

GENERALINIO ADVOKATO

JÁN MAZÁK IŠVADA,

pateikta 2012 m. liepos 19 d.(1)

Byla C-174/11

Finanzamt Steglitz

prieš

Ines Zimmermann

(*Bundesfinanzhof* (Vokietija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Šeštoji Tarybos direktyva 77/388/EEB – PVM – Atleidimas nuo mokesčio – 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies g punktas – Su socialine parama ir socialine apsauga susijusios paslaugos, kurias teikia viešosios teisės subjektai arba kitos organizacijos, pripažintos labdaros organizacijomis – Nacionalinės teisės aktai, pagal kuriuos ambulatorinės slaugos paslaugos atleidžiamos nuo mokesčio tik su tam tikromis sąlygomis, kurios netaikomos, kai tokias paslaugas teikia tam tikros valstybės pripažintos asociacijos arba tokios asociacijos nariai“

1. Pridėtinis vertės mokestis (toliau – PVM) buvo numatytas ir įvestas kaip paprastas mokestis, kuriuo apmokestinamos tiekiamos prekės ir teikiamos paslaugos. Tačiau galima teigti, kad pasirodė, jog PVM sistema ir kai kurios jos taisyklės yra gana sudėtingos. Iš tiesų vienas *Court of Appeal (England & Wales)* teisėjai šiuo klausimu pastebėjo, kad „už kasdienio pasaulio <...> glūdi [PVM] pasaulis – tai tarsi fiskalinis atrakcionų parkas, kuriame faktinis ir teisinis realybė sustabdoma arba apverčiama“(2).

2. Kad ir kaip būtų, šioje byloje *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas, Vokietija) prašo išaiškinti, kaip turi būti aiškinami Šeštosios direktyvos(3) 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies g punktas ir (arba) 2 dalies a punktas. Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas byloje, kurios šalys – *Ines Zimmermann* ir *Finanzamt Steglitz* (Šteglico mokesčių inspekcija, toliau – *Finanzamt*), susijusioje su už 1993 ir 1994 m. mokėtiniu PVM.

3. Teisingumo Teismo prašoma išaiškinti, ar valstybės narės gali pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies g punktą numatyti, kad sergančios ar slaugos reikalingas asmenų ambulatorinės slaugos paslaugos atleidžiamos nuo mokesčio, tik jeigu jas teikiančios įstaigos atveju „praėjusiais kalendoriniais metais slaugos išlaidas mažiausiai dviem trečdaliais atvejų visiškai arba daugiausia apmokėjo įstatymuose numatytos socialinio draudimo ar socialinės paramos įstaigos“(4).

4. Vis? pirma, kaip bus matyti toliau, kyla rimt? abejoni? d?l to, ar tokia s?lyga yra suderinama su mokes?i? neutralumo principu, nes ji n?ra vienodai taikoma visiems ambulatorin?s slaugos paslaug? teik?jams.

I – Teisinis pagrindas

A – Europos S?jungos teis?

5. Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies g punkte numatyta, kad valstyb?s nar?s, taikydamos s?lygas, kurias jos nustato siekdamos užtikrinti teising? ir s?žining? atleidimo nuo mokes?i? taikym? ir užkirsti keli? galimam mokes?i? vengimui, išsisukin?jimui arba piktnaudžiavimui, atleidžia nuo mokes?io:

„[glaudžiai] su socialine r?pyba ir socialine apsauga susijusias paslaugas bei prekes, ?skaitant paslaugas, kurias teikia seneli? namai, viešosios teis?s subjektai ar kitos organizacijos, atitinkamos valstyb?s nar?s pripažintos labdaros organizacijomis.“

6. Pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 2 dalies a punkt? „atleisdamos nuo mokes?io institucijas, išskyrus viešosios teis?s subjektus, kaip numatyta šio straipsnio 1 dalies b, g, h, i, l, m ir n punktuose, valstyb?s nar?s gali kiekvienu atskiru atveju taikyti vien? ar daugiau iš toliau nurodyt? 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 [arba] 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 [PVM], ?kainius už panašias paslaugas,
- paslaugoms daroma išimtis neturi taip iškraipyti konkurencijos, kad komercin?s ?staigos, turin?ios mok?ti [PVM], atsidurt? mažiau palankioje pad?tyje.“

B – Nacionalin? teis?

