktu**, pamatojoties uz Direktīvas 77/388 4. panta 4. punkta otro daļu, tiek uzskatīti par tādiem, ko sniedzis viens nodokļa maksātājs (**UStG 2. panta 2. punkta 2) apakšpunkta trešais teikums**). Šie tā dēvētie iekšējie darījumi neietilpst nodokļa piemērošanas jomā. Šajā lietā uzkopšanas pakalpojumi, ko *U-GmbH* sniedza prasītājam, ir šādi iekšējie darījumi. **AO 73. panta pirmajā teikumā** attiecībā uz galvenā uzņēmuma kā nodokļa maksātāja statusu un no tā izrietošajām galvenā uzņēmuma nodokļu saistībām ir paredzēta saistītā uzņēmuma atbildība.

Neatrisinātas šaubas par Eiropas Savienības tiesību normu interpretāciju

- 6 Iesniedzējtiesa principā uzskata, ka uz pirmo jautājumu ir jāatbild atbilstoši a) variantam. Tomēr šaubas par Savienības tiesību pareizu interpretāciju rodas tāpēc, ka – it īpaši ņemot vērā 2014. gada 17. septembra spriedumu *Skandia America Corp. (USA), filial Sverige* (C-7/13, EU:C:2014:2225, 28. punkts), par “PVN maksātāju grupu” – ir jānoskaidro, vai direktīvas tiesību normās dalībvalstij ir atļauts PVN maksātāju grupas (grupas uzņēmumi) vietā par nodokļa maksātāju noteikt vienu PVN maksātāju grupas dalībnieku (galvenais uzņēmums). Šajā ziņā iesniedzējtiesa jau ir uzdevusi Tiesai prejudiciālu jautājumu (lieta C-141/20).

Direktīvas 77/388 4. panta 4. punkta otrās daļas formulējums un mērķis

- 7 Savstarpēji cieši saistītu personu apvienojuma gadījumā ir izpildīta no Direktīvas 77/388 4. panta 4. punkta otrās daļas formulējuma izrietošā prasība uzskatīšanai par vienu nodokļa maksātāju. Par to – kā izriet no Tiesas judikatūras (spriedums, 2013. gada 25. aprīlis, Komisija/Zviedrija, C-480/10, EU:C:2013:263, 37. punkts) – liecina arī šīs tiesību normas mērķis vienkāršot administratīvās procedūras. Valsts tiesībās PVN tiesību aktu piemērošana ir vienkāršota, **UStG 2. panta 2. punkta 2) apakšpunkta trešajā teikumā** reglamentējot vairāku personu uzskatīšanu par vienu nodokļa maksātāju un tādējādi koncentrējot aplikšanu ar nodokli uz vienu no šīm personām, kas jau tāpat ir nodokļa maksātāja.

