GENERALINĖS ADVOKATĖS
JULIANE KOKOTT IŠVADA,
pateikta 2017 m. kovo 1 d.[1]

Byla C-326/15

AS „DNB Banka“

(*Administratīvā apgabaltiesa* (Administracinis apygardos teismas, Latvija) prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

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

I – Įvadas

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

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

3. Neapmokestinimas pagrįstas Sąjungos teisės aktų leidėjo sprendimu įmonėms, kurios teikia neapmokestinamas paslaugas, kaip antai gydytojams ar mokykloms, iš principo nesuteikti teisės į PVM atskaitą. Todėl, nors šių įmonių teikiamos paslaugos neapmokestinamos, jų įsigyjamos paslaugos vis dėlto apmokestinamos PVM. Vadinasi, šitaip galutiniam vartotojui teikiama paslauga neapmokestinama tik iš dalies, nes į neatskaitomą PVM visada atsižvelgiama apskaičiuojant kainą ir paslaugos gavėjas jį sumoka netiesiogiai.

1 Originalo kalba: vokiečių.

2 OL L 347, 2006, p. 1.

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

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

5 Teisingumo Teismo byla C-605/15.

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

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

II – Teisinis pagrindas

A – Sąjungos teisė

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

7. Pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punktą valstybės narės PVM neapmokestina 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“ [6].

B – Nacionalinė teisė

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

III – Pagrindinė byla

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

6 Šią nuostatą atitiko šiuo metu panaikintos 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 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; toliau – Šeštoji direktyva) 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies f punktas. Šioje byloje taip pat reikia atkreipti dėmesį į Teisingumo Teismo jurisprudenciją šiuo klausimu.

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

– patronuojančiosios bendrovės *AS DNB Nord*, kurios buveinė yra Danijoje, finansines paslaugas;

– Danijoje įsteigtos seserinės bendrovės *AS DNB Nord IT* informacinių technologijų paslaugas;

– programinės įrangos licencijų, kurias iš trečiojo asmens įsigijo patronuojančiosios bendrovės patronuojančioji bendrovė *DNB Bank ASA*, kurios buveinė yra Norvegijoje, perdavimą perskirstant išlaidas.

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

IV – Procesas Teisingumo Teisme

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

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

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

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

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

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

5. Ar valstybė narė gali apriboti apmokestinamojo asmens teisę taikyti PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punkte numatytą neapmokestinimą pridėtinės vertės mokesčiu, jeigu apmokestinamasis asmuo sandoriams taikė antkainį, laikydamasis valstybės narės, kurioje yra įsisteigęs, teisės aktų dėl tiesioginio apmokestinimo?

6. Ar PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punkte numatytas neapmokestinimas gali būti taikomas paslaugoms, kurios gaunamos iš trečiųjų šalių? Kitaip tariant, ar savarankiškos asmenų grupės narys, kaip tai suprantama pagal šią direktyvos nuostatą, grupės viduje teikiantis paslaugas kitiems tos grupės nariams, gali būti trečiosios šalies apmokestinamasis asmuo?

13. Šiais klausimais pastabas raštu pateikė *DNB Banka*, Graikijos Respublika, Latvijos Respublika, Liuksemburgo Didžioji Hercogystė, Vengrija, Lenkijos Respublika, Portugalijos Respublika, Jungtinė Didžiosios Britanijos ir Šiaurės Airijos Karalystė ir Europos Komisija. 2016 m. birželio 30 d. posėdyje dalyvavo *DNB Banka*, Latvijos Respublika, Vokietijos Federacinė Respublika, Liuksemburgo Didžioji Hercogystė, Lenkijos Respublika, Jungtinė Karalystė ir Komisija.

V – Teisinis vertinimas

14. Kaip pranešė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, Latvijos teisėje tik 2014 m. sausio 1 d. buvo priimta nuostata, kuria įgyvendinamas PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punktas. Tas teismas daro prielaidą, kad PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punktas dar iki tol tiesiogiai veikė taip, kaip palanku *DNB Banka*. Todėl jis mano, kad norint priimti sprendimą pagrindinėje byloje būtinas šios nuostatos išaiškinimas.

A – Dėl neapmokestinimo tiesioginio veikimo

15. Pirmiausia reikia išnagrinėti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo prielaidą dėl PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punkto tiesioginio veikimo.

16. Pagal suformuotą jurisprudenciją privatus asmuo gali tiesiogiai remtis direktyvos, kurios valstybė narė neperkėlė į nacionalinę teisę, nuostata, jeigu ji, atsižvelgiant į jos turinį, yra besąlygiška ir pakankamai tiksli [7].

