

Laikina versija

TEISINGUMO TEISMO (antroji kolegija) SPRENDIMAS

2020 m. lapkričio 18 d.(*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Apmokestinimas – Pridėtinės vertės mokestis (PVM) – Direktyva 2006/112/EB – 132 straipsnio 1 dalies f punktas – Nepriklausomos asmenų grupės teikiamų paslaugų savo nariams neapmokestinimas – Taikymas PVM grupėms – 11 straipsnis – PVM grupė“

Byloje C-77/19

dėl *First-tier Tribunal (Tax Chamber)* (Pirmosios instancijos teismas (mokesčių bylų skyrius), Jungtinė Karalystė) 2019 m. sausio 30 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2019 m. vasario 1 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Kaplan International Colleges UK Ltd

prieš

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

TEISINGUMO TEISMAS (antroji kolegija)

kurį sudaro kolegijos pirmininkas A. Arabadjiev, antrosios kolegijos teisėjo pareigas einantis Teisingumo Teismo pirmininkas K. Lenaerts, teisėjai A. Kumin, T. von Danwitz ir P. G. Xuereb (pranešėjas),

generalinį advokatą J. Kokott,

posėdžio sekretorę C. Strömholm, administratorę,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2020 m. sausio 23 d. posėdžiui,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

– *Kaplan International Colleges UK Ltd*, atstovaujamos solisitorių R. Woolich ir M. Murcia bei baristerio R. Hill,

– Jungtinės Karalystės vyriausybės, atstovaujamos S. Brandon, ir J. Kraehling ir Z. Lavery, padedamų QC O. Thomas,

– Europos Komisijos, atstovaujamos A. Armenia ir R. Lyal,

susipažinęs su 2020 m. balandžio 23 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos

direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1), iš dalies pakeistos 2008 m. vasario 12 d. Tarybos direktyva 2008/8/ES (OL L 44, 2008, p. 1) (toliau – Direktyva 2006/112), 132 straipsnio 1 straipsnio f punkto išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Kaplan International Colleges UK Limited* (toliau – KIC) ir *Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs* (Jungtinės Karalystės mokesčių ir muitų administratorius) ginčą dėl atsisakymo jai taikyti neapmokestinimą pridėtinės vertės mokesčiu (PVM), numatytą nepriklausomoms asmenų grupėms.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 Direktyvos 2006/112 25 ir 35 konstatuojamosiose dalyse nustatyta:

„(25) Apmokestinamoji vertė turėtų būti suderinta taip, kad būtų galima palyginti PVM taikymo apmokestinamiesiems sandoriams rezultatus visose valstybėse narėse.

<...>

(35) Tam, kad Bendrijos nuosavi ištekliai galėtų būti surenkami vienoda tvarka visose valstybėse narėse, turėtų būti sudarytas bendras neapmokestinimo atvejų sąrašas.“

4 Šios direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punkte nurodyta:

„PVM objektas yra šie sandoriai:

<...>

c) paslaugų teikimas už atlygą valstybės narės teritorijoje, kai paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks.“

5 Minėtos direktyvos 9 straipsnio 1 dalies pirmoje pastraipoje nustatyta:

„Apmokestinamasis asmuo“ – asmuo, kuris savarankiškai bet kurioje vietoje vykdo ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į tos veiklos tikslą ar rezultatą.“

6 Direktyvos 2006/112 11 straipsnyje nurodyta:

„Pasikonsultavusi su patariamuoju pridėtinės vertės mokesčio komitetu <...> kiekviena valstybė narė gali atskiru apmokestinamuoju asmeniu laikyti tos valstybės narės teritorijoje įsisteigusius asmenis, kurie, būdami teisiškai savarankiški, yra glaudžiai susiję finansiniais, ekonominiais ir organizaciniais ryšiais.

Valstybė narė, pasinaudodama pirmoje pastraipoje numatyta galimybe, gali patvirtinti visas priemones, kurių reikia siekiant užkirsti kelią mokesčio slėpimui ar vengimui pasinaudojant šia nuostata.“

7 Šios direktyvos 131 straipsnyje nustatyta:

„2–9 skyriuose numatytais atvejais neapmokestinimas PVM taikomas nepažeidžiant kitų Bendrijos nuostatų ir tokiomis sąlygomis, kurias valstybės narės nustato siekdamos užtikrinti tinkamą ir sąžiningą neapmokestinimo atvejus reglamentuojančių nuostatų taikymą bei užkirsti kelią galimiems mokesčių vengimo, išsisukinėjimo ar piktnaudžiavimo atvejams.“

8 Minutės direktyvos 132 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Sandoriai, kurių valstybės narės neapmokestina PVM:

<...>

f) paslaugas, kurias savo nariams teikia nepriklausomos asmenų grupės, kuri veikla yra atleista nuo pridėtinės vertės mokesčio arba nėra šio mokesčio objektas, kai tos paslaugos yra tiesiogiai būtinės jų nariams jų veiklai vykdyti ir kai tos grupės iš savo narių reikalauja atlyginti tik jiems tenkančią bendrą išlaidų dalį, su sąlyga, kad toks atleidimas nuo mokesčio neiškraipo konkurencijos;

<...>

i) vaikų ar jaunimo švietimas, mokyklinis ar universitetinis švietimas, profesinis mokymas ar perkvalifikavimas, kurį vykdo tokios paskirties viešosios teisės reglamentuojamos įstaigos ar kitos organizacijos, kurias atitinkama valstybės narė pripažino turinčiomis tokią paskirtį, įskaitant su tuo glaudžiai susijusių paslaugų teikimą ir prekių tiekimą;

