GENERALINĖS ADVOKATĖS
MAJA BRKAN IŠVADA,
pateikta 2026 m. balandžio 22 d.[1]

Byla T-268/25

Sampension Livsforsikring A/S
prieš
Skatteministeriet

(*Østre Landsret* (Rytų regiono apeliacinis teismas, Danija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Mokesčiai – Pridėtinės vertės mokestis (PVM) – Direktyva 2006/112/EB – 11 straipsnis – Apmokestinamieji asmenys – „PVM mokėtojų grupė“ – Asmenys, glaudžiai susiję finansiniais, ekonominiais ir organizaciniais ryšiais – Priemonės, kuriomis siekiama užkirsti kelią mokesčio slėpimui ar vengimui – Nacionalinės teisės nuostatos, pagal kurias reikalaujama, kad tam tikri apmokestinamieji asmenys turų 100 % nuosavybės“

Įvadas

1. Ši byla susijusi su Direktyvos 2006/112/EB[2] (toliau – PVM direktyva) išaiškinimu, konkrečiau kalbant, – su „PVM mokėtojų grupių“ tvarkai skirtomis nuostatomis. Pagal PVM direktyvą valstybėms narėms suteikiama galimybė laikantis savo nacionalinės teisės aktų leisti tam tikriems apmokestinamiesiems asmenims sudaryti tokias grupes. Šios grupės leidžia kelis apmokestinamuosius asmenis laikyti vienu apmokestinamuoju asmeniu, o tai lemia reikšmingas mokestines pasekmes PVM srityje.

2. Nors Teisingumo Teismo jau ne kartą buvo prašyta išaiškinti minėtas nuostatas[3], šis prašymas priimti prejudicinį sprendimą leidžia Bendrajam Teismui pateikti išsamesnį paaiškinimą dėl sąlygų, kurias valstybės narės gali nurodyti PVM mokėtojų grupei sudaryti. Pirmiausia reikia nustatyti, ar valstybės narės gali tam tikrų kategorijų apmokestinamiesiems asmenims nustatyti pareigą turėti 100 % kapitalo, siekiant, be kita ko, užkirsti kelią mokesčio slėpimui ar vengimui.

[1] Originalo kalba: prancūzų.

[2] 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1).

[3] Žr., be kita ko, 1991 m. birželio 20 d. Sprendimą *Polysar Investments Netherlands* (C-60/90, EU:C:1991:268), 2013 m. balandžio 25 d. Sprendimą *Komisija / Švedija* (C-480/10, EU:C:2013:263) ir 2024 m. liepos 11 d. Sprendimą *Finanzamt T II* (C-184/23, EU:C:2024:599).

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3. Pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies a–c punktus PVM taikomas tam tikrų prekių tiekimui, prekių įsigijimui Bendrijos viduje ir paslaugų teikimui, kai tai atlieka „apmokestinamasis asmuo“. PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalies pirmoje pastraipoje nurodyta, kad „apmokestinamasis asmuo“ – tai „asmuo, kuris savarankiškai bet kurioje vietoje vykdo ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į tos veiklos tikslą ar rezultatą“.

4. PVM direktyvos 11 straipsnyje nustatyta:

„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.“

5. PVM direktyvos 11 straipsnio pirma pastraipa atitinka Šeštosios direktyvos 77/388/CEE[4] (toliau – Šeštoji direktyva), kuri nuo 2007 m. sausio 1 d. buvo panaikinta ir pakeista PVM direktyva, 4 straipsnio 4 dalies antrą pastraipą. Nuostata, įtvirtinta PVM direktyvos 11 straipsnio antroje pastraipoje, iš pradžių buvo įtvirtinta Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies trečioje pastraipoje, kuri į pastarąją direktyvą buvo įtraukta Direktyva 2006/69/EB[5].

Danijos teisė

6. PVM direktyvos 11 straipsnis į Danijos teisę perkeltas 1994 m. gegužės 18 d. Įstatymu Nr. 375 priimto *Momsloven* (PVM įstatymas) 47 straipsnio 4 dalimi, kuri suformuluota taip:

„Keli apmokestinamieji asmenys, vykdantys tik veiklą, kurios vykdytojai turi registruotis, pateikę prašymą gali būti registruojami vienu kodu. Muitų ir mokesčių administratorius gali leisti asmenims, vykdantiems veiklą, kurios vykdytojai turi registruotis kaip PVM mokėtojai, registruotis vienu kodu su asmenimis, vykdančiais veiklą, kurios vykdytojams registruotis nereikia, ir asmenimis, nevykdančiais ekonominės veiklos. Leidimas gali būti suteiktas tik tuo atveju, jei vienas asmuo (patronuojančioji bendrovė ir kt.) yra kito (-ų) tuo pačiu kodu registruoto (-ų) asmens (-ų) (patronuojamosios bendrovės, jų patronuojamosios bendrovės ir pan.) savininkas ir jam tiesiogiai ar netiesiogiai priklauso visas to asmens kapitalas. <…>“

[4] 1977 m. gegužės 17 d. Šeštoji Tarybos direktyva 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, 1977, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 6 sk., 1 t., p. 23).

[5] Žr. 2006 m. liepos 24 d. Tarybos direktyvos 2006/69/EB, iš dalies keičiančios Direktyvos 77/388/EEB nuostatas, susijusias su tam tikromis priemonėmis, kuriomis siekiama supaprastinti apmokestinimo pridėtinės vertės mokesčiu tvarką ir padėti užkirsti kelią mokesčių slėpimui ar vengimui, bei panaikinančios tam tikrus sprendimus dėl leidžiančių nukrypti nuostatų (OL L 221, 2006, p. 9) 1 straipsnio 1 punktą.

7. Pagal PVM įstatymo 47 straipsnio 1 dalies pirmą sakinį apmokestinamieji asmenys, užsiimantys prekių tiekimu ir paslaugų teikimu, privalo registruoti savo veiklą. Tačiau pagal PVM įstatymo 47 straipsnio 1 dalies antro sakinio 1 punktą ši pareiga „netaikoma <…> prekių tiekimo ir paslaugų teikimo veiklai, kuri neapmokestinama pagal [šio įstatymo] 13 straipsnį“.

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

8. Pagrindinėje byloje nagrinėjamas bendrovės *Sampension Livsforsikring A/S* ir *Skatteministeriet* (Danijos mokesčių ministerija) ginčas dėl *Skattestyrelsen* (Danijos mokesčių administratorius) sprendimo atmesti šios bendrovės prašymą registruotis kaip PVM mokėtoja vienu kodu su kita bendrove.

9. Konkrečiau kalbant, *Sampension Livsforsikring*, draudimo bendrovė, siekia sudaryti PVM mokėtojų grupę su bendrove *Sampension Administrationsselskab A/S* (toliau – valdymo bendrovė), kuri valdo pirmąją minėtą bendrovę. *Sampension Livsforsikring* teikia finansines paslaugas, neapmokestinamas PVM. Tuo metu, kai buvo pateiktas šis prašymas dėl registracijos, 94 % valdymo bendrovės kapitalo priklausė *Sampension Livsforsikring*, o 6 % – dviem pensijų fondams, kuriuos taip pat administravo valdymo bendrovė.

10. Prašymą dėl registracijos vienu kodu Danijos mokesčių institucijos atmetė remdamosi tuo, kad *Sampension Livsforsikring* nėra 100 % valdymo bendrovės kapitalo savininkė, kaip reikalaujama pagal PVM įstatymo 47 straipsnio 4 dalį. *Sampension Livsforsikring* pateikė skundą dėl sprendimo atmesti jos prašymą dėl registracijos, teigdama, kad ši Danijos teisės nuostata nesuderinama su PVM direktyvos 11 straipsniu.

11. Šiomis aplinkybėmis *Østre Landsret* (Rytų regiono apeliacinis teismas, Danija) nutarė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pagal SESV 267 straipsnyje numatytą prejudicinio sprendimo priėmimo procedūrą pateikti šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar [PVM direktyvos] 11 straipsnio pirmą pastraipą, siejamą su jo antra pastraipa, reikia aiškinti taip, kad pagal ją draudžiamos tokios valstybės narės teisės nuostatos, kokios nagrinėjamos šioje byloje, pagal kurias, norint sudaryti PVM mokėtojų grupę iš asmenų, vykdančių veiklą, kurios vykdytojai neprivalo registruotis, arba nevykdančių ekonominės veiklos, taikoma sąlyga, kad vienam iš PVM mokėtojų grupės asmenų tiesiogiai ar netiesiogiai nuosavybės teise visiškai priklausytų kitas (kiti) tos PVM mokėtojų grupės asmuo (asmenys)?

2. Jei į pirmąjį klausimą būtų atsakyta teigiamai, ar [PVM direktyvos] 11 straipsnis veikia tiesiogiai valstybėse narėse, taigi apmokestinamieji asmenys turi teisę valstybėje narėje registruotis kaip PVM mokėtojų grupė tais atvejais, kai šios valstybės narės teisės nuostatos neatitinka šios nuostatos ir negali būti aiškinamos pagal ją?“

Analizė

12. Vadovaudamasi šioje byloje kompetentingos Bendrojo Teismo kolegijos sprendimu, savo išvadoje apsiribosiu atsakymu į pirmąjį prejudicinį klausimą.

13. Pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia sužinoti, ar PVM direktyvos 11 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad pagal jį draudžiamos valstybės narės teisės nuostatos, pagal kurias, norint sudaryti PVM mokėtojų grupę iš asmenų,

vykdančių veiklą, kuri neapmokestinama PVM, arba nevykdančių ekonominės veiklos, kaip ji suprantama pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalį, taikoma sąlyga, kad vienam iš PVM mokėtojų grupės asmenų tiesiogiai ar netiesiogiai 100 % priklausytų kitas (-i) tos PVM mokėtojų grupės asmuo (-enys).

Pirminės pastabos

14. Pirmiausia pažymėtina, kad prejudicinis klausimas nesusijęs su tuo, ar pagal PVM direktyvos 11 straipsnį draudžiama Danijos teisės nuostatose įtvirtinta bendra taisyklė, taikoma PVM mokėtojų grupėms, pagal kurią keli apmokestinamieji asmenys, vykdantys tik veiklą, kurios vykdytojai turi registruotis, pateikę prašymą gali būti registruojami vienu kodu[6]. Prejudicinis klausimas veikiau susijęs su tuo, ar pagal šią direktyvos nuostatą draudžiama taisyklė, leidžianti nukrypti nuo šios bendrosios taisyklės, pagal kurią PVM grupe gali būti pripažinti tik asmenys, vykdantys PVM neapmokestinamą veiklą arba nevykdantys ekonominės veiklos[7]. Iš tikrųjų, kalbant apie pastaruosius, būtina, kad 100 % jų kapitalo dalių priklausytų kitam subjektui, be kita ko, jų patronuojančiajai bendrovei, nors kitiems asmenims toks reikalavimas netaikomas.

15. Be to, norint paaiškinti šios nukrypti leidžiančios taisyklės kontekstą, mano manymu, reikėtų patikslinti motyvus, dėl kurių bendrovė *Sampension Livsforsikring* galėtų siekti sudaryti PVM grupę su valdymo bendrove.

16. Valdymo bendrovė už atlygį teikia valdymo paslaugas *Sampension Livsforsikring*[8]. Šiuo metu, t. y. nesant PVM mokėtojų grupės, valdymo bendrovė privalo apskaičiuoti su šiomis paslaugomis susijusį PVM pagal Danijos teisės aktus, kuriais perkeltas PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punktas. Vis dėlto *Sampension Livsforsikring* negali visiškai atskaityti už šias paslaugas sumokėto PVM, nes jos veikla apima finansines paslaugas, kurios neapmokestinamos PVM[9]. Taigi atitinkamo PVM našta galiausiai tenka *Sampension Livsforsikring*.

17. Vis dėlto būtų kitaip, jei *Sampension Livsforsikring* ir valdymo bendrovei būtų leista sudaryti PVM mokėtojų grupę. Tokiu atveju valdymo paslaugoms, kurias viena iš šių dviejų bendrovių teiktų kitai, nebūtų taikomas PVM, nes PVM grupei priklausantis paslaugų teikėjas negali būti individualiai laikomas atskiru apmokestinamuoju asmeniu nuo apmokestinamojo asmens, kurį sudaro PVM grupė[10]. Taip grupė nebeprivalėtų mokėti PVM, kuris pirmiau buvo mokėtinas už valdymo paslaugas.

18. Taigi pirmuoju prejudiciniu klausimu iš esmės siekiama sužinoti, ar ir kokia apimtimi valstybė narė gali užkirsti kelią tokių mokesčių lengvatų gavimui, nesudarydama galimybės prisijungti prie PVM grupės asmenims, vykdantiems veiklą, nesuteikiančią teisės į PVM atskaitą, nebent vienai iš grupės bendrovių priklauso 100 % kapitalo.

19. Galiausiai, siekiant atsakyti į šį klausimą, mano nuomone, reikia griežtai skirti PVM direktyvos 11 straipsnio pirmą ir antrą pastraipas. Šios nuostatos pirma pastraipa valstybėms narėms suteikiama galimybė priimti nacionalinės teisės aktus, pagal kuriuos keli

6 PVM įstatymo 47 straipsnio 4 dalies pirmas sakinys.

7 PVM įstatymo 47 straipsnio 4 dalies antras ir trečias sakiniai.

8 Nors prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas aiškiai nenurodė, kad šios paslaugos teikiamos už atlygį, iš *Sampension Livsforsikring* pastabų, pateiktų per posėdį, matyti, kad taip ir yra.

9 Pagal PVM direktyvos 168 straipsnį teisė į pirkimo PVM atskaitą priklauso nuo pardavimo sandorių apmokestinimo.

10 Žr. 2008 m. gegužės 22 d. Sprendimo *Ampliscientifica ir Amplifin*, C-162/07, EU:C:2008:301, 19 punktą ir 2024 m. liepos 11 d. Sprendimo *Finanzamt T II*, C-184/23, EU:C:2024:599, 40 punktą.

asmenys, būdami teisiškai savarankiški, gali sudaryti grupę, reiškiančią vieną apmokestinamąjį asmenį, su sąlyga, kad jie yra įsisteigę atitinkamos valstybės narės teritorijoje ir tarpusavyje glaudžiai susiję finansiniais, ekonominiais ir organizaciniais ryšiais. Taigi šioje nuostatoje nurodomos sąlygos, kuriomis sudaroma tokia PVM mokėtojų grupė, paliekant valstybėms narėms diskreciją sukonkretinti šias sąlygas savo nacionalinės teisės aktuose [11].

20. Pagal PVM direktyvos 11 straipsnio antrą pastraipą valstybei narei, besinaudojančiai šio straipsnio pirmoje pastraipoje numatyta galimybe, leidžiama patvirtinti visas priemones, būtinas siekiant kovoti su mokesčio slėpimu ar vengimu. Be to, Teisingumo Teismas yra konstatavęs, kad, siekdamos taikyti Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalį, valstybės narės, įgyvendindamos savo diskreciją, gali PVM mokėtojų grupavimo tvarkos taikymui nustatyti tam tikrus apribojimus, kuriais siekiama užkirsti kelią piktnaudžiavimo praktikai ar veiksmams arba kovoti su mokesčio slėpimu ar vengimu, net prieš įtraukiant šios nuostatos trečią pastraipą, kuri tapo PVM direktyvos 11 straipsnio antra pastraipa [12].

21. Taigi, taikant PVM direktyvos 11 straipsnį, reikia skirti, viena vertus, šio straipsnio pirmą pastraipą, susijusią su *būtinomis* PVM grupės sudarymo sąlygomis, ir, kita vertus, šio straipsnio antrą pastraipą, susijusią su *galimomis* sąlygomis, kurios papildo būtinas sąlygas, nurodytas pirmoje pastraipoje, ir kurios gali būti taikomos tokios grupės sudarymui, siekiant vienintelio tikslo – kovoti su mokesčio slėpimu ar vengimu.

22. Kadangi prejudicinis klausimas susijęs su PVM direktyvos 11 straipsnio pirmos ir antros pastraipos išaiškinimu, pirmiausia išnagrinėsiu klausimą, ar aptariamos nacionalinės teisės nuostatos, pagal kurias reikalaujama, kad tam tikriems apmokestinamiesiems asmenims priklausytų 100 % kapitalo, gali būti grindžiamos šio straipsnio pirma pastraipa, konkrečiau – glaudaus finansinio ryšio sąlyga. Paskui išnagrinėsiu klausimą, ar šios nacionalinės teisės nuostatos gali būti pateisinamos atsižvelgiant į PVM direktyvos 11 straipsnio antrą pastraipą.

PVM direktyvos 11 straipsnio pirmos pastraipos, pirmiausia sąvokos „glaudus finansinis ryšys“, išaiškinimas

23. Pagal PVM direktyvos 11 straipsnio pirmą pastraipą, siekiant sudaryti PVM grupę reikia, kad valstybės narės teritorijoje įsisteigę asmenys būtų glaudžiai susiję finansiniais, ekonominiais ir organizaciniais ryšiais. Valstybės narės neturi diskrecijos, susijusios su sąvoka „glaudus finansinis ryšys“, kuri pagal Danijos teisėje nustatytą nukrypti leidžiančią taisyklę reiškia reikalavimą turėti 100 % kapitalo; iš tikrųjų Teisingumo Teismas yra konstatavęs, kad ši sąvoka turi būti aiškinama vienodai, siekiant išvengti skirtingo PVM mokėtojų grupių tvarkos taikymo skirtingose valstybėse narėse [13]. Tiesa, Teisingumo Teismo jurisprudencijoje sąvoka „glaudus finansinis ryšys“ dar nėra apibrėžta, bet galima daryti išvadą, kad pagal PVM direktyvos 11 straipsnio pirmą pastraipą neleidžiama nacionaliniu lygiu nustatyti sąlygos, kad, siekiant sudaryti PVM mokėtojų grupę, reikia turėti 100 % kapitalo dalių.

[11] Šiuo klausimu, žr., be kita ko, kiek tai susiję su Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antra pastraipa, 2022 m. gruodžio 1 d. Sprendimo *Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie*, C-141/20, EU:C:2022:943, 64 punktą.

