



Teismo praktikos rinkinys

TEISINGUMO TEISMO (antroji kolegija) SPRENDIMAS

2012 m. lapkričio 15 d. *

„Šeštoji PVM direktyva — Atleidimas nuo mokesčio — 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies g punktas ir 2 dalis — Su socialine parama ir socialine apsauga glaudžiai susijusios paslaugos, kurias teikia viešosios teisės reglamentuojami subjektai arba kitos organizacijos, pripažintos socialinėmis organizacijomis — Pripažinimas — Kitiems nei viešosios teisės reglamentuojamiems subjektams netaikomos sąlygos — Valstybių narių diskrecija — Ribos — Mokesčių neutralumo principas“

Byloje C-174/11

dėl *Bundesfinanzhof* (Vokietija) 2011 m. kovo 2 d. nutartimi, kurią Teisingumo Teismas gavo 2011 m. balandžio 13 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Finanzamt Steglitz

prieš

Ines Zimmermann

TEISINGUMO TEISMAS (antroji kolegija),

kurį sudaro antrosios kolegijos pirmininko pareigas einantis A. Rosas, teisėjai M. Ilešič, U. Lõhmus (pranešėjas), A. Arabadjiev ir C. G. Fernlund,

generalinis advokatas J. Mazák,

posėdžio sekretorė A. Impellizzeri, administratorė,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2012 m. gegužės 23 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

— *I. Zimmermann*, atstovaujamos *Rechtsanwalt* U. Behr,

— Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos T. Henze ir K. Petersen,

— Europos Komisijos, atstovaujamos W. Mölls ir C. Soulay,

susipažinęs su 2012 m. liepos 19 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

* Proceso kalba: vokiečių.

Sprendimą

- 1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su 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, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23, toliau – Šeštoji direktyva) 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies g punkto ir 2 dalies a punkto išaiškinimu.
- 2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant I. Zimmermann ir *Finanzamt Steglitz* (Šteglico mokesčių inspekcija, toliau – *Finanzamt*) ginčą dėl 1993 ir 1994 m. mokėtino pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM).

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

- 3 Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalyje nustatyta:

„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:

<...>

- 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 daramai pripažintos įstaigos tokiomis pat socialinėmis sąlygomis, kokios taikomos viešosios teisės subjektams;

<...>

- g) su socialine rūpyba ir socialine apsauga [glaudžiai] susijusias paslaugas bei prekes, įskaitant paslaugas, kurias teikia senelių namai, viešosios teisės subjektai ar kitos organizacijos, atitinkamos valstybės narės pripažintos labdaros [socialinėmis] organizacijomis;

<...>“

- 4 Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 2 dalyje numatyta:

„a) Atleisdamos nuo mokesčio institucijas, išskyrus viešosios teisės subjektus, kaip numatyta šio straipsnio 1 dalies b, g, h, i, l, m ir n punktuose, valstybės narės gali kiekvienu atskiru atveju taikyti vieną ar daugiau šių sąlygų:

- institucijos neturi sistemingai siekti pelno, bet jei vis dėlto pelnas gaunamas, jis neturi būti skirstomas, o turi būti skiriamas teikiamų paslaugų tęsimui ir gerinimui finansuoti,
- institucijas turi valdyti ir administruoti iš esmės visuomeniniais pagrindais asmenys, kurie nei patys, nei per tarpininkus neturi nei tiesioginės, nei netiesioginės asmeninės naudos iš veiklos rezultatų,

- įkainiai už jų teikiamas paslaugas turi būti patvirtinti valdžios institucijų arba neviršyti valstybės valdžios institucijų nustatytų įkainių, o įkainiai už paslaugas, kurioms tokio patvirtinimo nereikia, turi būti mažesni už komercinių įstaigų, turinčių mokėti [PVM], įkainius už panašias paslaugas,
 - paslaugoms daroma išimtis neturi taip iškraipyti konkurencijos, kad komercinės įstaigos, turinčios mokėti [PVM], atsidurtų mažiau palankioje padėtyje.
- b) Paslaugos ir prekės neturi būti atleistos nuo mokesčio pagal aukščiau pateiktos 1 dalies b, g, h, i, l, m ir n punktus, jeigu:
- tos paslaugos ir prekės nėra būtinos atleidžiamiesiems nuo mokesčio sandoriams,
 - pagrindinis paslaugų teikimo ar prekių tiekimo tikslas – organizacijai gauti papildomų pajamų iš sandorių, kurie tiesiogiai konkuruoja su komercinių įstaigų, turinčių mokėti [PVM], sudaromais sandoriais.“

Vokietijos teisė

- 5 1993 m. Apyvartos mokesčio įstatymo (*Umsatzsteuergesetz 1993*, toliau – *UstG*) redakcijos, galiojusios ginčijamais 1993 ir 1994 m., 4 straipsnyje nustatyta:

„Sandoriai, <...> atleidžiami nuo mokesčio:

<...>

16. Su ligonių ar slaugos reikalingų asmenų ambulatorinės slaugos įstaigų darbu <...> glaudžiai susiję sandoriai, jeigu:

- a) šias įstaigas eksploatuoja pagal viešąją teisę įsteigti juridiniai asmenys arba

<...>

- e) <...> ligoniams ir slaugos reikalingiems asmenims ambulatorinės slaugos paslaugas teikiančių įstaigų atveju praėjusiais kalendoriniais metais medicininės ir vaistų išlaidas mažiausiai dviem trečdaliais atvejų visiškai arba daugiausia apmokėjo įstatymuose numatytos socialinio draudimo arba socialinės paramos įstaigos;