<...>“

Jungtinės Karalystės teisės

9 *Value Added Tax Act 1994* (1994 m. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas, toliau – 1994 m. įstatymas) 9 priedo 16 grupėje, kuria nacionalinė teisė buvo perkeltas Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies f punktas, numatyta, kad neapmokestinama:

„<...>

1 Nepriklausomos asmenų grupės teikiamos paslaugos, jeigu tenkinama kiekviena iš toliau nurodytų sąlygų:

(a) kiekvienas iš šių asmenų yra asmuo, vykdomas veiklą (toliau – susijusi veikla), kuri neapmokestinama PVM arba kuri vykdomas asmuo neapmokestinamas pagal [Direktyvos 2006/112] 9 straipsnį;

(b) paslaugos teikiamos grupės nariams, kurios yra tiesiogiai būtinės jų atitinkamai veiklai vykdyti;

(c) grupė iš savo narių reikalauja tik tiksliai atlyginti jų bendrą išlaidų dalį ir

(d) teikiant neapmokestinamas paslaugas veikiausiai nebus iškraipoma konkurencija.“

10 1994 m. įstatymo 9 priedo 6 grupėje numatytas švietimo paslaugų neapmokestinimas.

11 Šio įstatymo 7A straipsnyje „Paslaugų teikimo vieta“ nustatyta:

„(1) Šis skirsnis taikomas pagal šį aktą nustatant šalį, kurioje teikiamos paslaugos.

(2) Laikoma, kad paslaugos teikiamos:

a) jeigu asmuo, kuriam teikiamos paslaugos, yra atitinkamas verslininkas – šalyje, kurioje yra paslaugų gavėjas; o

b) kitais atvejais – šalyje, kurioje yra paslaugų teikėjas.

(3) Teisės gauti paslaugas suteikimo vieta yra ta pati vieta, kurioje paslaugos būtų laikomos suteiktomis, jeigu jas teisė teikti turintis paslaugų teikėjas teiktų paslaugas gauti teisė turinčiam gavėjui (nepaisant to, ar ta teise pasinaudojama); šiuo tikslu teisė gauti paslaugas apima bet kokią teisę, galimybę arba pirmenybę gauti paslaugas atsižvelgiant į paslaugų teikimą ir iš teisės gauti paslaugas kylančią interesą.

(4) Šiame įstatyme asmuo yra atitinkamas verslininkas teikiamų paslaugų atžvilgiu, jeigu toks asmuo:

a) yra apmokestinamasis asmuo pagal [Direktyvos 2006/112] 9 straipsnį;

b) yra registruotas pagal šį aktą;

c) yra registruotas kaip PVM mokėtojas pagal kitos valstybės narės nei Jungtinę Karalystę teisę arba

<...>

ir asmuo tokias paslaugas įsigyja ne vien privatiems poreikiams tenkinti.

<...>“

12 Minuto įstatymo 8 straipsnyje, kuriame numatytas atvirkštinio apmokestinimo mechanizmas, nustatyta:

„(1) Jeigu paslaugas teikia asmuo, kuris yra kitoje šalyje nei Jungtinę Karalystę, ir tai daro tokiomis aplinkybėmis, kuriomis taikomos šio poskirsnio nuostatos, šis aktas turi tokį patį galią kaip ir tuo atveju, kai (išskyrus atvejus, kai paslaugas teikia tas asmuo):

a) paslaugas teiktų Jungtinėje Karalystėje esantis gavėjas, vykdydamas savo veiklą arba ją papildydamas; ir

b) tas paslaugų teikimas buvo apmokestinamas.

(2) 1 dalis taikoma, jeigu:

a) gavėjas yra Jungtinėje Karalystėje veikiantis susijęs verslininkas ir

b) paslaugų teikimo vieta yra Jungtinėje Karalystėje ir gavėjas yra registruotas pagal šį aktą, jeigu paslaugų teikimui taikomas bet kuris 4A priedo 1 arba 2 dalies punktas.

(3) Paslaugos, kurios pagal 1 dalį laikomos suteiktomis gavėjo, nepripažįstamos jo suteiktomis paslaugomis nustatant bet kokią jam taikomą teisę į pirkimo mokesčio atskaitą pagal 26 straipsnio 1 dalį.

<...>“

13 Dėl asmenų, kurie gali būti laikomi vienu apmokestinamuoju PVM asmeniu (toliau – PVM grupė), grupės sudėties Jungtinę Karalystę, pasinaudodama Direktyvos 2006/112 11 straipsnyje numatyta galimybe, priimtą 1994 m. įstatymo 43 straipsnį; jame nustatyta:

„(1) Jeigu pagal [43A–43D straipsnius] bet kokie juridiniai asmenys laikomi grupės nariais,

grup?s nario vykdoma bet kokia veikla reiškia, kad j? vykdo grupei atstovaujantis narys, ir:

a) ? bet kok? grup?s nario preki? tiekim? ar paslaug? teikim? kitam grup?s nariui neatsižvelgiama;

b) bet koks preki? tiekimas ar paslaug? teikimas, kuriam netaikomas a punktas ir kuris reiškia grup?s nario vykdom? preki? tiekim? ar paslaug? teikim? arba preki? tiekim? ar paslaug? teikim? kitam grup?s nariui, laikomas grupei atstovaujan?io nario preki? tiekimu ar paslaug? teikimu arba preki? tiekimu ar paslaug? teikimu grupei atstovaujan?iam nariui; ir

c) bet koks ?gyjant prekes iš kitos valstyb?s nar?s arba preki? importo iš ne valstybi? nari? teritorijos metu grup?s nario sumok?tas arba mok?tinas PVM, laikomas grupei atstovaujan?io nario sumok?tu arba mok?tinu PVM, o prek?s:

i) jeigu tai yra iš kitos valstyb?s nar?s ?gytos prek?s pagal 73 straipsnio 7 dal? ir

ii) jeigu tai yra iš ne valstybi? nari? teritorijos importuotos prek?s pagal 38 straipsn?,

laikomos ?gytomis, arba atsižvelgiant ? konkret? atvej?, importuotomis grupei atstovaujan?io nario; visi grup?s nariai turi prievol? solidariai sumok?ti bet kok? PVM, kur? turi sumok?ti grupei atstovaujantis narys.“

14 Šio ?statymo 43 straipsnio 1AA dalyje nurodyta:

„a) taikant bet kuri? šio akto nuostat? (toliau – reikšminga nuostata), nesvarbu, ar asmuo, kuris arba kuriam tiekiamos prek?s, arba asmuo, kuris ?gyja arba importuoja prekes, yra konkre?iai apib?dintas asmuo;

b) 1 dalies b arba c punktai taikomi bet kuriam preki? (paslaug?) tiekimui (teikimui), ?sigijimui arba importui; ir

c) esama skirtumo, kuris b?t? svarbus taikant susijusias nuostatas:

i) grupei atstovaujan?iam nariui apib?dinti ir

ii) juridiniam asmeniui, kuris (išskyrus š? skirsn?) pagal š? akt? b?t? laikomas prekes tiekian?iu (paslaugas teikian?iu), ?sigyjan?iu arba importuojan?iu juridiniu asmeniu, arba, atsižvelgiant ? konkret? atvej?, asmeniu, kuriam tiekiamos prek?s arba teikiamos paslaugos, apib?dinti,

susijusi nuostata galioja atsižvelgiant ? t? preki? tiekim? (paslaug? teikim?), ?sigijim? arba importavim?, jeigu vienintelis grupei atstovaujan?iam nariui taikomas apib?dinimas yra faktiškai taikomas tam juridiniam asmeniui.“

15 Min?to ?statymo 43 straipsnio 1AB dalyje numatyta:

„(1AA) dalis netaikoma atsižvelgiant ? tai, kiek taikant susijusi? nuostat? svarbu nustatyti, ar asmuo yra apmokestinamasis asmuo.“

Pagrindin? byla ir prejudiciniai klausimai

- 16 KIC yra *Kaplan* grupės, kuri teikia švietimo ir karjeros plėtros paslaugas, kontroliuojančioji bendrovė. Ši grupė sudaro devynios patronuojamosios bendrovės, kurios visos įsteigtos Jungtinėje Karalystėje (toliau – *Kaplan* subjektai); bendradarbiaudamos su vienu ar keliais Jungtinės Karalystės universitetais kiekviena iš jų valdo aukštesnį mokslo įstaigą Jungtinėje Karalystėje (toliau – tarptautiniai subjektai).
- 17 *Kaplan* subjektų mokymo paslaugoms, kurias jos teikia studentams, taikomas Direktyvos 2006/112/ES 132 straipsnio 1 dalies 1 punkte numatytas neapmokestinimas PVM.
- 18 Aštuonių iš tarptautinių subjektų akcijos 100 % priklauso KIC. Šio subjekto, t. y. *University of York International Pathway College*, 55 % valdo Jorko universitetas (Jungtinėje Karalystėje), o 45 % – KIC.
- 19 Be to, KIC yra PVM grupei, kuriai priklauso ir kiekvienas *Kaplan* subjektas, atstovaujantis narys, išskyrus *University of York International Pathway College*, nes jis nėra 100 % ar kapitalo dalį dauguma KIC priklausančių patronuojamųjų bendrovė.
- 20 Kiekvienas tarptautinis subjektas turi savo valdymo ir administravimo struktūrą, kurią sudaro *Kaplan* subjekto ir atitinkamo universiteto atstovai.
- 21 Iki 2014 m. spalio mėn. Jungtinėje Karalystėje buvo sudarytos *Kaplan* subjektų verbavimo mokslo srityje agentų ir KIC sutartys, todėl ši bendrovė tiesiogiai bendravo su šiais agentais, siekdama užverbuoti užsienyje studentus tarptautiniams subjektams. Minėti agentai gavo atstovybių, kurios jiems teikė veiklos paramą ir kurios buvo įsikūrusios pagrindinėse atitinkamose rinkose, t. y. Kinijoje, Honkonge, Indijoje ir Nigerijoje, pagalbos. Šių atstovybių biurai buvo *Kaplan* grupės nariai, išskyrus Vietnamą esantį biurą, ir už užmokestį teikė paslaugas KIC. Už minėtų atstovybių biurą ir agentų paslaugų teikimą KIC buvo apmokestinama PVM Jungtinėje Karalystėje pagal atvirkštinio apmokestinimo mechanizmą.
- 22 2014 m. spalio mėn. *Kaplan* grupė Honkonge įsteigė *Kaplan Partner Services Hong Kong Limited* (toliau – KPS) – akcinę bendrovę, kuri lygiomis dalimis priklauso devyniems *Kaplan* subjektams kaip nariams. Joje dirba 20 darbuotojų ir vykdo veiklą pagal prisijungimo susitarimą. Išskyrus vieną atvejį, KPS neteikia paslaugų ne nariams.
- 23 Nuo 2014 m. spalio mėn. KPS prisiima įsipareigojimus, kuriuos anksčiau vykdė KIC, ir centralizuoja tam tikras iki šios datos atstovybių biurams tekusias funkcijas. KPS taip pat valdo atstovybių biurų tinklą visame pasaulyje. Kadangi šis tinklas išsiplėtė, o santykiai tarp KPS ir šių biurų suaktyvėjo, jie užduotis – užtikrinti kasdienį agentų valdymą.
- 24 Be to, KPS yra atsakinga už agentų valdymą Rytų ir Pietryčių Azijoje, o tai leidžia jai teikti agentų, kurių darbo laikas yra toks pats kaip tarptautinių subjektų verbavimo rinkai, paslaugų. Šie agentai neturi išimtinio ryšio su KPS ir jiems leidžiama dirbti, pirma, su *Kaplan* subjektų konkurentais ir, antra, su atitinkamais universitetais. Tam, kad vykdytų savo užduotį, KPS dirbantys agentai naudojami parama, skirta jiems paskatinti rekomenduoti *Kaplan* subjektų valdomus tarptautinius subjektus.

