

**Lieta C-141/20**

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

**Iesniegšanas datums:**

2020. gada 23. marts

**Iesniedzējtiesa:**

*Bundesfinanzhof (Vācija)*

**Datums, kurā pieņemts iesniedzējtiesas nolēmums:**

2019. gada 11. decembris

**Atbildētājs un kasācijas sūdzības iesniedzējs:**

*Finanzamt Kiel*

**Pieteicēja un atbildētāja kasācijas tiesvedībā:**

*Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie mbH*

---

**Pamatlietas priekšmets**

Pievienotās vērtības nodoklis – Direktīva 77/388 – Dalībvalsts tiesības atkāpties no Direktīvas 77/388 4. panta 4. punkta otrajā daļā paredzētajām tiesiskajām sekām – Fiziskas personas iespējas norādīt uz Savienības tiesību normām neatbilstīgām tiesiskajām sekām, kas paredzētas dalībvalsts tiesību aktos – Dalībvalstī paredzētās atkāpes nepieciešamības pārbaudē piemērojamais standarts – Dalībvalsts tiesības šādu atkāpi pamatot ar Direktīvas 77/388 4. panta 1. punktu vai 4. punkta pirmo daļu

**Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu priekšmets un tiesiskais pamats**

Savienības tiesību normu 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 (turpmāk tekstā – “Direktīva 77/388/EEK”) 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 pievienotās vērtības nodokļa maksātāju grupas (turpmāk tekstā – “PVN grupa”) vietā par nodokļa maksātāju uzskatīt vienu no šīs PVN grupas dalībniekiem, proti, tās galveno uzņēmumu?
- 2) Ja atbilde uz 1. jautājumu būtu noliedzosa: Vai šajā ziņā var atsaukties uz Direktīvas 77/388/EEK 4. panta 4. punkta otro daļu kopsakarā ar tās 21. panta 1. punkta a) apakšpunktu un 3. punktu?
- 3) Vai Tiesas 2015. gada 16. jūlija sprieduma *Larentia + Minerva* C-108/14 un C-109/14 (EU:C:2015:496, 44. un nākamie punkti) 46. punktā minētajā veicamajā pārbaudē par to, vai *Umsatzsteuergesetz* 2. panta 2. punkta 2. apakšpunkta pirmajā teikumā ietvertā prasība par finansiālu integrēšanu ir uzskatāma 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 Direktīvas 77/388/EEK 4. panta 1. punkts un 4. punkta pirmā daļa ir jāinterpretē tādējādi, ka dalībvalstij ir atļauts ar tipizācijas palīdzību atzīt, ka konkrēta persona nav patstāvīga Direktīvas 77/388/EEK 4. panta 1. punkta izpratnē, ja tā finansiāli, saimnieciski un organizatoriski ir tādā veidā integrēta citā uzņēmumā, proti, PVN grupas galvenajā 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?

## Piemērojamās Savienības tiesību normas

Padomes Otrā direktīva 67/228/EEK (1967. gada 11. aprīlis) par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopējās pievienotās vērtības nodokļu sistēmas struktūra un piemērošanas kārtība, konkrēti tās A pielikuma 2. punkts

Padomes Sestā direktīva 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, konkrēti tās 4. un 21. pants

## Piemērojamās dalībvalsts tiesību normas

*Umsatzsteuergesetz (UStG)* [Pievienotās vērtības nodokļa likums], konkrēti tā 2. pants

