

Laikina versija

GENERALINIO ADVOKATO

GIOVANNI PITRUZZELLA IŠVADA,

pateikta 2019 m. liepos 11 d.(1)

Byla C-400/18

Infohos

prieš

Belgijos valstyb?

(*Hof van Cassatie* (Kasacinis teismas, Belgija) pateiktas prašymas priimti prejudicin? sprendim?)

„Prašymas priimti prejudicin? sprendim? – PVM – Neapmokestinimas – Nepriklausomos asmen? grup?s – Paslaug? teikimas nariams ir ne nariams“

1. Ar nepriklausoma asmen? grup?, kuri? sudaro daug vieš?j? socialin?s pagalbos centr?, kuriems ji teikia su visuomen?s interesais susijusias paslaugas, turi PVM neapmokestinamo asmens status?, kai jos veikla b?na skirta jos nariams, bet j? praranda, jei nusprendžia paslaugas teikti ir tretiesiems asmenims?

2. Toks iš esm?s yra klausimas, pateiktas Belgijos nacionalinio teismo, kuris prašo Teisingumo Teismo ?vertinti, ar S?jungos teis? atitinka nacionalin?s teis?s nuostata, pagal kuri? nepriklausomos asmen? grup?s, kurias sudaro viešieji socialin?s pagalbos centrai, yra neapmokestinamos PVM, jeigu paslaugas teikia tikrai savo nariams.

I. Teisinis pagrindas

A. Europos S?jungos teis?

3. 1977 m. geguž?s 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB d?l valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo ? Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema: vienodas vertinimo pagrindas(2) 13 straipsnyje, kuriuo reglamentuojamas atleidimas nuo mokes?io šalies teritorijos ribose, nustatyta:

„A. Tam tikros visuomenei naudingos veiklos atleidimas nuo mokes?io

1. Nepažeisdamos kit? Bendrijos nuostat? ir taikydamos s?lygas, kurias jos nustato siekdamos užtikrinti teising? ir s?žining? atleidimo nuo mokes?io taikym? bei užkirsti keli? galimam mokes?io vengimui, išsisukin?jimui ar piktnaudžiavimui, valstyb?s nar?s atleidžia nuo mokes?io:

<...>

f) paslaugas, kurias savo nariams teikia nepriklausomos asmen? grup?s, kuri? veikla yra atleista nuo prid?tin?s vert?s mokes?io arba n?ra šio mokes?io objektas, kai tos paslaugos yra tiesiogiai b?tin?s 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 atleidimas nuo mokes?io neiškraipo konkurencijos.“

4. Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies f punktas atitinka 2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos(3), kuria panaikinta ir pakeista Direktyva 77/388, 132 straipsnio 1 dalies f punkt?. Bet kadangi nagrin?jamos bylos faktini? aplinkybi? data yra ankstesn? už jos ?sigaliojimo dat?, nepaisant panaikinimo, šiai bylai taikytina Šeštoji direktyva.

B. Belgijos teis?

5. Pagal bylos faktin?ms aplinkyb?ms taikom? *Btw wetboek* (Belgijos prid?tin?s vert?s mokes?io kodeksas) 44 straipsnio 2 dalies 1bis punkto redakcij? šiuo mokes?iu neapmokestinamas:

„nepriklausom? asmen? grupi?, kuri? veikla neapmokestinama PVM arba kuriems vykdant veikl? jie yra neapmokestinamieji asmenys, paslaug? teikimas savo nariams, kai šios paslaugos yra tiesiogiai b?tin?s j? nariams vykdant ši? veikl? ir kai tos grup?s iš savo nari? reikalauja atlyginti tik jiems tenkan?i? bendr? išlaid? dal?, jei taip neapmokestinant neiškraipoma konkurencija; šio neapmokestinimo s?lygas reglamentuoja Karalius.“

6. *Koninklijk Besluit nr. 43 van 5 juli 1991 met betrekking tot de vrijstelling op het stuk van de belasting over de toegevoegde waarde ten aanzien van de door zelfstandige groeperingen van personen aan hun leden verleende diensten* (1991 m. liepos 5 d. Karaliaus potvarkis Nr. 43 d?l atleidimo nuo prid?tin?s vert?s mokes?io už nepriklausom? asmen? grupi? savo nariams teikiamas paslaugas) (*Belgische Staatsblad*, 1991 m. rugpj??io 6 d.) 2 straipsnyje numatyta:

„nepriklausom? asmen? grupi?, kurioms taikomos 1 straipsnyje nustatytos taisykl?s, savo nariams suteiktos paslaugos yra neapmokestinamos, jeigu:

1) grup?s veikla yra tik tiesiogiai savo nariams nauding? paslaug? teikimas ir jeigu visi nariai vykdo veikl?, kuri neapmokestinama pagal Kodekso 44 straipsn? arba kuri? vykdydami jie yra neapmokestinamieji asmenys.“

II. Faktin?s aplinkyb?s, pagrindin? byla ir prejudicinis klausimas

7. Ieškov? pagrindin?je byloje *Infohos* yra ligonini? informacini? technologij? bendrovi? grup?, kurios steig?jai yra ?vair?s viešieji socialin?s pagalbos centrai, toliau – VSPC (*Openbare centra voor maatschappelijk welzijn*)(4). *Infohos* teikia ligonini? informacines paslaugas VSPC, kurie yra jos nariai, ir, be savo nariams teikiam? paslaug?, teikia paslaugas ir ne savo nariams. 2000 m. rugs?jo 5 d. ji su bendrove *IHC Group NV* sudar? sutart? d?l bendro nauj? arba naujovišk? programin?s ?rangos taikom?j? program? k?rimo pa?ios *Infohos* užsakymu ligonin?ms, kurios yra jos nar?s.

