

Laikina versija

GENERALINIS ADVOKATAS

JULIANE KOKOTT IŠVADA,

pateikta 2020 m. balandžio 23 d.(1)

Byla C-77/19

Kaplan International Colleges UK Ltd

prieš

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

(*First-tier Tribunal (Tax Chamber)*) (Pirmosios instancijos teismas (Mokesčių bylų skyrius), Jungtinė Karalystė) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – PVM sistema – Direktyva 2006/112/EB – Neapmokestinimas– 132 straipsnio 1 dalies f punktas – Nepriklausomos sąnaudų paskirstymo grupės paslaugų teikimas savo nariams – Teritorinio taikymo sritis – Grupė, steigta trečiojoje valstybėje – Konkurencijos iškreipimo sąvoka – Santykis su grupės apmokestinimu (11 straipsnis)“

I. Žanga

1. Šioje byloje vėl nagrinjamas sąnaudų paskirstymo grupių (PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punktas) neapmokestinimas, pastaruoju metu daug kartų nagrinėtas Teisingumo Teismo jurisprudencijoje(2). Pagal šią nuostatą grupių savo nariams teikiamos paslaugos neapmokestinamos, kai grupė tik tiksliai paskirsto šią paslaugą sąnaudas savo nariams (vadinamoji *Cost Sharing Group* – toliau prašymu priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas ją vadina ir „CSG“).

2. Nagrinjamas atvejis ypatingas tuo, kad grupė yra Honkonge, t. y. trečiojoje valstybėje, o jos narės yra žmonių grupės patronuojamosios bendrovės, kurios visos steigtos Jungtinėje Karalystėje. Beveik visos narės su tolesnėmis žmonių grupės patronuojamosioms bendrovėmis Jungtinėje Karalystėje sudaro PVM grupę, kaip ji suprantama pagal PVM direktyvos 11 straipsnį. Todėl reikia išsiaiškinti, ar PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punktas galioja ir tarpvalstybiniu lygmeniu, apimdamas ir trečiosiose valstybėse steigtas grupės. Jei taip yra, reikia išsiaiškinti šio neapmokestinimo santykį su PVM grupės apmokestinimu, kurį taikant paslaugos tokios grupės viduje taip pat neapmokestinamos.

3. Ypač pirmasis klausimas labai svarbus ekonominiu požiūriu. Pasirinktas modelis su trečioja valstybe, kurioje, kaip antai nagrinjamu atveju, pridėtinas vertės mokestis nėra, leidžia grupei

kone visas paslaugas ?sigyti nemokant PVM ir paskui be joki? mokes?i? perduoti jas savo nariams Jungtin?je Karalyst?je. Jeigu – kaip antai šioje byloje – šie nariai neturi teis?s ? PVM atskait?, atsiranda didžiul?s galimyb?s sutaupyti mokes?i?.

II. Teisinis pagrindas

A. S?jungos teis?

4. S?jungos teis?s pagrind? sudaro 2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos (toliau – PVM direktyva)(3) 11 straipsnis, 131 straipsnis ir 132 straipsnio 1 dalies f punktas.

5. PVM direktyvos 11 straipsnio pirmoje pastraipoje valstyb?ms nar?ms suteikiama tokia galimyb?:

„Pasikonsultavusi su patariamuoju prid?tin?s vert?s mokes?io komitetu (toliau – PVM komitetas), kiekviena valstyb? nar? gali atskiru apmokestinamuoju asmeniu laikyti tos valstyb?s nar?s teritorijoje ?sisteigusius asmenis, kurie, b?dami teisiškai savarankiški, yra glaudžiai susij? finansiniais, ekonominiais ir organizaciniais ryšiais.“

6. PVM direktyvos 131 straipsnyje bendrai reglamentuojamas neapmokestinimas:

„2–9 skyriuose numatytais atvejais neapmokestinimas PVM taikomas nepažeidžiant kit? Bendrijos nuostat? ir tokiomis s?lygomis, kurias valstyb?s nar?s nustato siekdamos užtikrinti tinkam? ir s?žining? neapmokestinimo atvejus reglamentuojan?i? nuostat? taikym? bei užkirsti keli? galimiems mokes?i? vengimo, išsisukin?jimo ar piktnaudžiavimo atvejams.“

7. Pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punkt?, kuris yra 2 skyriuje, reglamentuojan?iame tam tikros su visuomen?s interesais susijusios veiklos neapmokestinim? PVM, valstyb?s nar?s neapmokestina PVM ši? sandori?:

„nepriklausom? asmen? grupi?, kuri? veikla neapmokestinama PVM arba kuriems vykdant veikl? jie yra neapmokestinamieji asmenys, paslaug? savo nariams teikimas, 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.“

B. Jungtin?s Karalyst?s teis?

8. Grupi? neapmokestinimas ? nacionalin? teis? buvo perkeltas 1994 m. *Value Added Tax Act* (PVM aktas, toliau – VATA) 9 s?rašo 16 grup?je. Pagal ši? nuostat? PVM neapmokestinama:

„Punktas Nr. 1

Nepriklausomos asmen? grup?s teikiamos paslaugos, jeigu tenkinama kiekviena iš toliau nurodyt? s?lyg?:

a) kiekvienas iš ši? asmen? yra asmuo, vykdantis veikl? (toliau – susijusi veikla), kuri neapmokestinama PVM arba kuri? vykdantis asmuo neapmokestinamas pagal Tarybos direktyvos 2006/112/EB 9 straipsn?;

b) paslaugos teikiamos grup?s nariams, kurios yra tiesiogiai b?tin?s j? atitinkamai veiklai vykdyti;

- c) grup? iš savo nari? reikalauja tik tiksliai atlyginti j? bendr? išlaid? dal? ir
- d) teikiant neapmokestinamas paslaugas veikiausiai nebus iškraipoma konkurencija.“

9. 43 skirsnis paremtas PVM direktyvos 11 straipsnio pirma pastraipa, jame reglamentuojamos PVM grup?s ir nustatyta:

„1. Jeigu pagal [43A–43D skirsnius] bet kokie juridiniai asmenys laikomi grup?s nariais, grup?s nario vykdoma bet kokia veikla reiškia, kad j? vykdo grupei atstovaujantis narys, ir:

- a) ? bet kok? grup?s nario prekį? tiekim? ar paslaug? teikim? kitam grup?s nariui neatsižvelgiama;
- b) bet koks prekį? tiekimas ar paslaug? teikimas, kuriam netaikomas a punktas ir kuris reiškia grup?s nario vykdom? prekį? tiekim? ar paslaug? teikim? arba prekį? tiekim? ar paslaug? teikim? kitam grup?s nariui, laikomas grupei atstovaujan?io nario prekį? tiekimu ar paslaug? teikimu arba prekį? tiekimu ar paslaug? teikimu grupei atstovaujan?iam nariui; ir
- c) bet koks ?gyjant prekes iš kitos valstyb?s nar?s arba prekį? 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 skirsnio 7 poskirsn? ir
- ii) jeigu tai yra iš ne valstybi? nari? teritorijos importuotos prek?s pagal 38 skirsn?,

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.“

10. 43 skirsnio 1AA poskirsnyje nustatyta:

„Tuo atveju, kai:

- a) taikant bet kuri? šio akto nuostat? (toliau – susijusi nuostata) nesvarbu, ar asmuo, kuris arba kuriam tiekiamos prek?s ar teikiamos paslaugos, arba asmuo, kuris ?gyja arba importuoja prekes, yra konkre?iai apib?dintas asmuo:
- b) 1 poskirsnio b arba c punktai taikomi bet kuriam prekį? tiekimui ar paslaug? teikimui, ?sigijimui arba importui; ir
- c) esama skirtumo, kuris b?t? svarbus taikant susijusias nuostatas:
- i) grupei atstovaujan?io nario apib?dinimui ir
- ii) juridinio asmens, 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?dinimui,

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

11. 43 skirsnio 1AB poskirsnys nustatyta:

„1AA poskirsnis netaikomas atsižvelgiant į tai, kiek taikant susijusi? nuostat? svarbu nustatyti, ar asmuo yra apmokestinamasis asmuo.“

III. Faktin?s aplinkyb?s

12. Apeliant? pagrindin?je byloje *Kaplan International Colleges UK Limited* (toliau – KIC) veikia kaip kit? *Kaplan* grup?s ?moni? kontroliuojan?ioji ?mon?; ši grup? teikia švietimo paslaugas. Jungtin?je Karalyst?je ji turi kelias patronuojam?sias bendroves. Šios bendrov?s, bendradarbiaudamos su Jungtin?s Karalyst?s universitetais, Jungtin?je Karalyst?je valdo aukštojo mokslo koledžus (toliau – tarptautiniai koledžai).

13. Mokes?i? administratorius (*Her Majesty's Revenue and Customs*, toliau – HMRC) patvirtino KIC, kad šios patronuojamosios ?mon?s atitinka „universiteto koledž?“ status? ir turi teis? studentams teikiamas savo švietimo paslaugas laikyti neapmokestinamomis PVM.

14. Išskyrus *University of York International Pathway College* (toliau – UYIPC), kurio didžioji dalis akcij? (55 %) priklauso Jorko universitetui, kiekvienas tarptautinis koledžas 100 % priklauso KIC.

