



Teismo praktikos rinkinys

GENERALINIO ADVOKATO
MELCHIOR WATHELET IŠVADA,
pateikta 2017 m. balandžio 5 d.¹

Byla C-616/15

**Europos Komisija
prieš**

Vokietijos Federacinę Respubliką

„Valstybės įsipareigojimų neįvykdymas – Apmokestinimas – Pridėtinės vertės mokestis (PVM) – Direktyvos 2006/112/EB 132 straipsnio 1 dalies f punktas – Paslaugų, kurias savo nariams teikia savarankiškos asmenų grupės, atleidimas nuo PVM – Apsiribojimas savarankiškoms grupėms, kurių nariai verčiasi tik kai kuriomis profesijomis“

1. Šiuo ieškiniu Europos Komisija prašo Teisingumo Teismo konstatuoti, kad, taikydama atleidimą nuo pridėtinės vertės mokesčio (PVM) tik grupėms, kurių nariai verčiasi tam tikru ribotu profesijų skaičiumi, Vokietijos Federacinė Respublika pažeidė įsipareigojimus pagal Direktyvos 2006/112/EB² 132 straipsnio 1 dalies f punktą. Šios nuostatos aiškinimo klausimas taip pat keliamas bylose *Komisija / Liuksemburgas* (C-274/15), *DNB Banka* (C-326/15) ir *Aviva* (C-605/15), kurios dabar nagrinėjamos Teisingumo Teisme.

I. Teisinis pagrindas

A. Sąjungos teisė

1. Šeštoji direktyva 77/388/EEB

2. Šeštosios direktyvos 77/388/EEB³ 13 straipsnio A skirsnyje buvo nustatyta:

„1. Nepažeisdamos kitų Bendrijos nuostatų ir taikydamos sąlygas, kurias jos nustato siekdamos užtikrinti teisingą ir sąžiningą atleidimo nuo mokesčių taikymą bei užkirsti kelią galimam mokesčių vengimui, išsisukinėjimui ar piktnaudžiavimui, valstybės narės atleidžia nuo mokesčio:

<...>

1 Originalo kalba: prancūzų.

2 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1, toliau – PVM direktyva).

3 1977 m. gegužės 17 d. Tarybos direktyva dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, 1977, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23, toliau – Šeštoji direktyva) buvo panaikinta ir pakeista PVM direktyva nuo 2017 m. sausio 1 d.

- b) ligoninių ir kitas sveikatos priežiūros paslaugas bei glaudžiai su jomis susijusią veiklą, kurias vykdo viešosios teisės subjektai arba ligoninės, gydymo ir diagnostavimo centrai bei kitos panašaus pobūdžio deramai pripažintos įstaigos tokiomis pat socialinėmis sąlygomis, kokios taikomos viešosios teisės subjektams;
- c) sveikatos priežiūros paslaugas, kurias teikia gydytojai ir vidurinis bei pagalbinis medicinos personalas, teikimas, kaip jį apibrėžia pačios valstybės narės;

<...>

- 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 bendrą išlaidų dalį, su sąlyga, kad toks atleidimas nuo mokesčio neiškraipo konkurencijos;

<...>.“

3. Šios direktyvos 28 straipsnio 3 ir 4 dalyse buvo nurodyta:

„3. Per 4 dalyje nurodytą pereinamąjį laikotarpį valstybės narės gali:

- a) ir toliau apmokestinti sandorius, nurodytus šios direktyvos E priede, kurie atleisti nuo mokesčio pagal šios direktyvos 15 <...> straipsnį.

<...>

4. Iš pradžių pereinamasis laikotarpis trunka penkerius metus nuo 1978 m. sausio 1 d. Vėliausiai likus 6 mėnesiams iki šio laikotarpio pabaigos, o po to [paskui] esant reikalui, Taryba, remdamasi Komisijos pasiūlymu, peržiūri, kokia yra padėtis 3 dalyje išdėstytų nukrypimų atžvilgiu, ir, Komisijos pasiūlymu, vieningai nustato, ar panaikinti visus ar tik kai kuriuos šiuos nukrypimus.“

4. Šios direktyvos E priede, pavadintame „28 straipsnio 3 dalies punkte nurodyti sandoriai“, buvo numatyta:

<...>

3. 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies f punkte nurodyti sandoriai, išskyrus medicinos ir slaugos pobūdžio.

<...>.“

2. Aštuonioliktoji direktyva 89/465/EEB

5. Aštuonioliktosios direktyvos 89/465/EEB⁴ preambulėje nurodyta:

„kadangi 1997 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių įstatymų, susijusių su apyvartos mokesčiais, suderinimo – Bendra [PVM] sistema: vienodas apskaičiavimo pagrindas, su paskutiniais pakeitimais, padarytais Ispanijos ir Portugalijos stojimo aktu, 28 straipsnio 3 dalyje valstybėms narėms pereinamuoju laikotarpiu leidžiama taikyti priemones, neatitinkančias

⁴ 1989 m. liepos 18 d. Aštuonioliktoji Tarybos direktyva dėl valstybių narių įstatymų, susijusių su apyvartos mokesčiais, suderinimo: tam tikrų išlygų, numatytų Šeštosios direktyvos 28 straipsnio 3 dalyje, panaikinimas (OL L 226, 1989, p. 21; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 138).

normalių bendrosios [PVM] sistemos taisyklių; kadangi iš pradžių buvo nustatytas penkerių metų pereinamasis laikotarpis; kadangi Taryba įsipareigojo prieš pasibaigiant minėtam laikotarpiui ir atsižvelgiant į Komisijos pasiūlymą prireikus panaikinti kai kuriuos arba visus pirmiau nurodytus nukrypimus;

kadangi pagal Bendrijos nuosavų lėšų sistemą daug minėtųjų nukrypimų apsunkina 1989 m. gegužės 29 d. Tarybos reglamente (EEB, Euratomas) Nr. 1553/89, nustatantį konkrečius bendrus susitarimus dėl nuosavų lėšų, kaupiamų iš [PVM], surinkimo, numatytos kompensacijos skaičiavimą; kadangi, siekiant užtikrinti efektyvesnę pirmiau nurodytos sistemos veikimą, atsiranda pagrindas minėtiems nukrypimams panaikinti;

kadangi šių nukrypimų panaikinimas taip pat padidins [PVM] sistemos neutralumą Bendrijos lygiu;

kadangi kai kuriuos iš minėtųjų nukrypimų reikėtų panaikinti atitinkamai nuo 1990 m. sausio 1 d., 1991 m. sausio 1 d., 1992 m. sausio 1 d. ir 1993 m. sausio 1 d.;

<...>.“

6. Šios direktyvos 1 straipsnyje skelbiama:

„Direktyva 77/388/EEB keičiama taip:

1. Nuo 1990 m. sausio 1 d. iš priedo E išbraukiami visi 1, 3–6, 8, 9, 10, 12, 13 ir 14 punktuose nurodyti sandoriai.

<...>.“

3. PVM direktyva

7. PVM direktyvos 1 ir 3 konstatuojamosiose dalyse nurodyta:

„(1) 1977 m. gegužės 17 d. Tarybos direktyva 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra [PVM] sistema: vienodas vertinimo pagrindas keletą kartų buvo iš esmės keista. Dar kartą iš dalies keičiant minėtą direktyvą, aiškumo ir racionalumo tikslais direktyvą reikėtų išdėstyti nauja redakcija.

<...>

(3) Siekiant užtikrinti geresnio reglamentavimo principą atitinkantį, aiškų ir racionalų nuostatų išdėstymą, tikslinga direktyvą išdėstyti nauja struktūros ir formulavimo redakcija, nors iš esmės tai nereikš esminių galiojančių teisės aktų pakeitimų. Vis dėlto reikėtų padaryti nedaug esminių pakeitimų, kurie yra neatsiejami nuo direktyvos išdėstymo nauja redakcija. Kai daromi tokie pakeitimai, išsamus jų sąrašas pateikiamas nuostatose, reglamentuojančiose jų perkėlimą į nacionalinę teisę ir įsigaliojimą.“

8. PVM direktyvos 13 straipsnio 1 dalies pirmoje ir antroje pastraipose nurodyta:

„Valstybinės, regioninės ir vietinės valdžios institucijos ir viešosios teisės reguliuojamos kitos įstaigos nelaikomos apmokestinamaisiais asmenimis, kai vykdo veiklą ar sandorius, kuriuos jie vykdo kaip valdžios institucijos, net renkant mokesčius, rinkliavas, įmokas ar kitus su šia veikla ar sandoriais susijusius mokesčius.

Tačiau joms vykdant tokią veiklą ar sandorius jos laikomos apmokestinamaisiais asmenimis, jei laikant jas neapmokestinamaisiais asmenimis būtų labai iškraipoma konkurencija.“

9. PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalyje, esančioje jos IX antraštinės dalies 2 skyriuje „Tam tikros su visuomenės interesais susijusios veiklos neapmokestinimas PVM“, numatyta:

„Sandoriai, kurių valstybės narės neapmokestina PVM:

- a) paslaugų, išskyrus keleivių gabenimo ir telekomunikacijų paslaugas, teikimas ir su tuo susijusių prekių tiekimas, kai ši tiekimą ir teikimą vykdo viešojo pašto tarnybos;
- b) ligoninių ir medicininės priežiūros bei glaudžiai su ja susijusi veikla, kai ją vykdo viešosios teisės reglamentuojamos įstaigos arba, tokiomis pat socialinėmis sąlygomis, kokios taikomos viešosios teisės reguliuojamoms įstaigoms, ligoninės, gydymo ar diagnozavimo centrai bei kitos panašaus pobūdžio deramai pripažintos įstaigos;
- c) medicininės priežiūros paslaugų, kurias teikia gydytojai bei paramedikai, teikimas, kaip jį apibrėžia atitinkama valstybė narė;
- d) žmogaus organų, kraujo ir motinos pieno tiekimas;
- e) dantų technikų, kai jie vykdo savo profesinę veiklą, vykdomas paslaugų teikimas ir dantų protezų tiekimas, kai jį vykdo dantų gydytojai ir dantų technikai;
- f) nepriklausomų asmenų grupių, kurių veikla neapmokestinama PVM arba kuriems vykdant veiklą jie yra neapmokestinamieji asmenys, paslaugų savo nariams teikimas, kai šios paslaugos yra tiesiogiai būtinos jų nariams vykdant šią veiklą ir kai tos grupės iš savo narių reikalauja atlyginti tik jiems tenkančią bendrų išlaidų dalį, jei taip neapmokestinant neiškraipoma konkurencija;

<...>.“

B. Vokietijos teisė

10. Apyvartos mokesčio įstatymo (*Umsatzsteuergesetz*, toliau – *UStG*) antrame skyriuje „Atleidimas nuo mokesčio ir mokesčio grąžinimas“ esančiame 4 straipsnyje pateiktas nuo PVM atleidžiamų paslaugų sąrašas. Pagal *UStG* 4 straipsnio 14 punktą (pagrindinės bylos faktinėms aplinkybėms taikoma redakcija) nuo PVM atleidžiama:

- „a) sveikatos priežiūros paslaugos, kurias teikia gydytojai ir paramedikai, odontologai, natūropatai, fizioterapeutai, akušeriai <...>;
- b) hospitalizacijos ir sveikatos priežiūros paslaugos, įskaitant diagnostiką, medicininę apžiūrą, prevenciją, reabilitaciją, akušeriją ir hospisų paslaugas, taip pat su tuo glaudžiai susijusi veikla, kuria verčiasi viešosios teisės reglamentuojamos įstaigos <...>;

<...>

- d) kitos paslaugos nei tos, kurias grupės, kurios nariai verčiasi a punkte nurodytomis profesijomis arba dirba b punkte nurodytose įstaigose, teikia savo nariams, jei šios paslaugos yra tiesiogiai reikalingos a arba b punktuose nurodytai veiklai vykdyti, ir už kurias grupės savo narių prašo tiksliai kompensuoti jiems tenkančią bendrųjų išlaidų dalį;

<...>.“

II. Ikiteisminė procedūra

11. 2009 m. lapkričio 23 d. Komisija oficialiame pranešime išreiškė Vokietijos Federacinei Respublikai abejones dėl to, ar su PVM direktyva yra suderinamos Vokietijos nuostatos, susijusios su savarankiškų asmenų grupių (toliau – SAG), vykdančių neapmokestinamą veiklą, kurios atžvilgiu jos nelaikomos apmokestinamaisiais asmenimis, kad galėtų savo nariams teikti paslaugas, tiesiogiai būtinas šiai veiklai vykdyti, teikiamų paslaugų atleidimu nuo PVM.