8. *Infohos* neįsiregistravo kaip PVM mokėtoja, manydama, kad, pirma, negali būti laikoma PVM mokėtoja pagal PVM kodekso 6 straipsnį(5) ir bet kuriuo atveju yra neapmokestinama PVM pagal to paties kodekso 44 straipsnio 2 dalies 1bis punktą.
9. 2005 m. balandžio 20 d. atlikęs patikrinimą mokesčių administratorius nusprendė, kad *Infohos* ir *NV IHC-Group* (kuri nėra asociacijos narė) tarpusavio paslaugos turėtų būti apmokestinamos PVM. Be to, mokesčių administratoriaus nuomone, vykdamas apmokestinamuosius sandorius su ne nariais, PVM turėjo būti apmokestinamos ir paslaugos kurias *Infohos* teikė savo nariams, todėl pagal PVM kodekso 44 straipsnio 2 dalies 1bis punktą teikiamos *Infohos* paslaugos savo nariams nebegali būti neapmokestinamos.
10. 2005 m. gruodžio 13 d. mokesčių administratorius parengė protokolą, kuriuo remiantis buvo išleistas nurodymas sumokėti, pripažintas vykdytinu.
11. 2007 m. gegužės 22 d. *Infohos* apskundė nurodymą sumokėti *Rechtbank van eerste aanleg te Brugge* (Brugės pirmosios instancijos teismas) ir paprašė sustabdyti jo vykdymą bei paskelbti, kad prašomos sumos nemokėtinos; papildomai ji paprašė panaikinti ar bent gerokai sumažinti skirtas baudas, sugrąžinti visas pagal nurodymą sumokėti išieškotas sumas su palūkanomis ir priteisti iš atsakovės bylinėjimosi išlaidas.
12. 2009 m. vasario 23 d. sprendime minėtas teismas nurodė, kad PVM kodekso 44 straipsnio 2 dalies 1bis punkte nustatytos neapmokestinimo sąlygos nevykdytos ir kad visos ieškovės teikiamos paslaugos – nariams ir ne nariams – turi būti apmokestinamos PVM.
13. *Infohos* šį sprendimą apskundė *Hof van Beroep te Gent* (Gento apeliacinis teismas, Belgija), kuris 2010 m. rugsėjo 21 d. sprendime nurodė, kad *Infohos* negali remtis PVM kodekso 44 straipsnio 2 dalies 1bis punktu, nes paslaugas teikė ir ne nariams, todėl neapmokestinus būtų iškreipta konkurencija. Vis dėlto šis teismas taip pat paskelbė, kad *Infohos*, kaip mišriai apmokestinamas asmuo, gali pateikti prašymą Belgijos valstybei grąžinti 117 781,03 EUR sumą.
14. 2012 m. liepos 5 d. mokesčių administratorius pateikė kasacinį skundą *Hof van Cassatie* (Kasacinis teismas, Belgija). 2014 m. spalio 13 d. *Hof van Cassatie* (Kasacinis teismas) panaikino *Hof van Beroep te Gent* (Gento apeliacinis teismas, Belgija) sprendimą, motyvuodamas tuo, kad ieškovė negali remtis Mokesčių kodekso 44 straipsnio 2 dalies 1bis punktu, nes *Infohos* teikia paslaugas ne tik savo nariams, bet ir ne nariams, o tai reiškia, kad ji įgyja neribotai apmokestinamo asmens statusą pagal PVM kodekso 46 straipsnį, todėl jos nariams teikiamos paslaugos gali būti neapmokestinamos proporcingai ne nariams teikiamų paslaugų daliai, todėl ji turi teisę atskaitę, kiek tai susiję su ne nariams teikiamoms apmokestinamoms paslaugoms.
15. *Hof van Cassatie* (Kasacinis teismas) grąžino bylą nagrinėti *Hof van Beroep Antwerpen* (Antverpeno apeliacinis teismas, Belgija). 2016 m. rugsėjo 20 d. sprendime šis teismas nurodė, kad leidimo už mokestį teikti rinkai programinės įrangos taikomąsias programas, kurios yra arba tik ieškovės nuosavybė, arba ieškovės ir *IHC Group NV* bendroji nuosavybė, suteikimas patenka į PVM kodekso 18 straipsnio 1 skirsnio 2 dalies 7 punkto taikymo sritį, todėl laikytinas apmokestinamuoju paslaugos teikimu. Teismas taip pat nusprendė, kad ieškovė pagrindinėje byloje ne tik teikia paslaugas savo nariams, bet taip pat, pasitelkdama *IHC Group NV*, su kuria sudarė bendradarbiavimo sutartį, parduoda savo arba savo užsakymu sukurtas programines įrangos taikomąsias programas ne tik savo nariams ir ji negali tikėtis, kad vienos jos veiklos rėšies neapmokestinimo pagal Mokesčių kodekso 44 straipsnio 2 skirsnio 1bis punktą.
16. Tada *Infohos* apskundė sprendimą *Hof van Cassatie* (Kasacinis teismas), nurodydama, kad Karaliaus potvarkio 2 straipsnio 1 dalyje nustatyta neapmokestinimo taikymo sąlyga, pagal kurią

nepriklausoma asmenų grupė (toliau – NAG)(6) gali paslaugas teikti tikrai savo nariams, nėra numatyta Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies f punkte ir kad dėl to ši nacionalinė teisė nuostata neatitinka Sąjungos teisės normos.

17. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas *Hof van Cassatie* (Kasacinis teismas) nurodo, kad *Hof van Beroep Antwerpen* (Antverpeno apeliacinis teismas) nusprendė, jog taikant siaurą Direktyvos 77/388/EEB 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies f punkto aiškinimą, visų pirma tos nuostatos sąlyga, jog NAG privalo reikalauti, kad jos nariai atlygintų tik jiems tenkančią bendrą išlaidą dalį, atmetama galimybė paslaugas teikti ir asmenims, kurie nėra grupės nariai. Be to, kadangi paslaugas teikė ne tik savo nariams, nes programinių sąrangos taikomųjų programų tiekė ir trečiuosius šalims, *Infohos* negalėjo tikėtis, kad visa jos veikla bus neapmokestinama PVM.

18. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad šis prieštaravimas galima išspręsti vien pateikiant Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies f punkto išaiškinimą.

19. Todėl *Hof van Cassatie* (Kasacinis teismas, Belgija) sustabdo bylos nagrinėjimą ir pateikė Teisingumo Teismui tokį prejudicinį klausimą:

„Ar 1977 m. gegužės 17 d. Direktyvos 77/388/EEB 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies f punktą (dabar – 2006 m. lapkričio 28 d. Direktyvos 2006/112/EB 132 straipsnio 1 dalies f punktas) reikia aiškinti taip, kad pagal jį valstybės narės leidžiama šioje teisės normoje numatyta neapmokestinimui susieti su išimtinumo sąlyga, pagal kurią nepriklausomos grupės, teikiančios paslaugas ir ne nariams, yra neribotai apmokestinamos PVM, net kiek tai susiję su nariams suteiktomis paslaugomis?“

III. Teisinis vertinimas

20. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies f punktą yra draudžiamas toks teisės aktas, kaip Belgijos, pagal kurį NAG gali būti neapmokestinamos PVM tik tuo atveju, kai paslaugas teikia tik grupės nariai.

21. Priešingu atveju, jeigu tokia nacionalinė teisė nuostata būtų pripažinta suderinama su Sąjungos teise, reikėtų daryti išvadą, kad bet kuriuo atveju, kai NAG teikia paslaugas subjektams, kurie nėra jos nariai, ji įgyja PVM apmokestinamo asmens statusą net ir tuo atveju, kai paslaugas teikia savo nariai.

22. Ieškovų pagrindinėje byloje kvalifikavimas kaip NAG ir Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies f punkto, taigi ir išankstinė sąlyga, kuriomis neapmokestinama PVM, taikymas jos vykdomai veiklai – bent jau savo narių atžvilgiu – nėra specialiai ginčijami, todėl nagrinėjamoje byloje gali būti laikomi patvirtintais. Bet kuriuo atveju nacionalinis teismas privalo konkrečiai patikrinti, ar 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies f punkte nustatytos sąlygos yra tenkinamos(7).

23. Taip pat pridursiu, kad nacionalinis teismas yra pareigotas vertinti ir tai, ar paslaugų teikimas ne nariams yra suderinamas su NAG veiklos objektu. Iš tikrųjų tais atvejais, kai veikla ne narių atžvilgiu NAG objektą nepatenka, padarinius reikėtų vertinti pagal nacionalinę teisės nuostatas.

24. Prašant atsakyti pateiktą prejudicinį klausimą, iš esmės remiamasi dviem pastabomis pateikusi bylos šalių teiginiais.

25. Pirmasis teiginys, kurį išdėstė Komisija ir ieškovų pagrindinėje byloje, yra orientuotas neigiamai atsakymą į prejudicinį klausimą, t. y. kad tokia Belgijos teisė nuostata, pagal kurią

neapmokestinimas PVM taikomas su sąlyga, kad grupos paslaugos teikiamos tik jos nariams, yra nesuderinama su Sąjungos teise.

26. Kalbant konkrečiai, šis teiginys yra grindžiamas prielaida, kad dėl aplinkybės, jog 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies f punkte numatytas neapmokestinimas netaikomas NAG, kurios paslaugas teikia ir ne savo nariams, nuostata būtų aiškinama pernelyg griežtai, o neapmokestinimą būtų sudėtinga, o gal net neįmanoma, taikyti.

27. Šiuo klausimu pažymėtina, kad NAG paslaugų teikimas tretiesiems asmenims gali būti leidžiamas tik tuo atveju, jeigu yra apmokestinamas prasta tvarka (išskyrus atvejus, kai nuo mokesčio atleidžiama kitu pagrindu), kaip numatyta Šeštosios direktyvos 2 straipsnyje, kuriame nustatyta direktyvos taikymo sritis.

28. Taigi pagal šį teiginį galimybė, kad grupų teiktų paslaugas ne nariams, negali būti ginčijama remiantis papildoma išimtinumo sąlyga, nesusijusia su Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies f punkto nuostatos turiniu.

