

**Byla C-141/20**

**Prašymo priimti prejudicinį sprendimą santrauka pagal Teisingumo Teismo procedūros reglamento 98 straipsnio 1 dalį**

**Gavimo data:**

2020 m. kovo 23 d.

**Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas:**

*Bundesfinanzhof* (Vokietija)

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

2019 m. gruodžio 11 d.

**Atsakovė ir kasatorė:**

*Finanzamt Kiel*

**Pareiškėja ir kita kasacinio proceso šalis:**

*Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie mbH*

---

**Pagrindinės bylos dalykas**

Pridėtinės vertės mokestis – Direktyva 77/388 – Valstybės narės teisė nukrypti nuo Direktyvos 77/388 4 straipsnio 4 dalies antroje pastraipoje numatytos teisinės pasekmės – Asmens galimybė remtis tuo, kad nacionalinė teisinė pasekmė prieštarauja Sąjungos teisei – Kriterijus, kuriuo reikia vadovautis tikrinant nacionalinio nukrypimo būtinumą – Valstybių narių teisė tokį nukrypimą grįsti Direktyvos 77/388 4 straipsnio 1 dalimi arba 4 dalies pirma pastraipa

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

Sąjungos teisės aiškinimas, SESV 267 straipsnis

**Prejudiciniai klausimai**

1. Ar 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo (toliau – Direktyva 77/388/EEB) 4 straipsnio 4 dalies antroji pastraipa, siejama su

- 21 straipsnio 1 dalies a punktu ir 3 dalimi, turi būti aiškinama taip, kad ji leidžia valstybei narei vietoj PVM grupės (*Organkreis*, grupė, laikoma vienu subjektu mokesčių tikslais) apmokestinamuoju asmeniu skirti vieną iš PVM grupės narių (*Organträger*, kontroliuojantysis subjektas)?
2. Jei į pirmąjį klausimą būtų atsakyta neigiamai: ar šiuo atveju galima remtis Direktyvos 77/388/EEB 4 straipsnio 4 dalies antra pastraipa, siejama su 21 straipsnio 1 dalies a punktu ir 3 dalimi?
  3. Ar atliekant patikrinimą pagal 2015 m. liepos 16 d. Teisingumo Teismo Sprendimo *Larentia + Minerva* (C-108/14 ir C-109/14, EU:C:2015:496, 44–45 punktai) 46 punktą, ar *Umsatzsteuergesetz* (Apyvartos mokesčio įstatymas) 2 straipsnio 2 dalies 2 punkto pirmame sakinyje nustatytas finansinės integracijos reikalavimas yra leidžiama priemonė, būtina ir tinkama tokiems tikslams, kuriais siekiama užkirsti kelią piktnaudžiavimui ar kovoti su mokesčių slėpimu ir vengimu, reikia vadovautis siaurais ar plačiais kriterijais?
  4. Ar Direktyvos 77/388/EEB 4 straipsnio 1 dalis, 4 dalies pirmą pastraipą turi būti aiškinamos taip, kad jos valstybei narei leidžia kategorijų nustatymo būdu nelaikyti asmens savarankišku, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 77/388/EEB 4 straipsnio 1 dalį, kai jis finansiniais, ekonominiais ir organizaciniais ryšiais yra taip integruotas į kito verslininko (kontroliuojančiojo subjekto) įmonę, kad kontroliuojantysis subjektas gali primesti šiam asmeniui savo valią ir neleisti jam veikti pagal jo valią?

#### **Nurodomi Sąjungos teisės aktai**

1967 m. balandžio 11 d. Antroji Tarybos direktyva 67/228/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo, bendros pridėtinės vertės mokesčio sistemos struktūros ir taikymo tvarkos, konkrečiai A priedo 2 punktas

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, konkrečiai 4 ir 21 straipsniai

#### **Nurodomi nacionalinės teisės aktai**

*Umsatzsteuergesetz* (Apyvartos mokesčio įstatymas, toliau – *UStG*), konkrečiai 2 straipsnis

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

- 1 Ginčas byloje vyksta dėl to, ar 2005 m. (toliau – metai, dėl kurių vyksta ginčas) A, kaip kontroliuojantysis subjektas, ir pareiškėja, kaip organiškai susijusi bendrovė, sudarė apmokestinamąjį vienetą, kaip tai suprantama pagal PVM teisės aktus.

