

## 26<sup>1</sup> straipsnis. Nepriklausomų grupių veikla.

PVM neapmokestinamos nepriklausomų grupių, kurių nariai yra asmenys, vykdančios Direktyvos 2006/112/EB IX antraštinės dalies 2 skyriuje nurodytą veiklą, savo nariams teikiamos paslaugos, tiesiogiai būtinos tų narių šiame straipsnyje nurodytai veiklai, kai tokių grupių bendras išlaidas padengia grupės nariai, o už gautą paslaugą narys nemoka daugiau negu jam tenkanti bendrų išlaidų dalis.

### Komentaras

1. Nepriklausoma grupė - tai asociacija, fondas ar kitoks panašaus statuso apmokestinamasis asmuo, sukurtas tikslu teikti savo nariams paslaugas, kurios jiems yra tiesiogiai būtinos (ESTT byla C-8/01, C-407/07, C-348/87).

2. Nepriklausomų grupių savo nariams teikiamos paslaugos neapmokestinamos PVM tokiu atveju, kai yra įvykdytos šios sąlygos:

1) nepriklausoma grupė veikia kaip atskiras apmokestinamasis asmuo, t. y. nepriklausoma grupė turi būti atskiras apmokestinamasis asmuo (išskyrus fizinį), veikiantis nepriklausomai nuo savo narių;

2) nepriklausomų grupių nariai yra asmenys, vykdančios PVM neapmokestinamą, su visuomenės interesais susijusią veiklą, nurodytą PVM įstatymo 20, 21, 22, 23, 24, 25, 26 straipsniuose. Nepriklausomų grupių nariai be minėtų PVM neapmokestinamų paslaugų gali vykdyti ir PVM apmokestinamą veiklą, teikti paslaugas ir ne grupės nariams, tačiau PVM bus neapmokestinamos tik tos nepriklausomos grupės savo nariams teikiamos paslaugos, kurios yra skirtos grupės narių aukščiau nurodytai, PVM neapmokestinamai, su visuomenės interesais susijusiai veiklai. Nepriklausomos grupės, kurios nariai vykdo kitą nei aukščiau nurodytą veiklą (pavyzdžiui, vykdo ekonominę veiklą draudimo, finansinių paslaugų, azartinių lošimų ir loterijos srityje), teikiamoms paslaugoms PVM įstatymo 26<sup>1</sup> straipsnyje nustatyta PVM lengvata netaikoma (ESTT byla C-326/15, C-605/15, C-616/15);

3) nepriklausoma grupė paslaugas teikia savo nariams, tačiau nepriklausoma grupė gali vykdyti ir PVM apmokestinamą veiklą, teikti paslaugas ir ne grupės nariams;

4) teikiamos paslaugos yra tiesiogiai būtinos vykdančiam tų narių su visuomenės interesais susijusią PVM neapmokestinamą veiklą (pvz., įrangos, naudojamos sveikatos priežiūros paslaugoms teikti, aptarnavimo paslaugos; sveikatos priežiūros ar švietimo įstaigų darbuotojų kvalifikacijos tobulinimo paslaugos; mokymo medžiagos tiekimas ar mokymo medžiagos rengimo paslaugos švietimo paslaugas teikiančioms įstaigoms; IT paslaugos, kiek tai susiję su konkrečia PVM įstatymo 20, 21, 22, 23, 24, 25, 26 straipsnyje nurodyta paslauga (pvz. programinės įrangos, reikalingos sveikatos priežiūros paslaugoms teikti, įdiegimas sveikatos priežiūros įstaigose ir pan.). Paslaugos, kurios yra pagalbinės PVM įstatymo 20, 21, 22, 23, 24, 25, 26 straipsniuose nurodytos veiklos vykdymui, tačiau kurios nėra tiesiogiai būtinos teikiant šiuose straipsniuose nurodytas PVM neapmokestinamas paslaugas (pavyzdžiui, reklamos, rinkodaros, marketingo, personalo valdymo, programinės įrangos, naudojamos buhalterinei apskaitai tvarkyti, įdiegimo, audito ir kt. paslaugos), netaikytinos paslaugomis, kurioms taikoma šiame straipsnyje nustatyta PVM lengvata.