15. Kiekvienas KIC tarptautinis koledžas turi savo administravimo ir valdymo strukt?r?. Universitetas partneris patvirtina kiekvieno tarptautinio koledžo d?stomas švietimo programas. ? tarptautinius koledžus per 500 švietimo tarpinink? (toliau – tarpininkai), veikian?i? 70 šali?, priimama 85 % ? juos stojan?i? student?. N? vienas iš tarpinink? nedar? išskirtinai *Kaplan* grupei. Jie turi teis? dirbti tarptautini? koledž? tiesioginiams konkurentams, taip pat tiesiogiai universitetams. Už savo teikiamas paslaugas tarpininkai gauna komisin? atlyg?. KIC r?m? savo tarpinink? tinkl?, ?steigdama ?vairias atstovybes savo svarbiausiose rinkose, ?skaitant Kinij?, Honkong?, Indij? ir Nigerij?. Atstovyb?s teik? tarpininkams param? veiklai, ?skaitant reklamin? medžiag?, mokym?, susijus? su institucijomis ir parduodamais kursais, pri?mimo ir reikalavim? laikymosi proced?romis ir t. t.

16. Iki 2014 m. spalio m?n. tarpininkai Jungtin?je Karalyst?je tiesiogiai sudar? sutartis su KIC. Iki 2014 m. spalio m?n. tarpinink? ir atstovybi? suteiktos paslaugos, kadangi buvo suteiktos Jungtin?je Karalyst?je, buvo apmokestinamos šios šalies PVM. Pagal atvirkštinio apmokestinimo tvark? prievol? Jungtin?je Karalyst?je mok?ti š? PVM teko KIC, kaip gav?jai. Kadangi KIC, kurios sandoriai n?ra apmokestinami PVM, neturi teis?s ? PVM atskait?, šis apmokestinimas PVM buvo galutinis.

17. 2014 m. spalio m?n. tarptautiniai koledžai (tarp j? ir UYIPC) ?steig? bendrov? *Kaplan Partner Services Hong Kong Limited* (toliau – KPS). KPS yra uždaroji akcin? bendrov?, kurios buvein? – Honkonge. KIC netiesiogiai priklauso tik šiek tiek mažiau nei 94 % KPS, o likusi dalis netiesiogiai priklauso Jorko universitetui per jo kontrolin? UYIPC akcij? paket?. Pati KIC n?ra grup?s (KPS) nar?.

18. ?steigus KPS, KIC t?s? veikl? vietos atstovybi? ir tre?i?j? šali? atstov? tinkle. Ta?iau sutartis su vietos atstovyb?mis ir tarpininkais tre?iosiomis šalimis dabar sudaro tik KPS. Nuo 2014 m. ir atstovybi? tinklas, ir savarankiški tarpininkai teik? student? pri?mimo paslaugas KPS.

19. Pirminiame etape padariniai yra šie: ši? paslaug? teikimo vieta nuo šiol yra nebe Jungtin?je Karalyst?je, o b?t? Honkonge, jeigu ten galiot? tokie pat PVM teis?s aktai kaip ir S?jungoje. Tai reikšt?, kad šioms paslaugoms b?t? taikomas tenykštis PVM, jeigu jis egzistuot?. Ta?iau taip n?ra.

KPS paslaugas Honkonge gauna nemokėdama jokio PVM.

20. Paskesniame etape KPS ne nariams beveik jokių paslaugų neteikia. KPS iš esmės perėmė uždavinius, kuriuos iki šiol vykdė KIC Londone (Jungtinė Karalystė). KPS taip pat turi pareigą valdyti pasaulinę atstovybę tinklų.

21. Pasak prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikuso teismo, KPS teikia KIC trijų rūšių paslaugas: pirma, paslaugas, kurias KPS perka iš tarpininkų, antra, paslaugas, kurias KPS perka iš atstovybių, ir galiausiai paslaugas, susijusias su tokiais klausimais, kaip reikalavimų laikymasis ir kita pirma aptarta veikla, pavyzdžiui, tarpininkų rėmimas.

22. KIC pateikė prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui rodymą, kad tarptautiniai koledžai nesiekia gauti studentų priėmimo paslaugų iš kito subjekto, išskyrus KPS. Kitaip tariant: grupė yra tikra, kad jos nariai pirks jos paslaugas.

23. KPS kiekvieną tarptautinį koledžą apmokestina atskirai atsižvelgdama į tarpininkams mokėtiną atlygą už atitinkamam koledžui suteiktas paslaugas. KPS apmokestina kiekvieną koledžą už savo paslaugas (pavyzdžiui, reikalavimų laikymąsi) ir iš atstovybių įgytas paslaugas, atsižvelgiant į to koledžą priimtų studentų skaičių. KPS mokesčius apskaičiuoja sudėdama sėnaudas, paskui padalydama jas iš studentų skaičiaus. Tarpininkų rinkodaros išlaidos valdomos lygiai taip pat. Tačiau tarpininko komisinis atlygis netiesiogiai priskirtinas prie atskirų studentų ir yra apmokestinamas atsižvelgiant į koledžą, į kurį įstojo studentas. Jokios paslaugos PVM neapmokestinamos.

24. Dėl šios priežasties įsteigus grupę Honkonge jos nariai Jungtinėje Karalystėje visiškai nebemoka PVM, kuris anksčiau buvo mokamas už KIC, o dabar KPS suteiktas tarpininkų ir atstovybių paslaugas.

25. Pasak prašymų priimti prejudicinį sprendimą teikiančio teismo, bendrai sutariama, kad buvo pagrįstas komercinis motyvų įsteigti KPS Honkonge. Neteigiama, kad KPS yra dirbtinis subjektas ir HMRC nemato jokių požymių, kad dėl KPS įsteigimo piktnaudžiaujama teisėmis. Taip pat neginėjama, kad KPS teikia savo nariams, t. y. tarptautiniams koledžams, paslaugas, kurias yra tiesiogiai būtinos jų neapmokestinamai veiklai vykdyti, ir kad KPS nustatytas apmokestinimo metodas padeda tiksliai kompensuoti kiekvieno nario dalį, susijusią su bendromis sėnaudomis.

26. Išskyrus UYIPC, visi tarptautiniai koledžai priklauso ir PVM grupei, kurios atstovaujantis narys yra KIC.

27. 2017 m. balandžio 21 d. sprendimu dėl mokesčių HMRC už laikotarpį nuo 2014 m. spalio iki 2016 m. liepos nustatė 5 252 264 Svarų sterlingų (GBP) dydžio PVM prievolę, o 2017 m. gegužės 22 d. sprendimu dėl mokesčių – 590 000 GBP dydžio PVM prievolę už 2016 m. spalį. Motyvuodamas savo sprendimus HMRC teigė, kad paslaugoms, kurias KIC gauna iš KPS, sėnaudų paskirstymo grupių neapmokestinimas PVM netaikomas, todėl joms galioja atvirkštinio apmokestinimo nuostatos. Kadangi didžioji jos sandorių dalis yra neapmokestinama PVM, šio mokėtino PVM negalima atskaityti ir kaip pirkimo PVM.

28. 2017 m. rugsėjo 28 d. apeliaciniu skundu KIC apskundė šiuos HMRC sprendimus.

IV. Prejudicinio sprendimo procedūra

29. *First-Tier Tribunal* (Pirmosios instancijos teismas, Jungtinė Karalystė) sustabdė bylos nagrinėjimą ir pateikė Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus pagal SESV 267 straipsnį:

„1. Kokia yra Tarybos direktyvos 2006/112/EB 132 straipsnio 1 dalies f punkte numatyto neapmokestinimo teritorinio taikymo sritis? Visų pirma: i) ar jis taikomas SPG, kuri yra sąsisteigusi valstybėje narėje, išskyrus valstybės narę ar valstybes nares, kuriose yra SPG nariai? Jeigu taip: ii) ar jis taip pat taikomas SPG, kuri yra sąsisteigusi už ES ribas?

2. Jeigu SPG neapmokestinimas iš esmės taikomas kitoje valstybėje narėje nei ta, kurioje yra vienas ar daugiau SPG narių, sąsteigtam subjektui ir už ES ribas sąsteigta SPG, kaip reikėtų taikyti kriterijų, pagal kurį neapmokestinimas neturėtų sukelti konkurencijos iškreipimo? Visų pirma:

a) ar jis taikomas potencialiam konkurencijos iškreipimui, kuris daro poveikį kitiems panašioms paslaugoms gavėjams, kurie nėra SPG nariai, ar jis taikomas tik potencialiam iškreipimui, kuris daro poveikį potencialiems alternatyviems paslaugų SPG nariams teikėjams?

b) Jeigu jis taikomas tik kitiems gavėjams, ar gali būti reali iškreipimo galimybė, jeigu kiti gavėjai, kurie nėra SPG nariai, gali prašyti leisti prisijungti prie atitinkamos SPG arba sukurti savo SPG, kad gautų panašias paslaugas, arba gauti lygiavertius PVM sutaupymus kitais metodais (pavyzdžiui, sąsteigdami filialų valstybėje narėje arba atitinkamoje trečiojoje valstybėje)?

c) Jeigu jis taikomas tik kitiems teikėjams, ar reali konkurencijos iškreipimo galimybė turi būti vertinama nustatant, ar SPG gali užtikrinti, kad jos nariai bus jos klientai, nepaisant galimybės pasinaudoti neapmokestinimu PVM, taigi turi būti vertinama remiantis alternatyviu teikėjo galimybe patekti į nacionalinę rinką, kurioje yra sąsteigti SPG nariai? Jeigu taip, ar svarbu, ar SPG gali užtikrinti, kad jos nariai bus jos klientai, nes jie yra tos pačios zonomi grupės sudedamoji dalis?

d) Ar potencialus konkurencijos iškreipimas turėtų būti vertinamas nacionaliniu lygmeniu atsižvelgiant į alternatyvius paslaugų teikėjus trečiojoje valstybėje, kurioje sąsisteigusi SPG?

e) Ar ES mokesčių administratorius, kuris administruoja PVM direktyvą, turi prievolę rodyti konkurencijos iškreipimo tikimybes?

f) Ar ES mokesčių administratoriui būtina užsakyti specialų ekspertų atliekamą trečiosios valstybės, kurioje sąsteigta SPG, rinkos vertinimą?

g) Ar reali konkurencijos iškreipimo galimybė gali būti nustatoma identifikuojant komercinę rinką trečiojoje valstybėje?

