

Laikina versija

GENERALINIS ADVOKATAS

JULIANE KOKOTT IŠVADA,

pateikta 2017 m. kovo 1 d.(1)

Byla C-326/15

AS „DNB Banka“

(Administrativų apgabalties (Administracinis apygardos teismas, Latvija) prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Mokesčių teisės aktai – Pridėtinės vertės mokestis – Direktyvos 2006/112/EB 132 straipsnio 1 dalies f punktą – Nepriklausomų grupių paslaugų, teikiamų saviems nariams, neapmokestinimas – Tiesioginis direktyvos veikimas – „Nepriklausomos asmenų grupės“ apibrėžtis“

I – Įvadas

1. Teisingumo Teismas, tirdamas iš Latvijos gautą prašymą priimti prejudicinį sprendimą, nagrinėja 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos(2) (toliau – PVM direktyva) 132 straipsnio 1 dalies f punktą. Ši nuostata – tai viena iš dar ne iki galo išaiškintų neapmokestinimo pagal Sąjungos PVM teisės aktus nuostatų. Teisingumo Teismas per pastaruosius dešimtmečius iki šiol tik tris kartus nagrinėjo šią nuostatą ir daugybę jos taikymo sąlygų(3). Šiuo metu Teisingumo Teisme nagrinjamos net keturios bylos(4), susijusios su įvairiais šio neapmokestinimo aspektais.

2. Ši byla turėtų turėti esminę reikšmę visų pirma šio neapmokestinimo taikymo *ratione personae* srityje. Vis dėlto panašioje byloje *Aviva*(5) pirmiausia reikia nuspręsti, kokios apimtys yra PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punkto taikymo *ratione materiae* (taikymas ir draudimai) ir teritorijos atžvilgiu (taikymas vadinamosioms tarpvalstybinėms grupėms) sritis ir kaip turi būti nustatyta, kad konkurencija neiškraipoma.

3. Neapmokestinimas pagrįstas Sąjungos teisės aktu leidžiu sprendimu įmonėms, kurios teikia neapmokestinamas paslaugas, kaip antai gydytojams ar mokykloms, iš principo nesuteikti teisės į PVM atskaitą. Todėl, nors ši įmonė teikiamos paslaugos neapmokestinamos, į sąsigyjamą paslaugą vis dėlto apmokestinamos PVM. Vadinasi, šitaip galutiniam vartotojui teikiama paslauga neapmokestinama tik iš dalies, nes ji neatskaitoma PVM visada atsižvelgiama apskaičiuojant kainą ir paslaugos gavėjas ją sumoka netiesiogiai.

4. Kadangi šios įmonės neturi teisės į PVM atskaitą, joms sąsigyjant (apmokestinamas)

paslaugos dalis, kurias jos galėtų teikti ir pačios, gali būti padarytas neatskaitomo PVM dydžio neigiamas poveikis kainai. Pavyzdžiui, jeigu draudimo bendrovė darbina privatų seklą, jai susidaro išlaidos personalui, o jeigu naudojamas seklio iš išorės paslaugomis, tuomet susidaro išlaidos už personalą ir dar mokamas PVM. Todėl paprastai tos įmonės yra ekonomiškai suinteresuotos tas paslaugas teikti pačios, o ne pirkti iš kitos įmonės ir mokėti mokesčius. Vadinasi, dabartinėje PVM sistemoje taikant neapmokestinimą ir nesuteikiant teisės PVM atskaitai neapmokestinamas paslaugas teikianti įmonė traktuojama kaip galutinis vartotojas. Jis taip pat nemoka PVM, tačiau negali pasinaudoti ir teise PVM atskaitai, net jei teikia paslaugas už atlygą arba parduoda prekes.

5. Neapmokestinamas paslaugas teikiančios įmonės taip pat gali susidurti su atvejais, kai ekonomiškai būtų prasminga arba konkurencijos aspektu net reikalinga atskiras paslaugų dalis teikti ne vienoms, bet kartu su kitomis taip pat neapmokestinamas paslaugas teikiančiomis įmonėmis. Tai gali būti prasminga, pavyzdžiui, kai kelios socialinio draudimo įstaigos dalijasi duomenų tvarkymo centro išlaidas. Tokiais atvejais, remiantis PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punktu, paslaugos, kurias grupė teikia savo nariams, tam tikromis sąlygomis yra neapmokestinamos. Todėl galimybės atskaityti PVM nesuteikimas nedaro poveikio kainai tiek, kiek neapmokestinimo dydis paliekamas galutiniam vartotojui. Būtent tuomet dydis nepriklauso nuo to, ar visų paslaugų suteiktą tik viena neapmokestinama įmonė, ar ji suteikta kartu su kitomis neapmokestinamomis įmonėmis.

II – Teisinis pagrindas

A – Sąjungos teisė

6. Sąjungoje pridėtinės vertės mokestis renkamas vadovaujantis PVM direktyva. Remiantis PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punktu, šio mokesčio objektas, be kita ko, yra „paslaugų teikimas už atlygą valstybės narės teritorijoje, kai paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks“.

7. Pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punktą valstybės narės PVM neapmokestina šie sandorai:

„nepriklausomų asmenų grupių, kurių veikla neapmokestinama PVM arba kuriems vykdant veiklą jie yra neapmokestinamieji asmenys, paslaugų savo nariams teikimas, kai šios paslaugos yra tiesiogiai būtinų jų nariams vykdant šią veiklą ir kai tos grupės iš savo narių reikalauja atlyginti tik jiems tenkančią bendrą išlaidų dalį, jei taip neapmokestinant neiškraipoma konkurencija“(6).

B – Nacionalinė teisė

8. Latvijos teisėje tuo laikotarpiu, apie kurį kalbama pagrindinėje byloje, nebuvo nuostatos, kuria būtų gyvendintas PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punktas.

III – Pagrindinė byla

9. Pagrindinė byla susijusi su pridėtinės vertės mokesčiu, kurį už 2009–2010 metus turi sumokėti Latvijos kredito įstaiga AS DNB Banka.

10. DNB Banka priklauso DNB koncernui. Minėtais metais DNB Banka suteikė, atrodė, neapmokestinamas finansines paslaugas ir gavo vairių paslaugų iš kitų koncerno bendrovių, už kurias DNB Banka, remiantis prašymu priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo vertinimu, neabejotinai turi sumokėti mokesčius kaip paslaugų gavėja. Nesutariama, ar tos paslaugos neapmokestinamos pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punktą. Šiuo atveju konkrečiai

buvo kalbama apie:

- patronuojančiosios bendrovės *AS DNB Nord*, kurios buveinė yra Danijoje, finansines paslaugas;
- Danijoje steigtos seserinės bendrovės *AS DNB Nord IT* informacinių technologijų paslaugas;
- programinių įrangos licencijų, kurias iš trečiojo asmens įsigijo patronuojančiosios bendrovės patronuojančioji bendrovė *DNB Bank ASA*, kurios buveinė yra Norvegijoje, perdavimą persikirstant išlaidas.

11. Danijos koncerno bendrovės *DNB Nord* ir *DNB Nord IT* pateikė *DNB Banka* sąskaitas faktūras už šias paslaugas su 5 % antkainiu. Bent *DNB Nord IT* galėjo už šias suteiktas paslaugas Danijoje atskaityti sumokėtą PVM. Danijos valdžios institucijos manė, kad šios paslaugos nėra neapmokestinamos.

IV – Procesas Teisingumo Teisme

12. Šiuo metu bylą nagrinėjantis *Administrativų apgabalties* (Administracinis apygardos teismas, Latvija) 2015 m. liepos 1 d. Teisingumo Teismui pagal SESV 267 straipsnį pateikė šiuos klausimus:

„1. Ar gali egzistuoti savarankiška asmenų grupė, kaip ji suprantama pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punktą, jeigu tos grupės nariai steigti skirtingose Europos Sąjungos valstybėse narėse, kuriose ši direktyvos nuostata nacionalinė teisė buvo perkelta taikant skirtingus tarpusavyje nederančius reikalavimus?

2. Ar valstybė narė gali apriboti apmokestinamojo asmens teisę taikyti PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punkte numatytą neapmokestinimą, jeigu apmokestinamasis asmuo vykdydamas visus reikalavimus dėl neapmokestinimo taikymo savo valstybėje narėje, tačiau kitų grupės narių valstybių narių nacionalinės teisės aktus minėta nuostata buvo perkelta su suvaržymais, kurie riboja kitų valstybių narių apmokestinamųjų asmenų galimybes savo valstybėje narėje taikyti atitinkamą neapmokestinimą pridėtinės vertės mokesčiu?

3. Ar PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punkte numatytą neapmokestinimą galima taikyti paslaugoms į gavėjo, kuris yra pridėtinės vertės mokesčio mokėtojas, valstybėje narėje, jeigu paslaugą teikėjas, kuris yra pridėtinės vertės mokesčio mokėtojas, kitoje valstybėje narėje taikė pridėtinės vertės mokestį šioms paslaugoms pagal bendrąją sistemą, t. y. laikydamas jas paslaugomis, už kurias pridėtinės vertės mokestis mokėtinas gavėjo valstybėje narėje pagal direktyvos 196 straipsnį?

4. Ar „nepriklausoma asmenų grupė“, kaip ji suprantama pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punktą, turi būti laikoma atskiru juridiniu asmeniu, kurio egzistavimas turi būti rodytas konkrečia sutartimi dėl savarankiškos asmenų grupės sudarymo?

Jei atsakymas į šį klausimą būtų toks, kad savarankiška asmenų grupė neturi būti laikoma atskiru subjektu, ar galima teigti, kad savarankiška asmenų grupė yra grupė susijusi įmonė, kurios, vykdydamos prastiną komercinę veiklą, viena kitai teikia paslaugas siekdamos užtikrinti savo komercinės veiklos vykdymą, ir ar tokios grupės egzistavimas gali būti rodytas sudarytomis paslaugų sutartimis arba dokumentais dėl perleidimo kainos?

5. Ar valstybė narė gali apriboti apmokestinamojo asmens teisę taikyti PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punkte numatytą neapmokestinimą pridėtinės vertės mokesčiu, jeigu

apmokestinamasis asmuo sandoriams taik? antkain?, laikydamasis valstyb?s nar?s, kurioje yra ?sisteig?s, teis?s akt? d?l tiesioginio apmokestinimo?