5) nepriklausomos grupės bendras išlaidas, patirtas teikiant paslaugas, padengia nariai, o narys už gautą paslaugą nemoka daugiau, negu jam tenkanti bendrų išlaidų dalis (ši sąlyga laikoma įvykdyta ir tais atvejais, kai dėl kainodaros reikalavimų pelno mokesčių tikslais privalomai pritaikytas antkainis įtraukiamas į nepriklausomos grupės nariams teikiamų paslaugų kainą);

6) nėra pagrįstos rizikos, kad atleidimas nuo PVM pats savaime iš karto arba ateityje gali iškreipti konkurenciją (ESTT byla C-8/01). PVM lengvatos taikymui nepakanka vien hipotetinės rizikos galimybės, kad bus iškraipyta konkurencija, konkurencijos iškraipymo rizika turi būti reali. Sprendimas, kad konkrečios nepriklausomos grupės savo nariams teikiamų paslaugų neapmokestinimas PVM gali sukelti konkurencijos iškraipymo riziką, gali būti priimtas tik atlikus išsamią konkretaus atvejo ekonominę analizę. Vien tai, kad rinkoje yra analogiškas paslaugas teikiančių paslaugų teikėjų, neturėtų būti laikomas konkurencijos iškraipymu.

### 1 pavyzdys

Belgijoje buvo įsteigtas juridinis asmuo - nepriklausoma grupė ABCD (toliau - ABCD grupė), kurios narės yra ABCD įmonių grupei priklausančios PVM neapmokestinamos draudimo paslaugas teikiančios bendrovės, įsteigtos įvairiose ES valstybėse narėse (pagal grupės steigimo sutartį,

ABCD grupei priklausančios įmonės turi būti įsikūrusios ES valstybėse narėse, priklausyti tarptautinei ABCD grupei, vykdyti PVM neapmokestinamą veiklą arba būti neapmokestinamuoju asmeniu). Šios grupės nare yra Lietuvos įmonė A, vykdanči tik PVM neapmokestinamą draudimo veiklą.

ABCD grupė rengia konkursus dėl personalo valdymo, klientų aptarnavimo sistemos tobulinimo, rinkodaros, marketingo paslaugų, taip pat konsultavimo paslaugų sudarant draudimo sandorius pirkimo iš išorės tiekėjų. ABCD grupė išrenka savo narėms palankiausias paslaugų pasiūlymus, centralizuotai įsigyja paslaugas, kurias, veikdama kaip neatsiskleidusi tarpininkė, perparduoda grupės nariams ir iš grupės narių reikalauja atlyginti tik konkrečiam nariui tenkančią bendrųjų išlaidų dalį.

Ar Lietuvos įmonė A, įsigydama iš ABCD grupės aukščiau nurodytas paslaugas, kurių suteikimo vieta PVM tikslais „persikelia“ į Lietuvą, gali taikyti PVM įstatymo 26<sup>1</sup> straipsnio nustatytą PVM lengvatą?

Nagrinėjami ABCD nariai vykdo draudimo veiklą, t. y. kitokią veiklą, nei nurodyta PVM įstatymo 20, 21, 22, 23, 24, 25, 26 straipsniuose, ir dėl to visoms ABCD grupės teikiamoms paslaugoms PVM įstatymo 26<sup>1</sup> straipsnyje nustatyta PVM lengvata netaikoma. Todėl Lietuvos įmonė A, įsigydama iš ABCD grupės aukščiau nurodytas paslaugas, kurių suteikimo vieta PVM tikslais „persikelia“ į Lietuvą, šias paslaugas, vadovaudamasi PVM įstatymo 95 straipsnio nuostatomis, privalo apmokestinti PVM, taikydama standartinį PVM tarifą.

## 2 pavyzdys

Lietuvoje asmens ir visuomenės sveikatos priežiūros paslaugas teikiančios įstaigos įsteigė atskirą juridinį asmenį nepriklausomą grupę (toliau - NG1), kuri yra įsiregistravusi PVM mokėtoja. NG1 priklauso 25 sveikatos priežiūros įstaigos, teikiančios PVM neapmokestinamas asmens ir visuomenės sveikatos priežiūros paslaugas. Be šių paslaugų 11 sveikatos priežiūros įstaigų teikia PVM neapmokestinamas patalpų nuomos paslaugas, o 5 įstaigos - PVM apmokestinamas naudojimosi automobilių stovėjimo aikštelėmis paslaugas.

