

**Byla C-868/19****Prašymo priimti prejudicinį sprendimą santrauka pagal Teisingumo Teismo procedūros reglamento 98 straipsnio 1 dalį****Gavimo data:**

2019 m. lapkričio 27 d.

**Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas:**

*Finanzgericht Berlin-Brandenburg* (Vokietija)

**Nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą priėmimo data:**

2019 m. lapkričio 21 d.

**Ieškovė:**

*M-GmbH*

**Atsakovė:**

*Finanzamt für Körperschaften*

**Pagrindinės bylos dalykas**

Direktyva 2006/112 – 11 straipsnis – Nacionaliniu teisės aktu atlikto 11 straipsnio pirmos pastraipos taikymo srities apribojimo asmenų atžvilgiu leistinumai – Tokio teisės akto pateisinimo sąlygos pagal 11 straipsnio antrą pastraipą

**Prašymo priimti prejudicinį sprendimą dalykas ir teisinis pagrindas**

Sąjungos teisės aiškinimas, SESV 267 straipsnis

**Prejudiciniai klausimai**

1. Ar 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (toliau – PVM direktyva) 11 straipsnio pirmą pastraipą turi būti aiškinama taip, kad ji draudžia *Umsatzsteuergesetz* (Apyvartos mokesčio įstatymas, toliau – *UStG*) 2 straipsnio 2 dalies 2 punkto nuostatą tiek, kiek ja ūkinei bendrijai (čia: *GmbH & Co. KG*), kurios nariai (be kontroliuojančiojo subjekto) yra ne tik asmenys, kurie

pagal *UStG* 2 straipsnio 2 dalies 2 punktą yra finansiškai integruoti į kontroliuojančiojo subjekto įmonę, draudžiama priklausyti organiškai susijusiai bendrovei, sudarančiai vieną subjektų grupę apyvartos mokesčio tikslais?

2. Jei į pirmąjį prejudicinį klausimą bus atsakyta teigiamai:
  - a) Ar PVM direktyvos 11 straipsnio antra pastraipa (atsižvelgiant į proporcingumo ir neutralumo principą) turi būti aiškinama taip, kad ja galima pateisinti draudimą pirmajame prejudiciniame klausime minėtos formos ūkinės bendrijas įtraukti į apyvartos mokesčio tikslais vieną subjektų grupę, nes ūkinėms bendrijoms sudarant ir pakeičiant jungtinės veiklos sutartį pagal nacionalinę teisę nėra nustatyta privaloma forma, o sudarius tik žodinį susitarimą atskirais atvejais gali kilti sunkumų įrodant, kad organiškai susijusi bendrovė yra finansiškai integruota?
  - b) Ar PVM direktyvos 11 straipsnio antrai pastraipai prieštaraujama, jei nacionalinės teisės aktų leidėjas jau priimdamas priemonę neketino užkirsti kelią mokesčių slėpimui ar vengimui?

### **Nurodomi Sąjungos teisės aktai**

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

### **Nurodomi nacionaliniai teisės aktai**

*Umsatzsteuergesetz*, konkrečiai 2 straipsnis

### **Bylos aplinkybių ir proceso santrauka**

- 1 Ieškovė yra *PD GmbH & Co. KG* teisių perėmėja. Jos nariai atitinkamu laikotarpiu buvo *A-GmbH* (tikroji narė) ir *D-GbR*, C, D, E ir *M-GmbH* (komanditoriai). Remiantis jungtinės veiklos sutartimi kiekvienas narys turėjo po vieną balsą; išskyrus *M-GmbH*, kuri turėjo šešis balsus. Išskyrus kelias išimtis, visi sprendimai bendrovėje buvo priimami paprasta balsų dauguma.
- 2 Bendrovės *PD GmbH & Co. KG* tikroji narė ir *M-GmbH* atitinkamu laikotarpiu turėjo tą patį direktorių. Be to, *PD GmbH & Co. KG* ir *M-GmbH* siejo visapusiški paslaugų ryšiai.
- 3 Po to, kai *PD GmbH & Co. KG* už 2017 m. gruodžio mėn. nepateikė atsakovei išankstinės apyvartos mokesčio deklaracijos, pastaroji 2018 m. gegužės 9 d. pranešimu nustatė apmokestinamąją vertę ir sykiu apskaičiavo delspinigius. Kai

*PD GmbH & Co. KG* skundas buvo atmestas, ji pareiškė ieškinį prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikiančiam teismui.