<...>

18. Paslaugos, kurias teikia valstybės pripažintos savanoriškos socialinės paramos asociacijos ir savanoriškai socialinę paramą teikiantys juridiniai asmenys, asmenų asociacijos ir turto junginiai, kurie yra socialinės paramos asociacijos nariai, jeigu:

- a) tokių subjektų veikla skirta vien ir tiesiogiai visuomenės intereso, labdariniams arba religiniams tikslams;
- b) paslaugos teikiamos tiesiogiai įstatuose, steigimo akte arba kitokiame steigimo dokumente numatytiems asmenims;
- c) ir atlygis už tokias paslaugas yra mažesnis nei vidutinis už panašias paslaugas pelno siekiančių įmonių reikalaujamas atlygis. <...>“

- 6 Nuo 1995 m. sausio 1 d. *UStG* 4 straipsnio 16 dalies e punkte numatyta dviejų trečdalių riba (toliau – dviejų trečdalių riba) sumažinta iki 40 %.
- 7 *UStG* 4 straipsnio 18 dalyje nurodyta „socialinės paramos“ sąvoka apibrėžta Mokesčių kodekso (*Abgabenordnung, BGBl.* 1976 I, p. 613 ir *BGBl.* 1977 I, p. 269) 66 straipsnio 2 dalyje:

„Socialinė parama yra suplanuota apsauga asmenims, kuriems jos reikia arba esantiems pavojuje, teikiama dėl bendruomenės intereso, o ne dėl pelno. Ši apsauga gali apimti gerovę sveikatos, moralės, švietimo ar ekonominės padėties lygmeniu ir ja siekiama užkirsti kelią tam tikrai situacijai arba ją ištaisyti.“

- 8 Nutarimo dėl 1993 m. *UStG* įgyvendinimo (*Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung 1993*, toliau – *UstDV*) 23 straipsnyje nurodyta vienuolika atitinkamų asociacijų, kaip tai suprantama pagal *UStG* 4 straipsnio 18 dalį, kurios laikomos valstybės pripažintomis socialinės paramos asociacijomis.

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

- 9 I. Zimmermann yra diplomuota medicinos sesuo ir nuo 1992 m. pagal darbo sutartį dirbo slauge socialinės pagalbos centre. Be to, nuo 1993 m. pradžios ji rūpinosi atskirais pacientais, dirbdama savarankiškai, o 1993 m. birželio 1 d. įregistravo ambulatorinės slaugos tarnybą. Remiantis jos 1993 m. rugpjūčio 27 d. prašymu nuo 1993 m. spalio 1 d. ji buvo įregistruota ligonių kasose kaip teikianti priežiūros namuose paslaugas. Apyvartos mokesčio deklaracijose už 1993 ir 1994 m. I. Zimmermann nurodė įvykdytus sandorius kaip neapmokestinamus PVM pagal *UStG* 4 straipsnio 16 dalies e punktą.
- 10 1999 m. *Finanzamt* konstatavo, kad I. Zimmermann ir jos darbuotojai 1993 m. iš viso slaugė 76 asmenis, iš kurių 52 asmenys (68 %) už paslaugas jai mokėjo visiškai nesinaudodami socialiniu draudimu. Todėl *Finanzamt* atsisakė pripažinti, kad 1993 m. ieškovės suteiktos paslaugos yra atleistos nuo mokesčio pagal *UStG* 4 straipsnio 16 dalies e punktą.
- 11 Ji pažymėjo, kad pagal šią nuostatą išlaidas mažiausiai dviem trečdaliais atvejų visiškai arba daugiausia turėjo būti apmokėjusios įstatymuose numatytos socialinio draudimo arba socialinės paramos įstaigos. *Finanzamt* taip pat atsisakė pripažinti, kad ieškovės 1994 m. suteiktos paslaugos atleidžiamos nuo mokesčio pagal *UStG* 4 straipsnio 16 dalies e punktą, nes ši nuostata buvo susijusi su situacija praėjusiais kalendoriniais metais. Tačiau, *Finanzamt* nuomone, *UStG* 4 straipsnio 14 dalyje numatytas atleidimas nuo mokesčio buvo taikomas I. Zimmermann suteiktoms gydomosioms slaugos paslaugoms. 1999 m. balandžio 27 d. sprendimu *Finanzamt* įvertino, kad tokios paslaugos sudarė trečdalį slaugos paslaugų.
- 12 Nepatenkinus jos prieštaravimo ieškovė pateikė skundą dėl šių sprendimų *Finanzgericht*. Nagrinėjant šį skundą ji pateikė 2005 m. spalio 19 d. Berlyno sveikatos, socialinių reikalų ir vartotojų apsaugos senato administracijos patvirtinimą, pagal kurį, pirma, I. Zimmermann bent jau nuo 1988 m. teikė tokias pačias paslaugas ir vykdė tokią pačią veiklą kaip ir slaugos centrai (socialinės pagalbos centrai), priklausantys Berlyno savanoriškos socialinės paramos asociacijų lygai (*Liga der Verbände der freien Wohlfahrtspflege*), ir, antra, I. Zimmermann ir jos įmonė socialinės apsaugos teisės atžvilgiu buvo pripažinta socialine organizacija.
- 13 *Finanzgericht* iš esmės patenkinio skundą. Jis nurodė, kad I. Zimmermann 1993 m. iki spalio 1 d. įvykdyti sandoriai, kiek jie susiję su gydomąja slauga, atleidžiami nuo mokesčio pagal *UStG* 4 straipsnio 14 dalies pirmą sakinį. *Finanzgericht* įvertino, kad šie sandoriai sudarė 75 %.
- 14 *Finanzgericht* nuomone, I. Zimmermann gali reikalauti atleisti ją nuo mokesčio pagal *UStG* 4 straipsnio 16 dalies e punktą už laikotarpį nuo 1993 m. spalio 1 d. iki 1994 m. gruodžio 31 dienos. Jis pripažino, kad nuo to laikotarpio mažiausiai du trečdaliai šių sandorių buvo susiję su asmenimis, kurių