7. Pagal byloje nagrin?jamiems metams (t. y. 1993 ir 1994 m.) taikytinos *Umsatzsteuergesetz 1993* (1993 m. Apyvartos mokes?io ?statymas, toliau – *UStG*) redakcijos 4 straipsnio 16 dalies e punkt? nuo mokes?io buvo atleisti tokie *UStG* 1 straipsnio 1 dalies 1–3 punktuose nurodyti sandoriai: „su ligoni? ir slaugos reikaling? asmen? ambulatorin?s slaugos ?staig? darbu <...> glaudžiai susij? sandoriai, jeigu:

e) laikinos slaugos reikalingus asmenis priiman?i? stacionarin?s slaugos ?staig? bei ligonius ir slaugos reikalingus asmenis aptarnaujan?i? ambulatorin?s slaugos ?staig? atveju pra?jusiais kalendoriniais metais slaugos išlaidas mažiausiai dviem tre?daliais atvej? visiškai arba daugiausia apmok?jo ?statymuose numatytos socialinio draudimo arba socialin?s paramos ?staigos.“

8. *UStG* 4 straipsnio 18 dalies pirmame sakinyje numatyta, kad nuo mokes?io atleidžiami tokie sandoriai: „paslaugos, kurias teikia valstyb?s pripažintos savanoriškos socialin?s paramos asociacijos ir savanoriškai socialin? param? teikian?ios bendrov?s, asmen? asociacijos ir turto

junginiai, esantys socialinės paramos asociacijos nariais, jeigu:

a) tokio subjekto veikla skirta vien ir tiesiogiai visuomenės intereso, labdariniams arba bažnyčios tikslams;

b) paslaugos teikiamos tiesiogiai įstatuose, steigimo akte arba kitokuose steigimo dokumentuose numatytiems asmenims; ir

c) atlygis už tokias paslaugas yra mažesnis nei vidutinis už panašias paslaugas verslo įmonių reikalaujamas atlygis.“

9. Nuo 1995 m. sausio 1 d. *UStG* 4 straipsnio 16 dalies e punkte numatyta dviejų trečdalių riba buvo sumažinta iki 40 %.

10. *Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung 1993* (Nutarimas dėl 1993 m. Apyvartos mokesčio įstatymo įgyvendinimo; toliau – *UstDV*) 23 straipsnyje išvardyta vienuolika asociacijų, kurios pagal *UStG* 4 straipsnio 18 punktą laikomos valstybės pripažintomis socialinės paramos asociacijomis.

II – Faktinės aplinkybės ir prejudiciniai klausimai

11. I. Zimmermann, kuri yra pareiškėja ir kita kasacinio proceso šalis, Berlyne valdo ambulatorinės slaugos tarnybą. Ji yra diplomuota medicinos sesuo ir nuo 1992 m. pagal darbo sutartį dirbo slaugė socialinės pagalbos centre. Be to, nuo 1993 m. ji rūpinosi atskirais pacientais, dirbdama savarankiškai, ir 1993 m. birželio 1 d. registravo ambulatorinės slaugos tarnybą. Remiantis jos 1993 m. rugpjūčio 27 d. pateikta paraiška nuo 1993 m. spalio 1 d. ji buvo registruota ligonių kasose kaip teikianti ligonių slaugos namuose paslaugas(5), priežiūros namuose paslaugas(6) ir pagalbą buityje(7). Byloje nagrinėjant metų PVM deklaracijose ji nurodė, kad jos sudaryti sandoriai yra atleisti nuo mokesčio pagal *UStG* 4 straipsnio 16 dalies e punktą.

