

GENERALINIS ADVOKATIS ELEANOR SHARPSTON

IŠVADA,

pateikta 2008 m. spalio 9 d.(1)

Byla C-407/07

Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing

prieš

Staatssecretaris van Financiën

(*Hoge Raad* (Nyderlandai) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„PVM – Visuomenei naudingos veiklos atleidimas nuo mokesčio – Asmenų grupė, kuri veikia yra atleista nuo mokesčio, nariams teikiamų paslaugų atleidimas nuo mokesčio – Atleidimo taikymas atskirai ir bendrai nariams teikiamoms paslaugoms“

1. Kai kurios visuomenės interesus tenkinančios veiklos rūšys, pavyzdžiui, ligoninių ir kitos sveikatos priežiūros paslaugos bei glaudžiai su jomis susijusi veikla, yra atleistos nuo PVM. Kai asmenys, kurių veikla yra atleista nuo PVM, sudaro grupes, kad jos savo nariams teiktų paslaugas, kurios yra tiesiogiai būtinos vykdant tokią veiklą, tokios paslaugos yra taip pat atleistos nuo PVM, jei grupės iš savo narių reikalauja atlyginti „tik jiems tenkančią bendrą išlaidų dalį“ ir jei tikėtina, kad tai neiškraipo konkurencijos.

2. Nyderlandų *Hoge Raad* (Aukščiausiasis teismas) prašyme priimti prejudicinį sprendimą sprendžiamas klausimas yra, ar nurodytas atleidimas nuo mokesčio iš esmės yra taikomas atskirai vienam, ar keliems nariams suteiktoms paslaugoms ir ar Bendrijos PVM teisė šiuo atžvilgiu vis dėlto vadovaujasi muškietininkų šūkiu „vienas už visus ? visi už vieną“?

Bylai reikšminga teisė

3. Nacionaliniame teisme nagrinėjamos paslaugos buvo suteiktos 1994–1998 metais, vadinasi, bylai reikšminga teisė yra Šeštoji PVM direktyva(2).

4. 13 straipsnio A skirsnis vadinasi „Tam tikros visuomenei naudingos veiklos atleidimas nuo mokesčio“. Kiek tai reikšminga šiai bylai, 1 dalyje numatoma:

„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) ligonini? ir kitas sveikatos prieži?ros paslaugas bei glaudžiai su jomis susijusi? veikl?, kurias vykdo viešosios teis?s subjektai arba ligonin?s, gydymo ir diagnozavimo centrai bei kitos panašaus pob?džio deramai pripažintos ?staigos tokiomis pat socialin?mis s?lygomis, kokios taikomos viešosios teis?s subjektams;

<...>

f) paslaugas, kurias savo nariams teikia nepriklausomos asmen? grup?s, kuri? veikla yra atleista nuo prid?tin?s vert?s mokes?io arba n?ra šio mokes?io objektas, kai tos paslaugos yra tiesiogiai b?tin?s j? nariams j? veiklai vykdyti ir kai tos grup?s iš savo nari? reikalauja atlyginti tik jiems tenkan?i? bendr? išlaid? dal?, su s?lyga, kad toks atleidimas nuo mokes?io neiškraipo konkurencijos.

<...>“(3)

Bylos aplinkyb?s, procesas ir prejudicinis klausimas

5. *Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing* (toliau ? *Stichting*) yra asociacija, kurios nariai yra ?vairios medicinos ir sveikatos draudimo ?staigos, tam tikrais atvejais ir atskiri toki? ?staig? nariai, pavyzdžiui, ligonin?s. *Stichting* nari? veikla yra atleista nuo PVM. Jos pagrindinis tikslas yra gerinti sveikatos prieži?ros kokyb?. Siekdama šio tikslo ji savo nariams teikia ?vairias paslaugas. Dauguma ši? paslaug?, ypa? susijusi? su medicinos ir slaugos darbuotojams taikom? profesini? taisykli? nustatymu ir j? laikymosi užtikrinimu, yra teikiamos ligonin?ms, o išlaidas jos pasidalija pagal lov? skai?i?. Mokes?i? institucijos sutinka, kad tokios paslaugos, kurios yra galiausiai apmokamos iš biudžeto, b?t? atleistos nuo mokes?io pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies f punkt? ?gyvendinan?ias nacionalines nuostatas.