### **Esminiai pagrindinės bylos šalių argumentai**

- 4 Ieškovė mano, kad nuo 2017 m. gruodžio mėn. *PD GmbH & Co. KG* ir *M-GmbH* sudarė subjektų grupę, kaip apibrėžta *UStG* 2 straipsnio 2 dalies 2 punkte. Todėl visa apyvarta ir pirkimo mokesčiai už 2017 m. gruodžio mėn. priskirtini ne prie *PD GmbH & Co. KG*, bet prie *M-GmbH*, o pastaroji bendrovė turėjo pateikti aptariamą išankstinę apyvartos mokesčio deklaraciją.
- 5 Tačiau atsakovė mano, kad 2017 m. gruodžio mėn. *PD GmbH & Co. KG* ir *M-GmbH* nesudarė subjektų grupės. *PD GmbH & Co. KG* nėra finansiškai integruota į *M-GmbH*. Apie finansinę integraciją pagal nacionalinę teisę galima kalbėti tik tokiu atveju, kai ūkinės bendrijos nariai (be kontroliuojančiojo subjekto) yra tik tokie asmenys, kurie pagal *UStG* 2 straipsnio 2 dalies 2 punktą yra finansiškai integruoti į kontroliuojančiojo subjekto įmonę. Todėl finansiškai integruota ūkinė bendrija negali turėti narių, kurie būtų fiziniai asmenys. Kadangi bendrovės *PD GmbH & Co. KG* komanditoriai (išskyrus *M-GmbH*) yra ir fiziniai asmenys, finansinė integracija neįmanoma.

### **Glaustas prašymo priimti prejudicinį sprendimą pagrindimas**

#### ***Bylos vertinimas pagal nacionalinės teisės aktus***

- 6 Šioje byloje keliamas klausimas, ar laikomasi subjektų grupei keliamų reikalavimų, kaip apibrėžta *UStG* 2 straipsnio 2 dalies 2 punkte. Todėl ne *PD GmbH & Co. KG*, bet kontroliuojantysis subjektas (čia: *M-GmbH*) būtų laikomas verslininku, vadinasi, tik *M-GmbH* privalėtų pateikti apyvartos mokesčio deklaraciją už 2017 m. gruodžio mėn.
- 7 *UStG* 2 straipsnio 2 dalies 2 punkte nustatyta: „*Pramoninė, prekybos ar profesinė veikla nevykdoma savarankiškai, <...> kai faktinių ryšių bendras tinklas rodo, kad juridinis asmuo yra integruotas finansiniais, ekonominiais ir organizaciniais ryšiais į kontroliuojančiojo subjekto įmonę (subjektų grupę). Subjektų grupės statuso padariniai ribojami šalyje įsteigtų įmonės padalinių vidaus tarpusavio paslaugų teikimu. Šie padaliniai turi būti laikomi viena įmone.*
- 8 Todėl organiškai susijusios bendrovės gali būti tik „juridiniai asmenys“. *Bundesfinanzhof* (toliau – BFH) V kolegija, taikydama teleologinį aiškinimą, nusprendė, kad ūkinės bendrijos taip pat gali būti organiškai susijusios bendrovės, jei jų nariai (be kontroliuojančiojo subjekto) yra tik tokie asmenys, kurie pagal *UStG* 2 straipsnio 2 dalies 2 punktą yra finansiškai integruoti į kontroliuojančiojo subjekto įmonę. Šie nariai negali būti fiziniai asmenys.