medicininės ir vaistų išlaidas visiškai arba daugiausia apmokėjo įstatymuose numatytos socialinio draudimo arba socialinės paramos įstaigos. Taip pat, anot *Finanzgericht, UStG* 4 straipsnio 16 dalies e punktas pagal direktyvą turi būti aiškinamas taip, kad gali būti atsižvelgiama tik į laikotarpį po 1993 m. rugsėjo mėnesio.

- 15 Kasaciniu skundu *Finanzamt* prašo panaikinti *Finanzgericht* sprendimą ir atmesti skundą, kiek jis buvo patenkintas dėl laikotarpio nuo 1993 m. spalio 1 d. iki 1994 m. gruodžio 31 d., remiantis šia nuostata. I. Zimmermann prašo atmesti šį skundą.
- 16 *Bundesfinanzhof*, skirtingai nei *Finanzgericht*, mano, kad *UStG* 4 straipsnio 16 dalies e punkte nurodytos sąlygos neįvykdytos. Tačiau išlieka abejonė dėl klausimo, ar dviejų trečdalių riba gali būti pagrįsta Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies g punktu arba to paties straipsnio 2 dalies a punktu. Be to, Teisingumo Teismas 2006 m. birželio 8 d. sprendime *L.u.P. (C-106/05, Rink. p. I-5123)* aiškiai nepatvirtino *UStG* 4 straipsnio 16 dalies c punkte įrašytos sąlygos, pagal kurią per praėjusius metus turi būti pasiekta 40 % riba. Taip pat, nagrinėjamu atveju neaiški neutralumo principo PVM teisės srityje reikšmė.
- 17 Iš tiesų siekiant taikyti *UStG* 4 straipsnio 18 dalyje numatytą atleidimą nuo mokesčio, kuris taikytinas tik vienuolikai *UStDV* 23 straipsnyje nurodytų organizacijų, teikiančių panašias ar net identiškas paslaugas kaip ir I. Zimmermann teikiamos paslaugos, iš esmės nesvarbu, kad tam tikrą medicininių ir vaistų išlaidų dalį apmokėjo įstatymuose numatytos socialinio draudimo arba socialinės paramos įstaigos. Šiuo atžvilgiu taip pat neatsižvelgiama į praėjusių kalendorinių metų situaciją.
- 18 Šiomis aplinkybėmis *Bundesfinanzhof* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokius prejudicinius klausimus:
 - „1. Ar pagal [Šeštosios direktyvos] 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies g punktą ir (arba) 2 dalies a punktą nacionalinės teisės aktų leidėjui leidžiama numatyti, jog sergančių ir slaugos reikalingų asmenų ambulatorinių slaugos paslaugų atleidimas nuo mokesčio priklauso nuo to, kad šių įstaigų atveju „praėjusiais kalendoriniais metais slaugos išlaidas mažiausiai dviem trečdaliais atvejų visiškai arba daugiausia apmokėjo įstatymuose numatytos socialinio draudimo ar socialinės paramos įstaigos [[*UStG*] 4 straipsnio 16 dalies e punktas]?
 2. Ar, atsižvelgiant į [PVM] neutralumo principą, atsakymui į šį klausimą turi reikšmės tai, kad tas pačias paslaugas nacionalinės teisės aktų leidėjas traktuoja kaip atleistas nuo mokesčio kitomis sąlygomis, kai jas teikia valstybės pripažintos savanoriškos socialinės paramos asociacijos ar savanoriškai socialinę paramą teikiantys juridiniai asmenys, asmenų asociacijos ir turto junginiai, kurie yra socialinės paramos asociacijos nariai ([*UStG*] 4 straipsnio 18 dalis)?“

Dėl prejudicinių klausimų

- 19 Klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies g punktu ir (arba) 2 dalies a punktu, aiškinamu atsižvelgiant į mokesčių neutralumo principą, draudžiama komercinių paslaugų teikėjų teikiamų ambulatorinės slaugos paslaugų atleidimą nuo PVM sieti su sąlyga, kaip antai nagrinėjama pagrindinėje byloje, pagal kurią su šia slauga susijusios išlaidos mažiausiai dviem trečdaliais atvejų per praėjusius kalendorinius metus visiškai arba daugiausia turi būti apmokėtos įstatymuose numatytų socialinio draudimo arba socialinės paramos įstaigų (toliau – pagrindinėje byloje nagrinėjama sąlyga), visų pirma kai ši sąlyga taikoma ne visiems minėtos rūšies paslaugas teikiantiems asmenims.

