

GENERALINIO ADVOKATO

DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER IŠVADA,

pateikta 2005 m. vasario 22 d.(1)

Byla C-498/03

Kingscrest Associates Ltd

Montecello Ltd

prieš

Commissioners of Customs & Excise

(*VAT and Duties Tribunal* pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Šeštoji PVM direktyva – Atleidimas nuo mokesčio – Paslaugų teikimas ir prekių tiekimas, glaudžiai susiję su socialine rūpyba ir socialine apsauga, taip pat su vaikų ir jaunimo apsauga – Organizacijos, pripažintos labdaros organizacijomis – Pelno siekiančios privačios organizacijos – 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies g ir h punktų išaiškinimas“

1. Šioje byloje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą Teisingumo Teismas susiduria su sūvoka „labdaros organizacijos“, kuri yra vartojama Šeštosios direktyvos dėl pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM)(2) 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies g ir h punktuose, apibrėžiant, kokiais atvejais yra taikomas atleidimas nuo mokesčio, skatinantis su socialine rūpyba ir socialine apsauga, taip pat su vaikų ir jaunimo apsauga glaudžiai susijusių paslaugų teikimą ir prekių tiekimą(3).

2. *VAT and Duties Tribunal* (Jungtinė Karalystė) (teismas, nagrinėjantis su PVM ir specialiaisiais mokesčiais susijusias bylas) nagrinėja ieškinį, kuriame buvo iškeltas klausimas, ar yra apmokestinamas „partnership“ (tikroji ūkinė bendrija) vykdomas priežiūros ūstaigų eksploatavimas. Jis pateikia tris klausimus, iš kurių tik antrajam reikalinga žodinis proceso dalis, nes pirmasis ir paskutinis klausimas būtų galima greičiau atsakyti pagal Procedūros reglamento 104 straipsnio 3 dalį, atsižvelgiant į tai, kad atsakymai aiškiai kyla iš teismo praktikos.

I – Bendrijos normos, kurias yra prašoma išaiškinti

3. Šeštosios direktyvos X antraštinė dalis reglamentuoja atleidimą nuo mokesčio. 13 straipsnyje, be kitų atleidimo nuo mokesčio atvejų, susijusių su sandoriais šalyje, yra numatytas tam tikros visuomenei naudingos veiklos atleidimas nuo mokesčio (A skirsnio 1 dalis), apimantis:

„<...>

g) su socialine rūpyba ir socialine apsauga susijusias paslaugas bei prekes, įskaitant

paslaugas, kurias teikia seneli? namai(4), viešosios teis?s subjektai ar kitos organizacijos, atitinkamos valstyb?s nar?s pripažintos labdaros organizacijomis;

h) paslaugas ir prekes, glaudžiai susijusias su vaik? ir jaunimo apsauga, kai jas teikia ir tiekia viešosios teis?s subjektai ar kitos organizacijos, atitinkamos valstyb?s nar?s pripažintos labdaros organizacijomis;

<...>“

4. 13 straipsnio A skirsnio 2 dalies a punktas leidžia valstyb?ms nar?ms, jei nuo mokes?io yra atleidžiamos organizacijos, kurios yra privatin?s teis?s subjektai, nustatyti vien? ar daugiau iš ši? s?lyg?:

- „institucijos neturi sistemingai siekti pelno, bet jei vis d?lto pelnas gaunamas, jis neturi b?ti skirstomas, o turi b?ti skiriamas teikiam? paslaug? t?simui ir gerinimui finansuoti.
- institucijas turi valdyti ir administruoti iš esm?s visuomeniniais pagrindais asmenys, kurie nei patys, nei per tarpininkus neturi nei tiesiogin?s, nei netiesiogin?s asmenin?s naudos iš veiklos rezultat?;
- ?kainiai už j? teikiamas paslaugas turi b?ti patvirtinti valdžios institucij? arba neviršyti valstyb?s valdžios institucij? nustatyt? ?kaini?, o ?kainiai už paslaugas, kurioms tokio patvirtinimo nereikia, turi b?ti mažesni už komercini? ?staig?, turin?i? mok?ti prid?tin?s vert?s mokest?, ?kainius už panašias paslaugas,
- paslaugoms daroma išimtis neturi taip iškraipyti konkurencijos, kad komercin?s ?staigos, turin?ios mok?ti prid?tin?s vert?s mokest?, atsidurt? mažiau palankioje pad?tyje.“

II – Pagrindinio gin?o faktin?s aplinkyb?s ir nacionalin? teis?

5. 1997 m. balandžio 22 d. bendrov?s *Kingscrest Associates Limited* ir *Montecello Limited* ?k?r? „partnership“, kur? pavadin? „*Kingscrest Residential Care Homes*“ (toliau – *Kingscrest*), skirt? eksploatuoti, siekiant pelno, keturias pagyvenusi? žmoni? ?staigas ir dvi vaik? ?staigas, kurios buvo ?registruotos pagal 1984 m. Prieži?ros nam? ?statym? (Registered Homes Act 1984) ir 1989 m. Vaik? apsaugos ?statym? (Children Act 1989). Nuo 2002 m. balandžio 1 d., kai ?sigaliojo 2000 m. Prieži?ros standart? ?statymas (Care Standards Act 2000), pakeit?s du ankstesnius ?statymus, šie šeši centrai buvo ?registruoti *National Care Standards Commision*, kuri yra kompetentinga šioje srityje.

