



## Teismo praktikos rinkinys

### TEISINGUMO TEISMO (antroji kolegija) SPRENDIMAS

2019 m. lapkričio 20 d.\*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Apmokestinimas – Pridėtinės vertės mokestis (PVM) – Šeštoji direktyva 77/388/EEB – 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies f punktas – Neapmokestinimas – Nepriklausomų asmenų grupių atlikti paslaugų teikimai – Paslaugos, suteiktos nariams ir ne nariams“

Byloje C-400/18

dėl *Hof van Cassatie* (Kasacinis teismas, Belgija) 2018 m. balandžio 19 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2018 m. birželio 18 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

#### **Infohos**

prieš

#### **Belgische Staat**

### TEISINGUMO TEISMAS (antroji kolegija)

kurį sudaro kolegijos pirmininkas A. Arabadžiev, teisėjai P. G. Xuereb (pranešėjas), T. von Danwitz, C. Vajda, ir A. Kumin,

generalinis advokatas G. Pitruzzella,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- *Infohos*, atstovaujamos *advocaat* F. Soetaert,
- Belgijos vyriausybės, atstovaujamos J.-C. Halleux, P. Cottin ir C. Pochet,
- Portugalijos vyriausybės, atstovaujamos L. Inez Fernandes, R. Campos Laires, P. Barros da Costa ir J. Marques,
- Europos Komisijos, atstovaujamos L. Lozano Palacios ir W. Roels,

susipažinęs su 2019 m. liepos 11 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

\* Proceso kalba: nyderlandų.

## Sprendimą

- 1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, 1977, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23; toliau – Šeštoji direktyva) 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies f punkto išaiškinimo.
- 2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Infohos* ir *Belgische Staat* (Belgijos valstybė) ginčą dėl pridėtinės vertės mokesčio (PVM) perskaičiavimo už 2002, 2003 ir 2004 m.

### Teisinis pagrindas

#### *Sąjungos teisė*

- 3 Nuo 2007 m. sausio 1 d. Šeštoji direktyva buvo panaikinta ir pakeista 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1). Vis dėlto, atsižvelgiant į tai, kada susiklostė nagrinėjamos faktinės aplinkybės, pagrindinei bylai taikytina Šeštoji direktyva.
- 4 Šeštosios direktyvos devintoje ir vienuoliktoje konstatuojamosiose dalyse teigiama:

„kadangi mokesčio bazė turi būti suderinta, kad, taikant Bendrijos tarifą apmokestinamiesiems sandoriams, visose valstybėse narėse būtų gauti palyginami rezultatai;

<...>

kadangi turėtų būti sudarytas bendras atvejų, kai atleidžiama nuo mokesčio, sąrašas, kad Bendrijos nuosavus išteklius būtų galima surinkti vienodu būdu visose valstybėse narėse.“

- 5 Šeštosios direktyvos 2 straipsnyje numatyta:

„Pridėtinės vertės mokesčiu apmokestinamas:

1. prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, kai šalies teritorijoje už atlygį prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks;

<...>“

- 6 Šeštosios direktyvos 13 straipsnyje „Atleidimas nuo mokesčio šalies teritorijos ribose“ nustatyta:

„A. Tam tikros visuomenei naudingos veiklos atleidimas nuo mokesčio

1. Nepažeisdamos kitų Bendrijos nuostatų, valstybės narės atleidžia nuo mokesčio toliau nurodytą veiklą taikydamos sąlygas, kurias jos turi nustatyti siekdamos užtikrinti, kad atleidimas nuo mokesčio būtų teisingas ir sąžiningas ir kad būtų užkirstas kelias galimam mokesčių vengimui, išsisukinėjimui ar piktnaudžiavimui:

<...>

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

<...>“

7 Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies f punktas atitinka Direktyvos 2006/112 131 straipsnį ir 132 straipsnio 1 dalies f punktą.