[12] 2015 m. liepos 16 d. Sprendimo *Larentia + Minerva ir Marenave Schiffahrt*, C-108/14 ir C-109/14, EU:C:2015:496, 42 punktas, 2022 m. gruodžio 1 d. Sprendimo *Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie*, C-141/20, EU:C:2022:943, 50 ir 66 punktai ir 2022 m. gruodžio 1 d. Sprendimo *Finanzamt T (PVM grupės vidaus paslaugų teikimas)*, C-269/20, EU:C:2022:944, 44 ir 45 punktai.

[13] 2021 m. balandžio 15 d. Sprendimo *Finanzamt für Körperschaften Berlin*, C-868/19, nepaskelbtas Rink., EU:C:2021:285, 44 punktas, taip pat, kiek tai susiję su Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antra pastraipa, žr. 2022 m. gruodžio 1 d. Sprendimo *Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie*, C-141/20, EU:C:2022:943, 65 punktą.

24. Iš tikrųjų, pirma, iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad sąlyga, susijusi su glaudaus finansinio ryšio buvimu, negali būti aiškinama siaurai [14]. Vis dėlto pagal 100 % kapitalo turėjimo sąlygą šis ryšys apibrėžiamas labai siaurai, atmetant galimybę turėti kapitalo dalių kitokia apimtimi nei visas.

25. Antra, Teisingumo Teismas jau yra pripažinęs, kad pagal Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antrą pastraipą draudžiama nacionalinėje teisėje nustatyta sąlyga, kad, siekiant nustatyti glaudų finansinį ryšį, reikia turėti ne tik balsavimo teisių daugumą, bet ir kontrolinį akcijų paketą [15]. Ši jurisprudencija išlieka reikšminga aiškinant PVM direktyvos 11 straipsnio pirmą pastraipą, nes šia nuostata buvo pakeista Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antra pastraipa. Taigi iš šios jurisprudencijos išplaukia, kad finansinio ryšio, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 11 straipsnio pirmą pastraipą, buvimui nustatyti pakanka turėti kontrolinį akcijų paketą [16].

26. Taigi, manau, kad PVM direktyvos 11 straipsnio pirma pastraipa turi būti aiškinama taip, kad šia nuostata negali būti grindžiama 100 % kapitalo turėjimo sąlyga, nustatyta Danijos teisėje tam, kad asmenys, vykdantys PVM neapmokestinamą veiklą arba nevykdantys ekonominės veiklos, galėtų priklausyti PVM grupei, kaip per posėdį pripažino Danijos vyriausybė.

PVM direktyvos 11 straipsnio antros pastraipos, pirmiausia sąvokos „kova su mokesčio slėpimu ir vengimu“, išaiškinimas

27. Toliau reikia išnagrinėti klausimą, ar tokia 100 % kapitalo turėjimo sąlyga, Danijos teisėje pagal nukrypti leidžiančią taisyklę nustatyta tam tikriems apmokestinamiesiems asmenims, gali būti laikoma reikalinga priemone, kaip ji suprantama pagal PVM direktyvos 11 straipsnio antrą pastraipą, kurios valstybės narės gali imtis, kad užkirstų kelią tam, jog sudarius PVM grupę pagal nacionalinę teisę, kuria perkelta šios direktyvos 11 straipsnio pirma pastraipa, būtų galima slėpti mokestį arba jo vengti.

28. Tiesa, Teisingumo Teismas yra pripažinęs, kad, kiek tai susiję su PVM mokėtojų grupių tvarkos taikymu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi patikrinti, ar nacionalinė priemonė yra būtina ir tinkama atsižvelgiant į tikslus, kuriais siekiama užkirsti kelią piktnaudžiavimui arba kovoti su mokesčių slėpimu ar vengimu [17]. Vis dėlto manau, kad Bendrasis Teismas turi pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui atitinkamą informaciją, kad jis galėtų atlikti patikrinimą nagrinėjamu atveju.

29. Pirma, reikia konstatuoti, kad iš jurisprudencijos matyti, jog valstybės narės, remdamosi PVM direktyvos 11 straipsnio antra pastraipa, gali ne tik imtis administracinių priemonių, skirtų kovoti su mokesčio slėpimu ir vengimu, bet ir apriboti PVM mokėtojų grupių tvarkos

[14] 2013 m. balandžio 25 d. Sprendimo *Komisija / Švedija*, C-480/10, EU:C:2013:263, 36 punktas ir 2021 m. balandžio 15 d. Sprendimo *Finanzamt für Körperschaften Berlin*, C-868/19, nepaskelbtas Rink., EU:C:2021:285, 45 punktas.

[15] Žr. 2022 m. gruodžio 1 d. Sprendimo *Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie*, C-141/20, EU:C:2022:943, 71 punktą.

[16] Taip pat žr. 2009 m. liepos 2 d. Komisijos komunikatą Tarybai ir Europos Parlamentui dėl PVM mokėtojų grupavimo galimybės, numatytos Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 11 straipsnyje (COM(2009) 325 *final*, 3.3.4 punktas).

[17] Šiuo klausimu žr. 2021 m. balandžio 15 d. Sprendimo *Finanzamt für Körperschaften Berlin*, C-868/19, nepaskelbtas Rink., EU:C:2021:285, 58 punktą ir 2023 m. vasario 16 d. Sprendimo *DGRFP Cluj*, C-519/21, EU:C:2023:106, 86 punktą.

taikymą [18], o tam iš esmės reikia, kad valstybė narė savo teisės aktuose galėtų nustatyti papildomas PVM mokėtojų grupių tvarkos taikymo sąlygas, kaip numatyta Danijos teisėje, PVM įstatymo 47 straipsnio 4 dalies antrame ir trečiame sakiniuose, su sąlyga, kad jomis būtų siekiama kovoti su mokesčio slėpimu ar vengimu ir kad jos atitiktų proporcingumo principą.

30. Antra, taikant PVM direktyvos 11 straipsnio antrą pastraipą, reikia skirti sąvokas „mokesčio slėpimas“ ir „mokesčio vengimas“, taip pat sąvoką „piktnaudžiavimas“; tam pagal minėtą Teisingumo Teismo jurisprudenciją valstybės narės taip pat gali užkirsti kelią [19]. Nors Teisingumo Teismo jurisprudencijoje, susijusioje su šia nuostata, šios sąvokos nėra aiškiai atskirtos [20], toks skirtumas daromas jurisprudencijoje, susijusioje su kitomis Sąjungos mokesčių teisės nuostatomis [21]. Be to, aišku, kad Sąjungos teisės aktų leidėjas nevartoja mokesčio vengimo ir piktnaudžiavimo sąvokų kaip sinonimų, kaip matyti iš atskiro jų vartojimo įvairiose Sąjungos mokesčių teisės nuostatose [22].

31. Šiuo klausimu pažymėtina, kad, pirma, gana akivaizdu, jog kapitalo turėjimo sąlyga, kaip antai Danijos teisėje nustatyta asmenims, vykdantiems PVM neapmokestinamą veiklą arba neekonominę veiklą, negali reikšti priemonės, skirtos kovoti su mokesčio slėpimu. Iš tikrųjų mokesčio slėpimas yra neteisėta veikla [23]. Tai matyti, be kita ko, iš SESV 325 straipsnio 1 dalies, pagal kurią valstybės narės įpareigojamos kovoti su sukčiavimu PVM [24], taip pat su „kita neteisėta veikla“ [25]. Vis dėlto nagrinėjamu atveju Danijos teisės aktais siekiama ne kovoti su neteisėta veikla, o apriboti PVM mokėtojų grupių tvarkos taikymo sritį tam, kad, remiantis Danijos vyriausybės pateikta informacija, būtų sumažinta iš to gaunama mokestinė nauda. Taigi tokia nacionaline nuostata nėra siekiama kovoti su mokesčio slėpimu.

32. Antra, kalbant apie mokesčio vengimą, reikia konstatuoti, kai šiuo metu nei Teisingumo Teismas, nei Bendrasis Teismas nėra apibrėžęs šios sąvokos atsižvelgiant į PVM direktyvos 11 straipsnio antrą pastraipą. Taigi tam, kad būtų galima nustatyti, ar teisės

[18] Žr. 2013 m. balandžio 25 d. Sprendimo *Komisija / Švedija*, C-480/10, EU:C:2013:263, 38 punktą ir 2013 m. balandžio 25 d. Sprendimo *Komisija / Suomija*, C-74/11, nepaskelbtas Rink., EU:C:2013:266, 66 punktą; šiuo klausimu pažymėtina, kad yra skirtumas, palyginti su suformuota jurisprudencija dėl PVM direktyvos 131 straipsnio, pagal kurią piktnaudžiavimo, mokesčio slėpimo ir vengimo prevencija negali būti susijusi su neapmokestinimo atvejų turinio apibrėžimu (žr. 2026 m. sausio 22 d. Sprendimo *Agrupació de Neteja Sanitària ir Educat Serveis Auxiliars*, C-379/24 ir C-380/24, EU:C:2026:29, 33 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

[19] Žr. šios išvados 17 išnašą.

[20] Žr., be kita ko, 2021 m. balandžio 15 d. Sprendimo *Finanzamt für Körperschaften Berlin*, C-868/19, nepaskelbtas Rink., EU:C:2021:285, 61 punktą.