6. 1993 m. Labdaros ?moni? ?statymo (Charities Act 1993) 96 straipsnyje šios ?mon?s apib?dinamos kaip bet kuri institucija, turinti juridinio asmens status? arba neturinti šio statuso, ?steigta labdaros tikslais (charitable purposes), ir kurios kontrol? vykdo *High Court*. Pagal 97 straipsn?, min?ti tikslai yra nustatomi remiantis Anglijos ir Velso teise(5).

7. Iki 2002 m. kovo 21 d. pagal 1994 m. PVM ?statymo (Value Added Tax Act 1994) 9 priedo 7 grup?s 9 punkt? nuo mokes?io buvo atleidžiama labdaros veikla, kuri? labdaros organizacijos arba kitos viešosios teis?s organizacijos vykdo nesiekdamos pelno, tod?l *Kingscrest* vykdyta veikla visada buvo apmokestinama, nes ši ?mon? siek? pelno.

8. Ta?iau nuo min?tos datos 2002 m. reglamentu d?l PVM taikymo socialin?s apsaugos ir sveikatos srityje (Value Added Tax (Health and Welfare) Order 2002 (SI 2002/762)) buvo pateikta kita min?to 9 punkto redakcija, pagal kuri? atleidžiant nuo mokes?io nebereikalaujama, kad veikla b?t? neatlygintino pob?džio, jei j? vykdo „valstyb?s kontroliuojama“ privati ?staiga.

9. Šioje byloje yra svarbu, kad 7 grupės 6 pastaboje „socialinės rūpybos paslaugos“ yra suprantamos kaip paslaugos, tiesiogiai susijusios su „priežiūra, gydymu ir švietimu, vykdomu siekiant pagerinti fizinę ir psichinę pagyvenusią žmonių, ligonių, skurstančiųjų ir neįgaliųjų būklę“ ir „apsaugoti vaikus bei jaunimą“. Taigi, jei jas teikia „valstybės kontroliuojama“ privati organizacija, atsižvelgiama tik į tai, kokiai veiklai vykdyti ši organizacija buvo įkurta.

10. 8 pastaboje „valstybės kontroliuojama“ įstaiga apibrėžiama kaip valstybės pripažinta, registruota arba ministro ar kitos institucijos pagal bendrąjį Parlamento statymą (6) nuo registravimo atleista organizacija.

11. Neginėjama, kad *Kingscrest* turi šį požymį, nes ji teikia priežiūros paslaugas, kurios nuo 2002 m. kovo 21 d. yra atleistos nuo PVM – dėl šios priežasties nuo minėtos dienos Netiesioginių mokesčių administracija (Commissioners of Customs and Excises) panaikino *Kingscrest*, kaip PVM mokėtojo, registravimą.

III – Prejudiciniai klausimai

12. *Kingscrest* dėl šio sprendimo kreipėsi į *VAT and Duties Tribunal*, tvirtindama, kad, laikydama šį veiklą atleista nuo mokesčių, *Commissioners of Customs and Excises* pažeidė Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies g ir h punktus; prieš priimdamas sprendimą šis teismas pateikė Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1) Ar nustatant 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies g ir h punktuose esančio žodžio „charitable“ reikšmę galima atsižvelgti į Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB versijas kitomis kalbomis, ar šis žodis turi turėti tokią pat reikšmę kaip ir nacionalinėje teisėje?

2) Jei 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies g ir h punktai turi būti aiškinami taip, kad jie taikomi organizacijai, pripažintai labdaros organizacija, ar šie punktai turi būti aiškinami taip, kad jie taikomi pelno siekianti bendrovei, pavyzdžiui, „partnership“ *Kingscrest Residencial Care Homes*?

3) Ar direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies g ir h punktai turi būti aiškinami taip, kad jie suteikia valstybės narėms diskreciją pagal šią nuostatą pripažinti organizaciją, registruotą pagal *Care Standards Act 2000* (arba *Registered Homes Act 1984*, arba *Children Act 1989*), tačiau pagal atitinkamos valstybės narės nacionalinę teisę nesančią viešosios teisės subjektu ir neturinčią labdaros monės statuso?“

IV – Procesas Teisingumo Teisme

13. Per EB Teisingumo Teismo statuto 20 straipsnyje nustatytą terminą Jungtinės Karalystės vyriausybė, *Kingscrest* ir Komisija pateikė rašytines pastabas, į atstovai dalyvavo 2005 m. sausio 27 d. posėdyje, kad pateiktų žodines pastabas.