25 Agentai išrašo s?skaitas fakt?ras už savo suteiktas paslaugas KPS, o ši jas apmoka tiesiogiai. KPS agent?, KPS atstovybi? biur? ir KPS teikiamos paslaugos n?ra apmokestinamos PVM. KPS išrašo atskir? s?skait? fakt?r? d?l sum?, mok?tin? agentams už paslaugas, suteiktas kiekvienam atitinkamam *Kaplan* subjektui, nors KIC yra PVM grupei, kurios nariai yra šie subjektai, atstovaujantis narys. Kiekvienas *Kaplan* subjektas apmoka KPS ir atstovybi? biur? teikiamas paslaugas.

26 Pagrindin? byla yra susijusi su trijų r?ši? paslaugomis, kurios pagal nacionalin? teis? laikomos paslaugomis, kurias KPS teikia KIC kaip PVM grupei atstovaujantis narys: pirma, KPS agent? teikiamomis paslaugomis, antra, KPS atstovybi? biur? teikiamomis paslaugomis ir, tre?ia, tokiomis veiklos r?šimis, kaip antai parama agentams, kuri? teikia KPS.

27 Ieškiniu, pareikštu *First-tier Tribunal (Tax Chamber)* (Pirmosios instancijos teismas (Mokes?i? byl? skyrius), Jungtin? Karalyst?), KIC gin?ija du Jungtin?s Karalyst?s muit? ir mokes?i? administratoriaus sprendimus, pagal kuriuos paslaugos, laikomos suteiktomis jai KPS, nepatenka ? Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies f punkte numatyto neapmokestinimo PVM taikymo srit?, tod?l yra apmokestinamos PVM.

28 KIC tvirtina, kad šios paslaugos patenka ? šioje nuostatoje numatyto neapmokestinimo taikymo srit?, tod?l ji, kaip PVM grupei atstovaujanti nar?, pagal atvirkštinio apmokestinimo mechanizm? neprivalo mok?ti PVM, mok?tino už šias paslaugas. KIC nuomone, d?l KPS ?steigimo anks?iau agent? ir atstovyb?s biur? KIC teikiamos paslaugos, kurios buvo apmokestinamos PVM, nuo šiol buvo neapmokestinamos PVM.

29 *First-tier Tribunal (Tax Chamber)* (Pirmosios instancijos teismas (Mokes?i? byl? skyrius)) patikslina, kad yra komercini? priežas?i?, pateisinan?i? KPS ?steigim? Honkonge, ir neteigiama, kad šis subjektas yra dirbtinis ar d?l jo b?t? piktnaudžiaujama teise.

30 Šis teismas taip pat pažymi, kad negin?ijama, jog KPS teikia savo nariams, t. y. *Kaplan* subjektams, paslaugas, kurios yra tiesiogiai b?tinios j? neapmokestinamai veiklai vykdyti, ir kad KPS iš savo nari? reikalauja atlyginti tik jiems tenkan?i? bendr? išlaid? dal?.

31 Vis d?lto, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo teigimu, pagrindin? byl? galima išspr?sti tik aiškinant Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies f punkt?.

32 Šiomis aplinkyb?mis *First-tier Tribunal (Tax Chamber)* (Pirmosios instancijos teismas (Mokes?i? byl? skyrius)) nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Kokia yra [Direktyvos 2006/112] 132 straipsnio 1 dalies f punkte numatyto neapmokestinimo teritorin? taikymo sritis? Vis? pirma: <...> ar jis taikomas nepriklausomai asmen? grupei, kuri yra ?sisteigusi valstyb?je nar?je, išskyrus valstyb? nar? ar valstybes nares, kuriose yra nepriklausomos asmen? grup?s nariai? Jeigu taip: <...> ar jis taip pat taikomas nepriklausomai asmen? grupei, kuri yra ?sisteigusi už [Europos S?jungos] rib??