3 Ar SPG neapmokestinimu galima pasinaudoti šios bylos aplinkybomis, kurioje SPG nariai vienas su kitu yra susiję ekonominiais, finansiniais arba organizaciniais ryšiais?

4 Ar SPG neapmokestinimu galima pasinaudoti aplinkybomis, kuriomis nariai suformavo PVM mokėtojų grupę, kuri yra vienas apmokestinamasis asmuo? Ar yra skirtumas, jeigu KIC, t. y. atstovaujantis narys, kuriam (pagal nacionalinę teisę) teikiamos paslaugos, nėra SPG narys? O jeigu tokiu atveju yra skirtumas, ar jis panaikinamas pagal nacionalinę teisę, kurioje nustatyta, kad atstovaujančiam nariui yra būdingos savybės ir statusas, kurį turi SPG nariai, siekiant pasinaudoti SPG neapmokestinimu?“

30. Proceso Teisingumo Teisme *Kaplan International Colleges UK Limited*, Jungtinė Karalystė ir Europos Komisija pateiktą rašytines pastabas ir jų atstovai dalyvavo 2020 m. sausio 23 d. teismo posėdyje.

V. Teisinis vertinimas

31. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo iš viso vienuolika klausimų iš esmės susiję su trimis temomis. Pirmasis klausimas pateiktas dėl PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punkte numatyto neapmokestinimo teritorinės taikymo srities (žr. toliau A dalį). Antruoju klausimu ir jo 7 dalimi siekiama sužinoti, kaip reikia aiškinti konkurencijos iškreipimo nebuvimo kriterijaus reglamentavimą PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punkte (žr. toliau B dalį). Trečiasis ir ketvirtasis klausimai pateikti dėl PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punkte numatyto grupės neapmokestinimo santykio su grupės neapmokestinimu, numatytu PVM direktyvos 11 straipsnyje (žr. C dalį).

A. Dėl PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punkte numatyto neapmokestinimo teritorinės taikymo srities (pirmasis klausimas)

32. Savo pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas siekia sužinoti, ar PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punkte numatytas neapmokestinimas taikomas grupei, kuri steigta ne toje valstybėje narėje, kurioje yra jos nariai, ir, jei taip, ar jis taikomas grupei, kuri steigta už ES ribų.

33. Iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą aiškiai matyti, kad grupės (KPS) buveinė yra Honkonge – taigi, ne valstybėje narėje. Todėl pirmoji klausimo dalis yra hipotetinė ir dėl šios priežasties nepriimtina(4). Vadinas, atsakyti reikia tik į antrąjį klausimo dalį. Tačiau prieš imantis nagrinėti nuostatos teritorinio taikymo sritį (žr. toliau 2 skyrių) pirma reikia nustatyti, ar ji apskritai gali būti taikoma *ratione personae* (žr. 1 skyrių).

1. Sąlyga: grupės paslaugų teikimas savo nariams

34. PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punkte numatyta, kad neapmokestinamas tik grupės paslaugų teikimas savo nariams. Kaip nurodyta prašyme priimti prejudicinį sprendimą, KPS teikia KIC trijų skirtingų rūšių paslaugas (žr. šios išvados 21 punktą). Bet KIC nėra grupės narė (žr. šios išvados 17 punktą). Taigi neapmokestinimą reglamentuojanti PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punkto nuostata apskritai negalėtų būti taikoma.

35. Tiesa, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pabrėžia, kad atsiskaitymai vykdomi su tarptautiniais koledžais. Pastarieji yra grupės nariai. Be to, iš ketvirtąjo klausimo matyti, kad pagal nacionalinę teisę, remiantis grupės apmokestinimą reglamentuojančiomis normomis, kurios grindžiamos PVM direktyvos 11 straipsniu, KIC vietoj koledžų fiktyviai laikoma reikšmingu paslaugų gavėju. Kiek matyti, paslaugos, atrodo, iš tiesų buvo teikiamos tarptautiniams koledžams. Tik pagal nacionalines grupės apmokestinimą reglamentuojančias normas PVM teisės požiūriu laikoma, kad paslaugos buvo suteiktos atstovaujančiam nariui.

36. Vis dėlto, kitaip, nei mano Komisija ir Jungtinė Karalystė, tokiu atveju PVM direktyvos 132 straipsnyje numatytas neapmokestinimas iš esmės gali būti taikomas.

37. Juk, pirma, paslaugų teikimas kitam teisės subjektui yra faktinis sandoris. Šio faktinio sandorio nekeičia ir PVM direktyvos 11 straipsnyje numatyta galimybė kelis glaudžiai susijusius asmenis laikyti vienu apmokestinamuoju asmeniu. Taip pat šis PVM teisės aktuose numatytas grupės apmokestinimas niekaip nekeičia, kad PVM grupė sujungtų asmenų savarankiškumo civilinės

teisės aktų atžvilgiu. Todėl gali būti, kad paslaugos buvo teikiamos tarptautiniams koledžams, o ne KIC, net jeigu pastarieji tuo metu ir priklausė vienai PVM grupei.

38. Antra, tai dera su PVM direktyvos 11 straipsnyje numatytos galimos PVM grupės esmė ir tikslu. PVM direktyvos 11 straipsnyje numatyto grupės apmokestinimo esmė ir tikslas yra pirmiausia supaprastinimas apmokestinamojo asmens, ir dėl to kartu mokesčių administratoriaus, naudai.

39. Viena vertus, šis tikslas matyti dar iš 1973 m. Komisijos pasiūlymo dėl Tarybos direktyvos dėl valstybių narių apyvartos mokesčių statymų derinimo aiškinamojo memorandumo. Dėl Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies (kuri atitinka dabartinės PVM direktyvos 11 straipsnį) jame aiškiai pasakyta: „Be to, atrodo tikslinga 4 dalyje pasirinkti lanksčių formulotą, kuri leistų valstybėms narėms sistemiškai nesieti apmokestinamojo asmens statuso vien su teisine savarankiškumo sąvoka arba siekiant administracinio supaprastinimo, arba norint išvengti kai kurių piktnaudžiavimo atvejų (pavyzdžiui, įmonės padalijimo keliems apmokestinamiesiems asmenims, ketinant pasinaudoti specialia schema)“ (5). Kita vertus, tai išplaukia ir iš Teisingumo Teismo, kuris irgi pabrėžia, kad PVM direktyvos 11 straipsnio tikslas yra supaprastinimas, jurisprudencijos (6).

40. Vykstant apmokestinimui PVM visais etapais su PVM atskaita, šio administracinio supaprastinimo esmė yra ta, kad už paslaugas grupės viduje nebūtina išrašyti sąskaitų faktūrų (su nurodytu PVM). Be to, nereikia kiekvienam grupės nariui teikti atskiros mokesčių deklaracijos (apskaičiuojant mokėtiną PVM ir atskaitytiną pirkimo PVM) – jį pateikia tik grupei „vadovaujantis“ narys. Atitinkamai mokesčių administratoriui reikia administruoti ne daug, o tik vieną apmokestinamąjį asmenį, kuris galiausiai atsako už savo grupės narių mokestines skolas.

41. Bet jeigu PVM direktyvos 11 straipsnio esmė ir tikslas pirmiausia yra procesų supaprastinimas apmokestinamajam asmeniui ir mokesčių administratoriui, PVM direktyvos 11 straipsnis reglamentuoja tik apmokestinamojo asmens (ir jo glaudžiai susijusį asmenį) santykį su mokesčių administratoriumi.

42. Mokesčių administratorius PVM teisės tikslais mato tik vieną apmokestinamąjį asmenį, kuriam priskiriami visi grupės sandoriai. Tačiau ši PVM grupė išorės santykiuose negali veikti kaip savarankiškas teisės subjektas, taigi ji, priešingai, nei per posėdį teigė Jungtinė Karalystė ar Komisija, negali ir steigti grupės, kaip ji suprantama pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punktą, arba tokiai grupei priklausyti. Grupės nariai – tai asmenys, steigiantys ją kaip teisiniai subjektai, nagrinėjamu atveju – tarptautiniai koledžai.