- 20 Iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad pagal *UStG* motyvų paaiškinimą tiek jo 4 straipsnio 16 dalies e punktu, tiek 4 straipsnio 18 dalimi į nacionalinę teisę siekiama perkelti Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies g punktą.
- 21 Šioje nuostatoje numatytas atleidimas nuo mokesčio taikomas teikiamoms paslaugoms ir tiekiamoms prekėms, kurios yra, pirma, „glaudžiai susijusios su socialine rūpyba ir socialine apsauga“ ir, antra, „kurias teikia viešosios teisės subjektai ar kitos organizacijos, atitinkamos valstybės narės pripažintos socialinėmis organizacijomis“.
- 22 Iš nusistovėjusios teismo praktikos matyti, kad sąvokos, vartojamos apibrėžti Šeštosios direktyvos 13 straipsnyje numatytiems atleidimo nuo mokesčio atvejams, turi būti aiškinamos siaurai. Tačiau šių sąvokų aiškinimas turi atitikti šiais atleidimo nuo mokesčio atvejais siekiamus tikslus ir nepažeisti mokesčių neutralumo principo, kuris būdingas bendrai PVM sistemai, reikalavimų. Taigi ši siauro aiškinimo taisyklė nereiškia, kad sąvokos, kuriomis apibrėžiami minėtame 13 straipsnyje nurodyti atleidimo nuo mokesčio atvejai, turi būti aiškinamos taip, kad jie netektų savo veiksmingumo (šiuo klausimu, be kita ko, žr. 2007 m. birželio 14 d. Sprendimo *Haderer*, C-445/05, Rink. p. I-4841, 18 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką; 2009 m. lapkričio 19 d. Sprendimo *Don Bosco Onroerend Goed*, C-461/08, Rink. p. I-11079, 25 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką ir 2010 m. birželio 10 d. Sprendimo *CopyGene*, C-262/08, Rink. p. I-5053, 26 punktą).
- 23 Byloje, susijusioje, be kita ko, su buvusia *UStG* 4 straipsnio 16 dalies redakcija, Teisingumo Teismas jau yra pripažinęs, kad ambulatorinės slaugos tarnybos teikiamos bendrosios priežiūros ir namų ūkio paslaugos fiziškai ar ekonomiškai priklausomiems asmenims yra paslaugos, glaudžiai susijusios su socialine rūpyba ir socialine apsauga, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies g punktą (žr. 2002 m. rugsėjo 10 d. Sprendimo *Kügler*, C-141/00, Rink. p. I-6833, 8, 17, 44 ir 61 punktus).
- 24 Nagrinėjamu atveju neginčyta, kad I. Zimmermann teikiama ambulatorinė slauga gali būti laikoma „glaudžiai susijusia su socialine rūpyba ir socialine apsauga“, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies g punktą. Šį klausimą turi įvertinti nacionalinis teismas, atsižvelgęs į šio sprendimo 22 ir 23 punktuose nurodytą teismo praktiką.
- 25 Iš bylos medžiagos ir visų pirma Vokietijos vyriausybės pastabų matyti, kad pagrindinėje byloje nagrinėjama sąlyga susijusi su kitų nei viešosios teisės reglamentuojamų organizacijų pripažinimu „socialinėmis organizacijomis“, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies g punktą.
- 26 Šioje nuostatoje nenurodomos nei tokio pripažinimo sąlygos, nei tvarka (2005m. gegužės 26 d. Sprendimo *Kingscrest Associates ir Montecello*, C-498/03, Rink. p. I-4427, 49 punktas). Todėl iš esmės kiekvienos valstybės narės nacionalinėje teisėje turi būti įtvirtintos taisyklės, pagal kurias tokiems subjektams gali būti suteikiamas šis pripažinimas. Šiuo atžvilgiu valstybės narės turi diskreciją (šiuo klausimu, be kita ko, žr. minėto Sprendimo *Kügler* 54 punktą; minėto Sprendimo *Kingscrest Associates ir Montecello* 49 ir 51 punktus ir 2006 m. vasario 9 d. Sprendimo *Stichting Kinderopvang Enschede*, C-415/04, Rink. p. I-1385, 23 punktą).
- 27 Šiomis aplinkybėmis Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 2 dalies a punktu valstybėms narėms suteikiama teisė atleidžiant nuo mokesčio pagal to paties straipsnio 1 dalies g punktą organizacijas, išskyrus viešosios teisės reglamentuojamus subjektus, taikyti vieną ar daugiau sąlygų, išvardytų šios 2 dalies a punkte. Šias neprivalomas sąlygas atitinkamam atleidimui nuo mokesčio suteikti valstybės narės gali nustatyti laisvai ir papildomai (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Kingscrest Associates ir Montecello* 38 ir 50 punktus; minėto Sprendimo *L.u.P.* 43 punktą ir 2007 m. birželio 14 d. Sprendimo *Horizon College*, C-434/05, Rink. p. I-4793, 45 punktą).