12. 1999 m. atsakovė ir kasatorė (*Finanzamt*) pagrindinėje byloje nustatė, kad I. Zimmermann (ir jos personalas) 1993 m. iš viso slaugė 76 asmenis, iš kurių 52 asmenys (68 %) už paslaugas mokėjo privačiai. Tada *Finanzamt* atsisakė pripažinti, kad 1993 m. I. Zimmermann suteiktos paslaugos yra atleistos nuo mokesčio pagal *UStG* 4 straipsnio 16 dalies e punktą, nes remiantis šia nuostata išlaidas mažiausiai dviem trečdaliais atvejų visiškai arba daugiausia turėjo būti apmokėjusios įstatymuose numatytos socialinio draudimo arba socialinės paramos įstaigos.

13. *Finanzamt* atsisakė pripažinti, kad I. Zimmermann 1994 m. suteiktos paslaugos atleidžiamos nuo mokesčio pagal *UStG* 4 straipsnio 16 dalies e punktą, nes ši nuostata buvo susijusi su situacija praėjusiais metais. Tačiau *UStG* 4 straipsnio 14 dalyje numatytas atleidimas nuo PVM buvo taikomas I. Zimmermann suteiktoms gydymo slaugos paslaugoms; *Finanzamt* vertinimu, tokios paslaugos sudarė trečdalį suteiktų paslaugų(8).

14. Nepatenkinus jos prieštaravimo, I. Zimmermann pateikė skundą prieš *Finanzamt* teisme. Nagrinėjant šį skundą ji pateikė jai adresuotą 2005 m. spalio 19 d. Berlyno sveikatos, socialinių reikalų ir vartotojų apsaugos senato administracijos raštą. Šiame rašte nurodyta:

„<...> Patvirtiname, kad ligonių slaugos namuose srityje Jūs teikiate tokias pačias paslaugas ir vykdyte tokį patį veiklą kaip ir slaugos centrai (socialinės paramos centrai), priklausantys

Berlyno savanoriškos socialinės paramos organizacijų lygai. Privačių paslaugų teikėjų pareigų aprašymas ir veiklos turinys visiškai atitiko savanoriškos socialinės paramos centrų užduotis ir veiklos turinį. Remiantis mūsų turimais duomenimis, paslaugų apimtis visiškai sutampa bent jau nuo 1988 m. Atkreipiame Jūsų dėmesį į tai, kad nuo 1992 m. sausio 1 d. pagal UStG 4 straipsnio 16 punkto e papunktį atleidimui nuo PVM keliamos tam tikros sąlygos. Mes negalime ir nenorime vertinti, ar šios sąlygos buvo vykdytos. Tačiau, nepaisydami šios nuostatos, laikomės nuomonės, kad Jūs arba Jūsų monė socialinės apsaugos teisės atžvilgiu buvo pripažinta labdaros organizacija.“

15. *Finanzgericht* (Finansų teismas) iš esmės patenkino skundą. Pagrįsdamas savo sprendimą, jis pažymėjo, kad per nagrinėjamus metus (iki 1993 m. spalio 1 d.) I. Zimmermann vykdyti sandoriai, kiek jie susiję su gydymo slauga, atleidžiami nuo mokesčio pagal UStG 4 straipsnio 14 dalies pirmą sakinį; remdamasis nagrinėjant ieškinį I. Zimmermann pateiktais apskaičiavimais, *Finanzgericht* vertino, kad šios paslaugos sudarė 75 %.