6. *Stichting* kartais teikia ir kitas paslaugas atskiriems savo nariams, pavyzdžiui, deleguoja savo personalo nar? pirmininkauti grupei, kuri dirba prie kokio nors nario tam tikro sveikatos prieži?ros projekto, siun?ia darbuotojus daryti pranešimo kito nario organizuojamame seminare antivirusini? vaist? ir širdies nepakankamumo klausimais. Už tokias paslaugas atitinkamai organizacijai narei išrašoma atskira s?skaita. Iš prašymo priimti prejudicin? sprendim? matyti, kad šalys sutinka, jog tokios paslaugos yra tiesiogiai b?tin?s nariams j? atleistai nuo mokes?io veiklai vykdyti ir n?ra iškraipoma konkurencija. Ta?iau mokes?i? institucijos mano, kad n?ra tenkinamas kriterijus „atlyginti jiems tenkan?i? bendr? išlaid? dal?“.

7. Šiuo metu gin?? sprendžia *Hoge Raad*, kuris prašo priimti prejudicin? sprendim? šiuo klausimu:

„Ar (Šeštosios direktyvos) 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies f punkt? reikia aiškinti taip, kad jis yra taikytinas šioje nuostatoje minim? asmen? grupi? savo nariams teikiamoms paslaugoms, kurios tiesiogiai b?tin?s nariams atleistai nuo mokes?io arba nesan?iai mokes?io objektu veiklai vykdyti, už kurias nereikalaujama didesnio atlyginimo nei tas paslaugas teikiant patirtos išlaidos, kai tokios paslaugos yra teikiamos tik vienam ar keliems nariams?“

8. *Stichting*, Nyderland? vyriausyb? ir Komisija pateik? rašytines ir žodines pastabas.

Vertinimas

Konkurencijos iškraipymas

9. Nyderland? vyriausyb? abejoja prašym? d?l prejudicinio sprendimo pateikusio teismo

teiginiu, kad gin?ijamos paslaugos nesukelia konkurencijos iškraipym?. Ji pažymi, kad nacionalin?s ?gyvendinamosios nuostatos, apibr?žian?ios atleidimo nuo mokes?io apimt? Nyderland? teis?je, aiškiai išskiria darbuotoj? paslaugos suteikim? kaip tik d?l to, kad ši paslauga gali labai iškraipyti konkurencij?.

10. Savaime suprantama, kad klausimus d?l konkurencijos faktinio ar potencialaus iškraipymo ir atitinkam? nacionalin?s teis?s ?gyvendinam?j? nuostat? aiškinimo ir taikymo tur?t? nagrin?ti atitinkamas nacionalinis teismas. D?l iškraipymo tikimyb?s galima b?t? tiesiog pažym?ti, kad paslaug? atleisti nuo mokes?io negalima tada, jei pats atleidimas iš karto ar ateityje gal?t? labai iškraipyti konkurencij?(4).

11. Ta?iau aš atkreip?iau d?mes? dar ? vien? aspekt?. Nacionalinio teismo klausime kalbama apie paslaugas, „už kurias nereikalaujama didesnio atlyginimo nei patirtos išlaidos“. Ši fraz? gali apimti paslaugas, už kurias sumokama žemesn? už savikain? kaina, kitaip nei Šeštojoje direktyvoje nurodytas „tik jiems tenkan?ios (dalies) atlyginimas“(5). Akivaizdu, kad bet koks paslaug? teikimas žemesne už savikain? kaina tur?s ?takos konkurencijai su verslo ?mon?mis, ? kuri? vertindamas faktines aplinkybes tur?t? atsižvelgti kompetentingas nacionalinis teismas.