29. Antrasis teiginys, kurį išdėstė Belgijos ir Portugalijos vyriausybės, yra orientuotas į teigiamą atsakymą į prejudicinį klausimą, t. y. kad tokia teisės nuostata, kaip Belgijos, pagal kurią neapmokestinimas PVM taikomas su sąlyga, kad grupos paslaugos teikiamos tik jos nariams, yra suderinama su Sąjungos teise.

30. Būtina išimtinumo sąlyga yra grindžiama ta pačia nuostata, kurioje, be kita ko, numatyta, kad neapmokestinimas gali būti taikomas tik tuo atveju, jeigu nesukelia konkurencijos iškreipimo, kuris galimas, kai paslaugos teikiamos tretiesiems asmenims, nes NAG būtų skubiai įsteigta vien siekiant teikti paslaugas susijusiems subjektams.

31. Be to, išimtinumo sąlyga atlieka funkciją užtikrinti tinkamą mokesčių neutralumo principo įgyvendinimą.

32. Pirmasis teiginys man atrodo labiau įtikinamas dėl toliau išvardytų priežasčių.

33. Visų pirma reikia patikrinti, ar tokios išimtinumo sąlygos nustatymas atitinka pažodinį, sisteminių ir teleologinių Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies f punkto išaiškinimą(8), ir, antra, ar valstybės narės paliekama tam tikra diskrecija jį nustatyti.

A. Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies f punkto aiškinimas siejant su pačios direktyvos tikslais ir neapmokestinimo funkcija

34. Minėtos nuostatos tekste visiškai nenurodyta, kad paslaugos turėtų būti teikiamos išimtinai grupės nariams.

35. Pagal Teisingumo Teismo suformuotą jurisprudenciją neapmokestinimas PVM – kaip pažymėta 41 punkte, tai yra savarankiška Sąjungos teisės sąvoka – turi būti aiškinamas siaurai, nes neapmokestinant nukrypstama nuo bendrojo principo, pagal kurį PVM apmokestinamas kiekvienas apmokestinamojo asmens už atlygą atliktas paslaugos teikimas.

36. Vis dėlto dėl tokio direktyvos perkėlimo į nacionalinę teisę metu pasirinkto siauro išaiškinimo negalima sudaryti per didelių sunkumų taikyti neapmokestinimo schemą, nes pati savarankiška sąvoka „neapmokestinimas“ gali tapti neveiksminga(9).

37. Taigi būtina daryti nuorodą į pačios nuostatos loginį pagrindą.

38. Šeštosios direktyvos dėl PVM tikslas(10) – suderinti nacionalinę teisės aktus, siekiant

sukurti bendrą pridėtinąs vertės mokesčio sistemą, taigi, ir vienodą apmokestinamąjį vertę.

39. Šis tikslas devintoje konstatuojamojoje dalyje įvardytas taip: „kadangi mokesčio bazė turi būti suderinta, kad, taikant Bendrijos tarifų apmokestinamiesiems sandoriams, visose valstybėse narėse būtų gauti palyginami rezultatai“(11);

40. Kaip nurodyta Šeštosios direktyvos vienuoliktoje konstatuojamojoje dalyje, „turėtų būti sudarytas bendras atvejis, kai atleidžiama nuo mokesčio, sąrašas, kad Bendrijos nuosavus išteklius būtų galima surinkti vienodu būdu visose valstybėse narėse“.

41. Remiantis tuo darytina išvada, kad, kaip jau yra nurodęs Teisingumo Teismas, tikslas, kad Bendrijos nuosavus išteklius būtų galima surinkti vienodu būdu visose valstybėse narėse, gali būti pasiektas tiktai neapmokestinimui aiškinant ir taikant vienodai, o tuo tikslu reikia suformuluoti atitinkamą savarankišką Sąjungos teisės sąvoką(12).

42. Kalbant konkrečiau, 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies f punkte numatyta PVM neapmokestinti kai kurių NAG, kurios yra grindžiamos savitarpio pagalbos sistema, t. y. grupė, kurios tikslas – teikti savo nariams paslaugas, kurios yra tiesiogiai būtinąs vykdančios šią veiklą (veikla neapmokestinama PVM arba vykdančios veiklą nariai yra neapmokestinamieji asmenys), ir kai tos grupės iš savo narių reikalauja atlyginti tik jiems tenkančią bendrą išlaidų dalį.

43. Tokio neapmokestinimo tikslas iš tikrųjų yra „taikyti neapmokestinimui PVM, kad tam tikras paslaugas teikiantis asmuo neturėtų mokėti šio mokesčio tada, kai jis turi bendradarbiauti su kitais specialistais per bendrą sistemą, vykdančią tam tikrą veiklą, būtiną paslaugoms teikti“(13), ir „tam tikros su visuomenės interesais susijusios veiklos neapmokestinti PVM, kad būtų palengvintas tam tikrų teikiamų paslaugų ir tam tikrų tiekiamų prekių prieinamumas, išvengiant papildomų išlaidų, kurių kiltų jas apmokestinus PVM“(14).

44. Kaip matyti iš byloje išdėstytų pastabų, atsižvelgdama į tai, kad Teisingumo Teismas nėra pateikęs sąvokos „neapmokestinimas“ išaiškinimo, Komisija įvairiuose darbo dokumentuose PVM klausimais nurodė, kad draudimo vykdyti ir tretiesiems asmenims skirtą veiklą (bet ji turi būti apmokestinama) negalima pagrįsti nei ypatingu neapmokestinimo pobūdžiu, nei būtinu siauru sąvokos „neapmokestinimas“ aiškinimu(15).

