Teismo praktikos rinkinys

TEISINGUMO TEISMO (antroji kolegija) SPRENDIMAS

2020 m. lapkričio 18 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Apmokestinimas – Pridėtinės vertės mokestis (PVM) – Direktyva 2006/112/EB – 132 straipsnio 1 dalies f punktas – Nepriklausomos asmenų grupės teikiamų paslaugų savo nariams neapmokestinimas – Taikymas PVM grupėms – 11 straipsnis – PVM grupė“

Byloje C-77/19

dėl *First-tier Tribunal (Tax Chamber)* (Pirmosios instancijos teismas (mokesčių bylų skyrius), Jungtinė Karalystė) 2019 m. sausio 30 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2019 m. vasario 1 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Kaplan International Colleges UK Ltd

prieš

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

TEISINGUMO TEISMAS (antroji kolegija)

kurį sudaro kolegijos pirmininkas A. Arabadjiev, antrosios kolegijos teisėjo pareigas einantis Teisingumo Teismo pirmininkas K. Lenaerts, teisėjai A. Kumin, T. von Danwitz ir P. G. Xuereb (pranešėjas),

generalinė advokatė J. Kokott,

posėdžio sekretorė C. Strömholm, administratorė,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2020 m. sausio 23 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

– *Kaplan International Colleges UK Ltd*, atstovaujamos solisitorių R. Woolich ir M. Murcia bei baristerio R. Hill,

– Jungtinės Karalystės vyriausybės, atstovaujamos S. Brandon, ir J. Kraehling ir Z. Lavery, padedamų QC O. Thomas,

– Europos Komisijos, atstovaujamos A. Armenia ir R. Lyal,

susipažinęs su 2020 m. balandžio 23 d. posėdyje pateikta generalinės advokatės išvada,

priima šį

* Proceso kalba: anglų.

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1), iš dalies pakeistos 2008 m. vasario 12 d. Tarybos direktyva 2008/8/ES (OL L 44, 2008, p. 11) (toliau – Direktyva 2006/112), 132 straipsnio 1 straipsnio f punkto išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Kaplan International Colleges UK Limited* (toliau – KIC) ir *Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs* (Jungtinės Karalystės mokesčių ir muitų administratorius) ginčą dėl atsisakymo jai taikyti neapmokestinimą pridėtinės vertės mokesčiu (PVM), numatytą nepriklausomoms asmenų grupėms.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 Direktyvos 2006/112 25 ir 35 konstatuojamosiose dalyse nustatyta:

„(25) Apmokestinamoji vertė turėtų būti suderinta taip, kad būtų galima palyginti PVM taikymo apmokestinamiesiems sandoriams rezultatus visose valstybėse narėse.

<…>

(35) Tam, kad Bendrijos nuosavi ištekliai galėtų būtų surenkami vienoda tvarka visose valstybėse narėse, turėtų būti sudarytas bendras neapmokestinimo atvejų sąrašas."

4 Šios direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punkte nurodyta:

„PVM objektas yra šie sandoriai:

<…>

c) paslaugų teikimas už atlygį valstybės narės teritorijoje, kai paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks."

5 Minėtos direktyvos 9 straipsnio 1 dalies pirmoje pastraipoje nustatyta:

„Apmokestinamasis asmuo" – asmuo, kuris savarankiškai bet kurioje vietoje vykdo ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į tos veiklos tikslą ar rezultatą."

6 Direktyvos 2006/112 11 straipsnyje nurodyta:

„Pasikonsultavusi su patariamuoju pridėtinės vertės mokesčio komitetu <…> 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.

Valstybė narė, pasinaudodama pirmoje pastraipoje numatyta galimybe, gali patvirtinti visas priemones, kurių reikia siekiant užkirsti kelią mokesčio slėpimui ar vengimui pasinaudojant šia nuostata."

7 Šios direktyvos 131 straipsnyje nustatyta:

„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.“

8 Minėtos direktyvos 132 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Sandoriai, kurių valstybės narės neapmokestina PVM:

<…>

f) paslaugas, kurias savo nariams teikia nepriklausomos asmenų grupės, kurių veikla yra atleista nuo pridėtinės vertės mokesčio arba nėra šio mokesčio objektas, kai tos paslaugos yra tiesiogiai būtinos jų nariams jų veiklai vykdyti ir kai tos grupės iš savo narių reikalauja atlyginti tik jiems tenkančią bendrų išlaidų dalį, su sąlyga, kad toks atleidimas nuo mokesčio neiškraipo konkurencijos;