17. Remiantis suformuota jurisprudencija, Sąjungos teisės nuostata, atsižvelgiant į jos turinį, yra besąlygiška, kai joje nurodytas su jokia sąlyga nesiejamas įpareigojimas, kurį įgyvendinant ar kurio poveikiui atsirasti nereikia priimti jokio kito Sąjungos institucijų ar valstybių narių akto [8].

18. PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punktas, atsižvelgiant į jo turinį, pirmiausia yra besąlygiškas, nes juo valstybėms narėms nepaliekama jokio pasirinkimo numatyti šį neapmokestinimą nacionalinėje teisėje ir jos įpareigojamos tai padaryti [9].

19. Teisingumo Teismas neseniai viename sprendime pirmą kartą nurodė, kad PVM direktyvos nuostata, atsižvelgiant į jos turinį, nėra besąlygiška, nes ją reikia (nors jos tekste tai aiškiai nenurodyta) labiau sukonkretinti nacionalinės teisės aktais [10].

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

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

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

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

20. Vokietijos Federacinė Respublika iš esmės nurodė, kad norint perkelti šią sąlygą į nacionalinę teisę nacionaliniam įstatymų leidėjui reikia atlikti reikalavimus atitinkančių sektorių vertinimą ir atranką. Kompetentingoms nacionalinėms institucijoms neįmanoma kiekvienu konkrečiu atveju nuspręsti, ar buvo iškraipyta konkurencija ir dėl to neapmokestinimas negalimas. Atsižvelgiant į šias aplinkybes galima teigti, kad PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punktas negali veikti tiesiogiai.

21. Tačiau minėtas Teisingumo Teismo sprendimas buvo susijęs su nuostata (PVM direktyvos 11 straipsniu), kurioje įtvirtinta valstybių narių pasirinkimo teisė, kuria naudojantis reikia patikslinti kelias neapibrėžtas teisines sąvokas. Taigi, toks neapmokestinimas, koks numatytas PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punkte, vis dėlto nėra panašus.

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

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

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

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

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

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

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

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

13 Žr., be kita ko, 1983 m. sausio 25 d. Sprendimą *Smit Transport* (126/82, EU:C:1983:14, 11 punktas), 1997 m. gruodžio 4 d. Sprendimą *Kampelmann ir kt.* (C-253/96–C-258/96, EU:C:1997:585, 38 punktas), 2004 m. rugsėjo 9 d. Sprendimą *Meiland Azewijn* (C-292/02, EU:C:2004:499, 61 punktas), 2012 m. gruodžio 19 d. Sprendimą *Orfey* (C-549/11, EU:C:2012:832, 53 punktas) ir 2015 m. spalio 6 d. Sprendimą *T-Mobile Czech Republic ir Vodafone Czech Republic* (C-508/14, EU:C:2015:657, 53 punktas).

14 Žr. nuostatos antrą pastraipą, kurią atitinka Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 5 dalies antra pastraipa.

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

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

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

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

B – Dėl kiekvieno iš prejudicinių klausimų

1. Ketvirtasis prejudicinis klausimas: nepriklausomos asmenų grupės apibrėžtis

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

32. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas ketvirtuoju klausimu iš esmės nori sužinoti, ar nepriklausoma asmenų grupė, kaip ji suprantama pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punktą, turi būti atskiras teisės subjektas, ar ją taip pat (kaip pagrindinėje byloje) gali sudaryti susijusių įmonių koncernas, kurio bendrovės viena kitai teikia paslaugas.

33. Pirmiausia šiuo klausimu konstatuotina, kad grupė, kaip ji suprantama pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punktą, turi būti apmokestinamasis asmuo, kaip jis apibrėžtas PVM direktyvos 9 straipsnyje.

34. Teisingumo Teismas dėl PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punkto iš esmės jau yra konstatavęs, kad, atsižvelgiant į iš principo reikalaujamą siaurą PVM teisės aktuose numatyto neapmokestinimo aiškinimą [19], šios nuostatos aiškinimas plačiau, negu aiškiai nurodyta jos tekste, yra nesuderinamas su šios nuostatos tikslu [20]. Iš šio teksto matyti, kad „nepriklausoma“ vadinama grupė, veikdama kaip tokia, teikia paslaugas, todėl PVM požiūriu ji turėtų būti atskirta nuo savo narių.