## Īss lietas faktisko apstākļu un tiesvedības izklāsts

- 1 Lietas dalībniekiem ir strīds par to, vai 2005. gadā (strīdīgais gads) pastāvēja PVN grupa (*Organschaft*) Pievienotās vērtības nodokļa likuma izpratnē starp A kā tās galveno uzņēmumu un pieteicēju kā integrēto sabiedrību (*Organgesellschaft*).
- 2 Pieteicēja ir sabiedrība ar ierobežotu atbildību. Tās dalībnieki ir A (51 % apmērā) un C e.V. (49 % apmērā). A ir publisko tiesību juridiska persona. C e.V. ir reģistrēta biedrība. Strīdīgajā gadā pieteicējas vienīgais valdes loceklis bija E, kas vienlaikus bija arī A vienīgais valdes loceklis un C e.V. valdes loceklis un vienlaikus izpilddirektors.
- 3 Pie pieteicējas veiktā nodokļa pārbaudē uz vietas atbildētājs nonāca pie secinājuma, ka strīdīgajā gadā starp pieteicēju un A nepastāvēja PVN grupa, jo pieteicēja neesot bijusi finansiāli integrēta A uzņēmumā. A gan bija pieteicējas vairākumdalībnieks (51 % kapitāla daļu), tomēr dibināšanas līguma noteikumu dēļ tam nebija balsstiesību vairākuma, un līdz ar to tas neesot varējis panākt, ka pieteicēja savos lēmumos ievērotu tā gribu.
- 4 Pēc tam tika celta prasība, ko *Finanzgericht* apmierināja. Atbildētājs iesniedzējtiesā par to iesniedza kasācijas sūdzību.

## Īss lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu pamatojuma izklāsts

### *Vērtējums atbilstoši dalībvalsts tiesību normām*

- 5 Kā liecina dalībvalsts tiesību akti, kasācija būtu pamatota, jo nav konstatējama finansiāla integrācija balsstiesību vairākuma veidā, kas ir viens no PVN grupas – *UStG* 2. panta 2. punkta 2. apakšpunkta pirmā teikuma izpratnē – atzīšanas nosacījumiem.

### *Par prejudiciālajiem jautājumiem*

#### *Prejudiciālie jautājumi par Direktīvas 77/388 4. panta 4. punkta otro daļu*

- 6 Tiesa sprieduma *Larentia + Minerva* (EU:C:2015:496) rezolutīvās daļas 2) punktā citastarp ir nospriedusi, ka Direktīvas 77/388 4. panta 4. punkta otrā daļa ir jāinterpretē tādējādi, ka tā nepieļauj tādu dalībvalstu tiesisko regulējumu, kas šajā tiesību normā paredzēto iespēju veidot PVN grupu attiecina vienīgi uz juridiskām personām, kuras ar šīs grupas galveno uzņēmumu ir saistītas pakļautības

attiecībās, ja vien šīs prasības nav pasākums, kas ir nepieciešams un noderīgs tam, lai sasniegtu mērķus – novērst ļaunprātīgu praksi vai rīcību un cīnīties ar krāpšanu vai izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, bet tas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai.