<…>

i) vaikų ar jaunimo švietimas, mokyklinis ar universitetinis švietimas, profesinis mokymas ar perkvalifikavimas, kurį vykdo tokios paskirties viešosios teisės reglamentuojamos įstaigos ar kitos organizacijos, kurias atitinkama valstybė narė pripažino turinčiomis tokią paskirtį, įskaitant su tuo glaudžiai susijusių paslaugų teikimą ir prekių tiekimą;

<…>“

Jungtinės Karalystės teisė

9 *Value Added Tax Act 1994* (1994 m. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas, toliau – 1994 m. įstatymas) 9 priedo 16 grupėje, kuria į nacionalinę teisę buvo perkeltas Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies f punktas, numatyta, kad neapmokestinama:

„<…>

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 [Direktyvos 2006/112] 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.“

10 1994 m. įstatymo 9 priedo 6 grupėje numatytas švietimo paslaugų neapmokestinimas.

11 Šio įstatymo 7A straipsnyje „Paslaugų teikimo vieta“ nustatyta:

„(1) Šis skirsnis taikomas pagal šį aktą nustatant šalį, kurioje teikiamos paslaugos.

(2) Laikoma, kad paslaugos teikiamos:

a) jeigu asmuo, kuriam teikiamos paslaugos, yra atitinkamas verslininkas – šalyje, kurioje yra paslaugų gavėjas; o

b) kitais atvejais – šalyje, kurioje yra paslaugų teikėjas.

(3) Teisės gauti paslaugas suteikimo vieta yra ta pati vieta, kurioje paslaugos būtų laikomos suteiktomis, jeigu jas teisę teikti turintis paslaugų teikėjas teiktų paslaugas gauti teisę turinčiam gavėjui (nepaisant to, ar ta teise pasinaudojama); šiuo tikslu teisė gauti paslaugas apima bet kokią teisę, galimybę arba pirmenybę gauti paslaugas atsižvelgiant į paslaugų teikimą ir iš teisės gauti paslaugas kylantį interesą.

(4) Šiame įstatyme asmuo yra atitinkamas verslininkas teikiamų paslaugų atžvilgiu, jeigu toks asmuo:

a) yra apmokestinamasis asmuo pagal [Direktyvos 2006/112] 9 straipsnį;

b) yra įregistruotas pagal šį aktą;

c) yra įregistruotas kaip PVM mokėtojas pagal kitos valstybės narės nei Jungtinė Karalystė teisę arba

<…>

ir asmuo tokias paslaugas įsigyja ne vien privatiems poreikiams tenkinti.

<…>“

12 Minėto įstatymo 8 straipsnyje, kuriame numatytas atvirkštinio apmokestinimo mechanizmas, nustatyta:

„(1) Jeigu paslaugas teikia asmuo, kuris yra kitoje šalyje nei Jungtinė Karalystė, ir tai daro tokiomis aplinkybėmis, kuriomis taikomos šio poskirsnio nuostatos, šis aktas turi tokią pat galią kaip ir tuo atveju, kai (išskyrus atvejus, kai paslaugas teikia tas asmuo):

a) paslaugas teikė Jungtinėje Karalystėje esantis gavėjas, vykdydamas savo veiklą arba ją papildydamas; ir

b) tas paslaugų teikimas buvo apmokestinamas.

(2) 1 dalis taikoma, jeigu:

a) gavėjas yra Jungtinėje Karalystėje veikiantis susijęs verslininkas ir

b) paslaugų teikimo vieta yra Jungtinėje Karalystėje ir gavėjas yra įregistruotas pagal šį aktą, jeigu paslaugų teikimui taikomas bet kuris 4A priedo 1 arba 2 dalies punktas.

(3) Paslaugos, kurios pagal 1 dalį laikomos suteiktomis gavėjo, nepripažįstamos jo suteiktomis paslaugomis nustatant bet kokią jam taikomą teisę į pirkimo mokesčio atskaitą pagal 26 straipsnio 1 dalį.

<…>“

13 Dėl asmenų, kurie gali būti laikomi vienu apmokestinamuoju PVM asmeniu (toliau – PVM grupė), grupės sąvokos Jungtinė Karalystė, pasinaudodama Direktyvos 2006/112 11 straipsnyje numatyta galimybe, priėmė 1994 m. įstatymo 43 straipsnį; jame nustatyta:

„(1) Jeigu pagal [43A–43D straipsnius] 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 straipsnio 7 dalį ir
   ii) jeigu tai yra iš ne valstybių narių teritorijos importuotos prekės pagal 38 straipsnį,

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.“

14 Šio įstatymo 43 straipsnio 1AA dalyje nurodyta:

„a) taikant bet kurią šio akto nuostatą (toliau – reikšminga nuostata), nesvarbu, ar asmuo, kuris arba kuriam tiekiamos prekės, arba asmuo, kuris įgyja arba importuoja prekes, yra konkrečiai apibūdintas asmuo;

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

c) esama skirtumo, kuris būtų svarbus taikant susijusias nuostatas:
   i) grupei atstovaujančiam nariui apibūdinti ir
   ii) juridiniam asmeniui, 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, apibūdinti,

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.“

15 Minėto įstatymo 43 straipsnio 1AB dalyje numatyta:

„(1AA) dalis netaikoma atsižvelgiant į tai, kiek taikant susijusią nuostatą svarbu nustatyti, ar asmuo yra apmokestinamasis asmuo.“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

16 KIC yra *Kaplan* grupės, kuri teikia švietimo ir karjeros plėtros paslaugas, kontroliuojančioji bendrovė. Šią grupę sudaro devynios patronuojamosios bendrovės, kurios visos įsteigtos Jungtinėje Karalystėje (toliau – *Kaplan* subjektai); bendradarbiaudamos su vienu ar keliais Jungtinės Karalystės universitetais kiekviena iš jų valdo aukštąją mokslo įstaigą Jungtinėje Karalystėje (toliau – tarptautiniai subjektai).

17 *Kaplan* subjektų mokymo paslaugoms, kurias jos teikia studentams, taikomas Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies i punkte numatytas neapmokestinimas PVM.

18 Aštuonių iš tarptautinių subjektų akcijos 100 % priklauso KIC. Šio subjekto, t. y. *University of York International Pathway College*, 55 % valdo Jorko universitetas (Jungtinė Karalystė), o 45 % – KIC.

19 Be to, KIC yra PVM grupei, kuriai priklauso ir kiekvienas *Kaplan* subjektas, atstovaujantis narys, išskyrus *University of York International Pathway College*, nes jis nėra 100 % ar kapitalo dalių dauguma KIC priklausanti patronuojamoji bendrovė.

20 Kiekvienas tarptautinis subjektas turi savo valdymo ir administravimo struktūrą, kurią sudaro *Kaplan* subjekto ir atitinkamo universiteto atstovai.

21 Iki 2014 m. spalio mėn. Jungtinėje Karalystėje buvo sudarytos *Kaplan* subjektų verbavimo mokslo srityje agentų ir KIC sutartys, todėl ši bendrovė tiesiogiai bendravo su šiais agentais, siekdama užverbuoti užsienyje studentus tarptautiniams subjektams. Minėti agentai gavo atstovybių, kurios jiems teikė veiklos paramą ir kurios buvo įsikūrusios pagrindinėse atitinkamose rinkose, t. y. Kinijoje, Honkonge, Indijoje ir Nigerijoje, pagalbą. Šių atstovybių biurai buvo *Kaplan* grupės nariai, išskyrus Vietname esantį biurą, ir už užmokestį teikė paslaugas KIC. Už minėtų atstovybių biurų ir agentų paslaugų teikimą KIC buvo apmokestinama PVM Jungtinėje Karalystėje pagal atvirkštinio apmokestinimo mechanizmą.

22 2014 m. spalio mėn. *Kaplan* grupė Honkonge įsteigė *Kaplan Partner Services Hong Kong Limited* (toliau – KPS) – akcinę bendrovę, kuri lygiomis dalimis priklausė devyniems *Kaplan* subjektams kaip nariams. Joje dirba 20 darbuotojų ir vykdo veiklą pagal prisijungimo susitarimą. Išskyrus vieną atvejį, KPS neteikia paslaugų ne nariams.

23 Nuo 2014 m. spalio mėn. KPS prisiima įsipareigojimus, kuriuos anksčiau vykdė KIC, ir centralizuoja tam tikras iki šios datos atstovybių biurams tekusias funkcijas. KPS taip pat valdo atstovybių biurų tinklą visame pasaulyje. Kadangi šis tinklas išsiplėtė, o santykiai tarp KPS ir šių biurų suaktyvėjo, jų užduotis – užtikrinti kasdienį agentų valdymą.

24 Be to, KPS yra atsakinga už agentų valdymą Rytų ir Pietryčių Azijoje, o tai leidžia jai teikti agentų, kurių darbo laikas yra toks pats kaip tarptautinių subjektų verbavimo rinkų, paslaugą. Šie agentai neturi išimtinio ryšio su KPS ir jiems leidžiama dirbti, pirma, su *Kaplan* subjektų konkurentais ir, antra, su atitinkamais universitetais. Tam, kad įvykdytų savo užduotį, KPS dirbantys agentai naudojasi parama, skirta jiems paskatinti rekomenduoti *Kaplan* subjektų valdomus tarptautinius subjektus.