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

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

18 Žr. 2003 m. lapkričio 20 d. Sprendimą *Taksatorringen* (C-8/01, EU:C:2003:621, 58–65 punktai).

19 Dėl šio suformuotoje jurisprudencijoje vėliau pakartoto principo žr. tik 1990 m. birželio 26 d. Sprendimą *Velker International Oil Company* (C-185/89, EU:C:1990:262, 19 punktas), 2004 m. rugsėjo 16 d. Sprendimą *Cimber Air* (C-382/02, EU:C:2004:534, 25 punktas) ir 2015 m. liepos 2 d. Sprendimą *De Fruytier* (C-334/14, EU:C:2015:437, 18 punktas).

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

35. Kadangi neapmokestinimas taikomas tik paslaugoms, kurias teikia pati grupė, o ne jos nariai, ji turi būti apmokestinamasis asmuo, kaip jis suprantamas pagal PVM direktyvos 9 straipsnį. Kitu atveju pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punktą jau nebūtų grupės teikiamos apmokestinamos paslaugos, kurių būtų galima neapmokestinti. Apmokestinamos tik paslaugos, kurias teikia „apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks“.

36. Kitokią išvadą būtų galima daryti, jei PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punktu būtų norima užtikrinti grupės narių veiklos atleidimo nuo mokesčio arba neapmokestinimo apimtį, papildomai neapmokestinant PVM vien tokių apmokestinamųjų (arba ir neapmokestinamųjų) asmenų bendradarbiavimo. Tai paaiškintų, kodėl grupė turi teikti paslaugas tiesioginiais neapmokestinamos narių veiklos tikslais ir gali reikalauti tik konkrečiai atlyginti atitinkamą šių paslaugų išlaidų dalį.

37. Tačiau siaurai aiškintiname PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punkto tekste kalbama apie grupės teikiamas neapmokestintinas paslaugas, kurios, kaip jau nurodžiau išvadoje byloje *Komisija / Liuksemburgas*[21], apmokestinamos tik tuomet, jei jas teikia ir apmokestinamasis asmuo, kaip jis apibrėžtas PVM direktyvos 9 straipsnyje.

38. Vis dėlto nepriklausoma grupė neturi būti juridinis asmuo. Teisingumo Teismas įvairiomis progomis yra nurodęs, kad turimas juridinio asmens statusas nėra sąlyga daryti prielaidą, kad tai yra apmokestinamasis asmuo, kaip jis apibrėžtas PVM direktyvos 9 straipsnyje[22]. Tokiu atveju svarbiausia, ar asmuo arba asmenų grupė, arba turto grupė ekonominę veiklą vykdo „savarankiškai“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalį.

39. Teisingumo Teismas savo jurisprudencijoje dėl savarankiškumo kriterijaus pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalį iki šiol yra išnagrinėjęs keletą atvejų, kuriais buvo nuolat keliamas klausimas, ar asmuo arba iš kelių dalių sudarytas turto vienetas buvo pavaldūs ar priklausė kitam apmokestinamajam asmeniui, todėl, tiesiogiai arba atitinkamai taikant PVM direktyvos 10 straipsnį, veiklą vykdė nesavarankiškai. Nagrinėtas asmens savarankiškumas jo užsakovo atžvilgiu[23], akcininkų savarankiškumas jų bendrovės atžvilgiu[24] ir organizacinių vienetų savarankiškumas pačios organizacijos atžvilgiu[25].

40. Būtent pastaroji minėta jurisprudencija dėl organizacinių vienetų gali būti pritaikyta šiai bylai. Grupė, kaip ji suprantama pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punktą, turi sukurti savo nariams bendrą bendradarbiavimo struktūrą[26], kuri organizaciniu požiūriu būtų savarankiška. Organizacinių vienetų atveju Teisingumo Teismas paneigė jų savarankiškumą pirmiausia tuomet, kai jie negali turėti nuosavo turto[27]. Tačiau koncernas, t. y. kelių savarankiškų bendrovių grupė, pagrįsta tik jų turimomis viena kitos akcijomis, negali turėti nuosavo turto. Todėl koncernas iš esmės nėra nei apmokestinamasis asmuo pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalį, nei dėl to jis gali būti nepriklausoma grupė pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punktą.

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

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

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

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

25 2006 m. kovo 23 d. Sprendimas *FCE Bank* (C-210/04, EU:C:2006:196) ir 2014 m. rugsėjo 17 d. Sprendimas *Skandia America (USA)* (C-7/13, EU:C:2014:2225) atitinkamai dėl bendrovės filialo ir 2015 m. rugsėjo 29 d. Sprendimas *Gmina Wrocław* (C-276/14, EU:C:2015:635) dėl savivaldybės institucijos.