45. Taigi, kaip išaiškinta ir Komisijos oficialiuose dokumentuose, iš minėtos nuostatos ir numatyto neapmokestinimo loginio pagrindo nematyti, kad būtina nustatyti sąlygą, jog NAG turi paslaugas teikti vien savo nariams.

46. Sprendžiant, ar tokia nuostata, kaip Belgijos teisės aktas, atitinka neapmokestinimo tikslus, reikia pasakyti, kad jos griežtumas, palyginti su numatytu tikslu, bet kuriuo atveju atrodo neproporcingas.

47. Teisingumo Teismas yra ne kartą nurodęs, kad, remiantis proporcingumo principu, kuris yra vienas iš bendrųjų Sąjungos teisės principų, Šeštosios direktyvos įgyvendinimo priemonės turi būti tinkamos įgyvendinti šiame teisės akte nustatytiems tikslams ir neviršyti to, kas būtina jiems pasiekti(16).

48. Bet jeigu nebūtų neapmokestinami ir grupės nariams naudingi sandoriai, Sąjungos teisės nuostatos pusiausvyra galėtų būti iškreipta dėl ketinimo „nubausti“, kuris neatitinka direktyvos esmės.

49. Siekiant taikyti neapmokestinimą, būtų teisingiau atsižvelgti į subjekto vykdomą veiklą, o ne į subjekto pobūdį.
50. Tai reiškia, kad neapmokestinimas turi būti taikomas paslaugoms, kurias NAG teikia savo nariams, bet negalima nustatyti, kad NAG gali teikti paslaugas tik savo nariams. Šiuo klausimu Teisingumo Teismas yra pareiškęs, kad NAG savo nariams teikiamoms paslaugoms taikomas neapmokestinimas remiantis šia nuostata, net jei šios paslaugos teikiamos tik vienam ar keliems jos nariams(17).
51. Grupės narių naudai vykdoma veikla, siekiant šioje Sąjungos teisės nuostatoje nurodytą tikslą, yra verta apsaugos, todėl ir neapmokestinimo, o ne subjekto, kuriam gali būti taikomas neapmokestinimas tik jeigu jis teikia paslaugas savo grupės nariams, pobūdis. Taip, aišku, yra tik tuo atveju, jei nacionalinis teismas nustato, kad taikyti neapmokestinimą prašantis subjektas atitinka Šeštojoje direktyvoje nustatytus reikalavimus(18).
- B. Valstybių narių diskrecija**
52. 13 straipsnio A skirsnio 1 dalyje yra numatyta, kad valstybės narės turi nustatyti sąlygas, „siekdamos užtikrinti teisingą ir sąžiningą atleidimo nuo mokesčių taikymą bei užkirsti kelią galimam mokesčių vengimui, išsisukinėjimui ar piktnaudžiavimui“.
53. F punkte pridurta, kad neapmokestinimas neturi „iškraipyti konkurencijos“.
54. Valstybių narių diskrecija nustatyti neapmokestinimo sąlygas negali būti tokia plati, kad būtų iškreipta direktyvoje išvardytą neapmokestinimo atvejų apibrėžtis ir turinys(19).
55. Taigi valstybės narės negali priimti nuostatų, dėl kurių neapmokestinimas netektų poveikio arba taptų sudėtingiau ar neįmanoma jo taikyti(20).
56. Tokia padėtis galima tuo atveju, kai valstybės narė, įgyvendindama direktyvą, imtųsi griežtą bendrojo pobūdžio priemonių, kaip antai Belgijos Karaliaus potvarkio 2 straipsnio, kuriomis ribojama neapmokestinimo taikymo sritis.
57. Mano nuomone, formuluote „siekdamos užtikrinti teisingą ir sąžiningą atleidimo nuo mokesčių taikymą“ valstybės narės suteikiama galimybė įtraukti tokias nacionalinės teisės nuostatas, pagal kurias ekonominės veiklos vykdytojams nebūtų pernelyg sudėtinga taikyti neapmokestinimo sąlygas, ir galbūt racionalizuoti kontrolės būdus.
58. Šios formuluotės, aišku, negalima aiškinti taip, kaip, sprendžiant iš tam tikrų argumentų, supranta bylos šalys, kad ja siekiama tik sudaryti kompetentingoms institucijoms palankesnes sąlygas kontroliuoti.
59. Be to, iš bylos medžiagos nematyti, kad nacionalinėms valdžios institucijoms kyla papildomų sunkumų taikant neapmokestinimą ir kontroliuojant jo taikymą, kaip numatyta direktyvoje(21).
60. Nacionaliniam teismui bus pavesta užtikrinti, kad subjektai, kuriems taikomas neapmokestinimas, parengtų tvarkingus ir atskirus apskaitos dokumentus ir kad kompetentingos institucijos galėtų atlikti reikiamus patikrinimus.
61. Vis dėlto šia formuluote negalima pagrįsti griežtos išimtinumo sąlygos, kuri, kaip minėta, nėra susijusi su Sąjungos teisės nuostatos tekstu ir prasme.