- 28 Tuo remiantis, darytina išvada, kad pagrindinėje byloje iš esmės reikia įvertinti, ar nustatydamą pripažinimo, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies g punktą, tvarką Vokietijos Federacinė Respublika laikėsi turimos diskrecijos ribų (taip pat pagal analogiją žr. minėto Sprendimo *Kügler* 55 punktą).
- 29 Šiuo klausimu Vokietijos vyriausybė tvirtina, kad Vokietijos Federacinė Respublika turėjo teisę numatyti, jog kitų nei viešosios teisės reglamentuojamų subjektų pripažinimas dėl Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies g punkte nurodyto atleidimo nuo mokesčio yra išsamiai reglamentuojamas vidaus mokesčių teisės aktais, nesuteikiant administracinėms institucijoms diskrecijos šioje srityje.
- 30 Žinoma, priimti nacionalines taisykles, susijusias su kitų nei viešosios teisės reglamentuojamų subjektų pripažinimo socialinėmis organizacijomis sąlygomis ir tvarka, leidžiama pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnį (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Kingscrest Associates ir Montecello* 50 punktą).
- 31 Tačiau iš Teisingumo Teismo praktikos matyti, kad siekiant nustatyti organizacijas, kurių „socialinis“ pobūdis, kaip jis suprantamas pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies g punktą, turi būti pripažįstamas šios nuostatos tikslais, nacionalinės institucijos, vadovaudamosi Sąjungos teise ir taikant joms nacionalinių teismų vykdomą kontrolę, turi atsižvelgti į kelias aplinkybes. Tarp šių aplinkybių gali būti tai, ar yra specialių nuostatų, neatsižvelgiant į tai, ar jos yra nacionalinės, ar regioninės, įtvirtintos teisės aktuose ar administracinio pobūdžio, mokesčių ar socialinės apsaugos nuostatos, ar atitinkamo apmokestinamojo asmens veikla tenkinamas bendras interesas, ar kitiems tą pačią veiklą vykdančioms apmokestinamiesiems asmenims jau suteiktas panašus pripažinimas ir ar didžiąją nagrinėjamų paslaugų kainos dalį gali atlyginti ligonių kasos arba kitos socialinės apsaugos įstaigos (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Kügler* 57 ir 58 punktus ir minėto Sprendimo *Kingscrest Associates ir Montecello* 53 punktą; taip pat pagal analogiją 2003 m. lapkričio 6 d. Sprendimo *Dornier*, C-45/01, Rink. p. I-12911, 72 ir 73 punktus; minėto Sprendimo *L.u.P.* 53 punktą ir minėto Sprendimo *CopyGene* 65 ir 71 punktus).
- 32 Be to, Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies g punkte numatyto atleidimu nuo mokesčio apmokestinamasis asmuo gali remtis nacionaliniame teisme, siekdamas ginčyti su šia nuostata nesuderinamas nacionalinės teisės nuostatas. Tokiu atveju nacionalinis teismas, atsižvelgęs į visas reikšmingas aplinkybes, turi nustatyti, ar apmokestinamasis asmuo yra subjektas, pripažintas socialine organizacija, kaip tai suprantama pagal šią nuostatą (žr. minėto Sprendimo *Kügler* 61 punktą).
- 33 Taigi, kai apmokestinamasis asmuo ginčija pripažinimą ar nepripažinimą kaip socialinės organizacijos, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies g punktą, nacionaliniai teismai turi išnagrinėti, ar kompetentingos institucijos laikėsi šiuo straipsniu suteiktos diskrecijos ribų, atsižvelgdamos į Sąjungos teisės principus, įskaitant visų pirma vienodo požiūrio principą, kuris PVM srityje pasireiškia mokesčių neutralumo principu (šiuo klausimu, be kita ko, žr. minėtų sprendimų *Kügler* 56 punktą; *Kingscrest Associates ir Montecello* 52 ir 54 punktus bei *L.u.P.* 48 punktą).
- 34 Nagrinėjamu atveju prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pirmiausia klausia dėl pagrindinėje byloje nagrinėjamos sąlygos dviejų aspektų, t. y. pirma, dviejų trečdalių ribos ir, antra, aplinkybės, kad vertinimas, ar ši sąlyga tenkinama, pagal šio teismo aiškinimą būtinai turi būti susijęs su situacija praėjusiais kalendoriniais metais (toliau – pareiga atsižvelgti tik į praėjusius kalendorinius metus) teisėtumo Šeštosios direktyvos atžvilgiu.
- 35 Kiek tai susiję, pirma, su dviejų trečdalių riba, reikia pažymėti, kad pagal šio sprendimo 31 punkte nurodytą teismo praktiką tai, jog didžiąją nagrinėjamų paslaugų išlaidų dalį gali atlyginti ligonių kasos arba kitos socialinės apsaugos įstaigos, yra aplinkybė, į kurią galima atsižvelgti siekiant nustatyti, ar organizacijos „socialinis“ pobūdis, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies g punktą, turi būti pripažintas šios nuostatos tikslais.