[21] Žr., be kita ko, 1988 m. liepos 12 d. Sprendimo *Direct Cosmetics ir Laughtons Photographs*, 138/86 ir 139/86, EU:C:1988:383, 21 ir 22 punktus ir 2017 m. gruodžio 14 d. Sprendimo *Avon Cosmetics*, C-305/16, EU:C:2017:970, 46 punktą.

[22] Žr. iš dalies pakeistos 1992 m. spalio 19 d. Tarybos direktyvos 92/83/EEB dėl akcizų už alkoholį ir alkoholinius gėrimus struktūrų suderinimo (OL L 316, 1992, p. 21; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 206) 22 straipsnio 8 dalies trečios pastraipos a punktą, 23a straipsnio 2 ir 3 dalis, 27 straipsnio 1 ir 2 dalis bei 5 dalies pirmą ir antrą sakinius; 2003 m. birželio 3 d. Tarybos direktyvos 2003/49/EB dėl bendros apmokestinimo sistemos, taikomos palūkanų ir autorinių atlyginimų mokėjimams tarp skirtingų valstybių narių asocijuotų bendrovių (OL L 157, 2003, p. 49; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 380) 5 straipsnio 2 dalį; 2003 m. spalio 27 d. Tarybos direktyvos 2003/96/EB, pakeičiančios Bendrijos energetikos produktų ir elektros energijos mokesčių struktūrą (OL L 283, 2003, p. 51; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 405) 14 straipsnio 1 dalį ir 20 straipsnio 2 dalies pirmą sakinį; 2009 m. spalio 19 d. Tarybos direktyvos 2009/132/EB dėl Direktyvos 2006/112/EB 143 straipsnio b ir c punktų taikymo, neapmokestinant galutinio tam tikrų prekių importo pridėtinės vertės mokesčiu (OL L 292, 2009, p. 5) 1 straipsnio 2 dalį ir iš dalies pakeistos 2019 m. gruodžio 19 d. Tarybos direktyvos (ES) 2020/262, kuria nustatoma bendroji akcizų tvarka (nauja redakcija) (OL L 58, 2020, p. 4), 13 straipsnio 3 dalį ir 47 straipsnio 3 dalies pirmą pastraipą.

[23] Šiuo klausimu žr. 2012 m. gruodžio 6 d. *Commission staff working document – Impact assessment accompanying the Communication from the Commission to the European Parliament and the Council – An Action Plan to strengthen the fight against tax fraud and tax evasion* (SWD(2012) 403 *final*, 14 priedas, p. 12).

[24] Šiuo klausimu žr. 2013 m. vasario 26 d. Sprendimo *Åkerberg Fransson*, C-617/10, EU:C:2013:105, 26 ir 27 punktus.

[25] Taip pat žr. 2017 m. liepos 5 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyvos (ES) 2017/1371 dėl kovos su Sąjungos finansiniams interesams kenkiančiu sukčiavimu baudžiamosios teisės priemonėmis (OL L 198, 2017, p. 29) 1 straipsnį.

nuostatomis, kaip antai aptariamomis Danijos, siekiama užkirsti kelią mokesčio vengimui, pirmiausia būtina apibrėžti šią sąvoką. Siekiant nustatyti Sąjungos teisės nuostatos taikymo sritį, reikia atsižvelgti į jos formuluotę, kontekstą ir tikslus [26].

Terminas „mokesčio vengimas“

33. Pirmiausia pažymėtina, kad pažodžiui aiškinant terminą „mokesčio vengimas“ matyti, kad dėl šio vengimo sumažėja mokėtina ar sumokėta mokesčio suma.

34. Vis dėlto akivaizdu, kad ne kiekvienas mokėtino ar sumokėto mokesčio sumažėjimas gali būti laikomas mokesčio vengimu, antraip šios sąvokos taikymo sritis būtų išplėsta įtraukiant teisėtus sandorius, kurie aiškiai negali į ją patekti. Taip yra, pavyzdžiui, paprasčiausio apmokestinamos veiklos nutraukimo arba siūlomos prekės kainos sumažinimo atveju, kai įvykdęs sandorį apmokestinamasis asmuo sumoka mažiau PVM. Taigi, reikia nustatyti mokestinę naudą, kuri laikytina „mokesčio vengimu“.

35. Šiuo aspektu manau, kad remiantis pažodiniu aiškinimu negalima daryti galutinės išvados. Iš tikrųjų atrodo, kad skirtingose kalbinėse versijose vartojamų terminų turinys nėra aiškiai apibrėžtas [27].

36. Taigi, pažodinis PVM direktyvos 11 straipsnio antros pastraipos aiškinimas neleidžia tiksliai apibrėžti sąvokos „mokesčio vengimo“.

PVM direktyvos 11 straipsnio antros pastraipos genezė

37. Pažymėtina, kad nagrinėjant PVM direktyvos 11 straipsnio antros pastraipos genezę nematyti jokios nuorodos į konkretų šia nuostata valstybėms narėms suteiktos galimybės kovoti, be kita ko, su mokesčio vengimu, tikslą.

38. Ši nuostata buvo įtraukta Direktyvos 2006/69 1 straipsnio 1 punktu, kuriuo prie Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies buvo pridėta trečia pastraipa. Pagal Direktyvos 2006/69 2 konstatuojamąją dalį valstybės narės turėtų galėti imtis veiksmų „siekdamos užtikrinti, kad [Šeštojoje direktyvoje] numatytomis priemonėmis, susijusiomis su apmokestinamuoju asmeniu <…>, nebūtų naudojamasi slepiant ir vengiant mokėti mokestį“.

39. Komisija, siūlydama nustatyti valstybėms narėms pareigą užtikrinti, kad dėl PVM mokėtojų grupių tvarkos įdiegimo „apmokestinamasis asmuo neturėtų nei nepagrįstos naudos, nei nepagrįsto nuostolio“, siekė padėti valstybėms narėms išvengti „nesąžiningų rezultatų“ taikant tokią tvarką [28]. Vis dėlto iš Direktyvos 2006/69 pasiūlymo nematyti, kokiomis aplinkybėmis tokią

[26] 2015 m. kovo 5 d. Sprendimo *Komisija / Liuksemburgas*, C-502/13, EU:C:2015:143, 34 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją.

[27] Žr., pavyzdžiui, versijas danų kalba („momsunddragelse“), vokiečių kalba („Steuerumgehungen“), graikų kalba („φοροαποφυγής“), anglų kalba („tax avoidance“), kroatų kalba („izbjegavanja poreza“), nyderlandų kalba („belastingontwijkin“) ir slovėnų kalba („izogibanja plačilu davka“).

[28] 2005 m. kovo 16 d. pasiūlymas dėl Tarybos direktyvos, kuria iš dalies keičiamos Direktyvos 77/388/EEB nuostatos, susijusios su tam tikromis priemonėmis, kuriomis siekiama supaprastinti pridėtinės vertės mokesčio taikymą ir padėti užkirsti kelią mokesčio nuslėpimui ir vengimui, bei panaikinančios tam tikrus sprendimus, suteikiančius leidžiančias nukrypti nuostatas, COM(2005) 89 *final*, p. 5 ir 16 (1 straipsnio 1 punktas).

naudą ar rezultatus reikia laikyti nepagrįstais. Atrodo, kad Komisija tik pasekė valstybių narių iniciatyva, nes motyvuodama šį pasiūlymą ji pabrėžia, kad PVM mokėtojų grupių tvarka, „valstybių narių nuomone“, galėtų būti pasinaudota siekiant išvengti PVM mokėjimo [29].

40. Vėlesnė teisėkūros procedūra, užbaigta priimant Direktyvą 2006/69, taip pat nepaaiškina, kokios naudos gavimui teisės aktų leidėjas siekė užkirsti kelią, įtraukdamas šią nuostatą. Nei Parlamentas [30], nei Ekonomikos ir socialinių reikalų komitetas [31] nesvarstė klausimo, kokią mokestinę naudą turėtų apimti sąvoka „mokesčio vengimas“. Be to, šiuo klausimu nėra jokio kito oficialaus dokumento, pirmiausia kiek tai susiję su priežastimi, dėl kurios Taryba iš dalies pakeitė Komisijos pasiūlymą, kad būtų vartojama sąvoka „mokesčio slėpimas ar vengimas“, o ne „nepagrįsta nauda ar nepagrįstas nuostolis“.

41. Taigi iš šios nuostatos genezės nematyti nieko, kas leistų apibrėžti sąvoką „mokesčio vengimas“, kaip ji suprantama pagal PVM direktyvos 11 straipsnio antrą pastraipą.

Kontekstas

42. Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, reikia išnagrinėti PVM direktyvos 11 straipsnio antros pastraipos kontekstą. Šiuo klausimu pažymėtina, kad pagal įvairias PVM direktyvos nuostatas [32] ir Sąjungos mokesčių teisės nuostatas [33] valstybėms narėms leidžiama imtis priemonių siekiant užkirsti kelią mokesčio vengimui. Manau, kad reikėtų taikyti vienodą sąvokos „mokesčio vengimas“ aiškinimą, kuriuo būtų galima vadovautis ne tik visoje PVM srityje, kurioje direktyvos vidinis nuoseklumas kaip tik patvirtina tokį aiškinimą, bet ir kitose mokesčių srityse, kuriose galioja Sąjungos taisyklės, kaip antai minėtos direktyvos, susijusios su pajamų mokesčiais ar akcizais.