62. T? pat? galima pasakyti apie kit? min?tos nuostatos dal?, pagal kuri? valstyb?ms leidžiama nustatyti s?lygas, „kad b?t? užkirstas kelias galimam mokes?i? vengimui, išsisukin?jimui ar piktnaudžiavimui“.

63. Pagal ši? nuostat? taip pat negalima laikytis nuomon?s, kad privaloma ?terpti direktyvoje nesan?i? nuostat?, jog paslaugos turi b?ti teikiamos tiktai grup?s nariams.

64. Negalima laikyti, kad galimu paslaug? teikimu tretiesiems asmenims b?t? sudaromos palankesn?s s?lygos mokes?i? vengimui, sl?pimui ar piktnaudžiavimui, nes grup?s apskaitoje j? teikimas turi b?ti deramai atskirtas ir jos turi b?ti tinkamai apmokestinamos.

65. Galiausiai d?l konkurencijos iškraipymo rizikos reikia pasakyti, kad jos analiz? gali b?ti sud?tingesn?, bet, mano nuomone, d?l klausimo, ar NAG gali teikti paslaugas ir tretiesiems asmenims, kurie n?ra jos nariai, reikia padaryti t? pa?i? išvad?.

66. Teisingumo Teismas jau yra nurod?s, kad „neapmokestinimas PVM netaikomas, kai yra realus pavojus, jog neapmokestinimas savaime tiesiogiai arba ateityje gali iškraipyti konkurencij?“(22).

67. Kaip yra nurodžiusi generalin? advokat? J. Kokott, *a priori* ?vertinti, ar konkre?iuose sektoriuose iškraipoma konkurencija, negalima. Tod?l Šeštojoje direktyvoje nenumatyta jokios nacionalin?s teis?s akt? leid?jo diskrecijos nustatyti abstrak?i? s?lyg?, kuri neb?t? grindžiama konkre?iu konkurencijos iškraipymo patikrinimu(23).

68. Bet pagal toki? nuostat?, kokia ?tvirtinta Belgijos teis?je, priešingai, nei galima suprasti iš bylos dokument?, kuriuose Belgijos Vyriausyb? pagrindine išimtinumo s?lygos nustatymo priežastimi laiko galim? konkurencijos iškraipym?, griežtoje bendro pob?džio nuostatoje, nenumatant jokios teismo vertinimo laisv?s, yra ?tvirtinta prielaida, kad paslaug? teikimas tretiesiems asmenims iškraipo konkurencij? toje konkre?ioje rinkoje.

69. Teisingumo Teismas yra nusprend?s, kad siekdamas nustatyti, ar Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies f punkto taikymas gali nulemti konkurencijos iškraipym?, nacionalin?s teis?s akt? leid?jas tikrai gali nustatyti taisykles, kurios b?t? lengvai valdomos ir kontroliuojamos kompetenting? institucij?. Vis d?lto šios s?lygos negali b?ti taikomos toje direktyvoje numatyt? neapmokestinimo atvej? apibr?ž?iai ir turiniui, pažymint, kad, vadovaujantis Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies f punkto nuostata d?l konkurencijos iškraipymo, pagal bendr? taisykl? valstybei narei neleidžiama apriboti neapmokestinimo taikymo srities(24).

70. D?l neapmokestinimo laisva konkurencija gal?t? b?ti iškraipyta tuo atveju, kai didžioji dalis paslaug? b?t? teikiama asmenims, kurie n?ra grup?s nariai, ir jeigu ne nariams teikiamos paslaugos taip pat b?t? neapmokestinamos PVM.

71. Pagal si?lom? aiškinim? negalima n? viena iš ši? dviej? situacij?, tod?l reikia manyti, kad ir šiuo atveju argumentai, kad išimtinumo s?lyga yra b?tina, n?ra ?tikinami, juo labiau kad n?ra konkre?i? duomen? jiems pagr?sti.

C. NAG galimyb?s teikti paslaugas tretiesiems asmenims, kurie n?ra jos nariai, ribojimas

72. Kaip Komisija nurod? nagrin?jant byl? pateiktose pastabose, aptariamame straipsnyje numatytas neapmokestinimo s?lygas galima apibendrinti taip: neapmokestinam?sias paslaugas turi teikti nepriklausoma asmen? grup?; ta grup? turi vykdyti neapmokestinam? veikl? arba j? vykdydama b?ti neapmokestinamasis asmuo; toki? paslaug? teikimo tikslas yra teikti savo nariams paslaugas, tiesiogiai b?tiną jiems vykdant ši? veikl?; tokia grup? turi iš savo nari? reikalauti

atlyginti tik jiems tenkan?i? bendr? i?laid? dal?.

73. Visas šias s?lygas turi patvirtinti nacionalinis teismas.

74. Vis d?lto reikia pažym?ti, kad, vadovaujantis iki šiol d?stytu teleologiniu ir sisteminiu aiškinimu, turi b?ti nustatytos paslaug?, teikiam? tam tikros papildomos grup?s nariams, neapmokestinimo PVM s?lygos, taikytinos tuo atveju, kai asmuo teikia paslaugas ir ne grup?s nariams (ir tos paslaugos apmokestinamos PVM).

75. Vis? pirma reikia, kad paslaugos nariams kiekybiniu poži?riu viršyt? paslaugas tretiesiems asmenims, taigi pastarosios turi sudaryti nežymi? grup?s veiklos dal?(25).

