GENERALINĖS ADVOKATĖS
JULIANE KOKOTT IŠVADA,
pateikta 2025 m. liepos 10 d.[1]

Sujungtos bylos C-379/24 ir C-380/24

Agrupació de Neteja Sanitària, AIE (C-379/24)
Educat Serveis Auxiliars SCCL (C-380/24)
prieš
Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña (TEARC)

(*Tribunal Superior de Justicia de Cataluña* (Katalonijos aukščiausiasis teismas, Ispanija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Mokesčių teisės aktai – Pridėtinės vertės mokestis – Direktyva 2006/112/EB – 132 straipsnio 1 dalies f punktas – Vadinamųjų sąnaudų paskirstymo grupių neapmokestinimas – Paslaugų, kurios galbūt nėra būtinos, bet naudingos nariams vykdant neapmokestinamąją veiklą, neapmokestinimas – Paslaugos, kurios yra tiesiogiai būtinos vykdant neapmokestinamąją veiklą – Konkurencijos iškraipymas dėl Sąjungos teisėje numatyto neapmokestinimo taikymo“

I. Įvadas

1. Šie du prašymai priimti prejudicinį sprendimą susiję su vadinamųjų sąnaudų paskirstymo grupių neapmokestinimu pagal PVM teisės aktus, jau ne kartą nagrinėtu Teisingumo Teismo jurisprudencijoje[2]. Šioje normoje nustatyta, kad grupės savo nariams teikiamos paslaugos yra neapmokestinamos, jeigu grupė iš savo narių reikalauja atlyginti tik tikslias šių paslaugų išlaidas. Tiesa, neapmokestinimas taikomas su sąlyga, kad „taip neapmokestinant neiškraipoma konkurencija“.

2. Šią gana neapibrėžtą (neigiamą) sąlygą Teisingumo Teismas pirmą kartą nagrinėjo 2001 m. byloje *Taksatorringen*[3]. Tačiau jame pateiktas klausimas buvo nepakankamai tiksliai suformuluotas, o atsakymas buvo toks abstraktus (neapmokestinimą PVM turi būti draudžiama taikyti, „jei yra realus pavojus, kad vien pats neapmokestinimas iš karto ar vėliau gali sukelti

[1] Originalo kalba: vokiečių.

[2] 2020 m. lapkričio 18 d. Sprendimas *Kaplan International colleges UK* (C-77/19, EU:C:2020:934), 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), 2017 m. gegužės 4 d. Sprendimas *Komisija / Liuksemburgas* (C-274/15, EU:C:2017:333), 2008 m. gruodžio 11 d. Sprendimas *Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing* (C-407/07, EU:C:2008:713), 2003 m. lapkričio 20 d. Sprendimas *Taksatorringen* (C-8/01, EU:C:2003:621) ir 1989 m. birželio 15 d. Sprendimas *Stichting Uitvoering Financiële Acties* (348/87, EU:C:1989:246).

[3] 2003 m. lapkričio 20 d. Sprendimas *Taksatorringen* (C-8/01, EU:C:2003:621).

konkurencijos iškraipymų“), kad vėliau buvo pateikta daug kitų prašymų priimti prejudicinį sprendimą. Tiesa, į šiuos klausimus buvo įmanoma atsakyti išsamiau neapibrėžiant šio požymio. Todėl ir šiandien vis dar neaišku, kada iš tiesų galima preziumuoti, kad toks konkurencijos iškraipymas atsirado dėl pačioje Sąjungos teisėje numatyto neapmokestinimo, kuris dėl šios priežasties yra netaikytinas.

3. Vadinasi, nenuostabu, kad šiuose prašymuose priimti prejudicinį sprendimą – tuo pat metu Bendrajame Teisme nagrinėjama dar viena su šiuo klausimu susijusi byla T-558/24, kuri šiuo metu yra sustabdyta [4] – Teisingumo Teismo prašoma šiek tiek praktiškesnio išaiškinimo.

II. Teisinis pagrindas

A. Sąjungos teisė

4. Bylos teisinis pagrindas pagal Sąjungos teisę yra 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (toliau – PVM direktyva) [5].

5. 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.“

6. 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“.

7. Pagal PVM direktyvos 134 straipsnį tam tikromis aplinkybėmis tam tikriems sandoriams tam tikras Sąjungos teisės aktuose numatytas neapmokestinimas netaikomas:

„Paslaugų teikimas ir prekių tiekimas neapmokestinami, kaip numatyta 132 straipsnio 1 dalies b, g, h, i, l, m ir n punktuose, kai:

a) paslaugų teikimas ir prekių tiekimas nėra būtinas vykdomiems neapmokestinamiems sandoriams;

[4] 2025 m. gegužės 6 d. Nutartis *Studieförbundet Vuxenskolan Riksorganisationen* (T-558/24, nepaskelbta Rink., EU:T:2025:469).