12. Minėtame pranešime Komisija nurodė, kad Vokietijos teisėje (šiuo atveju *UStG* 4 straipsnio 14 punkto d papunktis) minėtas atleidimas nuo PVM taikomas paslaugoms, teikiamoms SAG, kurių nariai vykdo veiklą ar verčiasi profesijomis sveikatos srityje (t. y. šios profesijos išvardytos *UStG* 4 straipsnio 14 punkto a ir b punktuose), nors pagal PVM direktyvą nagrinėjamas atleidimas nuo PVM taikomas ne tik konkrečioms profesinių kategorijų grupėms, bet visoms SAG, jei šie asmenys atleidžiami nuo PVM arba nėra apmokestinamieji asmenys atsižvelgiant į jų vykdomą veiklą. Todėl, Komisijos nuomone, Vokietijos teisė, susijusi su apyvartos mokesčiu, neatitinka PVM direktyvos tikslų.

13. Vokietijos Federacinė Respublika į oficialų pranešimą atsakė 2010 m. kovo 22 d. pranešimu. Jame patvirtino, kad pagal Vokietijos teisės aktus SAG teikiamos paslaugos iš tiesų atleidžiamos nuo mokesčio tik jei tai yra gydytojų arba paramedikų profesija besiverčiančių asmenų grupės, taip pat ligoninių ar panašaus pobūdžio įstaigų darbuotojų grupės. Ji nurodė, jog šis apribojimas pateisinamas tuo, kad nacionalinės teisės aktų leidėjui priklauso tikrinti, kurioms profesinėms kategorijoms gali būti taikomas nagrinėjamas atleidimas nuo mokesčio, neiškraipant konkurencijos. Taigi, kaip ji teigė, atlikę analizę, Vokietijos teisės aktų leidėjas nusprendė, kad nagrinėjamas atleidimas nuo mokesčio yra pateisinamas tik sveikatos sektoriuje.

14. 2011 m. balandžio 7 d. Komisija pateikė Vokietijos vyriausybei pagrįstą nuomonę. Joje Komisija suabejojo Vokietijos Federacinės Respublikos teiginiu, pagal kurį, siekiant išvengti konkurencijos iškraipymų, nagrinėjamas atleidimas nuo mokesčio gali būti taikomas tik sveikatos srities veiklai ir profesijoms. Komisijos teigimu, Sąjungos teisėkūros procedūra rodo, kad PVM direktyva atleidimo nuo mokesčio taikymą būtent ir siekta išplėsti grupėms, apimančioms kitas asmenų kategorijas. Be to, Komisija nurodė, jog Vokietijos teismai jau ne kartą turėjo išplėsti nagrinėjamo atleidimo nuo mokesčio taikymo sritį kitoms profesijų kategorijoms, nei išvardytosios Vokietijos teisės aktuose, kuriais reglamentuojamas apyvartos mokestis.

15. Komisija taip pat nurodė nesuprantanti, kokiais elementais remdamasis Vokietijos teisės aktų leidėjas išvelgtų nuolatinius konkurencijos iškraipymus, jei, be sveikatos srities profesijų, kurioms atleidimas nuo mokesčio jau taikomas, nagrinėjamą atleidimą nuo mokesčio jis turėtų taikyti visiems Vokietijos ekonomikos sektoriams. Jos nuomone, Vokietijos teisės aktų leidėjas neturėtų vertinti konkurencijos iškraipymų, remdamasis *bendro pobūdžio* pasvarstymais, tačiau turėtų atsisakyti taikyti nagrinėjamą atleidimą nuo mokesčio tik jei yra *realus pavojus*, kad dėl paties šio atleidimo gali būti iš karto ar vėliau iškraipoma konkurencija.

16. Vokietijos Federacinė Respublika į pagrįstą nuomonę atsakė 2011 m. birželio 6 d. pranešimu. Jame pabrėžė, pirma, vietą, kurią nuostata dėl nagrinėjamo atleidimo nuo mokesčio užima PVM direktyvos struktūroje, t. y. skyriuje, skirtame tam tikros visuomenės interesais vykdomos veiklos atleidimams nuo mokesčio. Iš to ji sprendė, kad šio atleidimo nuo mokesčio negalima išplėsti visai ekonominei veiklai.

17. Antra, Vokietijos Federacinė Respublika nurodė, kad, perkeliant PVM direktyvą į vidaus teisę, atsižvelgta būtent į konkurencijos iškraipymų draudimą (numatytą PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punkte), apribojant nuostatos dėl atleidimo nuo mokesčio taikymą tam tikromis sveikatos sektoriaus specialistų kategorijomis, o jei atleidimas nuo mokesčio būtų taikomas kitiems sektoriams, galima būtų baimintis konkurencijos iškraipymo.

18. Trečia, ji pažymėjo nesuprantanti, kuriai profesinei kategorijai Vokietijos teisėje klaidingai netaikomas nagrinėjamas atleidimas nuo mokesčio.

19. Taigi Vokietijos Federacinė Respublika atmetė Komisijos jai pateiktą prašymą imtis visų būtinų priemonių, siekiant atsižvelgti į pagrįstą nuomonę.

20. Kadangi pagal Vokietijos teisės aktus dėl apyvartos mokesčio atleidimas nuo PVM buvo ir toliau taikomas tik SAG, vykdančioms veiklą sveikatos sektoriuje, Komisija paskelbė apie savo sprendimą kreiptis į Teisingumo Teismą, ir ji tai padarė 2015 m. lapkričio 20 d.

III. Procesas Teisingumo Teisme

21. Komisija ir Vokietijos Federacinė Respublika buvo išklaudytos 2017 m. vasario 5 d. posėdyje.

IV. Vertinimas

A. Šalių argumentai

1. Komisija

22. Komisijos teigimu, Vokietijos Federacinė Respublika riboja PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punkte numatytą atleidimą nuo mokesčio, taikydama jį tik tam tikroms tiksliai apibrėžtomis profesinėms grupėms, atleisdama nuo mokesčio „paslaugas, kurias [SAG] teikia, versdamosi nuo mokesčio atleista veikla arba kurios atžvilgiu jos nelaikomos apmokestinamaisiais asmenimis, kad jų paslaugos būtų tiesiogiai būtinos šiai veiklai vykdyti“. Atleidimas nuo mokesčio, kaip jis suprantamas pagal Vokietijos teisės aktus dėl PVM, taikomas tik grupėms, kurių nariai yra gydytojai, verčiasi paramediko profesija arba vykdo veiklą hospitalizacijos ir sveikatos priežiūros sektoriuje.

23. Komisijos teigimu, tai nesuderinama su PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punktu. Nei šio straipsnio formuluotė, nei tikslas, nei genezė nepateisina tokio atleidimo nuo PVM ribojimo, taikant jį tik tam tikroms profesinėms grupėms. Atleidimą nuo mokesčio kaip tik reikėtų taikyti visų profesinių kategorijų SAG, jeigu jų nariai vykdo neapmokestinamą veiklą.

24. Vokietijos PVM teisės aktuose numatytas ribojimas nėra pateisinamas ir bendro konkurencijos iškraipymo galimybe. Iš tiesų galimas konkurencijos iškraipymas taikant atleidimą nuo mokesčio gali ir turi būti vertinamas tik atsižvelgiant į konkretaus atvejo aplinkybes. Neįmanoma bendrai konstatuoti konkurencijos iškraipymų buvimo, kalbant apie paslaugas, kurias teikia konkrečių profesinių kategorijų atstovai.

25. Be to, tai, kad taikant PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punkte numatytą atleidimą nuo mokesčio reikia analizuoti individualias faktines aplinkybes, taip pat matyti iš *Bundesministerium der Finanzen* rašto⁵, surašyto tada, kai 2009 m. buvo iš dalies keičiamas *UStG* 4 straipsnis, kuris buvo pradinė nagrinėjamos nuostatos redakcija.

5 Vokietijos federalinė finansų ministerija. 2009 m. birželio 26 d. raštas (IV B 9–S 7170/08/10009).

2. Vokietijos Federacinė Respublika

a) Dėl paties atleidimo nuo mokesčio ir jo ribojimo, taikant tik visuomenės interesais vykdomai veiklai

26. Pirmiausia Vokietijos Federacinė Respublika pažymi, kad PVM direktyvoje numatyti neapmokestinimo atvejai surašyti jos IX antraštinėje dalyje „Neapmokestinimas PVM“, o ši antraštinė dalis padalyta į 10 skyrių. Be to, ji pažymi, kad nagrinėjamas atleidimas nuo mokesčio yra vienas iš PVM direktyvos 132 straipsnyje išvardytų neapmokestinimo atvejų ir kad ši nuostata, kurios formuluotė nuo Šeštosios direktyvos įsigaliojimo išliko beveik tokia pati, yra direktyvos 2 skyriuje „Tam tikros su visuomenės interesais susijusios veiklos neapmokestinimas PVM“. Taigi iš nagrinėjamo atleidimo nuo mokesčio vietos bendroje PVM direktyvos struktūroje matyti, kad jis gali būti susijęs tik su SAG, kurių veikla vykdoma visuomenės interesais, teikiamomis paslaugomis.

27. Vokietijos Federacinė Respublika mano, kad vis dėlto nagrinėjamas atleidimas nuo mokesčio netaikomas SAG, vykdančioms neapmokestinamą veiklą, kuriai netaikomas 2 skyrius ir kuri nėra vykdoma visuomenės interesais. Jei Sąjungos teisės aktų leidėjas būtų norėjęs, kad šis atleidimas nuo mokesčio būtų taikomas visoms profesinėms kategorijoms ir visai nuo mokesčio atleistai veiklai, jis būtų numatęs šią nuostatą kitoje vietoje, pavyzdžiui, IX antraštinės dalies 1 skyriuje, susijusiame su neapmokestinimo atvejais ir pavadintame „Bendrosios nuostatos“.

28. Taigi bankų ir draudimo grupės, atleidžiamos nuo PVM pagal PVM direktyvos 135 straipsnį, negali būti įtrauktos į šios direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punkte numatyto atleidimo nuo mokesčio taikymo sritį.

29. Teisės aktų siūlymai ir Komisijos anksčiau pateikti pranešimai siekiant PVM direktyvos pakeitimo taip pat patvirtina, kad nagrinėjamas atleidimas nuo mokesčio taikomas tik SAG, kurios verčiasi visuomenės interesais vykdoma veikla. Todėl 2007 m. lapkričio 28 d. Komisija pateikė direktyvos dėl sąvokos „išlaidų pasidalijimo grupė“ nustatymo draudimo ir finansų srityje pasiūlymą⁶. Jei nagrinėjamas atleidimas nuo mokesčio jau būtų taikomas teikiant paslaugas šioje srityje, Komisija nebūtų priversta siūlyti įtraukti šias paslaugas į atleidimo nuo mokesčio taikymo sritį.

30. Dokumente MEMO/07/519⁷, pridėtame prie minėto direktyvos pasiūlymo, pati Komisija taip pat pripažino, kad „esamoms nuostatomis dėl atleidimo nuo mokesčio, susijusioms su išlaidų pasidalijimu, trūksta aiškumo ir jos nėra įgyvendinamos vienodai. Siekiant ištaisyti padėtį, pasiūlyme numatytas atleidimas nuo PVM, konkrečiai susijęs su pramonės sektoriumi ir taikytinas išlaidų pasidalijimo mechanizmams, taip pat tarpvalstybiniais mechanizmams. Šis pakeitimas leistų įmonėms vykdyti veiklą bendrai, kaip grup[ei], ir paskirstyti sąnaudas šios grupės nariams, neužkraunant naujos nesusigražinamo PVM naštos“.

31. Vokietijos Federacinė Respublika taip pat nurodo Komisijos komunikatą Tarybai ir Europos Parlamentui dėl PVM mokėtojų grupavimo galimybės, numatytos [PVM] direktyvos 11 straipsnyje [COM(2009) 325 *final*]. Tame komunikate Komisija patvirtino, jog „reikėtų pabrėžti, kad šiame komunikate nėra nuorodos į „išlaidų pasidalijimo priemonių“ sąvoką, kuri pagal galiojantį PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punktą apima privalomą išimtį dėl tam tikros su viešuoju interesu siejamos veiklos [veiklos] ir kuri nauja forma išdėstyta neseniai pateiktame Komisijos pasiūlyme dėl PVM taikymo draudimo ir finansinėms paslaugoms nuostatų“.