25 Agentai išrašo sąskaitas faktūras už savo suteiktas paslaugas KPS, o ši jas apmoka tiesiogiai. KPS agentų, KPS atstovybių biurų ir KPS teikiamos paslaugos nėra apmokestinamos PVM. KPS išrašo atskirą sąskaitą faktūrą dėl sumų, mokėtinų agentams už paslaugas, suteiktas kiekvienam atitinkamam *Kaplan* subjektui, nors KIC yra PVM grupei, kurios nariai yra šie subjektai, atstovaujantis narys. Kiekvienas *Kaplan* subjektas apmoka KPS ir atstovybių biurų teikiamas paslaugas.

26 Pagrindinė byla yra susijusi su trijų rūšių paslaugomis, kurios pagal nacionalinę teisę laikomos paslaugomis, kurias KPS teikia KIC kaip PVM grupei atstovaujantis narys: pirma, KPS agentų teikiamomis paslaugomis, antra, KPS atstovybių biurų teikiamomis paslaugomis ir, trečia, tokiomis veiklos rūšimis, kaip antai parama agentams, kurią teikia KPS.

27 Ieškiniu, pareikštu *First-tier Tribunal (Tax Chamber)* (Pirmosios instancijos teismas (Mokesčių bylų skyrius), Jungtinė Karalystė), KIC ginčija du Jungtinės Karalystės muitų ir mokesčių administratoriaus sprendimus, pagal kuriuos paslaugos, laikomos suteiktomis jai KPS, nepatenka į Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies f punkte numatyto neapmokestinimo PVM taikymo sritį, todėl yra apmokestinamos PVM.

28 KIC tvirtina, kad šios paslaugos patenka į šioje nuostatoje numatyto neapmokestinimo taikymo sritį, todėl ji, kaip PVM grupei atstovaujanti narė, pagal atvirkštinio apmokestinimo mechanizmą neprivalo mokėti PVM, mokėtino už šias paslaugas. KIC nuomone, dėl KPS įsteigimo anksčiau agentų ir atstovybės biurų KIC teikiamos paslaugos, kurios buvo apmokestinamos PVM, nuo šiol buvo neapmokestinamos PVM.

29 *First-tier Tribunal (Tax Chamber)* (Pirmosios instancijos teismas (Mokesčių bylų skyrius)) patikslina, kad yra komercinių priežasčių, pateisinančių KPS įsteigimą Honkonge, ir neteigiama, kad šis subjektas yra dirbtinis ar dėl jo būtų piktnaudžiaujama teise.

30 Šis teismas taip pat pažymi, kad neginčijama, jog KPS teikia savo nariams, t. y. *Kaplan* subjektams, paslaugas, kurios yra tiesiogiai būtinos jų neapmokestinamai veiklai vykdyti, ir kad KPS iš savo narių reikalauja atlyginti tik jiems tenkančią bendrų išlaidų dalį.

31 Vis dėlto, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo teigimu, pagrindinę bylą galima išspręsti tik aiškinant Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies f punktą.

32 Šiomis aplinkybėmis *First-tier Tribunal (Tax Chamber)* (Pirmosios instancijos teismas (Mokesčių bylų skyrius)) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Kokia yra [Direktyvos 2006/112] 132 straipsnio 1 dalies f punkte numatyto neapmokestinimo teritorinė taikymo sritis? Visų pirma: <…> ar jis taikomas nepriklausomai asmenų grupei, kuri yra įsisteigusi valstybėje narėje, išskyrus valstybę narę ar valstybes nares, kuriose yra nepriklausomos asmenų grupės nariai? Jeigu taip: <…> ar jis taip pat taikomas nepriklausomai asmenų grupei, kuri yra įsisteigusi už [Europos Sąjungos] ribų?

2. Jeigu nepriklausomos asmenų grupės neapmokestinimas iš esmės taikomas kitoje valstybėje narėje nei ta, kurioje yra vienas ar daugiau nepriklausomos asmenų grupės narių, įsteigtam subjektui ir už [Europos Sąjungos] ribų įsteigtai nepriklausomai asmenų, kaip reikėtų taikyti kriterijų, pagal kurį neapmokestinimas neturėtų sukelti konkurencijos iškraipymo? Tiksliau:
   a) ar jis taikomas potencialiam konkurencijos iškraipymui, kuris daro poveikį kitiems panašių paslaugų gavėjams, kurie nėra nepriklausomos asmenų grupės nariai, ar jis taikomas tik potencialiam iškraipymui, kuris daro poveikį potencialiems alternatyviems paslaugų nepriklausomos asmenų grupės nariams teikėjams?
   b) Jeigu jis taikomas tik kitiems gavėjams, ar gali būti reali iškraipymo galimybė, jeigu kiti gavėjai, kurie nėra nepriklausomos asmenų grupės nariai, gali prašyti leisti prisijungti prie atitinkamos SPG arba sukurti savo nepriklausomą asmenų grupę, 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 nepriklausoma asmenų grupė 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 nepriklausomos asmenų grupės nariai? Jeigu taip, ar svarbu, ar nepriklausoma asmenų grupė 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 nepriklausoma asmenų grupė?