[5] OL L 347, 2006, p. 1 (redakcija, galiojusi atitinkamais 2010–2014 m., dėl kurių vyksta ginčas; pastarąjį kartą iš dalies pakeista 2009 m. gruodžio 22 d. Tarybos direktyva 2009/162/ES, iš dalies keičiančia Direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos įvairias nuostatas (OL L 10, 2010, p. 14)).

b) pagrindinis paslaugas teikiančios ir prekes tiekiančios įstaigos tikslas – gauti papildomų pajamų iš sandorių, kuriuos vykdant tiesiogiai konkuruojama su PVM turinčiomis mokėti komercinėmis įmonėmis.“

B. Ispanijos teisė

8. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo Nr. 37/1992 20 straipsnio 1 dalies 6 punktu į nacionalinę teisę perkeltas PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punktas, kuriame nustatyta:

„PVM neapmokestinama:

6) paslaugos, kurias savo nariams tiesiogiai teikia sąjungos, susivienijimai ar savarankiški subjektai, įskaitant ekonominių interesų grupes, sudarytas tik iš asmenų, iš esmės vykdančių nuo PVM atleidžiamą arba PVM neapmokestinamą veiklą, kai įvykdytos šios sąlygos:

a) tokiomis paslaugomis yra tiesiogiai ir išimtinai naudojamasi vykdant šią veiklą ir paslaugos būtinos jai vykdyti;

b) nariai atlygina tik jiems tenkančią bendrų išlaidų dalį;

<…>

Nuo PVM neatleidžiamos komercinių bendrovių teikiamos paslaugos.“

III. Faktinės bylos aplinkybės

9. Ieškovė byloje C-379/24 (toliau – pirmoji ieškovė) buvo įsteigta 2017 m. vasario 11 d. kaip *Agrupación de Interés Económico* (A.I.E., ekonominių interesų grupė). Jos tikslas buvo sukurti bendrą narių infrastruktūrą siekiant teikti visas valymo paslaugas ligoninėse, centruose ir apskritai pastatuose, kuriuose nariai vykdo sveikatos priežiūros ir socialinę-sveikatos priežiūros veiklą.

10. Ieškovė byloje C-380/24 (toliau – antroji ieškovė) buvo įsteigta 2010 m. liepos 15 d. kaip *Sociedad Cooperativa Catalana Limitada* (SCCL, Katalonijos ribotos atsakomybės kooperatinė bendrovė). Tikslas buvo sukurti bendrą narių infrastruktūrą siekiant teikti visas valymo paslaugas narių įstaigose ir pastatuose, kuriuose jie vykdo švietimo veiklą (ikimokyklinio, pradinio, privalomojo vidurinio ugdymo, bakalaureato ir profesinio mokymo veiklą).

11. Abi ieškovės sudarė sutartį su atitinkama (kita) trečiąja šalimi dėl abiejų ieškovių įdarbintų darbuotojų administravimo ir personalo valdymo. Tuo remdamosi šios trečiosios šalys skirdavo darbuotojus į objektus, pavesdavo jiems užduotis, atrinkdavo darbuotojus, sudarydavo darbo užmokesčio žiniaraščius, valdydavo incidentus (įskaitant dalyvavimą tvarkant darbuotojų atleidimo iš darbo bylas ir šių bylų valdymą), rūpindavosi tinkamu mokymu atsižvelgdamos į teisės aktų reikalavimus, taip pat tiekdavo medžiagas. Abiejose sutartyse šios veiklos subranga pateisinama tuo, kad trečiosios šalys turi pripažintos patirties, žinių ir išteklių, reikalingų valymo paslaugoms, kurias abi ieškovės teikia savo nariams, valdyti.

12. 2013 m. lapkričio 11 d. buvo pradėtas antrosios ieškovės mokestinis patikrinimas dėl PVM už laikotarpius nuo 2010 m. sausio mėn. iki 2012 m. gruodžio mėn., o 2017 m. birželio 2 d. – pirmosios ieškovės mokestinis patikrinimas dėl PVM už laikotarpius nuo 2013 m. kovo mėn. iki

2014 m. gruodžio mėn. Baigus abu patikrinimus, buvo nustatytas PVM už ieškovių atliktus sandorius, susijusius su valymo paslaugų teikimu jų nariams. Sprendimas taikyti PVM buvo motyvuotas tuo, kad PVM įstatymo 20 straipsnio 1 dalies 6 punkte numatytas neapmokestinimas netaikomas, nes ieškovės šias paslaugas teikė ne tiesiogiai, o pasitelkė išorės įmonę, kuri faktiškai teikia didžiąją dalį paslaugų. Be to, valymo paslaugos nėra tiesiogiai ir išimtinai susijusios su neapmokestinamąja veikla, todėl neapmokestinus šių paslaugų gali būti iškraipyta konkurencija.