6 2007 m. lapkričio 28 d. Komisijos pasiūlymas dėl Tarybos direktyvos, iš dalies keičiančios Direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos nuostatas, susijusias su draudimo ir finansinėmis paslaugomis COM(2007) 747 *final*.

7 http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-07-519_en.htm?locale=en

32. Remdamasi tuo Vokietijos Federacinė Respublika daro išvadą, kad, Komisijos teigimu, nagrinėjamas atleidimas nuo mokesčio taikomas tik visuomenės interesais vykdomai veiklai. Be to, jos nuomone, tai yra būtent PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies b–e punktuose minėta veikla, nurodyta prieš šios nuostatos f punktą ir susijusi su sveikatos sektoriumi. Šiomis aplinkybėmis ji primena, kad pagal Teisingumo Teismo praktiką PVM direktyvos 132 straipsnyje numatytais neapmokestinimo atvejais siekiama nuo mokesčio atleisti tik visuomenės interesais vykdomą veiklą, kuri išvardyta ir labai išsamiai apibūdinta šioje direktyvoje (2010 m. birželio 10 d. Sprendimo *Future Health Technologies*, C-86/09, EU:C:2010:334, 29 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija), ir kad terminai, vartojami šiems neapmokestinimo atvejams apibrėžti, turi būti aiškinami siaurai (2015 m. spalio 22 d. Sprendimo *Hedqvist*, C-264/14, EU:C:2015:718, 34 punktas).

33. Vokietijos Federacinė Respublika priduria, jog teiginį, kad nagrinėjamas atleidimas nuo mokesčio susijęs su PVM direktyvos 132 straipsnio b–e punktuose nurodyta veikla, patvirtina tiksliai formuluotė, kurią Teisingumo Teismas pasirinko, siekdamas paaiškinti šio atleidimo tikslą, būtent „kad tam tikras paslaugas teikiantis asmuo neturėtų mokėti šio mokesčio tada, kai jis turi bendradarbiauti su kitais specialistais per bendrą sistemą, kuri atlieka ši[oms] paslaug[oms] teik[ti] būtiną veiklą“ (2008 m. gruodžio 11 d. Sprendimo *Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing*, C-407/07, EU:C:2008:713, 37 punktas).

34. Šiuo klausimu Vokietijos Federacinė Respublika pažymi, kad Teisingumo Teismas aiškiai mini „specialistus“ ir kad PVM direktyvoje sąvoka „profesija“ vartojama vos keliais atvejais, kurie daugiausia susiję su medicinos srities profesijomis, kuriomis verčiamasi visuomenės interesais. Tai reikštų, kad Teisingumo Teismas, apibūdinamas PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punkto tikslą, turėjo omenyje ne ką kitą, o grupę „specialistų“ kurie verčiasi medicinos srities profesijomis visuomenės interesais.

35. Kaip nurodo Vokietijos Federacinė Respublika, jos požiūrį patvirtina PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punkto genezė. Šiuo klausimu ji pažymi, kad Komisijos pasiūlyme dėl Šeštosios direktyvos⁸ SAG taikomas neapmokestinimas jau buvo įtrauktas į „neapmokestinimo atvejus, taikomus tam tikrai visuomenės interesais vykdomai veiklai“ ir buvo taikomas „paslaugoms, kurias savo nariams jų neapmokestinamos veiklos tikslais teikia savarankiškos medicinos ir paramedikų srities specialistų grupės“.

36. Grįždama prie Šeštosios direktyvos pirmosios redakcijos Vokietijos Federacinė Respublika pažymi, kad E priedo 28 straipsnio 3 dalies a punkto ir 3 punkto nuostatomis kartu siekta užtikrinti, kad 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies f punkte numatytas atleidimas SAG teikiamoms medikų ar paramedikų paslaugoms būtų taikomas iš karto, o valstybės narės gali iki 1989 m. gruodžio 31 d. apmokestinti analogiškas kitų SAG teikiamas paslaugas.

37. Kaip nurodo Vokietijos Federacinė Respublika, Šeštosios direktyvos 28 straipsnio 3 dalies a punkte numatyta pereinamojo laikotarpio nuostata nebuvo skirta apriboti ar išplėsti Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies f punkto taikymo sričiai. Taigi teisės apmokestinti kitas SAG panaikinimas nuo 1990 m. sausio 1 d. nereiškė apyvartos apmokestinimo srityje vyraujančios paradigmos pakeitimo. Šiuo panaikinimu, kaip matyti iš Aštuonioliktosios direktyvos 89/465 konstatuojamųjų dalių, veikiau buvo siekiama panaikinti kai kuriuos visiškai praktinius sunkumus, nepriskiriamus prie pačios PVM sistemos, be kita ko, susijusius su iš PVM gaunamų nuosavų išteklių apskaičiavimu.

⁸ 1973 m. birželio 20 d. Komisijos pasiūlymas dėl Tarybos Šeštosios direktyvos dėl valstybių narių apyvartos mokesčio teisės aktų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas COM(73) 950 final (*Bulletin des Communautés européennes*, 11/73 priedas, p. 13).

38. Vokietijos Federacinė Respublika teigia, kad iš Šeštosios direktyvos perėjimo prie PVM direktyvos taip pat negalima nustatyti požymių, leidžiančių patvirtinti Komisijos palaikomą teiginį, kad leidimas apriboti nagrinėjamą neapmokestinimą, taikant jį tik medicinos ar paramedicinos srities SAG, buvo panaikintas. Dėl to, pakeitus vieną direktyvą kita, nebuvo padaryta jokie esminio pakeitimo, kaip tai matyti iš PVM direktyvos 3 konstatuojamosios dalies.

39. Galiausiai Vokietijos Federacinė Respublika primena, kad sąvokų, vartojamų PVM direktyvoje numatytiems neapmokestinimo atvejams apibrėžti, aiškinimas turi atitikti neapmokestinimu siekiamus tikslus ir nepažeisti mokesčių neutralumo principo, būdingo bendrai PVM sistemai (2015 m. spalio 22 d. Sprendimo *Hedqvist*, C-264/14, EU:C:2015:718, 35 punktas).

40. Pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją nagrinėjamu atleidimu nuo mokesčio siekiama, kad tam tikras paslaugas teikiantis asmuo neturėtų mokėti šio mokesčio tada, kai turi bendradarbiauti su kitais specialistais per bendrą sistemą, kuri atlieka šioms paslaugoms teikti būtiną veiklą (2008 m. gruodžio 11 d. Sprendimo *Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing*, C-407/07, EU:C:2008:713, 37 punktas).

41. Vis dėlto, priešingai, nei teigia Komisija, jei atleidimas nuo mokesčio nebūtų taikomas, tada PVM turėtų sumokėti pati SAG, o ne jos nariai. SAG turėtų padidinti savo paslaugų kainą PVM suma, taigi įtraukti šį mokestį į savo narių sąskaitas faktūras. Tad išlaidas lemtų ne grupės teikiama paslauga, bet į kainą įtrauktas PVM.

42. Kaip nurodo Vokietijos Federacinė Respublika, Komisijos argumentas, susijęs su PVM neutralumu, neturi reikšmės. Ji primena, kad pagal mokesčių neutralumo principą (2012 m. lapkričio 15 d. Sprendimo *Zimmermann*, C-174/11, EU:C:2012:716, 46 ir 47 punktai) PVM neturi tekti verslininkui, jeigu perkant vykdomi sandoriai, už kuriuos jis sumokėjo PVM, naudojami jo paties apmokestinamos veiklos poreikiams. Negalėjimo atskaityti perkant sumokėtą mokestį problema kyla anksčiau, jei atleidimas nuo mokesčio taikomas paslaugoms, kurias grupė teikia savo nariams, jeigu vėliau SAG nesuteikiama teisė atskaityti sumokėtą pirkimo mokestį. Taigi išlaidų veiksnys grandinėje neišnyksta.

43. Vokietijos Federacinės Respublikos teigimu, tikroji nagrinėjamo atleidimo nuo mokesčio nauda slypi galimybėje neapmokestinti tikrosios vertės, kurią SAG sukuria savo nariams tuo metu, kai teikia paslaugą, arba, būnant iš jos narių sudaryta „pirkimo grupė“, galimybėje gauti kainų nuolaidas ir lengvatas. Dėl politinių priežasčių šias lengvatas turėtų būti galima taikyti būtent asmenims, vykdančioms veiklą visuomenės interesais. Atsižvelgiant į šį tikslą, bankų ir draudimo subjektų grupės negali patekti į nagrinėjamo atleidimo nuo mokesčio taikymo sritį, nes nevykdo veiklos visuomenės interesais.

44. Taip pat reikia atsižvelgti į tai, kad finansinėms paslaugoms taikomas atleidimas buvo sumanytas kaip visiškai techninis, nepagrindžiant jo mokesčių politika, be to, jis nustatytas būtent atsižvelgus į sunkumus, susijusius su mokesčio bazės ir atskaitytinų PVM sumos nustatymu (2015 m. spalio 22 d. Sprendimo *Hedqvist*, C-264/14, EU:C:2015:718, 36 punktas). Nekilo jokių sunkumų nustatyti paslaugų, kurias bankų ir draudimo subjektų grupė teikia savo nariams, mokesčio bazės.

b) Dėl atleidimo nuo mokesčio galėjimo iškraipyti konkurenciją

45. Antra, Vokietijos Federacinė Respublika teigia, kad Vokietijoje teisės aktų leidėjas pagrįstai vertino sąlygą, pagal kurią nagrinėjamas atleidimas nuo mokesčio negali sukelti konkurencijos iškraipymų. Ji nesutinka su Komisijos argumentais, jog neįmanoma bendrai konstatuoti konkurencijos iškraipymų buvimo, kalbant apie paslaugas, kurias teikia konkrečių profesinių kategorijų subjektai.

46. Pirmiausia, turint omenyje tai, kad direktyva yra privaloma tik ja numatyto pasiekti rezultato požiūriu, Vokietijos Federacinė Respublika teigia, jog Vokietijos teisės aktų leidėjui, kad jis galėtų pasiekti PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punkte nustatytą tikslą, buvo leista pasirinkti šią reglamentavimo formą ir, perkeltiant direktyvą, pačiam įvertinti konkurencijos iškraipymų riziką.

47. Pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją perkėlimas į nacionalinę teisę teisės aktu yra toks būdas, kuriuo geriausiai atsižvelgiama į patį teisės kūrimo principą, ir paprastai tai yra tinkama perkėlimo į nacionalinę teisę forma. Tačiau vien administracinė praktika, kuri paprastai gali būti keičiama administracijos nuožiūra ir nėra tinkamai skelbiama, negali būti laikoma tinkamu iš SESV kylančių įpareigojimų įvykdymu (1999 m. liepos 8 d. Sprendimo *Komisija / Belgija*, C-203/98, EU:C:1999:380, 14 punktas).

48. Vokietijos Federacinės Respublikos nuomone, Komisija galiausiai prašo priimti teisės aktus, kuriais kompetentingoms mokesčių institucijoms būtų suteikta panaši diskrecija, kurią jos turėtų, jei, nesant teisinio pagrindo, joms būtų leista perkelti PVM direktyvą į nacionalinę teisę administracine praktika. Tačiau sąlyga, susijusi su konkurencijos iškraipymų nebuvimu, nėra nei pakankamai tiksli, nei besąlygiška turinio požiūriu ir turi būti tikslinama nacionaliniu lygmeniu, kad būtų galima nustatyti, ar konkrečiu atveju atleidimas nuo mokesčio yra taikomas (2003 m. birželio 26 d. Sprendimo *Komisija / Prancūzija*, C-233/00, EU:C:2003:371, 76 punktas).

