GENERALINĖS ADVOKATĖS
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 – Teritorinė taikymo sritis – Grupė, įsteigta trečiojoje valstybėje – Konkurencijos iškraipymo sąvoka – Santykis su grupės apmokestinimu (11 straipsnis)“

I. Įžanga

1. Šioje byloje vėl nagrinėjamas 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 šių paslaugų sąnaudas savo nariams (vadinamoji *Cost Sharing Group* – toliau prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas ją vadina ir „CSG“).

2. Nagrinėjamas atvejis ypatingas tuo, kad grupė yra Honkonge, t. y. trečiojoje valstybėje, o jos narės yra įmonių grupės patronuojamosios bendrovės, kurios visos įsteigtos Jungtinėje Karalystėje. Beveik visos narės su tolesnėmis įmonių 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 įsteigtas grupes. 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 trečiąja valstybe, kurioje, kaip antai nagrinėjamu atveju, pridėtinės vertės mokesčio nėra, leidžia grupei kone visas paslaugas įsigyti nemokant PVM ir paskui be jokių mokesčių perduoti jas savo nariams Jungtinėje Karalystėje. Jeigu – kaip antai šioje byloje – šie nariai neturi teisės į PVM atskaitą, atsiranda didžiulės galimybės sutaupyti mokesčių.

1 Originalo kalba: vokiečių.

2 2019 m. lapkričio 20 d. Sprendimas *Infohos* (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).

II. Teisinis pagrindas

A. Sąjungos teisė

4. Sąjungos teisės pagrindą sudaro 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (toliau – PVM direktyva)[3] 11 straipsnis, 131 straipsnis ir 132 straipsnio 1 dalies f punktas.

5. PVM direktyvos 11 straipsnio pirmoje pastraipoje valstybėms narėms suteikiama tokia galimybė:

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

6. PVM direktyvos 131 straipsnyje bendrai reglamentuojamas neapmokestinimas:

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

7. Pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punktą, kuris yra 2 skyriuje, reglamentuojančiame tam tikros su visuomenės interesais susijusios veiklos neapmokestinimą PVM, valstybės narės neapmokestina PVM šių sandorių:

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

B. Jungtinės Karalystės teisė

8. Grupių neapmokestinimas į nacionalinę teisę buvo perkeltas 1994 m. *Value Added Tax Act* (PVM aktas, toliau – VATA) 9 sąrašo 16 grupėje. Pagal šią nuostatą PVM neapmokestinama:

„Punktas Nr. 1

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

a) kiekvienas iš šių asmenų yra asmuo, vykdantis veiklą (toliau – susijusi veikla), kuri neapmokestinama PVM arba kurią vykdantis asmuo neapmokestinamas pagal Tarybos direktyvos 2006/112/EB 9 straipsnį;

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

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

d) teikiant neapmokestinamas paslaugas veikiausiai nebus iškraipoma konkurencija.“

3 OL L 347, 2006, p. 1.

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

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

a) į bet kokį grupės nario prekių tiekimą ar paslaugų teikimą kitam grupės nariui neatsižvelgiama;

b) bet koks prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, kuriam netaikomas a punktas ir kuris reiškia grupės nario vykdomą prekių tiekimą ar paslaugų teikimą arba prekių tiekimą ar paslaugų teikimą kitam grupės nariui, laikomas grupei atstovaujančio nario prekių tiekimu ar paslaugų teikimu arba prekių tiekimu ar paslaugų teikimu grupei atstovaujančiam nariui; ir

c) bet koks įgyjant prekes iš kitos valstybės narės arba prekių importo iš ne valstybių narių teritorijos metu grupės nario sumokėtas arba mokėtinas PVM, laikomas grupei atstovaujančio nario sumokėtu arba mokėtinu PVM, o prekės:

   i) jeigu tai yra iš kitos valstybės narės įgytos prekės pagal 73 skirsnio 7 poskirsnį ir

   ii) jeigu tai yra iš ne valstybių narių teritorijos importuotos prekės pagal 38 skirsnį,

laikomos įgytomis, arba atsižvelgiant į konkretų atvejį, importuotomis grupei atstovaujančio nario; visi grupės nariai turi prievolę solidariai sumokėti bet kokį PVM, kurį turi sumokėti grupei atstovaujantis narys.“

10. 43 skirsnio 1AA poskirsnyje nustatyta:

„Tuo atveju, kai:

a) taikant bet kurią šio akto nuostatą (toliau – susijusi nuostata) nesvarbu, ar asmuo, kuris arba kuriam tiekiamos prekės ar teikiamos paslaugos, arba asmuo, kuris įgyja arba importuoja prekes, yra konkrečiai apibūdintas asmuo:

b) 1 poskirsnio b arba c punktai taikomi bet kuriam prekių tiekimui ar paslaugų teikimui, įsigijimui arba importui; ir

c) esama skirtumo, kuris būtų svarbus taikant susijusias nuostatas:

   i) grupei atstovaujančio nario apibūdinimui ir

   ii) juridinio asmens, kuris (išskyrus šį skirsnį) pagal šį aktą būtų laikomas prekes tiekiančiu (paslaugas teikiančiu), įsigyjančiu arba importuojančiu juridiniu asmeniu, arba, atsižvelgiant į konkretų atvejį, asmeniu, kuriam tiekiamos prekės arba teikiamos paslaugos, apibūdinimui,

susijusi nuostata galioja atsižvelgiant į tą prekių tiekimą (paslaugų teikimą), įsigijimą arba importavimą, jeigu vienintelis grupei atstovaujančiam nariui taikomas apibūdinimas yra faktiškai taikomas tam juridiniam asmeniui.“

11. 43 skirsnio 1AB poskirsnyje nustatyta:

„1AA poskirsnis netaikomas atsižvelgiant į tai, kiek taikant susijusią nuostatą svarbu nustatyti, ar asmuo yra apmokestinamasis asmuo.“

III. Faktinės aplinkybės

12. Apeliantė pagrindinėje byloje *Kaplan International Colleges UK Limited* (toliau – KIC) veikia kaip kitų *Kaplan* grupės įmonių kontroliuojančioji įmonė; ši grupė teikia švietimo paslaugas. Jungtinėje Karalystėje ji turi kelias patronuojamąsias bendroves. Šios bendrovės, bendradarbiaudamos su Jungtinės Karalystės universitetais, Jungtinėje Karalystėje valdo aukštojo mokslo koledžus (toliau – tarptautiniai koledžai).

13. Mokesčių administratorius (*Her Majesty's Revenue and Customs*, toliau – HMRC) patvirtino KIC, kad šios patronuojamosios įmonės atitinka „universiteto koledžų" statusą ir turi teisę studentams teikiamas savo švietimo paslaugas laikyti neapmokestinamomis PVM.

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

15. Kiekvienas KIC tarptautinis koledžas turi savo administravimo ir valdymo struktūrą. Universitetas partneris patvirtina kiekvieno tarptautinio koledžo dėstomas švietimo programas. Į tarptautinius koledžus per 500 švietimo tarpininkų (toliau – tarpininkai), veikiančių 70 šalių, priimama 85 % į juos stojančių studentų. Nė vienas iš tarpininkų nedirba išskirtinai *Kaplan* grupei. Jie turi teisę dirbti tarptautinių koledžų tiesioginiams konkurentams, taip pat tiesiogiai universitetams. Už savo teikiamas paslaugas tarpininkai gauna komisinį atlygį. KIC rėmė savo tarpininkų tinklą, įsteigdama įvairias atstovybes savo svarbiausiose rinkose, įskaitant Kiniją, Honkongą, Indiją ir Nigeriją. Atstovybės teikė tarpininkams paramą veiklai, įskaitant reklaminę medžiagą, mokymą, susijusį su institucijomis ir parduodamais kursais, priėmimo ir reikalavimų laikymosi procedūromis ir t. t.

16. Iki 2014 m. spalio mėn. tarpininkai Jungtinėje Karalystėje tiesiogiai sudarė sutartis su KIC. Iki 2014 m. spalio mėn. tarpininkų ir atstovybių suteiktos paslaugos, kadangi buvo suteiktos Jungtinėje Karalystėje, buvo apmokestinamos šios šalies PVM. Pagal atvirkštinio apmokestinimo tvarką prievolė Jungtinėje Karalystėje mokėti šį PVM teko KIC, kaip gavėjai. Kadangi KIC, kurios sandoriai nėra apmokestinami PVM, neturi teisės į PVM atskaitą, šis apmokestinimas PVM buvo galutinis.

17. 2014 m. spalio mėn. tarptautiniai koledžai (tarp jų ir UYIPC) įsteigė bendrovę *Kaplan Partner Services Hong Kong Limited* (toliau – KPS). KPS yra uždaroji akcinė bendrovė, kurios buveinė – Honkonge. KIC netiesiogiai priklauso tik šiek tiek mažiau nei 94 % KPS, o likusi dalis netiesiogiai priklauso Jorko universitetui per jo kontrolinį UYIPC akcijų paketą. Pati KIC nėra grupės (KPS) narė.

18. Įsteigus KPS, KIC tęsė veiklą vietos atstovybių ir trečiųjų šalių atstovų tinkle. Tačiau sutartis su vietos atstovybėmis ir tarpininkais trečiosiomis šalimis dabar sudaro tik KPS. Nuo 2014 m. ir atstovybių tinklas, ir savarankiški tarpininkai teikė studentų priėmimo paslaugas KPS.