V – Prejudicinių klausimų nagrinėjimas

A – *Pirminės pastabos: pirmąsias Bendrijos PVM nuodėmės*(7)

14. Stebina tai, kad monė, kurios veikla yra atleista nuo mokesčių, bet kuriai atleidimas nuo mokesčių kenkia, negalėdama atskaityti sumų, sumokėtų perkant jos veiklai vykdyti būtinas prekes ir paslaugas, dėl tos priežasties, kad ji laikoma galutiniu vartotoju, išreiškia savo nesutikimą ir prašo jį apmokestinti.

15. Tokia padėtis iškraipo sistemą, nes priverstas taikyti atleidimą nuo mokesčių

apmokestinamasis asmuo bandys šias neigiamas pasekmes kompensuoti kainomis, todėl kai veikla yra atleidžiama nuo mokesčių siekiant paskatinti tam tikras veiklos rūšis arba palaikyti tam tikrus pramonės sektorius, pasiektas rezultatas būtų priešingas tam, kurį norima pasiekti, nes dėl „mokestinės lengvatos“ ekonominiai sandoriai pabrangsta.

16. Ne be reikalo kai kurie autoriai mano, kad atleidimas nuo bendrosios PVM sistemos pažeidžia mokesčių vientisumo principą ir jo neutralumą(8), ir tvirtina, kad šio mokesčio prigimtį labiau atitinka sumažinto, net minimalaus, mokesčio tarifo nustatymas, turintis tokias pat pasekmes galutiniam mokesčio surinkimui neiškreipiant sistemos veikimo(9).

B – *Aiškinimo kriterijai, ypač „lingvistinis kriterijus“ (pirmasis klausimas)*

17. Jungtinės Karalystės teisėjai kreipiasi į Teisingumo Teismą su klausimu, kuriame išreiškiamos dvi abejonės; ir viena, ir kita išsklaido teismo praktika. Pirmuoju klausimu siekiama nustatyti, ar žodis „labdaros“, vartojamas Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies g ir h punktuose, turi būti suprantamas nacionalinės teisės kontekste, ar atsižvelgiant į specialiuosius Bendrijos teisės sistemos poreikius; jei atsakymas būtų antrasis, kitas neaiškumas kyla dėl galimybių aiškinant remtis tos pačios nuostatos kitomis kalbinėmis versijomis.

18. Pradžioje gali būti naudinga, kaip esu pažymėjęs savo 2001 m. liepos 12 d. išvadoje byloje *CSC Financial Services* ir 2004 m. kovo 25 d. išvadoje byloje *Imber Air*(10), priminti kriterijus aiškinant nuostatas, kurios nuo PVM atleidžia tam tikrus teisinius sandorius.

19. Esu pažymėjęs, kad kadangi apmokestinimas PMV yra bendroji taisyklė, numatyta Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 dalyje, atleidimas nuo mokesčio yra išimtis, ir ji, kaip ir bet kokia mokestinė prievolės išimtis, turi būti aiškinama siaurai, kaip tai yra pripažinta teismo praktikoje(11), net jei šis reikalavimas paaiškinimais, kurie neleidžia įgyvendinti siekiamo tikslo, negali uždrausti minėto atleidimo nuo mokesčio poveikio(12).

20. Taip pat esu pabrėžęs bendrojoje PVM sistemoje galiojantį neutralumo principą, kurį pažeidžia atleidimo nuo mokesčio sistema, nes taip pažeidžiamas mokestinė prievolės, kaip konkurencijos palaikymo bendrojoje rinkoje priemonės, bendrasis pobūdis, todėl, siekiant užtikrinti apmokestinimo sistemos visose valstybėse narėse nuoseklumą ir darną, reikia pripažinti, kad Šeštosios direktyvos X antraštinėje dalyje yra vartojamos savarankiškos Bendrijos teisės sąvokos.

21. Mus dominančiu klausimu Šeštosios direktyvos 13 straipsnyje yra pateiktas, kaip nustatyta jos vienuoliktoje konstatuojamojoje dalyje, bendras atleidimo nuo mokesčio atvejis sąrašas siekiant, kad Bendrijos ištekliai būtų vienodai renkami visose valstybėse narėse: iš to darytina išvada, kad šios mokestinės priemonės yra ypatingos sąvokos, kurios turi būti apibrėžtos Bendrijos teisės sistemos kontekste, atsižvelgiant į jos struktūros reikalavimus, kaip neseniai buvo priminta minėtame sprendime *Temco Europe* (16 punktas)(13).

22. Todėl 13 straipsnio prasmę gali būti suprantama tik atsižvelgiant į kiekvienos nacionalinės teisės specifines kategorijas, jei taip yra gaunamas apibrėžimas, užtikrinantis vienodą taikymą visoje Bendrijoje, priešingu atveju, atrodo, būtina remtis atskiru ir nuo nacionalinių sistemų nepriklausomu šaltiniu, kad būtų apsaugotas Bendrijos teisės veiksmingumas. Šiuo atveju vadinamasis „lingvistinis“ kriterijus yra geriausia priemonė, nes apibrėžiant šio instituto esmę ir jo pripažinimą pagrindžiančias priežastis, tinkamai atsižvelgiant į nuo bendrosios PVM sistemos neatskiriamą mokesčių neutralumo principą, atrodo, kad, siekiant nustatyti Šeštosios direktyvos žodžių reikšmę, yra būtina remtis jos skirtingoms kalbinėmis versijomis(14).