### **Belgijos teisė**

8 Pagrindinės bylos faktinėms aplinkybėms taikomos redakcijos *code de la TVA* (PVM kodeksas) 44 straipsnio 2 dalies 1bis punkte nustatyta, kad PVM neapmokestinamas „nepriklausomų asmenų grupių, kurių veikla neapmokestinama PVM arba kuriems vykdant veiklą jie yra neapmokestinamieji asmenys, paslaugų teikimas savo nariams, 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; šio neapmokestinimo taikymo sąlygas reglamentuoja Karalius.“

9 1991 m. liepos 5 d. *koninklijk besluit nr. 43 met betrekking tot de vrijstelling op het stuk van de belasting over de toegevoegde waarde ten aanzien van de door zelfstandige groeperingen van personen aan hun leden verleende diensten* (Karaliaus dekretas Nr. 43 dėl nepriklausomų asmenų grupių savo nariams teikiamų paslaugų neapmokestinimo pridėtinės vertės mokesčiu, *Belgisch Staatsblad*, 1991 m. rugpjūčio 6 d., p. 17215) 2 straipsnyje buvo numatyta:

„Nepriklausomų asmenų grupių, kurioms taikomos 1 straipsnyje nustatytos taisyklės, savo nariams suteiktos paslaugos yra neapmokestinamos, jeigu:

1. grupės veikla yra tik tiesiogiai savo nariams naudingų paslaugų teikimas ir jeigu visi nariai vykdo veiklą, kuri neapmokestinama pagal Kodekso 44 straipsnį arba kurią vykdydami jie yra neapmokestinamieji asmenys.“

### **Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas**

10 *Infohos* yra asociacija, kurios specializacija – ligoninių informacinės technologijos. Ji teikia ligoninių informacines paslaugas, viena vertus, ligininėms, kurios yra jos narės, ir, kita vertus, ne nariams.

11 2000 m. rugsėjo 5 d. ji su bendrove *IHC-Group NV* sudarė bendradarbiavimo sutartį dėl bendro naujų arba naujoviškų programinės įrangos taikomųjų programų kūrimo *Infohos* užsakymu ligininėms, kurios yra jos narės.

12 *Infohos* neįsiregistravo kaip PVM mokėtoja, manydama, kad, pirma, negali būti laikoma PVM mokėtoja pagal PVM kodekso 6 straipsnį ir bet kuriuo atveju yra neapmokestinama PVM pagal to paties kodekso 44 straipsnio 2 dalies 1bis punktą.

13 2005 m. balandžio 20 d. atlikęs patikrinimą mokesčių administratorius nusprendė, kad *Infohos* ir *IHC-Group* tarpusavio paslaugos turėtų būti apmokestinamos PVM. Be to, mokesčių administratoriaus nuomone, vykdant apmokestinamuosius sandorius su ne nariais, PVM turėjo būti apmokestinamos ir paslaugos, kurias *Infohos* teikė savo nariams, todėl pagal PVM kodekso 44 straipsnio 2 dalies 1bis punktą *Infohos* teikiamos paslaugos savo nariams nebegali būti neapmokestinamos.