16. *Finanzgericht* nurodė, kad I. Zimmermann galėjo reikalauti atleisti jį nuo mokesčio pagal UStG 4 straipsnio 16 dalies e punktą už laikotarpį nuo 1993 m. spalio 1 d. iki 1994 m. gruodžio 31 d. Nuo to laikotarpio mažiausiai du trečdaliai šių sandorių buvo susiję su asmenimis, kurių slaugos išlaidas visiškai arba daugiausia apmokėjo statymuose numatytos socialinio draudimo arba socialinės paramos staigos. UStG 4 straipsnio 16 dalies e punktas, atsižvelgiant į Šeštąją direktyvą, turi būti aiškinamas taip, kad reikia atsižvelgti tik į laikotarpį nuo 1993 m. spalio mėnesio.

17. Kasaciniame skunde *Finanzamt* teigia, kad buvo pažeistas UStG 4 straipsnio 16 dalies e punktas. Ji prašo *Bundesfinanzhof* panaikinti ankstesnį sprendimą ir atmesti skundą, kiek *Finanzgericht* jį patenkino dėl laikotarpio nuo 1993 m. spalio 1 d. iki 1994 m. gruodžio 31 d., remdamasis UStG 4 straipsnio 16 dalies e punktu. I. Zimmermann prašo *Bundesfinanzhof* atmesti kasacinį skundą.

18. Šiomis aplinkybėmis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nutarė 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 [nacionaliniam] statymų leidėjui leidžiama numatyti, jog sergančių ir slaugos reikalingų asmenų ambulatorinių slaugos paslaugų atleidimas nuo mokesčio priklauso nuo to, kad ši staiga atveju „praėjusiais kalendoriniais metais slaugos išlaidas mažiausiai dviem trečdaliais atvejų visiškai arba daugiausia apmokėjo statymuose numatytos socialinio draudimo ar socialinės paramos staigos“ ([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 nacionalinis statymų leidėjas traktuoja kaip neapmokestinamas kitomis aplinkybėmis, kai jas teikia valstybės pripažintos savanoriškos socialinės paramos asociacijos ir savanoriškai socialinę paramą teikiančios bendrovės, asmenų asociacijos ir turto junginiai, kurie yra socialinės paramos asociacijos nariai ([UStG] 4 straipsnio 18 dalis)?“

III – Vertinimas

A – Pagrindiniai šalių argumentai

19. I. Zimmermann aiškina, kad visuomeninės organizacijos (labdaros asociacijos) ir pelno siekiančios organizacijos konkuruoja ambulatorinės slaugos paslaugų rinkoje. Jos teigimu, pagrindinėje byloje nagrinėjama ir kitomis panašiomis nuostatomis siekiama užtikrinti valstybių narių valdžios institucijų patvirtintą kainų kontrolę, kai vykdytos tokios sąlygos: i) statymuose

numatyt? socialinio draudimo arba socialin?s paramos ?staig? patiriamos išlaidos atitinka sutartus ?kainius; ir ii) socialinio draudimo ?staig? patiriamos išlaidos paprastai yra mažesn?s už privatiems pacientams arba priva?ioms draudimo bendrov?ms taikomus mokes?ius.

20. I. Zimmermann iš esm?s teigia, kad nor?dami ?vertinti, ar konkurencija neteis?tai iškraipoma, nacionaliniai teismai tur?t? nustatyti, ar teikiamos paslaugos, kurios paciento arba galutinio vartotojo poži?riu yra tapa?ios arba panašios, apmokestinamos skirtingai. Šiuo atžvilgiu slaugos paslaug? teik?jo asmuo, teisin? forma arba kvalifikacija netur?t? tur?ti reikšm?s sprendžiant apyvartos mokes?io klausim?.

21. Vokietijos vyriausyb? nurodo, kad pagal teis?s akt? leid?jo nustatyt? valstyb?s vykdom? organizacij? pripažinimo labdaros organizacijomis tvark? pakankamai atsižvelgiama ? tokius aspektus, kurie ?tvirtinti teism? praktikoje(9): i) galimyb?, kad yra priimta speciali?j? teis?s nuostat?; ii) apmokestinamojo asmens veiklos pob?dis, susij?s su viešuoju interesu; iii) ar kiti tokia pa?ia veikla užsiimantys apmokestinamieji asmenys jau yra pripažinti panašia tvarka; iv) ar didel? toki? paslaug? teikimo išlaid? dal? galiausiai apmoka sveikatos draudimo fondai arba kitos socialin?s apsaugos organizacijos; v) neutralumo principas konkurencinio neutralumo prasme.