76. Taip siekiama, kad neb?t? i?skreipta grupi? atliekama funkcija ir kad b?t? galima patikrinti, ar taikant nuostat? nesiekiama išvengti mokes?i?, kuriais gal?t? b?ti i?skreipta konkurencija.

77. Antra, taip pat siekiant neiškreipti min?tos funkcijos, b?tina, kad subjektas, kuriam taikomas neapmokestinimas, ?rodyt?, jog veikla tre?i?j? asmen?, kurie n?ra grup?s nariai, naudai, yra reikalinga siekiant techninio efektyvumo, iš kurio v?liau tur?t? naudos ir grup?s nariai.

78. Abu min?ti dalykai priskirtini nacionalinio teismo kompetencijai, o jis pirma nurodytus aiškinimo kriterijus turi taikyti spr?sdamas, ar subjektui, paslaugas teikian?iam ne tik savo nariams, bet ir tretiesiems asmenims, gali b?ti taikomas neapmokestinimas, ar ne.

79. Išryškinus šiuos aspektus, nes tai svarbu siekiant darniai siekti direktyvos ir neapmokestinimo tiksl?, konkurencijos i?skreipimo rizika atrodo dar mažesn?, bet taip pat dar aiškiau apibr?žiama neapmokestinimo funkcija – kompensuoti NAG nepalanki? konkurencin? pad?t?, palyginti su asmeniu, kuriam grup?s paslaugos yra teikiamos jo paties darbuotoj? arba per PVM grup?(26).

IV. Išvada

80. Atsižvelgdamas ? išd?stytus argumentus, si?lau Teisingumo Teismui taip atsakyti ? *Hof van Cassatie* (Kasacinis Teismas, Belgija) pateikt? prejudicin? klausim?:

1977 m. geguž?s 17 d. Direktyvos 77/388/EEB 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies f punkt? (dabar – 2006 m. lapkri?io 28 d. Direktyvos 2006/112/EB 132 straipsnio 1 dalies f punktas) reikia aiškinti taip, kad pagal j? valstyb?ms nar?ms neleidžiama šioje teis?s normoje numatyto neapmokestinimo susieti su išimtinumo s?lyga, pagal kuri? PVM neribotai apmokestinama nepriklausoma grup?, teikianti paslaugas ir ne nariams, net ir kiek tai susij? su jos nariams teikiamomis paslaugomis.

Nacionalinis teismas turi nustatyti, ar tenkinamos pirma nurodytoje nuostatoje numatytos neapmokestinimo s?lygos, ir, jeigu paslaugos teikiamos asmenims, kurie n?ra grup?s nariai, taip pat, siekiant neiškreipti neapmokestinimo funkcijos, b?tina, jog šios paslaugos kiekybiniu poži?riu nenustelbt? nariams teikiam? paslaug? ir b?t? pagr?stos siekiu užtikrinti technin? efektyvum?, iš kurio v?liau naudos tur?t? ir grup?s nariai.

1 Originalo kalba: ital?.

2 OL L 145, 1977, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k., 9 sk., 1 t., p. 23.

3 OL L 347, 2006, p. 1.

4 Sprendžiant iš bylos medžiagos, *Infohos* yra 1986 m. vasario 21 d. ?steigta grup? kaip viešojo

įstaiga, kurios steigėjai yra Alsto, Blankenbergo, Briugės, Gento, Kortreiko, Ostendės ir Ronsės VSPC. Steigiamojo akto 3 straipsnyje grupės objektas apibrėžtas kaip ligoninės, kurios yra jos narės, skirti informacinių sistemų bei tų pačių narių vykdomos susijusios veiklos užtikrinimas, analizė, organizavimas ir valdymas.

5 Minutame straipsnyje nurodyta, kad viešosios įstaigos nėra laikomos apmokestinamaisiais asmenimis, kai vykdo veiklą ar sudaro sandorius kaip viešosios institucijos, net jeigu už tų veiklą ar sandorius gauna rinkliavas, mokesčius ar kitą atlygą.

6 Nepriklausomomis asmenų grupėmis (NAG) laikomos asmenų ar įmonių grupės, savarankiškai tiekiančios prekes ar teikiančios paslaugas savo nariams.

7 Šiuo klausimu žr. 2008 m. gruodžio 11 d. Sprendimas *Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing* (C-407/07, EU:C:2008:713, 27 punktą).

8 Dėl tos pačios nuostatos aiškinimo žr. 2017 m. rugsėjo 21 d. Sprendimo *DNB Banka*, C-326/15, EU:C:2017:719, 29 punktą ir nurodytą jurisprudenciją, pagal kurią, siekiant išaiškinti tam tikrą Sąjungos teisės nuostatą, reikia atsižvelgti ne tik į jos formuluotę, bet ir į jos kontekstą bei teisės aktu, kurio dalis ji yra, siekiamus tikslus.

9 Šiuo klausimu dėl tos pačios nuostatos aiškinimo žr. 2008 m. gruodžio 11 d. Sprendimą *Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing* (C-407/07, EU:C:2008:713, 30 punktą ir nurodytą jurisprudenciją). Teisingumo Teismas tvirtina, kad nors siauras aiškinimas yra reikalingas, tai nereiškia, kad neapmokestinimui apibrėžti naudojami terminai turėtų būti aiškinami taip, kad neapmokestinimas taptų neveiksmingas arba kad numatyto neapmokestinimo būtų praktiškai neįmanoma pritaikyti.