- 14 2005 m. gruodžio 13 d. mokesčių administratorius parengė protokolą, jame konstatavo pažeidimus ir išleido nurodymą sumokėti, kuris buvo pripažintas vykdytinu.
- 15 2007 m. gegužės 22 d. *Rechtbank van eerste aanleg Brugge* (Briugės pirmosios instancijos teismas, Belgija) pareikštu ieškiniu *Infohos* paprašė šio teismo pripažinti šį ieškinį priimtinu ir pagrįstu, taip pat sustabdyti mokesčių administratoriaus nurodymo sumokėti vykdymą, nuspręsti, kad reikalaujamos sumos nebuvo mokėtinos, ir papildomai nurodyti panaikinti ar bent gerokai sumažinti skirtas baudas, sugrąžinti visas pagal nurodymą sumokėti išieškotas sumas su palūkanomis ir priteisti iš Belgijos valstybės bylinėjimosi išlaidas.
- 16 2009 m. vasario 23 d. sprendime *rechtbank van eerste aanleg Brugge* (Briugės pirmosios instancijos teismas) nusprendė, kad PVM kodekso 44 straipsnio 2 dalies 1bis punkte numatytos neapmokestinimo taikymo sąlygos nebuvo įvykdytos ir kad *Infohos* turėjo prievolę sumokėti PVM už visas paslaugas, suteiktas tiek savo nariams, tiek ne nariams.
- 17 *Infohos* dėl šio sprendimo pateikė apeliacinį skundą *hof van beroep te Gent* (Gento apeliacinis teismas).
- 18 2010 m. rugsėjo 21 d. sprendimu šis teismas nusprendė, kad *Infohos* negalėjo remtis PVM kodekso 44 straipsnio 2 dalies 1bis punkte numatytu neapmokestinimu, nes priešingu atveju tai iškreiptų konkurenciją. Be to, jis nusprendė, kad *Infohos*, kaip mišriai apmokestinamasis asmuo, kaip tai suprantama pagal PVM kodekso 46 straipsnį, galėjo pagrįstai pareikšti ieškinį prieš Belgijos valstybę dėl grąžinimo.
- 19 Mokesčių administratorius pateikė kasacinį skundą *Hof van Cassatie* (Kasacinis teismas, Belgija).
- 20 2014 m. spalio 31 d. sprendimu šis teismas panaikino *hof van beroep te Gent* (Gento apeliacinis teismas) sprendimą, motyvuodamas tuo, kad buvo prieštaringa nuspręsti, pirma, kad *Infohos* negalėjo remtis PVM kodekso 44 straipsnio 2 dalies 1bis punktu ir kad todėl ji turėjo būti laikoma turinčia neribotai apmokestinamojo asmens statusą, ir, antra, kad ji galėjo pagrįstai remtis mišriai apmokestinamojo asmens statusu.
- 21 *Hof van Cassatie* (Kasacinis teismas) grąžino bylą nagrinėti *Hof van Beroep Antwerpen* (Antverpeno apeliacinis teismas, Belgija).
- 22 2016 m. rugsėjo 20 d. sprendimu šis teismas nusprendė, kad *Infohos* negalėjo remtis PVM kodekso 44 straipsnio 2 dalies 1bis punkte numatytu neapmokestinimu, nes teikė paslaugas ir ne nariams.
- 23 *Infohos* dėl šio sprendimo pateikė kasacinį skundą *Hof van Cassatie* (Kasacinis teismas), remdamasis, be kita ko, tuo, kad Karaliaus dekreto Nr. 43 2 straipsnio 1 dalyje įtvirtinta neapmokestinimo PVM taikymo sąlyga, pagal kurią nepriklausoma asmenų grupė gali teikti paslaugas tik savo nariams, nebuvo numatyta Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies f punkte, todėl prieštarauja šiai nuostatai.
- 24 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas primena, kad *hof van beroep te Antwerpen* (Antverpeno apeliacinis teismas) nusprendė, jog iš siauro Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies f punkto ir, konkrečiai kalbant, iš šioje nuostatoje numatytos sąlygos, kad nepriklausomos asmenų grupės iš savo narių reikalauja atlyginti tik jiems tenkančią bendrų išlaidų dalį, aiškinimo matyti, jog ji neapima atvejo, kai šios grupės teikia paslaugas asmenims, kurie nėra jų nariai. *Hof van beroep te Antwerpen* (Antverpeno apeliacinis teismas) taip pat nusprendė, kad atsižvelgiant į tai, jog *Infohos* neapsiribojo paslaugų teikimu savo nariams, ir taip pat vykdė programinės įrangos pardavimą tretiesiems asmenims, ji negalėjo pasinaudoti neapmokestinimu, kiek tai susiję su visa jos veikla.
- 25 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad šį ginčą galima išspręsti tik išaiškinus Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies f punktą.