- 7 Iesniedzējtiesai ir šaubas par to, vai – un, ja jā, tad ar kādiem priekšnosacījumiem – dalībvalsts drīkst atkāpties no Direktīvas 77/388 4. panta 4. punkta otrajā daļā paredzētajām tiesiskajām sekām. No teiktā izriet **pirmais prejudiciālais jautājums**.
- 8 Balstoties uz sprieduma *Larentia + Minerva* (EU:C:2015:496) 41. un 42. punktā izklāstītajiem Tiesas apsvērumiem, strīdīgajā gadā varētu būt bijusi pieļaujama atkāpe, proti, par nodokļa maksātāju uzskatot nevis PVN grupu, bet citu personu, tādējādi atkāpjoties no Direktīvas 77/388 4. panta 4. punkta otrās daļas, lai novērstu ļaunprātīgu praksi vai rīcību un lai cīnītos pret krāpšanu nodokļu jomā vai izvairīšanos no nodokļu maksāšanas.
- 9 Par pretēju nostāju varētu liecināt 2014. gada 17. septembra spriedums *Skandia America (USA)* (C-7/13, EU:C:2014:2225), kurā teikts, ka par personu, kurai ir jāmaksā pievienotās vērtības nodoklis, kļūst PVN grupa (ja tāda pastāv), kā arī 2008. gada 22. maija sprieduma *Ampliscientifica* un *Amplifin* (C-162/07, EU:C:2008:301) 20. punkts, kurā teikts, ka no Direktīvas 77/388 4. panta 4. punkta otrās daļas noteikti izriet, ka valsts tiesiskajā regulējumā, ar ko transponē direktīvu, ir jānosaka, ka ir viens vienīgs nodokļa maksātājs.
- 10 Turklāt Direktīvas 77/388 21. panta 1. punkta a) apakšpunkts varētu liecināt pret dalībvalsts tiesībām par personu, kurai ir jāmaksā nodoklis, uzskatīt nevis Savienības tiesību aktos atzīto nodokļa maksātāju, bet kādu citu personu. Šādas tiesības no tā neizriet. Ar Direktīvas 77/388 21. panta 3. punktu ir tikai atļauts par personām, kas solidāri atbildīgas par nodokļa samaksu, uzskatīt arī citas personas.
- 11 Nav arī skaidrs, ciktāl ļaunprātīgas prakses vai rīcības ierobežošanai vai krāpšanas nodokļu jomā un izvairīšanās no nodokļu maksāšanas novēršanai varētu būt noderīgs tas, ka par personu, kurai ir jāmaksā nodoklis, tiek uzskatīta nevis PVN grupa, bet kāds no tās dalībniekiem. Tādēļ jāšaubās, vai attiecībā uz šo attaisnojošo iemeslu vispār ir pieļaujama kāda atkāpe.
- 12 Iesniedzējtiesa uzskata, ka, ja Tiesa uz pirmo prejudiciālo jautājumu atbildētu, ka Savienības tiesību normas nepieļauj, ka dalībvalsts par nodokļa maksātāju uzskata nevis PVN grupu, bet kādu no tās dalībniekiem, būtu jāapšaubā arī tas, vai fiziska persona var norādīt uz dalībvalstī paredzēto tiesisko seku neatbilstību Savienības tiesību normām. No teiktā izriet **otrais prejudiciālais jautājums**.
- 13 Pret šādām tiesībām liecina tas, ka Tiesa sprieduma *Larentia + Minerva* (EU:C:2015:496) rezolutīvās daļas 3) punktā ir nospriedusi, ka nevar tikt uzskatīts, ka Direktīvas 77/388 4. panta 4. punktam būtu tieša iedarbība, kas ļautu nodokļu maksātājiem pieprasīt savai dalībvalstij tā piemērošanu gadījumā, kad tās tiesību akti nav saderīgi ar šo tiesību normu un nevar tikt interpretēti atbilstoši tai.