19. Pirminiame etape padariniai yra šie: šių paslaugų teikimo vieta nuo šiol yra nebe Jungtinėje Karalystėje, o būtų Honkonge, jeigu ten galiotų tokie pat PVM teisės aktai kaip ir Sąjungoje. Tai reikštų, kad šioms paslaugoms būtų taikomas tenykštis PVM, jeigu jis egzistuotų. Tačiau taip nėra. 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 pasaulinį atstovybių tinklą.

21. Pasak prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio 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 prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui įrodymų, 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 atlygį už atitinkamam koledžui suteiktas paslaugas. KPS apmokestina kiekvieną koledžą už savo paslaugas (pavyzdžiui, reikalavimų laikymąsi) ir iš atstovybių įgytas paslaugas, atsižvelgiant į tą koledžą priimtų studentų skaičių. KPS mokesčius apskaičiuoja sudėdama sąnaudas, 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 prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikiančio teismo, bendrai sutariama, kad buvo pagrįstų komercinių motyvų įsteigti KPS Honkonge. Neteigiama, kad KPS yra dirbtinis subjektas ir HMRC nemato jokių požymių, kad dėl KPS įsteigimo piktnaudžiaujama teisėmis. Taip pat neginčijama, kad KPS teikia savo nariams, t. y. tarptautiniams koledžams, paslaugas, kurios yra tiesiogiai būtinos jų neapmokestinamai veiklai vykdyti, ir kad KPS nustatytas apmokestinimo metodas padeda tiksliai kompensuoti kiekvieno nario dalį, susijusią su bendromis sąnaudomis.

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, sąnaudų 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 teritorinė taikymo sritis? Visų pirma: i) ar jis taikomas SPG, kuri yra įsisteigusi valstybėje narėje, išskyrus valstybę narę ar valstybes nares, kuriose yra SPG nariai? Jeigu taip: ii) ar jis taip pat taikomas SPG, kuri yra įsisteigusi už ES ribų?

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

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

b) Jeigu jis taikomas tik kitiems gavėjams, ar gali būti reali iškraipymo galimybė, jeigu kiti gavėjai, kurie nėra SPG nariai, gali prašyti leisti prisijungti prie atitinkamos SPG arba sukurti savo SPG, kad gautų panašių paslaugų, arba gauti lygiaverčius PVM sutaupymus kitais metodais (pavyzdžiui, įsteigdami filialą valstybėje narėje arba atitinkamoje trečiojoje valstybėje)?

c) Jeigu jis taikomas tik kitiems teikėjams, ar reali konkurencijos iškraipymo 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 alternatyvių teikėjų galimybe patekti į nacionalinę rinką, kurioje yra įsteigti SPG nariai? Jeigu taip, ar svarbu, ar SPG gali užtikrinti, kad jos nariai bus jos klientai, nes jie yra tos pačios įmonių grupės sudedamoji dalis?

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

e) Ar ES mokesčių administratorius, kuris administruoja PVM direktyvą, turi prievolę įrodyti konkurencijos iškraipymo tikimybę?

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

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

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

4 Ar SPG neapmokestinimu galima pasinaudoti aplinkybėmis, 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. Procese Teisingumo Teisme *Kaplan International Colleges UK Limited*, Jungtinė Karalystė ir Europos Komisija pateikė rašytines pastabas ir jų atstovai dalyvavo 2020 m. sausio 23 d. teismo posėdyje.

V. Teisinis vertinimas

31. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio 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 iškraipymo 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 įsteigta ne toje valstybėje narėje, kurioje yra jos nariai, ir, jei taip, ar jis taikomas grupei, kuri įsteigta 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]. Vadinasi, atsakyti reikia tik į antrąją klausimo dalį. Tačiau prieš imantis nagrinėti nuostatos teritorinę 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 ketvirtojo 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 į PVM grupę 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 esme 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 įstatymų 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 lanksčią formuluotę, kuri leistų valstybėms narėms sistemiškai nesieti apmokestinamojo asmens statuso vien su teisine savarankiškumo sąvoka arba

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).

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) – ją 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 susijusių asmenų) 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 įsteigti grupės, kaip ji suprantama pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punktą, arba tokiai grupei priklausyti. Grupės nariai – tai asmenys, įsteigiantys 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 susijusių asmenų ir mokesčių administratoriaus santykių aspektu. Santykiuose su trečiaisiais asmenimis tai negalioja. Dauguma atvejų trečiajai 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 suteikė paslaugų KIC ir jeigu KIC šiomis paslaugomis pasinaudojo pati arba perleido tretiesiems asmenims ar atskiriems tarptautiniams koledžams, PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punkte numatytas neapmokestinimas *a priori* negali būti taikomas, nes KIC nėra grupės narė.