13. Mokesčių administratorius patvirtino abu sprendimus. Šiuos sprendimus ieškovės apskundė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui. Jos teigia, kad negalima atsisakyti taikyti neapmokestinimą PVM dėl to, kad darbuotojų valdymas buvo perduotas trečiajai įmonei, nes ši aplinkybė atitinka neapmokestinimo prasmę ir tikslą.

IV. Prejudicinio sprendimo procedūra

14. Abu ieškinius nagrinėjantis *Tribunal Superior de Justicia de Cataluña* (Katalonijos aukščiausiasis teismas, Ispanija) sustabdė bylų nagrinėjimą ir pateikė Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus pagal SESV 267 straipsnį:

1. Ar pagal Sąjungos nustatytą PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punkte numatyto neapmokestinimo PVM prasmę ir tikslą draudžiama nacionalinės teisės norma, kurioje įtvirtintas reikalavimas, kad vykdant PVM neapmokestinamą veiklą teikiamos paslaugos būtų laikomos tiesioginėmis ir išimtinėmis („tokiomis paslaugomis yra tiesiogiai ir išimtinai naudojamasi vykdant šią veiklą ir tos paslaugos būtinos jai vykdyti“), kai šis reikalavimas aiškinamas taip, kad valymo paslaugos sveikatos priežiūros srityje [(C-379/24)] arba valymo paslaugos švietimo srityje [(C-380/24)] nėra išimtinės šio PVM neapmokestinamo sektoriaus paslaugos, nors dėl savo organizavimo ir struktūros jos yra unikalios, techniškai sudėtingos ir sunkios (byloje C-380/24: nuolatinis valymas ir dezinfekavimas įstaigose, kuriose ilgą laiką būna ir yra prižiūrimi nepilnamečiai), taip pat būtinai reikalingos?

2. Ar pagal Sąjungos nustatytą PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punkte numatyto neapmokestinimo PVM prasmę ir tikslą draudžiamas toks nacionalinės teisės aiškinimas, pagal kurį neišimtinė paslauga prilyginama konkurenciją iškraipančiai veiklai, siekiant netaikyti neapmokestinimo PVM pagal Sąjungos apribojimus, šiuo tikslu kartu taikant nacionalinius ir Sąjungos apribojimus? Reikia išaiškinti, ar su „konkurencijos neiškraipymu“ susijęs apribojimas reiškia, kad neapmokestinti PVM atsisakoma, kai tokio neapmokestinimo poveikis yra lygiavertis konkurencijos iškraipymo poveikiui, jeigu šalys to neginčija (sprendimo C-[8/01] 48 punktas), atsižvelgiant į tai, kad bet kokiu neapmokestinimu nukrypstama nuo bendrojo ESTT pripažinto apmokestinimo principo.

15. 2024 m. liepos 10 d. nutartimi Teisingumo Teismas sujungė šias dvi bylas, kad būtų priimtas galutinis sprendimas. Šiose bylose Teisingumo Teisme rašytines pastabas pateikė tik Ispanijos Karalystė ir Europos Komisija. Remdamasis Procedūros reglamento 76 straipsnio 2 dalimi Teisingumo Teismas nusprendė nerengti teismo posėdžio.

V. Teisinis vertinimas

A. Dėl prejudicinių klausimų konteksto

16. Prejudicinių klausimų kontekstas – Sąjungos teisės aktų leidėjo sprendimas įmonėms, kurios teikia neapmokestinamąsias paslaugas, kaip antai ligoninėms ar mokykloms, iš principo nesuteikti teisės į pirkimo PVM atskaitą. Iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą neaišku, ar ieškovių nariai vykdo išimtinai PVM neapmokestinamus sandorius pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalį. Tiesa, iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą taip pat neaišku, ar ieškovės vykdo kitus apmokestinamuosius ar kitus neapmokestinamuosius sandorius. Jeigu valymo paslaugos būtų priskirtinos prie tokių kategorijų, neapmokestinimas pagal
PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punktą *per se* nebūtų galimas.

17. Taigi išvada grindžiama prielaida, kad abi ieškovės vykdo tik neapmokestinamuosius sandorius pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalį. Susiklosčius tokiai situacijai, nors abiejų ieškovių teikiamos paslaugos neapmokestinamos, jų įsigyjamos paslaugos, netaikant pirkimo PVM atskaitos, vis dėlto apmokestinamos PVM.

18. Vadinasi, šis neapmokestinimas (visų pirma PVM direktyvos 132 straipsnyje išvardyti neapmokestinimo dėl socialinių priežasčių atvejai) yra tik dalinis neapmokestinimas. Kadangi į neatskaitomą pirkimo PVM yra (turi būti) nuolat atsižvelgiama apskaičiuojant teikiamų paslaugų kainą, vartotojui tenka netiesioginė šio PVM našta. Todėl galiausiai PVM neapmokestinama tik ta pridėtinė vertė, kurią galutiniame etape sukuria pats paslaugų teikėjas (pavyzdžiui, ligoninės paslaugų atveju – jos pačios paslaugos pacientui).