6. Ar PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punkte numatytas neapmokestinimas gali b?ti taikomas paslaugoms, kurios gaunamos i? tre?i?j? ?ali?? Kitaip tariant, ar savarankiškos asmen? grup?s narys, kaip tai suprantama pagal ši? direktyvos nuostat?, grup?s viduje teikiantis paslaugas kitiems tos grup?s nariams, gali b?ti tre?iosios šalies apmokestinamasis asmuo?“

13. Šiais klausimais pastabas raštu pateik? *DNB Banka*, Graikijos Respublika, Latvijos Respublika, Liuksemburgo Didžioji Hercogyst?, Vengrija, Lenkijos Respublika, Portugalijos Respublika, Jungtin? Didžiosios Britanijos ir Šiaur?s Airijos Karalyst? ir Europos Komisija. 2016 m. birželio 30 d. pos?dyje dalyvavo *DNB Banka*, Latvijos Respublika, Vokietijos Federacin? Respublika, Liuksemburgo Didžioji Hercogyst?, Lenkijos Respublika, Jungtin? Karalyst? ir Komisija.

V – Teisinis vertinimas

14. Kaip praneš? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, Latvijos teis?je tik 2014 m. sausio 1 d. buvo priimta nuostata, kuria ?gyvendinamas PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punktas. Tas teismas daro prielaid?, kad PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punktas dar iki tol tiesiogiai veik? taip, kaip palanku *DNB Banka*. Tod?l jis mano, kad norint priimti sprendim? pagrindin?je byloje b?tinai šios nuostatos išaiškinimas.

A – D?l neapmokestinimo tiesioginio veikimo

15. Pirmiausia reikia išnagrin?ti prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo prielaid? d?l PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punkto tiesioginio veikimo.

16. Pagal suformuot? jurisprudencij? privatus asmuo gali tiesiogiai remtis direktyvos, kurios valstyb? nar? neperk?l? ? nacionalin? teis?, nuostata, jeigu ji, atsižvelgiant ? jos turin?, yra bes?lygiška ir pakankamai tiksli(7).

17. Remiantis suformuota jurisprudencija, S?jungos teis?s nuostata, atsižvelgiant ? jos turin?, yra bes?lygiška, kai joje nurodytas su jokia s?lyga nesiejamas ?pareigojimas, kur? ?gyvendinant ar kurio poveikiui atsirasti nereikia priimti jokio kito S?jungos institucij? ar valstybi? nari? akto(8).

18. PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punktas, atsižvelgiant ? jo turin?, pirmiausia yra bes?lygiškas, nes juo valstyb?ms nar?ms nepaliekama jokio pasirinkimo numatyti š? neapmokestinim? nacionalin?je teis?je ir jos ?pareigojamos tai padaryti(9).

19. Teisingumo Teismas neseniai viename sprendime pirm? kart? nurod?, kad PVM direktyvos nuostata, atsižvelgiant ? jos turin?, n?ra bes?lygiška, nes j? reikia (nors jos tekste tai aiškiai nenurodyta) labiau sukonkretinti nacionalin?s teis?s aktais(10).

20. Vokietijos Federacin? Respublika iš esm?s nurod?, kad norint perkelti ši? s?lyg? ? nacionalin? teis? nacionaliniam ?statym? leid?jui reikia atlikti reikalavimus atitinkan?i? sektori? vertinim? ir atrank?. Kompetentingoms nacionalin?ms institucijoms ne?manoma kiekvienu konkre?iu atveju nuspr?sti, ar buvo iškraipyta konkurencija ir d?l to neapmokestinimas negalimas. Atsižvelgiant ? šias aplinkybes galima teigti, kad PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punktas negali veikti tiesiogiai.

21. Ta?iau min?tas Teisingumo Teismo sprendimas buvo susij?s su nuostata (PVM direktyvos 11 straipsniu), kurioje ?tvirtinta valstybi? nari? pasirinkimo teis?, kuria naudojantis reikia patikslinti kelias neapibr?žtas teisinis s?vokas. Taigi, toks neapmokestinimas, koks numatytas PVM

direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punkte, vis dėlto nėra panašus.

22. (Neigiama) „konkurencijos iškraipymo“ sąlyga yra „tik“ neapibrėžta teisinė sąvoka, kurios atveju, Teisingumo Teismo nuomone, reikia įvertinti, ar grupė, net ir apmokestinta, galėtų būti užtikrinta, kad jos nariai bus jos klientai(11). Šis vertinimas turi būti atliekamas kiekvienu konkrečiu atveju ir negalima abstrakčiai iš anksto nuspręsti dėl tam tikro sektoriaus. Todėl ši nuostata nacionaliniam įstatymui leidžiai nesuteikia jokios abstrakčios reguliavimo diskrecijos, taigi PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punktas šiuo klausimu yra ir besilygiškas.

23. Tam, kad nuostata veiktų tiesiogiai, ji turėtų būti ir pakankamai tiksli. Remiantis jurisprudencija, taip yra tuo atveju, „jeigu joje įsipareigojimas nustatytas nedviprasmiškai“(12). Tam direktyvos tekstas turi būti pakankamai aiškus(13).

24. Kaip nurodyta pirmiau, (neigiama) „konkurencijos iškraipymo“ sąlyga yra „tik“ neapibrėžta teisinė sąvoka, kurios sąlygas reikia įvertinti. Šiuo aspektu direktyvos tekstas irgi yra pakankamai aiškus.