43. Atsižvelgiant į Sąjungos mokesčių teisės nuostatas, kuriose taip pat vartojama sąvoka „mokesčio vengimas“, pirma, iš jurisprudencijos, susijusios su Šeštosios direktyvos 27 straipsnio 1 dalies aiškinimu [34], matyti, kad apmokestinamojo asmens ketinimas, susijęs su sandoriu, suteikiančiu mokestinės naudos, neturi reikšmės apibrėžiant sąvoką „mokesčio vengimas“ [35]. Iš tikrųjų pagal šią jurisprudenciją, nors apmokestinamojo asmens ketinimas yra

[29] Ten pat, p. 5.

[30] 2006 m. birželio 9 d. Europos Parlamento pranešimas dėl pasiūlymo dėl Tarybos direktyvos, iš dalies keičiančios Direktyvos 77/388/EEB nuostatas, susijusias su tam tikromis priemonėmis, kuriomis siekiama supaprastinti pridėtinės vertės mokesčio taikymą ir padėti užkirsti kelią mokesčio nuslėpimui ir vengimui, bei panaikinančios tam tikrus sprendimus, suteikiančius leidžiančias nukrypti nuostatas (A6-0209/2006).

[31] 2005 m. gruodžio 15 d. Ekonomikos ir socialinių reikalų komiteto nuomonė dėl „pasiūlymo dėl Tarybos direktyvos, iš dalies keičiančios Direktyvos 77/388/EEB nuostatas, susijusias su tam tikromis priemonėmis, kuriomis siekiama supaprastinti pridėtinės vertės mokesčio taikymą ir padėti užkirsti kelią mokesčio nuslėpimui ir vengimui, bei panaikinančios tam tikrus sprendimus, suteikiančius leidžiančias nukrypti nuostatas“ (ECO/158-CESE 1501/2005).

[32] Tokias priemones Taryba gali patvirtinti pagal PVM direktyvos 19 straipsnio antrą pastraipą, 80 straipsnio 1 dalies pirmą pastraipą, 131 straipsnį, 143 straipsnio 1 dalies la punkto pirmą sakinį, 158 straipsnio 2 dalį, 284 straipsnio 5 dalies antrą pastraipą, 292b straipsnio antros pastraipos antrą sakinį ir 394 straipsnį, be to, pagal PVM direktyvos 395 straipsnio 1 dalį.

[33] Pagal Direktyvos 2003/49 22 straipsnio 8 dalies trečios pastraipos a punktą, 23a straipsnio 2 ir 3 dalis bei 27 straipsnio 1 ir 2 dalis ir 5 dalies pirmą ir antrą sakinius; Direktyvos 2003/49 5 straipsnio 2 dalį; Direktyvos 2003/96 14 straipsnio 1 dalį ir 20 straipsnio 2 dalies pirmą sakinį; Direktyvos 2009/132 1 straipsnio 2 dalį; 2009 m. spalio 19 d. Tarybos direktyvos 2009/133/EB dėl bendros mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių įmonių jungimui, skaidymui, daliniam skaidymui, turto perleidimui bei keitimuisi akcijomis, ir SE arba SCE registruotos buveinės perkėlimui iš vienos valstybės narės į kitą (OL L 310, 2009, p. 34) 15 straipsnio 1 dalies a punktą, taip pat iš dalies pakeistos Direktyvos 2020/262 13 straipsnio 3 dalį ir 47 straipsnio 3 dalies pirmą pastraipą.

[34] Primintina, kad pagal Šeštosios direktyvos 27 straipsnio 1 dalį Taryba galėjo leisti valstybei narei nustatyti specialias priemones, kuriomis nukrypstama nuo šios direktyvos nuostatų, siekiant supaprastinti mokesčio surinkimą arba užkirsti kelią tam tikram mokesčio slėpimui ar vengimui.

[35] 1988 m. liepos 12 d. Sprendimas *Direct Cosmetics ir Laughtons Photographs* (138/86 ir 139/86, EU:C:1988:383) ir 2017 m. gruodžio 14 d. Sprendimas *Avon Cosmetics* (C-305/16, EU:C:2017:970).

esminė sąvokos „mokesčio slėpimas“ sudėtinė dalis, sąvoka „mokesčio vengimas“, priešingai, atitinka vien objektyvų veiksnį, nes apmokestinamojo asmens ketinimas nėra nurodytas kaip būtina tokio vengimo buvimo sąlyga [36]. Pirmiausia, kalbant apie mokesčio vengimą, nebūtinas apmokestinamojo asmens ketinimas gauti mokestinės naudos [37]. Mano nuomone, toks sąvokos „mokesčio vengimas“ aiškinimas, išplėtotas atsižvelgiant į Šeštosios direktyvos 27 straipsnio 1 dalį, kuri buvo pakeista PVM direktyvos 395 straipsnio 1 dalimi, yra svarbus aiškinant ne tik pastarąją nuostatą, bet ir PVM direktyvos 11 straipsnio antrą pastraipą. Iš tikrųjų, kadangi PVM direktyvos 395 straipsnio 1 dalis reiškia bendrąją taisyklę, apimančią visas jos nuostatas, tokiu aiškinimu pagal analogiją taip pat siekiama užtikrinti šios direktyvos vidinį nuoseklumą.

44. Tokį aiškinimą, atrodo, netiesiogiai patvirtina Teisingumo Teismo požiūris per du procesus dėl įsipareigojimų neįvykdymo, susijusius su PVM direktyvos 11 straipsnio perkėlimu [38]. Tose bylose Teisingumo Teismas nusprendė, kad nacionalinės teisės nuostata, pagal kurią PVM mokėtojų grupę gali sudaryti tik finansų sektoriaus įmonės, paprastai neįtraukiant visų kitų ekonomikos sektorių, gali būti priemonė, pateisinama pagal PVM direktyvos 11 straipsnio antrą pastraipą [39]. Vis dėlto, vykstant tiems procesams, atitinkamoms valstybėms narėms nebuvo priekaištaujama dėl to, kad jų taisyklėse, ribojančiose galimybę sudaryti PVM grupę, nėra subjektyvaus elemento reikalavimo.

45. Antra, manau, kad objektyvus elementas, būdingas mokesčio vengimui, kaip jis suprantamas pagal PVM direktyvos 11 straipsnio antrą pastraipą, gali būti pagal analogiją išvedamas remiantis visuotinai pripažintu, nors ir truputį netiksliu, sąvokos „mokesčio vengimas“ aiškinimu, kurio laikomasi, be kita ko, tiesioginių mokesčių srityje [40]. Ši sąvokos „mokesčio vengimas“ samprata apima, be kita ko, požiūrį, kad mokesčių mokėtojo veiksmai gali atitikti taikomus mokesčių teisės aktus, bet prieštarauti šių aktų tikslui ar esmei [41]. Taigi, manau, kad sąvoka „mokesčio vengimas“ turi būti apibrėžiama kaip mokesčių teisės tikslui prieštaraujančios mokestinės naudos gavimas, neatsižvelgiant į mokesčių mokėtojo ketinimą.

46. Be to, pagal tokią mokesčio vengimo apibrėžtį ši sąvoka iš dalies sutaptų su piktnaudžiavimo mokesčiais sąvoka ir sutapimas būtų pastarosios sąvokos objektyvaus elemento lygmeniu. Iš tikrųjų pagal Teisingumo Teismo suformuotą jurisprudenciją piktnaudžiavimui mokesčiais, kiek tai susiję su jo objektyviu elementu, būdinga tai, kad taikant mokesčių teisės nuostatą gaunama mokestinė nauda, kurios suteikimas prieštarauja šia nuostata siekiamam tikslui [42]. Vis dėlto tam, kad būtų konstatuotas piktnaudžiavimas mokesčiais, reikalingas ir subjektyvus elementas, kurį sudaro ketinimas gauti mokestinės naudos [43]. Šį dalinį piktnaudžiavimo mokesčiais ir mokesčio

[36] 1988 m. liepos 12 d. Sprendimo *Direct Cosmetics ir Laughtons Photographs*, 138/86 ir 139/86, EU:C:1988:383, 21 ir 22 punktai.

[37] Žr. 2017 m. gruodžio 14 d. Sprendimo *Avon Cosmetics*, C-305/16, EU:C:2017:970, 46 punktą.

[38] 2013 m. balandžio 25 d. Sprendimo *Komisija / Švedija*, C-480/10, EU:C:2013:263, 38–40 punktai ir 2013 m. balandžio 25 d. Sprendimas *Komisija / Suomija*, C-74/11, nepaskelbtas Rink., EU:C:2013:266.

[39] Šiuo klausimu žr. 2013 m. balandžio 25 d. Sprendimo *Komisija / Švedija*, C-480/10, EU:C:2013:263, 38–40 punktus ir 2013 m. balandžio 25 d. Sprendimo *Komisija / Suomija*, C-74/11, nepaskelbtas Rink., EU:C:2013:266, 66–68 punktus.