45. Kitaip yra tuo atveju, jeigu paslaugos buvo suteiktos tarptautiniams koledžams, net jeigu pagal grupės apmokestinimą reglamentuojančius nacionalinės teisės aktus ir laikoma, kad jiems atstovauja KIC. Tačiau šią faktinę aplinkybę – kam iš tiesų buvo suteiktos atskiros paslaugos – išsiaiškinti gali tik prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, o ne Teisingumo Teismas.

46. Taigi toliau preziumuojama, kad, priešingai, nei nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą nurodė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, šioje nutartyje minėtos trijų rūšių paslaugos (žr. šios išvados 21 punktą) buvo suteiktos ne KIC, o *iš tiesų* tarptautiniams koledžams, kurie yra grupės (KPS) nariai. Tik tokiu atveju kyla PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punkte numatyto neapmokestinimo klausimas.

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).

2. Trečiojoje valstybėje įsteigta grupė

47. Tokiu atveju reikia nuspręsti, ar PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punkte numatytas neapmokestinimas apima ir trečiojoje valstybėje įsisteigusios grupės paslaugų teikimą savo nariams, kurie yra įsteigti valstybėje narėje. Į šį klausimą – kurį esu išsamiai nagrinėjusi savo išvadose bylose *Aviva* ir *DNB Banka*[7] ir kurį Teisingumo Teismas ligšioliniuose sprendimuose galėjo palikti neatsakytą[8] – pritariant Komisijos ir Jungtinės Karalystės nuomonei, reikia atsakyti neigiamai.

a) Normos formuluotė, istorinis ir sisteminis jos aiškinimas

48. Iš pirmo žvilgsnio nematyti, kad PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punkte būtų nustatytas teritorinis apribojimas. Kaip ir kitose nuostatose (pavyzdžiui, PVM direktyvos 11 straipsnio pirmoje pastraipoje), teisės aktų leidėjas aiškiai ir nenurodė, kad ši norma taikoma tik valstybės narės teritorijoje. Tačiau esama ir nuostatų, kurios aiškiai orientuotos į tarpvalstybinę apmokestinamojo asmens veiklą (žr. PVM direktyvos 148 straipsnio e punktą – „oro transporto įmonės, už atlygį gabenančios daugiausia tarptautiniais maršrutais“).

49. Bet kuriuo atveju šiuo klausimu galima konstatuoti, kad pagal normos formuluotę nieko nei reikalaujama, nei draudžiama. Normos formuluote negalima grįsti argumento, kad ji apima ir grupes trečiosiose valstybėse.

50. Iš šios teisės normos pirmtakės – Šeštosios direktyvos[9] – paaiškėja, kodėl toks apribojimas, kitaip negu PVM direktyvos 11 straipsnyje, neįtvirtintas formuluotėje.

51. PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punkte numatytas neapmokestinimas PVM anksčiau buvo įtvirtintas Šeštosios direktyvos 13 straipsnyje. Kaip matyti iš pavadinimo, jis apėmė tik „[atleidimą] nuo mokesčio šalies teritorijos ribose“. Patvirtinus naują redakciją, turinio pakeitimų padaryta nebuvo[10]. Todėl, atsižvelgiant į Šeštąją direktyvą, galima remtis tuo, kad neapmokestinimas PVM galioja nacionalinėje teritorijoje ir apima tik nacionalinėje teritorijoje įsisteigusių grupių ar jų narių paslaugas.

52. Šiam siauram aiškinimui pritariama taip pat neapmokestinimo PVM sistema PVM direktyvos IX antraštinėje dalyje. 1–3 skyriuose jokių specifinių sąlygų, susijusių su tarpvalstybiniu sandoriu, nenustatyta. Tik 4–8 ir 10 skyriuose numatytos konkrečios nuostatos dėl tarpvalstybinių sandorių neapmokestinimo PVM. Jeigu teisės aktų leidėjas būtų planavęs neapmokestinimą taikyti ir tarpvalstybinėms grupėms, jis būtų tai reglamentavęs šioje normoje.

53. Iš to darytina išvada, kad Sąjungos teisės aktų leidėjas, priimdamas PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punktą (anksčiau – 13 straipsnio 1 dalies f punktas), turėjo galvoje ne tarpvalstybines grupes, ypač ne grupes, įsteigtas trečiojoje valstybėje, o nustatydamas „neapmokestinimą PVM nacionalinėje teritorijoje“ – „grupes nacionalinėje teritorijoje“.

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 konstatuojamąją 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.

b) Vertinimo prieštara 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 valstybėms narėms 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 keliami 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 prieštara.

56. Tai ypač akivaizdu nagrinėjamu atveju. KPS grupė 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. Šią vertinimo prieštarą įmanoma išspręsti tik apribojant PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punkto poveikį vienos valstybės narės teritorija – taip, kaip ir PVM direktyvos 11 straipsnio atveju. Tai reiškia, kad grupė ir narys, kuriam grupė teikia paslaugą, turi būti įsteigti toje pačioje valstybėje narėje.