25. Be to, Teisingumo Teismas, dar kalbėdamas apie PVM direktyvos 13 straipsnio 1 dalį, kurioje viešosios teisės reguliuojamą steigimą apmokestinimas, be kita ko, taip pat susiejamas su konkurencijos iškraipymo atsiradimu(14), nurodo tiesioginį poveikį. Net jei taikant šią sąlygą reikia įvertinti ekonominius veiksnius, tai nereiškia, kad ji negali daryti tiesioginio poveikio(15).

26. Be to, visų pirma Jungtinė Karalystė nori paneigti tiesioginį PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punkto veikimą, nes valstybės narės dar turėtų nustatyti taisykles dėl grupės teisinės formos ir narystės sąlygų.

27. Vis dėlto negaliu pritarti ir šiam požiūriui. Direktyvos nuostata, kurioje valstybės narės paliekama didelė diskrecija, nėra tiesiogiai taikytina. Vis dėlto neapmokestinimo pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punktą sąlygos nesuteikia valstybės narės veiksmų laisvės grupės teisinės formos ir narystės sąlygų klausimais.

28. Todėl šioje nuostatoje nėra nei aiškiai nurodyti valstybių narių įgaliojimai kurti apibrėžtis, nei tokių įgaliojimų kyla iš netiesioginio rėmimosi atitinkama nacionaline civiline teise. Remiantis suformuota jurisprudencija, taikant, be kita ko, neapmokestinimą, kuris šiuo metu reglamentuotas PVM direktyvos 132 straipsnyje, siekiama išvengti PVM sistemos taikymo skirtumų įvairiose valstybėse narėse(16). Lygiai taip pat, kaip PVM direktyvos 14 straipsnio 1 dalies atveju, remiantis suformuota jurisprudencija, nuosavybės sąvoka negali būti siejama su nacionalinėje teisėje numatytomis formomis(17), apibrėžiant grupę ir narystės sąlygas negalima remtis nacionaline teise.

29. Taigi PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punktas atitinka apibrėžtumo reikalavimą ir, be to, yra pakankamai tikslus, kad veiktų tiesiogiai(18).

30. Kadangi PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punktas, atsižvelgiant į jo turinį, yra besilygiškas ir pakankamai tikslus, jis veikia tiesiogiai.

B – *Dėl kiekvieno iš prejudicinių klausimų*

1. Ketvirtasis prejudicinis klausimas: nepriklausomos asmenų grupės apibrėžtis

31. Iš pateiktų šešių prejudicinių klausimų pirmiausia reikia atsakyti į ketvirtąjį, nes nagrinėjamo atveju jis turi esminę reikšmę nustatant neapmokestinimo pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punktą taikymo sritį.

32. Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas ketvirtuoju klausimu iš esm?s nori sužinoti, ar nepriklausoma asmen? grup?, kaip ji suprantama pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punkt?, turi b?ti atskiras teis?s subjektas, ar j? taip pat (kaip pagrindin?je byloje) gali sudaryti susijusi? ?moni? koncernas, kurio bendrov?s viena kitai teikia paslaugas.

33. Pirmiausia šiuo klausimu konstatuotina, kad grup?, kaip ji suprantama pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punkt?, turi b?ti apmokestinamasis asmuo, kaip jis apibr?žtas PVM direktyvos 9 straipsnyje.

34. Teisingumo Teismas d?l PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punkto iš esm?s jau yra konstatav?s, kad, atsižvelgiant ? iš principo reikalaujam? siaur? PVM teis?s aktuose numatyto neapmokestinimo aiškinim?(19), šios nuostatos aiškinimas pla?iau, negu aiškiai nurodyta jos tekste, yra nesuderinamas su šios nuostatos tikslu(20). Iš šio teksto matyti, kad „nepriklausoma“ vadinama grup?, veikdama kaip tokia, teikia paslaugas, tod?l PVM poži?riu ji tur?t? b?ti atskirta nuo savo nari?.

35. Kadangi neapmokestinimas taikomas tik paslaugoms, kurias teikia pati grup?, o ne jos nariai, ji turi b?ti apmokestinamasis asmuo, kaip jis suprantamas pagal PVM direktyvos 9 straipsn?. Kitu atveju pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punkt? jau neb?t? grup?s teikiamos apmokestinamos paslaugos, kuri? b?t? galima neapmokestinti. Apmokestinamos tik paslaugos, kurias teikia „apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks“.

36. Kitoki? išvad? b?t? galima daryti, jei PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punktu b?t? norima užtikrinti grup?s nari? veiklos atleidimo nuo mokes?io arba neapmokestinimo apimt?, papildomai neapmokestinant PVM vien toki? apmokestinam?j? (arba ir neapmokestinam?j?) asmen? bendradarbiavimo. Tai paaiškint?, kod?l grup? turi teikti paslaugas tiesioginiais neapmokestinamos nari? veiklos tikslais ir gali reikalauti tik konkre?iai atlyginti atitinkam? ši? paslaug? išlaid? dal?.

37. Ta?iau siaurai aiškintiname PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punkto tekste kalbama apie grup?s teikiamas neapmokestinamas paslaugas, kurios, kaip jau nurodžiau išvadoje byloje *Komisija / Liuksemburgas*(21), apmokestinamos tik tuomet, jei jas teikia ir apmokestinamasis asmuo, kaip jis apibr?žtas PVM direktyvos 9 straipsnyje.