- 26 Šiomis aplinkybėmis *Hof van Cassatie* (Kasacinis teismas) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokį prejudicinį klausimą:

„Ar [Šeštosios direktyvos] 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies f punktą, tapusį [Direktyvos 2006/112] 132 straipsnio 1 dalies f punktu, reikia aiškinti taip, kad pagal jį valstybėms narėms leidžiama šioje teisės normoje numatyta neapmokestinimą susieti su išimtinumo sąlyga, pagal kurią nepriklausomos grupės, teikiančios paslaugas ir ne nariams, yra neribotai apmokestinamos PVM, net kiek tai susiję su nariams suteiktomis paslaugomis?“

### Dėl prejudicinio klausimo

- 27 Savo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia sužinoti, ar Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies f punktas turi būti aiškinamas taip, kad pagal jį draudžiama nacionalinės teisės nuostata, kaip nagrinėjama pagrindinėje byloje, pagal kurią neapmokestinimas PVM taikomas su sąlyga, kad nepriklausomos asmenų grupės teikia paslaugas tik savo nariams, o dėl to tokios grupės, kurios teikia paslaugas ir ne nariams, yra neribotai apmokestinamos PVM, įskaitant už paslaugas, kurias jos teikia savo nariams.
- 28 Siekiant atsakyti į šį klausimą, reikia priminti, kad pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies f punktą valstybės narės, taikydamos sąlygas, kurias jos nustato siekdamos užtikrinti šioje nuostatoje numatytų neapmokestinimo atvejų teisingą ir paprastą taikymą, taip pat, kad užkirstų kelią galimam mokesčių vengimui, išsisukinėjimui ar piktnaudžiavimui, neapmokestina PVM nepriklausomų asmenų grupių, kurių veikla yra atleista nuo pridėtinės vertės mokesčio arba nėra šio mokesčio objektas, savo nariams teikiamų paslaugų, 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.
- 29 Šiuo klausimu, iš Šeštosios direktyvos devintos ir vienuoliktos konstatuojamųjų dalių matyti, kad direktyva siekiama suderinti PVM apmokestinimo bazę ir kad atleidimas nuo šio mokesčio yra savarankiška Bendrijos teisės sąvoka, kurią reikia nagrinėti atsižvelgiant į bendrą Šeštosios direktyvos nustatytą PVM sistemą (2008 m. gruodžio 11 d. Sprendimo *Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing*, C-407/07, EU:C:2008:713, 29 punktas ir nurodyta jurisprudencija).
- 30 Be to, iš suformuotos jurisprudencijos matyti, kad sąvokos, vartojamos Šeštosios direktyvos 13 straipsnyje nurodytiems neapmokestinimo atvejams apibrėžti, turi būti aiškinamos siaurai, nes šie neapmokestinimo atvejai yra bendro principo, pagal kurį PVM taikomas kiekvienam mokesčio mokėtojo už atlygį atliekamam paslaugų teikimui, išimtis. Vis dėlto šių sąvokų aiškinimas turi atitikti šių neapmokestinimo atvejų tikslus ir nepažeisti mokesčių neutralumo principo, būdingo bendrajai PVM sistemai, reikalavimų. Taigi ši siauro aiškinimo taisyklė nereiškia, kad sąvokos, vartojamos minėtame 13 straipsnyje nurodytiems neapmokestinimo atvejams apibrėžti, turi būti aiškinamos taip, kad jie taptų neveiksmingi. Teisingumo Teismo jurisprudencijos tikslas nėra pateikti tokį išaiškinimą, kad nurodyti neapmokestinimo atvejai praktiškai taptų beveik netaikytini (2008 m. gruodžio 11 d. Sprendimo *Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing*, C-407/07, EU:C:2008:713, 30 punktas ir nurodyta jurisprudencija).
- 31 Dėl Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies f punkto formuluotės, kaip priminta šio sprendimo 28 punkte, šioje nuostatoje numatytas neapmokestinimas taikomas nepriklausomų asmenų grupių savo nariams teikiamoms paslaugoms. Vis dėlto iš šios formuluotės negalima daryti išvados, kad šis neapmokestinimas netaikomas paslaugoms, kurias šios grupės teikia savo nariams, kai šios grupės teikia paslaugas ir ne nariams.