- 2 Pareiškėja yra ribotos atsakomybės bendrovė. Jos akcininkai yra A (51 % akcijų) ir C e. V. (49 % akcijų). A yra viešosios teisės įstaiga. C e. V. yra asociacija. Tais metais, dėl kurių vyksta ginčas, vienintelis pareiškėjos vadovas buvo E, kuris kartu buvo ir vienintelis A vadovas bei C e. V. generalinis direktorius.
- 3 Atsakovė, atlikusi pareiškėjos išorės patikrinimą, priėjo prie išvados, kad tais metais, dėl kurių vyksta ginčas, ji ir A nesudarė apmokestinamojo vieneto, nes pareiškėja nebuvo finansiniais ryšiais integruota į A įmonę. Atsakovė manė, kad nors A valdė 51 % dydžio kontrolinį pareiškėjos akcijų paketą, pagal steigimo sutartį ji neturėjo balso teisių daugumos ir todėl negalėjo daryti lemiamo poveikio pareiškėjos priimamiems sprendimams.
- 4 *Finanzgericht* (finansų teismas) patenkino pateiktą skundą. Atsakovė dėl šio sprendimo pateikė kasacinį skundąprašymą priimti prejudicinį sprendimą teikiančiame teisme.

### **Prašymo priimti prejudicinį sprendimą motyvų santrauka**

#### ***Vertinimas pagal nacionalinę teisę***

- 5 Pagal nacionalinę teisę kasacinis skundas būtų pagrįstas, nes tam, kad būtų galima preziumuoti esant apmokestinamąjį vienetą pagal *UStG* 2 straipsnio 2 dalies 2 punkto pirmą sakinį, trūksta būtinos finansinės integracijos balso teisių daugumos forma.

#### ***Dėl prejudicinių klausimų***

*Prejudiciniai klausimai dėl Direktyvos 77/388 4 straipsnio 4 dalies antros pastraipos*

- 6 Sprendimo *Larentia + Minerva* (EU:C:2015:496) rezoliucinės dalies 2 punkte Teisingumo Teismas, be kita ko, nusprendė, kad Direktyvos 77/388 4 straipsnio 4 dalies antrą pastraipą reikia aiškinti taip, jog ja 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 šis reikalavimas yra būtina ir tinkama priemonė tokiems tikslams, kuriais siekiama užkirsti kelią piktnaudžiavimui ar kovoti su mokesčių slėpimu ir vengimu; tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.
- 7 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikiančio teismo nuomone, abejonių kelia tai, ar, ir, jei taip, kokiomis sąlygomis valstybė narė turi teisę nukrypti nuo Direktyvos 77/388 4 straipsnio 4 dalies antroje pastraipoje nustatytos teisinės pasekmės. Iš to kyla **pirmasis prejudicinis klausimas**.