23. Taigi siūlau Teisingumo Teismui į pirmąjį prejudicinį klausimą atsakyti taip, kad, siekiant apibrėžti žodžio „labdaros“ (angl. „charitable“), esančio Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A

skirsnio 1 dalies g ir h punktuose, reikšm?, galima atsižvelgti ? versijas kitomis oficialiosiomis Bendrijos kalbomis, kad b?t? pasiektas bendras išaiškinimas; šis žodis neturi b?ti aiškinamas atsižvelgiant ? nacionalin? teis?, jei tokiu b?du gaunamas aiškinimas yra prieštaringas.

24. Tai ver?ia mane pateikti daugiau paaiškinim?, nei b?tina atsakant ? klausim?, nes, siekdamas užtikrinti vienod? Bendrijos teis?s supratim?, Teisingumo Teismas, atlik?s visapusišk? ?vairi? kalbini? versij? nagrin?jim?, turi atkreipti nacionalinio teismo d?mes? ? tai, kad kadangi nuostatoje yra minimos „labdaros“ organizacijos (angl. „organizations recognized as charitable“), tai, kaip savo rašytin?se pastabose nurodo Komisija, yra susij? su organizacijomis, kurios teikia prieži?ros paslaugas.

25. Toks sprendimas yra b?tinas ne tik d?l to, kad daugelyje direktyvos versij?(15) yra vartojami žodži? junginiai, artimi žodži? junginiui ispan? kalba „carácter social“ (angl. „social nature“)(16), bet ir tod?l, kad jis labiau atitinka šios direktyvos tiksl?. Nagrin?jant 13 straipsnio A skirsnio 1 dal? paaišk?ja siekis atleisti nuo mokes?io sandorius, kurie yra glaudžiai susij? su teisin?je socialin?je ir demokratin?je valstyb?je siekiamais tikslais(17), tod?l yra naudingi visuomenei ir priskiriami veiklai, kuri? viešojo valdžia tradiciškai skatino ir tiesiogiai arba per kit? asmen? vald? (pašto, radijo ir televizijos paslaugos, sveikata, švietimas, socialin? apsauga, vaik? ir jaunimo apsauga, religin?s praktikos laisv?, fizinis lavinimas ir sportas, taip pat kult?ros r?mimas). Šiomis aplinkyb?mis atrodo negin?ijama, kad anglišku žodžiu „charitable“ nuoroda daroma ne ? gailestingum? ir labdar?, kuri yra privati pagalba skurstantiesiems nesiekiant naudos sau(18), bet ? platesn?, visuomenin?s svarbos veikl?, prie kurios gali b?ti priskirta ir altruistin? veikla, bet kuri apima vis? asmen?, gyvenan?i? nepalankiausiomis s?lygomis, palaikymo politik?.

26. Atsižvelgdamas ? šiuos argumentus, toliau aptarsiu kitus Jungtin?s Karalyst?s teismo pateiktus klausimus.

C – „Labdara“ prieš pelno siekim?? (antrasis klausimas)

27. Antruoju klausimu siekiama nustatyti, ar, atsižvelgiant ? Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies g ir h punktus, privati pelno siekianti organizacija gali b?ti laikoma „labdaros“ organizacija.

28. Teigiam? atsakym? pagrindžia du argumentai: pirmasis yra teleologinio pob?džio, antrasis – sisteminis.

29. Nereikia pamiršti, kad atleidimai nuo mokes?io yra, kaip esu pažym?j?s min?toje išvadoje byloje *CSC Financial Services* (18 punktas), mokestin?s lengvatos, kurios laikytinos neigiamo pob?džio skatinimo priemon?mis. Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalyje yra ?tvirtinti objektyv?s kriterijai, pagal kuriuos tam tikra veikla atleidžiama nuo mokes?io, kuri kitaip b?t? apmokestinta, taip siekiant paremti susijusius sektorius. Nuo mokes?io yra atleidžiami teisiniai sandoriai, o ne juos ?gyvendinantys asmenys, nors naud? gauna pastarieji(19). Tod?l, jei siekiama skatinti ir remti prieži?ros veikl?, kuri? vykdo viešojo valdžia ir „labdaros“ organizacijos, yra nesvarbu, ar tos organizacijos siekia pelno, ar jo nesiekia. Priešingas sprendimas gal?t? išardyti bendr?j? PVM sistem? ir pažeisti neutralumo princip?, nes d?l jo gal?t? b?ti skirtingai vertinamos panašios veiklos, atsižvelgiant ? kiekvienoje valstyb?je nar?je galiojan?i? teisin? sistem?.