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

c) Skirtingi mokesčių tarifai (mokesčio tarifo problema)

59. Tarpvalstybinės grupės prielaida sudaro galimybes lengvai sukuriamam mokesčių optimizavimo modeliui – visų pirma visame pasaulyje veikiantiems koncernams, kurie vykdo neapmokestinamus (t. y. nesuteikiančius teisės į PVM atskaitą) 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, Jungtinėse Valstijose arba, kaip nagrinėjamu atveju, Honkonge). Tuomet ši grupė iš trečiųjų asmenų galėtų įsigyti visas paslaugas, už kurias iki šiol reikėjo mokėti PVM.

60. Kadangi tuomet paslaugos teikimo vieta įprastai 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. Šių 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 pasiekiama (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 trečiąja 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 į šią 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 apimties yra atitinkama mokesčio bazė. Tai pakankamai aiškiai iliustruoja nemenki švietimo ir sveikatos apsaugos sektoriai.

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

65. Jeigu teisės aktų 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 teikimų. Tačiau šio jam žinomo mechanizmo jis nepanaudojo sąmoningai.

66. Šis sąmoningas teisės aktų leidėjo sprendimas taikyti tik dalinį neapmokestinimą taptų visiškai beprasmis, 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 grupė trečiojoje valstybėje yra neįmanoma.

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

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

68. Mokesčių administratoriai nepajėgūs tarpvalstybiniu lygmeniu įvertinti, ar įvairiose valstybėse, visų pirma trečiosiose (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 trečiosiose valstybėse 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. Vadinasi, KPS paslaugos tarptautiniams koledžams nėra neapmokestinamos; dėl šios priežasties į tolesnius prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio 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 prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio 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 prašymą 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.

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 grupė atlieka PVM atskaitą, 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.

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 didelių 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 pajėgumų, turi dvi galimybes.

77. Maitinimą ji gali pirkti iš trečiojo asmens. Tačiau pirkdama šią paslaugą ji turės mokėti PVM – ir nuo produktų išlaidų, ir nuo trečiojo asmens išlaidų virtuvės personalui. Šis apmokestinimas PVM ligoninės lygmeniu yra galutinis (kadangi teikiamos paslaugos neapmokestinamos, teisė į pirkimo PVM atskaitą netaikoma; žr. PVM direktyvos 168 ir 169 straipsnius). Taigi mažai ligoninei teikiant tokias pat paslaugas tenka didesnės išlaidos. Dėl šios priežasties ji atsiduria nepalankioje konkurencinėje padėtyje, kurią visų pirma nulemia įmonės dydis.

78. Vis dėlto PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punktas leidžia šios nepalankios konkurencinės padėties išvengti. Minėtoji ligoninė gali susijungti su kita ligonine. Ši grupė įdarbina darbuotojus, kurių pajėgumus abu nariai, užtikrindami ligoninių pacientų maitinimą, išnaudoja pakankamai. Atitinkamos sąnaudos padalijamos tarp abiejų narių. Kadangi grupės paslaugos, teikiamos savo nariams, yra neapmokestinamos, nuo išlaidų personalui PVM mokėti nereikia (nuo produktų išlaidų mokamas toks pat PVM). Taigi abi mažesnės ligoninės nebeatsiduria nepalankioje konkurencinėje padėtyje, palyginti su (didesniu) konkurentu.

79. Vis dėlto, jei šiuo neapmokestinimu PVM siekiama ištaisyti nepalankią konkurencinę padėtį, jis tuo pat metu negali nulemti konkurencijos iškraipymo ar sukelti konkurencijos iškraipymo grėsmės. PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punkto su konkurencija susijusi sąlyga tokiu atveju atrodytų keistokai ir gana beprasmiškai[20].

2. Reikalavimas konkurencijos iškraipymo kriterijų aiškinti siaurai

80. Dėl šios priežasties man atrodo, jog tam, kad PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punktas turėtų prasmės, jį privaloma aiškinti siaurai.

81. Prie tos pačios išvados prieinama konkurencijos iškraipymo nebuvimą suprantant kaip iš principo PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punkte numatyto neapmokestinimo išimtį, nes pagal Teisingumo Teismą nukrypimas nuo bendros taisyklės arba jos išimtis turi būti aiškinami siaurai[21].