Siauras aiškinimas

12. Kaip pažym?jo Nyderland? vyriausyb? ir Komisija, Teisingumo Teismas visada laik?si pozicijos, kad Šeštosios direktyvos 13 straipsnyje numatytam atleidimui nuo mokes?io apib?dinti vartojami žodžiai, kaip bendro principo, kad PVM yra apmokestinamos visos apmokestinamojo asmens už atlyg? teikiamos paslaugos, išimtis, turi b?ti aiškinami siaurai(6).

13. Ta?iau Teisingumo Teismas yra pažym?j?s, kad savo sprendimuose jis nesiekia taip išaiškinti nuostat?, kad praktikoje b?t? beveik ne?manoma taikyti joje numatyt? atleidim? nuo mokes?io(7).

14. Aš taip pat many?iau, kad siaur? vertinim?, kurio nereik?t? painioti su apribojamuoju vertinimu(8), galima sušvelninti atsižvelgiant ? atitinkamo atleidimo pob?d?. Ligonini? ir sveikatos prieži?ros paslaugos yra atleistos nuo mokes?io visos visuomen?s labui, siekiant sumažinti j? kain? pacientams. Tokio atleidimo logika yra taikytina b?tinoms papildomoms paslaugoms, kurios masto ekonomijos sumetimais yra priskiriamos bendrai valdomiems subjektams(9). Jei pa?ios „ligonini? ir sveikatos prieži?ros paslaugos“ aiškinamos siaurai, ar verta b?tinąs papildomas paslaugas vertinti dar siauriau ir taip dar labiau suveržti kilp?(10)?

D?l pateikto klausimo

15. *Stichting* ir Komisija teigia, kad atsakymas ? *Hoge Raad* pateikt? klausim? tur?t? b?ti, jog jei yra tenkinami kiti 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies f punkto kriterijai, ši nuostata apima ir ? jos taikymo srit? patenkan?i? grupi? teikiamas paslaugas, net jei tos paslaugos yra teikiamos tik vienam ar keliems nariams.

16. Nyderland? vyriausyb? mano, kad ši nuostata negali apimti atskirai nariams teikiam? paslaug?, už kurias išrašomos atskiros s?skaitos. Per pos?d? ji patikslino savo pozicij? ir pažym?jo, kad esminis skirtumas yra tarp tenkinant kolektyvinius interesus teikiam? paslaug?, kurias ši nuostata apima, ir tenkinant asmeninius nari? interesus teikiam? paslaug?, kuri? ši nuostata neapima.

17. Iš esm?s aš sutinku su *Stichting* ir Komisija. Jei yra tenkinamos visos kitos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies f punkte numatytos s?lygos ? jei paslaugos yra tiesiogiai b?tinąs atleistai nuo mokes?io ar nepamokestinamai veiklai vykdyti, jei reikalaujama atlyginti tik patirtas išlaidas ir jei

tikėtina, jog nebus iškraipyta konkurencija, o vien tik pažodinis žodžių „dalis“ ir „bendra“ aiškinimas nepagrįstai ir dirbtinai apribotų šio atleidimo nuo mokesčių apimtį.