e) Ar Sąjungos mokesčių administratorius, kuris administruoja [Direktyvą 2006/112], turi prievolę įrodyti konkurencijos iškraipymo tikimybę?

f) Ar Sąjungos mokesčių administratoriui būtina užsakyti specialų ekspertų atliekamą trečiosios valstybės, kurioje įsteigta nepriklausoma asmenų grupė, rinkos vertinimą?

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

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

4. Ar nepriklausomos asmenų grupės 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 nepriklausomos asmenų grupės 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 nepriklausomos asmenų grupės nariai, siekiant pasinaudoti nepriklausomos asmenų grupės neapmokestinimu?“

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl trečiojo ir ketvirtojo klausimų

33 Trečiuoju ir ketvirtuoju klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu ir pirmiausia, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies f punktas turi būti aiškinamas taip, kad šioje nuostatoje numatytas neapmokestinimas taikomas nepriklausomos asmenų grupės, kurios nariai sudaro PVM grupę, kaip tai suprantama pagal šios direktyvos 11 straipsnį, teikiamoms paslaugoms, kai šios paslaugos teikiamos šiai PVM grupei. Jeigu į šį klausimą būtų atsakyta teigiamai, jis teiraujasi, pirma, ar aplinkybė, kad minėtai PVM grupei atstovaujantis narys nėra šios nepriklausomos asmenų grupės narys, turi įtakos Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies f punkte numatyto neapmokestinimo taikymui, ir, antra, ar šią įtaką galima pašalinti nacionalinės teisės nuostatomis.

34 Visų pirma reikia pažymėti, jog iš Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies f punkte numatyto neapmokestinimo atvejo išplaukia, kad nepriklausoma asmenų grupė yra visateisis apmokestinamasis asmuo, atskiras nuo savo narių. Iš tiesų iš pačios šios nuostatos formuluotės matyti, kad nepriklausoma asmenų grupė yra nepriklausomas subjektas, todėl savo paslaugas teikia savarankiškai, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 9 straipsnį. Be to, jeigu nepriklausomos asmenų grupės teikiamos paslaugos nebūtų apmokestinamojo asmens, veikiančio kaip tokio, teikiamos paslaugos, šios paslaugos nebūtų apmokestinamos PVM pagal Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalies c punktą. Šioms paslaugoms negalėtų būti taikomas neapmokestinimo atvejis, kaip antai nurodytas šios direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punkte (2017 m. gegužės 4 d. Sprendimo *Komisija / Liuksemburgas*, C-274/15, EU:C:2017:333, 61 punktas).

35 Be to, reikia priminti, kad pagal Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies f punktą valstybės narės neapmokestina paslaugų, kurias savo nariams teikia nepriklausomos asmenų grupės, kurių veikla yra neapmokestinama arba nėra šio mokesčio objektas, kai tos paslaugos yra tiesiogiai būtinos jų nariams jų veiklai vykdyti ir kai tos grupės iš savo narių reikalauja atlyginti tik jiems tenkančią bendrų išlaidų dalį, su sąlyga, kad toks neapmokestinimas neiškraipo konkurencijos.

36 Šiuo klausimu iš Direktyvos 2006/112 25 ir 35 straipsnių konstatuojamųjų dalių matyti, kad ja siekiama suderinti PVM apmokestinimo bazę ir kad neapmokestinimas šiuo mokesčių yra savarankiška Sąjungos teisės sąvoka, kurią, kaip jau nusprendė Teisingumo Teismas, reikia nagrinėti atsižvelgiant į bendrą minėtos direktyvos nustatytą PVM sistemą (šiuo klausimu žr. 2019 m. lapkričio 20 d. Sprendimo *Infohos*, C-400/18, EU:C:2019:922, 29 punktą ir nurodytą jurisprudenciją).