- 36 Šiomis aplinkybėmis nagrinėdamas Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punkte numatytą atleidimą nuo mokesčio Teisingumo Teismas jau iš esmės yra nusprendęs, kad vien reikalaujama, jog privatinės teisės reglamentuojamos laboratorijos tam, kad būtų pripažintos taikant šią nuostatą, turi ne mažiau kaip 40 % atitinkamose laboratorijose atliekamų medicinos tyrimų atlikti socialiniu draudimu apdraustiems asmenims, atitinkama valstybės narė neviršija jai šia nuostata suteiktos diskrecijos (žr. minėto Sprendimo *L.u.P.* 53 ir 54 punktus).
- 37 Panašiai reikia vertinti nustatytą dviejų trečdalių ribos reikalavimą siekiant taikyti šios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies g punktą atvejais, kaip antai nagrinėjamas pagrindinėje byloje. Iš tiesų tokios ribos reikalavimas panašiai atitinka reikalingumą pripažinti subjektus socialinėmis organizacijomis siekiant taikyti šią nuostatą. Be to, taip pat pagrindinėje byloje nagrinėjamos sąlygos aplinkybėmis reikalaujama, kad su atitinkama laboratorine slauga susijusios išlaidos turi būti visiškai arba daugiausia apmokėtos įstatymuose numatytų socialinio draudimo arba socialinės paramos įstaigų, valstybė narė iš esmės neviršija Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies g punktu suteiktos diskrecijos.
- 38 Kiek tai susiję, antra, su pareiga atsižvelgti tik į praėjusius kalendorinius metus, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausia, ar ši pareiga gali būti pagrįsta Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies įžanginiu sakiniu, pagal kurį reikia atsižvelgti, be kita ko, į „sąžiningą“ toliau šioje dalyje numatytą atleidimo nuo mokesčio atvejų taikymą.
- 39 Šiuo atžvilgiu, nors tiesa, kad 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 negali daryti įtakos numatyto atleidimo nuo mokesčio turinio apibrėžimui (žr., be kita ko, 1982 m. sausio 19 d. Sprendimo *Becker*, 8/81, Rink. p. 53, 32 punktą; minėto Sprendimo *Kingscrest Associates ir Montecello*, 24 punktą ir 2006 m. gruodžio 14 d. Sprendimo *VDP Dental Laboratory*, C-401/05, Rink. p. I-12121, 26 punktą).
- 40 Todėl, jei reikia, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi įvertinti, ar tokiais atvejais, kai nuo atitinkamos veiklos pradžios pagal šio sprendimo 31 punkte nurodytą teismo praktiką turėtų būti pripažintas „socialinis pobūdis“, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies g punktą, dėl pareigos atsižvelgti tik į praėjusius kalendorinius metus, kiek tai susiję su šios veiklos pirmaisiais kalendoriniais metais ar net dvejais pirmaisiais kalendoriniais metais, „socialinio“ pobūdžio pripažinimas pagal šią nuostatą atitinkamam paslaugų teikėjui yra savaime ir neišvengiamai netaikomas.
- 41 Kiek dėl pareigos atsižvelgti tik į praėjusius kalendorinius metus kiltų tokia pasekmė, ji negalėtų būti pateisinama remiantis Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies įžanginiu sakiniu.
- 42 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausia, antra, dėl mokesčių neutralumo principo įtakos pagrindinėje byloje, atsižvelgiant į tai, kad pagal *UStG* 4 straipsnio 18 dalį, taikytiną tik vienuolikai *UStDV* 23 straipsnyje nurodytų organizacijų, paslaugų, kaip antai teikiamų I. Zimmermann, atleidimui nuo mokesčio netaikoma pagrindinėje byloje nagrinėjama sąlyga.
- 43 Iš tiesų iš šio sprendimo 22 ir 33 punktuose nurodytos teismo praktikos matyti, kad įgyvendinant Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies g punkte nurodytą atleidimą nuo mokesčio pagal mokesčių neutralumo principą iš esmės reikalaujama, kad visiems kitiems nei viešosios teisės reglamentuojamiems subjektams būtų taikomos vienodos sąlygos juos pripažįstant dėl panašių paslaugų teikimo (taip pat pagal analogiją su Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punktu žr. minėtų sprendimų *L.u.P.* 50 punktą ir *CopyGene* 71 punktą).