17 Šiuo klausimu žr. 2019 m. lapkričio 20 d. Sprendimą *Infohos* (C-400/18, EU:C:2019:992, 36 punktas), 2017 m. rugsėjo 21 d. Sprendimą *Komisija / Vokietija* (C-616/15, EU:C:2017:721, 56 punktas) ir 2008 m. gruodžio 11 d. Sprendimą *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. Sprendimą *Komisija / Austrija* (C-128/05, EU:C:2006:612, 22 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija). Dėl PVM direktyvoje numatytų neapmokestinimo atvejų taip pat žr. 2017 m. rugsėjo 21 d. Sprendimą *Aviva* (C-605/15, EU:C:2017:718, 30 punktas), 2017 m. rugsėjo 21 d. Sprendimą *Komisija / Vokietija* (C-616/15, EU:C:2017:721, 49 punktas) ir 2016 m. spalio 5 d. Sprendimą *TMD* (C-412/15, EU:C:2016:738, 34 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

82. Tiesa, laikant konkurencijos iškraipymo nebuvimą neapmokestinimo išimtimi, o neapmokestinimą bendrojo apmokestinimo PVM principinio išimtimi[22], galima būtų daryti ir šios išimties kildinamos išimties prielaidą. Tokią išimties išimtį reikėtų aiškinti arba ypač siaurai (kaip siaurai aiškintiną išimtį iš išimties), arba ypač plačiai (kaip išimties išimtį iš siaurai aiškintinos išimties).

83. Vis dėlto, neatsižvelgiant į tai, šią „išimties išimtį“ reikėtų aiškinti siaurai. Pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją aiškinimas turi derėti su neapmokestinimo atvejais siekiamu tikslu ir atitikti mokesčio neutralumo reikalavimus. Visų pirma sąvokos, vartojamos minėtame 132 straipsnyje nurodytiems neapmokestinimo atvejams apibrėžti, neturi būti aiškinamos taip, kad jie taptų neveiksmingi[23].

84. Taip būtų, jeigu konkurencijos iškraipymo prezumpcijai nebūtų keliami griežti reikalavimai. Tokia samprata galiausiai atitinka pirma pateiktą (žr. šios išvados 80 punktą) teleologinį, griežtą „konkurencijos iškraipymo“ nebuvimo kriterijaus aiškinimą.

85. Tokį siauro aiškinimo atsparos tašką galima rasti Teisingumo Teismo jurisprudencijoje, pagal kurią konkurencijos iškraipymas gali būti konstatuojamas tuomet, kai yra realus pavojus, jog neapmokestinimas savaime tiesiogiai arba ateityje gali iškraipyti konkurenciją[24]. Konkurencija gali būti iškraipyta būtent dėl to, kad grupės teikiamos paslaugos neapmokestinamos[25]. Šis neapmokestinimas užkerta kelią trečiųjų paslaugų teikėjų galimybei teikti šias paslaugas už tą pačią kainą grupės nariams (atsakymas į antrojo klausimo a dalį, atsakyti į b dalį tuomet nebereikia).

86. Atsižvelgiant į reikalavimą konkurencijos iškraipymo nebuvimo kriterijų aiškinti siaurai, konkurencijos iškraipymo negalima grįsti vien komercinės 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), būtent bendradarbiaujant su kitomis įmonėmis (atsakymas į antrojo klausimo g dalį).

87. Jeigu grupė galėtų būti įsteigta trečiojoje valstybėje, logiškai reikėtų patikrinti, ar jos nacionaliniu lygmeniu teikiamos paslaugos neiškraipo konkurencijos kitų trečiosios valstybės, kurioje grupė yra įsteigta, paslaugų teikėjų atžvilgiu. Tretieji tarpininkai Jungtinėje Karalystėje ir už jos ribų būtų nepalankioje konkurencinėje padėtyje ir negalėtų Jungtinėje Karalystėje esantiems tarptautiniams koledžams teikti identiškų paslaugų, 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 poreikių, kad grupė gali užsitikrinti, jog nariai įsigis 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).

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

23 2019 m. lapkričio 20 d. Sprendimas *Infohos* (C-400/18, EU:C:2019:992, 30 punktas), 2017 m. gegužės 4 d. Sprendimas *Komisija / Liuksemburgas* (C-274/15, EU:C:2017:333, 50 punktas), 2013 m. lapkričio 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. lapkričio 20 d. Sprendimą *Infohos* (C-400/18, EU:C:2019:992, 48 punktas) ir 2003 m. lapkričio 20 d. Sprendimą *Taksatorringen* (C-8/01, EU:C:2003:621, 64 punktas).

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

26 Žr. 2003 m. lapkričio 20 d. Sprendimą *Taksatorringen* (C-8/01, EU:C:2003:621, 59 punktas) ir generalinio advokato J. Mischo išvadą byloje *Taksatorringen* (C-8/01, EU:C:2002:562, 131 ir paskesni punktai).