37 Iš suformuotos jurisprudencijos matyti, kad formuluotės, vartojamos Direktyvos 2006/112 132 straipsnyje nurodytiems neapmokestinimo atvejams apibrėžti, turi būti aiškinamos siaurai, nes šie neapmokestinimo atvejai yra bendro principo, pagal kurį šis mokestis taikomas kiekvienam apmokestinamojo asmens už atlygį atliekamam paslaugų teikimui, išimtys. Tačiau šios sąvokos turi būti aiškinamos atsižvelgiant į šiais neapmokestinimo atvejais siekiamą tikslą ir laikantis mokesčių neutralumo principo, būdingo bendrajai PVM sistemai, reikalavimų. Taigi šis reikalavimas aiškinti siaurai nereiškia, kad formuluotės, vartojamos minėtame 132 straipsnyje nurodytiems neapmokestinimo atvejams apibrėžti, turi būti aiškinamos taip, kad jie taptų neveiksmingi. Teisingumo Teismo jurisprudencijos tikslas nėra pateikti tokį išaiškinimą, kad nurodyti neapmokestinimo atvejai praktiškai taptų beveik netaikytini (2017 m. gegužės 4 d. Sprendimo *Komisija / Liuksemburgas*, C-274/15, EU:C:2017:333, 50 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

38 Dėl Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies f punkto formuluotės pažymėtina, kad, kaip priminta šio sprendimo 35 punkte, šioje nuostatoje numatytas neapmokestinimas taikomas nepriklausomų asmenų grupių savo nariams teikiamoms paslaugoms. Vis dėlto iš šios formuluotės nematyti, kad paslaugų, kurias tokios grupės teikia savo nariams, teikimas nepatenka į šio neapmokestinimo taikymo sritį, jeigu jie sudaro PVM grupę, kaip ji suprantama pagal Direktyvos 2006/112 11 straipsnį. Tai turint omenyje ir atsižvelgiant į patį Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies f punkto tekstą, tokios PVM grupės sukūrimas neturėtų lemti to, kad šis neapmokestinimas būtų taikomas ir paslaugoms, teikiamoms subjektams, kurie nepriklauso nepriklausomai asmenų grupei.

39 Pagal suformuotą jurisprudenciją aiškinant Sąjungos teisės nuostatą reikia atsižvelgti ne tik į jos formuluotę, bet ir į kontekstą ir teisės akto, kuriame ji įtvirtinta, tikslus (2019 m. lapkričio 20 d. Sprendimo *Infohos*, C-400/18, EU:C:2019:922, 33 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

40 Dėl Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies f punkto konteksto pažymėtina, kad ši nuostata yra šios direktyvos IX antraštinės dalies 2 skyriuje „Tam tikros su visuomenės interesais susijusios veiklos neapmokestinimas PVM“. Šis pavadinimas rodo, kad minėtoje nuostatoje numatytas neapmokestinimas taikomas tik nepriklausomoms asmenų grupėms, kurių nariai vykdo su visuomenės interesais susijusią veiklą (2017 m. rugsėjo 21 d. Sprendimo *Komisija / Vokietija*, C-616/15, EU:C:2017:721, 44 punktas).

41 Vis dėlto iš šių aplinkybių nematyti, kad šis neapmokestinimas netaikomas nepriklausomoms asmenų grupėms, kurių nariai sudaro PVM grupę, kaip ji suprantama pagal Direktyvos 2006/112 11 straipsnį, tačiau su sąlyga, kad visi šių grupių nariai vykdo su visuomenės interesais susijusią veiklą.

42 Dėl Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies f punkto tikslo primintina, kad visomis šios direktyvos 132 straipsnio nuostatomis siekiama tam tikros su visuomenės interesais susijusios veiklos neapmokestinimo PVM, kad būtų palengvintas tam tikrų teikiamų paslaugų ir tam tikrų tiekiamų prekių prieinamumas, išvengiant papildomų išlaidų, kurių kiltų jas apmokestinus PVM (2017 m. rugsėjo 21 d. Sprendimo *Aviva*, C-605/15, EU:C:2017:718, 28 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

43 Taigi nepriklausomos asmenų grupės teikiamoms paslaugoms taikomas Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies f punkte numatytas neapmokestinimas, kai šios paslaugos tiesiogiai prisideda prie su visuomenės interesais susijusios veiklos, nurodytos šios direktyvos 132 straipsnyje, vykdymo (2017 m. rugsėjo 21 d. Sprendimo *Aviva*, C-605/15, EU:C:2017:718, 29 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

44 Šiomis aplinkybėmis reikia konstatuoti, kad minėtos direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punkte numatytas neapmokestinimas iš esmės taikomas paslaugoms, kurias nepriklausoma asmenų grupė teikia savo nariams, sudarantiems PVM grupę, kai šiomis paslaugomis tiesiogiai prisidedama prie visuomenei naudingos veiklos, nurodytos šios direktyvos 132 straipsnyje, vykdymo. Vis dėlto šis neapmokestinimas negali būti taikomas paslaugoms, kuriomis naudojasi PVM grupės nariai, kurie tuo pat metu nėra nepriklausomos asmenų grupės nariai, vykdantys tokią su visuomenės interesais susijusią veiklą.