49. Be to, vien tai, kad Vokietijos teisės aktų leidėjas neperkėlė PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punkte numatyto atleidimo nuo mokesčio pažodžiui, neprieštaruoja Teisingumo Teismo jurisprudencijai. Iš esmės nebūtina direktyvos nuostatų perkelti pažodžiui, jeigu jos perkėlimu iš tikrųjų pakankamai aiškiai ir tiksliai užtikrinamas visiškas direktyvos taikymas (2004 m. sausio 7 d. Sprendimo *Komisija / Ispanija*, C-58/02, EU:C:2004:9, 26 punktas; 2005 m. spalio 20 d. Sprendimo *Komisija / Jungtinė Karalystė*, C-6/04, EU:C:2005:626, 21 punktas ir 2006 m. balandžio 6 d. Sprendimo *Komisija / Austrija*, C-428/04, EU:C:2006:238, 99 punktas).

50. Be to, Vokietijos Federacinė Respublika teigia, kad, priešingai Komisijos teiginiams, nacionalinės teisės aktų leidėjas gali vertinti konkurencijos iškraipymų riziką pagal kategorijas ir sieti ją su kai kurių kategorijų specialistais ir kad šis vertinimas taip pat yra teisėtas, jei teisės aktų leidėjas iš anksto atmeta kai kurias specialistų kategorijas.

51. Šiuo klausimu Vokietijos Federacinė Respublika primena, jog Teisingumo Teismas yra konstatavęs, kad valstybės narės neprivalo į savo nacionalinę teisę pažodžiui perkelti Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 5 dalies antroje pastraipoje esančios sąlygos, susijusios su konkurencijos iškraipymų nebuvimu (vėliau ši nuostata buvo pakeista PVM direktyvos 13 straipsnio 1 dalies antra pastraipa), ir tikslinti kiekybinių neapmokestinimo ribų (1989 m. spalio 17 d. Sprendimo *Comune di Carpaneto Piacentino ir kt.*, 231/87 ir 129/88, EU:C:1989:381, 23 punktas). Pagal nacionalinę teisę įgaliotas finansų ministras gali teisėtai konkrečiai nustatyti konkurenciją iškraipančią veiklą (2000 m. gruodžio 14 d. Sprendimo *Fazenda Pública*, C-446/98, EU:C:2000:691, 32–35 punktai).

52. Vis dėlto pažodinis sąlygos, susijusios su konkurencijos iškraipymų nebuvimu, perkėlimas į nacionalinę teisę ir konkurencijos iškraipymų vertinimas atsižvelgiant į kiekvieno konkretaus atvejo aplinkybes nedovanotinai kenkia teisiniam aiškumui ir teisiniam saugumui.

53. Taip būtų, be kita ko, atsižvelgiant į tai, kad pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją atleidimą nuo mokesčio turi būti atsisakyta taikyti, jei „yra realus pavojus, kad vien pats atleidimas iš karto ar vėliau gali sukelti konkurencijos iškraipymų“ (2003 m. lapkričio 20 d. Sprendimo *Taksatorringen*, C-8/01, EU:C:2003:621, 64 punktas). Taigi siekiant išnagrinėti šią sąlygą reikėtų įvertinti ir esamą konkurencinę padėtį, ir tą konkurencinę padėtį, kuri gali susiklostyti ateityje, o šį vertinimą galima atlikti tik remiantis sudėtingomis ekonominėmis analizėmis, susijusiomis su kiekviena veiklos sritimi.

Kompetentingos vietos mokesčių institucijos tiesiog negalėtų atlikti tokios sudėtingos kiekvienu atveju vyraujančių ekonominių aplinkybių analizės. Be to, būtų nepriimtina, jei SAG ir jų nariai, atlikdami kiekvieną operaciją, negalėtų pakankamai patikimai numatyti, ar nagrinėjamos paslaugos bus atleidžiamos nuo PVM, ar ne.

54. PVM direktyvos 13 straipsnio 1 dalis taip pat rodo, kad konkurencijos srityje reikšmingas veiklos sritis gali nustatyti teisės aktų leidėjas. Šios direktyvos I priede Sąjungos teisės aktų leidėjas sudarė veiklos, dėl kurios iš esmės galima preziumuoti konkurencijos iškraipymų buvimą, sąrašą. Be to, dėl PVM direktyvos 13 straipsnio 1 dalies Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad nacionaliniu lygmeniu gali egzistuoti kitokios, I priede neišvardytos veiklos rūšys, kurių sąrašas įvairiose valstybėse narėse arba įvairiuose ekonomikos sektoriuose gali skirtis (2008 m. rugsėjo 16 d. Sprendimo *Isle of Wight Council ir kt.*, C-288/07, EU:C:2008:505, 35 ir 36 punktai). Ši jurisprudencija aiškiai rodo, kad konkurencijos iškraipymai gali būti įvertinti teisėkūros lygmeniu. Kaip teigia Vokietijos Federacinė Respublika, tai juo labiau pasakytina apie nacionalinės teisės aktus su išvardytomis tam tikros veiklos sritimis, kuriose konkurencijos iškraipymų buvimo nacionalinėje rinkoje nereikia baimintis.

55. Vokietijos Federacinė Respublika priduria, jog sąlygos, pagal kurią nagrinėjamas atleidimas nuo mokesčio neturi sukelti konkurencijos iškraipymų, tikslas yra apriboti šio atleidimo nuo mokesčio taikymo sritį. Taigi šia sąlyga siekiama iš naujo įtvirtinti bendrąją bet kokios ekonominio pobūdžio veiklos apmokestinimo taisyklę, todėl ji negali būti aiškinama siaurai (2008 m. rugsėjo 16 d. Sprendimo *Isle of Wight Council ir kt.*, C-288/07, EU:C:2008:505, 72 ir 73 punktai).

56. Galiausiai Vokietijos Federacinė Respublika teigia, jog Komisija neįrodė, kad SAG teikiamų paslaugų atleidimas nuo mokesčio jų narių naudai nesukelia konkurencijos iškraipymų kitose srityse nei *UStG* numatyta sveikatos profesijų sritis.

57. Kai nagrinėjamas pagal SESV 258 straipsnį pareikštas ieškinys, Komisija privalo įrodyti tariamą išpareigojimų neįvykdymą ir pateikti Teisingumo Teismui reikiamus duomenis šio išpareigojimų neįvykdymo buvimui patikrinti, tuo pačiu metu ji negali remtis kokiomis nors prielaidomis (2006 m. balandžio 6 d. Sprendimo *Komisija / Austrija*, C-428/04, EU:C:2006:238, 98 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija). Komisija nepateikė įrodymų ar požymių, kad pagal kategorijas taikomi teisės aktai yra netinkami, siekiant į nacionalinę teisę perkelti PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punkte esančią sąlygą, susijusią su konkurencijos iškraipymais.

58. Vokietijos Federacinės Respublikos nuomone, siekdama įrodyti, kad toks perkėlimas į nacionalinę teisę būdas yra netinkamas, Komisija, remdamasi konkrečiomis faktinėmis aplinkybėmis, turėjo įrodyti, kad tik pažodinis sąlygos, susijusios su konkurencijos iškraipymų nebuvimu, perkėlimas į teisės aktus, perduodant visas sprendimo teises kompetentingoms mokesčių institucijoms, yra tinkamas PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punkto perkėlimas į nacionalinę teisę. Tačiau Komisija nepateikė tokių bendro pobūdžio įrodymų.

59. Pirma, priešingai, nei teigia Komisija, iš Federalinės finansų ministerijos rašto 77 punkto (žr. šios išvados 25 punktą) neaišku, kad Vokietijos Federacinė Respublika pati abejoja pasirinkto perkėlimo būdo tinkamumu.

60. Tai, kad *UStG* neminimos kitos profesinės sritys, rodo, kad, kalbant apie šias kitas sritis, visais atvejais yra konkurencijos iškraipymų pavojus. Sveikatos sektoriaus paminėjimas nereiškia, kad šiame sektoriuje niekada negali būti iškraipytos konkurencijos. Be to, minėto rašto 77 punkte kaip pavyzdys nurodytos gydytojų kabinetų teikiamos konkrečių rūšių paslaugos, kurias reikia atleisti nuo PVM, jei dėl šių paslaugų jos tampa tiesiogiai būtinos *UStG* 4 straipsnio 14 punkto a arba b papunkčiuose nurodytai veiklai vykdyti. Kaip matyti iš minėto rašto 72 punkto, tai buvo medicinos įrangos, aparatų ir prietaisų pateikimas, taip pat laboratoriniai tyrimai, rentgenografija ir kitos techninės medicinos srities paslaugos.

61. Vis dėlto, jeigu grupė savo nariams teikia, be kita ko, apskaitos, teisinių konsultacijų ar ligonių kasos paslaugas, pagal šio rašto 73 punktą tai yra paslaugos, kurios tik netiesiogiai susijusios su neapmokestinamų medicinos paslaugų teikimu, todėl jos neatleidžiamos nuo PVM. Minėto rašto 77 punkte patikslinta, kad šios paslaugos taip pat konkuruoja su kitų įmonių paslaugomis, taigi taip pat galima baimintis konkurencijos iškreipimų, todėl pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punktą joms nereikia taikyti atleidimo nuo mokesčio.

62. Taigi Federalinės finansų ministerijos rašte pateikiamos tik gairės, kaip *UStG* 4 straipsnio 14 punkto d papunktį taikyti kiekvienu konkrečiu atveju, susijusiu su *UStG* 4 straipsnio 14 punkte nurodyta SAG veikla. Tačiau dėl to niekaip neišplečiamas ir nesusiaurinamas nei asmenų, kuriems taikomas atleidimas nuo mokesčio, ratas, nei pats teisėkūros metodas, kuris yra ginčijamas.

63. Antra, ieškinio 29 punkte Komisijos nuodėti nacionalinių teismų sprendimai taip pat neleidžia daryti išvados, kad Vokietijos teisės aktų leidėjo pasirinktas perkėlimo būdas negali būti tinkamas nagrinėjamam atleidimui nuo mokesčio perkelti į nacionalinę teisę. Šiuo klausimu Vokietijos Federacinė Respublika pažymi, kad Vokietijos teismai būtų galėję ar jau turėjo būti pateikę prejudicinius klausimus, panašius į tą, kuris šioje byloje pateiktas Teisingumo Teismui, tačiau jie to nepadarė. Nesant aiškaus Teisingumo Teismo sprendimo, vien iš to, kad nacionalinis teismas nepateikė prejudicinio klausimo Teisingumo Teismui, neįmanoma spręsti, kad tas teismas teisingai aiškino Sąjungos teisės nuostatą.

64. Trečia, *Bundesrat* (Federalinė Taryba, Vokietija) nuomonė dėl *Entwurf eines Gesetzes zur Fortentwicklung der Finanzmarktstabilisierung* (Įstatymas dėl finansų rinkų stabilizavimo projekto), kurią nurodo Komisija, nepateikia jokių įrodymų, kurie galėtų patvirtinti, kad pasirinktas perkėlimo į nacionalinę teisę būdas, susijęs su *UStG* 4 straipsnio 14 punkto d papunkčiu, nėra pakankamai tinkamas. Be to, ši pasiūlymą atmetė kitos teisėkūros institucijos. Todėl Vokietijos Federacinė Respublika teigia, kad šis pasiūlymas, kuris niekada netapo įstatymu, negali būti pateikiamas kaip įrodymas, galintis patvirtinti, kad bankų ir draudimo sektoriuje visais atvejais nereikia baimintis jokio konkurencijos iškreipimo.

65. Nurodydama Federalinės finansų ministerijos rašto 77 punktą (žr. šios išvados 25 punktą) Komisija neatsižvelgė į tai, kad *UStG* numatytas atleidimo nuo mokesčio apribojimas, taikomas tik tam tikrų kategorijų sveikatos sektoriaus specialistams, nereiškia, kad, Vokietijos teisės aktų leidėjo nuomone, konkurencija negali būti iškreipoma visose šiam sektoriui priklausančiose veiklos srityse. Taigi šiame rašte buvo pabrėžiama, kad sąlygą, susijusią su konkurencijos iškreipimų nebuvimu, reikia išsamiai išanalizuoti atsižvelgiant į veiklą, konkrečiai vykdomą SAG, kurioms pagal *UStG* 4 straipsnio 14 punkto d papunktį taikoma palanki sistema, ir jame šiuo klausimu pateikta paaiškinimų. Vokietijos Federacinės Respublikos teigimu, iš to negalima daryti priešingos išvados, kad nacionalinės mokesčių institucijos, atsižvelgdamos į kiekvieną konkretų atvejį, gali išnagrinėti PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punkte numatytą sąlygą, susijusią su konkurencijos iškreipimų nebuvimu, visuose ekonomikos sektoriuose ir kad toks nagrinėjimas yra būtinas teisiškai.