22. Vokietijos vyriausyb?s teigimu, su mokes?i? neutralumo principu susijusios diskrecijos ribos nebuvo peržengtos. Kalbant konkre?iai apie Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies g punkt?, šis principas yra vienodo poži?rio principo išraiška pripaž?stant organizacijas labdaros organizacijomis, kad jos b?t? prilygintos visuomenin?ms organizacijoms. Tod?l neutralumo principas negali b?ti nagrin?jamas ?prasta prasme, kad paslaug?, kurios yra tapa?ios, turinys turi b?ti apmokestinamas vienodai. Jis veikiau turi b?ti nagrin?jamas taip, kad tapatiems apmokestinamiesiems asmenims turi b?ti taikomos vienodos atleidimo nuo mokes?io s?lygos. Be to, kaip nurodo Vokietijos vyriausyb?, nuostatos, susijusios su valstyb?s nar?s vykdomu organizacij? pripažinimu, d?l kuri? iškraipoma konkurencija pakenkiant priva?ioms bendrov?ms, yra leidžiamos.

23. Tod?l Vokietijos vyriausyb? mano, kad, jeigu b?t? pripažinta, jog UStG 4 straipsnio 18 dalis (kitaip nei šio straipsnio 16 dalis) taikoma tik pelno nesiekiantiems juridiniams asmenims, kuri? labdarin? pob?d? yra pripažinusi valstyb?, pagal Vokietijos teis?s nuostatas tapat?s apmokestinamieji asmenys n?ra vertinami skirtingai, o tik nustatomos skirtingos skirting? apmokestinam?j? asmen?, kuriems taikomos skirtingos pagrindin?s materialin?s ir teisin?s s?lygos, pripažinimo labdarin? pob?džio organizacijomis s?lygos.

B – *Analiz?*

1. Pirmasis klausimas

24. Vis? pirma, kalb?damas apie nacionalin?je teis?je ?tvirtint? teisin? pad?t?, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas labai aiškiai nurodo, kad šioje byloje UStG 4 straipsnio 16 dalies e punkte numatyti reikalavimai n?ra ?vykdyti.

25. Ta?iau prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas abejoja, ar toks rezultatas yra teisingas pagal Šešt?j? direktyv?.

26. Tod?l jis nusprend? pirmuoju klausimu Teisingumo Teismo paklausti, ar pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies g punkt? gali b?ti nustatyta, kad priva?i? organizacij? teikiamos ambulatorin?s slaugos paslaugos atleidžiamos nuo mokes?io su s?lyga, kaip antai nagrin?jama pagrindin?je byloje(10).

27. Prad?siu nuo susijusios teism? praktikos, kurios jau yra pakankamai daug ir ? kuri?

atsižvelgiant tur?s b?ti nagrin?jami prejudiciniai klausimai.

28. Kaip Teisingumo Teismas neseniai primin? Sprendime *Future Health Technologies*(11), „[Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnys(12)] numatytais neapmokestinimo atvejais siekiama, kad PVM b?t? neapmokestinama ne bet kokia visuomen?s interesais vykdoma veikla, o tik šiame skirsnyje išvardyt? ir labai išsamiai apib?dint? r?ši? veikla“.