38. Vis d?lto nepriklausoma grup? neturi b?ti juridinis asmuo. Teisingumo Teismas ?vairiomis progomis yra nurod?s, kad turimas juridinio asmens statusas n?ra s?lyga daryti prielaid?, kad tai yra apmokestinamasis asmuo, kaip jis apibr?žtas PVM direktyvos 9 straipsnyje(22). Tokiu atveju svarbiausia, ar asmuo arba asmen? grup?, arba turto grup? ekonomin? veikl? vykdo „savarankiškai“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dal?.

39. Teisingumo Teismas savo jurisprudencijoje d?l savarankiškumo kriterijaus pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dal? iki šiol yra išnagrin?j?s kelet? atvej?, kuriais buvo nuolat keliamas klausimas, ar asmuo arba iš keli? dali? sudarytas turto vienetas buvo pavald?s ar priklaus? kitam apmokestinamajam asmeniui, tod?l, tiesiogiai arba atitinkamai taikant PVM direktyvos 10 straipsn?, veikl? vykdo nesavarankiškai. Nagrin?tas asmens savarankiškumas jo užsakovo atžvilgiu(23), akcinink? savarankiškumas j? bendrov?s atžvilgiu(24) ir organizacini? vienet? savarankiškumas pa?ios organizacijos atžvilgiu(25).

40. B?tent pastaroji min?ta jurisprudencija d?l organizacini? vienet? gali b?ti pritaikyta šiai bylai. Grup?, kaip ji suprantama pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punkt?, turi sukurti savo nariams bendr? bendradarbiavimo strukt?r?(26), kuri organizaciniu poži?riu b?t? savarankiška. Organizacini? vienet? atveju Teisingumo Teismas paneig? j? savarankiškum?

pirmiausia tuomet, kai jie negali turėti nuosavo turto(27). Tačiau koncernas, t. y. kelių savarankiškų bendrovių grupė, pagrįsta tik jų turimomis viena kitos akcijomis, negali turėti nuosavo turto. Todėl koncernas iš esmės nėra nei apmokestinamasis asmuo pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalį, nei dėl to jis gali būti nepriklausoma grupė pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punktą.

41. Šis aiškinimas patvirtina PVM direktyvos 11 straipsnyje nustatyta speciali taisyklė. Ja remiantis valstybės narės gali apmokestinamuoju asmeniu laikyti „asmenis, kurie, būdami teisiškai savarankiški, yra glaudžiai susiję finansiniais, ekonominiais ir organizaciniais ryšiais“. Vien ši taisyklė skirta tam, kad susijusios įmonių būtų traktuojamos kaip vienas apmokestinamasis asmuo, todėl koncerno viduje teikiamos paslaugos būtų atleistos nuo PVM.

42. Tam tikromis aplinkybėmis savarankiška bendrovė, turinti kelis akcininkus koncerno viduje, gali būti laikoma nepriklausoma grupe. Tačiau neapmokestinimas būtų taikomas tik bendrovės paslaugoms, kurias ji teikia savo akcininkams, nes pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punktą neapmokestinamos tik paslaugos, kurias grupė teikia savo nariams, bet ne atvirkščiai. Vis dėlto tokios paslaugos nėra nagrinėjamos pagrindiniuose bylose, todėl jų toliau vertinti nereikia.

43. Vadinas, neapmokestinimas pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punktą *a priori* nėra taikytinas tokiu atveju, kaip nagrinėjamas pagrindiniuose bylose, nes pagal šio punkto taikymo sąlygas nepriklausoma grupė neteikia paslaugų savo nariams.

44. Todėl atsakant į ketvirtąjį prejudicinį klausimą konstatuotina, kad nepriklausoma asmenų grupė, kaip ji suprantama pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punktą, turi būti ne juridinis asmuo, bet apmokestinamasis asmuo, kaip jis suprantamas pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalį. Koncernas, kurį sudaro susijusios bendrovės, iš principo neatitinka šios sąlygos.

2. Pirmasis, antrasis, trečiasis ir šeštasis prejudiciniai klausimai: taikymas „tarpvalstybinei“ grupei

45. Pirmuoju, antruoju, trečiuoju ir šeštuoju prejudiciniais klausimais prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas galiausiai siekia sužinoti, ar neapmokestinimas pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punktą gali būti taikomas ir tarpvalstybiniu mastu veikiančiai grupei ir kokiomis sąlygomis.

46. Pirmiausia, kaip nurodė ir Vokietijos Federacinė Respublika, kyla klausimas, ar neapmokestinimas pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punktą apskritai gali būti taikomas įmonėms, teikiančioms PVM direktyvos 135 straipsnyje nurodytas finansines paslaugas. Kaip nurodžiau savo išvadoje byloje *Aviva*(28), taip nėra. PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punktas dėl savo vietos sistemoje ir genezės apima tik apmokestinamąjį asmenų grupes, sudarančias pagal PVM direktyvos 132 straipsnį neapmokestinamus sandorius. Finansinės paslaugos prie jų nepriklauso.