66. Be to, Komisija nepateikė pakankamų įrodymų, patvirtinančių, kad Vokietijos teisės aktų leidėjo atlikta analizė dėl sąlygos, susijusios su konkurencijos iškreipimų nebuvimu, kiek tai susiję su *UStG* 4 straipsnio 14 punkto d papunktyje nurodytomis profesijų kategorijomis, yra netikslė.

67. Dėl Komisijos nurodytų Vokietijos teismų sprendimų Vokietijos Federacinė Respublika konstatuoja, kad *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas) nėra priėmęs galutinio sprendimo dėl PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punkte numatyto atleidimo nuo mokesčio tiesioginio taikymo, be to, jis dar nėra priėmęs sprendimo dėl konkurencijos iškreipimų klausimo savo nagrinėjamose bylose. Todėl *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas) sprendimai neleidžia daryti išvados, kad jei nagrinėjamas atleidimas nuo mokesčio būtų taikomas ir kitiems profesiniams sektoriams, nebūtų jokio konkurencijos iškreipimų pavojaus.

B. Analizė

68. Pirmiausia norėčiau patikslinti, kad Komisijos ieškinys pateiktas tik dėl Vokietijos Federacinės Respublikos taikomo PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punkte numatyto atleidimo nuo PVM ribojimo. Iš tiesų, vadovaujantis Vokietijos perkėlimo į nacionalinę teisę nuostata, esančia *UStG* 4 straipsnyje, atleidimas nuo mokesčio taikomas tik grupėms, kurių nariai yra gydytojai, verčiasi paramedicinos srities profesija, vykdo veiklą hospitalizacijos ar sveikatos priežiūros sektoriuje.

69. Reikia išanalizuoti abiejų argumentus, kuriuos Vokietijos Federacinė Respublika pateikė siekdama atmesti Komisijos teiginį: pirma, argumentus, susijusius su PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punkto taikymo sritimi asmenų atžvilgiu ir, antra, argumentus, susijusius su šiame straipsnyje numatyta sąlyga, susijusia su konkurencijos iškreipimų nebuvimu.

1. Pirmoji Vokietijos Federacinės Respublikos argumentų kategorija: PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punktas

70. Komisija laikosi principinės pozicijos, kad nagrinėjami Vokietijos teisės aktai nėra suderinami su PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punktu, nes šios nuostatos taikymo sritis asmenų atžvilgiu nėra apribota tam tikromis nustatytomis profesijų kategorijomis, todėl ši nuostata taip pat taikoma ne tik sveikatos, bet ir kitiems sektoriams, neapsiribojant visuomenės interesui naudinga veikla, taigi, be kita ko, bankų ir draudimo sektoriui. Subsidiariai Komisija teigia, kad net jei minėta nuostata būtų taikoma tik SAG, vykdančioms veiklą visuomenės interesais, jos taikymo sritis asmenų atžvilgiu nebūtų apribota vien SAG, kurių nariai verčiasi profesija sveikatos sektoriuje. Vokietijos Federacinė Respublika ginčija ir platų, ir siauresnį PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punkto taikymo srities asmenų atžvilgiu aiškinimą, palaikomą Komisijos.

71. Atsiliepime į ieškinį Vokietijos Federacinė Respublika teigia, jog iš PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punkto formuluotės ir vietos, taip pat šios nuostatos istorijos ir tikslų matyti, kad nagrinėjamo atleidimo nuo mokesčio taikymo sritis asmenų atžvilgiu *apsiriboja sveikatos sektoriuje veikiančiomis arba bent jau tam tikrą veiklą visuomenės interesui vykdančiomis SAG* (pavyzdžiui, neįtraukiant bankų ir draudimo įmonių).

a) Sistemine analizė

72. Dabar man atrodo svarbu grįžti prie šios direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punkte vartojamos sąvokos „grupė“.

73. Ji susijusi su faktinėmis grupėmis, kurios nebūtinai turi juridinio asmens statusą ir gali būti sudaromos pagal paprastą sutartį.

74. Ši technika taip pat turi būti įgyvendinama lygiagrečiai PVM direktyvos 11 straipsniui, pagal kurį valstybėms narėms leidžiama „valstybės narės teritorijoje įsisteigusius asmenis, kurie, būdami teisiškai savarankiški, yra glaudžiai susiję finansiniais, ekonominiais ir organizaciniais ryšiais“, *laikyti vienu apmokestinamuoju asmeniu*⁹.

9 Šiuo klausimu, be kita ko, žr. J.-C. Bouchard „TVA et groupement de moyens de fait“, *Revue de droit fiscal*, Nr. 7–8, 2013 m. vasario 14 d., p. 150 ir paskesni; B. De Duve „Unité fiscale et association de frais: le régime de la TVA“, *Revue pratique des sociétés*, 110-osios metinės (2011), 1 ketvirtis, p. 5–26; L. Lhot ir Q. Warscotte „Carnet de route au cœur des fictions TVA: entre l'unité TVA et le GAP“ leidinyje „TVA, taxer, déduire, exonérer et punir“, 2015, p. 263–282; J. Swinkels „The Phenomenon of VAT Groups under ES Law and Their VAT-Saving Aspects“, *International VAT Monitor*, 2010 m. sausio–vasario mėn., IBFD, p. 36–42; J. Swinkels „The ES VAT Exemption for Cost-Sharing Associations“, *International VAT Monitor*, 2008 m. sausio–vasario mėn., IBFD, p. 13–21; Y. Bernaerts „Unité et groupement autonome de personnes – Des instruments performants et/ou controversés?“ *Journal de droit fiscal*, 2007 m. liepos–rugpjūčio mėn., p. 193–240; A. Parolini „European VAT and Groups of Companies, paskelbta G. Maisto (red.) „International and EC Tax Aspects of Groups of Companies, EC and International Tax Law Series“, 4., IBFD, 2008, p. 120; Ch. Amand „VAT on financial services: the unanswered questions“, *ERA Forum* (2008) 9:357-376, p. 373; F. Libert „Les associations de frais – Aspects TVA“, R.G.F., 1997 m. spalio 10 d., p. 304 ir paskesni.

75. Šią PVM mokėtojų grupavimo techniką įgyvendino ne visos valstybės narės, be kita ko, tai padarė Prancūzijos Respublika ir Vokietijos federacinė Respublika¹⁰, kur PVM mokėtojų grupavimas yra plačiai naudojamas, ir tai sumažina Komisijos ginčijamo teisės akto pasekmes.

76. Prancūzijoje¹¹ nepasinaudojimas 11 straipsnyje suteikta galimybe buvo aiškinamas tuo, kad faktinių grupių naudojimas leido pasiekti tą patį PVM mokėtojų grupavimo rezultatą, t. y. grupės narių tarpusavyje sudaromų sandorių neapmokestinimą PVM, nes faktinės grupės perimetras gali būti platesnis nei PVM mokėtojų grupės. Tačiau ir vienos, ir kitos technikos poveikis tas pats, nes PVM mokėtojų grupėje vidaus sandorių nėra, jie neapmokestinami PVM ir kad tas pats yra kalbant apie faktinę grupę. Iš tiesų „[a]lthough the solutions offered by the cost sharing association [under Article 132(1)(f) of the VAT Directive] and VAT grouping [under its Article 11] are different, their results are effectively the same“ [nors faktinė grupė (PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punktas) ir PVM grupė (pagal 11 straipsnį) yra skirtingos, rezultatai iš esmės vienodi]¹².

77. Be to, ir *vice versa*, Jungtinėje Karalystėje PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punkto neperkėlimas į nacionalinę teisę buvo aiškinamas tuo, kad tuos pačius tikslus galėjo pasiekti PVM mokėtojų grupės (nors vis dėlto teismas ši straipsnį pripažino tiesiogiai taikytinu Jungtinėje Karalystėje¹³).

78. Taigi, kaip ir PVM mokėtojų grupė, grupė, kaip ji suprantama pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punktą, yra skaidri PVM požiūriu. Ji nedalyvauja nei kaip pirkėjas, nei kaip pardavėjas, nei kaip tarpininkas, taigi ji, teikdama šiems nariams paslaugas, jų atžvilgiu neveikia kaip apmokestinamasis asmuo.

79. Iš tikrųjų direktyvoje neturėjo būti kalbama apie SAG teikiamų paslaugų atleidimą nuo mokesčio ir ši veikla neturėjo patekti į PVM taikymo sritį.

80. Iš tiesų grupės patiriamos išlaidos ir jų vienodas paskirstymas visiems nariams tam tikra prasme yra grupės vidaus išlaidos. Nėra kainų. Todėl nėra atlygintinų paslaugų, jokios rizikos dėl kainų, o tiesiog pasinaudojimas priemonėmis, paskirstant išlaidas nariams pagal tai, kaip kiekvienas jų faktiškai naudoja šias priemones. Tai yra kaip bendras biuras, kuris veikia kaip vidaus vykdymo mechanizmas, tarnaujantis grupei, įmonės mechanizmas, įmonės vykdomasis organas, tačiau tai nėra pati įmonė, bent jau kalbant apie tas bendrų priemonių naudojimo veiklos rūšis, kurios vykdomos grupės viduje.

10 PVM mokėtojų grupavimo sistema įgyvendinta 16 valstybių narių: Belgijoje, Čekijoje, Danijoje, Vokietijoje, Estijoje, Airijoje, Ispanijoje, Kipre, Vengrijoje, Nyderlanduose, Airijoje, Rumunijoje, Slovakijoje, Suomijoje, Švedijoje ir Jungtinėje Karalystėje. Žr. G-J. van Norden „State of Play in Respect of the Skandia America Corporation Case“, *EC Tax Review*, 2016/4, p. 211.

11 Prancūzijoje CGI 261 straipsniu į nacionalinę teisę perkeliamas atleidimo nuo PVM mechanizmas, taikomas grupėje. Žr. *Revue de droit fiscal*, Nr. 45, 2014 m. lapkričio 6 d., *LexisNexis*, p. 28.

12 Išversta mano. „Under the former, if B is a member of a cost sharing association and A is the umbrella organi[s]ation, the services rendered by A to B are exempt from VAT and, under the latter, if A and B are members of the same VAT group, the services rendered by A to B are ignored for VAT purposes. In both cases, B is enabled to avoid non-deductible input tax, which means that, in the end, C does not have to incorporate hidden VAT in the price charged to the final consumer. It is no coincidence that Art. 13(A)(1)(f) of the Sixth Directive [désormais l'article 132, paragraphe 1, sous f, de la directive TVA] is called a quasi-grouping arrangement“. Tačiau kartu „[i]n the absence of VAT grouping rules, the exemption for cost sharing associations is the only way for taxable persons engaged in exempt activities or non-taxable persons to reduce the VAT cost on services under Belgian law. Although their effects are the same, VAT grouping and cost sharing associations have a different scope and different target groups. Cost sharing associations are only aimed at reducing the VAT costs of services rendered to their members. Those members have in common that, in view of their activities, they have no or a limited right to deduct input VAT. VAT grouping is aimed at eliminating the financing of VAT on intra-group transactions, including supplies of goods. The members of VAT groups may have a full, limited or no right to deduct input VAT. The exemption for cost sharing associations offers a (limited) alternative to VAT grouping in Belgium to certain groups of taxable and non-taxable persons. Despite its limitations and complexities, the exemption is frequently used in practice and it is particularly effective in neutralizing the VAT cost of centrally purchased services“. Žr. K. Vyncke „Cost Sharing Associations as an Alternative to VAT Grouping in Belgium“, *International VAT Monitor*, IBFD, 2006, p. 340 ir 346.

13 Žr. *VAT and Duties Tribunal*, Londonas, *Peterborough Diocesan Conference and Retreat House*, 1996 m. vasario 15 ir 16 d. Sprendimas Nr. 14081.