2. Jeigu nepriklausomos asmen? grup?s neapmokestinimas iš esm?s taikomas kitoje valstyb?je nar?je nei ta, kurioje yra vienas ar daugiau nepriklausomos asmen? grup?s nari?, ?steigtam subjektui ir už [Europos S?jungos] rib? ?steigtai nepriklausomai asmen?, kaip reik?t? taikyti kriterij?, pagal kur? neapmokestinimas netur?t? sukelti konkurencijos iškraipymo? Tiksliau:

a) ar jis taikomas potencialiam konkurencijos iškraipymui, kuris daro poveik? kitiems panaši? paslaug? gav?jams, kurie n?ra nepriklausomos asmen? grup?s nariai, ar jis taikomas tik

potencialiam iškraipymui, kuris daro poveik? potencialiems alternatyviems paslaug? nepriklausomos asmen? grup?s nariams teik?jams?

b) Jeigu jis taikomas tik kitiems gav?jams, ar gali b?ti reali iškraipymo galimyb?, jeigu kiti gav?jai, kurie n?ra nepriklausomos asmen? grup?s nariai, gali prašyti leisti prisijungti prie atitinkamos SPG arba sukurti savo nepriklausom? asmen? grup?, kad gaut? panaši? paslaug?, arba gauti lygiaver?ius PVM sutaupymus kitais metodais (pavyzdžiui, ?steigdami filial? valstyb?je nar?je arba atitinkamoje tre?iojoje valstyb?je)?

c) Jeigu jis taikomas tik kitiems teik?jams, ar reali konkurencijos iškraipymo galimyb? turi b?ti vertinama nustatant, ar nepriklausoma asmen? grup? gali užtikrinti, kad jos nariai bus jos klientai, nepaisant galimyb?s pasinaudoti neapmokestinimu PVM, taigi turi b?ti vertinama remiantis alternatyvi? teik?j? galimybe patekti ? nacionalin? rink?, kurioje yra ?steigti nepriklausomos asmen? grup?s nariai? Jeigu taip, ar svarbu, ar nepriklausoma asmen? grup? gali užtikrinti, kad jos nariai bus jos klientai, nes jie yra tos pa?ios ?moni? grup?s sudedamoji dalis?

d) Ar potencialus konkurencijos iškraipymas tur?t? b?ti vertinamas nacionaliniu lygmeniu atsižvelgiant ? alternatyvius paslaug? teik?jus tre?iojoje valstyb?je, kurioje ?sisteigusi nepriklausoma asmen? grup??

e) Ar S?jungos mokes?i? administratorius, kuris administruoja [Direktyv? 2006/112], turi prievol? ?rodyti konkurencijos iškraipymo tikimyb??

f) Ar S?jungos mokes?i? administratoriui b?tina užsakyti special? ekspert? atliekam? tre?iosios valstyb?s, kurioje ?steigta nepriklausoma asmen? grup?, rinkos vertinim??

g) Ar reali konkurencijos iškraipymo galimyb? gali b?ti nustatoma identifikuojant komercin? rink? tre?iojoje valstyb?je?

3. Ar nepriklausomos asmen? grup?s neapmokestinimu galima pasinaudoti šios bylos aplinkyb?mis, kurioje nepriklausomos asmen? grup?s nariai vienas su kitu yra susij? ekonominiais, finansiniais arba organizaciniais ryšiais?

4. Ar nepriklausomos asmen? grup?s neapmokestinimu galima pasinaudoti aplinkyb?mis, kuriomis nariai suformavo PVM mok?tojų grup?, kuri yra vienas apmokestinamasis asmuo? Ar yra skirtumas, jeigu KIC, t. y. atstovaujantis narys, kuriam (pagal nacionalin? teis?) teikiamos paslaugos, n?ra nepriklausomos asmen? grup?s narys? O jeigu tokiu atveju yra skirtumas, ar jis panaikinamas pagal nacionalin? teis?, kurioje nustatyta, kad atstovaujan?iam nariui yra b?dingos savyb?s ir statusas, kur? turi nepriklausomos asmen? grup?s nariai, siekiant pasinaudoti nepriklausomos asmen? grup?s neapmokestinimu?"

D?I prejudicini? klausim?

D?I tre?iojo ir ketvirtjo klausim?

33 Tre?iuoju ir ketvirtuoju klausimais, kuriuos reikia nagrin?ti kartu ir pirmiausia, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s siekia išsiaiškinti, ar Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies f punktas turi b?ti aiškinamas taip, kad šioje nuostatoje numatytas neapmokestinimas taikomas nepriklausomos asmen? grup?s, kurios nariai sudaro PVM grup?, kaip tai suprantama pagal šios direktyvos 11 straipsn?, teikiamoms paslaugoms, kai šios paslaugos teikiamos šiai PVM grupei. Jeigu ? š? klausim? b?t? atsakyta teigiamai, jis teiraujasi, pirma, ar aplinkyb?, kad min?tai PVM grupei atstovaujantis narys n?ra šios nepriklausomos asmen? grup?s narys, turi ?takos Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies f punkte numatyto

neapmokestinimo taikymui, ir, antra, ar ši? ?tak? galima pašalinti nacionalin?s teis?s nuostatomis.