29. Iš su Šešt?ja direktyva susijusios teism? praktikos taip pat matyti, kad formuluot?s, vartojamos Šeštosios direktyvos 13 straipsnyje nurodytam atleidimui nuo mokes?io apibr?žti, turi b?ti aiškinamos siaurai, nes šis atleidimas yra išimtis iš bendrojo principo, pagal kur? PVM apmokestinamos visos mokes?io mok?tojo už atlyg? tiekiamos prek?s ir teikiamos paslaugos. Nepaisant to, ši? formuluo?i? aiškinimas turi atitikti atleidimo nuo mokes?io tikslus ir mokes?i? neutralumo principo reikalavimus. Tod?l ši siauro aiškinimo taisykl? nereiškia, kad formuluot?s, vartojamos Šeštosios direktyvos 13 straipsnyje numatytiems atleidimo atvejams apibr?žti, turi b?ti aiškinamos taip, kad atleidimu nuo mokes?io siekiamas poveikis neb?t? pasiektas(13).

30. Pažym?tina, kad 29 punkte išd?stytos Šeštosios direktyvos 13 straipsnyje numatyt? su atleidimu nuo mokes?io susijusi? nuostat? aiškinimo taisykl?s taikomos specifin?ms nustatytoms tokio atleidimo nuo mokes?io s?lygoms, vis? pirma toms, kurios susijusios su ?kio subjekto, teikian?io nuo mokes?io atleidžiamas paslaugas, statusu arba tapatybe(14).

31. Taigi Teisingumo Teismas jau yra konstatav?s, kad Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies g punktas, kuriame reglamentuojamas su socialine parama ir socialine apsauga susijusi? paslaug? ir preki? atleidimas nuo PVM, turi b?ti aiškinamas taip, kad s?voka „organizacijos, atitinkamos valstyb?s nar?s pripažintos labdaros organizacijomis“(15) apima ir priva?ius pelno siekian?ius ?kio subjektus, kaip antai fizinius asmenis, valdan?ius „?mon?“(16).

32. Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies g punkte nenurodytos organizacij?, kurios n?ra viešosios teis?s subjektai, pripažinimo labdaros organizacijomis s?lygos ir tvarka. Tod?l iš esm?s toki? organizacij? pripažinimo taisykl?s turi b?ti numatytos kiekvienos valstyb?s nar?s nacionalin?je teis?je(17).

33. Be to, tai, kad šioje srityje turi b?ti priimamos nacionalin?s taisykl?s, numatyta Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 2 dalies a punkte, pagal kur? „atleisdamos nuo mokes?io institucijas, išskyrus viešosios teis?s subjektus, kaip numatyta šio straipsnio 1 dalies <...> g <...> [punkte], valstyb?s nar?s gali kiekvienu atskiru atveju taikyti vien? <...> s?lyg?“, kurios išd?stytos toliau(18).

34. Teism? praktikoje taip pat aiškiai numatyta, kad nors pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies ?žangin? sakini? valstyb?s nar?s nustato atleidimo nuo mokes?io s?lygas, siekdamos užtikrinti teising? ir s?žining? atleidimo nuo mokes?i? taikym? ir užkirsti keli? galimam mokes?i? vengimui, išsisukin?jimui arba piktnaudžiavimui, šios s?lygos negali daryti ?takos numatyto atleidimo nuo mokes?io turinio apibr?žimui(19).

35. Iš teism? praktikos(20) matyti, kad Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies g punkte numatyta valstybi? nari? teis? labdaros organizacijomis pripažinti tam tikras organizacijas, kurios n?ra viešosios teis?s subjektai.

36. Vis d?lto, jeigu apmokestinamasis asmuo gin?ija organizacijos pripažinim? labdaros organizacija, nacionaliniai teismai turi išsiaiškinti, ar kompetentingos valdžios institucijos nevyršijo Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies g punkte numatytos diskrecijos rib?, remdamiesi bendraisiais ES teis?s principais, vis? pirma vienodo poži?rio principu(21).