89. Grupės nariai įprastai 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 įrodyti [27] išvengtino piktnaudžiavimo egzistavimą arba jį liudijančius požymius (atsakymas į antrojo klausimo e dalį). Nė vienas Sąjungos teisės aktas neįpareigoja mokesčių administratoriaus gauti specialią ekspertų išvadą dėl trečiųjų valstybių rinkų. Kaip finansų institucijos vykdo įrodinėjimo 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 didelę tų pačių paslaugų dalį už atlygį 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 įsigyti kiti. Ir šiuo atveju tretieji paslaugų teikėjai būtų išstumti iš atitinkamos rinkos. Tokia prezumpcija iš dalies galėtų būti daroma nagrinėjamu atveju, nes atrodo, kad didžiąją grupės paslaugų dalį sudarė paprasčiausias iš trečiųjų asmenų (tarpininkų ir pan.) įsigytų 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 perpardavimą, o sudaryti galimybes mažesniems rinkos dalyviams bendradarbiauti siekiant kompensuoti nepalankią konkurencinę padėtį, palyginti su didesniais konkurentais, kurie šias paslaugas teikia patys (žr. šios išvados 75 ir paskesnius punktus).

95. Tiesiog pirkdama paslaugas ir jas be jokių pakeitimų perleisdama toliau grupė jokių savo paslaugų neteikia. Palyginti su konkurentais, kurie paslaugas perka patys, nepalankioje konkurencinėje padėtyje neatsiduriama, nes pastarieji moka tokį pat PVM. Kitaip būtų, jeigu grupė pati sukurtų pridėtinę vertę. Taip, pavyzdžiui, būtų, jeigu grupė pati būtų įdarbinusi tarpininkus, taigi pati teiktų tarpininkavimo paslaugas. Tuomet atsirastų ir bendradarbiavimo elementas, kuriuo grindžiamas PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punkte numatytas neapmokestinimas.

96. Dar vienas požymis gali būti tai, kad į pirmą vietą keliamas pirkimo PVM optimizavimas, o ne abipusis bendradarbiavimas siekiant išvengti nepalankios konkurencinės padėties. Pirkimo PVM optimizavimas gali būti preziumuojamas tuo atveju, kai kuriamas konkurencinis pranašumas bet kurias užsakomąsias paslaugas perkeliant grupei, įsteigtai valstybėje, kurioje PVM tarifas yra labai mažas arba šis mokestis apskritai neegzistuoja. Visiškai tikėtina, kad nagrinėjamu atveju taip ir yra.

27 Dėl pareigos įrodyti piktnaudžiavimo egzistavimą PVM teisėje žr., pavyzdžiui, 2019 m. liepos 10 d. Sprendimą *Kuršu zeme* (C-273/18, EU:C:2019:588, 35 ir 38 punktai).

97. Vis dėlto tai įvertinti galiausiai turės prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

C. Alternatyviai: santykis su grupės apmokestinimu pagal PVM direktyvos 11 straipsnį (trečiasis ir ketvirtasis klausimai)

98. Tam atvejui, jeigu Teisingumo Teismas prieitų prie išvados, kad PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punkte numatytas neapmokestinimas apima ir trečioje valstybėje įsteigtas grupes, ir tam atvejui, jeigu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, nepaisant esamų požymių, paneigtų konkurencijos iškraipymą, reikia atsakyti į trečiąjį ir ketvirtąjį klausimus.

99. Abu klausimai susiję su PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punkto ir PVM direktyvos 11 straipsnyje numatytos grupės apmokestinimo galimybės santykiu. Šia galimybe Jungtinė Karalystė pasinaudojo. Konkrečiai klausiama dėl to, ar PVM grupės nariai tuo pat metu gali būti grupės nariai, ir kokiomis sąlygomis.

100. Komisija ir Jungtinė Karalystė šiuo atžvilgiu sutaria, kad PVM neapmokestinamos tik grupės paslaugos, teikiamos savarankiškiems nariams. Jei yra sudaryta PVM grupė, paslaugos grupės nariams negali būti teikiamos, nes pastarieji, remiantis PVM grupę reglamentuojančiomis normomis, netenka savarankiškumo. Kadangi visi tarptautiniai koledžai (kurie įsteigė KPS) yra PVM grupės dalis, egzistuoja ne grupės nariai, o tik vienas vienintelis narys.

101. Tai yra labai formalus požiūris, kurį, kaip jau minėjau (žr. šios išvados 34 ir paskesnius punktus), laikau neteisingu. Be to, PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punkte kalbama apie „asmenų“ grupę. Bet civilinės teisės požiūriu savarankiški asmenys lieka asmenimis net ir tada, kai patenka į PVM grupės taikymo sritį. Be to, kaip savo rašytinėse pastabose teisingai pažymi KIC, direktyvoje vartojama sąvoka „nepriklausomos grupės“, o ne sąvoka „savarankiškų asmenų grupės“.

102. Tai reiškia, kad savarankiška turi būti grupė, o ne grupės nariai. Nagrinėjamu atveju neginčijama, kad grupės nesavarankiškumo fikcija (KPS atvejua) negali būti viršesnė už grupės apmokestinimą. Juk PVM direktyvos 11 straipsnyje aiškiai nustatyta, kad tarpvalstybiniu lygmeniu jis netaikomas.