43. Taigi savarankiškumo PVM teisės aktų taikymo tikslais (t. y. pagal PVM direktyvos 11 straipsnį) jie netenka tik glaudžiai susijusį asmenį ir mokesčių administratoriaus santykių aspektu. Santykiuose su trečiaisiais asmenimis tai negalioja. Dauguma atvejų trečiai įmonei apskritai nežinoma (arba ji negali to patikrinti), ar jos paslaugų gavėjas priklauso PVM grupei, ar ne. Todėl pagal PVM direktyvos 226 straipsnio 5 punktą paslaugos teikėjas savo išrašomoje sąskaitoje faktūroje kaip paslaugos gavėją privalo nurodyti savo sutarties partnerį, o ne jam nežinomą PVM grupę ar jai atstovaujantį narį.

44. Vadinasi, reikia daryti skirtumą: jeigu KPS suteiktą paslaugą KIC ir jeigu KIC šiomis paslaugomis pasinaudojo pati arba perleido tretiesiems asmenims ar atskiroms tarptautiniams koledžams, PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punkte numatytas neapmokestinimas *a priori* negali būti taikomas, nes KIC nėra grupės narys.

45. Kitaip yra tuo atveju, jeigu paslaugos buvo suteiktos tarptautiniams koledžams, net jeigu pagal grupės apmokestinimo reglamentuojančius nacionalinės teisės aktus ir laikoma, kad jiems atstovauja KIC. Tačiau ši faktinė aplinkybė – kam iš tiesų buvo suteiktos atskiros paslaugos –

išsiaiškinti gali tik prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, o ne Teisingumo Teismas.

46. Taigi toliau preziumuojama, kad, priešingai, nei nutartyje d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? nurod? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, šioje nutartyje min?tos trijų r?šių paslaugos (žr. šios išvados 21 punkt?) buvo suteiktos ne KIC, o iš ties? tarptautiniams koledžams, kurie yra grup?s (KPS) nariai. Tik tokiu atveju kyla PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punkte numatyto neapmokestinimo klausimas.

2. *Tre?iojoje valstyb?je ?steigta grup?*

47. Tokiu atveju reikia nuspr?sti, ar PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punkte numatytas neapmokestinimas apima ir tre?iojoje valstyb?je ?sisteigusios grup?s paslaug? teikim? savo nariams, kurie yra ?steigti valstyb?je nar?je. ? š? klausim? – kur? esu išsamiai nagrin?jusi savo išvadose bylose *Aviva* ir *DNB Banka*(7) ir kur? Teisingumo Teismas ligšioliniuose sprendimuose gal?jo palikti neatsakyt?(8) – pritariant Komisijos ir Jungtin?s Karalyst?s nuomonei, reikia atsakyti neigiamai.

a) *Normos formuluot?, istorinis ir sisteminis jos aiškinimas*

48. Iš pirmo žvilgsnio nematyti, kad PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punkte b?t? nustatytas teritorinis apribojimas. Kaip ir kitose nuostatose (pavyzdžiui, PVM direktyvos 11 straipsnio pirmoje pastraipoje), teis?s akt? leid?jas aiškiai ir nenurod?, kad ši norma taikoma tik valstyb?s nar?s teritorijoje. Ta?iau esama ir nuostat?, kurios aiškiai orientuotos ? tarpvalstybin? apmokestinamojo asmens veikl? (žr. PVM direktyvos 148 straipsnio e punkt? – „oro transporto ?mon?s, už atlyg? gabenan?ios daugiausia tarptautiniais maršrutais“).

49. Bet kuriuo atveju šiuo klausimu galima konstatuoti, kad pagal normos formuluot? nieko nei reikalaujama, nei draudžiama. Normos formuluote negalima gr?sti argumento, kad ji apima ir grupes tre?iosiose valstyb?se.

50. Iš šios teis?s normos pirmtak?s – Šeštosios direktyvos(9) – paaišk?ja, kod?l toks apribojimas, kitaip negu PVM direktyvos 11 straipsnyje, ne?tvirtintas formuluot?je.

51. PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punkte numatytas neapmokestinimas PVM anks?iau buvo ?tvirtintas Šeštosios direktyvos 13 straipsnyje. Kaip matyti iš pavadinimo, jis ap?m? tik „[atleidim?] nuo mokes?io šalies teritorijos ribose“. Patvirtinus nauj? redakcij?, turinio pakeitim? padaryta nebuvo(10). Tod?l, atsižvelgiant ? Šešt?j? direktyv?, galima remtis tuo, kad neapmokestinimas PVM galioja nacionalin?je teritorijoje ir apima tik nacionalin?je teritorijoje ?sisteigusi? grupi? ar j? nari? paslaugas.

52. Šiam siauram aiškinimui pritariama taip pat neapmokestinimo PVM sistema PVM direktyvos IX antraštin?je dalyje. 1–3 skyriuose joki? specifini? s?lyg?, susijusi? su tarpvalstybiniu sandoriu, nenustatyta. Tik 4–8 ir 10 skyriuose numatytos konkre?ios nuostatos d?l tarpvalstybin? sandori? neapmokestinimo PVM. Jeigu teis?s akt? leid?jas b?t? planav?s neapmokestinim? taikyti ir tarpvalstybin?ms grup?ms, jis b?t? tai reglamentav?s šioje normoje.

53. Iš to darytina išvada, kad S?jungos teis?s akt? leid?jas, priimdamas PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punkt? (anks?iau – 13 straipsnio 1 dalies f punktas), tur?jo galvoje ne tarpvalstybines grupes, ypa? ne grupes, ?steigtas tre?iojoje valstyb?je, o nustatydamas „neapmokestinim? PVM nacionalin?je teritorijoje“ – „grupes nacionalin?je teritorijoje“.

b) Vertinimo prieštarą PVM direktyvos 11 straipsniui

54. Toks aiškinimas (t. y. preziumavimas, kad PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punkte nurodytos nepriklausomos grupės yra tik valstybės narės nacionalinėje teritorijoje esančios grupės), be kita ko, neleidžia atsirasti vertinimo prieštarai PVM direktyvos 11 straipsniui. Pastarasis valstybės narės leidžia atitinkamos „valstybės narės teritorijoje įsisteigusius asmenis“, kurie, būdami grupėje, „yra glaudžiai susiję“ tam tikru būdu, laikyti vienu apmokestinamuoju asmeniu. Todėl grupę pagal 11 straipsnį sudaryti gali tik toje pačioje valstybėje narėje įsteigtos įmonės.

55. Taikant PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punkte numatytą neapmokestinimą, grupės pobūdžiui keliama mažesni reikalavimai nei 11 straipsnyje. Visų pirma PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punkte nenumatyta glaudžios sąsajos tarp įmonių sąlyga. Todėl, jeigu remiantis šiuo pagrindu būtų taikomas neapmokestinimas PVM tarpvalstybiniu lygmeniu, kurio taikyti negalima remiantis norma, kurioje numatyti griežtesni reikalavimai, atsirastų prieštarą.

56. Tai ypač akivaizdu nagrinėjamu atveju. KPS grupę nagrinėjamoje byloje iš esmės galėtų būti laikoma ir KIC PVM grupės dalimi („yra glaudžiai susiję“). Tačiau pagal PVM direktyvos 11 straipsnį neapmokestinimas aiškiai gali būti taikomas tik Jungtinėje Karalystėje. Kodėl panašus rezultatas (grupės paslaugų savo nariams neapmokestinimas) turėtų būti pasiekiamas remiantis PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punktu?

57. Ši vertinimo prieštarą manoma išspręsti tik apribojant PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punkto poveikį vienos valstybės narės teritorijai – taip, kaip ir PVM direktyvos 11 straipsnio atveju. Tai reiškia, kad grupę ir narys, kuriam grupę teikia paslaugų, turi būti įsteigti toje pačioje valstybėje narėje.

58. Abu atvejai, beje, grindžiami tais pačiais motyvais: apribojant nacionalinę teritoriją siekiama, kad viena valstybė narė nesuvaržytų kitos valstybės narės, kurioje leidžiama susijungti su vienu mokesčio subjektu arba galbūt yra sudaryta atitinkama grupė, kurios sąlygas kitai valstybei narei sunku patikrinti, teritorinės apmokestinimo kompetencijos. Kartu užtikrinama, kad skirtingi mokesčių administratoriai nepriimtų prieštarų sprendimų. Tačiau pagrindinė priežastis, ko gero, yra siekis užkirsti kelią naudotis skirtingais mokesčių tarifais ar tvarka. Tai akivaizdu trečiojo valstybių (įskaitant jų ypatinguosius administracinius vienetų) atveju, kaip antai nagrinėjamoje byloje, nes jose nebūtinai egzistuoja PVM.

c) Skirtingi mokesčių tarifai (mokesčio tarifo problema)

59. Tarpvalstybinės grupės prielaida sudaro galimybes lengvai sukuriama mokesčių optimizavimo modeliui – visų pirma visame pasaulyje veikiantiems koncernams, kurie vykdo neapmokestinamus (t. y. nesuteikiantis teisės PVM atskaitai) sandorius. Pastariesiems tereikia su savo Europoje veikiančia įmone įsteigti grupę, kurios buveinė būtų valstybėje, kur PVM tarifas yra mažiausias arba šis mokestis apskritai netaikomas (pavyzdžiui, Jungtinėje Valstijose arba, kaip nagrinėjamu atveju, Honkonge). Tuomet ši grupė iš trečiojo asmens galėtų įsigyti visas paslaugas, už kurias iki šiol reikėjo mokėti PVM.