10 Toks pat yra galiojančios Direktyvos 2006/112 tikslas.

11 Šeštosios direktyvos devinta konstatuojamoji dalis.

12 Šiuo klausimu žr. 1989 m. birželio 15 d. Sprendimą *Stichting Uitvoering Financiële Acties* (348/87, EU:C:1989:246, 11 punktą) ir 2006 m. gruodžio 14 d. Sprendimą *VDP Dental Laboratory* (C-401/05, EU:C:2006:792, 26 punktą).

13 2008 m. gruodžio 11 d. Sprendimas *Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing* (C-407/07, EU:C:2008:713, 37 punktą) ir 2017 m. rugsėjo 21 d. Sprendimo *Komisija / Vokietija* (C-616/15, EU:C:2017:721, 56 punktą).

14 2017 m. rugsėjo 21 d. Sprendimas *DNB Banka* (C-326/15, EU:C:2017:719, 33 punktą ir nurodytą jurisprudenciją) bei 2017 m. rugsėjo 21 d. Sprendimas *Komisija / Vokietija* (C-616/15, EU:C:2017:721, 47 ir 48 punktai ir nurodytą jurisprudenciją dėl 132 straipsnio 1 dalies f punkto paskirties Direktyvoje 2006/112).

15 Kaip matyti iš bylos dokumentų, PVM komitetas išreiškė savo nuomonę šiuo klausimu, remdamasis 132 straipsnio 1 dalies f punktu, bet Komisija mano, kad dėl turinio atitikties tų išaiškinimų galima pritaikyti ir anksčiau galiojusiam 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies f punktui; žr. Direktyvos 2006/112/EEB 398 straipsnį ir 2010 m. kovo 3 d. Darbo dokumento Nr. 654 3.4 punkto a papunktą.

16 2017 m. lapkričio 23 d. Sprendimas *Di Maura* (C-246/16, EU:C:2017:25, 25 punktą) ir pagal analogiją – 2012 m. balandžio 26 d. Sprendimas *Komisija / Nyderlandai* (C-508/10, EU:C:2012:243, 75 punktą).

- 17 2008 m. gruodžio 11 d. Sprendimas *Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing* (C-407/07, EU:C:2008:713, 43 punktas).
- 18 2008 m. gruodžio 11 d. Sprendimas *Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing* (C-407/07, EU:C:2008:713, 27 punktas).
- 19 Šiuo klausimu žr. 2006 m. gruodžio 14 d. Sprendimas *VDP Dental Laboratory* (C-401/05, EU:C:2006:792, 26 punktas ir nurodyta jurisprudencija) bei 2012 m. lapkričio 15 d. Sprendimas *Zimmermann* (C-174/11, EU:C:2012:716, 39 punktas ir nurodyta jurisprudencija).
- 20 Taip pat žr. 2008 m. gruodžio 11 d. Sprendimą *Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing* (C-407/07, EU:C:2008:713, 30 punktas ir nurodyta jurisprudencija).
- 21 Šiuo klausimu žr. Direktyvos 2006/112/EB 398 straipsnį ir 2010 m. kovo 3 d. Darbo dokumento Nr. 654 3.4 punkto a papunktą, kuriuose yra nurodytos galimos papildomos prievolės ir praktiniai sunkumai, kurių gali iškilti institucijai ir kurie, reikia pripažinti, nesiskiria nuo praktinių sunkumų, kylančių esant įvairioms kitoms situacijoms, kai tenka nagrinėti apmokestinamą ir neapmokestinamą veiklą. Komisija taip pat pabrėžė, kad ši analizė buvo pratęsta ir išplėta darbiname dokumente, pridėtame prie Žaliosios knygos dėl PVM atėties (2010 m. gruodžio 1 d. SEC(2010) 1455 *final*), ir paskesniuose PVM komiteto darbuose (Direktyvos 2006/112/EB 398 straipsnyje, 2015 m. gegužės 6 d. Darbinio dokumento Nr. 856 3.1.10 punkte).
- 22 2003 m. lapkričio 20 d. Sprendimas *Taksatorringen* (C-8/01, EU:C:2003:621, 64 punktas) ir generalinės advokatės J. Kokott išvada byloje *Aviva* (C-605/15, EU:C:2017:150, 68 punktas).
- 23 Generalinės advokatės J. Kokott išvada byloje *DNB Banka* (C-326/15, EU:C:2017:145, 22 punktas).
- 24 2017 m. rugsėjo 21 d. Sprendimas *Komisija / Vokietija* (C-616/15, EU:C:2017:721, 65 punktas ir nurodyta jurisprudencija, taip pat 67 punktas).
- 25 Iš bylos dokumentų matyti, kad nuo 2016 m. liepos 1 d., po to, kai Komisija ir Belgijos vyriausybė pateikė prašymą pateikti paaiškinimą, Belgijoje įsigaliojo nauja NAG neapmokestinimo tvarka. Konkrečiai naujojoje PVM kodekso 44 straipsnio 2bis dalyje nustatyta, kad tuo atveju, jeigu NAG teiktų paslaugas ir ne savo nariams, jos nariams teikiamos paslaugos būtų neapmokestinamos, jeigu tokie sandoriai sudarytų didžiąją NAG vykdomos veiklos dalį.
- 26 Generalinės advokatės J. Kokott išvada byloje *Aviva* (C-605/15, EU:C:2017:150, 67 punktas).