18. Žinoma, jei per kiekvieną mokestinį laikotarpį visiems grupės nariams yra teikiama vienos rūšies paslauga, iš kiekvieno gali būti reikalaujama sumokėti „bendrą išlaidą dalį“ tikrąjį tų žodžių prasme. Tačiau panašu, kad realybėje, su kuria susiduria tokios grupės, yra daug sudėtingesnė. Grupė gali teikti daug įvairių paslaugų o vieną gali reikėti visiems nariams, o kitą – tik kai kuriems. Narių poreikiai gali keistis kiekvienu mokestiniu laikotarpiu, todėl vienu laikotarpiu tam tikras paslaugas grupė gali teikti visiems nariams, kitu keliems nariams, o dar kitu tik vienam nariui. Tačiau visų šių paslaugų teikimo sąnaudos realiai yra bendros išlaidos, kurias patyrė visų narių tam tikslui sukurta grupė; sąnaudų apskaitavimo metodais galima nesunkiai nustatyti tikslią kiekvienai atskirai suteiktai paslaugai priskirtiną tų išlaidų dalį.

19. Rašytinose pastabose Nyderlandų vyriausybė teigė, kad atleidimu nuo mokesčių siekiama išvengti, kad PVM būtų apmokestinamos grupės savo nariams teikiamos paslaugos, kai tokios pat paslaugos būtų neapmokestinamos, jei jas teiktų grupės viduje atskirai kiekvienas narys(11). Taigi tokios paslaugos yra prilyginamos vidaus sandoriams. Nyderlandų vyriausybė teigia, kad kai paslauga yra teikiama atskiram nariui, ji yra panaši į laisvoje rinkoje teikiamą paslaugą, kai paslaugos teikėjas yra nepriklausomas nuo gavėjo, todėl ji neturėtų būti atleista nuo mokesčių.

20. Manęs šis argumentas netikina. Tai, ar grupė tam tikrą paslaugą teikia vienam, keliems ar visiems savo nariams, neturi jokios santykiui tarp paslaugos teikėjo ir gavėjo ar susitarimo, pagal kurį siekiant masto ekonomijos yra dalijamasi ištekliais, pobūdžiui.

21. Per posėdį Nyderlandų vyriausybė labiau akcentavo tai, jog paslaugos turi būti teikiamos visų grupės narių kolektyviniais, o ne tam tikrų narių asmeniniais interesais, kad jas būtų galima atleisti nuo mokesčių. Skirtumų ji iliustravo mokyklų skundų tarybos, kuri visoms Nyderlandų mokykloms teikia pagalbą sprendžiant skundus, pavyzdžiu. Ši paslauga yra teikiama visų mokyklų kolektyviniais interesais, net jei kai kurioms mokykloms kartais jos nereikia arba net visai nereikia, ir todėl ji yra atleidžiama nuo mokesčių pagal 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies f punktą. Tačiau jei mokykla iš tarybos teisininkų norėtų gauti teisinę konsultaciją, pavyzdžiui, PVM klausimais, ši paslauga tenkintų asmeninius mokyklos interesus ir neturėtų būti atleista nuo mokesčių.

22. Nors aš būčiau linkusi sutikti su išvada, prie kurios prieina Nyderlandų vyriausybė analizuodama šį pavyzdį, aš nesutinku su jos naudojamu metodu. Aprašytomis aplinkybėmis konsultacija PVM klausimais negalėtų būti atleista nuo mokesčių, nes ši paslauga nėra tiesiogiai būtina mokyklai vykdant atleistą nuo mokesčių švietimo veiklą ir galbūt taip pat dėl to, kad tai nėra paslauga, dėl kurios buvo steigta taryba. Kita vertus, paslauga, kuri atitinka tarybos tikslus ir yra tiesiogiai būtina vykdant atleistą nuo mokesčių švietimo veiklą, būtų atleista nuo mokesčių, neatsižvelgiant į tai, kiek mokyklų ji būtų faktiškai gavusios.

23. Be to, man atrodo, kad skirtumas tarp kolektyvinių ir individualių interesų nėra labai svarbus kaip atskiras kriterijus. Jei nariai neprivalo naudotis kiekviena grupės siūloma paslauga, jie naudosis tomis paslaugomis, kurios atitinka jų asmeninius interesus. Jei kolektyvinis interesas akivaizdžiai bus, kad tokios paslaugos būtų prieinamos visiems, kaip visada su sąlyga, kad tai būtų paslaugos, „kurias savo nariams teikia nepriklausomos asmenų grupės, kurių veikla yra atleista nuo pridėtinės vertės mokesčių arba nėra šio mokesčio objektas, kai tos paslaugos yra tiesiogiai būtinos jų nariams jų veiklai vykdyti“.