- 9 Kadangi *PD GmbH & Co. KG* nariais buvo ir fiziniai asmenys, pagal nacionalinę teisę ieškinys turėtų būti atmestas, nors (neginčijant, kad *PD GmbH & Co. KG* buvo integruota ekonominiais ir organizaciniais ryšiais) kitos finansinės integracijos sąlygos buvo įvykdytos. Šios integracijos atveju reikalaujama, kad kontroliuojantysis subjektas galėtų įgyvendinti savo valią vadovaujantis daugumos sprendimu organiškai susijusioje bendrovėje. Šiuo atveju taip ir yra, nes *M-GmbH*, kaip kontroliuojantysis subjektas, galėjo balsų dauguma priimti sprendimus bendrovės *PD GmbH & Co. KG* visuotiniame akcininkų susirinkime (šešiais balsais iš vienuolikos), vadinasi, galėjo įgyvendinti savo valią bendrovėje *PD GmbH & Co. KG*.

### ***Bylos vertinimas pagal Sąjungos teisės aktus***

- 10 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikiantis teismas abejoja, ar taikant nacionalinę teisę gautas rezultatas suderinamas su PVM direktyvos 11 straipsnio reikalavimais.

### *Dėl pirmojo prejudicinio klausimo*

- 11 Remiantis Teisingumo Teismo jurisprudencija, PVM direktyvos 11 straipsnio pirmoje pastraipoje valstybėms narėms nėra suteikiama jokia akivaizdi galimybė ekonominės veiklos vykdytojams taikyti papildomas sąlygas jiems sudarant PVM grupę; valstybės narės pirmiausia negali reikalauti, kad tik juridiniai asmenys galėtų būti PVM grupės nariais (žr. 2015 m. liepos 16 d. Sprendimo *Larentia + Minerva*, C-108/14 ir C-109/14, EU:C:2015:496, 38 punktą, 2013 m. balandžio 25 d. Sprendimo *Komisija / Švedija*, C-480/10, EU:C:2013:263, 35 punktą, 2013 m. balandžio 9 d. Sprendimo *Komisija / Airija*, C-85/11, EU:C:2013:217, 36 punktą). Iš Sprendimo *Larentia + Minerva* motyvų būtų galima daryti išvadą, kad valstybės narės, perkeldamos PVM direktyvą į nacionalinę teisę, gali apriboti šios direktyvos 11 straipsnio pirmos pastraipos reikalavimus tik tuo atveju, jei įvykdomos PVM direktyvos 11 straipsnio antros pastraipos sąlygos arba kai Teisingumo Teismas valstybėms narėms suteikia tikslinimo įgaliojimus. Tačiau Teisingumo Teismas valstybėms narėms nesuteikė tikslinimo įgaliojimų dėl taikymo srities asmenų atžvilgiu. Vadinasi, galima daryti išvadą, kad PVM direktyvos 11 straipsnio pirmos pastraipos taikymo sritis asmenų atžvilgiu gali būti apribota tik tais atvejais, kuriais taikoma PVM direktyvos 11 straipsnio antra pastraipa.
- 12 Tačiau už apyvartos mokesčių sritį atsakingos BFH kolegijos skirtingai aiškina galimybę įgyvendinti Teisingumo Teismo reikalavimus, nustatytus Sprendime *Larentia + Minerva*.
- 13 BFH XI kolegija nusprendė, kad Teisingumo Teismo reikalavimai, nurodyti Sprendime *Larentia + Minerva*, yra privalomi be apribojimų. Remdamasis Teisingumo Teismo argumentais ji aiškina PVM direktyvos 11 straipsnį taip, „kad juo draudžiama valstybės narės teisėje suteikti galimybę sudaryti PVM grupę, kaip antai numatytą šioje nuostatoje, tik juridinio asmens statusą turintiems ir su

šios grupės kontroliuojančiuoju subjektu subordinacijos ryšiu susijusiems subjektams, išskyrus atvejus, kai šie du reikalavimai yra būtinos ir tinkamos priemonės tokiems tikslams, kuriais siekiama užkirsti kelią piktnaudžiavimui ar kovoti su mokesčių slėpimu ir vengimu; tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas“ (2015 m. liepos 16 d. Sprendimas *Larentia + Minerva*, C-108/14 ir C-109/14, EU:C:2015:496, rezoliucinės dalies 2 punktas). Todėl būtų galima daryti išvadą, kad XI kolegija bet kuri *UStG* 2 straipsnio 2 dalies 2 punkto „organiškai susijusios bendrovės“ sąvokos apribojimą, siejant jį su teisine forma, laiko nesuderinamu su PVM direktyvos 11 straipsnio pirma pastraipa, nebent taikomos 11 straipsnio antros pastraipos sąlygos.