- 14 Tomēr no sprieduma *Ampliscientifica* un *Amplifin* (EU:C:2008:301) 20. punkta varētu izsecināt citādi (skat. iepriekš 9. punktu).
- 15 Turklāt šī fiziskā persona, iespējams, varētu atsaukties uz Direktīvas 77/388 21. panta 1. punkta a) apakšpunktu, jo no atšķirīga nodokļa maksātāja atzīšanas izriet, ka par personu, kurai jāmaksā nodoklis, ir uzskatāma cita persona.
- 16 Turklāt pārbaudē par to, vai dalībvalstī piemērojamais priekšnosacījums – finansiāla integrācija – ir nepieciešams sprieduma *Larentia + Minerva* (EU:C:2015:496) 45. un nākamo punktu izpratnē, no Savienības tiesību normu skatpunkta pastāv šaubas par to, cik stingrs standarts ir piemērojams pārbaudē par dalībvalstī paredzētās atkāpes nepieciešamību. Uz to attiecas **trešais prejudiciālais jautājums**.
- 17 Proti, saskaņā ar šīs dalībvalsts tiesību aktiem PVN grupas galvenais uzņēmums savas tiesības saistībā ar pienākumu maksāt nodokli par tajā integrēto sabiedrību var īstenot, ceļot prasību pret šo sabiedrību. Tādēļ no šauras interpretācijas izriet, ka dalībvalsts regulējums varētu nebūt nepieciešams.
- 18 Iesniedzējtiesai ir skaidrs, ka Tiesa sprieduma *Larentia + Minerva* (EU:C:2015:496) 46. punktā minēto veicamo pārbaudi ir uzdevusi dalībvalsts tiesām. Tomēr iesniedzējtiesa tās veicamo pārbaudi var uzsākt vienīgi tad, ja ir izlemts, kāds standarts ir piemērojams pārbaudē par nepieciešamību.
- 19 Tiesa 2013. gada 25. aprīļa spriedumā Komisija/Zviedrija (C-480/10) (EU:C:2013:263) ir izklāstījusi, ka Komisija nav pārliecināši pierādījusi, ka Zviedrijas Karalistes veiktais pasākums attiecībā uz cīņu pret krāpšanu nodokļu jomā un izvairīšanos no nodokļu maksāšanas nebūtu pamatots. Tas varētu liecināt par ļoti elastīgu izpratni par dalībvalstu tiesībām pieļaut atkāpi.
- 20 Tomēr citādā ziņā Tiesa pastāvīgajā judikatūrā nostiprinātā samērīguma principa ietvaros Savienības vai dalībvalstu rīcības izvērtēšanu ir piesaistījusi tam, vai regulējums pārsniedz to, kas (katrā ziņā) ir nepieciešams izvīzītā mērķa sasniegšanai (skat., piemēram, spriedumus, 2017. gada 23. novembris, *Di Maura* (C-246/16, EU:C:2017:887, 25. punkts), 2017. gada 14. decembris, *Avon Cosmetics* (C-305/16, EU:C:2017:970, 44. punkts), 2018. gada 20. marts, *Menci* (C-524/15, EU:C:2018:197, 46. un nākamie punkti un 52. punkts), 2019. gada 8. maijs, *EN.SA.* (C-712/17, EU:C:2019:374, 33. punkts), 2019. gada 8. maijs, *A-PACK CZ* (C-127/18, EU:C:2019:377, 26. un 27. punkts)). Tas drīzāk varētu liecināt par stingrām vai pat ļoti stingrām prasībām attiecībā uz nepieciešamību.
- 21 Tomēr, iespējams, ir jāņem vērā tas, ka Direktīvas 77/388 4. panta 4. punkta otrā daļa ir izņēmums no Direktīvas 77/388 4. panta 1. punktā izklāstītā principa. Atkāpes no izņēmumiem, kuras norāda atpakaļ uz vispārīgo regulējumu, arī Direktīvas 77/388 4. panta gadījumā ir interpretējami nevis šauri, bet plaši (skat. spriedumus, 2008. gada 16. septembris, *Isle of Wight Council u.c.* (C-288/07, EU:C:2008:505, 60. punkts), un 2009. gada 4. jūnijs, *SALIX*

*Grundstücks-Vermietungsgesellschaft* (C-102/08, EU:C:2009:345, 67. un nākamie punkti)), kas savukārt liecina par visai elastīgu pārbaudi par nepieciešamību.

- 22 Turklāt ir jānoskaidro, ciklāt šādā pārbaudē drīkst ņemt vērā tiesiskās drošības principu vai administratīvās vienkāršošanas nolūku. Tiesa sprieduma *Larentia + Minerva* (EU:C:2015:496) 46. punktā to nav minējusi; turklāt saskaņā ar dalībvalsts tiesību normām PVN grupas nolūks ir nevis administratīva vienkāršošana, bet gan lieku administratīvu darbību novēršana tautsaimniecībā.
- 23 Turklāt iesniedzējtiesa sliecas uzskatīt, ka nedz tiesiskās drošības princips, nedz PVN grupas izveides nolūks principā nevar būt pamats tam, lai ieviestu prasības attiecībā uz šādas integrēšanas saturu. Tāpēc ka tad, ja, piemēram, par finansiālu integrāciju netiktu pieprasīts balsstiesību vairākums, bet pietiktu ar kapitāla daļu vairākumu, šī iezīme būtu konstatējama vismaz tikpat tiesiski droši kā balsstiesību vairākums. Tāpat esot runa par administratīvo vienkāršošanu, respektīvi, lieku administratīvu darbību novēršanu tautsaimniecībā.