60. Kadangi tuomet paslaugos teikimo vieta būtų valstybėje, kurioje PVM tarifas labai mažas arba šis mokestis apskritai netaikomas, tokia grupė PVM visiškai nemokėtų arba mokėtų nedaug. Tuomet grupė šias nupirktas paslaugas „perleistų“ savo nariams, o šie grupei tik atlygintų išlaidas. Ši paslaugų teikimo vieta jau būtų atitinkamose valstybėse narėse. Tačiau pritaikius PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punktą paslauga ten nebūtų apmokestinama PVM.

61. Neatsižvelgiant į klausimą, kaip šiuo atveju atitinkamos valstybės narės turėtų galėti patikrinti, ar neiškraipoma konkurencija arba ar tenkinami kiti taikymo kriterijai (apie tai – šios išvados 67 ir paskesniuose punktuose), būtų galima be didelių sąnaudų sumažinti koncerno viduje mokamą PVM(11). Taikant PVM grupės priemonę pagal PVM direktyvos 11 straipsnį tokio rezultato nebūtų pasiekama (apie tai – šios išvados 54 ir paskesniuose punktuose).

62. Kitokios išvados negalima padaryti ir atsižvelgiant į pagrindines laisves. Juk net jeigu pagrindinės laisvės ir būtų taikytinos tokiu su trečioja valstybe susijusiu atveju, PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punkte numatyto neapmokestinimo, kaip ir PVM direktyvos 11 straipsnyje numatyto PVM grupės neapmokestinimo, teritorinis apribojimas būtų pateisinamas remiantis apmokestinimo kompetencijos pasidalijimu tarp valstybių narių(12). Atitinkamą apribojimą pateisina ir reikalavimas užtikrinti mokesčių sistemos kontrolės veiksmingumą. Jeigu, priešingai, būtų laikomasi nuomonės, kad neapmokestinimo taikymas tik valstybės narės teritorijoje pažeidžia Sąjungos teisę, logiškai kiltų klausimas, ar jos nepažeidžia ir PVM direktyvos 11 straipsnis. Tai labai abejotina(13).

63. Nuostabą kelia KIC pozicija(14), kad ši skirtingų PVM tarifų panaudojimo riziką galima nekreipti dėmesio, nes PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punkte numatytas neapmokestinimas apima tik PVM direktyvos 132 straipsnyje nurodytą su visuomenės interesais susijusią veiklą. Viena vertus, iš veiklos rūšies (neapmokestinama su visuomenės interesais susijusi veikla) negalima daryti išvados dėl to, kokios apimtys yra atitinkama mokesčių bazė. Tai pakankamai aiškiai iliustruoja nemenki švietimo ir sveikatos apsaugos sektoriai.

64. Kita vertus, ši pozicija prieštarauja aiškiai suprantamai teisės akto leidėjo valiai. PVM direktyvos 132 straipsnyje įvardytą veiklos rūšį jis neapmokestina tik iš dalies (padidėjusios vertės paskutiniame pridėtinės vertės sukurimo etape), o ne visiškai.

65. Jeigu teisės akto leidėjas su visuomenės interesais susijusios veiklos gavėjams (kaip antai švietimo paslaugos arba gydymo paslaugos) būtų siekęs sumažinti visą PVM naštą, PVM direktyvos 169 straipsnyje jis būtų pridėjęs PVM direktyvos 132 straipsnio neapmokestinimą reglamentuojančią nuostatą ir leidęs atlikti PVM atskaitą, nepaisant neapmokestinamų paslaugų teikimo. Tačiau šio jam žinomo mechanizmo jis nepanaudojo sėmingai.

66. Šis sėmingas teisės akto leidėjo sprendimas taikyti tik dalinį neapmokestinimą taptų visiškai beprasmiškas, jeigu KIC būtų leista laikytis pasirinkto modelio (įsteigti grupę trečiojoje valstybėje be PVM sistemos).

d) **Konkurencijos iškraipymo nebuvimo vertinimas**

67. Faktas, kad neapmokestinant PVM pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punktą, kaip matyti iš jo formuluotės, neturi būti iškraipoma konkurencija ir nacionalinis mokesčių administratorius turi galėti tai patikrinti, taip pat yra argumentas, kad neapmokestinimas PVM turi būti apribotas vienos valstybės narės teritorija. Tai bet kuriuo atveju rodo, kad grupę trečiojoje valstybėje yra neįmanoma.

68. Mokesčių administratoriai nepajėgūs tarpvalstybiniu lygmeniu įvertinti, ar įvairiose valstybėse, visų pirma trečiuosiose (kaip antai nagrinėjamu atveju Honkonge), iškraipoma konkurencija. Šiuo aspektu Teisingumo Teismo požiūris dėl PVM direktyvos 13 straipsnio Sprendime *Isle of Wight Council*(15) taikytinas ir PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punktui.

69. Šiame sprendime Teisingumo Teismas pabrėžė, kad yra sunku nustatyti konkurencijos iškraipymą rinkose, kurių atribojimas nebūtinai sutampa su teritorine vietos valdžios institucijų

kompetencija. Taigi tokia situacija galėtų pakenkti fiskalinio neutralumo ir teisinio saugumo principams. Tai visiškai pasakytina ir apie atvejus su trečiosiomis valstybėmis.

70. Be to, remiantis PVM direktyvos 131 straipsniu, turi būti užtikrintas tinkamas ir sąžiningas šios nuostatos dėl neapmokestinimo PVM taikymas. Tai būtų *de facto* neįmanoma, jei finansų institucija turėtų pasaulio ar Sąjungos mastu vertinti, ar iškraipoma konkurencija, arba jei kelios finansų institucijos – galbūt viena kitai prieštaraudamos – priimtų skirtingus sprendimus. Pastarasis atvejis kaip tik nulemtų konkurencijos iškraipymą(16). Šiuo atžvilgiu ir didžiuliai su praktiniu taikymu ir kontrole susiję sunkumai yra argumentas neįtraukti trečiojoje valstybėje įsisteigusių grupių.

3. Išvada

71. Taigi PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punktą reikia aiškinti taip, kad trečiojoje valstybėje įsteigtos grupės teikiamoms paslaugoms neapmokestinimas netaikomas. Vadinas, KPS paslaugos tarptautiniams koledžams nėra neapmokestinamos; dėl šios priežasties į tolesnius prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo klausimus atsakyti nebereikia.

B. Alternatyviai: „konkurencijos iškraipymo“ nebuvimo kriterijaus aiškinimas (antrasis klausimas)

72. Jeigu Teisingumo Teismas vis dėlto nuspręstų, kad PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punkte numatytas neapmokestinimas taikytinas ir grupėms, kurių buveinė yra trečiojoje valstybėje, reikia išnagrinėti ir tolesnius prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo klausimus.

73. Su antruoju klausimu pateikta 7 dalis priklauso nuo to, kokiais kriterijais remiantis vertinama, kada konkurencija iškraipoma, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punktą, todėl neapmokestinimas negali būti taikomas.

74. Tiek, kiek prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausia dėl kitoje valstybėje narėje įsisteigusios grupės vertinimo, šis klausimas (kaip jau minėta, žr. šios išvados 33 punktą) yra hipotetinis, todėl nepriimtinas. Antrąjį klausimą reikia išnagrinėti tik tiek, kiek jis susijęs su grupe, kurios buveinė yra trečiojoje valstybėje.

1. Normos tikslas

75. Kaip jau yra nusprendęs Teisingumo Teismas(17) ir kaip aš esu paaiškinusi kitoje vietoje(18), PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punktu siekiama kompensuoti mažesnių įmonių nepalankią konkurencinę padėtį, palyginti su didesniu konkurentu. Pastarasis gali nurodyti, kad grupės paslaugas teiktų jo paties darbuotojai arba, sukūrus PVM grupę, glaudžiai susijusi bendrovė. Kaip teisingai pažymi Komisija(19), PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punktu siekiama užtikrinti vienodą didelį ir mažesnių įmonių vertinimą PVM teisės požiūriu; šio vertinimo poreikis kyla iš pirkimo PVM atskaitos netaikymo neapmokestinamiems pardavimo sandoriams.

76. Tai parodo šis pavyzdys: didelė ligoninė, gebanti pati užtikrinti savo pacientų maitinimą (turinti savo virtuvės darbuotojus), PVM nuo išlaidų virtuvės personalui nemoka. Maža ligoninė, kuri negali išnaudoti atitinkamų darbuotojų pajamų, turi dvi galimybes.

77. Maitinimą ji gali pirkti iš trečiojo asmens. Tačiau pirkdama šią paslaugą ji turės mokėti PVM – ir nuo produkto išlaidų, ir nuo trečiojo asmens išlaidų virtuvės personalui. Šis apmokestinimas PVM ligoninės lygmeniu yra galutinis (kadangi teikiamos paslaugos neapmokestinamos, teisė ?

pirkimo PVM atskait? netaikoma; žr. PVM direktyvos 168 ir 169 straipsnius). Taigi mažai ligoninei teikiant tokias pat paslaugas tenka didesn?s išlaidos. D?l šios priežasties ji atsiduria nepalankioje konkurencin?je pad?tyje, kuri? vis? pirma nulemia ?mon?s dydis.