NG1 steigimo sutartyje numatyta, kad šios grupės steigimo tikslas - palengvinti vystyti jos narių veiklą ir pagerinti vykdomos veiklos rezultatus. NG1 savo nariams teikia: 1) paslaugas, susijusias su IT diegiant programinę įrangą kraujo tyrimams atlikti (paslaugos teikiamos 6 NG1 narėms) 2) paslaugas, susijusias su IT diegiant elektronines pacientų korteles (paslaugos teikiamos visoms NG1 narėms), 3) programinės įrangos, padedančios apskaityti paslaugų vartotojų naudojimosi stovėjimo aikštelėmis laiką, diegimo paslaugas (paslaugos teikiamos NG1 priklausančioms įstaigoms, teikiančioms naudojimosi automobilių stovėjimo aikštelėmis paslaugas, 4) papildomas apsaugos paslaugas (paslaugos teikiamos patalpas nuomojančioms NG1 priklausančioms įstaigoms), 5) šeimos gydytojų kvalifikacijos tobulinimo paslaugas (paslaugos teikiamos visoms NG1 narėms). Be to, NG1 3 Lietuvos įmonėms, kurios nepriklauso NG1, teikia buhalterinės apskaitos programinės įrangos diegimo paslaugas. NG1 paslaugas grupės nariams teikia savo vardu, iš grupės narių reikalauja atlyginti tik konkrečiam nariui tenkančią bendrųjų išlaidų, patirtų teikiant paslaugas, dalį, o už paslaugas, teikiamas ne NG1 narėms, ima atlygį, kuris užtikrina pelningą paslaugų teikimą.

Ar NG1 savo nariams teikiamos paslaugos apmokestinamos PVM?

NG1 savo nariams teikiamos paslaugos, susijusios su IT diegiant programinę įrangą kraujo tyrimams atlikti, taip pat šeimos gydytojų kvalifikacijos tobulinimo paslaugos, vadovaujantis PVM įstatymo 26<sup>1</sup> straipsnio nuostatomis, PVM neapmokestinamos. Taip yra todėl, kad šios paslaugos yra tiesiogiai būtinos NG1 grupės narėms teikiant PVM neapmokestinamas sveikatos priežiūros paslaugas, kurios PVM tikslais laikomos su visuomenės interesais susijusiomis paslaugomis (šiuo atveju nevertinama, ar tokios paslaugos gali būti PVM neapmokestinamos pagal kitus PVM įstatymo straipsnius).

NG1 savo nariams teikiamos paslaugos, susijusios su IT diegiant elektronines pacientų korteles, programinės įrangos, padedančios apskaityti paslaugų vartotojų naudojimosi stovėjimo aikštelėmis laiką, diegimo ir papildomas apsaugos paslaugos PVM tikslais nelaikomos paslaugomis tiesiogiai būtinomis teikiant sveikatos priežiūros paslaugas. Todėl šioms paslaugoms PVM įstatymo 26<sup>1</sup> straipsnyje nustatyta PVM lengvata netaikoma ir jos turi būti apmokestinamos PVM, taikant standartinį PVM tarifą.

NG1 teikiamos buhalterinės apskaitos programinės įrangos diegimo paslaugos Lietuvos įmonėms apmokestinamos PVM, taikant standartinį PVM tarifą.

### 3 pavyzdys

Lietuvoje įsikūrusios 5 organizacijos vykdo PVM apmokestinamą veiklą (teikia teisinės ir verslo konsultacijas), PVM neapmokestinamą veiklą (komercinių patalpų nuomos paslaugas) ir veiklą, kuri nėra ekonominė veikla (išduoda teisės aktų nustatyta tvarka tam tikrus dokumentus). Visos organizacijos priklauso asociacijai, kuri veikia kaip nepriklausoma grupė (toliau - NG2) ir yra įsiregistravusi PVM mokėtoja.

NG2 iš informacinių technologijų įmonės, įsikūrusios Lietuvoje, savo vardu įsigijo naują nestandardizuotą buhalterinės apskaitos programinę įrangą, kurią leidžia naudotis grupės nariams ir už tai iš grupės narių reikalauja atlyginti tik konkrečiam nariui tenkančią bendrųjų išlaidų dalį.

Ar NG2 savo nariams teikiamoms paslaugoms gali taikyti PVM įstatymo 26<sup>1</sup> nustatytą PVM lengvatą?

Ne, negali, nes NG2 nariai vykdo veiklą, kuri nėra nurodyta PVM įstatymo 20, 21, 22, 23, 24, 25, 26 straipsniuose.

### 4 pavyzdys

Lietuvoje, Latvijoje ir Estijoje įsikūrę privatūs medicinos centrai teikia PVM neapmokestinamas asmens ir visuomenės sveikatos priežiūros paslaugas ir PVM apmokestinamas grožio paslaugas. Centrai Lietuvoje įsteigė atskirą juridinį asmenį, kuris veikia, kaip nepriklausoma grupė (toliau - NG3) ir yra įsiregistravęs PVM mokėtoju.