*Prejudiciālie jautājumi par Direktīvas 77/388 4. panta 1. punktu un 4. punkta pirmo daļu*

- 24 Iesniedzējtiesai šķiet nepieciešami uzdot vēl vienu prejudiciālu jautājumu – par Direktīvas 77/388 4. panta 1. punktu un 4. punkta pirmo daļu, jo dalībvalsts pieeja PVN grupas pamatošanai gramatiskā, sistēmiskā un vēsturiskā ziņā ir orientēta uz patstāvības iezīmi, un tādēļ arī to kā pieļaujamu interpretāciju, respektīvi, tipizāciju varētu attaisnot, pamatojoties uz Direktīvas 77/388 4. panta 1. punktu vai 4. punkta pirmo daļu. No tā izriet **ceturtais prejudiciālais jautājums**, kas tiek uzdots pilnīgi neatkarīgi no pirmajiem trim prejudiciālajiem jautājumiem.
- 25 Vācijas tiesībās PVN grupas koncepcija sākotnēji bija balstīta uz pieņēmumu, ka integrētajai sabiedrībai “nav savas gribas”. Sākotnējais pamatojums ar patstāvības neesamību, ja trūkst “savas gribas”, no iesniedzējtiesas skatpunkta liecina par nepārprotamām paralēlēm ar apsvērumiem, kurus Tiesa izmantojusi 2015. gada 29. septembra spriedumā *Gmina Wrocław* (C-276/14, EU:C:2015:635, 30. un nākamie punkti) un 2015. gada 29. oktobra spriedumā *Saudacor* (C-174/14, EU:C:2015:733, 60., 63. un 67. punkts) veiktajā patstāvības pārbaudē. Tajos Tiesa orientējas uz pastāvošām pakļautības attiecībām (skat. spriedumu *Gmina Wrocław* (EU:C:2015:635, 33., 34. un 36. punkts), kā arī uz PVN grupas iekšējo saikni (spriedums *Saudacor* (EU:C:2015:733, 67. punkts)).
- 26 Arī pārbaudē par to, vai kāda fiziska persona ir patstāvīga Direktīvas 77/388 4. panta 1. punkta un 4. punkta pirmās daļas izpratnē, runa ir par pakļautību (skat. spriedumus, 2000. gada 27. janvāris, *Heerma* (C-23/98, EU:C:2000:46, 18. punkts), 2007. gada 18. oktobris, *van der Steen* (C-355/06, EU:C:2007:615, 18. un nākamie punkti), un 2019. gada 13. jūnijs, *IO* (C-420/18, EU:C:2019:490, 32., 38. un nākamie punkti)).