Atbilde uz pirmo prejudiciālo jautājumu atbilstoši b) variantam

- 8 Ja uz pirmo prejudiciālo jautājumu ir jāatbild atbilstoši b) alternatīvai, starp prasītāju kā galveno uzņēmumu un *U-GmbH* kā saistīto uzņēmumu nepastāv **nodokļu grupa** un šajā lietā *a priori* nav jāpiemēro Direktīvas 77/388 6. panta 2. punkta b) apakšpunkts. Nepastāvot nodokļu grupai, *U-GmbH* būtu jāuzskata par patstāvīgu nodokļa maksātāju, kas prasītājam ir sniedzis pakalpojumus, kuriem tad būtu piemērojams nodoklis un par kuriem *U-GmbH* būtu jāmaksā nodoklis. Valsts tiesībās attiecībā uz strīdīgo gadu un vispār līdz šim nav paredzēta **PVN maksātāju grupas** izveide. Šāda PVN maksātāju grupa ar savstarpēji cieši saistītu personu solidāru atbildību nevar tikt iekļauta valsts tiesībās arī, interpretējot *UStG* 2. panta 2. punkta 2) apakšpunktu.
- 9 Atbildei uz pirmo jautājumu ir liela nozīme ne tikai šajā lietā, bet arī attiecībā uz Vācijas nodokļu ieņēmumiem, jo galveno uzņēmumu kopums *UStG* 2. panta 2. punkta 2) apakšpunkta izpratnē maksā nodokļus 10 % apmērā no kopējiem nodokļu ieņēmumiem, kas gūti no PVN Vācijā.
- 10 Ja uz pirmo prejudiciālo jautājumu ir jāatbild atbilstoši b) variantam, tam ir attiecīgi būtiska fiskālā ietekme, jo šādā gadījumā nodokļu saistību nebūtu **ne galvenajam uzņēmumam**, kurš, iebilstot pret tā nodokļu saistībām saskaņā ar *UStG* 2. panta 2. punkta 2) apakšpunktu, varētu atsaukties uz šīs normas nesaderību ar Savienības tiesībām un pēc tam vismaz saistītā uzņēmuma darījumi tam vairs nebūtu jāapliek ar nodokli, **ne PVN maksātāju grupai vai grupas uzņēmumiem**, jo valsts likumdevējs šajā ziņā nav pieņēmis nekādu tiesisko regulējumu un Savienības tiesības nav iespējams tieši piemērot ne “fiktīvam” un līdz ar to bez tiesību aktu noteikumiem arī neeksistējošam veidojumam, **ne saistītajam uzņēmumam**, kurš, neraugoties uz *AO* 73. panta pirmo teikumu (jo tajā ir paredzēta tikai viena atbildība kā “saistītajam uzņēmumam”), var uzstāt uz *UStG* 2. panta 2. punkta 2) apakšpunkta piemērošanu.
- 11 Šādi radušies nodokļu zaudējumi būtu arī laikā, kad ir spēkā Direktīva 2006/112, jo tās 11. pants būtībā ir identisks Direktīvas 77/388 4. panta 4. punkta otrajai daļai.

Par otro prejudiciālo jautājumu*Nodokļa maksātāja definīcija*

- 12 Nodokļa maksātāja darbība nodokļa maksātāja statusā ir saimnieciskā darbība, kas norādīta Direktīvas 77/388 4. panta 1. punktā. Šai darbībai ir raksturīgs tas, ka nodokļa maksātājs veic vai plāno veikt preču piegādes un sniedz vai plāno sniegt pakalpojumus par atlīdzību Direktīvas 77/388 2. panta 1. punkta izpratnē (spriedums, 2016. gada 12. maijs, *Gemeente Borsele* un *Staatssecretaris van Financiën*, C520/14, EU:C:2016:334, 21. punkts).

Juridiska persona kā nodokļa maksātājs

- 13 Juridiska persona tāpat kā fiziska persona var veikt darbības, kas nav saimnieciska darbība. Tiesa uzskata šīs darbības par “darbību, kurai nav uzņēmējdarbības rakstura” (spriedums, 2009. gada 12. februāris, *Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie*, C-515/07, EU:C:2009:88 [turpmāk tekstā – “spriedums *VNLTO*”], 35. un 36. punkts). Arī tāda publisko tiesību juridiskā persona kā prasītāja kādā jomā var būt nodokļa maksātāja, bet papildus tā arī var veikt darbības, kas tai (neietekmējot konkurenci) ir jāveic kā valsts iestādei (valsts pārvaldes darbības), līdz ar to šajā ziņā nav saimnieciskas darbības.