- 8 Gali būti, kad, remiantis Teisingumo Teismo paaiškinimais Sprendimo *Larentia + Minerva* (EU:C:2015:496) 41 ir 42 punktuose, tais metais, dėl kurių vyksta ginčas, apmokestinamuoju asmeniu, nukrypstant nuo Direktyvos 77/388 4 straipsnio 4 dalies antros pastraipos, galėjo būti leidžiama paskirti kitą asmenį nei PVM grupė, siekiant užkirsti kelią piktnaudžiavimui ar kovoti su mokesčių slėpimu ir vengimu.
- 9 Kad taip nėra, galėtų liudyti 2014 m. rugsėjo 17 d. Sprendimas *Skandia America (USA)* (C-7/13, EU:C:2014:2225), kuriame pripažinta, kad jeigu yra PVM grupė, prievolė sumokėti PVM tenka jai, bei 2008 m. gegužės 22 d. Sprendimo *Ampliscientifica ir Amplifin* (C-162/07, EU:C:2008:301) 20 punktas, kuriame nustatyta, kad Direktyvos 77/388 4 straipsnio 4 dalies antroji pastraipa būtinai reikalauja, jog šią nuostatą perkeliantys nacionalinės teisės aktai turi numatyti, kad apmokestinamasis asmuo būtų vienas.
- 10 Be to, gali būti, kad Direktyvos 77/388 21 straipsnio 1 dalies a punktas neleidžia suteikti valstybėms narėms teisės prievolę sumokėti PVM perkelti kitam nei Sąjungos teisėje numatytas apmokestinamasis asmuo. Tokia teisė iš šio punkto nekyla. Direktyvos 77/388 21 straipsnio 3 dalis leidžia tik numatyti kitus asmenis, kuriems tektų solidari prievolė sumokėti PVM.
- 11 Taip pat nematyti, kiek tai padėtų užkirsti kelią piktnaudžiavimui ar kovoti su mokesčių slėpimu ir vengimu, jeigu būtų laikoma, kad prievolė sumokėti PVM tenka ne PVM grupei, o vienam iš grupės narių. Todėl abejotina, ar šis pateisinamasis pagrindas apskritai pateisina nukrypimą.
- 12 Jeigu Teisingumo Teismas į pirmąjį klausimą atsakytų taip, kad pagal Sąjungos teisės aktus valstybei narei yra draudžiama apmokestinamuoju asmeniu vietoj PVM grupės paskirti vieną iš jos narių, tokiu atveju, prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikiančio teismo manymu, kyla abejonių, ar asmuo gali remtis tuo, kad nacionalinė teisė pasekmė prieštarauja Sąjungos teisei. Iš to kyla **antrasis prejudicinis klausimas**.
- 13 Kad tokios teisės jis neturi, liudija Teisingumo Teismo Sprendimo *Larentia + Minerva* (EU:C:2015:496) rezoliucinės dalies 3 punkte pateikta išvada, kad Direktyvos 77/388 4 straipsnio 4 dalis neturi tiesioginio poveikio, kuris leistų apmokestinamiesiems asmenims ja remtis prieš valstybę narę, kai jos teisės aktai nesuderinami su šia nuostata ir negali būti aiškinami tokiu būdu, kad būtų suderinami su ja.
- 14 Tačiau ką kita liudija Sprendimo *Ampliscientifica ir Amplifin* (EU:C:2008:301) 20 punktas (žr. pirmiau 9 punktą).
- 15 Be to, gali būti, kad asmuo gali remtis Direktyvos 77/388 21 straipsnio 1 dalies a punktu, nes nurodžius kitą apmokestinamąjį asmenį prievolė sumokėti PVM irgi turi tekti kitam asmeniui.