- 27 Ņemot vērā spriedumu *Gmina Wrocław* (EU:C:2015:635, 35. punkts), iesniedzējtiesa uzskata, ka nav izslēgts, ka Savienības tiesību aktos rodamais attaisnojums Vācijas noteiktajiem (ļoti stingrajiem) pakļautības kritērijiem attiecībā uz PVN grupas pastāvēšanu nav meklējams Direktīvas 77/388 4. panta 4. punkta otrajā daļā, bet gan šīs direktīvas 4. panta 1. punktā un 4. panta 4. punkta pirmajā daļā. Iespējams, ka direktīvas 4. panta 1. punkts vai 4. punkta pirmā daļa pieļauj, ka Vācijā – kā paredzēts *UStG* 2. panta 2. punkta 2. apakšpunktā – integrētā sabiedrība nav uzskatāma par patstāvīgu direktīvas 4. panta 1. punkta izpratnē, jo ir pakļauta PVN grupas galvenajam uzņēmumam.
- 28 Tomēr šajā ziņā ir jāšaubās, vai dalībvalstis drīkst noteikt, kādos gadījumos parasti ir jāpieņem, ka personai “nav savas gribas” un ka līdz ar to tā nav patstāvīga Direktīvas 77/388 4. panta 1. punkta izpratnē. Tāda kārtība ir paredzēta Vācijas *UStG* pašreizējās redakcijas 2. panta 2. punkta 2. apakšpunkta pirmajā teikumā.
- 29 Tiesa ir atzinusi, ka tiesiski pamatots ir likumdevēja mērķis ieviest vispārīgus noteikumus, kurus tirgus dalībnieki var vienkārši piemērot un kurus valstu kompetentās iestādes var viegli kontrolēt, pat ja šiem noteikumiem piemīt zināma neprecizitāte (skat. spriedumus, 2015. gada 24. februāris, *Sopora* (C-512/13, EU:C:2015:108, 35. un 36. punkts), kā arī 2017. gada 7. marts, *RPO* (C-390/15, EU:C:2017:174, 57. un 60. punkts)). Tā kā noteikumi par to, kas ir uzskatāms par nodokļa maksātāju, ir regulējums, kas finansiālā ziņā var radīt papildu slogu, nodokļu maksātājiem savas nodokļu saistības ir jāzina pirms darījuma noslēgšanas (skat. spriedumus, 2006. gada 21. februāris, *Halifax u.c.* (C-255/02, EU:C:2006:121, 72. punkts), kā arī 2007. gada 27. septembris, *Teleos u.c.* (C-409/04, EU:C:2007:548, 48. punkts)).
- 30 Tādēļ, ņemot vērā Savienības tiesību normas, Vācijā veiktā tipizācija par patstāvības trūkumu varētu būt pieļaujama. Ja Vācijas tiesas bez piesaistes likumiski noteiktām sastāva pazīmēm veiktu Direktīvas 77/388 4. panta 1. punkta dēļ nepieciešamo pārbaudi par to, vai kādai juridiskai personai nav savas gribas, un vai tādēļ, ņemot vērā visus apstākļus, tā nav patstāvīga, tādā veidā attiecīgajām personām varētu palikt neskaidrs, kādi pienākumi tām ir paredzēti nodokļu tiesību aktos.
- 31 Iesniedzējtiesai ir skaidrs, ka Direktīvas 77/388 4. panta 1. punktā minētā patstāvības iezīme ir Savienības tiesību jēdziens, un ka līdz ar to rodas jautājums, vai arī dalībvalsts likumdevējam ir kompetence veikt iespējamu tipizāciju.
- 32 Par to varētu liecināt sistēmiskā interpretācija, jo arī Direktīvas 77/388 4. panta 4. punkta pirmā daļa ir orientēta uz “pakļautības attiecībām”, proti, šāda pakļautība liecina par patstāvības trūkumu. Vispārinātā veidā tā varētu formulēt šo tiesību atziņu.
- 33 Par to varētu liecināt arī vēsturiskā interpretācija. No Direktīvas 67/228 A pielikuma 2. punkta varētu atvasināt, ka PVN grupa bija viena no patstāvības

neesamības izpausmēm. Šķiet, ka viens no Direktīvas 67/228 A pielikuma nolūkiem bija Savienības tiesību normu kontekstā tiesiski pamatot Vācijas regulējumu par PVN grupu. Tas varētu būt nozīmīgi arī vēl tagad.

- 34 Galu galā Direktīvas 77/388 4. panta 4. punkta otrā daļa neliecina pret šādu interpretāciju; konkrētāk, šis regulējums nav zaudējis savu lietderību. Proti, starp tajā paredzēto kopīgo nodokļa uzlikšanu vienas PVN grupas dalībniekiem un Vācijā paredzēto PVN grupu gan sastāva, gan tiesisko seku ziņā pastāv lielas atšķirības.

DARBA VERSIJA