30. Komisijos pateiktas strukt?rinis aiškinimas pagrindžia š? samprotavim? dviem argumentais. Pagal pirm?j? tuo atveju, kai pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dal? siekiantiems pelno ?kio subjektams atleidimas nuo mokes?io netaikomas, tai aiškiai nurodoma, kaip ir l bei m punktuose(20). Antrasis argumentas grindžiamas mintimi, kad priešingu atveju 13 straipsnio A skirsnio 2 dalies a punktas netekt? prasm?s, nes leidimas valstyb?ms nar?ms 1 dalies

g ir h punktuose numatytam privačiam? moniam? atleidimui nuo mokesčių nustatyti sąlygų, kad nebūt? sistemingai siekiama pelno, reiškia, kad pirmoji norma taikoma ir situacijoms, kai yra siekiama pelno.

31. Sprendimas, kur? siūlau, buvo netiesiogiai pripažintas teismų praktikoje. Iš esmės po to, kai sprendime *Bulthuis-Griffioen*(21) šiuo klausimu nebuvo pareikšta nuomonės ir buvo nuspręsta atleidimo nuo mokesčių netaikyti fizini? asmenų sandoriams, pabrėžus, kad tokiomis aplinkybomis nėra prasmės pareikšti nuomonės dėl to, ar yra siekiama pelno, sprendime *Gregg*(22) ši pradinių tendencija buvo pakeista nusprendus, kad g punktas taikomas privatiems asmenims, kurie eksploatuoja? mon?, taigi atleidimas nuo mokesčių buvo taikomas priežiūros veiklai, vykdomai pelno siekiančią organizaciją, nes „eksploatuoti? mon?“ reiškia siekti pelno(23). Be to, byloje *Hoffmann*(24) Teisingumo Teismas nusprend?, kad pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnį komercinis sandorio pobūdis nereiškia, kad jis negali būti visuomenei naudingas (38 punktas *in fine*), nes tikslas yra skatinti veiklą, kurios pelnas grąžta visuomenei, neatsižvelgiant? paslaugos ekonominę ir teisinę režimą.

32. Apskritai ta aplinkyb?, kad? kio subjektai, veikiantys srityse, patenkančiose? Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies g ir h punktų taikymo srityje, siekia pelno, netrukdo jiems suteikti „labdaros organizacijos“ statuso, taigi iš esmės niekas netrukdo tokiam? monei kaip *Kingscrest* gauti tokį statusą.

D – Valstybių narių diskrecija suteikti privačiam? kio subjektui „labdaros“ organizacijos statusą (trečiasis klausimas)

33. Savo paskutiniu klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas siekia išsiaiškinti, ar nacionalinės valdžios institucijos turi diskreciją suteikti šį statusą organizacijoms, kurios nėra viešosios teisės subjektai. Bendrijos teismų praktika pateikę teigiamą atsakymą dviejuose gana neseniai priimtuose sprendimuose: pirmasis buvo priimtas byloje *Kügler*(25), antrasis – byloje *Dornier*(26). Nuorodos? šiuos sprendimus pakakt?, kad būtų atsakyta? ši? prejudicinio klausimo dalį, bet klausimo formuluotė rodo, nors ir netiesiogiai, abejon?, ar? registravimas pagal 2000 m. Priežiūros standartų? statymą (anksčiau – pagal 1984 m. Priežiūros namų? statymą ir 1989 m. Vaikų apsaugos? statymą) yra tinkamas šios diskrecijos?gyvendinimas. Siekiant išsklaidyti šią abejoną, reikia kai ką patikslinti.

34. Minėti sprendimai nesuteikia valstyboms narėms visiškos laisvės?gyvendinant šią diskreciją, kuriai yra taikomi Bendrijos principai, ypač vienodo požiūrio principas (Sprendimo *Kügler* 56 punktas), ir kuri? sudaro keletas aspektų, kaip antai apmokestinamojo asmens vykdomos veiklos visuomenei naudingos pobūdis, aplinkyb?, kad kitiems tokias pat paslaugas teikiantiems mokesčių mokėtojams yra suteikiamas toks pat pripažinimas, ir ta aplinkyb?, kad ligonių kasos ir kitos socialinės apsaugos institucijos daugiausia kompensuoja nagrinėjamas paslaugas (sprendimo *Kügler* 58 punktas ir sprendimo *Dornier* 72 punktas).

35. Todėl turi būti apibrėžta šios sąvokos reikšmė bei pasiūlyti griežti kriterijai kuo tikslesnėms šios diskrecijos riboms nustatyti, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui pateikiant aiškiai apibrėžtą informaciją, kuria remdamasis jis gali priimti sprendimą dėl nacionalinės nuostatos, o tai priklauso jo išimtinai jurisdikcijai.