19. Kadangi šioms įmonėms nesuteikiama teisė į pirkimo PVM atskaitą, tai reiškia, kad, pavyzdžiui, ligoninės darbuotojams teikiant valymo paslaugas, patiriama tik personalo išlaidų našta. Tačiau pasitelkus išorinį valymo paslaugų teikėją, išlaidos apima bent jau jo personalo išlaidas *ir* PVM.

20. Taigi paprastai įmonės, veikiančios neapmokestinamuosiuose sektoriuose (pavyzdžiui, ligoninės), yra ekonomiškai suinteresuotos pačios teikti šias paslaugas (vadinamasis vidaus sandorių sudarymas), o ne pirkti jas iš kitos įmonės ir mokėti PVM. Tačiau gali būti situacijų, kai neapmokestinamąsias paslaugas teikiančioms įmonėms ekonomiškai netikslinga vienoms samdyti darbuotojus. Pavyzdžiui, kelioms ligoninėms gali būti tikslinga dalytis duomenų apdorojimo centro personalo išlaidomis arba, kaip šiuo atveju, valymo darbuotojų išlaidomis.

21. Tokiais atvejais, remiantis PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punktu, paslaugos, kurias grupė teikia savo nariams, tam tikromis sąlygomis yra neapmokestinamos. Pirkimo PVM atskaitos netaikymas tuomet neturi jokio poveikio kainai, o tai reiškia, kad galutiniam vartotojui taikomas visiškas neapmokestinimas. Tokiu atveju neapmokestinimas nepriklauso nuo to, ar visą teikiamą paslaugą suteikė viena neapmokestinamoji įmonė (jos darbuotojai), ar kartu su kitomis neapmokestinamosiomis įmonėmis kaip grupė (grupės „bendri“ darbuotojai).

22. Būtent taip ir nutiko nagrinėjamu atveju. Keletas įmonių, teikiančių neapmokestinamuosius gydymo sandorius ar neapmokestinamuosius švietimo sandorius, susijungė ir dalijasi grupės valymo personalo išlaidomis. Tačiau šio personalo valdymą jos perdavė trečiajai šaliai. Tai, kad šios trečiosios šalies už atlygį teikiamos paslaugos yra apmokestinamos PVM ir dėl to ieškovės, mokėdamos PVM, patiria išlaidų, atrodo neginčijama ir nėra teisminio ginčo dalykas.

23. Taigi reikia išsiaiškinti tik tai, ar valymo paslaugos, kurias ieškovės savo nariams teikia mainais į išlaidų kompensavimą, taigi, galiausiai bendros valymo personalo[6] išlaidos, taip pat turėtų būti apmokestinamos PVM. Tai priklauso nuo to, ar valymo paslaugos buvo „tiesiogiai būtinos“ vykdant neapmokestinamą gydymo ar švietimo veiklą ir todėl buvo būtinos šiam tikslui (žr. B dalį) ir ar nariams teikiamų valymo paslaugų neapmokestinimas PVM iškraipo konkurenciją (žr. C dalį). Šiuo aspektu į prejudicinius klausimus galima atsakyti kartu.

B. Grupės teikiamos paslaugos, tiesiogiai būtinos jos nariams vykdant neapmokestinamąją veiklą

24. PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punkte nustatyta, kad neapmokestinamosios grupės savo nariams teikiamos paslaugos, „tiesiogiai būtinos <…> vykdant šią [t. y. PVM neapmokestinamą] veiklą“ (šiuo atveju – gydymo ir švietimo paslaugos). Mano nuomone, „tiesioginio būtinumo“ sąvoka versijose kitomis kalbomis[7] reiškia tą patį. PVM direktyvoje galiausiai reikalaujama, kad tarp grupės teikiamos paslaugos ir grupės narių neapmokestinamosios *veiklos* būtų tam tikras ryšys. Tačiau formuluote nereikalaujama tiesioginio ryšio su konkrečiu neapmokestinamuoju nario *sandoriu*; pakanka, kad grupės paslauga būtų būtina nario privilegijuotai neapmokestinamajai *veiklai* vykdyti.

25. Tai turi prasmės, nes šia neapmokestinimą reglamentuojančia nuostata siekiama sumažinti pirkimo PVM naštą, jeigu keli verslininkai, vykdantys tam tikrą neapmokestinamąją veiklą, suvienija jėgas ir teikia paslaugas savo nariams tik mainais į išlaidų kompensavimą. PVM nuo pirkimo sandorių skaičiuojamas visada, jei įsigyjamos paslaugos yra susijusios su neapmokestinamąja *veikla*, neatsižvelgiant į tai, ar jos tiesiogiai susijusios su konkrečiu neapmokestinamu sandoriu.