34 Vis? pirma reikia pažym?ti, jog iš Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies f punkte numatyto neapmokestinimo atvejo išplaukia, kad nepriklausoma asmen? grup? yra visateisis apmokestinamasis asmuo, atskiras nuo savo nari?. Iš ties? iš pa?ios šios nuostatos formuluot?s matyti, kad nepriklausoma asmen? grup? yra nepriklausomas subjektas, tod?l savo paslaugas teikia savarankiškai, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 9 straipsn?. Be to, jeigu nepriklausomos asmen? grup?s teikiamos paslaugos neb?t? apmokestinamojo asmens, veikian?io kaip tokio, teikiamos paslaugos, šios paslaugos neb?t? apmokestinamos PVM pagal Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalies c punkt?. Šioms paslaugoms negal?t? b?ti taikomas neapmokestinimo atvejis, kaip antai nurodytas šios direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punkte (2017 m. geguž?s 4 d. Sprendimo *Komisija / Liuksemburgas*, C?274/15, EU:C:2017:333, 61 punktas).

35 Be to, reikia priminti, kad pagal Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies f punkt? valstyb?s nar?s neapmokestina paslaug?, kurias savo nariams teikia nepriklausomos asmen? grup?s, kuri? veikla yra neapmokestinama arba n?ra šio mokes?io objektas, kai tos paslaugos yra tiesiogiai b?tinios j? nariams j? veiklai vykdyti ir kai tos grup?s iš savo nari? reikalauja atlyginti tik jiems tenkan?i? bendr? išlaid? dal?, su s?lyga, kad toks neapmokestinimas neiškraipo konkurencijos.

36 Šiuo klausimu iš Direktyvos 2006/112 25 ir 35 straipsni? konstatuojam?j? dali? matyti, kad ja siekiama suderinti PVM apmokestinimo baz? ir kad neapmokestinimas šiuo mokes?i? yra savarankiška S?jungos teis?s s?voka, kuri?, kaip jau nusprend? Teisingumo Teismas, reikia nagrin?ti atsižvelgiant ? bendr? min?tos direktyvos nustatyt? PVM sistem? (šiuo klausimu žr. 2019 m. lapkri?io 20 d. Sprendimo *Infohos*, C?400/18, EU:C:2019:9922, 29 punkt? ir nurodyt? jurisprudencij?).

37 Iš suformuotos jurisprudencijos matyti, kad formuluot?s, vartojamos Direktyvos 2006/112 132 straipsnyje nurodytiems neapmokestinimo atvejams apibr?žti, turi b?ti aiškinamos siaurai, nes šie neapmokestinimo atvejai yra bendro principo, pagal kur? šis mokestis taikomas kiekvienam apmokestinamojo asmens už atlyg? atliekamam paslaug? teikimui, išimtys. Ta?iau šios s?vokos turi b?ti aiškinamos atsižvelgiant ? šiais neapmokestinimo atvejais siekiam? tiksl? ir laikantis mokes?i? neutralumo principo, b?dingo bendrajai PVM sistemai, reikalavim?. Taigi šis reikalavimas aiškinti siaurai nereiškia, kad formuluot?s, vartojamos min?tame 132 straipsnyje nurodytiems neapmokestinimo atvejams apibr?žti, turi b?ti aiškinamos taip, kad jie tapt? neveiksmingi. Teisingumo Teismo jurisprudencijos tikslas n?ra pateikti tok? išaiškinim?, kad nurodyti neapmokestinimo atvejai praktiškai tapt? beveik netaikytini (2017 m. geguž?s 4 d. Sprendimo *Komisija / Liuksemburgas*, C?274/15, EU:C:2017:333, 50 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

38 D?l Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies f punkto formuluot?s pažym?tina, kad, kaip priminta šio sprendimo 35 punkte, šioje nuostatoje numatytas neapmokestinimas taikomas nepriklausom? asmen? grupi? savo nariams teikiamoms paslaugoms. Vis d?lto iš šios formuluot?s nematyti, kad paslaug?, kurias tokios grup?s teikia savo nariams, teikimas nepatenka ? šio neapmokestinimo taikymo srit?, jeigu jie sudaro PVM grup?, kaip ji suprantama pagal Direktyvos 2006/112 11 straipsn?. Tai turint omenyje ir atsižvelgiant ? pat? Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies f punkto tekst?, tokios PVM grup?s suk?rimas netur?t? lemti to, kad šis neapmokestinimas b?t? taikomas ir paslaugoms, teikiamoms subjektams, kurie nepriklauso nepriklausomai asmen? grupei.

39 Pagal suformuot? jurisprudencij? aiškinant S?jungos teis?s nuostat? reikia atsižvelgti ne tik ? jos formuluot?, bet ir ? kontekst? ir teis?s akto, kuriame ji ?tvirtinta, tikslus (2019 m. lapkri?io 20

d. Sprendimo *Infohos*, C-400/18, EU:C:2019:9922, 33 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

40 Dėl Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies f punkto konteksto pažymėtina, kad ši nuostata yra šios direktyvos IX antraštinės dalies 2 skyriuje „Tam tikros su visuomenės interesais susijusios veiklos neapmokestinimas PVM“. Šis pavadinimas rodo, kad minėtoje nuostatoje numatytas neapmokestinimas taikomas tik nepriklausomoms asmenų grupėms, kuri nariai vykdo su visuomenės interesais susijusią veiklą (2017 m. rugsėjo 21 d. Sprendimo *Komisija / Vokietija*, C-616/15, EU:C:2017:721, 44 punktas).

41 Vis dėlto iš šių aplinkybių nematyti, kad šis neapmokestinimas netaikomas nepriklausomoms asmenų grupėms, kuri nariai sudaro PVM grupę, kaip ji suprantama pagal Direktyvos 2006/112 11 straipsnį, tačiau su sąlyga, kad visi šios grupės nariai vykdo su visuomenės interesais susijusią veiklą.