- 44 Vokietijos vyriausybė mano, kad, kalbant konkrečiai apie Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies g punktą, tai yra vienodas požiūris pripažįstant subjektus kaip socialines organizacijas, kad jie būtų prilyginti viešosios teisės reglamentuojamoms organizacijoms. Šiuo požiūriu, anot šios vyriausybės, mokesčių neutralumo principas gali būti suprantamas taip, kad ne tapačių paslaugų turinys turi būti apmokestinamas vienodai, o kad tapatiems apmokestinamiesiems asmenims turi būti taikomos vienodos atleidimo nuo mokesčio sąlygos.
- 45 Minėta vyriausybė tvirtina, kad pagrindinėje byloje nagrinėjama sąlyga, įskaitant visų pirma dviejų trečdalių ribą, siekiama užtikrinti, kad atitinkamas paslaugų teikėjas iš tikrųjų yra socialinė organizacija ir kad jis turėtų vienodas sąlygas su viešosios teisės reglamentuojamais subjektais. Tačiau, šios vyriausybės nuomone, dėl to, kad *UStG* 4 straipsnio 18 dalis, skirtingai nei šio straipsnio 16 dalis, taikoma tik pelno nesiekiantiems juridiniams asmenims, kurių socialinį pobūdį yra pripažinusi valstybė, pagal Vokietijos teisės nuostatas tapatūs apmokestinamieji asmenys nėra vertinami skirtingai, o tik nustatomos skirtingos skirtingų apmokestinamųjų asmenų, kuriems taikomos skirtingos materialinės ir teisinės sąlygos, pripažinimo socialinėmis organizacijomis sąlygos.
- 46 Šiais klausimais reikia priminti, kad neutralumo sąvoka PVM srityje vartojama įvairiomis reikšmėmis.
- 47 Pirma, priminęs, kad Šeštojoje direktyvoje numatyta atskaitos sistema siekiama visiškai atleisti verslininką nuo vykdant bet kokią ekonominę veiklą mokėtino ar sumokėto PVM naštos, Teisingumo Teismas nusprendė, kad bendra PVM sistema siekiama užtikrinti bet kokios ekonominės veiklos apmokestinimo neutralumą, jeigu ji pati iš esmės yra apmokestinama PVM (šiuo klausimu, be kita ko, žr. 2009 m. spalio 29 d. Sprendimo *NCC Construction Danmark*, C-174/08, Rink. p. I-10567, 27 punktą ir 2010 m. gruodžio 22 d. Sprendimo *RBS Deutschland Holdings*, C-277/09, Rink. p. I-13805, 38 punktą).
- 48 Antra, pagal nusistovėjusią teismo praktiką mokesčių neutralumo principu draudžiama PVM atžvilgiu skirtingai vertinti panašias prekes ar paslaugas, kurios konkuruoja tarpusavyje (žr., be kita ko, 2005 m. vasario 17 d. Sprendimo *Linneweber ir Akritidis*, C-453/02 ir C-462/02, Rink. p. I-1131, 24 punktą ir 2011 m. lapkričio 10 d. Sprendimo *Rank Group*, C-259/10 ir C-260/10, Rink. p. I-10947, 32 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).
- 49 Pastarąja reikšme neutralumo sąvoka svarbi nagrinėjamu atveju. Iš tiesų, kaip matyti iš šio sprendimo 22 punkte nurodytos teismo praktikos, aiškinant Šeštosios direktyvos 13 straipsnyje numatytus atleidimo nuo mokesčio atvejus mokesčių neutralumo principas turi būti taikomas kartu su principu, pagal kurį šiuos atleidimo nuo mokesčio atvejus reikia aiškinti siaurai (šiuo klausimu taip pat žr. 2012 m. liepos 19 d. Sprendimo *Deutsche Bank*, C-44/11, 45 punktą).
- 50 Šiuo atžvilgiu primintina, kad mokesčių neutralumo principas, kuris yra konkreti lygybės principo išraiška Sąjungos antrinėje teisėje ir specifinėje mokesčių srityje (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *NCC Construction Danmark* 44 punktą), nėra pirminės teisės norma, kurioje gali būti nustatytos Šeštosios direktyvos 13 straipsnyje nurodyto atleidimo nuo mokesčio teisėtumo sąlygos. Juo tuo labiau neleidžiama išplėsti tokio atleidimo nuo mokesčio taikymo srities, nesant šiuo tikslu aiškiai suformuluotos nuostatos (šiuo klausimu žr. minėtų sprendimų *VDP Dental Laboratory* 35–37 punktus ir *Deutsche Bank* 45 punktą).
- 51 Iš tiesų su visuomenės interesu susijusi veikla, kuri turi būti atleista nuo PVM, veikla, kurią valstybės narės gali atleisti nuo mokesčio ir kurios negali atleisti, bei sąlygos, kurias valstybės narės gali taikyti galinčiai būti atleistai nuo mokesčio veiklai, tiksliai apibrėžtos Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnyje (žr. 2003 m. balandžio 3 d. Sprendimo *Hoffmann*, C-144/00, Rink. p. I-2921, 38 punktą ir 2008 m. spalio 16 d. Sprendimo *Canterbury Hockey Club ir Canterbury Ladies Hockey Club*, C-253/07, Rink. p. I-7821, 38 punktą).