81. Šis apibūdinimas primena 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimo *EDM* (C-77/01, EU:C:2004:243) 88 punktą¹⁴ ir 1984 m. vasario 6 d. Prancūzijos *Conseil d'État* sprendimo byloje *Société d'analyses financière et économique*¹⁵ konstatuojamąją dalį, kurioje buvo nurodyta: „pagal administracinę doktriną, jei kelios įmonės vienai iš jų patiki atlikti bendras užduotis arba jeigu šias užduotis atlieka atskira, šiuo tikslu specialiai įkurta bendrovė, šios bendrovės gaunamos sumos, jeigu jos yra tiksliai kompensacija už kitoms įmonėms patiektas prekes ar suteiktas paslaugas, nėra apmokestinamos PVM.“

82. Taip pat manau, jog nesvarbu, ar SAG yra apmokestinamasis asmuo, ar ne. PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punkte iš SAG nieko nereikalaujama, kiek tai susiję su apmokestinimu. Jame reikalaujama tik vieno, t. y. kad grupės nariai vykdytų neapmokestinamą veiklą arba veiklą, kurios atžvilgiu jie nelaikomi apmokestinamaisiais asmenimis¹⁶.

83. Remdamasis šia sistemine analize darau išvadą, kad net jei būtų teisingiau kalbėti apie nepatekimą į PVM taikymo sritį, PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punkte numatytas atleidimas nuo mokesčio negali būti ribojamas, taikant jį tik SAG, veikiančių visuomenės interesui svarbiose srityse, veiklai (neįtraukiant bankų ir draudimo sektoriaus) ar juo labiau tik sveikatos sektoriui.

b) Teleologinis požiūris

84. Nagrinėjamo atleidimo nuo mokesčio tikslas yra neapmokestinti paslaugų, teikiamų asmenims, kurie patys nėra apmokestinami arba atleisti nuo mokesčio. Taigi šio atleidimo nuo mokesčio tikslas yra: „kad tam tikras paslaugas teikiantis asmuo neturėtų mokėti šio mokesčio tada, kai jis turi bendradarbiauti su kitais specialistais per bendrą sistemą, kuri atlieka ši[oms] paslaug[oms] teik[ti] būtiną veiklą“¹⁷.

85. Taigi nagrinėjamo atleidimu nuo mokesčio iš esmės siekiama neleisti, kad SAG susibūrę asmenys mokėtų PVM už šios SAG teikiamas paslaugas, nes jie negalėtų atskaityti šios sumos¹⁸.

86. Šis tikslas suteikia pagrindą nagrinėjamą atleidimą nuo mokesčio taikyti visoms SAG, kurių nariai vykdo neapmokestinamą veiklą arba kurios atžvilgiu jie nelaikomi apmokestinamaisiais asmenimis, taip pat ir SAG bankų ir draudimo srityje (kurioms taikomas PVM direktyvos 135 straipsnyje numatytas atleidimas nuo mokesčio), ir aišku SAG, vykdančioms veiklą visuomenės interesais ne tik sveikatos sektoriuje.

14 „Todėl tokie darbai, kaip nagrinėjamieji pagrindinėje byloje, kuriuos konsorciumo nariai atlieka pagal konsorciumo sutarties nuostatas ir kurie atitinka kiekvienam iš jų pagal šią sutartį paskirtą dalį, nėra prekių tiekimas ar paslaugų teikimas „už atlygį“, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punktą, nei pagal ją apmokestinamas sandoris. Tai, kad šiuos darbus atlieka konsorciumo narys, vadovaujantis konsorciuumui, šiuo klausimu neturi reikšmės“.

15 *Conseil d'État*, 7/9 SSR, 1984 m. vasario 6 d., 37882, paskelbta *Lebon* rinkinyje.

16 Šis aspektas yra ginčijamas. Žr. 2017 m. kovo 6 d. generalinės advokatės J. Kokott išvadą byloje *Komisija / Liuksemburgas* (C-274/15, EU:C:2016:750), 2017 m. kovo 1 d. išvadą byloje *DNB Banka* (C-326/15) ir 2017 m. kovo 1 d. išvadą byloje *Aviva* (C-605/15). Kalbant apie klausimą, ar PVM direktyvos 11 straipsnyje numatyta PVM mokėtojų grupė pati turi būti apmokestinamasis asmuo, ar tokie turi būti tik jos nariai, žr. K. Vyncke „VAT Grouping in the European Union: Purposes, Possibilities and Limitations“, *International VAT Monitor*, 2007 m. liepos–rugpjūčio mėn., p. 255.

17 2008 m. gruodžio 11 d. Sprendimo *Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing*, C-407/07, EU:C:2008:713, 37 punktas. Šis sprendimas buvo susijęs su Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies f punktu, nuostata, kuri vėliau buvo pakeista PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punktu. Formuluoatė ir vieta teisės akto struktūroje abiejose direktyvose buvo ta pati, išskyrus PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punktą, kurio tekste kalbama apie „asmenis“, o ne „prekybininkus“.

18 Kaip paaikškino generalinis advokatas J. Mischio, šiuo atleidimu nuo mokesčio siekiama suvienodinti konkurencijos sąlygas rinkoje, kurioje kartu veikia didelės įmonės, galinčios siūlyti savo paslaugas vien sutelkdamos savo vidinius išteklius, ir mažesnės įmonės, kurios, norėdamos siūlyti tas pačias paslaugas, yra priverstos pasitelkti išorines priemones (žr. jo išvados byloje *Taksatorringen*, C-8/01, EU:C:2002:562, 120 punktą).

87. Pažymiu, kad šiam atleidimui nuo mokesčio taikomos labai griežtos sąlygos, t. y. SAG turi teikti nagrinėjamas paslaugas savo nariams, šie nariai turi vykdyti neapmokestinamą veiklą arba veiklą, kurios atžvilgiu jie nelaikomi apmokestinamaisiais asmenimis, šios paslaugos turi būti tiesiogiai būtinos jų veiklai vykdyti, grupės iš savo narių gali reikalauti kompensuoti tik jiems tiksliai tenkančią bendrą išlaidų dalį, ir visa tai su sąlyga, kad šis atleidimas nuo mokesčio negali iškraipyti konkurencijos.

88. Kalbant apie Vokietijos Federacinės Respublikos argumentus, susijusius su PVM neutralumu, pažymėtina, kad nors ir teisingi, jie neturi reikšmės. Iš tiesų, nors nagrinėjamas atleidimas nuo mokesčio tikrai negali garantuoti mokesčių neutralumo, nes PVM neatskaitomumo „problema“ yra tik „perkeltinė“¹⁹, akivaizdu, kad ši išvada taikytina ir sveikatos sektoriuje veikiančioms, ir visoms kitoms SAG.

89. Kad ir kaip ten būtų, Vokietijos Federacinė Respublika sutinka, kad, atsižvelgiant į nagrinėjamo atleidimo nuo mokesčio tikslą, jis apima SAG, kurios vykdo veiklą visuomenės interesais²⁰ ne sveikatos sektoriuje. Todėl akivaizdu, jog argumentai, kuriuos ji pateikia remdamasi šio atleidimo nuo mokesčio tikslu, negali suteikti pagrindo aiškinti šį atleidimą kaip taikomą tik sveikatos sektoriaus SAG.

c) Pažodinis aiškinimas

1) Nagrinėjamos nuostatos genezė

90. Pirmiausia, atsižvelgiant į pačią PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punkto genezę, atleidimo nuo mokesčio taikymas negali apsiriboti tik sveikatos sektoriaus SAG, kaip tai yra Vokietijos Federacinėje Respublikoje.

91. Tiesa, Komisijos pateiktame Šeštosios direktyvos dėl valstybių narių apyvartos tesės aktų suderinimo pasiūlymo²¹ 14 straipsnio A skirsnio 1 dalies f punkte iš pradžių buvo numatyta, kad nuo mokesčio turėtų būti atleidžiamos tik „paslaugos, kurias savo nariams teikia savarankiškos medicinos ar paramedicinos specialistų grupės, siekdamos patenkinti savo neapmokestinamos veiklos poreikius“. Galiausiai remiantis šiuo pasiūlymu buvo priimta Šeštoji direktyva, tačiau minėta nuostata buvo atmesta, nes jos 13 straipsnio A skirsnio f punkte ir 28 straipsnio 3 dalies a punkte, taip pat jos E priede buvo numatytas bendras atleidimas nuo mokesčio, taikomas SAG, neatsižvelgiant į sektorių, kuriame jos veikia, bet vis dėlto valstybėms narėms buvo leista perkelti direktyvą į nacionalinę teisę apriboti šį atleidimą, neleidžiant netaikyti jo medikų ir paramedikų profesijoms.

92. 1990 m. sausio 1 d. teisės aktų leidėjas panaikino šią galimybę²², o tai reiškia, kad nuo šios dienos valstybėms narėms nebeleidžiama riboti atleidimo nuo PVM, taikant jį tik sveikatos sektoriaus SAG²³.

¹⁹ Atsiliepimo į ieškinį 53 ir 54 punktai.

²⁰ Atsiliepimo į ieškinį 55 ir 56 punktai.

²¹ Žr. šios išvados 8 išnašą. Komisijos pasiūlymas pateiktas jos interneto svetainėje adresu [https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/COM\(1973\)950_fr.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/COM(1973)950_fr.pdf)

²² Žr. Aštuonioliktosios direktyvos 89/465 1 straipsnį.

²³ Priešingai, nei teigia Vokietijos Federacinė Respublika, iš Aštuonioliktosios direktyvos 89/465 konstatuojamųjų dalių negalima spręsti, kad prieš tai taikytinos leidžiančios nukrypti nuostatos buvo panaikintos tik dėl to, kad būtų paprasčiau skaičiuoti iš PVM gaunamus nuosavus išteklius. Vienas iš minėtos direktyvos priėmimo motyvų yra tas, kad esamų leidžiančių nukrypti nuostatų panaikinimas taip pat padėtų „padidin[ti] [PVM] sistemos neutralumą [Sąjungos] lygiu“ (žr. trečią konstatuojamąją dalį, pakartotą šios išvados 5 punkte).

93. PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punkte pakartota Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies f punkto formuluotė. Dėl to nuo mokesčio taip pat buvo atleistos grupės, susijusios su visomis neapmokestinamomis profesinėmis kategorijomis. Nuo 1990 m. panaikintas leidimas riboti šį atleidimą nuo mokesčio, taikant jį tik sveikatos specialistams, nebuvo iš naujo nustatytas 2006 m. priimtoje PVM direktyvoje. Ši analizė taip pat akivaizdžiai paneigia Vokietijos Federacinės Respublikos teiginį, kad jai leidžiama riboti atleidimą nuo mokesčio, taikant jį tik sveikatos sektoriaus specialistams.

2) Nagrinėjamos nuostatos formuluotė

94. Vis dėlto Vokietijos Federacinė Respublika teigia, kad PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punkte numatyto atleidimo nuo mokesčio ribojimas, taikant jį tik visuomenės interesais vykdomai veiklai, pirmiausia matyti iš 132 straipsnio formuluotės ir jo padėties direktyvos struktūroje²⁴.

95. Pirmiausia norėčiau pažymėti, kad PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punkto tekste nėra jokio apsiribojimo konkrečiu ar konkrečiai nustatytinu profesiniu sektoriumi²⁵, juo labiau vien ankstesniuose šios nuostatos punktuose paminėtomis veiklos rūšimis, susijusiomis, be kita ko, su sveikata²⁶, o vienintelis apribojimas yra tas, kad nuo mokesčio atleidžiamos paslaugos, kurias SAG teikia savo nariams.

96. Be to, šie nariai turi būti asmenys, vykdanys neapmokestinamą veiklą arba veiklą, kurios atžvilgiu jie nelaikomi apmokestinamaisiais asmenimis. Manau (kaip ir Komisija): kadangi PVM direktyvoje nurodyta, kam taikomas atleidimas nuo mokesčio, kalbant apie SAG narių profesinės veiklos šaką, joje nurodyta, kad tai turi būti neapmokestinama veikla arba veikla, kurios atžvilgiu nariai nėra laikomi apmokestinamaisiais asmenimis. Taigi, taikant šią išlygą, šioje PVM direktyvos nuostatoje kalbama apie visus ekonomikos sektorius.

97. Teisingumo Teismo jurisprudencijoje neįmanoma rasti jokio kito PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punkte numatyto atleidimo nuo mokesčio apribojimo.