47. Neatsižvelgiant į tai, iš PVM direktyvos taip pat nematyti, kad neapmokestinimas pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punktą būtų taikomas tarpvalstybiniu mastu. Kaip nurodžiau savo išvadoje byloje *Aviva*(29), tai matyti jau iš Šeštosios direktyvos. Be to, tai matyti ir iš sunkumų, kurių kilo kelioms valstybėms narėms vertinant PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punkto taikymo sąlygas. Galiausiai valstybės narės pajamos iš mokesčių priklauso nuo (kintančių) situacijų ir vertinimų kitose valstybėse narėse (ar netgi trečiuosiose valstybėse), kurių negalima patikrinti. Tai kelia didelių praktinių problemų, prieštarauja Sąjungos teisėje įtvirtintam valstybių narių kompetencijos rinkti mokesčius savo teritorijoje principui(30) ir dėl to taip pat gali pateisinti galimą pagrindinį laisvės apribojimą PVM direktyva.

3. Penktasis prejudicinis klausimas: 5 % atkainis išlaidoms

48. Penktuoju prejudiciniu klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s siekia išsiaiškinti, ar neapmokestinimas pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punkt? taikomas ir tuomet, kai apmokestinamasis asmuo, laikydamasis valstyb?s nar?s, kurioje yra ?sisteig?s, teis?s akt? d?l tiesioginio apmokestinimo, savo paslaug? kain? apskai?iavo pagal tur?tas išlaidas, prid?j?s konkre?iu atveju 5 % dydžio atkain?.

49. Remiantis PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punktu, grup?s paslaugos neapmokestinamos tik su s?lyga, kad grup? „iš savo nari? reikalauja atlyginti tik jiems tenkan?i? bendr? išlaid? dal?“.

50. Jeigu nagrin?jamu atveju aišku, kad, kaip nurod? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, tur?jo b?ti sumok?ta daugiau nei išlaidos, kaip jos suprantamos pagal min?t? punkt?, ši neapmokestinimo taikymo s?lyga ne?vykdyta.

51. Kitaip gal?t? b?ti tik tuomet, jei išlaid? s?voka pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punkt? apimt? ir išlaid? ?mon?s atlygiui element?, kuris galb?t atsispindi faktini? išlaid? už paslaugos teikim? atkainyje. Ta?iau d?l to kyla daug abejoni?. Vis? pirma toks aiškinimas prieštarauja nuostatos tekstui beveik visomis kalbomis. „Atlyginimas“(31), gr?žinimas(32) ir (arba) kompensavimas(33) ?prastin?je kalboje apima tik tai, kas išleista, bet ne atlyg?. Be to, atsižvelgimas ? ?mon?s atlyg? yra nesuderinamas su neapmokestinimo pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punkt? tikslu, kur? nurodžiau savo išvadoje byloje *Aviva*(34). Šis tikslas – išpl?sti kit? neapmokestinim? taip, kad jis apimt? ankstesn? etap?, nes apmokestinamieji asmenys d?l konkurencijos priežas?i? tarpusavyje bendradarbiauja. ?mon?s atlygio, kaip grup?s išlaid? elemento, id?ja yra nesuderinama su blogesn?s konkurencin?s pad?ties eliminavimu.

52. Taigi ? penkt?j? prejudicin? klausim? reikia atsakyti taip: neapmokestinimas pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punkt? netaikomas, jeigu už paslaug? mokamas atlygis, viršijantis patirtas išlaidas. Taip yra ir tuomet, kai pagal teis?s aktus d?l tiesioginio apmokestinimo mokamas tik nustatyto dydžio atkainis išlaidoms.

VI – Išvada

53. Atsižvelgdama ? tai, kas išd?styta, si?lau Teisingumo Teismui ? *Administrat?v? apgabaltiesa* (Administracinis apygardos teismas, Latvija) pateikt? prašym? priimti prejudicin? sprendim? iš esm?s atsakyti taip:

1. Nepriklausoma asmen? grup?, kaip ji suprantama pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punkt?, turi b?ti ne juridinis asmuo, bet apmokestinamasis asmuo, kaip jis suprantamas pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dal?. Koncernas, kur? sudaro susijusios bendrov?s, neatitinka šios s?lygos.

2. 132 straipsnio 1 dalies f punktas nagrin?jamu atveju apima tik apmokestinam?j? asmen? grupes, sudaran?ias pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dal? neapmokestinamus sandorius. Taigi finansines paslaugas teikian?i? ?moni? grup?s nepatenka ? PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punkto taikymo srit?.

3. Nepriklausoma asmen? grup? neapmokestinamas paslaugas gali teikti tik tiems nariams, kuriems taikoma ta pati, b?tent j?, teis?s sistema.

4. Neapmokestinimas pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punkt? netaikomas, jeigu už paslaug? mokamas atlygis, viršijantis patirtas išlaidas. Taip yra ir tuomet, kai pagal teis?s aktus

dėl tiesioginio apmokestinimo mokamas tik nustatyto dydžio antkainis išlaidoms.

1 Originalo kalba: vokiečių.

2 OL L 347, 2006, p. 1.

3 1989 m. birželio 15 d. Sprendimas *Stichting Uitvoering Financiële Acties* (348/87, EU:C:1989:246), 2003 m. lapkričio 20 d. Sprendimas *Taksatorringen* (C-8/01, EU:C:2003:621) ir 2008 m. gruodžio 11 d. Sprendimas *Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing* (C-407/07, EU:C:2008:713).