- 14 Vis dėlto BFH V kolegija mano, kad teisinio saugumo sumetimais reikia apriboti PVM direktyvos 11 straipsnio pirmoje pastraipoje minimą sąvoką „asmenys“, kaip tai suprantama pagal 7 punktą. Teisiniam saugumui būtų padarytas neigiamas poveikis, jei ūkinės bendrijos turėtų būti būtinai laikomos organiškai susijusios bendrovės, kaip apibrėžta *UStG* 2 straipsnio 2 dalies 2 punkte, narėmis. Pagal nacionalinę teisę ūkinės bendrijos skiriasi nuo juridinių asmenų kalbant apie teisiškai patikimą balsavimo teisės santykio nustatymą, kuris reikšmingas vertinant finansinę integraciją, kurios reikalaujama pagal *UStG* 2 straipsnio 2 dalies 2 punkto pirmą sakinį.
- 15 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikiantis teismas abejoja, ar, atsižvelgiant į Sprendimą *Larentia + Minerva*, galima remtis ES teisinio saugumo principu siekiant apriboti PVM direktyvos 11 straipsnio pirmos pastraipos taikymo sritį asmenų atžvilgiu.
- 16 Viena vertus, Teisingumo Teismas jau galutinai įvertino galimybę apriboti PVM direktyvos 11 straipsnio pirmoje pastraipoje vartojamą sąvoką „asmenys“ ir padarė išvadą, kad tokį apribojimą galima taikyti tik 11 straipsnio antroje pastraipoje numatytais atvejais (žr. 10 punktą). Vadinasi, Teisingumo Teismas irgi jau, regis, priėmė galutinį sprendimą dėl to, ar apribojimas galimas vien remiantis teisinio saugumo principu.
- 17 Kita vertus, valstybė narė negali remtis vidaus teisės nuostatomis, praktika ar padėtimi, kad pateisintų Sąjungos teiseje nustatytų pareigų neįvykdymą (tai aiškiai pasakyta, pvz., 2019 m. lapkričio 12 d. Sprendimo *Komisija / Airija*, C-261/18, EU:C:2019:955, 89 punkte). Tačiau taip atsitiktų, jei (kaip preziumuoja BFH V kolegija) pagal nacionalinę bendrovių teisę būtų galima apriboti PVM direktyvos 11 straipsnio pirmos pastraipos reikalavimus.
- 18 Nepaisant to, ūkinių bendrijų atveju apskritai nebūtų galima kalbėti apie teisinio saugumo principo pažeidimą, kurį preziumuoja BFH V kolegija.
- 19 Šiuo atveju, viena vertus, reikia atsižvelgti į tai, kad ES teisinio saugumo principas turi apsaugoti ne administratorių, kuris taiko teisės normas, bet apmokestinamąjį asmenį, kuriam taikoma norma. Remiantis suformuota

Teisingumo Teismo jurisprudencija, šiuo principu reikalaujama, jog Sąjungos teisėje privatiems asmenims suteikiamos teisės būtų įgyvendinamos tiksliai, aiškiai ir numatomi, kad susiję asmenys galėtų tiksliai žinoti savo teises ir pareigas, imtis atitinkamų priemonių ir prirėkus jomis remtis nacionaliniuose teismuose (žr. 2019 m. spalio 7 d. Sprendimo *Safeway*, C-171/18, EU:C:2019:839, 25 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją). Tačiau apmokestinamasis asmuo žino, ar ūkinių bendrijų atveju įvykdytos finansinės integracijos sąlygos, todėl jis nesusiduria su teisinio saugumo stoka.