78. Vis d?lto PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punktas leidžia šios nepalankios konkurencin?s pad?ties išvengti. Min?toji ligonin? gali susijungti su kita ligonine. Ši grup? ?darbina darbuotojus, kuri? paj?gumus abu nariai, užtikrindami ligonini? pacient? maitinim?, išnaudoja pakankamai. Atitinkamos s?naudos padalijamos tarp abiej? nari?. Kadangi grup?s paslaugos, teikiamos savo nariams, yra neapmokestinamos, nuo išlaid? personalui PVM mok?ti nereikia (nuo produkt? išlaid? mokamas toks pat PVM). Taigi abi mažesn?s ligonin?s nebeatsiduria nepalankioje konkurencin?je pad?tyje, palyginti su (didesniu) konkurentu.

79. Vis d?lto, jei šiuo neapmokestinimu PVM siekiama ištaisyti nepalanki? konkurencin? pad?t?, jis tuo pat metu negali nulemti konkurencijos iškraipymo ar sukelti konkurencijos iškraipymo gr?sm?s. PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punkto su konkurencija susijusi s?lyga tokiu atveju atrodyt? keistokai ir gana beprasmiškai(20).

2. Reikalavimas konkurencijos iškraipymo kriterij? aiškinti siaurai

80. D?l šios priežasties man atrodo, jog tam, kad PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punktas tur?t? prasm?s, j? privaloma aiškinti siaurai.

81. Prie tos pa?ios išvados prieinama konkurencijos iškraipymo nebuvim? suprantant kaip iš principo PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punkte numatyto neapmokestinimo išimt?, nes pagal Teisingumo Teism? nukrypimas nuo bendros taisykl?s arba jos išimtis turi b?ti aiškinami siaurai(21).

82. Tiesa, laikant konkurencijos iškraipymo nebuvim? neapmokestinimo išimtimi, o neapmokestinim? bendrojo apmokestinimo PVM principinio išimtimi(22), galima b?t? daryti ir šios išimties kildinamos išimties prielaid?. Toki? išimties išimt? reik?t? aiškinti arba ypa? siaurai (kaip siaurai aiškinatin? išimt? iš išimties), arba ypa? pla?iai (kaip išimties išimt? iš siaurai aiškinatinos išimties).

83. Vis d?lto, neatsižvelgiant ? tai, ši? „išimties išimt?“ reik?t? aiškinti siaurai. Pagal Teisingumo Teismo jurisprudencij? aiškinimas turi der?ti su neapmokestinimo atvejais siekiamu tikslu ir atitikti mokes?io neutralumo reikalavimus. Vis? pirma s?vokos, vartojamos min?tame 132 straipsnyje nurodytiems neapmokestinimo atvejams apibr?žti, neturi b?ti aiškinamos taip, kad jie tapt? neveiksmingi(23).

84. Taip b?t?, jeigu konkurencijos iškraipymo prezumpcijai neb?t? keliami griežti reikalavimai. Tokia samprata galiausiai atitinka pirma pateikt? (žr. šios išvados 80 punkt?) teleologin?, griežt? „konkurencijos iškraipymo“ nebuvimo kriterijaus aiškinim?.

85. Tok? siauro aiškinimo atsparos tašk? galima rasti Teisingumo Teismo jurisprudencijoje, pagal kuri? konkurencijos iškraipymas gali b?ti konstatuojamas tuomet, kai yra realus pavojus, jog neapmokestinimas savaime tiesiogiai arba ateityje gali iškraipyti konkurencij?(24). Konkurencija gali b?ti iškraipyta b?tent d?l to, kad grup?s teikiamos paslaugos neapmokestinamos(25). Šis neapmokestinimas užkerta keli? tre?i?j? paslaug? teik?j? galimybei teikti šias paslaugas už t? pa?i? kain? grup?s nariams (atsakymas ? antrojo klausimo a dal?, atsakyti ? b dal? tuomet nebereikia).

86. Atsižvelgiant ? reikalavim? konkurencijos iškraipymo nebuvimo kriterij? aiškinti siaurai, konkurencijos iškraipymo negalima gr?sti vien komercin?s rinkos identifikavimu. Juk tokiu atveju

PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punkto idėja taptų absurdiška. Pagal ją turi būti galima išvengti nepalankios konkurencinės padėties, palyginti su didesniais konkurentais (žr. šios išvados 75 punktą), būtų bendradarbiaujant su kitomis įmonėmis (atsakymas į antrojo klausimo g dalį).

87. Jeigu grupė galėtų būti steigta trečiojoje valstybėje, logiškai reiktų patikrinti, ar jos nacionaliniu lygmeniu teikiamos paslaugos neiškraipo konkurencijos kitą trečiosios valstybę, kurioje grupė yra steigta, paslaugų teikimą atžvilgiu. Tretieji tarpininkai Jungtinėje Karalystėje ir už jos ribų būtų nepalankioje konkurencinėje padėtyje ir negalėtų Jungtinėje Karalystėje esantiems tarptautiniams koledžams teikti identiškas paslaugas, nes jų paslaugos Jungtinėje Karalystėje pabrangtų dėl taikomo PVM (atsakymas į antrojo klausimo d dalį).

88. Vertinant, ar neiškraipoma konkurencija, reikia patikrinti, ar grupė ir be neapmokestinimo PVM galėtų užsitikrinti, kad jos nariai būtų jos klientai(26). Jeigu grupės paslaugos taip pritaikytos prie jos narių poreikio, kad grupė gali užsitikrinti, jog nariai šias paslaugas, tai iš esmės yra bendradarbiavimas (žr. šios išvados 75 ir paskesnius punktus), kuris pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punktą turi būti neapmokestinamas (atsakymas į antrojo klausimo c dalį).

89. Grupės nariai paprastai susijungia tik tuomet, kai yra tikri, kad nariai pirks grupės paslaugas („pirkimo garantija“). Todėl iš esmės galima remtis tuo, kad dėl grupės sudarymo konkurencija neiškraipoma, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punktą.

90. Atsižvelgiant į neapmokestinimo tikslą (užkirsti kelią atsidūrimui nepalankioje konkurencinėje padėtyje), man atrodo, kad konkurencijos iškraipymo kriterijus gali būti skirtas vien tik piktnaudžiavimui išvengti (žr. PVM direktyvos 131 straipsnį). Galiausiai taip siekiama užtikrinti, kad neapmokestinimas PVM nebūtų taikomas neatsižvelgiant į jo tikslą. Nustatyti, kada taip yra, galima tik remiantis tam tikrais požymiais.

91. Atsižvelgiant į pagrindinį kriterijaus tikslą – išvengti piktnaudžiavimo – mokesčių administratoriui tenka pareiga parodyti(27) išvengtino piktnaudžiavimo egzistavimą arba jų liudijamąsias požymius (atsakymas į antrojo klausimo e dalį). Nė vienas Sąjungos teisės aktas nepareigoja mokesčių administratoriaus gauti specialią ekspertų išvadą dėl trečiųjų valstybių rinkų. Kaip finansų institucijos vykdo rodinėjimo pareigą, yra ne Sąjungos teisės, o nacionalinės procesinės mokesčių teisės klausimas (atsakymas į antrojo klausimo f dalį).

3. Konkurencijos iškraipymo požymiai

92. Požymis, kad nuostata dėl neapmokestinimo PVM pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punktą taikoma neatsižvelgiant į jos tikslą, gali būti, pavyzdžiui, tai, kad grupė didelį tų pačių paslaugų dalį už atlygą teikia ne nariams ir jas teikdama – išnaudodama sinergijos poveikį – veikia rinkoje visų pirma kaip konkurentas, o ne kaip bendradarbiaujanti grupė. Šiuo atžvilgiu tam tikromis aplinkybėmis atitinkamai gali kilti realus konkurencijos su trečiaisiais paslaugų teikėjais iškraipymo pavojus.

93. Požymis taip pat gali būti tai, kad grupė neteikia specialiai savo nariams pritaikytų paslaugų, o tik perleidžia jiems nupirktas paslaugas. Tai reiškia, kad šias paslaugas be problemų galėtų siūlyti ir sigyti kiti. Ir šiuo atveju tretieji paslaugų teikėjai būtų išstumti iš atitinkamos rinkos. Tokia prezumpcija iš dalies galėtų būti daroma nagrinėjant atvejus, nes atrodo, kad didžiąją grupės paslaugų dalį sudarų paprasčiausias iš trečiųjų asmenų (tarpininkų ir pan.) sigytų paslaugų perleidimas savo nariams.

94. Toks paslaugų pirkimas ir paprasčiausias šių nupirktų paslaugų perleidimas prieštarauja ir pirma aprašytam neapmokestinimo pobūdžiui. Juo siekiama ne tiesiog optimizuoti paslaugų pirkimą ir pardavimą, o sudaryti galimybes mažesniems rinkos dalyviams bendradarbiauti

siekiant kompensuoti nepalanki? konkurencin? pad?t?, palyginti su didesniais konkurentais, kurie šias paslaugas teikia patys (žr. šios išvados 75 ir paskesnius punktus).

95. Tiesiog pirkdama paslaugas ir jas be joki? pakeitim? perleisdama toliau grup? joki? savo paslaug? neteikia. Palyginti su konkurentais, kurie paslaugas perka patys, nepalankioje konkurencin?je pad?tyje neatsiduriama, nes pastarieji moka tok? pat PVM. Kitaip b?t?, jeigu grup? pati sukurt? prid?tin? vert?. Taip, pavyzdžiui, b?t?, jeigu grup? pati b?t? ?darbinusi tarpininkus, taigi pati teikt? tarpininkavimo paslaugas. Tuomet atsirast? ir bendradarbiavimo elementas, kuriuo grindžiamas PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punkte numatytas neapmokestinimas.