4 Be šios bylos, dar nagrinėjamos tokios bylos: C-274/15 (*Komisija / Liuksemburgas*), C-605/15 (*Aviva*) ir C-616/15 (*Komisija / Vokietija*).

5 Teisingumo Teismo byla C-605/15.

6 Ši nuostata atitiko šiuo metu panaikintos 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 sk., 1 t., p. 23; toliau – Šeštoji direktyva) 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies f punktas. Šioje byloje taip pat reikia atkreipti dėmesį į Teisingumo Teismo jurisprudenciją šiuo klausimu.

7 Žr., be kita ko, 1982 m. sausio 19 d. Sprendimą *Becker* (8/81, EU:C:1982:7, 25 punktas), 1989 m. birželio 22 d. Sprendimą *Costanzo* (103/88, EU:C:1989:256, 29 punktas), 2002 m. rugsėjo 10 d. Sprendimą *Kügler* (C-141/00, EU:C:2002:473, 51 punktas) ir 2016 m. liepos 7 d. Sprendimą *Ambisig* (C-46/15, EU:C:2016:530, 16 punktas); taip pat žr. 1974 m. gruodžio 4 d. Sprendimą *Van Duyn* (41/74, EU:C:1974:133, 12 punktas).

8 Žr., be kita ko, 1994 m. vasario 23 d. Sprendimą *Comitato di coordinamento per la difesa della cava ir kt.* (C-236/92, EU:C:1994:60, 9 punktas), 2006 m. spalio 26 d. Sprendimą *Pohl? Boskamp* (C-317/05, EU:C:2006:684, 41 punktas), 2010 m. liepos 1 d. Sprendimą *Gassmayr* (C-194/08, EU:C:2010:386, 45 punktas), 2014 m. gegužės 15 d. Sprendimą *Almos Agrárkülkereskedelmi* (C-337/13, EU:C:2014:328, 32 punktas) ir 2016 m. liepos 7 d. Sprendimą *Ambisig* (C-46/15, EU:C:2016:530, 17 punktas).

9 Šiuo klausimu dėl kito neapmokestinimo žr. 2013 m. lapkričio 28 d. Sprendimą *MDDP* (C-319/12, EU:C:2013:778, 49 punktas).

10 2015 m. liepos 16 d. Sprendimas *Larentia + Minerva ir Marenave Schiffahrt* (C-108/14 ir C-109/14, EU:C:2015:496, 50 punktas).

11 Žr. 2003 m. lapkričio 20 d. Sprendimą *Taksatorringen* (C-8/01, EU:C:2003:621, 59 punktas).

12 1994 m. vasario 23 d. Sprendimas *Comitato di coordinamento per la difesa della cava ir kt.* (C-236/92, EU:C:1994:60, 10 punktas), 1996 m. rugsėjo 17 d. Sprendimas *Cooperativa Agricola Zootechnica S. Antonio ir kt.* (C-246/94–C-249/94, EU:C:1996:329, 19 punktas), 1997 m. gegužės 29 d. Sprendimas *Klattner* (C-389/95, EU:C:1997:258, 33 punktas) ir 2010 m. liepos 1 d. Sprendimas *Gassmayr* (C-194/08, EU:C:2010:386, 45 punktas).

13 Žr., be kita ko, 1983 m. sausio 25 d. Sprendimą *Smit Transport* (126/82, EU:C:1983:14, 11 punktas), 1997 m. gruodžio 4 d. Sprendimą *Kampelmann ir kt.* (C-253/96–C-258/96, EU:C:1997:585, 38 punktas), 2004 m. rugsėjo 9 d. Sprendimą *Meiland Azewijn* (C-292/02,

EU:C:2004:499, 61 punktas), 2012 m. gruodžio 19 d. Sprendim? *Orfey* (C?549/11, EU:C:2012:832, 53 punktas) ir 2015 m. spalio 6 d. Sprendim? *T?Mobile Czech Republic ir Vodafone Czech Republic* (C?508/14, EU:C:2015:657, 53 punktas).

14 Žr. nuostatos antr? pastraip?, kuri? atitinka Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 5 dalies antra pastraipa.

15 D?l Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 5 dalies antros pastraipos žr. 1989 m. spalio 17 d. Sprendim? *Comune di Carpaneto Piacentino ir kt.* (231/87 ir 129/88, EU:C:1989:381, 32 ir 33 punktai) ir 2006 m. birželio 8 d. Sprendim? *Feuerbestattungsverein Halle* (C?430/04, EU:C:2006:374, 31 punktas).

16 Žr., be kita ko, 1999 m. vasario 25 d. Sprendim? *CPP* (C?349/96, EU:C:1999:93, 15 punktas), 2007 m. birželio 14 d. Sprendim? *Horizon College* (C?434/05, EU:C:2007:343, 15 punktas), 2013 m. vasario 21 d. Sprendim? *Žamberk* (C?18/12, EU:C:2013:95, 17 punktas) ir 2015 m. liepos 2 d. Sprendim? *De Fruytier* (C?334/14, EU:C:2015:437, 17 punktas).