36. Visų pirma primintina, kad PVM srityje, kalbant konkrečiai, objektyvaus atleidimo nuo mokesčių srityje, mokesčių administratoriai?gyvendindami savo?galiojimus neturi pažeisti mokesčių neutralumo principo ir lygybės reikalavimo, nepamirštant, kad šis atleidimas nuo mokesčių yra išimtinio pobūdžio. Yra du „esminiai“ Teisingumo Teismo nustatyti reikalavimai: dėl visuomenei naudingos veiklos pobūdžio ir dėl vienodo požiūrio taikant PVM ekonominiams subjektams, esantiems tokioje pat situacijoje(27); iš to reikia daryti išvad?, kad atleidimo nuo

mokesčio kriterijai turi būti neutralūs, objektyvūs ir iš anksto nustatyti.

37. Prie tokios pat išvados prieiname išnagrinę reikalavimus, nustatytus Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnyje, kurio 1 straipsnis pareigoja valstybes nares atleisti nuo mokesčio su socialine rūpyba ir socialine apsauga, taip pat su vaikų ir jaunimo apsauga glaudžiai susijusi veikla, kuri vykdo viešosios teisės subjektai ar kitos organizacijos, atitinkamos valstybės narės pripažintos „labdaros“ organizacijomis, ir kurio 2 dalies a punkte pažymima, kad tos organizacijos atžvilgiu valstybės narės gali susieti atleidimo nuo mokesčio suteikimą su vienos ar kelių išvardytų sąlygų, tarp kurių yra sistemingas pelno nesiekimas, filantropinis pobūdis arba tokia pat ar mažesni nei rinkos kainų nustatymas, laikymusi.

38. Jau esu pažymėjęs, kad ši nuostata netrukdo pelno siekiančiai organizacijai gauti „labdaros“ organizacijos statusą; dabar iš esmės turi būti pažymėta, kad, kaip teigia Komisija, ši nuostata nepareigoja tokio statuso pripažinti bet kokiam ūkinei, kuri teikia paslaugas, susijusias su nuo mokesčio atleista veikla, nes dėl šios aplinkybės ne tik dviejų nuostatų veika netektų prasmės, bet ir išimtis taptų bendrąja taisykle. Todėl valstybės narės turi vertinti veiklos rūšį, taip pat ir ją vykdančią organizacinę struktūrą bei veiklos vykdymo būdą(28).

39. Šiomis aplinkybėmis tokia sistema kaip 2000 m. Priežiūros standartų statymas, kuris Jungtinės Karalystės teisės aktuose numatytas sąlygas atitinkantioms priežiūros organizacijoms suteikia „labdaros“ organizacijos statusą po jų registravimo *National Care Standards Commission*, jas nuolat prižiūri *ad hoc* organizacija, ir kuris nustato galimybę tvirtinti papildomas sąlygas neperžengiant statymų leidėjo nustatytą griežtą ribą, neprieštarauja minėtiems reikalavimams, nors, kaip jau buvo nurodyta sprendimuose *Kügler* ir *Dornier* (atitinkamai 57 ir 74 punktai), tai vertinti turi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

VI – Išvada

40. Atsižvelgdamas į išdėstytus samprotavimus, siūlau Teisingumo Teismui taip atsakyti į *VAT and Duties Tribunal* pateiktus klausimus:

„1. Siekiant išaiškinti 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių statymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies g ir h punktuose esančio žodžio „labdaros“ (angl. „charitable“) reikšmę, reikia atsižvelgti į šios nuostatos versijas kitomis kalbomis; jam negali būti suteikta ta pati reikšmė, kurią jis turi nacionalinėje teisėje, jei dėl to šis žodis būtų suprantamas prieštaringai.

2. Aplinkybė, kad ekonominis subjektas, vykdydamas veiklą, kuri laikoma atleista nuo mokesčio Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies g ir h punkto prasme, siekia naudoti iš esmės netrukdo jam pripažinti „labdaros“ statusą.

3. Valstybės narės turi diskreciją pagal minėtas nuostatas suteikti privačiam ūkio subjektui „labdaros“ organizacijos statusą, bet jos privalo gyvendinti šią diskreciją, pirma, laikydamosi PVM neutralumo ir vienodo požiūrio į apmokestinamuosius asmenis principą ir, antra, atsižvelgdamos į veiklos turinį bei tikslą, kuriuo ji yra vykdoma, kad būtų apibrėžta pagal iš anksto nustatytus, objektyvius ir nešališkus kriterijus, atsižvelgiant į sandorio prigimtį, į ją gyvendinančią organizacinę struktūrą ir būdą, kuriuo tai yra daroma. Nacionalinis teismas kiekvienu atskiru atveju turi vertinti šį reikalavimą laikymąsi.“

1 – Originalo kalba: ispanų.

2 – 1977 m. gegužės 17 d. Tarybos direktyva dėl valstybių narių apyvartos mokesčių statymų

derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1, toliau – Šeštoji direktyva).

3 – Šioje išvadoje vartoju žodžių junginius „socialinė rėpyba“, „socialinė pagalba“, „priežiūros veikla“ ir kitus panašius žodžių junginius, apimančius visus teisinius veiksmus, apibrėžtus cituojamose nuostatose.

4 – Kai kuriose kalbinės versijose senelių namai nepateikiami kaip pavyzdys.