[40] Pavyzdžiui, Komisija, remdamasi tuo metu galiojusia Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos (EBPO) apibrėžtimi, atitinkamą sąvoką anglų kalba „tax avoidance“ apibrėžė taip: „A term that is difficult to define but which is generally used to describe the arrangement of a taxpayer's affairs that is intended to reduce his tax liability and that although the arrangement could be strictly legal it is usually in contradiction with the intent of the law it purports to follow“ (2012 m. gruodžio 6 d. *Commission staff working document* (SWD(2012) 403 *final*, 14 priedas, p. 11); taip pat žr. Kuźniacki, B., *Tax Avoidance through Controlled Foreign Companies under European Union Law with Specific Reference to Poland*, Journal of Accounting, Economics, and Law: A Convivium, 2017, 2.4 punktas ir jame pateiktos nuorodos.

[41] Žr. šios išvados 40 išnašą.

[42] Šiuo klausimu žr., be kita ko, 2006 m. vasario 21 d. Sprendimo *Halifax ir kt.*, C-255/02, EU:C:2006:121, 74 punktą, kiek tai susiję su PVM, ir 2019 m. vasario 26 d. Sprendimo *T Danmark ir Y Denmark*, C-116/16 ir C-117/16, EU:C:2019:135, 97 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją, kiek tai susiję su pajamų mokesčiais.

[43] Žr. šios išvados 42 išnašą.

vengimo sutapimą patvirtina Direktyvos (ES) 2016/1164[44] sistema, apimanti, kiek tai susiję su pajamų mokesčiu, kelias priemones, aiškiai skirtas kovai su mokesčio vengimu[45], iš kurių viena yra bendroji kovos su piktnaudžiavimu nuostata[46].

47. Taigi, manau, kad iš vertinimo atsižvelgiant į sistemą, kurią sudaro įvairūs Sąjungos mokesčių teisės šaltiniai, matyti, jog mokesčio vengimas, kaip jis suprantamas pagal PVM direktyvos 11 straipsnio antrą pastraipą, atitinka vien objektyvų mokestinės naudos, nesuderinamos su šios nuostatos tikslu, atsiradimą, nebūtinai apmokestinamajam asmeniui turėjus tam tikrą ketinimą.

48. Bendrasis Teismas taip pat turi nustatyti PVM mokėtojų grupių tvarkos tikslą, kad suteiktų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui pakankamai informacijos, tam, kad šis, atsižvelgdamas į PVM direktyvos 11 straipsnio antrą pastraipą, galėtų įvertinti, ar Danijos teisėje nustatyta nukrypti leidžianti taisyklė skirta kovoti su mokesčio vengimu.

PVM mokėtojų grupių tvarkos tikslas

49. Pagal suformuotą jurisprudenciją PVM direktyvos 11 straipsniu siekiant administracinio supaprastinimo arba norint išvengti kai kurių piktnaudžiavimo atvejų, pavyzdžiui, įmonės padalijimo keliems apmokestinamiesiems asmenims ketinant pasinaudoti specialia tvarka, siekiama leisti valstybėms narėms sistemiškai nesieti apmokestinamojo asmens statuso su sąvoka vien teisinis „savarankiškumas“[47]. Teisingumo Teismas nustatė šį tikslą remdamasis Komisijos pasiūlymo, kuriuo remiantis buvo priimta Šeštoji direktyva, motyvais[48].

50. Iš to matyti, kad, nors PVM mokėtojų grupių tvarkos taikymas suteikia tam tikros naudos, kuri susijusi su administraciniu supaprastinimu ir kurią gauna tiek mokesčių administratorius, tiek apmokestinamieji asmenys, PVM mokėtojų grupių tvarka vis dėlto siekiama užkirsti kelią naudos, kurios be PVM mokėtojų grupės nebūtų, gavimui, o ne sudaryti sąlygas jos gauti.

51. Taigi mokestinė nauda, atsirandanti įtraukus apmokestinamąjį asmenį, vykdantį neapmokestinamą veiklą[49], į PVM grupę, neatitinka šios tvarkos tikslo. Tas pats pasakytina ir apie asmens, nevykdančio ekonominės veiklos, įtraukimą į PVM grupę[50], nes PVM grupė gali

[44] 2016 m. liepos 12 d. Tarybos direktyva (ES) 2016/1164, kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklės (OL L 193, 2016, p. 1).

[45] Žr. Direktyvos 2016/1164 II skyriaus 4 ir paskesnius straipsnius.

[46] Direktyvos 2016/1164 6 straipsnis.

[47] 2021 m. balandžio 15 d. Sprendimo *Finanzamt für Körperschaften Berlin*, C-868/19, nepaskelbtas Rink., EU:C:2021:285, 35 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija ir 2023 m. vasario 16 d. Sprendimo *DGRFP Cluj*, C-519/21, EU:C:2023:106, 80 punktas; įmonės padalijimas keliems apmokestinamiesiems asmenims gali būti naudingas, nes specialių tvarkų suteikiama nauda priklauso nuo apyvartos ribų, kaip antai mažoms įmonėms taikomos specialios tvarkos pagal PVM direktyvos 284 straipsnį atveju.

[48] Žr. 2013 m. balandžio 25 d. Sprendimo *Komisija / Švedija*, C-480/10, EU:C:2013:263, 37 punktą, 2015 m. kovo 5 d. Sprendimo *Komisija / Liuksemburgas*, C-502/13, EU:C:2015:143, 47 punktą, 2015 m. liepos 16 d. Sprendimo *Larentia + Minerva ir Marenave Schiffahrt*, C-108/14 ir C-109/14, EU:C:2015:496, 40 punktą, 2022 m. gruodžio 1 d. Sprendimo *Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie*, C-141/20, EU:C:2022:943, 49 punktą ir 2022 m. gruodžio 1 d. Sprendimo *Finanzamt T (PVM grupės vidaus paslaugų teikimas)*, C-269/20, EU:C:2022:944, 43 punktą.

[49] Žr. šios išvados 16 ir 17 punktus, kuriuose aprašoma, kaip atsiranda tokia mokestinė nauda, pateikiant šios bylos aplinkybėmis grindžiamą pavyzdį.

[50] Šiuo klausimu taip pat žr. PVM komiteto *Guidelines resulting from the 101st meeting of 20 October 2014, Document C, taxud.c.1(2015)46844 – 824.*

pasinaudoti teise į PVM atskaitą, kuria toks asmuo pasinaudoti negalėtų[51]. Taigi PVM direktyvos 11 straipsnio antra pastraipa turi būti aiškinama taip, kad minėta mokestinė nauda – tai mokesčio vengimo forma, su kuria valstybėms narėms iš esmės leidžiama kovoti.

52. Tiesa, kai kurie generaliniai advokatai, atrodo, laikėsi nuomonės, kad PVM mokėtojų grupių tvarka siekiama papildomo tikslo. Jų manymu, ši tvarka taip pat galėtų padėti užtikrinti „organizacinį“ mokesčių neutralumą[52]. Konkrečiau kalbant, kitas PVM mokėtojų grupių tvarkos tikslas būtų užtikrinti, kad įmonės organizaciniams sprendimams neturėtų įtakos PVM mokestinės pasekmės, todėl mokesčių atžvilgiu būtų nesvarbu, ar dalis įmonės veiklos patikima atskiram subjektui, kuris priklauso grupei, ar įmonės vidaus padaliniui[53]. Į tai atsižvelgiant mokestinė nauda, atsirandanti dėl asmenų, vykdančių neapmokestinamą veiklą arba nevykdančių ekonominės veiklos, įtraukimo, negali būti laikoma mokesčio vengimu, nes tokia nauda būtų ir tuo atveju, jei ši veikla būtų vykdoma vienoje įmonėje. Priešingai, PVM mokėtojų grupių tvarka šiuo atveju turėtų pranašumą, nes leistų tokią naudą grupės nariams suteikti taip, kad būtų užtikrintas šis organizacinis mokesčių neutralumas.

53. Vis dėlto reikia konstatuoti, pirma, kad Teisingumo Teismas savo jurisprudencijoje, susijusioje su PVM direktyvos 11 straipsniu, niekada nesilaikė tokio požiūrio[54]. Iš tikrųjų pagal šią jurisprudenciją organizacinis mokesčių neutralumas nėra įtrauktas į PVM mokėtojų grupių tvarkos tikslus[55].

54. Antra, pabrėžtina, kad šios tvarkos taikymo pasekmių nereikia painioti su jos tikslais. Tiesa, ši tvarka lemia minėtą mokestinę naudą, pirmiausia tai, kad PVM atžvilgiu nėra jokio skirtumo, ar užduotys atliekamos bendrovės, vykdančios neapmokestinamą veiklą, viduje, ar PVM grupei priklausiančioje patronuojamojoje bendrovėje[56]. Vis dėlto šių pasekmių buvimas nebūtinai reiškia, kad jos atitinka PVM mokėtojų grupių tvarka siekiamą tikslą. PVM mokėtojų grupių tvarkos taikymo pasekmių prilyginimas šios tvarkos tikslui reikštų, kad niekada negalėtų būti nustatytas joks mokesčio vengimas, nes bet kokia mokestinė nauda, atsirandanti dėl jos taikymo, automatiškai būtų laikoma patenkančia į PVM direktyvos 11 straipsnio pirmos pastraipos taikymo sritį. Tai panaikintų valstybėms narėms suteikto leidimo kovoti su mokesčio vengimu, minimu PVM direktyvos 11 straipsnio antroje pastraipoje, veiksmingumą.