45 Šiuo klausimu reikia priminti, kad Direktyvos 2006/112 11 straipsnyje numatytos sistemos įgyvendinimas reiškia, kad jos pagrindu priimti nacionalinės teisės aktai leidžia asmenims, visų pirma bendrovėms, palaikančioms finansinius, ekonominius ir organizacinius ryšius, nebebūti laikomiems atskirais PVM apmokestinamaisiais asmenimis ir būti laikomiems vienu apmokestinamuoju asmeniu. Todėl, kai valstybė narė įgyvendina minėtą nuostatą, pavaldūs asmenys šios nuostatos prasme negali būti laikomi apmokestinamaisiais asmenimis, kaip jie suprantami pagal Direktyvos 2006/112 9 straipsnio 1 dalies pirmą pastraipą (šiuo klausimu žr. 2008 m. gegužės 22 d. Sprendimo *Ampliscientifica ir Amplifin*, C-162/07, EU:C:2008:301, 19 punktą).

46 Iš to matyti, kad PVM grupės nariai, prilyginti vienam apmokestinamajam asmeniui, toliau nebegali atskirai pateikti PVM deklaracijų ir grupėje ar už jos ribų būti laikomi apmokestinamaisiais asmenimis, nes tik vienintelis apmokestinamasis asmuo gali pateikti šias deklaracijas. Darytina išvada, kad tokiu atveju trečiojo asmens paslaugų teikimas PVM grupės nariui PVM tikslais turi būti traktuojamas kaip paslaugų teikimas ne šiam nariui, bet pačiai PVM grupei, kuriai jis priklauso (2014 m. rugsėjo 17 d. Sprendimo *Skandia America (USA), filial Sverige*, C-7/13, EU:C:2014:2225, 29 punktas).

47 Vadinasi, PVM tikslais nepriklausomos asmenų grupės teikiamos paslaugos PVM grupės nariams turėtų būti vertinamos ne kaip paslaugos, teikiamos šiems nariams, bet kaip paslaugos, teikiamos visai PVM grupei (pagal analogiją žr. 2014 m. rugsėjo 17 d. Sprendimo *Skandia America (USA), filial Sverige*, C-7/13, EU:C:2014:2225, 30 punktą).

48 Iš to matyti, kad tokios paslaugos laikomos suteiktomis visai atitinkamai PVM grupei, vadinasi, ir PVM grupei atstovaujančio subjekto naudai. Taigi, jeigu šis subjektas kartu nebūtų nepriklausomos asmenų grupės narys, Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies f punkte numatytas neapmokestinimas būtų taikomas ne nepriklausomos asmenų grupės nariams.

49 Vis dėlto šioje nuostatoje aiškiai kalbama tik apie paslaugas, kurias savo nariams teikia nepriklausomos asmenų grupės. Taip nėra paslaugų, kurias nepriklausoma asmenų grupė teikia PVM grupei, kurios nariai taip pat nėra ir šios nepriklausomos asmenų grupės nariai, atveju. Atsižvelgiant į neapmokestinimo sąlygos tikslų tekstą, bet koks aiškinimas, kuriuo išplečiama Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies f punkto taikymo sritis, yra nesuderinamas su šios nuostatos tikslu (šiuo klausimu žr. 1989 m. birželio 15 d. Sprendimo *Stichting Uitvoering Financiële Acties*, 348/87, EU:C:1989:246, 14 punktą).

50 Šiuo klausimu reikia pažymėti, kad, atsižvelgiant į šio sprendimo 36 ir 49 punktuose pateiktus svarstymus, šios išvados negali paneigti nacionalinės teisės nuostatos, kuriose numatyta, kad PVM grupei atstovaujantis narys turi atitinkamos nepriklausomos asmenų grupės narių požymių ir statusą Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies f punkte numatyto neapmokestinimo taikymo tikslais. Iš tiesų, kadangi šis neapmokestinimas yra savarankiška Sąjungos teisės sąvoka, jo taikymas siejamas su

sąlyga, kad visi PVM grupės nariai iš tikrųjų būtų šios nepriklausomos asmenų grupės nariai. Neįvykdžius šios sąlygos, minėtos nacionalinės teisės nuostatos negali lemti minėto neapmokestinimo taikymo.