26. Palyginimas su PVM direktyvos 134 straipsnio formuluote taip pat rodo, kad šios paslaugos, priešingai, nei mano Komisija ir Ispanija, nebūtinai turi būti būtinos neapmokestinamiesiems sandoriams. Pagal PVM direktyvos 134 straipsnį tam tikras PVM direktyvos 132 straipsnyje numatytas neapmokestinimas netaikomas, jeigu jis nėra būtinas *sandoriams*, kurie yra neapmokestinami. Šiuo atveju direktyvos leidėjas aiškiai nurodo ryšį su tam tikrais sandoriais (o ne tik su neapmokestinamąja veikla). Be to, ši išimtis taikoma tik „132 straipsnio 1 dalies b, g, h, i, l, m ir n punktuose“ numatytam neapmokestinimui. PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punkte numatytas neapmokestinimas nenurodytas.

27. *A contrario*, iš to išplaukia, kad grupės savo nariams teikiamos paslaugos, kurios yra tiesiogiai būtinos nariams vykdant neapmokestinamąją veiklą, turi būti suprantamos kitaip, t. y. plačiau. Todėl grupės paslaugos nebūtinai turi būti būtinos neapmokestinamajai veiklai ar net neapmokestinamiesiems sandoriams. PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punkte nurodytas tiesioginio ryšio požymis labiau susijęs su grupės paslaugos priskyrimu prie PVM neapmokestinamos veiklos, skirtingai nuo lygiagrečiai vykdomos apmokestinamosios nario veiklos (arba neapmokestinamosios nario veiklos, kuriai netaikomas PVM direktyvos 132 straipsnis).

[6] Trečiosios šalies teikiamoms personalo valdymo išlaidoms, kurias ieškovės dalijasi, taikomas pirkimo PVM, kuris įtraukiamas į neapmokestinamąją paslaugą pasidalijant išlaidas. Darant prielaidą, kad grupės teikiamos valymo paslaugos yra apmokestinamos PVM, grupė turėtų teisę į pirkimo PVM, sumokėto įsigyjant paslaugas, atskaitą, todėl išlaidų kompensavimo dydis ir Ispanijos mokestinių pajamų dydis šiuo atžvilgiu nepasikeistų.

[7] Žr. versiją anglų k. „directly necessary“ ir prancūzų k. „directement nécessaire“.

28. Kaip jau yra išaiškinęs Teisingumo Teismas, narių dalinė apmokestinamoji veikla nereiškia, kad grupės paslaugos negali būti neapmokestinamos *per se*[8], o tik tiek, kiek šios paslaugos būtinos nariams vykdant apmokestinamąją veiklą. Taip yra todėl, kad šios paslaugos, kurios padeda vykdyti kitą veiklą, nepatenka į neapmokestinimo taikymo sritį[9].

29. Vis dėlto paslaugos yra tiesiogiai būtinos neapmokestinamajai veiklai vykdyti iš principo visada tuomet, kai narys vykdo tik neapmokestinamuosius sandorius, išvardytus PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalyje. Tai taip pat paaiškina išimties išimtį konkurencijos iškraipymo atveju (žr. šios išvados 36 ir paskesnius punktus). Tai būtų iš esmės nereikalinga, jeigu neapmokestinamos būtų tik tos grupės paslaugos, kurios būtinai (*conditio sine qua non* prasme) susijusios su neapmokestinamąja veikla.

30. Kiek Komisija (ir galbūt Ispanija) savo pastabose siekia atskirti bendrąsias paslaugas, kurios būtinos daugumai visų sandorių (pavyzdžiui, valymo paslaugos, stebėjimo paslaugos, IT paslaugos ir kt.), nuo paslaugų, kurios yra specialiai būtinos norint taikyti neapmokestinimą, tai neįtikina. Komisija netgi mano, kad Sprendimas *Taksatorringen*[10] gali būti naudingas pavyzdys. Ta byla buvo susijusi su draudimo bendrovių grupės išlaidų vertintojui paskirstymu nariams. Ši paslauga (žalos įvertinimas) būtų pakankamai glaudžiai susijusi su neapmokestinamomis draudimo paslaugomis, bet ne su bendrosiomis valymo paslaugomis.