55. Trečia, nepritariu generalinio advokato A. Rantos požiūriui[57], pagal kurį tariamas PVM mokėtojų grupių tvarkos tikslas užtikrinti organizacinį mokesčių neutralumą pateisinamas atsižvelgiant pirmiausia į Komisijos pasiūlymą dėl Antrosios direktyvos 67/228/EEB[58], kuri buvo

[51] Šiuo klausimu, kiek tai susiję su neapmokestinama kontroliuojančiąja bendrove, žr. 2015 m. liepos 16 d. Sprendimo *Larentia + Minerva ir Marenave Schiffahrt*, C-108/14 ir C-109/14, EU:C:2015:496, 35 punktą ir generalinio advokato N. Jääskinen išvados byloje *Komisija / Airija*, C-85/11, EU:C:2012:753, 51 punktą.

[52] Generalinio advokato A. Rantos išvados byloje *Finanzamt T II*, C-184/23, EU:C:2024:416, 81–83 punktai; šiuo klausimu taip pat žr. generalinio advokato N. Jääskinen išvados byloje *Komisija / Airija*, C-85/11, EU:C:2012:753, 49 punktą ir generalinės advokatės J. Kokott išvados byloje *Adient*, C-533/22, EU:C:2024:106, 33 punktą.

[53] Žr. šios išvados 52 išnašą.

[54] Žr., be kita ko, 2013 m. balandžio 9 d. Sprendimą *Komisija / Airija* (C-85/11, EU:C:2013:217) ir 2024 m. liepos 11 d. Sprendimą *Finanzamt T II* (C-184/23, EU:C:2024:599).

[55] Žr. šios išvados 49 punktą.

[56] Atrodo, kad Teisingumo Teismas 2024 m. liepos 11 d. Sprendimo *Finanzamt T II* (C-184/23, EU:C:2024:599) 43–46 punktuose taip pat norėjo atkreipti dėmesį į šias PVM mokėtojų grupės tvarkos taikymo pasekmes. Nors Teisingumo Teismas, atrodo, manė, kad šios pasekmės nekelia „mokestinių nuostolių pavojaus“, kaip tai suprantama pagal jo jurisprudenciją, jis nesprendė, ar jos gali būti laikomos mokesčių vengimu, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 11 straipsnio antrą pastraipą; tai pirmiausia paaiškinama aplinkybe, kad ta byla buvo susijusi su laikotarpiu, kai ši nuostata dar nebuvo taikoma.

[57] Generalinio advokato A. Rantos išvados byloje *Finanzamt T II*, C-184/23, EU:C:2024:416, 84 punktas.

[58] 1967 m. balandžio 11 d. Antroji Tarybos direktyva 67/228/EEB dėl valstybių narių teisės aktų, reglamentuojančių apyvartos mokesčius, suderinimo – Bendros pridėtinės vertės mokesčio sistemos struktūra ir įgyvendinimo tvarka (OL 71, 1967, p. 1303).

priimta prieš Šeštąją direktyvą. Generalinio advokato A. Rantos nuomone, Komisija, šioje direktyvoje nustatydama pirmąją PVM mokėtojų grupių tvarką, atsižvelgė į Vokietijos teisės aktus, reglamentuojančius „Organschaft“ modelį, pagal kurį vidaus sandoriai neapmokestinami siekiant išvengti mokesčių kumuliacijos. Man kyla abejonių dėl šio požiūrio [59]; manau, kad minėtame pasiūlyme Komisija rėmėsi principu, jog apmokestinamųjų asmenų laikymas PVM mokėtojų grupe nesuteikia mokestinės naudos, palyginti su jų laikymu atskirais apmokestinamaisiais asmenimis [60]. Taigi, Komisijos manymu, PVM mokėtojų grupių tvarkos tikslas nebuvo įsitraukiant į PVM mokėtojų grupę kompensuoti galimą negalėjimą atskaityti pirkimo PVM atskirų apmokestinamųjų asmenų atveju. Vadinasi, nėra jokių požymių, leidžiančių manyti, kad Komisija, pasiūlydama PVM mokėtojų grupių sistemą, siekė sukurti mokesčio organizacinį neutralumą, suteikdama PVM mokėtojų grupei mokestinės naudos, kurios nebūtų galima gauti nepriklausant grupei.

56. Vadinasi, kadangi pagal PVM direktyvos 11 straipsnio antrą pastraipą valstybės narės gali neleisti gauti naudos, nesusijusios su PVM mokėtojų grupių tvarkos tikslu [61], valstybės narės gali apriboti šios tvarkos taikymo sritį nacionalinės teisės nuostatomis, kuriomis siekiama užkirsti kelią naudai, gaunamai taikant šią tvarką, išskyrus naudą, susijusią su administraciniu supaprastinimu.

Proporcingumas

57. Jei prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, remdamasis pirmiau nurodytais principais, galės nustatyti, kad Danijos teisėje nustatyta nukrypti leidžiančia taisykle siekiama kovoti su mokesčio vengimu, jis taip pat turės nustatyti, ar ši nukrypti leidžianti taisyklė suderinama su Sąjungos teisėje įtvirtintu proporcingumo principu [62]. Šiuo tikslu reikia jam nurodyti, į kokius elementus atsižvelgti norint patikrinti, ar ši nukrypti leidžianti taisyklė yra tinkama ir būtina šiam tikslui pasiekti [63].

58. Šiuo klausimu, pirma, pažymėtina, kad Danijos teisėje nustatyta nukrypti leidžiančia taisykle, atrodo, siekiama kovoti su mokesčio vengimu tik tais atvejais, kai asmenys, vykdantys neapmokestinamą veiklą arba nevykdantys ekonominės veiklos, yra susiję su kitu grupės asmeniu tuo, kad jis tiesiogiai ar netiesiogiai turi mažiau nei 100 % jų kapitalo. Priešingai, jei vienam asmeniui priklauso visas kito asmens kapitalas, asmenys, vykdantys neapmokestinamą veiklą arba nevykdantys ekonominės veiklos, gali priklausyti PVM grupei, neatsižvelgiant į iš to gaunamą mokestinę naudą. Taigi Danijos teisėje nustatyta nukrypti leidžiančia taisykle tik iš dalies pasiekiamas kovos su mokesčio vengimu tikslas.

[59] Šios abejonės grindžiamos, be kita ko, šiais argumentais: „Organschaft“ į Vokietijos teisę buvo įtrauktas 1934 m., taikant tuo metu galiojusią apyvartos mokesčio sistemą, kurioje nebuvo numatyta pirkimo mokesčio atskaita (žr. Stadie, H., *Rau/Dürrwächter Kommentar zum Umsatzsteuergesetz*, § 2 UStG, 780 punktas). Taigi ši sistema kilo dėl mokesčių kumuliacijos sandorių grandinėje, o tai pagal dabartinę pridėtinės vertės mokesčio sistemą nebeįmanoma (žr. PVM direktyvos 1 straipsnio 2 dalį). Taigi, tuo metu galiojusiuose teisės aktuose nustatyto „Organschaft“ modelio tikslas dabartinėje sistemoje tapo nebeaktualus.

[60] 1965 m. balandžio 13 d. Pasiūlymas dėl Antrosios Tarybos direktyvos dėl valstybių narių teisės aktų, reglamentuojančių apyvartos mokesčius, suderinimo, susijusio su bendros pridėtinės vertės mokesčio sistemos struktūra ir įgyvendinimo tvarka (IV/COM(65) 144 *final*, p. 7, paskutinė pastraipa).

[61] Žr. šios išvados 47 punktą.

[62] Šiuo klausimu žr. 2021 m. balandžio 15 d. Sprendimo *Finanzamt für Körperschaften Berlin*, C-868/19, nepaskelbtas Rink., EU:C:2021:285, 57 punktą ir 2023 m. vasario 16 d. Sprendimo *DGRFP Cluj*, C-519/21, EU:C:2023:106, 85 punktą.

[63] Šiuo klausimu žr. 2021 m. balandžio 15 d. Sprendimo *Finanzamt für Körperschaften Berlin*, C-868/19, nepaskelbtas Rink., EU:C:2021:285, 58 punktą ir 2023 m. vasario 16 d. Sprendimo *DGRFP Cluj*, C-519/21, EU:C:2023:106, 86 punktą.

59. Vis dėlto nacionalinėje teisėje nustatyta priemonė gali būti laikoma tinkama siekiant tikslo kovoti su mokesčio vengimu, net jei teisės aktų leidėjas numato, kad šis tikslas bus pasiektas tik iš dalies, su sąlyga, kad šia priemone jo siekiama nuosekliai ir sistemingai[64]. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi patikrinti, ar šiuo atveju taip ir yra.

60. Antra, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi išnagrinėti, ar Danijos teisėje įtvirtinta nukrypti leidžiančia taisykle neviršijama tai, kas būtina siekiant neleisti gauti mokestinės naudos, išskyrus naudą, susijusią su administraciniu supaprastinimu. Nors atrodo, kad siekiant kovoti su mokesčio slėpimu reikia neįtraukti asmenų, kurie vykdo tik neapmokestinamą veiklą arba neekonominę veiklą, nėra akivaizdu, kad tokia pačia logika galima vadovautis kalbant apie asmenis, kurie tokią veiklą vykdo tik iš dalies. Šiuo klausimu, atsižvelgiant į Bendrajam Teismui pateiktą informaciją, sunku pasakyti, ar Danijos teisėje nustatyta nukrypti leidžianti taisyklė taikoma ir tuo atveju, kai apmokestinamasis asmuo vykdo veiklą, kuri yra tik iš dalies neapmokestinama PVM arba neekonominio pobūdžio. Jei taip ir būtų, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turėtų nustatyti, ar, siekiant neleisti gauti mokestinės naudos, susijusios su šių apmokestinamųjų asmenų vykdoma neapmokestinama arba neekonomine veikla, įmanoma imtis mažiau ribojančių priemonių, kartu, kiek tai susiję su kita jų veikla, išsaugant administracinio supaprastinimo naudą, atsirandančią taikant PVM mokėtojų grupių tvarką.