42 Dėl Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies f punkto tikslo primintina, kad visomis šios direktyvos 132 straipsnio nuostatomis siekiama tam tikros su visuomenės interesais susijusios veiklos neapmokestinimo PVM, kad būtų palengvintas tam tikrų teikiamų paslaugų ir tam tikrų tiekiamų prekių prieinamumas, išvengiant papildomų išlaidų, kurių kiltų jas apmokestinus PVM (2017 m. rugsėjo 21 d. Sprendimo *Aviva*, C-605/15, EU:C:2017:718, 28 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

43 Taigi nepriklausomos asmenų grupės teikiamoms paslaugoms taikomas Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies f punkte numatytas neapmokestinimas, kai šios paslaugos tiesiogiai prisideda prie su visuomenės interesais susijusios veiklos, nurodytos šios direktyvos 132 straipsnyje, vykdymo (2017 m. rugsėjo 21 d. Sprendimo *Aviva*, C-605/15, EU:C:2017:718, 29 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

44 Šiomis aplinkybėmis reikia konstatuoti, kad minėtos direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punkte numatytas neapmokestinimas iš esmės taikomas paslaugoms, kurias nepriklausoma asmenų grupė teikia savo nariams, sudarantiems PVM grupę, kai šiomis paslaugomis tiesiogiai prisidedama prie visuomenei naudingos veiklos, nurodytos šios direktyvos 132 straipsnyje, vykdymo. Vis dėlto šis neapmokestinimas negali būti taikomas paslaugoms, kuriomis naudojasi PVM grupės nariai, kurie tuo pat metu nėra nepriklausomos asmenų grupės nariai, vykdantys tokį su visuomenės interesais susijusią veiklą.

45 Šiuo klausimu reikia priminti, kad Direktyvos 2006/112 11 straipsnyje numatytos sistemos įgyvendinimas reiškia, kad jos pagrindu priimti nacionalinės teisės aktai leidžia asmenims, visų pirma bendrovėms, palaikantiems finansinius, ekonominius ir organizacinius ryšius, nebebūti laikomiems atskirais PVM apmokestinamaisiais asmenimis ir būti laikomiems vienu apmokestinamuoju asmeniu. Todėl, kai valstybė narė įgyvendina minėtą nuostatą, pavaldūs asmenys šios nuostatos prasme negali būti laikomi apmokestinamaisiais asmenimis, kaip jie suprantami pagal Direktyvos 2006/112 9 straipsnio 1 dalies pirmą pastraipį (šiuo klausimu žr. 2008 m. gegužės 22 d. Sprendimo *Ampliscientifica ir Amplifin*, C-162/07, EU:C:2008:30, 19 punktą).

46 Iš to matyti, kad PVM grupės nariai, prilyginti vienam apmokestinamajam asmeniui, toliau negali atskirai pateikti PVM deklaracijų ir grupėje ar už jos ribų būti laikomi apmokestinamaisiais asmenimis, nes tik vienintelis apmokestinamasis asmuo gali pateikti šias deklaracijas. Darytina išvada, kad tokiu atveju trečiojo asmens paslaugų teikimas PVM grupės nariui PVM tikslais turi būti traktuojamas kaip paslaugų teikimas ne šiam nariui, bet pačiai PVM grupei, kuriai jis priklauso (2014 m. rugsėjo 17 d. Sprendimo *Skandia America (USA), filial Sverige*, C-7/13, EU:C:2014:2225, 29 punktas).

47 Vadinas, PVM tikslais nepriklausomos asmenų grupės teikiamos paslaugos PVM grupės nariams turėtų būti vertinamos ne kaip paslaugos, teikiamos šiems nariams, bet kaip paslaugos, teikiamos visai PVM grupei (pagal analogiją žr. 2014 m. rugsėjo 17 d. Sprendimo *Skandia America (USA), filial Sverige*, C-7/13, EU:C:2014:2225, 30 punktą).

48 Iš to matyti, kad tokios paslaugos laikomos suteiktomis visai atitinkamai PVM grupei, vadinas, ir PVM grupei atstovaujančio subjekto naudai. Taigi, jeigu šis subjektas kartu nebūtų nepriklausomos asmenų grupės narys, Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies f punkte numatytas neapmokestinimas būtų taikomas ne nepriklausomos asmenų grupės nariams.

49 Vis dėlto šioje nuostatoje aiškiai kalbama tik apie paslaugas, kurias savo nariams teikia nepriklausomos asmenų grupės. Taip nėra paslaugų, kurias nepriklausoma asmenų grupė teikia PVM grupei, kurios nariai taip pat nėra ir šios nepriklausomos asmenų grupės nariai, atveju. Atsižvelgiant į neapmokestinimo sąlygos tikslą tekstą, bet koks aiškinimas, kuriuo išplečiama Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies f punkto taikymo sritis, yra nesuderinamas su šios nuostatos tikslu (šiuo klausimu žr. 1989 m. birželio 15 d. Sprendimo *Stichting Uitvoering Financiële Acties*, 348/87, EU:C:1989:246, 14 punktą).