- 16 Vertinant, ar nacionalinis finansinės integracijos reikalavimas yra būtinas, kaip tai suprantama pagal Sprendimo *Larentia + Minerva* (EU:C:2015:496) 45–46 punktus, taip pat kyla su Sąjungos teise susijusių abejonių, kokio griežtumo kriterijais reikia vadovautis vertinant nacionalinio nukrypimo būtinumą. Su tuo susijęs **trečiasis prejudicinis klausimas**.
- 17 Pagal nacionalinę teisę kontroliuojantysis subjektas savo teises, susijusias su pareiga mokėti organiškai susijusios bendrovės mokėtinus mokesčius, gali įgyvendinti pareikšdamas bendrovei ieškinį. Todėl, vertinant griežtai, gali būti, kad tokia nacionalinė teisės norma nėra būtina.
- 18 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikiantis teismas suvokia, kad Teisingumo Teismas savo Sprendimo *Larentia + Minerva* (EU:C:2015:496) 46 punkte nurodė, jog tai patikrinti turi nacionaliniai teismai. Vis dėlto prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikiantis teismas tai patikrinti galės tik sulaukęs sprendimo, kokiais kriterijais reikia remtis atliekant būtinumo patikrinimą.
- 19 2013 m. balandžio 25 d. Sprendime *Komisija / Švedija* (C-480/10, EU:C:2013:263) Teisingumo Teismas paaiškino, kad Komisija įtikinamai neįrodė, jog atsižvelgiant į kovą su sukčiavimu ir mokesčių vengimu Švedijos Karalystės priemonė yra nepagrįsta. Tai galėtų liudyti plačią valstybių narių teisės nukrypti sampratą.
- 20 Vis dėlto bendrai savo suformuotoje jurisprudencijoje, susijusioje su proporcingumo principu, Teisingumo Teismas, vertindamas Sąjungos ar valstybių narių veiksmus, remiasi tuo, ar priemonė neviršija to, kas (būtinai) reikalinga siekiamam tikslui įgyvendinti (žr., pavyzdžiui, 2017 m. lapkričio 23 d. Sprendimą *Di Maura* (C-246/16, EU:C:2017:887, 25 punktas); 2017 m. gruodžio 14 d. Sprendimą *Avon Cosmetics* (C-305/16, EU:C:2017:970, 44 punktas); 2018 m. kovo 20 d. Sprendimą *Menci* (C-524/15, EU:C:2018:197, 46 ir paskesni punktai); 2019 m. gegužės 8 d. Sprendimą *EN.SA.* (C-712/17, EU:C:2019:374, 33 punktas); 2019 m. gegužės 8 d. Sprendimą *A-PACK CZ* (C-127/18, EU:C:2019:377, 26 ir 27 punktai)). Tai veikiau liudytų griežtus ar netgi labai griežtus reikalavimus būtinumui.
- 21 Tiesa, gali būti, kad reikia atsižvelgti į tai, jog Direktyvos 77/388 4 straipsnio 4 dalies antra pastraipa yra Direktyvos 77/388 4 straipsnio 1 dalyje nustatyto principo išimtis. Išimtį paneigiančios išimtys, kurios, nukrypdamos nuo išimties, grąžina atgal prie bendros taisyklės, ir Direktyvos 77/388 4 straipsnio atveju turi būti aiškinamos ne siaurai, o plačiai (žr. 2008 m. rugsėjo 16 d. Sprendimą *Isle of Wight Council ir kt.* (C-288/07, EU:C:2008:505, 60 punktas); 2009 m. birželio 4 d. Sprendimą *SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft* (C-102/08, EU:C:2009:345, 67–68 punktai)); tai vėlgi liudija, kad tikrinant būtinumą reikėtų vadovautis plačiais kriterijais.
- 22 Be to, reikalingas išaiškinimas, kiek, atliekant patikrinimą, leidžiama atsižvelgti į teisinio saugumo principą arba administravimo supaprastinimo tikslą. Sprendimo

*Larentia + Minerva* (EU:C:2015:496) 46 punkte Teisingumo Teismas jų nepaminėjo; taip pat pažymėtina, kad apmokestinamojo vieneto tikslas pagal nacionalinę teisę nėra supaprastinti administravimą – jis skirtas išvengti nebūtinu administracinio darbo privačiame sektoriuje.

- 23 Be to, prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikiantis teismas linkęs manyti, kad teisinio saugumo principas ir apmokestinamojo vieneto tikslas iš principo nepateisina integracijai keliamų reikalavimų. Juk jeigu, pavyzdžiui, finansinės integracijos sąlyga būtų ne balsu teisių dauguma, o tik akcijų dauguma, šį požymį būtų bent jau taip pat teisiškai saugu nustatyti kaip ir balsu teisių daugumą. Administravimas ir tokiu atveju būtų paprastesnis, o privatus sektorius išvengtų nebūtinu administracinio darbo.