51 Vadinasi, kadangi iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad pagrindinėje byloje nagrinėjama nepriklausoma asmenų grupė už atlygį teikė paslaugas PVM grupei, kurios vienas iš narių nepriklausė šiai nepriklausomai asmenų grupei, šiai grupei negali būti taikomas Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies f punkte numatytas neapmokestinimas, o tokių paslaugų teikimas yra apmokestinamasis sandoris pagal Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalies c punktą.

52 Šia išvada negalima abejoti ir remiantis 2019 m. lapkričio 20 d. Sprendimu *Infohos* (C-400/18, EU:C:2019:992), kurio 42–44 punktuose Teisingumo Teismas iš esmės nusprendė, kad 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 t., 1 sk., p. 23) 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies f punkte, kuris atitinka Direktyvos 2006/112 131 straipsnį ir 132 straipsnio 1 dalies f punktą, numatytam neapmokestinimui netaikoma sąlyga, jog atitinkamos paslaugos būtų teikiamos tik atitinkamos nepriklausomos asmenų grupės nariams. Tai reiškia, pirma, kad pagal šią nuostatą neapmokestinamos tik šios nepriklausomos asmenų grupės nariams teikiamos paslaugos, jeigu jos ir toliau teikiamos siekiant tikslų, dėl kurių tokia grupė buvo įsteigta, todėl teikiamos siekiant jos tikslo. Antra, paslaugų teikimas asmenims, kurie nėra minėtos nepriklausomos asmenų grupės nariai, negali būti neapmokestinamas, nes tokios paslaugos nepatenka į minėto neapmokestinimo taikymo sritį ir yra apmokestinamos PVM pagal šios direktyvos 2 straipsnio 1 dalį.

53 Byloje, kurioje priimtas 2019 m. lapkričio 20 d. Sprendimas *Infohos* (C-400/18, EU:C:2019:992), nagrinėtos paslaugos buvo teikiamos, pirma, atitinkamos nepriklausomos asmenų grupės nariams ir, antra, asmenims, kurie nebuvo šios grupės nariai ir su šios nepriklausomos asmenų grupės nariais nesudarė PVM grupės, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 11 straipsnį. Šioje byloje nebuvo jokio pavojaus išplėsti Šeštosios direktyvos 77/388 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies f punkte numatyto neapmokestinimo taikymo sritį.

54 Taigi, kadangi šioje byloje nepriklausomos asmenų grupės teikiamos paslaugos tokios PVM grupės nariui PVM tikslais turi būti laikomos suteiktomis ne šiam nariui, o PVM grupei, kuriai jis priklauso, gali būti išplėsta Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies f punkte numatyto neapmokestinimo apimtis, nebent visi šios PVM grupės nariai taip pat būtų atitinkamos nepriklausomos asmenų grupės nariai.

55 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, į trečiąjį ir ketvirtąjį klausimus reikia atsakyti, kad Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies f punktas turi būti aiškinamas taip, kad šioje nuostatoje numatytas neapmokestinimas netaikomas paslaugoms, kurias nepriklausoma asmenų grupė teikia PVM grupei, kaip tai suprantama pagal šios direktyvos 11 straipsnį, nes ne visi šios grupės nariai yra šios nepriklausomos asmenų grupės nariai. Nacionalinės teisės nuostatų, numatančių, kad tokiai PVM grupei atstovaujantis narys turi atitinkamos nepriklausomos asmenų grupės narių požymių ir statusą, siekiant taikyti nepriklausomoms asmenų grupėms numatytą neapmokestinimą, buvimas šiuo aspektu neturi jokios reikšmės.

Dėl pirmojo ir antrojo klausimų

56 Atsižvelgiant į atsakymą į antrąjį ir trečiąjį klausimus, nereikia atsakyti į pirmąjį ir antrąjį klausimus.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

57 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (antroji kolegija) nusprendžia:

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos, iš dalies pakeistos 2008 m. vasario 12 d. Tarybos direktyva 2008/8/EB, 132 straipsnio 1 dalies f punktas turi būti aiškinamas taip, kad šioje nuostatoje numatytas neapmokestinimas netaikomas paslaugoms, kurias nepriklausoma asmenų grupė teikia pridėtinės vertės mokesčio grupei, kaip tai suprantama pagal šios direktyvos 11 straipsnį, nes ne visi pastarosios grupės nariai yra šios nepriklausomos asmenų grupės nariai. Nacionalinės teisės nuostatų, numatančių, kad tokiai pridėtinės vertės mokesčio grupei atstovaujantis narys turi atitinkamos nepriklausomos asmenų grupės narių požymių ir statusą, siekiant taikyti nepriklausomoms asmenų grupėms numatytą neapmokestinimą, buvimas šiuo aspektu neturi jokios reikšmės.

Parašai.