NG3 savo nariams teikia: 1) medicinos centrų reklamos paslaugas (paslaugos teikiamos visoms grupės narėms); 2) paslaugas, susijusias su IT diegiant programinę įrangą mikrobiologiniams tyrimams atlikti (paslaugos teikiamos 4 NG3 narėms, teikiančios asmens sveikatos priežiūros paslaugas); 3) makiažo konsultavimo paslaugas (paslaugos teikiamos 5 NG3 narėms). Minėtas paslaugas NG3 savo vardu įsigijo iš Lietuvos įmonių, jas savo vardu „perpardavė“ grupės narėms, o ir iš grupės narių reikalauja atlyginti tik konkrečiam nariui tenkančią bendrųjų išlaidų dalį.

Ar NG3 savo nariams teikiamoms paslaugoms gali taikyti PVM įstatymo 26<sup>1</sup> straipsnyje nustatytą PVM lengvatą?

Pateiktu atveju PVM įstatymo 26<sup>1</sup> straipsnyje NG3 PVM lengvatą gali taikyti tik savo grupės narėms „perparduodamoms“ paslaugoms, susijusioms su IT diegiant programinę įrangą mikrobiologiniams tyrimams atlikti, t. y. paslaugoms, kurios yra tiesiogiai būtinos teikiant PVM neapmokestinamas sveikatos priežiūros paslaugas. NG3 savo narėms teikiamos reklamos, makiažo konsultavimo paslaugas nėra tiesiogiai būtinos teikiant PVM neapmokestinamas sveikatos priežiūros paslaugas ir todėl joms PVM įstatymo 26<sup>1</sup> straipsnyje nustatyta PVM lengvata netaikoma.

### 5 pavyzdys

Savivaldybės X švietimo, socialines, transporto paslaugas teikiantys ūkio subjektai įsteigė atskirą juridinį asmenį - nepriklausomą grupę (toliau - NG4), kuri yra įsiregistravusi PVM mokėtoja. NG4 priklauso 15 švietimo bei 5 socialinių paslaugų įstaigoms, teikiančios PVM neapmokestinamas švietimo ir socialines paslaugas, taip pat 2 transporto paslaugas teikiančios įmonės.

NG4 steigimo sutartyje numatyta, kad šios grupės steigimo tikslas - palengvinti vystyti jos narių veiklą ir pagerinti vykdomos veiklos rezultatus. NG4 savo nariams teikia: 1) apsaugos paslaugas (paslaugos teikiamos 10 švietimo ir 3 socialinių paslaugų įstaigoms); 2) konsultavimo paslaugas, susijusias su narių vykdoma pagrindine veikla; 3) paslaugas, susijusias su IT, diegiant elektroninius transporto bilietus (paslaugos teikiamos narėms - transporto paslaugas teikiančios įmonės).

NG4 paslaugas grupės nariams teikia savo vardu, iš grupės narių reikalauja atlyginti tik konkrečiam nariui tenkančią bendrųjų išlaidų, patirtų teikiant paslaugas, dalį.

Ar NG4 savo nariams teikiamos paslaugos apmokestinamos PVM?

NG4 teikiamos apsaugos paslaugos, teikiamos NG4 narėms - švietimo ir socialinių paslaugų įstaigoms, apmokestinamos PVM taikant standartinį PVM tarifą, kadangi šios paslaugos nelaikomos paslaugomis, tiesiogiai būtinomis teikiant švietimo bei socialines paslaugas.

NG4 teikiamos konsultavimo paslaugos, vadovaujantis PVM įstatymo 26<sup>1</sup> straipsnio nuostatomis, PVM neapmokestinamos, kai jos teikiamos NG4 narėms - sveikatos priežiūros ar socialines paslaugas teikiančios įstaigoms (taip yra todėl, kad šios paslaugos yra tiesiogiai būtinos teikiant PVM neapmokestinamas sveikatos priežiūros ir socialines paslaugas, kurios PVM tikslais laikomos su visuomenės interesais susijusiomis paslaugomis). Tačiau konsultavimo paslaugos, teikiamos NG4 narėms - transporto paslaugas teikiančioms įmonėms apmokestinamos PVM, taikant standartinį PVM tarifą (taip yra todėl, kad grupės narės transporto paslaugas teikiančios įmonės teikia PVM apmokestinamas paslaugas).

NG4 teikiamos paslaugos, susijusios su IT, diegiant elektroninius transporto bilietus apmokestinamos PVM taikant standartinį PVM tarifą (taip yra todėl, kad grupės narės transporto paslaugas teikiančios įmonės teikia PVM apmokestinamas paslaugas, kurios PVM tikslais nelaikomos su visuomenės interesais susijusiomis paslaugomis).