26 2008 m. gruodžio 11 d. Sprendimas *Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing* (C-407/07, EU:C:2008:713, 37 punktas).

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

3. Penktasis prejudicinis klausimas: 5 % antkainis išlaidoms

48. Penktuoju prejudiciniu klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar neapmokestinimas pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punktą taikomas ir tuomet, kai apmokestinamasis asmuo, laikydamasis valstybės narės, kurioje yra įsisteigęs, teisės aktų dėl tiesioginio apmokestinimo, savo paslaugų kainą apskaičiavo pagal turėtas išlaidas, pridėjęs konkrečiu atveju 5 % dydžio antkainį.

49. Remiantis PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punktu, grupės paslaugos neapmokestinamos tik su sąlyga, kad grupė „iš savo narių reikalauja atlyginti tik jiems tenkančią bendrų išlaidų dalį“.

50. Jeigu nagrinėjamu atveju aišku, kad, kaip nurodė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, turėjo būti sumokėta daugiau nei išlaidos, kaip jos suprantamos pagal minėtą punktą, ši neapmokestinimo taikymo sąlyga neįvykdyta.

51. Kitaip galėtų būti tik tuomet, jei išlaidų sąvoka pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punktą apimtų ir išlaidų įmonės atlygiui elementą, kuris galbūt atsispindi faktinių išlaidų už paslaugos teikimą antkainyje. Tačiau dėl to kyla daug abejonių. Visų pirma toks aiškinimas prieštarauja nuostatos tekstui beveik visomis kalbomis. „Atlyginimas“ [31], grąžinimas [32] ir (arba) kompensavimas [33] įprastinėje kalboje apima tik tai, kas išleista, bet ne atlygį. Be to, atsižvelgimas į įmonės atlygį yra nesuderinamas su neapmokestinimo pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punktą tikslu, kurį nurodžiau savo išvadoje byloje *Aviva* [34]. Šis tikslas – išplėsti kitą neapmokestinimą taip, kad jis apimtų ankstesnį etapą, nes apmokestinamieji asmenys dėl konkurencijos priežasčių tarpusavyje bendradarbiauja. Įmonės atlygio, kaip grupės išlaidų elemento, idėja yra nesuderinama su blogesnės konkurencinės padėties eliminavimu.

52. Taigi į penktąjį prejudicinį klausimą reikia atsakyti taip: neapmokestinimas pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punktą netaikomas, jeigu už paslaugą mokamas atlygis, viršijantis patirtas išlaidas. Taip yra ir tuomet, kai pagal teisės aktus dėl tiesioginio apmokestinimo mokamas tik nustatyto dydžio antkainis išlaidoms.

VI – Išvada

53. Atsižvelgdama į tai, kas išdėstyta, siūlau Teisingumo Teismui į *Administratīvā apgabaltiesa* (Administracinis apygardos teismas, Latvija) pateiktą prašymą priimti prejudicinį sprendimą iš esmės atsakyti taip:

1. Nepriklausoma asmenų grupė, kaip ji suprantama pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punktą, turi būti ne juridinis asmuo, bet apmokestinamasis asmuo, kaip jis suprantamas pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalį. Koncernas, kurį sudaro susijusios bendrovės, neatitinka šios sąlygos.

2. 132 straipsnio 1 dalies f punktas nagrinėjamu atveju apima tik apmokestinamųjų asmenų grupes, sudarančias pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalį neapmokestinamus sandorius. Taigi finansines paslaugas teikiančių įmonių grupės nepatenka į PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punkto taikymo sritį.

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

32 Nyderlandų k. „terugbetaling“.

33 Italų k. „rimborso“, bulgarų k. „възстановяване <…> разходи“, žr. tik, atrodo, platesnę versiją danų kalba „godtgørelse“, kurioje nurodytas „žalos atlyginimas“.

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

3. Nepriklausoma asmenų grupė neapmokestinamas paslaugas gali teikti tik tiems nariams, kuriems taikoma ta pati, būtent jų, teisės sistema.

4. Neapmokestinimas pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punktą netaikomas, jeigu už paslaugą mokamas atlygis, viršijantis patirtas išlaidas. Taip yra ir tuomet, kai pagal teisės aktus dėl tiesioginio apmokestinimo mokamas tik nustatyto dydžio antkainis išlaidoms.