5 – Sprendime dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą (17 punktą) nurodoma, kad 1891 m. sprendime (*Income Tax Commissioners prieš Pemsel* (1891) AC 531) *House of Lords* nurodė, kad teisinis žodžio „charitable“ reikšmė neatitinka jo reikšmės bendrinėje kalboje ir reiškia pagalbą nepasiturintiems, švietimo skatinimą, religijos palaikymą ir tam tikrus kitus visuomenei naudingus tikslus, teisiniu požiūriu – pagrindinius altruistinius tikslus.

6 – Netaikoma skirtingomis datomis įsigaliojančioms nuostatomis teritorijose, priklausančiose skirtingoms vietos valdžios institucijoms.

7 – Šis frazė paėmiau iš Ibáñez García, I., „Las exenciones en el IVA. Pecado original del impuesto comunitario“, darbas paskelbtas *Noticias de la Unión Europea*, 2003, Nr. 226, p. 103–115.

8 – Žr. Pérez Herrero, L. M., *La Sexta Directiva Comunitaria del IVA*, Cedecs, Barselona 1997, p. 201. Ibáñez García, I., pateikdamas pavyzdį savo mintame darbe (p. 103 ir 104), paaiškina, kad neutralumo principas nesuderinamas su proporcingumo taisykle, numatyta Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalyje ir 19 straipsnyje, nors Bendrijos teismų praktikoje teigiama priešingai: 1996 m. liepos 11 d. Sprendime *Régie Dauphinoise* (C-306/94, Rink. p. I-3695) Teisingumo Teismas teigia, jog šis nuostata tikslas yra „užtikrinti, kad būtų laikomasi siekiamo visišką neutralumą, kurį garantuoja bendroji PVM sistema“.

9 – Taip sako Ibáñez García, I., *op. cit.*, p. 105.

10 – 2001 m. gruodžio 13 d. Sprendimas *CSC Financial Services* (C-235/00, Rink. p. I-10237) ir 2004 m. rugsėjo 16 d. Sprendimas *Cimber Air* (C-382/02, Rink. p. I-8379).

11 – 1990 m. birželio 26 d. Sprendimas *Velker Internacional Oil Company* (C-185/89, Rink. p. I-2561, 19 punktą); 1997 m. birželio 5 d. Sprendimas *SDC* (C-2/95, Rink. p. I-3017, 20 punktą); 2000 m. rugsėjo 12 d. sprendimas *Komisija prieš Jungtinę Karalystę* (C-359/97, Rink. p. I-6355, 64 punktą); 2001 m. kovo 8 d. Sprendimas *Skandia* (C-240/99, Rink. p. I-1951, 32 punktą). Prie šio sprendimo reikia pridėti tris sprendimus, priimtus 2003 m. lapkričio 20 d. (*Taksatorringen*, C-8/01, Rink. p. I-13711; *Unterpertinger*, C-212/01, Rink. p. I-13859, ir *D’Ambrumenil*, C-307/01, Rink. p. I-13989, atitinkamai 36, 34 ir 52 punktai). Neseniai Teisingumo Teismas 2004 m. lapkričio 18 d. Sprendime *Temco Europe* pakartojo atleidimo nuo mokesčio griežto aiškinimo principą (C-284/03, dar nepaskelbtas Rinkinyje, 17 punktą).

12 – Kaip tai nurodžiau išvados mintoje byloje *Temco Europe* 37 punkte; sprendime šie argumentai nurodomi 17 punkte.

13 – Šiame sprendime yra cituojami: 2000 m. rugsėjo 12 d. Sprendimas *Komisija prieš Airiją* (C-358/97, Rink. p. I-6301, 51 punktą); 2003 m. sausio 16 d. Sprendimas *Maierhofer* (C-315/00, Rink. p. I-563, 25 punktą); 2003 m. birželio 12 d. Sprendimas *Sinclair Collis* (C-275/01, Rink. p. I-5965, 22 punktą). Panašiai Teisingumo Teismas nusprendė 2000 m. rugsėjo 12 d. Sprendime *Jungtinę Karalystę prieš Komisiją* (C-359/97, Rink. p. I-6355, 63 punktą); 2001 m. spalio 4 d.

Sprendime „Goed Wonen“ (C?326/99, Rink. p. I?6831, 47 punktas) ir 2003 m. gegužės 8 d. Sprendime *Seeling* (C?169/00, Rink. p. I?4101, 46 punktas).

14 – Kalb? ?vairov? ir jos problemos anksti buvo minimos literat?roje, nes jau 1605 m. M. de Cervantes *El ingenioso hidalgo Don Quijote de la Mancha*, RBA, Edici?n de Mart?n de Riquer, Barcelona, 1994, pirmosios dalies 2 skyriuje, p. 113, raš?: „Tada buvo penktadienis ir visoje smukl?je buvo tik d?iovintos ?uvies, kuri? ?vairiose vietov?se vadina *morue*, *merluche* arba *truitelle*, gabaliuk?.“

15 – Remiuosi oficialiosiomis Bendrijos kalbomis t? dien?, kuri? buvo pateiktas prejudicinis klausimas (2003 m. lapkri?io 26 d.).