Mokesčių neutralumas

61. Galiausiai prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi patikrinti, ar Danijos teisėje nustatyta nukrypti leidžianti taisyklė nepažeidžia mokesčių neutralumo principo, kurio laikytis reikalaujama pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją, susijusią su priemonėmis, skirtomis kovoti su mokesčio vengimu[65]. Šioje jurisprudencijoje Teisingumo Teismas nurodo mokesčių neutralumo principą kaip konkrečią bendrojo vienodo požiūrio principo išraišką; pagal pastarąjį principą, be kita ko, draudžiama, kad ekonominės veiklos vykdytojai, vykdantys tokius pačius sandorius, būtų vertinami kitaip apmokestinant PVM[66].

62. Šiuo klausimu pažymėtina, kad pagal Danijos teisėje nustatytą nukrypti leidžiančią taisyklę asmenų, vykdančių neapmokestinamą arba neekonominę veiklą, taigi galimai vykdančių tokius pačius sandorius, grupėje skiriami du pogrupiai atsižvelgiant į turimų kapitalo dalių apimtį. Jei turima 100 % kapitalo, asmenys gali sudaryti PVM grupę. Vis dėlto, jei turimų kapitalo dalių apimtis mažesnė, tokios grupės sudaryti negalima.

63. Iš prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nurodytų PVM įstatymo parengiamųjų darbų matyti, kad toks skyrimas pateisinamas nurodant tikslą užtikrinti vienodą požiūrį tuo atveju, kai bendrovė organizuoja savo veiklą kaip vienas juridinis asmuo, ir tuo atveju, kai veikla paskirstoma kelioms tos pačios grupės bendrovėms. Šiuose parengiamuosiuose darbuose nurodyta, kad pastaruoju atveju būtina turėti 100 % kapitalo dalių tam, kad būtų nustatyta pusiausvyra tarp, viena vertus, „interesų finansų sektoriuje – jo atstovai prašė pritaikyti dabartines taisykles“ ir, kita vertus, „konkurencijos sumetimų, t. y. reikia atsižvelgti į kitas bendroves, kurios turi parduoti paslaugas, apmokestinamas PVM įprasta tvarka“.

[64] Pagal analogiją žr. 2025 m. gruodžio 18 d. Sprendimo *Slagelse Almennyttige Boligselskab, Afdeling Schackenborgvænge*, C-417/23, EU:C:2025:1017, 161–163 punktus ir juose nurodytą jurisprudenciją.

[65] 2021 m. balandžio 15 d. Sprendimo *Finanzamt für Körperschaften Berlin*, C-868/19, nepaskelbtas Rink., EU:C:2021:285, 57 punktas ir 2023 m. vasario 16 d. Sprendimo *DGRFP Cluj*, C-519/21, EU:C:2023:106, 85 punktas.

[66] Žr. 2023 m. vasario 16 d. Sprendimo *DGRFP Cluj*, C-519/21, EU:C:2023:106, 88 punktą; šiuo klausimu taip pat žr. 2021 m. balandžio 15 d. Sprendimo *Finanzamt für Körperschaften Berlin*, C-868/19, nepaskelbtas Rink., EU:C:2021:285, 65 punktą.

64. Šiomis aplinkybėmis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi nustatyti konkretų tikslą, kurio siekiama Danijos teisėje įtvirtinta nukrypti leidžiančia taisykle, ir patikrinti, ar būdas, kuriuo šis tikslas pasiekiamas pagal Danijos teisės aktus, yra tinkamas ir būtinas.

65. Danijos teisėje įtvirtintos nukrypti leidžiančios taisyklės pateisinimui iš esmės būtų galima pagrįstai remtis tikslu užtikrinti vienodą požiūrį į bendroves, kurios savo veiklą organizuoja kaip vienas juridinis asmuo, ir bendroves, kurios ją paskirsto kelioms tos pačios grupės bendrovėms. Iš tikrųjų jis atitinka „organizacinį“ mokesčių neutralumą. Nors toks tikslas nenurodytas tarp tikslų, kurių siekiama PVM mokėtojų grupių sistema, nustatyta PVM direktyvos 11 straipsnyje[67], vis dėlto tai yra tikslas, kurio gali būti siekiama dėl mokesčių neutralumo.

66. Vis dėlto dėl konkretaus jo įgyvendinimo pagal Danijos teisę kyla abejonių, susijusių su mokesčių neutralumu, atsižvelgiant į besąlyginį 100 % kapitalo dalių turėjimo reikalavimą, kai atmetamas bet kokios kitokios apimties kapitalo dalių turėjimas. Šiuo klausimu Danijos vyriausybė savo rašytinėse pastabose teigia, kad grupė, sudaryta iš 100 % susijusių bendrovių, iš esmės gali pasirinkti organizuoti veiklą kaip vienas juridinis asmuo. Bet, šios vyriausybės teigimu, taip nėra, kai vienos ar kelių patronuojamųjų bendrovių kapitalas iš dalies priklauso tretiesiems asmenims, nepriklausantiems grupei, neatsižvelgiant į tai, kiek kapitalo dalių priklauso šiems tretiesiems asmenims.

67. Darant prielaidą, kad galimybė savarankiškai ir savo nuožiūra pereiti nuo vienos organizavimo formos prie kitos gali būti teisėtas skyrimo pagrindas, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi patikrinti minėtų teiginių pagrįstumą, t. y. tai, ar patronuojamosios bendrovės organizacinė integracija priklauso nuo laisvo patronuojančiosios bendrovės sprendimo tik tuo atveju, jei šiai priklauso 100 % jos kapitalo. Pažymėtina, kad šis klausimas susijęs ne su PVM direktyvos išaiškinimu, o su Danijos bendrovių teise. Jei toks pasirinkimas organizuoti veiklą kaip vienam juridiniam asmeniui galėtų būti įgyvendintas ir turint mažesnę proporciją (taip galėtų būti, pavyzdžiui, bendrovių, įtrauktų į biržos sąrašus reguliuojamoje rinkoje, atveju), skyrimas, kurį lemia Danijos teisėje įtvirtinta taisyklė, nebūtų tinkamas atsižvelgiant į siekiamą tikslą.

68. Gali būti, kad finansų sektoriuje, kurio „interesus“ nurodo Danijos vyriausybė, yra specifinis poreikis, susijęs su tuo, kad ekonominės veiklos vykdytojai dėl reguliavimo reikalavimų turi organizuoti savo veiklą kaip atskiri juridiniai asmenys[68]. Tokiu atveju 100 % kapitalo dalių turėjimo sąlyga šiame sektoriuje būtų galima pateisinti skirtingą požiūrį, palyginti su kitokia turimo kapitalo apimtimi, nes būtų galima pripažinti, kad sprendimas organizuoti veiklą kaip atskiriems subjektams grindžiamas vien tik reguliavimo reikalavimais. Vis dėlto tokiais motyvais negalima pateisinti skirtingo požiūrio kituose sektoriuose, kuriems, kitaip nei finansų sektoriui, netaikomas toks reguliavimas, todėl nukrypti leidžiančia taisykle viršijama tai, kas būtina siekiant atsižvelgti į finansų sektoriaus interesus.

[67] Žr. šios išvados 52 ir paskesnius punktus.

[68] Dėl situacijos Švedijoje žr. generalinio advokato N. Jääskinen išvados byloje *Komisija / Švedija*, C-480/10, EU:C:2012:751, 49 punktą.

Išvada

69. Atsižvelgdama į tai, kas išdėstyta, siūlau Bendrajam Teismui taip atsakyti į *Østre Landsret* (Rytų regiono apeliacinis teismas, Danija) pateiktą pirmąjį prejudicinį klausimą:

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 11 straipsnis

turi būti aiškinamas taip, kad

pagal jį nedraudžiamos valstybės narės teisės nuostatos, kuriose nurodyta, kad galimybė sudaryti PVM grupę, apimančią asmenis, vykdančius PVM neapmokestinamą veiklą arba nevykdančius ekonominės veiklos, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalį, priklauso nuo to, ar vienam PVM grupės asmeniui tiesiogiai arba netiesiogiai priklauso 100 % kito (-ų) PVM grupės asmens (-ų) kapitalo, tiek, kiek šiomis nuostatomis siekiama neleisti gauti mokestinės naudos, atsirandančios taikant PVM mokėtojų grupių tvarką, išskyrus naudą, susijusią su administraciniu supaprastinimu, ir laikomasi proporcingumo bei mokesčių neutralumo principų.

Maja Brkan

Pateikta 2026 m. balandžio 22 d. viešame teismo posėdyje Liuksemburge.

Parašai