*Prejudicinis klausimas dėl Direktyvos 77/388 4 straipsnio 1 dalies ir 4 dalies pirmos pastraipos*

- 24 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikiančiam teismui atrodo reikalinga pateikti dar vieną prejudicinį klausimą dėl Direktyvos 77/388 4 straipsnio 1 dalies ir 4 dalies pirmos pastraipos, nes nacionalinis apmokestinamojo vieneto sukūrimo metodas sąvokų, sisteminiu ir istoriniu požiūriu grindžiamas savarankiškumo požymiu ir todėl, kaip leidžiamas aiškinimas arba kategorijų nustatymas, galėtų būti pateisinamas remiantis Direktyvos 77/388 4 straipsnio 1 dalimi arba 4 dalies pirma pastraipa. Iš to kyla **ketvirtasis prejudicinis klausimas**, pateikiamas visiškai nepriklausomai nuo pirmojo–trečiojo prejudicinių klausimų.
- 25 Vokietijoje apmokestinamasis vienetas iš pradžių buvo grindžiamas prielaida, kad organiškai susijusi bendrovė neturi „savo valios“. Iš pradžių taikytas pagrindimas, kad „savo valios“ neturintis vienetas yra nesavarankiškas, prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikiančio teismo manymu, turi aiškių panašumų su paaiškinimais, kuriuos Teisingumo Teismas, atlikdamas savarankiškumo patikrinimą, pateikė 2015 m. rugsėjo 29 d. Sprendime *Gmina Wrocław* (C-276/14, EU:C:2015:635, 30 ir paskesni punktai) ir 2015 m. spalio 29 d. Sprendime *Saudacor* (C-174/14, EU:C:2015:733, 60, 63 ir 67 punktas). Šiuose sprendimuose Teisingumo Teismas rėmėsi egzistuojančiu subordinacijos ryšiu (žr. Sprendimo *Gmina Wrocław* (EU:C:2015:635) 33, 34 ir 36 punktus) bei organiniu ryšiu (Sprendimo *Saudacor* (EU:C:2015:733) 67 punktas).
- 26 Tikrinant, ar fizinis asmuo yra savarankiškas, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 77/388 4 straipsnio 1 dalį ir 4 dalies pirmą pastraipą, taip pat tikrinama, ar egzistuoja „subordinacija“ (žr. 2000 m. sausio 27 d. Sprendimą *Heerma* (C-23/98, EU:C:2000:46, 18 punktas), 2007 m. spalio 18 d. Sprendimą *van der Steen* (C-355/06, EU:C:2007:615, 18 ir paskesni punktai) ir 2019 m. birželio 13 d. Sprendimą *IO* (C-420/18, EU:C:2019:490, 32, 38–39 punktai)).
- 27 Atsižvelgiant į Sprendimą *Gmina Wrocław* (EU:C:2015:635, 35 punktas), prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikiančio teismo manymu, negalima atmesti galimybės, kad Sąjungos teisėje galima rasti pagrindą (labai griežtiems)

subordinacijos kriterijams, Vokietijos taikomiems nustatant apmokestinamojo vieneto egzistavimą, tačiau šis pagrindas būtų ne Direktyvos 77/388 4 straipsnio 4 dalies antra pastraipa, o šios direktyvos 4 straipsnio 1 dalis ir 4 straipsnio 4 dalies pirmą pastraipą. Gali būti, kad pagal direktyvos 4 straipsnio 1 dalį arba 4 straipsnio 4 dalies pirmą pastraipą Vokietija turi teisę laikyti organiškai susijusią bendrovę nesavarankiška, kaip tai suprantama pagal direktyvos 4 straipsnio 1 dalį, remdamasi subordinacijos ryšiu – kaip tai numatyta *UStG* 2 straipsnio 2 dalies 2 punkte.