- 32 Taigi, nors pagal šią nuostatą minėtas neapmokestinimas gali būti taikomas tik nepriklausomų asmenų grupių savo nariams teikiamoms paslaugoms, iš šios nuostatos formuluotės negalima daryti išvados, kad jis gali būti taikomas, tik jei šios grupės teikia paslaugas vien savo nariams.
- 33 Pagal suformuotą jurisprudenciją aiškinant Sąjungos teisės nuostatą reikia atsižvelgti ne tik į jos formuluotę, bet ir į kontekstą ir teisės akto, kuriame ji įtvirtinta, tikslus (2019 m. spalio 3 d. Sprendimo *Wasserleitungsverband Nördliches Burgenland ir kt.*, C-197/18, EU:C:2019:824, 48 punktas).
- 34 Dėl Šeštosios direktyvos 13 straipsnio 1 dalies f punkto konteksto reikia pažymėti, kad 13 straipsnio A skirsnis „Tam tikros visuomenei naudingos veiklos atleidimas nuo mokesčio“ yra šios direktyvos X antraštinėje dalyje, skirtoje atleisti nuo mokesčio. Šis pavadinimas rodo, kad šios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies f punkte numatytas neapmokestinimas taikomas tik nepriklausomoms asmenų grupėms, kurių nariai vykdo visuomenei naudingą veiklą (šiuo klausimu žr. 2017 m. rugsėjo 21 d. Sprendimo *Komisija / Vokietija*, C-616/15, EU:C:2017:721, 44 punktą).
- 35 Vis dėlto iš šio konteksto nematyti, kad minėtas neapmokestinimas taikomas tik nepriklausomoms asmenų grupėms, kurios teiktų paslaugas tik savo nariams.
- 36 Dėl Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies f punkto reikia priminti, kad iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, jog šioje nuostatoje siekiama įtvirtinti neapmokestinimą PVM tam, 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).
- 37 Darytina išvada, kad visų Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies nuostatų tikslas yra tam tikros visuomenei naudingos veiklos neapmokestinimas, kad būtų palengvintas tam tikrų paslaugų teikimas ir tam tikrų prekių tiekimas, išvengiant papildomų išlaidų, kurių atsirastų jas apmokestinus PVM (šiuo klausimu žr. 2016 m. spalio 5 d. Sprendimo TMD, C-412/15, EU:C:2016:738, 30 punktą ir 2017 m. rugsėjo 21 d. Sprendimo *Aviva*, C-605/15, EU:C:2017:718, 28 punktą).
- 38 Pagal pagrindinėje byloje nagrinėjamą nacionalinę nuostatą Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies f punkte numatytas neapmokestinimas PVM sistemiškai netaikomas paslaugoms, kurias savo nariams teikia nepriklausomos asmenų grupės, kai jos taip pat teikia paslaugas ne nariams, o visos paslaugos yra apmokestinamos PVM.
- 39 Vis dėlto, nors tokia nepriklausoma asmenų grupė, kaip *Infohos*, taip pat teikia paslaugas ne nariams, paslaugas, kurias ji teikia savo nariams, tiesiogiai prisideda prie minėtoje nuostatoje nurodytos visuomenei naudingos veiklos. Nepriklausomos asmenų grupės teikiamoms paslaugoms taikomas Šeštosios direktyvos 13 straipsnio 1 dalies f punkte numatytas neapmokestinimas, jei teikiant šias paslaugas tiesiogiai prisidedama prie visuomenei naudingos veiklos, numatytos Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalyje, vykdymo.
- 40 Šiomis aplinkybėmis reikia konstatuoti, kad draudimas neapmokestinamai asmenų grupei, kuri įvykdė visas sąlygas, numatytas Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies f punkte, pasinaudoti šioje nuostatoje numatytu neapmokestinimu tik dėl to, kad ji teikia paslaugas ir ne nariams, riboja šios nuostatos taikymo sritį ir dėl to neapmokestinimas PVM netaikomas šios grupės paslaugoms, suteiktoms jos nariams, o tokio taikymo srities ribojimo nepatvirtina šios direktyvos tikslas, primintas šio sprendimo 36 punkte (pagal analogiją žr. 2008 m. gruodžio 11 d. Sprendimo *Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing*, C-407/07, EU:C:2008:713, 36 ir 37 punktus).