- 20 Kita vertus, prielaida, kad žodiniai susitarimai (kurie leidžiami tik ūkinių bendrijų atveju, bet neleidžiami juridiniams asmenims) yra ne tokie teisiškai saugūs kaip rašytiniai, todėl jais pažeidžiamas teisinio saugumo principas, atrodo abejotina, nes ja remiantis būtų tiesiog neatsižvelgiama į žodinius susitarimus apyvartos mokesčių srityje. Tačiau vargu, ar galima iš ES teisinio saugumo principo daryti taip toli siekiančią išvadą.

*Dėl antrojo prejudicinio klausimo a punkto*

- 21 Teisingumo Teismas nusprendė, kad priemonių pagal PVM direktyvos 11 straipsnio antrą pastraipą gali būti imamasi tik laikantis Sąjungos teisės ir kad tik su šia sąlyga valstybės narės gali apriboti PVM direktyvos 11 straipsnyje numatytos schemos taikymą, siekdamos kovoti su sukčiavimu ar mokesčių vengimu (žr. 2013 m. balandžio 25 d. Sprendimo *Komisija / Švedija*, C-480/10, EU:C:2013:263, 38 punktą). Antrasis prejudicinis klausimas susijęs su šios sąlygos išaiškinimu.
- 22 BFH V kolegijos nustatyti reikalavimai galėtų prieštarauti ES proporcingumo ir neutralumo principams.
- 23 Proporcingumo principu reikalaujama, kad nacionalinė priemonė būtų tinkama siekiamo tikslo įgyvendinimui užtikrinti ir neviršytų to, kas būtina šiam tikslui pasiekti. Todėl ji negali būti naudojama taip, kad keltų grėsmę PVM neutralumui, kuris yra pagrindinis Bendrijos teisės aktais numatytos bendros PVM sistemos principas (žr. 2007 m. rugsėjo 27 d. Sprendimo *Collée*, C-146/05, EU:C:2007:549, 26 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).
- 24 Mokesčių neutralumo principas draudžia, be kita ko, tokius pačius sandorius vykdančius ūkio subjektus vertinti skirtingai PVM surinkimo srityje (žr. 2018 m. lapkričio 29 d. Sprendimo *Mensing*, C-264/17, EU:C:2018:968, 32 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).
- 25 Atsižvelgiant į tai, prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikiantis teismas abejoja, ar draudimas ūkinėms bendrijoms, kurių nariai (be kontroliuojančiojo subjekto) yra ne tik asmenys, pagal *USfG* 2 straipsnio 2 dalies 2 punktą finansiškai integruoti į kontroliuojančiojo subjekto įmonę, dalyvauti apyvartos mokesčio atžvilgiu vienoje subjektų grupėje, laikytinas proporcingu neutralumo principo apribojimu. Kalbant apie sandorius, ūkinės bendrijos, kurių nariai yra (be

kontroliuojančiojo subjekto) tik asmenys, pagal *UStG* 2 straipsnio 2 dalies 2 punktą finansiškai integruoti į kontroliuojančiojo subjekto įmonę, ir ūkinės bendrijos, kurios tokių narių neturi, apyvartos mokesčio atžvilgiu visiškai nesiskiria viena nuo kitos. Be to, vykdydamos tokius pačius sandorius jos abi tiesiogiai konkuruoja viena su kita.