17 Žr., be kita ko, 1990 m. vasario 8 d. Sprendim? *Shipping and Forwarding Enterprise Safe* (C?320/88, EU:C:1990:61, 7 punktas), 2005 m. gruodžio 15 d. Sprendim? *Centralan Property* (C?63/04, EU:C:2005:773, 62 punktas) ir 2015 m. rugs?jo 3 d. Sprendim? *Fast Bunkering Klaip?da* (C?526/13, EU:C:2015:536, 51 punktas).

18 Žr. 2003 m. lapkri?io 20 d. Sprendim? *Taksatorringen* (C?8/01, EU:C:2003:621, 58–65 punktai).

19 D?l šio suformuotoje jurisprudencijoje v?liau pakartoto principo žr. tik 1990 m. birželio 26 d. Sprendim? *Velker International Oil Company* (C?185/89, EU:C:1990:262, 19 punktas), 2004 m. rugs?jo 16 d. Sprendim? *Cimber Air* (C?382/02, EU:C:2004:534, 25 punktas) ir 2015 m. liepos 2 d. Sprendim? *De Fruytier* (C?334/14, EU:C:2015:437, 18 punktas).

20 D?l Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies f punkto 1989 m. birželio 15 d. Sprendimas *Stichting Uitvoering Financiële Acties* (348/87, EU:C:1989:246, 13 ir 14 punktai).

21 Žr. mano 2016 m. spalio 6 d. išvad? byloje C?274/15 (49 ir paskesni punktai).

22 Žr. 2000 m. sausio 27 d. Sprendim? *Heerma* (C?23/98, EU:C:2000:46, 8 punktas) ir 2015 m. rugs?jo 29 d. Sprendim? *Gmina Wroc?aw* (C?276/14, EU:C:2015:635, 28 punktas); šiuo klausimu taip pat žr. 2015 m. liepos 16 d. Sprendim? *Larentia + Minerva ir Marenave Schiffahrt* (C?108/14 ir C?109/14, EU:C:2015:496, 37 punktas), kuris, atrodo, tinka PVM direktyvos 9 straipsniui.

23 1987 m. kovo 26 d. Sprendimas *Komisija / Nyderlandai* (235/85, EU:C:1987:161), 1991 m. liepos 25 d. Sprendimas *Ayuntamiento de Sevilla* (C?202/90, EU:C:1991:332) ir 2009 m. lapkri?io 12 d. Sprendimas *Komisija / Ispanija* (C?154/08, EU:C:2009:695).

24 2000 m. sausio 27 d. Sprendimas *Heerma* (C?23/98, EU:C:2000:46) ir 2007 m. spalio 18 d. Sprendimas *van der Steen* (C?355/06, EU:C:2007:615).

25 2006 m. kovo 23 d. Sprendimas *FCE Bank* (C?210/04, EU:C:2006:196) ir 2014 m. rugs?jo 17 d. Sprendimas *Skandia America (USA)* (C?7/13, EU:C:2014:2225) atitinkamai d?l bendrov?s filialo ir 2015 m. rugs?jo 29 d. Sprendimas *Gmina Wroc?aw* (C?276/14, EU:C:2015:635) d?l savivaldyb?s institucijos.

26 2008 m. gruodžio 11 d. Sprendimas *Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing*

(C-407/07, EU:C:2008:713, 37 punktas).

27 Šiuo klausimu žr. generalinio advokato N. Jääskinen išvadą byloje *Gmina Wrocław* (C-276/14, EU:C:2015:431, 46 punktas) ir 2015 m. rugsėjo 29 d. Sprendimų *Gmina Wrocław* (C-276/14, EU:C:2015:635, 38 punktas); be to, žr. 2006 m. kovo 23 d. Sprendimų *FCE Bank* (C-210/04, EU:C:2006:196, 37 punktas) ir 2014 m. rugsėjo 17 d. Sprendimų *Skandia America (USA)* (C-7/13, EU:C:2014:2225, 26 punktas), kuriuose remiamasi nuosavo bendrovės kapitalo egzistavimu.

28 Žr. mano šios dienos išvadą byloje C-605/15 (19 ir paskesni punktai).

29 Žr. mano šios dienos išvadą byloje C-605/15 (36 ir paskesni punktai).

30 Apskritai dėl teritoriškumo principo žr. 2011 m. lapkričio 29 d. Sprendimų *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785, 46 punktas), 2009 m. rugsėjo 17 d. Sprendimų *Glaxo Wellcome* (C-182/08, EU:C:2009:559, 82 ir paskesni punktai), 2012 m. liepos 5 d. Sprendimų *SIAT* (C-318/10, EU:C:2012:415, 45 ir 46 punktai), dėl teritoriškumo principo PVM srityje taip pat žr. 2013 m. rugsėjo 12 d. Sprendimų *Le Crédit Lyonnais* (C-388/11, EU:C:2013:541, 42 punktas).

31 Anglų k. „exact reimbursement“, prancūzų k. „remboursement exact“, švedų k. „ersättning“, ispanų k. „reembolso exacto“, latvių k. „precīzi atmaksāt“, lenkų k. „zwrotu przypadający“.

32 Nyderlandų k. „terugbetaling“.

33 Italų k. „rimborso“, bulgarų k. „????????????? <...> ??????“, žr. tik, atrodo, platesnų versijų danų kalba „godtgørelse“, kurioje nurodytas „žalos atlyginimas“.

34 Žr. mano šios dienos išvadą byloje C-605/15 (20 ir 21 punktai).