96. Dar vienas požymis gali b?ti tai, kad ? pirm? viet? keliamas pirkimo PVM optimizavimas, o ne abipusis bendradarbiavimas siekiant išvengti nepalankios konkurencin?s pad?ties. Pirkimo PVM optimizavimas gali b?ti preziumuojamas tuo atveju, kai kuriamas konkurencinis pranašumas bet kurias užsakom?sias paslaugas perkeliant grupei, ?steigta valstyb?je, kurioje PVM tarifas yra labai mažas arba šis mokestis apskritai neegzistuoja. Visiškai tik?tina, kad nagrin?jamu atveju taip ir yra.

97. Vis d?lto tai ?vertinti galiausiai tur?s prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas.

C. Alternatyviai: santykis su grup?s apmokestinimu pagal PVM direktyvos 11 straipsn? (tre?iasis ir ketvirtasis klausimai)

98. Tam atvejui, jeigu Teisingumo Teismas priet? prie išvados, kad PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punkte numatytas neapmokestinimas apima ir tre?ioje valstyb?je ?steigtas grupes, ir tam atvejui, jeigu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, nepaisant esam? požymi?, paneigt? konkurencijos iškreipym?, reikia atsakyti ? tre?i?j? ir ketvirt?j? klausimus.

99. Abu klausimai susij? su PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punkto ir PVM direktyvos 11 straipsnyje numatytos grup?s apmokestinimo galimyb?s santykiu. Šia galimybe Jungtin? Karalyst? pasinaudojo. Konkre?iai klausinama d?l to, ar PVM grup?s nariai tuo pat metu gali b?ti grup?s nariai, ir kokiomis s?lygomis.

100. Komisija ir Jungtin? Karalyst? šiuo atžvilgiu sutaria, kad PVM neapmokestinamos tik grup?s paslaugos, teikiamos savarankiškiems nariams. Jei yra sudaryta PVM grup?, paslaugos grup?s nariams negali b?ti teikiamos, nes pastarieji, remiantis PVM grup? reglamentuojan?iomis normomis, netenka savarankiškumo. Kadangi visi tarptautiniai koledžai (kurie ?steig? KPS) yra PVM grup?s dalis, egzistuoja ne grup?s nariai, o tik vienas vienintelis narys.

101. Tai yra labai formalus poži?ris, kur?, kaip jau min?jau (žr. šios išvados 34 ir paskesnius punktus), laikau neteisingu. Be to, PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punkte kalbama apie „asmen?“ grup?. Bet civilin?s teis?s poži?riu savarankiški asmenys lieka asmenimis net ir tada, kai patenka ? PVM grup?s taikymo srit?. Be to, kaip savo rašytin?se pastabose teisingai pažymi KIC, direktyvoje vartojama s?voka „nepriklausomos grup?s“, o ne s?voka „savarankišk? asmen? grup?s“.

102. Tai reiškia, kad savarankiška turi b?ti grup?, o ne grup?s nariai. Nagrin?jamu atveju negin?ijama, kad grup?s nesavarankiškumo fikcija (KPS atvejua) negali b?ti viršesn? už grup?s apmokestinim?. Juk PVM direktyvos 11 straipsnyje aiškiai nustatyta, kad tarpvalstybiniu lygmeniu jis netaikomas.

103. Pritariant KIC ir nepritariant Komisijos per pos?d? išsakytiems argumentams, pažym?tina,

kad „asmens“ s?voka PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punkte nereiškia „apmokestinamojo asmens“ – vis? pirma ji nereiškia fikcijos b?du išpl?sto apmokestinamojo asmens, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 11 straipsn?. Tai matyti vien iš PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punkto formuluot?s. Jame kalbama apie asmenis, kuriems vykdan? veikl? jie yra „neapmokestinamieji asmenys“. Tai reiškia, kad grup?s nariai gali b?ti ir neapmokestinamieji asmenys.

104. Šiuo atžvilgiu PVM grup?s suk?rimas taikant PVM direktyvos 11 straipsn?, fiktyviai laikant j? vienu vieninteliu apmokestinamuoju asmeniu („atskiru apmokestinamuoju asmeniu laikyti“ kelis asmenis), *per se* neužkerta kelio grup?s egzistavimo prezumpcijai. Tai taip pat neužkerta kelio preziumuoti, kad grup? teikia paslaugas savo nariams.

105. Tai akivaizdu šiek tiek pakeitus pirma min?t? pavyzd? (žr. šios išvados 76 ir paskesnius punktus). Dar viena mažesn? ligonin? (C) su A ir B ligonin?mis valstyb?s nar?s teritorijoje sudaro grup? (Z), kuri perima pacient? maitinim?. Ta?iau A v?liau yra ?sigyjama X ir tampa PVM grup?s dalimi; šios PVM grup?s vadovaujantis (Jungtin?je Karalyst?je – atstovaujantis) narys yra X. Z ir toliau teikia paslaugas A, B ir C, kuri? savarankiškumo bendrovi? teis?s atžvilgiu PVM direktyvos 11 straipsnis niekaip nekei?ia.

106. Abejotina, ar Z paslaug?, kurias ji teikia A, neapmokestinimas tikrai turi priklausyti nuo to, kad PVM teis?s akt? tikslais laikoma, jog šios paslaugos teikiamos X, o X, formaliai ži?rint, n?ra grup?s dalis. Kaip jau min?ta (žr. šios išvados 38 ir 39 punktus), grup?s apmokestinimo esm? ir tikslas yra supaprastinti administravim?, o ne susieti grup?s neapmokestinim? su v?lesne jos nari? strukt?ra pagal bendrovi? teis? ir su grup?s apmokestinim? reglamentuojan?i? norm? egzistavimu.

107. PVM poži?riu neutralaus bendradarbiavimo poreikis tarp A, B ir C neišnyksta d?l to, kad A nuo šiol yra X PVM grup?s dalis. Juk d?l to niekaip nepasikeit? A, B ir C nepalanki konkurencin? pad?tis, palyginti su dideliu konkurentu.

108. Taigi, kitaip nei mano Komisija ir Jungtin? Karalyst?, abi „sistemos“ (grup?s apmokestinimas ir grup?s teikiam? paslaug? neapmokestinimas) viena kitos iš principo nepanaikina. Jas tik reikia suderinti.

109. Tik tiek, kiek grup?s narius sudaro asmenys, kurie visi yra vienos ir tos pa?ios PVM grup?s dalis, PVM direktyvos 11 straipsnis yra *lex specialis* 132 straipsnio 1 dalies f punkto atžvilgiu. PVM direktyvos 11 straipsnyje numatytas grup?s apmokestinimas yra platesn?s apr?pties nuostata, nes pagal j? jokios paslaugos grup?s viduje neapmokestinamos. Pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punkt? neapmokestinamos tik grup?s paslaugos, teikiamos savo nariams (o ne atvirkš?iai; taip pat ne nari? vieni kitiems teikiamos paslaugos). Tod?l grup?s apmokestinimas turi viršenyb? PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punkto taikymo atžvilgiu.

110. Taigi tai, kad kai kurie grup?s nariai yra ir PVM grup?s Jungtin?je Karalyst?je dalis, neužkerta kelio taikyti neapmokestinim? pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punkt?.

VI. Išvada

111. Si?lau Teisingumo Teismui taip atsakyti ? *First-Tier Tribunal* (pirmosios instancijos teismas, Jungtin? Karalyst?) pateiktus prejudicinius klausimus:

1. PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punkte numatytas neapmokestinimas neapima tre?iojoje valstyb?je ?steigtos grup?s.
2. PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punkt? reikia aiškinti taip, kad grup?s paslaug?

teikimo savo nariams, kai nariai tiksliai atlygina savo dalį, susijusi su bendromis sėnaudomis, neapmokestinimas iš principo neiškraipo konkurencijos, nebent šis neapmokestinimas taikomas neatsižvelgiant į jo tikslą.

Taikymo neatsižvelgiant į tikslą požymiai gali, pavyzdžiui, būti:

- 1) tai, kad grupė didelė tų pačių paslaugų dalį už atlygą teikia ne nariams ir šiuo atžvilgiu veikia rinkoje visų pirma kaip konkurentas, o ne kaip bendradarbiaujanti grupė;
- 2) tai, kad grupė neteikia specialiai savo nariams pritaikytų paslaugų, o tik perleidžia jiems nupirktas paslaugas; arba
- 3) tai, kad į pirmą vietą keliamas pirkimo PVM optimizavimas, o ne abipusis bendradarbiavimas siekiant išvengti nepalankios konkurencinės padėties.

Įrodinėjimo pareiga dėl šių požymių tenka mokesčių administratoriui. Tačiau Sąjungos teisės aktai nepareigoja jo gauti specialų ekspertų išvadą ar pan. Šiuos požymius galiausiai turės įvertinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

3. Tai, kad kai kurie grupės nariai yra ir PVM grupės dalis, neužkerta kelio taikyti neapmokestinimą pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punktą. Tačiau platesnės aprėpties grupės apmokestinimas pagal PVM direktyvos 11 straipsnį turi viršenybą. Todėl PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punkte numatytas neapmokestinimas netaikomas, jeigu visi grupės nariai yra vienos ir tos pačios PVM grupės dalis.