- 26 Be to, prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikiantis teismas abejoja, ar valstybės narės priemonė pagal PVM direktyvos 11 straipsnio antrą dalį, dėl kurios apskritai draudžiama ūkinėms bendrijoms, kurių nariai yra (be kontroliuojančiojo subjekto) ne tik asmenys, pagal *UStG* 2 straipsnio 2 dalies 2 punktą finansiškai integruoti į kontroliuojančiojo subjekto įmonę, sudaryti subjektų grupę, neviršija to, kas būtina siekiant užkirsti kelią mokesčių slėpimui ir vengimui. Neatmestina galimybė, kad yra švelnesnių teisinių priemonių, kurios tokiu pat tinkamu būdu gali apsaugoti nuo mokesčių slėpimo ir vengimo. Pavyzdžiui, galima apsvarstyti galimybę subjektų grupei leisti veikti tik pateikus prašymą arba leidus mokesčių institucijai.
- 27 Galiausiai reikėtų siekiamą tikslą (užkirsti kelią mokesčių slėpimui ir vengimui) palyginti su neutralumo principo apribojimais. Tokiu atveju reikia atsižvelgti į tai, kad Vokietijos teisės akte bendrai taikomas draudimas ūkinėms bendrijoms, kurių nariai (be kontroliuojančiojo subjekto) yra ne tik asmenys, pagal *UStG* 2 straipsnio 2 dalies 2 punktą finansiškai integruoti į kontroliuojančiojo subjekto įmonę, sudaryti subjektų grupę, neatsižvelgiant į tai, ar atskiru atveju finansinės integracijos sąlygos yra ginčytinos arba sunkiai nustatomos. Be to, PVM direktyvos 11 straipsnio antros pastraipos taikymas pagrįstas tik prielaida, kad žodiniai susitarimai yra ne tokie teisiškai saugūs kaip rašytiniai, todėl jų atveju kyla mokesčių slėpimo ar vengimo grėsmė. Tačiau ši prielaida yra abejotina (žr. 19 punktą). Be to (kitai negu, pvz., vykdant tiekimą Bendrijos viduje arba jas eksportuojant), subjektų grupės atveju nėra tarptautinio elemento, kurio atveju galima susidurti su ypatingais sunkumais nagrinėjant faktines aplinkybes. Subjektų grupės statuso padariniai ribojami šalyje įsteigtų įmonės padalinių vidaus tarpusavio paslaugų teikimu (*UStG* 2 straipsnio 2 dalies 2 punkto antras sakinys). Tai atitinka Sąjungos teisės aktų reikalavimus PVM direktyvos 11 straipsnio pirmoje dalyje.

*Dėl antrojo prejudicinio klausimo b punkto*

- 28 Be to, abejotina, ar PVM direktyvos 11 straipsnio antroje pastraipoje reikalaujamas priemonės teisės aktų leidėjas turi priimti aiškiai nurodydamas, kad jos tinkamos užkirsti kelią mokesčių slėpimui ir vengimui, ir yra būtinos, o gal pakanka to, kad priemonė (neatsižvelgiant į tai, kokio tikslo siekė teisės aktų leidėjas) objektyviai tinka užkirsti kelią mokesčių slėpimui ir vengimui bei yra būtina.
- 29 PVM direktyvos 11 straipsnio antros pastraipos tekstas („patvirtinti visas priemonės, kurių reikia <...>“) rodo, kad teisės aktu turi būti siekiama užkirsti

kelių mokesčio slėpimui ir vengimui. Tai patvirtina 11 straipsnio antros pastraipos tekstas anglų ir prancūzų kalba.

- 30 Tačiau nustatydamas organiškai susijusių bendrovių apribojimą teisinės formos atžvilgiu, kaip numatyta *UStG* 2 straipsnio 2 dalies 2 punkto pirmame sakinyje, teisės aktų leidėjas nesiekė užkirsti kelio mokesčio slėpimui ir vengimui. Kaip matyti iš parengiamųjų dokumentų, šis apribojimas buvo labiau pagrįstas prielaida, kad ūkinės bendrijos dėl jų struktūros pagal civilinę teisę nėra tinkamos būti integruotos į kontroliuojantįjį subjektą. Net vėliau iš dalies keičiant *UStG* nebuvo keliamas toks tikslas.
- 31 Be to, galimybė vėliau papildyti nustatytą tikslą yra nesuderinama su PVM direktyvos 11 straipsnio antra pastraipa. Tai taip pat patvirtina ir tai, kad PVM direktyvos 11 straipsnio pirmoje pastraipoje prieš nustatant valstybės narės subjektų grupės apibrėžimo tvarką yra numatytos konsultacijos su patariamuoju pridėtinės vertės mokesčio komitetu. Šis reikalavimas dėl konsultacijų neturėtų prasmės, jei nacionalinės teisės aktų leidėjas vėliau dar galėtų remtis tikslu užkirsti kelią mokesčio slėpimui ir vengimui.