103. Pritariant KIC ir nepritariant Komisijos per posėdį išsakytiems argumentams, pažymėtina, kad „asmens“ sąvoka PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punkte nereiškia „apmokestinamojo asmens“ – visų pirma ji nereiškia fikcijos būdu išplėsto apmokestinamojo asmens, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 11 straipsnį. Tai matyti vien iš PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punkto formuluotės. Jame kalbama apie asmenis, kuriems vykdant veiklą jie yra „neapmokestinamieji asmenys“. Tai reiškia, kad grupės nariai gali būti ir neapmokestinamieji asmenys.

104. Šiuo atžvilgiu PVM grupės sukūrimas taikant PVM direktyvos 11 straipsnį, fiktyviai laikant ją vienu vieninteliu apmokestinamuoju asmeniu („atskiru apmokestinamuoju asmeniu laikyti“ kelis asmenis), *per se* neužkerta kelio grupės egzistavimo prezumpcijai. Tai taip pat neužkerta kelio preziumuoti, kad grupė teikia paslaugas savo nariams.

105. Tai akivaizdu šiek tiek pakeitus pirma minėtą pavyzdį (žr. šios išvados 76 ir paskesnius punktus). Dar viena mažesnė ligoninė (C) su A ir B ligoninėmis valstybės narės teritorijoje sudaro grupę (Z), kuri perima pacientų maitinimą. Tačiau A vėliau yra įsigyjama X ir tampa PVM grupės dalimi; šios PVM grupės vadovaujantis (Jungtinėje Karalystėje – atstovaujantis) narys yra X. Z ir toliau teikia paslaugas A, B ir C, kurių savarankiškumo bendrovių teisės atžvilgiu PVM direktyvos 11 straipsnis niekaip nekeičia.

106. Abejotina, ar Z paslaugų, kurias ji teikia A, neapmokestinimas tikrai turi priklausyti nuo to, kad PVM teisės aktų tikslais laikoma, jog šios paslaugos teikiamos X, o X, formaliai žiūrint, nėra grupės dalis. Kaip jau minėta (žr. šios išvados 38 ir 39 punktus), grupės apmokestinimo esmė ir tikslas yra supaprastinti administravimą, o ne susieti grupės neapmokestinimą su vėlesne jos narių struktūra pagal bendrovių teisę ir su grupės apmokestinimą reglamentuojančių normų egzistavimu.

107. PVM požiūriu neutralaus bendradarbiavimo poreikis tarp A, B ir C neišnyksta dėl to, kad A nuo šiol yra X PVM grupės dalis. Juk dėl to niekaip nepasikeitė A, B ir C nepalanki konkurencinė padėtis, palyginti su dideliu konkurentu.

108. Taigi, kitaip nei mano Komisija ir Jungtinė Karalystė, abi „sistemos“ (grupės apmokestinimas ir grupės teikiamų paslaugų neapmokestinimas) viena kitos iš principo nepanaikina. Jas tik reikia suderinti.

109. Tik tiek, kiek grupės narius sudaro asmenys, kurie visi yra vienos ir tos pačios PVM grupės dalis, PVM direktyvos 11 straipsnis yra *lex specialis* 132 straipsnio 1 dalies f punkto atžvilgiu. PVM direktyvos 11 straipsnyje numatytas grupės apmokestinimas yra platesnės aprėpties nuostata, nes pagal ją jokios paslaugos grupės viduje neapmokestinamos. Pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punktą neapmokestinamos tik grupės paslaugos, teikiamos savo nariams (o ne atvirkščiai; taip pat ne narių vieni kitiems teikiamos paslaugos). Todėl grupės apmokestinimas turi viršenybę PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punkto taikymo atžvilgiu.

110. Taigi tai, kad kai kurie grupės nariai yra ir PVM grupės Jungtinėje Karalystėje dalis, neužkerta kelio taikyti neapmokestinimą pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punktą.

VI. Išvada

111. Siūlau Teisingumo Teismui taip atsakyti į *First-Tier Tribunal* (pirmosios instancijos teismas, Jungtinė Karalystė) pateiktus prejudicinius klausimus:

1. PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punkte numatytas neapmokestinimas neapima trečiojoje valstybėje įsteigtos grupės.

2. PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punktą reikia aiškinti taip, kad grupės paslaugų teikimo savo nariams, kai nariai tiksliai atlygina savo dalį, susijusią su bendromis sąnaudomis, 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 didelę tų pačių paslaugų dalį už atlygį 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 neįpareigoja jo gauti specialią 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 viršenybę. Todėl PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punkte numatytas neapmokestinimas netaikomas, jeigu visi grupės nariai yra vienos ir tos pačios PVM grupės dalis.