- 41 Taigi šios nuostatos taikymas nepriklausomos asmenų grupės paslaugoms, teikiamoms tiesiogiai jos nariams, kurie turi vykdyti neapmokestinamą veiklą arba kurią vykdydami jie neturi apmokestinamojo asmens statuso, atitinka Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies f punkto tikslą, nes šis tikslas nekliudo tam, kad tokia grupė teiktų paslaugas ne nariams.
- 42 Tokiu atveju pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies f punktą neapmokestinamos tik paslaugos, teikiamos nepriklausomos asmenų grupės nariams, todėl kad šios paslaugos teikiamos atsižvelgiant į grupės sukūrimo tikslus ir siūlomos pagal jos tikslą (šiuo klausimu žr. 2008 m. gruodžio 11 d. Sprendimo *Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing*, C-407/07, EU:C:2008:713, 39 punktą). Šiuo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi patikrinti, ar *Infohos* teikiamos paslaugos atitinka visas Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies f punkte numatytas sąlygas.
- 43 Vis dėlto paslaugoms, teikiamoms ne nariams, negali būti taikomas šis neapmokestinimas ir jos turi būti apmokestinamos PVM. Iš tiesų, kadangi toks paslaugų teikimas nepatenka į Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies f punkte nurodyto neapmokestinimo taikymo sritį, pagal šios direktyvos 2 straipsnio 1 dalį reikalaujama, kad minėtas paslaugų teikimas, kurį už atlygį valstybės narės teritorijoje vykdo apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks, būtų apmokestintas PVM.
- 44 Atsižvelgiant į Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies f punkto formuluotę ir tikslą, šioje nuostatoje numatytas neapmokestinimas PVM nėra siejamas su sąlyga, kad atitinkamos paslaugos būtų teikiamos tik atitinkamos nepriklausomos asmenų grupės nariams.
- 45 Belgijos vyriausybė tvirtina, kad Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies f punktas nedraudžia pagrindinėje byloje nagrinėjamų nacionalinės teisės nuostatų tiek, kiek šiomis nuostatomis siekiama išvengti bet kokio konkurencijos iškreipimo pagal toje pačioje nuostatoje numatytą sąlygą.
- 46 Primintina, kad pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies f punktą šioje nuostatoje numatytas neapmokestinimas taikomas su sąlyga, kad jis neiškraipo konkurencijos.
- 47 Šiuo klausimu Teisingumo Teismas jau yra konstatavęs, kad pats neapmokestinimas PVM neturi iškreipti konkurencijos rinkoje, kurioje konkurencija bet kuriuo atveju bus paveikta dėl to, kad joje yra subjektas, kuris teikia paslaugas savo nariams ir kuriam draudžiama siekti pelno. Konkurencija gali būti iškreipta būtent dėl to, kad grupės teikiamos paslaugos neapmokestinamos, o ne dėl to, kad ši grupė tenkina kitas nagrinėjamos nuostatos sąlygas, tam, kad būtų galima atsisakyti taikyti šį neapmokestinimą (2003 m. lapkričio 20 d. Sprendimo *Taksatorringen*, C-8/01, EU:C:2003:621, 58 punktas).
- 48 Teisingumo Teismas nusprendė, kad turi būti draudžiama taikyti neapmokestinimą PVM, jei yra realus pavojus, kad vien pats neapmokestinimas iš karto ar vėliau gali sukelti konkurencijos iškreipimų (2003 m. lapkričio 20 d. Sprendimo *Taksatorringen*, C-8/01, EU:C:2003:621, 64 punktas).
- 49 Siekdamas nustatyti, ar Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies f punkte numatyto neapmokestinimo taikymas konkrečiai veiklai gali lemti konkurencijos iškreipimus, nacionalinės teisės aktų leidėjas gali laisvai numatyti taisykles, kurias kompetentingos valdžios institucijos lengvai taikytų ir kontroliuotų (pagal analogiją žr. 2017 m. rugsėjo 21 d. Sprendimo *Komisija / Vokietija*, C-616/15, EU:C:2017:721, 65 punktą).
- 50 Vis dėlto šioje nuostatoje numatyta sąlyga dėl konkurencijos iškreipimų nebuvimo bendrai neleidžia riboti joje numatyto neapmokestinimo taikymo srities (šiuo klausimu žr. 2017 m. rugsėjo 21 d. Sprendimo *Komisija / Vokietija*, C-616/15, EU:C:2017:721, 67 punktą).