1 Originalo kalba: vokiečių.

2 2019 m. lapkričio 20 d. Sprendimas *Infobos* (C-400/18, EU:C:2019:992), 2017 m. rugsėjo 21 d. Sprendimas *Aviva* (C-605/15, EU:C:2017:718), 2017 m. rugsėjo 21 d. Sprendimas *DNB Banka* (C-326/15, EU:C:2017:719), 2017 m. rugsėjo 21 d. Sprendimas *Komisija / Vokietija* (C-616/15, EU:C:2017:721) ir 2017 m. gegužės 4 d. Sprendimas *Komisija / Liuksemburgas* (C-274/15, EU:C:2017:333).

3 OL L 347, 2006, p. 1.

4 Dėl šios teisinės pasekmės žr., pavyzdžiui, 2019 m. vasario 14 d. Sprendimą *Vetsch Int. Transporte* (C-531/17, EU:C:2019:114, 45 punktas).

5 Žr. pagrindimą dėl 4 straipsnio 4 dalies 1973 m. birželio 20 d. Komisijos pasiūlymo (COM(73) 950 *final*) 4 puslapyje.

6 2015 m. liepos 16 d. Sprendimas *Larentia + Minerva ir Marenave Schiffahrt* (C-108/14 ir C-109/14, EU:C:2015:496, 40 punktas), 2013 m. balandžio 25 d. Sprendimas *Komisija / Švedija* (C-480/10, EU:C:2013:263, 37 punktas) ir 2013 m. balandžio 9 d. Sprendimas *Komisija / Airija* (C-85/11, EU:C:2013:217, 47 ir 48 punktai).

7 Žr. mano išvadas *Aviva* (C-605/15, EU:C:2017:150, 36 ir paskesni punktai) bei *DNB Bank* (C-326/15, EU:C:2017:145, 45 ir paskesni punktai).

8 2017 m. rugsėjo 21 d. Sprendimas *Aviva* (C-605/15, EU:C:2017:718) ir 2017 m. rugsėjo 21 d. Sprendimas *DNB Banka* (C-326/15, EU:C:2017:719).

9 1977 m. gegužės 17 d. Šeštoji Tarybos direktyva 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų 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).

10 Pagal PVM direktyvos 3 konstatuojamąjį dalį priimant PVM direktyvą tebuvo išdėstyta nauja struktūros ir formulavimo redakcija, nedarant esminių galiojančių teisės aktų turinio pakeitimų. Kai vis dėlto tokie pakeitimai padaryti, išsamus jų sąrašas pateiktas nuostatose dėl direktyvos perkėlimo į nacionalinę teisę ir įsigaliojimo. Dėl PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punkto tokių pakeitimų nenurodyta.

11 Panašus mokesčių optimizavimo modelis yra ir tada, kai ES viduje grupės buveinė steigiama valstybėje narėje su mažiausiu PVM tarifu.

12 Dėl šio pateisinamojo pagrindo žr., pavyzdžiui, 2005 m. gruodžio 13 d. Sprendimų *Marks & Spencer* (C-446/03, EU:C:2005:763, 45 ir 46 punktai), 2011 m. lapkričio 29 d. Sprendimų *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785, 48 punktas), 2015 m. gegužės 21 d. Sprendimų *Verder LabTec* (C-657/13, EU:C:2015:331, 47 punktas) ir 2010 m. sausio 21 d. Sprendimų *SGI* (C-311/08, EU:C:2010:26, 60 punktas).

13 Neigiama nuomonė: Ehrke-Rabel, T. „VAT Grouping: The Relevance of the Territorial Restriction of Article 11 of the VAT Directive“, *World Journal of VAT/GST Law*, vol. 1, no. 1, 2012 m. liepa, p. 61 (70 ir paskesni); Casper Bjerregaard Eskildsen, „VAT Grouping versus Freedom of Establishment“, *20 EC Tax Review*, Issue 3, p. 114–120; žr. ir išsamiai Stadie, H. (Rau, G. ir Dürrwächter, E., *UStG*, 2 straipsnio 812 ir paskesnės pastabos (atnaujinta: 174 papildymas – 2017 m. spalį)).

Kitokia nuomonė: van Doesum, A., van Kesteren, H., van Norden, G.-J., „The Internal Market and VAT: intra-group transactions of branches, subsidiaries and VAT groups“, (2007) *16 EC Tax Review*, Issue 1, p. 34 (41).

14 Žr. rašytinių pastabų 56 ir paskesnius punktus.

15 2008 m. rugsėjo 16 d. Sprendimas *Isle of Wight Council ir kt.* (C-288/07, EU:C:2008:505, 49 ir paskesni punktai).

16 Tai matyti tuomet, kai vienoje šalyje grupę atlieka PVM atskaitė, nes jai neleidžiama taikyti neapmokestinimo PVM dėl to, kad daroma atitinkamo konkurencijos iškraipymo prielaida. Paslaugos gavėjo valstybėje narėje, priešingai, dėl to, kad mokėtinas mokestis perkeliamas grupės nariui, daroma neapmokestinimo PVM prielaida, nes neįžvelgiama konkurencijos iškraipymo.

17 Šiuo klausimu žr. 2019 m. lapkričio 20 d. Sprendimų *Infohos* (C-400/18, EU:C:2019:992, 36 punktas), 2017 m. rugsėjo 21 d. Sprendimų *Komisija / Vokietija* (C-616/15, EU:C:2017:721, 56 punktas) ir 2008 m. gruodžio 11 d. Sprendimų *Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing* (C-407/07, EU:C:2008:713, 37 punktas). Žr. ir generalinio advokato J. Mischo išvadą byloje *Taksatorringen* (C-8/01, EU:C:2002:562, 118 punktas).

18 Mano išvados byloje *Aviva* (C-605/15, EU:C:2017:150, 20 ir paskesni punktai) ir byloje *DNB Banka* (C-326/15, EU:C:2017:145, 51 punktas).

19 Žr. rašytinių pastabų 11 punktą.

20 Šiuo klausimu žr. generalinio advokato J. Mischo išvadą byloje *Taksatorringen* (C-8/01, EU:C:2002:562, 125 ir paskesni punktai) – „reikia konstatuoti, kad ji [rinka] yra gana neįprasta“. Žr. ir mano išvadą byloje *Aviva* (C-605/15, EU:C:2017:150, 67 punktas).

21 Žr., pavyzdžiui, 2006 m. rugsėjo 28 d. Sprendim? *Komisija / Austrija* (C?128/05, EU:C:2006:612, 22 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

D?I PVM direktyvoje numatyt? neapmokestinimo atvej? taip pat žr. 2017 m. rugsėjo 21 d. Sprendim? *Aviva* (C?605/15, EU:C:2017:718, 30 punktas), 2017 m. rugsėjo 21 d. Sprendim? *Komisija / Vokietija* (C?616/15, EU:C:2017:721, 49 punktas) ir 2016 m. spalio 5 d. Sprendim? *TMD* (C?412/15, EU:C:2016:738, 34 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

22 D?I PVM direktyvos 132 straipsnyje numatyto neapmokestinimo žr. 2017 m. rugsėjo 21 d. Sprendim? *Aviva* (C?605/15, EU:C:2017:718, 30 punktas).

23 2019 m. lapkri?io 20 d. Sprendimas *Infohos* (C?400/18, EU:C:2019:992, 30 punktas), 2017 m. geguž?s 4 d. Sprendimas *Komisija / Liuksemburgas* (C?274/15, EU:C:2017:333, 50 punktas), 2013 m. lapkri?io 28 d. Sprendimas *MDDP* (C?319/12, EU:C:2013:778, 25 punktas), 2013 m. kovo 21 d. Sprendimas *PFC Clinic* (C?91/12, EU:C:2013:198, 23 punktas), 2008 m. gruodžio 11 d. Sprendimas *Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing* (C?407/07, EU:C:2008:713, 30 punktas), 2007 m. birželio 14 d. Sprendimas *Horizon College* (C?434/05, EU:C:2007:343, 16 punktas), 2002 m. birželio 20 d. Sprendimas *Komisija / Vokietija* (C?287/00, EU:C:2002:388, 47 punktas).

24 Žr. 2019 m. lapkri?io 20 d. Sprendim? *Infohos* (C?400/18, EU:C:2019:992, 48 punktas) ir 2003 m. lapkri?io 20 d. Sprendim? *Taksatorringen* (C?8/01, EU:C:2003:621, 64 punktas).

25 2019 m. lapkri?io 20 d. Sprendimas *Infohos* (C?400/18, EU:C:2019:992, 47 punktas).

26 Žr. 2003 m. lapkri?io 20 d. Sprendim? *Taksatorringen* (C?8/01, EU:C:2003:621, 59 punktas) ir generalinio advokato J. Mischo išvad? byloje *Taksatorringen* (C?8/01, EU:C:2002:562, 131 ir paskesni punktai).

27 D?I pareigos ?rodyti piktnaudžiavimo egzistavim? PVM teis?je žr., pavyzdžiui, 2019 m. liepos 10 d. Sprendim? *Kuršu zeme* (C?273/18, EU:C:2019:588, 35 ir 38 punktai).