98. Dėl Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies f punkto, kuris suformuluotas beveik taip pat ir jo vieta direktyvos struktūroje yra tokia pati kaip ir PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punkto, kuriuo minėta nuostata vėliau buvo pakeista²⁷, 1989 m. birželio 15 d. Sprendime *Stichting Uitvoering Financiële Acties* (348/87, EU:C:1989:246, 14 punktą) Teisingumo Teismas nusprendė, kad „Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies f punkte aiškiai nurodytos tik [SAG], teikiančios paslaugas savo nariams. To negalima pasakyti apie fondą, teikiančią savo paslaugas tik kitam fondui, jei vienas fondas nėra kito fondo narys. Atsižvelgiant į tikslią atleidimo nuo mokesčio sąlygų formuluotę, bet koks aiškinimas, kuriuo būtų išplėsta Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies f punkto teksto taikymo sritis, būtų nesuderinamas su šios nuostatos tikslu“.

99. Be to, 2003 m. lapkričio 20 d. Sprendime *Taksatorringen* (C-8/01, EU:C:2003:621) Teisingumo Teismas pripažino, kad draudimo sandoriai, kurie buvo atleisti nuo mokesčio pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio b punkto a papunktį, pateko į atleidimo, susijusio su išlaidų pasidalijimu, taikymo sritį. Taigi Teisingumo Teismas jau tada išplėtė atleidimo nuo mokesčio taikymą veiklai, kurios tikslas nėra medicininis ar socialinis.

24 Atsiliepimo į ieškinį 14–39 punktai.

25 Atrodo, tai pripažįsta pati Vokietijos Federacinė Respublika (atsiliepimo į ieškinį 16 punktą).

26 Tada kaip pateisinti netaikymą kitiems PVM direktyvos 132 straipsnio punkтам?

27 Pažymėtina, kad PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punkte kalbama apie „asmenis“, o ne apie „prekybininkus“.

100. Taip pat įdomu pažymėti, kad per 2016 m. birželio 30 d. posėdį byloje *DNB Banka* (C-326/15) visos šalys (išskyrus Vokietijos Federacinę Respubliką), t. y. *DNB Banka AS*, Liuksemburgo vyriausybė, Lenkijos vyriausybė ir Jungtinės Karalystės vyriausybė palaikė nuomonę, kad iš esmės, priešingai, nei teigia Vokietijos Federacinė Respublika, PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punktas visiškai taikytinas finansinėms ir draudimo paslaugoms.

101. Vis dėlto reikia kai ką patikslinti, nes, kaip teigė Lenkijos vyriausybė byloje *DNB Banka* (C-326/15), „sunku pateisinti Vokietijos Federacinę Respubliką, kai ji teigia, kad atleidimas nuo mokesčio netaikomas finansų sektoriui. Lenkija neįžvelgia jokie teisinio pagrindo direktyvoje, kuriuo remiantis būtų galima taip teigti. PVM direktyvos 132 straipsnyje nurodyta, kad tai turi būti neapmokestinama veikla. Nėra jokių apribojimų pagal sektorių. Lenkija niekada netaikė tokių sektoriinių apribojimų savo mokesstinėje praktikoje“, o per posėdį kitoje susijusioje 2016 m. gruodžio 7 d. byloje *Aviva* (C-605/15) Lenkijos vyriausybė teigė, kad „į klausimą, susijusį su 132 straipsnio taikytinumu draudimo subjektams, [reikia atsakyti] neigiamai. Nagrinėjamas atleidimas nuo mokesčio visai netaikomas [SAG], veikiančioms draudimo srityje. Šiuo metu aptariamas atleidimas nuo mokesčio kyla iš direktyvos 132 straipsnio, kuriame nurodyta visa visuomenės interesais vykdoma veikla. Žinoma, draudimo veikla yra atleidžiama nuo PVM, tačiau pagal direktyvą ji nelaikoma visuomenės interesais vykdoma veikla ir nėra atleidžiama remiantis šiuo visuomenės interesų aspektu“²⁸.

102. 2016 m. spalio 5 d. Sprendime *TMD* (C-412/15, EU:C:2016:738) Teisingumo Teismas dėl 132 straipsnio 1 dalies d punkto nusprendė, kad šioje nuostatoje numatytas atleidimas nuo mokesčio gali būti taikomas žmogaus kraujo tiekimui tik jeigu šiuo tiekimu tiesiogiai prisidedama prie visuomenės interesais vykdomos veiklos (33 punktas), šiuo pagrindu netaikant atleidimo nuo mokesčio vadinamosios „pramoninės“ plazmos tiekimui, kiek ji yra skirta naudoti pramoninėje gamyboje, be kita ko, vaistams gaminti. Šis sprendimas nekeičia mano motyvų šioje byloje, nes neginčijama, kad žmogaus kraujo tiekimas buvo įtrauktas į 132 straipsnio 1 dalies taikymo sritį būtent dėl to, kad tai yra visuomenės interesais vykdoma veikla, todėl šis atleidimas nuo mokesčio turi būti taikomas tik tokį statusą turinčiai veiklai. Šioje byloje siekiama būtent sužinoti, ar f punkte numatytam atleidimui nuo mokesčio taikoma ta pati sąlyga, ar ne (kad atleidimas nuo mokesčio turi būti taikomas tik visuomenės interesais vykdomai veiklai), o aš siūlau atsakyti neigiamai.

3) PVM direktyvos 2 skyriaus pavadinimas ir nagrinėjama nuostata

103. Vis dėlto nagrinėjamas atleidimas nuo mokesčio įtvirtintas PVM direktyvos 2 skyriuje „Tam tikros su visuomenės interesais susijusios veiklos neapmokestinimas PVM“, o visos kitos 132 straipsnio 1 dalies pastraipos susijusios su visuomenės interesais vykdoma veikla²⁹.

104. Manau, vien tai, kad PVM direktyvos skyrius, kuriam priklauso jos 132 straipsnis, pavadintas „Tam tikros su visuomenės interesais susijusios veiklos neapmokestinimas PVM“, neleidžia paneigti jo teksto vienareikšmiškumo³⁰ ir kad skyriaus pavadinimas turi tik orientacinę reikšmę aiškinant jame esančias nuostatas³¹.

28 Žr. šio posėdžio protokolą, p. 15.

29 Dar kartą pažymiu, kad net jei iš nagrinėjamo atleidimo nuo mokesčio vietos PVM direktyvoje būtų galima spręsti, kad jis taikomas tik SAG, vykdančioms veiklą visuomenės interesais (*quod non*), tai visai nereikštų, kad šis atleidimas nuo mokesčio taikomas tik sveikatos sektoriaus SAG, priešingai, nei teigia Vokietija. Tokiu atveju atleidimą nuo mokesčio taip pat reiktų taikyti SAG, vykdančioms kitą neapmokestinamą profesinę veiklą visuomenės interesais, pavyzdžiui, veiklą, susijusią su socialine parama ir apsauga, švietimu, sportu ir kultūra. Šiuo atveju turiu omenyje PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies g punktą, i punktą, m punktą, n punktą ir q punktą.

30 Pagal analogiją žr. 2016 m. kovo 1 d. Sprendimą *Alo ir Osso* (C-443/14 ir C-444/14, EU:C:2016:127, 25 punktas).

31 Pagal analogiją dėl 1987 m. liepos 23 d. Tarybos reglamento (EEB) Nr. 2658/87 dėl tarifų ir statistinės nomenklatūros bei dėl Bendrojo muitų tarifo (OL L 256, 1987, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 2 sk., 2 t., p. 382) žr. 2014 m. birželio 12 d. Sprendimą *Lukoil Neftohim Burgas* (C-330/13, EU:C:2014:1757, 33 punktas).

105. Taigi vien tai, kad PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punktas yra jos skyriuje „Tam tikros visuomenės interesais susijusios veiklos neapmokestinimas PVM“, niekaip neleidžia įrodyti, kad teisės aktų leidėjas ketino apriboti nagrinėjamo atleidimo nuo mokesčio aprėptį.

106. Be to, minėto atleidimo nuo mokesčio vieta PVM direktyvoje yra paaiškinama istorinėmis priežastimis, nes Komisija pripažino³², kad PVM direktyvos 132 straipsnio pavadinimą lėmė redakcinis aplaidumas.

107. Primenu, kad Komisijos iš pradžių pateiktame Šeštosios direktyvos pasiūlyme³³ tikrai buvo ketinama apriboti atleidimą nuo mokesčio, taikant jį tik visuomenės interesais vykdomai veiklai. Taigi minėtame pasiūlyme atleidimas nuo mokesčio (sisteminio požiūriu tai buvo teisinga) buvo reglamentuotas šiuo pavadinimu, kuris buvo išlaikytas. Tačiau teisėkūros proceso metu pakeitus atleidimo nuo mokesčio taikymo sritį Sąjungos teisės aktų leidėjas aplaidžiai nepakeitė PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punkto vietos direktyvoje.

108. Komisija mėgino ištaisyti šią padėtį, be kita ko, pateikdama 2007 m. lapkričio 28 d. pasiūlymą dėl direktyvos³⁴ dėl draudimo ir finansinių paslaugų įmonių ir, kaip teigia Komisija, jei nebūtų to padariusi, būtų buvę galima teigti, jog ji manė, kad PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punktas netaikomas draudimo ir finansinių paslaugų įmonėms, kurios neapmokestinamos pagal jos 135 straipsnį. Iš tiesų Komisija šiuo direktyvos pasiūlymu siekė bendrai patikslinti taisykles, kuriomis reglamentuojamas atleidimas nuo PVM, taikomas draudimo ir finansinėms paslaugoms, įskaitant išlaidų pasidalijimą (aiškinamojo memorandumo 1 punktas), tačiau Vokietijos Federacinė Respublika pabrėžia, kad to paties aiškinamojo memorandumo 3 punkte nurodyta, kad pasiūlymas apima „galimybę sudaryti sąnaudų paskirstymo [išlaidų pasidalijimo] grupę“ ir tai įrodė, kad nagrinėjamuose sektoriuose ši sąvoka nebuvo vartojama. Sunku paneigti, kad redakcinė klaida ir toliau liko neištaisyta. Bet kuriuo atveju Komisija atsiėmė pasiūlymą³⁵, kita vertus, jis buvo pateiktas vėliau už PVM direktyvą (Direktyva 2006/112).

109. Šiuo klausimu pažymiu, kad 2007–2013 m. buvo ir kitų mėginimų reformuoti PVM, iš kurių aišku, kad valstybės narės ir Komisija sutaria dėl to, kad SAG veiklos neapmokestinimas taikytinas bankų ir finansų sektoriui ir kad nebuvo numatoma to atsisakyti. Būtent tai per posėdį byloje *DNB Banka* (C-326/15) pažymėjo Liuksemburgo Didžioji Hercogystė. Paklausta apie tai šioje byloje Komisija patvirtino, kad taip ir yra, išskyrus Vokietijos Federacinę Respubliką.

110. Be to, kad skyriaus pavadinimas gali turėti tik orientacinę reikšmę ir akivaizdu, kad jam negali būti teikiama pirmenybės, jei nuostatos tekstas yra vienareikšmis, iš to, kas nurodyta pirma, nėra aišku, kad Sąjungos teisės aktų leidėjas norėjo PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punkte numatytą atleidimą nuo mokesčio taikyti tik veiklą visuomenės interesais vykdančioms SAG. Juo labiau šios aplinkybės negali leisti suabejoti išvada, kurią darau remdamasis sisteminiu ir teleologiniu požiūriu, taip pat nagrinėjamos nuostatos formuluotės analize.

d) Tarpinė išvada

111. Atsižvelgdamas į tai, kas nurodyta, laikausi nuomonės, kad, nepaisant PVM direktyvos teksto trūkumų, jos 132 straipsnio 1 dalies f punkte numatytas atleidimas nuo mokesčio negali apsiriboti visuomenės interesais vykdoma veikla ar juo labiau sveikatos sektoriumi.

32 Žr. Komisijos dubliko 9 ir 14 punktus.

33 Žr. šios išvados 8 ir 21 išnašas.

34 Žr. šios išvados 6 išnašą. Šiuo klausimu žr. B. De Duve, *op. cit.*, p. 8 ir paskesni.

35 OL C 155, 2016, p. 3.

2. Antroji Vokietijos Federacinės Respublikos argumentų kategorija, susijusi su PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punkte numatyta sąlyga dėl konkurencijos iškreipimų nebuvimo

a) Šalių argumentai

112. Komisijos teigimu, Vokietijos PVM teisės aktuose numatytas apribojimas taip pat nėra pateisinamas bendro konkurencijos iškreipimo galimybe. Iš tiesų konkurencijos iškreipimo galimybės buvimas taikant atleidimą nuo mokesčio gali būti vertinamas tik atsižvelgiant į kiekvienos konkrečios bylos aplinkybes. Neįmanoma bendrai konstatuoti konkurencijos iškreipimų buvimo, kai paslaugas teikia konkrečių kategorijų specialistai, taip pat kai paslaugas teikia tiesiogiai su jais susijusi grupė, tačiau Vokietijos Federacinė Respublika su tuo nesutinka.