- 28 Kyla abejonių, ar valstybės narės turi teisę nustatyti atvejus, kada paprastai laikytina, kad asmuo neturi „savo valios“ ir todėl nėra savarankiškas, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 77/388 4 straipsnio 1 dalį. Taip yra Vokietijos šiuo metu galiojančio *UStG* 2 straipsnio 2 dalies 2 punkto pirmo sakinio atveju.
- 29 Teisingumo Teismas yra pripažinęs, kad nustatyti bendras normas, kurias ūkio subjektai gali lengvai taikyti ir kurias gali lengvai kontroliuoti kompetentingos nacionalinės institucijos, yra teisėtas teisės aktų leidėjo tikslas, net jeigu šios normos ir yra nevisiškai aiškios (žr. 2015 m. vasario 24 d. Sprendimą *Sopora* (C-512/13, EU:C:2015:108, 35 ir 36 punktai) ir 2017 m. kovo 7 d. Sprendimą *RPO* (C-390/15, EU:C:2017:174, 57–58 ir 60 punktai)). Kadangi nustatymas, kas yra apmokestinamasis asmuo, yra reglamentavimas, kuris gali turėti finansinių padarinių, suinteresuotieji asmenys, prieš sudarydami sandorį, turi tiksliai žinoti jiems taikomus įpareigojimus (žr. 2006 m. vasario 21 d. Sprendimą *Halifax ir kt.* (C-255/02, EU:C:2006:121, 72 punktas) ir 2007 m. rugsėjo 27 d. Sprendimą *Teleos ir kt.* (C-409/04, EU:C:2007:548, 48 punktas)).
- 30 Todėl Vokietijos taikomas nesavarankiškumo kategorizavimas pagal Sąjungos teisę galėtų būti leidžiamas. Juk jeigu (pagal Direktyvos 77/388 4 straipsnio 1 dalį būtina) patikrinimą, ar juridinis asmuo neturi savo valios ir todėl, turint omenyje visą situaciją, yra nesavarankiškas, Vokietijos teismai atliktų nesiremdami įstatymuose apibrėžtais požymiais, suinteresuotiesiems asmenims liktų neaišku, kokios mokesstinės prievolės jiems tenka.
- 31 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikiantis teismas suvokia, kad Direktyvos 77/388 4 straipsnio 1 dalyje minimo savarankiškumo požymis yra Sąjungos teisės sąvoka; todėl kyla klausimas, ar nacionalinės teisės aktų leidėjas turi teisę apibrėžti jo kategorijas.
- 32 Kad jis ją turi, galėtų liudyti sisteminis aiškinimas, nes Direktyvos 77/388 4 straipsnio 4 dalies pirmoje pastraipoje taip pat remiamasi „subordinacijos ryšiu“ – esantis subordinacijos ryšys liudija nesavarankiškumą. Tai galėtų būti bendros teisinės idėjos išraiška.
- 33 Dar vienas tokią sampratą patvirtinantis argumentas galėtų būti istorinis aiškinimas: iš Direktyvos 67/228 A priedo 2 punkto galima būtų daryti išvadą, kad apmokestinamasis vienetas buvo nesavarankiškumo atvejis. Atrodo, kad Direktyvos 67/228 A priedo tikslas buvo, be kita ko, Sąjungos teisės lygmeniu

įteisinti Vokietijoje taikomą apmokestinamojo vieneto reglamentavimą. Gali būti, kad tai tebėra svarbu ir šiandien.

- 34 Galiausiai Direktyvos 77/388 4 straipsnio 4 dalies antra pastraipa nėra kliūtis tokiam aiškinimui; be kita ko, ši nuostata nepraranda savo tikslo: joje numatytas bendras PVM grupės narių apmokestinimas ir Vokietijos apmokestinamasis vienetas labai skiriasi ir savo požymiais, ir teisinėmis pasekmėmis.

DARBINIS VERTINIMAS