Par Direktīvas 77/388 6. panta 2. punktu un spriedumu VNLTO

- 14 Direktīvas 77/388 6. panta 2. punkts, kura a) apakšpunktā runa ir par uzņēmuma aktīvos iekļautu preču lietošanu un b) apakšpunktā – par pakalpojumu sniegšanu bez atlīdzības, attiecas uz diviem gadījumiem. Taču tikai a) apakšpunktā ar tiesībām atskaitīt priekšnodokli par lietotajām precēm papildus nosacījumam, ka preču vai pakalpojuma lietošana notiek īpašiem mērķiem, ir izvirzīts vēl viens nosacījums.
- 15 Ja juridiska persona iegādājas preces gan savas saimnieciskās darbības vajadzībām, gan savai “darbībai, kurai nav uzņēmējdarbības rakstura”, un, piemēram, bezpeļņas mērķiem, atšķirībā no individuāla uzņēmēja juridiskai personai Tiesa neaizliedz pilnībā atskaitīt priekšnodokli (skat. spriedumu *VNLTO*, 37.-39. punkts). Šajā ziņā Tiesa noraida Direktīvas 77/388 6. panta 2. punkta a) apakšpunktā paredzēto gadījumu, pamatojoties uz to, ka lietošana “darbībām, kurām nav uzņēmējdarbības rakstura”, nav lietošana citiem mērķiem, nevis uzņēmējdarbības vajadzībām, šīs tiesību normas izpratnē. Spriedumā *VNLTO* Tiesa ir pareizi atzinusi, ka Direktīvas 77/388 6. panta 2. punkta a) apakšpunkts un 17. panta 2. punkts nav piemērojami preču un pakalpojumu, kas iekļauti uzņēmuma aktīvos, lietošanai darījumiem, kas nav nodokļa maksātāja ar nodokli apliekamie darījumi, tādējādi PVN, kas samaksāts, iegādājoties šīs preces un pakalpojumus, attiecībā uz šiem darījumiem, nav atskaitāms.
- 16 Šajā ziņā šajā lietā rodas jautājums, vai šī Tiesas judikatūra attiecas vienīgi uz atskaitītā priekšnodokļa apmēru, vai arī šī judikatūra var būt attiecināma arī uz Direktīvas 77/388 6. panta 2. punkta b) apakšpunkta autonomu piemērošanu, kas nav saistīta ar atskaitīto priekšnodokli. Otrajam variantam būtu tādas sekas, ka arī Direktīvas 77/388 6. panta 2. punkta b) apakšpunkta piemērošanas nolūkā “darbība, kurai nav uzņēmējdarbības rakstura”, nebūtu uzskatāma par darbību “citiem mērķiem” un šī tiesību norma nebūtu piemērojama bez atlīdzības sniegtam pakalpojumam bezpeļņas vai valstiskas darbības vajadzībām.

Prasība uzlikt nodokli atbilstoši sistēmai

- 17 Ja nodokļa maksātājs savai saimnieciskajai darbībai izmanto personālu, lai sniegtu pakalpojumus citiem mērķiem, rodas jautājums, vai sekas nodokļa uzlikšanas ziņā

var būt atšķirīgas nodokļa maksātājiem, kas ir fiziskas personas, un nodokļa maksātājiem, kas ir juridiskas personas.

- 18 Ja nodokļa maksātājs ir fiziska persona, kam pieder, piemēram, uzkopšanas uzņēmums un kas nodarbina sava uzņēmuma personālu, lai sniegtu uzkopšanas pakalpojumus privātās dzīves vajadzībām savā privātajā mājoklī, iesniedzējtiesas skatījumā tas nozīmē, ka nodokļa maksātājs bez atlīdzības sniedz pakalpojumus savām privātajām vajadzībām Direktīvas 77/388 6. panta 2. punkta b) apakšpunkta izpratnē.
- 19 Ja nodokļa maksātājs ir juridiska persona, kam arī ir uzkopšanas uzņēmums un kas nodarbina sava uzņēmuma personālu, lai – kā šajā lietā – uzkoptu valsts pārvaldes vajadzībām izmantotas telpas, ir jānoskaidro, vai – tāpat kā izmantošanas individuāla uzņēmēja privātajām vajadzībām gadījumā – tas arī izraisa Direktīvas 77/388 6. panta 2. punkta b) apakšpunkta piemērošanu, jo tad tas var būt gadījums, kad nodokļa maksātājs bez atlīdzības sniedz pakalpojumu citiem mērķiem, nevis uzņēmējdarbības vajadzībām.
- 20 No nodokļa uzlikšanas sistēmas viedokļa abos gadījumos varētu apstiprināt Direktīvas 77/388 6. panta 2. punkta b) apakšpunkta piemērošanu. Saskaņā ar šo tiesību normu izmantošana “darbībai, kurai nav uzņēmējdarbības rakstura”, kas var būt izmantošana publisko tiesību juridiskas personas valsts pārvaldes darbības jomai, būtu jāuzskata par izmantošanu citiem mērķiem, nevis uzņēmējdarbības vajadzībām, Direktīvas 77/388 6. panta 2. punkta b) apakšpunkta izpratnē. Tomēr varētu uzskatīt, ka tas ir pretrunā spriedumam *VNLTO*, turklāt – kā jau norādīts – šis spriedums ir pasludināts saistībā ar atskaitīto priekšnodokli, un līdz ar to nav skaidrs, vai tam ir nozīme arī, autonomi piemērojot Direktīvas 77/388 6. panta 2. punkta b) apakšpunktu, ja nav saistības ar atskaitīto priekšnodokli.