31. Tai neįtikina dėl dviejų priežasčių. Pirma, draudimas visiškai teisingai apskritai nepatenka į PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punkto taikymo sritį, tačiau tuo metu (2003 m.) į tai neatkreipė dėmesio nei Komisija, nei prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, nei Teisingumo Teismas, kurio apie tai nebuvo klausiama. Teisingumo Teismas tai išaiškino 2017 m.[11] Antra, tokios išlaidos tikriausiai dar mažiau konkrečiai susijusios su neapmokestinamomis draudimo paslaugomis nei valymo paslaugos medicinos ar švietimo sektoriuje. Būtent šiuose sektoriuose ūkio subjektams keliami ypatingi higienos reikalavimai, todėl tam tikros valymo paslaugos yra ypač reikalingos. Pats Teisingumo Teismas taip pat reikalauja tik kad paslaugos tiesiogiai *prisidėtų*[12] prie visuomenei naudingos veiklos, nurodytos šios direktyvos 132 straipsnyje, vykdymo. Vargu ar galima paneigti, kad valymo paslaugos ligoninėje tiesiogiai prisideda prie neapmokestinamųjų ligoninės paslaugų teikimo.

32. Vis dėlto, kiek man žinoma, nėra bendrų reikalavimų, kiek draudimo sukčiavimo ar žalos sukėlimo transporto priemonei atvejų draudimo bendrovės turi atskleisti. Faktinės žalos dydis neturi įtakos neapmokestinamajai paslaugai (draudimo apsaugai už draudimo įmokas), o turi įtakos tik tam, kiek galiausiai turi sumokėti draudimo bendrovė. Draudimo apsaugai, teikiamai už atlygį, t. y. neapmokestinamajai paslaugai, įtakos turi tik suma. Todėl Komisijos požiūris, kad reikia atskirti bendrąsias paslaugas, naudingas visiems sandoriams (pavyzdžiui, valymo paslaugos), ir konkrečias, tiesiogiai būtinas paslaugas (atlygintinos žalos įvertinimas), nėra įtikinamas.

8 2017 m. gegužės 4 d. Sprendimas *Komisija / Liuksemburgas* (C-274/15, EU:C:2017:333, 53 punktas). Šiuo klausimu žr. ir mano išvadą byloje *Komisija / Liuksemburgas* (C-274/15, EU:C:2016:750, 40 ir paskesni punktai).

9 Eksplicitiškai: 2017 m. rugsėjo 21 d. Sprendime *Aviva* (C-605/15, EU:C:2017:718, 31 punktas), 2017 m. rugsėjo 21 d. Sprendime *DNB Banka* (C-326/15, EU:C:2017:719, 36 punktas) ir 2017 m. rugsėjo 21 d. Sprendime *Komisija / Vokietija* (C-616/15, EU:C:2017:721, 50 punktas).

10 2003 m. lapkričio 20 d. Sprendimas *Taksatorringen* (C-8/01, EU:C:2003:621).

11 2017 m. rugsėjo 21 d. Sprendimai *Aviva* (C-605/15, EU:C:2017:718) ir *DNB Banka* (C-326/15, EU:C:2017:719).

12 2017 m. rugsėjo 21 d. Sprendimas *Komisija / Vokietija* (C-616/15, EU:C:2017:721, 48 punktas).

33. Toks požiūris taip pat prieštarauja normos prasmei ir tikslui sumažinti pirkimo PVM atskaitos netaikymo poveikį (žr. šios išvados 18 ir paskesnius punktus), kai paslaugą teikia ne pačios įmonės darbuotojai, o grupė savo nariams.

34. Veikiau, vertinant šią prasmę ir tikslą rimtai, visos grupės savo nariams teikiamos paslaugos yra neapmokestinamos, jeigu nariai jas įsigyja vykdydami neapmokestinamąją veiklą ir todėl jos yra tiesiogiai priskirtinos prie PVM direktyvos 132 straipsnyje nurodytos neapmokestinamosios veiklos, nes yra įprastos ir būtinos šiai veiklai vykdyti.

35. Man atrodo, kad taip yra su bendrosiomis valymo paslaugomis, kurios yra daugiau nei įprastos ir reikalingos gydymo ir švietimo sektoriuose. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nuomone, jos dėl savo organizavimo ir struktūros netgi yra unikalios, techniškai sudėtingos, sunkios ir absoliučiai būtinos. Tokiu atveju jos tikrai patenka į PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punkto taikymo sritį. Taigi tokios paslaugos, kurios paprastai yra susijusios su neapmokestinamąja veikla taip, kad tam tikro dydžio konkurentas jas teiktų pats, ir kurios priskirtinos prie apmokestinamojo asmens neapmokestinamosios veiklos, kuriai taikomas 132 straipsnis, patenka į PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punkto taikymo sritį.

C. „Konkurencijos iškraipymo“ nebuvimo požymio aiškinimas

1. Normos tikslas

36. Vis dėlto, jeigu valymo paslaugoms iš principo gali būti taikomas neapmokestinimas, reikia nuspręsti, ar ir kada tokioms paslaugoms neapmokestinimas netaikomas, nes antraip būtų iškraipoma konkurencija.