113. Skirtingai nei Komisija, Vokietijos Federacinė Respublika mano, kad nereikia kiekvienu atveju tikrinti, ar yra konkurencijos iškreipimo pavojus, ir kad nacionalinės teisės aktų leidėjas, perkeldamas direktyvą į nacionalinę teisę, gali remtis tipinėmis kategorijomis. Jos nuomone, ši požiūrį patvirtina tai, kad nacionalinės teisės aktų leidėjas neprivalo perkelti direktyvos pažodžiui ir kad atitinkamos mokesčių institucijos tiesiog negali išnagrinėti kiekvieno konkretaus atvejo³⁶.

b) Vertinimas

114. Vokietija ir Komisija nesiginčija, kad PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punkte numatytam atleidimui nuo mokesčio taikoma išlyga. Iš tikrųjų atleidimą nuo mokesčio gali būti atsisakyta taikyti, jei yra pavojus, kad vien šis atleidimas iš karto ar vėliau gali sukelti konkurencijos iškreipimų.

115. Dėl PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punkte nurodytos sąlygos dėl konkurencijos iškreipimų nebuvimo Teisingumo Teismo jurisprudencijoje nurodyta, kad valstybės narės neprivalo perkelti šios sąlygos į savo nacionalinę teisę pažodžiui³⁷. Iš tikrųjų šio aspekto šalys nebeginčia³⁸.

116. Tiksliau analizuojant Vokietijos Federacinės Respublikos ir Komisijos diskusijas šioje byloje, 2013 m. gruodžio 19 d. Sprendime *Bridport and West Dorset Golf Club* (C-495/12, EU:C:2013:861) buvo nagrinėjama valstybėms narėms PVM direktyvos 133 straipsnio pirmos pastraipos d punkte suteikta teisė kiekvienu konkrečiu atveju dėl tam tikrų atleidimų nuo PVM nustatyti sąlygą, kad šie atleidimo atvejai negali lemti konkurencijos iškreipimų PVM apmokestinamų komercinių įmonių nenaudai.

117. Minėtame sprendime Teisingumo Teismas konstatavo, kad šia „valstybėms narėms suteikta galimybe, kurios apimtis turi būti vertinama atsižvelgiant į kontekstą, matomą iš [PVM] Direktyvos 2006/112 133 straipsnio pirmos pastraipos a–c punktų, neleidžiama nustatyti bendrų priemonių, kokios nagrinėjamos pagrindinėje byloje, kuriomis būtų ribojama šių neapmokestinimo atvejų taikymo sritis. Iš tiesų pagal Teisingumo Teismo praktiką, susijusią su atitinkamomis Šeštosios direktyvos nuostatomis, valstybė narė, nustatydamą, kad šios direktyvos 132 straipsnio 1 dalies m punkte numatytas neapmokestinimas taikomas tik jeigu įvykdoma viena arba daugiau sąlygų, numatytų šios direktyvos 133 straipsnyje, negali pakeisti šio neapmokestinimo taikymo apimties“³⁹.

36 Atsiliepimo į ieškinį 67–86 punktai.

37 Dėl kriterijaus „labai iškreipoma konkurencija“, nurodyto Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 5 dalies antroje pastraipoje, nuostatoje, kuri vėliau buvo pakeista PVM direktyvos 13 straipsniu, pagal analogiją žr. 1989 m. spalio 17 d. Sprendimą *Comune di Carpaneto Piacentino ir kt.* (231/87 ir 129/88, EU:C:1989:381, 23 punktą).

38 Be kita ko, žr. atsiliepimo į ieškinį 75 punktą ir Komisijos dubliko 24 punktą.

39 35 punktą, kuriame Teisingumo Teismas nurodo 1998 m. gegužės 7 d. Sprendimą *Komisija / Ispanija* (C-124/96, EU:C:1998:204, 21 punktą).

118. Tuo remdamasis, kaip ir Komisija, manau, jog PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punkte reikalaujama, kad konkurencijos iškraipymo pavojaus buvimas būtų nagrinėjamas kiekvienu konkrečiu atveju. Iš tiesų tik toks kiekvieno konkretaus atvejo nagrinėjimas, siekiant atsisakyti taikyti atleidimą nuo PVM, leidžia nustatyti, „ar yra *reali* rizika, kad *vien pats* atleidimas nuo mokesčio iš karto ar vėliau gali *sukelti* konkurencijos iškraipymus“ (išskirta mano), kaip Teisingumo Teismas dėl Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies f punkto, kuris galiojo prieš priimant PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punktą, pripažino Sprendimo *Taksatorringen* (C-8/01, EU:C:2003:621) 65 punkte. Todėl turi būti vertinama reali rizika, tad man atrodo neįmanoma vertinant konkrečių specialistų teikiamas paslaugas ir su jomis tiesiogiai susijusias paslaugas įvertinti konkurencijos iškraipymų buvimą apskritai.

119. Kaip teigia Komisija, tai, kad PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punkte numatyta atleidimui nuo mokesčio reikalaujama išnagrinėti faktines aplinkybes ir individualias operacijas, taip pat matyti iš Federalinės finansų ministerijos⁴⁰ rašto, surašyto 2009 m. tuo metu, kai buvo iš dalies keičiamas *UStG* 4 straipsnis, kuriuo remiantis priimta nagrinėjamos nuostatos versija. Šio rašto 71–78 punktuose, nurodant „Apyvartos mokestis; nuo 2009 m. sausio 1 d. galiojančios redakcijos *UStG* 4 straipsnio 14 punkto aiškinamasis raštas“, Federalinės finansų ministerija nurodė, kad atleidimas nuo mokesčio taikomas tik jeigu SAG teikia paslaugas savo nariams, *UStG* 4 straipsnio 14 punkte išvardytiems sveikatos specialistams, ir jeigu jos yra tiesiogiai skirtos šių narių vykdomai neapmokestinamai veiklai. Šio rašto 77 punkte nurodyta, kad atleidimas nuo mokesčio neturi sukelti konkurencijos iškraipymo:

„Pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punktą atleidimas nuo mokesčio neturi sukelti konkurencijos iškraipymų. Be to, jis gali būti taikomas tik kitoms medicinos kabinetų ir medicinos įrangos grupių teikiamoms paslaugoms, tačiau ne tais atvejais, kai grupė savo nariams teikia, pavyzdžiui, apskaitos, teisinio konsultavimo paslaugas ar medicinos ginčų sprendimo organo veiklą.“

120. Iš tiesų pagal minėtą nuostatą reikalaujama kiekvieno konkretaus atvejo analizės. Kodėl atleidimą galima taikyti sveikatos sektoriui, bet negalima kitiems sektoriams, preziumuojant, kad pastarųjų atveju yra iškraipoma konkurencija?

121. Nors valstybė narė gali teisėtai patikslinti PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punkte nurodytą sąlygą, susijusią su konkurencijos iškraipymų nebuvimu, negalima, kad šiais patikslinimais būtų apribota ar išplėsta PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punkte nustatyto atleidimo nuo mokesčio taikymo sritis.

122. Be to, atrodo, kad Vokietijos apyvartos mokesčio teisė kelia praktinių problemų Vokietijos teismams, nes kai kuriuose šių teismų sprendimuose, priešingai *UStG* 4 straipsnio formuluotei ir remiantis Sąjungos teisės tiesioginiu taikymu, raginama išplėsti nagrinėjamo atleidimo nuo mokesčio taikymą⁴¹ kitų profesinių kategorijų SAG, nepatenkančioms į *UStG* 4 straipsnio taikymo sritį, šiuo atžvilgiu manant, kad atleidimas nuo mokesčio turi būti taikomas socialinių įstaigų grupėms, pavyzdžiui, sveikatos centrams⁴², arba draudimo grupėms, pavyzdžiui, ligonių kasoms⁴³. Visais atvejais jie nurodė, jog atleidimo nuo mokesčio taikymas reiškia, kad valdžios institucijos, atlikdamos analizę (atrodo, kad kiekvienu konkrečiu atveju), įsitikina, kad nėra konkurencijos iškraipymų.

40 Žr. šios išvados 25 punktą.

41 Vokietijos Federacinė Respublika per posėdį pasirinko kalbėti apie atleidimo nuo mokesčio ribojimo, numatyto nagrinėjamuose Vokietijos teisės aktuose, ginčijimą.

42 2009 m. balandžio 30 d. *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas, Vokietija) sprendimas Nr. V R 3/08.

43 2009 m. balandžio 23 d. *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas, Vokietija) sprendimas Nr. V R 5/07.

123. Taigi, kaip pridūrė Komisija, kai kurie Vokietijos parlamentui pateikti įstatymų projektai taip pat rodo, kad Vokietijos teisės aktų leidėjas nesieja konkurencijos iškreipimų rizikos su atleidimo nuo mokesčio taikymo išplėtimu SAG, veikiančioms bankų ir draudimo sektoriuje⁴⁴.

124. Galiausiai neatrodo, kad Vokietijos teisės aktų leidėjas būtų išsamiai išanalizavęs realų ir bendrą konkurencijos iškreipimų pavojų visuose kituose sektoriuose, o ne tik sveikatos sektoriuje⁴⁵, nors PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punkte numatyta taisyklė yra atleidimas nuo mokesčio, todėl konkurencijos iškreipimo pavojus turi būti įrodytas.

125. Nors šiuo klausimu niekas neginčija, kad, nagrinėjant ieškinį dėl išipareigojimų neįvykdymo, įrodinėjimo pareiga tenka Komisijai, man atrodo, kad Vokietijos Federacinė Respublika nuėjo per toli, per posėdį teigdama, kad būtent Komisija turi įrodyti konkurencijos iškreipimo pavojaus nebuvimą sektoriuose, kuriems netaikomas Vokietijos teisės aktuose numatytas atleidimas nuo mokesčio. Tai prilygtų *probatio diabolica*.

126. Taigi manau, kad Vokietijos teisės aktuose numatyto apribojimo negalima pateisinti realiu ir bendru konkurencijos iškreipimų pavojumi, siejamu su visomis kitomis SAG, išskyrus sveikatos sektoriuje veikiančias SAG.

V. Dėl bylinėjimosi išlaidų

127. Pagal Teisingumo Teismo procedūros reglamento 138 straipsnio 1 dalį pralaimėjusiai šaliai nurodoma padengti bylinėjimosi išlaidas, jei laimėjusi šalis to reikalavo. Kadangi Komisija prašė priteisti bylinėjimosi išlaidas iš Vokietijos Federacinės Respublikos ir ši pralaimėjo bylą, ji turi jas padengti.

VI. Išvada

128. Dėl šių priežasčių siūlau Teisingumo Teismui priimti tokį sprendimą:

- konstatuoti, kad apribodama savarankiškų asmenų grupių, vykdančių neapmokestinamą veiklą arba veiklą, kurios atžvilgiu jos nelaikomos apmokestinamaisiais asmenimis, teikiamų paslaugų, skirtų suteikti savo nariams paslaugas, kurios tiesiogiai būtinos šiai veiklai vykdyti, jei šios grupės iš savo narių tiesiog reikalauja kompensuoti tikslią joms tenkančią bendrą išlaidų dalį, atleidimą nuo mokesčio ir taikydama šį atleidimą grupėms, kurių nariai verčiasi tik tam tikromis profesijomis, Vokietijos Federacinė Respublika pažeidė išipareigojimus pagal 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 132 straipsnio 1 dalies f punktą, ir
- priteisti iš Vokietijos Federacinės Respublikos bylinėjimosi išlaidas.

44 Žr. *Bundesrat* (Federalinė Taryba, Vokietija) pastabas dėl Įstatymo dėl siekio stabilizuoti finansų rinkas projekto, *Bundestag* 16/13384, 2009 m. birželio 12 d., p. 5.

45 Vokietijos vyriausybės atstovas per posėdį nurodė „sivaizduojas“, kad Vokietijos teisės aktų leidėjas atliko šią analizę.