50 Šiuo klausimu reikia pažymėti, kad, atsižvelgiant į šio sprendimo 36 ir 49 punktuose pateiktus svarstymus, šios išvados negali paneigti nacionalinės teisės nuostatos, kuriose numatyta, kad PVM grupei atstovaujantis narys turi atitinkamos nepriklausomos asmenų grupės narių požymių ir statusą Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies f punkte numatyto neapmokestinimo taikymo tikslais. Iš tiesų, kadangi šis neapmokestinimas yra savarankiška Sąjungos teisės sąvoka, jo taikymas siejamas su sąlyga, kad visi PVM grupės nariai iš tikrųjų būtų šios nepriklausomos asmenų grupės nariai. Nevykdžius šios sąlygos, minėtos nacionalinės teisės nuostatos negali lemti minėto neapmokestinimo taikymo.

51 Vadinas, kadangi iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad pagrindinėje byloje nagrinėjama nepriklausoma asmenų grupė už atlygą teikė paslaugas PVM grupei, kurios vienas iš narių nepriklausė šiai nepriklausomai asmenų grupei, šiai grupei negali būti taikomas Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies f punkte numatytas neapmokestinimas, o tokie paslaugų teikimas yra apmokestinamasis sandoris pagal Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalies c punktą.

52 Šia išvada negalima abejoti ir remiantis 2019 m. lapkričio 20 d. Sprendimu *Infohos* (C-400/18, EU:C:2019:992), kurio 42–44 punktuose Teisingumo Teismas iš esmės nusprendė, kad 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių statymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, 1977, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 t., 1 sk., p. 23) 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies f punkte, kuris atitinka Direktyvos 2006/112 131 ir 132 straipsnius, numatytam neapmokestinimui netaikoma sąlyga, jog atitinkamos paslaugos būtų teikiamos tik atitinkamos nepriklausomos asmenų grupės nariams. Tai reiškia, pirma, kad pagal šią nuostatą neapmokestinamos tik šios nepriklausomos asmenų grupės nariams teikiamos paslaugos, jeigu jos ir toliau teikiamos siekiant tikslo, dėl kurio tokia grupė buvo steigta, todėl teikiamos siekiant jos tikslo. Antra, paslaugų teikimas asmenims, kurie nėra minėtos nepriklausomos asmenų grupės nariai, negali būti neapmokestinamas, nes tokios paslaugos nepatenka į minėto neapmokestinimo taikymo sritį ir yra apmokestinamos PVM pagal šios direktyvos 2 straipsnio 1 dalį.

53 Byloje, kurioje priimtas 2019 m. lapkričio 20 d. Sprendimas *Infohos* (C-400/18, EU:C:2019:992), nagrinėtos paslaugos buvo teikiamos, pirma, atitinkamos nepriklausomos asmenų grupės nariams ir, antra, asmenims, kurie nebuvo šios grupės nariai ir su šios

nepriklausomos asmenų grupės nariais nesudarų PVM grupės, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 11 straipsnį. Šioje byloje nebuvo jokio pavojaus išplėsti Direktyvos 77/388 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies f punkte numatyto neapmokestinimo taikymo sritį.

54 Taigi, kadangi šioje byloje nepriklausomos asmenų grupės teikiamos paslaugos tokios PVM grupės nariui PVM tikslais turi būti laikomos suteiktomis ne šiam nariui, o PVM grupei, kuriai jis priklauso, gali būti išplėsta Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies f punkte numatyto neapmokestinimo apimtis, nebent visi šios PVM grupės nariai taip pat būtų atitinkamos nepriklausomos asmenų grupės nariai.

55 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, į trečiąjį ir ketvirtąjį klausimus reikia atsakyti, kad Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies f punktas turi būti aiškinamas taip, kad šioje nuostatoje numatytas neapmokestinimas netaikomas paslaugoms, kurias nepriklausoma asmenų grupė teikia PVM grupei, kaip tai suprantama pagal šios direktyvos 11 straipsnį, nes ne visi šios grupės nariai yra šios nepriklausomos asmenų grupės nariai. Nacionalinės teisės nuostata, numatančių, kad tokiai PVM grupei atstovaujantis narys turi atitinkamos nepriklausomos asmenų grupės narių požymių ir statusą, siekiant taikyti nepriklausomoms asmenų grupėms numatytą neapmokestinimą, buvimas šiuo aspektu neturi jokios reikšmės.

Dėl pirmojo ir antrojo klausimų

56 Atsižvelgiant į atsakymų į antrąjį ir trečiąjį klausimus, nereikia atsakyti į pirmąjį ir antrąjį klausimus.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

57 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (antroji kolegija) nusprendžia:

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos, iš dalies pakeistos 2008 m. vasario 12 d. Tarybos direktyva 2008/8/EB, 132 straipsnio 1 dalies f punktas turi būti aiškinamas taip, kad šioje nuostatoje numatytas neapmokestinimas netaikomas paslaugoms, kurias nepriklausoma asmenų grupė teikia pridėtinės vertės mokesčio grupei, kaip tai suprantama pagal šios direktyvos 11 straipsnį, nes ne visi pastarosios grupės nariai yra šios nepriklausomos asmenų grupės nariai. Nacionalinės teisės nuostata, numatančių, kad tokiai pridėtinės vertės mokesčio grupei atstovaujantis narys turi atitinkamos nepriklausomos asmenų grupės narių požymių ir statusą, siekiant taikyti nepriklausomoms asmenų grupėms numatytą neapmokestinimą, buvimas šiuo aspektu neturi jokios reikšmės.

Parašai.

* Proceso kalba: anglų.