37. Kaip jau yra nusprendęs Teisingumo Teismas[13] ir kaip esu paaiškinusi kitose išvadose[14], 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 vadinamąją PVM grupę (PVM direktyvos 11 straipsnis), glaudžiai susijusi bendrovė. 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 neapmokestinamiesiems pardavimo sandoriams.

38. Taigi mažai ligoninei be nuosavo valymo personalo teikiant tokias pat paslaugas tenka didesnės išlaidos nei didesniam konkurentui. Dėl šios priežasties ji atsiduria nepalankioje konkurencinėje padėtyje, kurią visų pirma nulemia įmonės dydis. Tačiau PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punktas leidžia šios nepalankios konkurencinės padėties išvengti. Minėtoji ligoninė gali susijungti su kita ligonine į grupę. Ši grupė įdarbina darbuotojus, kurie užtikrina būtiną abiejų ligoninių valymą. Atitinkamos išlaidos padalijamos abiem nariams. Kadangi grupės paslaugos savo nariams yra neapmokestinamos, nuo išlaidų personalui PVM

[13] 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).

[14] 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).

mokėti nereikia (nuo materialinių išlaidų, kaip ir nuo trečiosios šalies teikiamų administravimo paslaugų, mokamas toks pat pirkimo PVM). Taigi abi mažesnės ligoninės nebeatsiduria nepalankioje konkurencinėje padėtyje, palyginti su (didesniu) konkurentu.

39. 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 šiuo aspektu atrodo keistokai ir gana beprasmiškai [15].

2. Reikalavimas konkurencijos iškraipymo požymį aiškinti siaurai

40. Dėl šios priežasties man atrodo, jog tam, kad PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punktas turėtų prasmę, jį reikia aiškinti siaurai. 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 [16].

41. Tiesa, laikant konkurencijos iškraipymo nebuvimą neapmokestinimo išimtimi, o neapmokestinimą principinio apmokestinimo išimtimi [17], galima būtų daryti ir išimties iš 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).

42. Teisinga būtų šią „išimties išimtį“ aiškinti ne siaurai ir ne plačiai, o teleologiškai, t. y. pagal jos prasmę ir tikslą. Pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją aiškinimas turi derėti su neapmokestinimo atvejais siekiamu tikslu ir atitikti mokesčio neutralumo reikalavimus. Visų pirma formuluotės, vartojamos minėtame 132 straipsnyje nurodytiems neapmokestinimo atvejams apibrėžti, neturi būti aiškinamos taip, kad jie taptų neveiksmingi [18].

43. Vis dėlto platus aiškinimas neleidžia pasiekti neapmokestinimo prasmės ir tikslo (užkirsti kelią konkurencijos iškraipymui dėl skirtingų vidaus sandorių sudarymo galimybių). Nepalankios konkurencinės padėties kompensavimas visada neišvengiamai daro su konkurencija susijusį poveikį, kuris savo ruožtu negali būti laikomas „žalingu“ konkurencijos iškraipymu. Tokia samprata galiausiai atitinka pirmiau pateiktą (žr. šios išvados 40 punktą) teleologinį, siaurą „konkurencijos iškraipymo“ nebuvimo požymio aiškinimą.

[15] 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“. Taip pat žr. mano išvadą byloje *Aviva* (C-605/15, EU:C:2017:150, 67 punktas).

[16] 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).

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

[18] 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) bei 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) ir 2002 m. birželio 20 d. Sprendimas *Komisija / Vokietija* (C-287/00, EU:C:2002:388, 47 punktas).

44. Tokio siauro aiškinimo atsparos taškas randamas Teisingumo Teismo jurisprudencijoje, pagal kurią konkurencijos iškraipymas gali būti konstatuojamas tuomet, kai yra realus pavojus, jog neapmokestinimas savaime tiesiogiai arba ateityje gali iškraipyti konkurenciją [19]. Konkurencija gali būti iškraipyta būtent dėl to, kad grupės teikiamos paslaugos neapmokestinamos [20].

45. Atsižvelgiant į reikalavimą konkurencijos iškraipymo nebuvimo požymį aiškinti siaurai, konkurencijos iškraipymo negalima grįsti vien tik atitinkamos rinkos egzistavimu. Juk tokiu atveju PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punkto idėja taptų absurdiška. Pagal ją turėtų būti įmanoma išvengti nepalankios konkurencinės padėties didesnių konkurentų atžvilgiu (žr. šios išvados 36 punktą) esamoje rinkoje, bendradarbiaujant su kitais (paprastai mažesniais) rinkos dalyviais.

46. Vertinant, ar neiškraipoma konkurencija, reikia patikrinti, ar grupė ir be neapmokestinimo PVM galėtų užsitikrinti, kad jos nariai būtų jos klientai [21]. Jeigu grupės paslaugos taip pritaikytos jos narių poreikiams, kad grupė gali užsitikrinti, jog nariai įsigis šias paslaugas, tai iš esmės yra bendradarbiavimas (žr. šios išvados 36 ir paskesnius punktus), kuris pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punktą turi būti neapmokestinamas. Kitaip tariant, grupės egzistavimas iš principo paneigia konkurencijos iškraipymą, nes paprastai tokios organizacinės formos prasmė yra įsitikinimas, kad nariai įsigis paslaugas.