- 52 Taigi mokesčių neutralumo principu nedraudžiama, pavyzdžiui, tai, kad viešosios teisės reglamentuojamų subjektų nereikia pripažinti socialinėmis organizacijomis Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies g punkte numatyto atleidimo nuo mokesčio tikslais, nors tokio pripažinimo reikalaujama, kalbant apie kitus nei viešosios teisės reglamentuojamus subjektus.
- 53 Iš tiesų pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio 1 dalies g punkte numatytą atleidimą nuo mokesčio ir, kaip matyti iš šio sprendimo 43 ir 52 punktų, socialinio pobūdžio pripažinimo srityje mokesčių neutralumo principu reikalaujama vienodo požiūrio ne viešosios teisės reglamentuojamų subjektų, o visų kitų subjektų tarp jų pačių atžvilgiu.
- 54 Taigi, kaip per posėdį Teisingumo Teisme patvirtino Vokietijos vyriausybė, subjektai, kuriems taikoma *UStG* 4 straipsnio 18 dalis ir kurie išsamiai nurodyti *UStDV* 23 straipsnyje, yra reglamentuojami ne viešosios teisės, o privatinės teisės, kaip ir apmokestinamieji asmenys, kuriems taikoma pagrindinėje byloje nagrinėjama sąlyga.
- 55 Tiesa, kad, kaip iš esmės tvirtina Vokietijos vyriausybė, pačiu mokesčių neutralumo principu negali būti draudžiama atsisakyti taikyti atleidimą nuo mokesčio pagal šios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies g punktą subjektams, kurie, kaip ieškovė pagrindinėje byloje, sistemingai siekia gauti pelno, remiantis šios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 2 dalies a punkto pirmoje įtraukoje nurodyta galimybe.
- 56 Tačiau iš Teisingumo Teismui pateiktos informacijos niekaip nematyti, kad Vokietijos Federacinė Respublika pagrindinėje byloje nagrinėjama sąlyga būtų pasinaudojusi šia galimybe. Priešingai, atrodo, kad pačia šia sąlyga Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies g punkte numatyto atleidimo nuo mokesčio tikslais konkrečiai numatomas siekiančių pelno komercinių subjektų pripažinimas socialinėmis organizacijomis.
- 57 Be to, taikydamas šio sprendimo 22 punkte nurodytas aiškinimo taisykles (žr., be kita ko, 2010 m. sausio 28 d. Sprendimo *Eulitz*, C-473/08, Rink. p. I-907, 42 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką), Teisingumo Teismas dėl sąvokos „atitinkamos valstybės narės pripažintos socialinės organizacijos“ atsižvelgiant į Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies g punktą jau yra nusprendęs, kad ji iš esmės yra pakankamai plati, kad kartu apimtų fizinius asmenis ir privačius subjektus, kurie siekia pelno (žr. 1999 m. rugsėjo 7 d. Sprendimo *Gregg*, C-216/97, Rink. p. I-4947, 17 punktą; minėto Sprendimo *Hoffmann* 24 punktą; minėto Sprendimo *Kingscrest Associates ir Montecello* 35 ir 47 punktus ir 2010 m. birželio 17 d. Sprendimo *Komisija prieš Prancūziją*, C-492/08, Rink. p. I-5471, 36 ir 37 punktus).
- 58 Šiomis aplinkybėmis nacionalinės teisės nuostatose įgyvendinant Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies g punkte numatytą atleidimą nuo mokesčio negali būti nustatytos iš esmės skirtingos sąlygos, pirma, pelno siekiantiems subjektams ir, antra, pelno nesiekiantiems juridiniams asmenims, kuriems taikoma *UStG* 4 straipsnio 18 dalis.
- 59 Tuo remiantis, darytina išvada, kad Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies g punktu, aiškinamu atsižvelgiant į mokesčių neutralumo principą, draudžiama riba, kaip antai dviejų trečdalių riba, jeigu teikiant iš esmės tas pačias paslaugas siekiant pripažinti „socialinį“ pobūdį, kaip tai suprantama pagal šią nuostatą, ji taikoma tam tikriems privatinės teisės reglamentuojamiems apmokestinamiesiems asmenims, tačiau kitiems netaikoma.
- 60 Siekiant pateikti išsamų atsakymą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui, reikia priminti, kad, atsižvelgdamas į konkrečias nagrinėjamos bylos aplinkybes, jis turi vadovautis Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 2 dalies b punkto reikalavimais.

- 61 Taigi, kad ir kaip būtų išaiškinta sąvoka „glaudžiai susijusios“ pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies g punktą, reikia priminti, kad pagal jos 13 straipsnio A skirsnio 2 dalies b punkto pirmą įtrauką bet kuriuo atveju atleidimui nuo mokesčio taikoma sąlyga, kad atitinkamos tiekiamos prekės ar teikiamos paslaugos būtų būtinos atleistiems nuo mokesčio sandoriams vykdyti (žr. minėto Sprendimo *Stichting Kinderopvang Enschede* 25 punktą). Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi nustatyti, ar visos I. Zimmermann teikiamos paslaugos yra būtinos vykdyti sandorius, atleistus nuo mokesčio pagal šią nuostatą (pagal analogiją žr. minėto Sprendimo *Horizon College* 38–41 punktus).
- 62 Be to, pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 2 dalies b punkto antrą įtrauką teikiamoms paslaugoms ir tiekiamoms prekėms netaikomas šio straipsnio 1 dalies g punkte numatytas atleidimas nuo mokesčio, jeigu jos iš esmės skirtos subjektui gauti papildomų pajamų iš sandorių, kurie tiesiogiai konkuruoja su komercinių įmonių, turinčių mokėti PVM, sudaromais sandoriais.
- 63 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, į pateiktus klausimus reikia atsakyti, kad Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies g punktu, aiškinamu atsižvelgiant į mokesčių neutralumo principą, draudžiama komercinių paslaugų teikėjų teikiamų ambulatorinės slaugos paslaugų atleidimą nuo PVM sieti su sąlyga, kaip antai nagrinėjama pagrindinėje byloje, pagal kurią su šia slauga susijusios išlaidos mažiausiai dviem trečdaliais atvejų per praėjusius kalendorinius metus visiškai arba daugiausia turi būti apmokėtos įstatymuose numatytų socialinio draudimo arba socialinės paramos įstaigų, jeigu šia sąlyga neužtikrinamas vienodas požiūris šios nuostatos tikslais pripažįstant kitus nei viešosios teisės reglamentuojamus subjektus socialinėmis organizacijomis.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 64 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą patekusio 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 g punktu, aiškinamu atsižvelgiant į mokesčių neutralumo principą, draudžiama komercinių paslaugų teikėjų teikiamų ambulatorinės slaugos paslaugų atleidimą nuo pridėtinės vertės mokesčio sieti su sąlyga, kaip antai nagrinėjama pagrindinėje byloje, pagal kurią su šia slauga susijusios išlaidos mažiausiai dviem trečdaliais atvejų per praėjusius kalendorinius metus visiškai arba daugiausia turi būti apmokėtos įstatymuose numatytų socialinio draudimo arba socialinės paramos įstaigų, jeigu šia sąlyga neužtikrinamas vienodas požiūris šios nuostatos tikslais pripažįstant kitus nei viešosios teisės reglamentuojamus subjektus socialinėmis organizacijomis.

Parašai.