16 – Pranc?ziški („caractère social“), portugališkas („carácter social“), itališkas („carattere sociale“), vokiškas („sozialem Charakter“), olandiškas („sociale aard“), graikiškas („????????????????????“) ir suomiškas („luonteeltaan yhteiskunnallisiksi“) ?od?i? junginiai yra artimi ispaniškam ?od?i? junginiui „carácter social“. Ta?iau ?ved? („v?lg?renhetsorganisationer“) ir dan? („almennyttig karakter“) versijose vartojami ?od?iai artimesni angl? formulotei.

17 – Doktrinoje kalbama apie „valstyb?s globotojos“ paslaug? teikim? (??r. P?rez Herrero, L. M.: *La Sexta Directiva comunitaria del IVA*, Cedecs Editorial, S. L., Barcelona, 1997, p. 204).

18 – Ch. Dickens, *The Life and Adventures of Martin Chuzzlewit*, Penguin Books, 1968, p. 515, veik?jui, patirian?iam finansini? sunkum?, primenama, kad „gailestingumas prasideda namuose, o teisingumas – u? gretim? dur?“.

19 – *Kingscrest* bando ?rodyti savo pelno siek?, kad jai neb?t? taikoma atleidimo nuo mokes?io taisykl?, ta?iau ji daro didel? klaid?, nes tai n?ra atvejis, kai nuo mokes?io yra atleid?iami asmenys. 2002 m. kovo 21 d. Sprendime *Kennemer Golf* (C?174/00, Rink. p. I?3293) ?is atleidimas, atrodo, ai?kinamas sutinkant, kad ?e?tosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies h ir g punktuose numatyto atleidimo nuo mokes?io tikslas – pad?ti tam tikroms organizacijoms, kuri? veikla yra siekiama ne komercini? tiksl? (19 punktas); ta?iau nagrin?jamas kaip paprastas *obiter dictum*, ?is teiginys prilygsta prie?ingam teiginiui, nes galutin? atleidimo nuo mokes?io prie?astis slypi vykdamosios veiklos prigimtyje. Kaip teigiama Pont Clemente, J. F., *La exención tributaria (análisis jurídico general con especial aplicación al Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y al IVA*, Editorial EDESA, 1986, p. 26 ir 27), jei ?statyme yra i?skiriami tam tikri veiksmai ir (nors jie ir apmokestinami, nes taip numatyta ?statyme) jie atleid?iami nuo mokes?io, galima kalb?ti tik apie veiklos atleidim? nuo mokes?io. Prie?ingai, jei ?statym? leid?jas atleidžia nuo mokes?io subjekt? ar tam tikr? subjekt? kategorij?, kuris, jei neb?t? ?ios atleidimo taisykl?s, tur?t? ?vykdyti pareig?, jis nustato subjekt? atleidim? nuo mokes?io. Pirmuoju atveju teisinis-mokestinis santykis atsirasti negali, o antruoju atveju panaikinama tik nuo mokes?io atleisto asmens pareiga – ?i aplinkyb? netrukdo, kad ji atsirast? kitiems asmenims.

20 – I punkte minimos „politini?, profesini? s?jung?, religini?, patriotini?, filosofini?, filantropini? ir pilietini? tiksl? siekian?ios ne pelno organizacijos“, o m punktas yra skirtas paslaugoms, „kurias ne pelno organizacijos teikia asmenims – sporto ir k?no kult?ros program? dalyviams“.

21 – 1995 m. rugpj??io 11 d. Sprendimas (C?453/93, Rink. p. I?2341).

22 – 1999 m. rugs?jo 7 d. Sprendimas (C?216/97, Rink. p. I?4947).

23 – ?iuo atveju yra reik?mingi generalinio advokato G. Cosmas argumentai i?vados byloje *Gregg* 24 ir kituose punktuose.

24 – 2003 m. balandžio 3 d. Sprendimas (C144/00, Rink. p. I-2921).

25 – 2002 m. rugsėjo 10 d. Sprendimas (C141/00, Rink. p. I-6833, 54 punktas).

26 – 2003 m. lapkričio 6 d. Sprendimas *Dornier* (C-45/01, Rink. p. I-12911, 69 punktas).

27 – Ne be reikalo Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 2 dalies a punkto pirmoje pastraupoje draudžiama valstybės narėms įgyvendinant diskreciją sukelti konkurencijos iškreipimus, dėl kurių komercinės įstaigos, turinčios mokėti pridėtinės vertės mokestį, atsidurti mažiau palankioje padėtyje.

28 – Tai neprieštarauja objektyviam atleidimo nuo mokesčio pobūdžiui, kurį taikant yra atsižvelgiama į veiklos prigimtį, nors subjektą atžvilgiu jis yra ribojamas reikalaujant, kad būtų vykdytos tam tikros sąlygos, susijusios su organizacijomis, kurios teikia nuo mokesčio atleistas paslaugas, kad teikiamas privalumas būtų veiksmingas.