47. Grupės nariai įprastai susijungia pasidalyti išlaidas tik tuomet, kai yra tikri, kad nariai pirks grupės paslaugas („pirkimo garantija“). Todėl iš principo galima remtis tuo, kad dėl grupės, kurios tikslas yra teikti paslaugas savo nariams, sudarymo konkurencija nėra iškraipoma, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punktą.

48. Rimtai vertinant organizacinio neutralumo idėją, kurią teisingai pabrėžė generalinis advokatas A. Rantos [22], analizuodamas PVM direktyvos 11 straipsnį, ši sąvoka apima visas paslaugas, kurios paprastai teikiamos vykdant PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalyje nurodytą neapmokestinamąją veiklą (šiuo atveju – neapmokestinamos gydymo paslaugos ir neapmokestinamos švietimo paslaugos) ir kurios gali būti teikiamos įmonės viduje be didelių išlaidų, todėl didelės įmonės paprastai jas teikia pačios. Tokiu atveju neapmokestinimas pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punktą tik panaikina didelės įmonės pranašumą ir pats savaime negali iškraipyti konkurencijos. Todėl valymo paslaugos, kurios vien dėl sanitarinių priežasčių yra būtinos tiek gydymo, tiek švietimo sektoriuose ir dėl to ten yra įprastos, išlaidų paskirstymo grupės atveju negali kelti jokio konkurencijos iškraipymo pavojaus.

49. Atsižvelgiant į neapmokestinimo tikslą (užkirsti kelią, kad nebūtų atsidurta nepalankioje konkurencinėje padėtyje), man atrodo, kad konkurencijos iškraipymo požymis 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.

[19] 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).

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

[21] 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).

[22] Generalinio advokato A. Rantos išvada byloje *Finanzamt T II* (C-184/23, EU:C:2024:416, 81 ir paskesni punktai).

3. Požymiai, kad neapmokestinimas taikomas neatsižvelgiant į jo tikslą

50. 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 tas pačias paslaugas daugiausia atlygintinai teikia ne nariams ir jas teikdama – išnaudodama sinergijos poveikį – veikia rinkoje visų pirma kaip konkurentė, o ne kaip bendradarbiaujanti grupė. Šiuo aspektu tam tikromis aplinkybėmis atitinkamai gali kilti realus konkurencijos su trečiaisiais paslaugų teikėjais iškraipymo pavojus. Atrodo, kad šiuo atveju taip nėra.

51. 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 taip tretieji paslaugų teikėjai būtų išstumti iš atitinkamos rinkos. Tačiau nagrinėjamu atveju grupė pati teikia valymo paslaugas, nes jos ne tik perkamos, bet ir teikiamos grupės darbuotojų. Tai, kad personalui administruoti pasitelkiama trečioji šalis, šiuo klausimu neturi neigiamo poveikio, nes už šią paslaugą trečiajai šaliai sumokamas atitinkamas PVM.

52. 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 išorės paslaugas perkeliant grupei, įsisteigusiai valstybėje, kurioje PVM tarifas yra labai mažas arba PVM apskritai neegzistuoja (darant prielaidą, kad PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punkte numatytas neapmokestinimas taikytinas ir tarpvalstybiniu mastu [23]). Šiuo atveju taip nėra.

VI. Išvada

53. Siūlau Teisingumo Teismui į *Tribunal Superior de Justicia de Cataluña* (Katalonijos aukščiausiasis teismas, Ispanija) pateiktus prejudicinius klausimus atsakyti taip:

PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punktas turi būti aiškinamas taip, kad grupės savo nariams teikiamų paslaugų neapmokestinimas tiksliai kompensuojant išlaidų dalį yra susijęs su tokiomis paslaugomis, kurias grupės nariai perka vykdydami neapmokestinamąją veiklą ir kurios paprastai įsigyjamos neapmokestinamajai veiklai vykdyti, nes yra tam būtinos. Šių paslaugų neapmokestinimas iš principo neiškraipo konkurencijos, jeigu tai yra paslaugos, kurios paprastai teikiamos neapmokestinamosios veiklos srityje ir kurias, kilus abejonių, didelė įmonė teiktų pati. Situacija gali būti kitokia, jeigu neapmokestinimas taikomas neatsižvelgiant į jo tikslą.

[23] Dėl šios problemos žr. mano išvadas byloje *Kaplan International colleges UK* (C-77/19, EU:C:2020:302, 72 ir paskesni punktai) ir byloje *Aviva* (C-605/15, EU:C:2017:150, 66 ir paskesni punktai).