- 51 Būtent toks yra pagrindinėje byloje nagrinėjamos nacionalinės nuostatos, kuria įtvirtinama bendra prezumpcija dėl konkurencijos iškraipymo ir bendrai ribojama Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies f punkte numatyto neapmokestinimo taikymo sritis, poveikis, kai nepriklausomų asmenų grupių savo nariams teikiamoms paslaugoms netaikomas neapmokestinimas PVM tuo atveju, kai jos teikia paslaugas ir ne nariams, kai tos paslaugos, kaip matyti iš šio sprendimo 43 punkto, nepatenka į šio neapmokestinimo taikymo sritį, todėl turi būti apmokestinamos PVM.
- 52 Be to, Belgijos vyriausybė teigia, kad pagrindinėje byloje nagrinėjama nacionalinė nuostata leidžia užkirsti kelią bet kokiam galimam sukčiavimui, vengimui ar piktnaudžiavimui.
- 53 Šiuo klausimu pakanka priminti, kad nors pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies įžanginį sakinį valstybės narės nustato atleidimo nuo mokesčio sąlygas, siekdamos užtikrinti teisingą ir sąžiningą atleidimo nuo mokesčių taikymą bei užkirsti kelią galimam mokesčių vengimui, išsisukinėjimui ar piktnaudžiavimui, šios sąlygos nedaro įtakos numatyto atleidimo nuo mokesčio turinio apibrėžimui (2012 m. lapkričio 15 d. Sprendimo *Zimmermann*, C-174/11, EU:C:2012:716, 39 punktą). Būtent toks yra pagrindinėje byloje nagrinėjamos nacionalinės teisės nuostatose, kuriose, kiek tai susiję su nepriklausomomis asmenų grupėmis, teikiančiomis paslaugas ir ne nariams, įtvirtinta bendroji ir nenuginčijama sukčiavimo, piktnaudžiavimo ar mokesčių vengimo prezumpcija, vis dėlto tiksliai nenurodant piktnaudžiavimo, sukčiavimo ar mokesčių vengimo, kuriems šiomis teisės nuostatomis siekiama užkirsti kelią, rūšies, nustatytą sąlygų poveikis.
- 54 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, į pateiktą klausimą reikia atsakyti, kad Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies f punktas turi būti aiškinamas taip, kad pagal jį draudžiama nacionalinės teisės nuostata, kaip nagrinėjama pagrindinėje byloje, pagal kurią neapmokestinimas PVM taikomas su sąlyga, kad nepriklausomos asmenų grupės teikia paslaugas tik savo nariams, o dėl to tokios grupės, kurios teikia paslaugas ir ne nariams, yra neribotai apmokestinamos PVM, įskaitant už paslaugas, kurias jos teikia savo nariams.

### Dėl bylinėjimosi išlaidų

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

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

**1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies f punktas turi būti aiškinamas taip, kad pagal jį draudžiama nacionalinės teisės nuostata, kaip nagrinėjama pagrindinėje byloje, pagal kurią neapmokestinimas pridėtinės vertės mokesčiu (PVM) taikomas su sąlyga, kad nepriklausomos asmenų grupės teikia paslaugas tik savo nariams, o dėl to tokios grupės, kurios teikia paslaugas ir ne nariams, yra neribotai apmokestinamos PVM, įskaitant už paslaugas, kurias jos teikia savo nariams.**

Parašai.