24. Kadangi *Hoge Raad* pateikia savo klausimą esant aiškiai prielaidai, kad vienintelis byloje sprendžiamas klausimas yra, ar tenkinamas kriterijus „atlyginti jiems tenkančią bendrą išlaidą dalį“, o šis klausimas atsakytų teigiamai.

Išvada

25. Todėl manau, kad atsakydamas į *Hoge Raad* klausimą Teisingumo Teismas turėtų priimti tokį sprendimą:

Šeštosios PVM direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies f punktas apima į jos taikymą sritį patenkančią grupę teikiamas paslaugas, net jei tos paslaugos yra teikiamos tik vienam ar keliems nariams, jei yra tenkinamos kitos toje nuostatoje numatytos sąlygos.

1 – Originalo kalba: anglų.

2 – 1977 m. gegužės 17 d. Šeštoji Tarybos direktyva 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; keletą kartų keista, toliau – Šeštoji direktyva). Ši direktyva nuo 2007 m. sausio 1 d. buvo pakeista 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, p. 1), kuria siekiama aiškiai ir racionaliai nauja struktūra ir formulavimo redakcija išdėstyti taikytinas nuostatas, iš esmės nedarant esminių galiojančių teisės aktų pakeitimų (3 konstatuojamoji dalis).

3 – Tokios pat nuostatos be jokių esmės pakeitimų dabar yra tvirtintos Direktyvos 2006/112 131 straipsnyje, 132 straipsnio 1 dalies b ir f punktuose.

4 – Žr. 2003 m. lapkričio 20 d. Sprendimo *Taksatorringen* (C-8/01, Rink. p. I-13711) 58-65 punktus.

5 – Atkreipsiu dėmesį, kad 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies f punkto visose kalbinėse versijose, kuriomis 1977 m. buvo priimta Šeštoji direktyva, išskyrus versiją olandų kalba, kurioje yra tiesiog žodžiai „atlyginti tik“ („enkel terugbetaling“), o ne „atlyginti tiksliai tik“, yra žodis „tiksliai“. 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies f punktas Nyderlanduose įgyvendinamas įstatymo dėl apyvartos mokesčio (*Wet op de Omzetbelasting*) 11 straipsnio 1 dalies u punktu, kuriame taip pat yra „atlyginti tik“ („slechts terugbetaling“).

6 – Konkrečiai dėl 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies f punkto žr. 1989 m. birželio 15 d. Sprendimo *Stichting Uitvoering Financiële Acties* (348/87, Rink. p. 1737) 13 punktą ir 4 išnašoje minėtą sprendimo *Taksatorringen* 61 punktą.

7 – Minėto sprendimo *Taksatorringen* 62 punktas.

8 ? Žr. generalinio advokato F. G. Jacobs išvados byloje *Zoological Society* (2002 m. kovo 21 d. Sprendimas, C-267/00, Rink. p. I-3353), 17-19 punktus.

9 – Žr. generalinio advokato J. Mischo išvados 4 išnašoje minėtame sprendime *Taksatorringen* 9 ir 117-124 punktus, o ypač 117-119 punktus.

10 – Taip pat žr. 2001 m. sausio 11 d. Sprendimą *Komisija prieš Prancūziją* (C-76/99, Rink. p. I-249, 23 punktas) ir generalinio advokato N. Fennelly išvados šioje byloje 20-23 punktus bei juose nurodytą teismo praktiką.

11 ? Žr. generalinio advokato J. Mischo išvados minėtoje byloje *Taksatorringen* 118 ir 119 punktus.