37. Šiuo klausimu pažymėtina, kad pagal mokesčių neutralumo principą visų pirma draudžiama panašias tarpusavyje konkuruojančias paslaugas vertinti skirtingai PVM atžvilgiu(22). Iš tiesų šis principas yra PVM loginis pagrindas. Kalbant apie tai, iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti ir nėra ginčijama, kad I. Zimmermann teiktos paslaugos (bent jau tos, kurios buvo teikiamos nuo 1993 m. spalio 1 d.) iš esmės buvo tokios pačios kaip ir paslaugos, kurios automatiškai atleidžiamos nuo mokesčių pagal UStG 4 straipsnio 18 dalį.

38. Galiausiai iš teismų praktikos taip pat aišku, jog siekdamas nustatyti, ar privatinės teisės reglamentuojamos įstaigos gali būti pripažintos, kad joms būtų taikomas Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies g punkte numatytas atleidimas nuo mokesčių, nacionalinės institucijos, nepažeisdamos ES teisės ir kontroliuojamos nacionalinių teismų, gali atsižvelgti ne tik į apmokestinamojo asmens vykdomos veiklos viešąjį interesą bei į tai, kad kiti apmokestinamieji asmenys, vykdantys tokios pačios veiklą, jau yra pripažinti, bet ir į *aplinkybę, kad didžioji nagrinėjama gydymo paslaugų kaina dalis gali būti padengiama ligonių kasų arba kitų socialinio draudimo institucijų*(23).

39. Taigi Vokietijos teisės aktų leidėjas UStG 4 straipsnio 16 dalies e punktą priėmęs siekdamas „pagerinti socialinės apsaugos sistemą, susijusią su sergančių ir slaugos reikalingų asmenų slauga“(24). Šioje nuostatoje dviejų trejdalių riba tvirtinta siekiant užtikrinti, kad šia mokesčių lengvata būtų gerokai palengvinta socialinės apsaugos organizacijoms tenkanti našta(25).

40. Todėl akivaizdu, kad 4 straipsnio 16 dalies e punktas gali būti aiškinamas kartu su Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies g punkto reikalavimu, kad šiame punkte išvardytų paslaugų teikėjas privalo būti „[organizacija], atitinkamos valstybės narės pripažinta labdaros organizacija“.

41. Be anksčiau 38 punkte nurodytos teismų praktikos Sprendime *L.u.P.*(26) Teisingumo Teismas konstatavo, kad Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punktu draudžiami nacionalinės teisės aktai, kurie kaip slygą privatinės teisės reglamentuojamos laboratorijos ne sveikatos priežiūros įstaigose atliktų tyrimų atleidimui nuo mokesčių nustato, kad jie turi būti atlikti prižiūrint medikui. Tačiau jis taip pat konstatavo, kad *13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punktu nedraudžiama, kad tais teisės aktais minėtų tyrimų atleidimui nuo mokesčių būtų nustatyta slyga, pagal kurią ne mažiau nei 40 % šių paslaugų turi būti suteiktos socialiniu draudimu apdraustiems asmenims*.

42. Darytina išvada, kad pagal šią teismų praktiką tokio pobūdžio kriterijai (kurie grindžiami konkrečia paslaugų gavėjų grupės apibrėžtimi) privalo būti vertinami atsižvelgiant į Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalį.

43. Manau, kad svarbiausia šioje byloje nustatyti, ar Vokietijos Federacinė Respublika, nustatydamą, kad Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies g punkte numatytas atleidimas nuo mokesčių taikomas su slygomis, kaip antai numatytos UStG 4 straipsnio 16 dalyje, viršijo Šeštąją direktyvą jai suteiktą diskreciją(27).

44. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo, kad vienas iš iškeltų ES teisės aiškinimo klausimų yra susijęs su tuo, kad jis nėra tikras, ar UStG 4 straipsnio 16 dalies e punkte nurodyta dviejų trejdalių riba gali būti grindžiama Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies g punktu, ar šio skirsnio 2 dalies a punktu.

45. Šioje byloje nagrinėjamas kriterijus šiek tiek skiriasi nuo to, kuris buvo nagrinėjamas Sprendime *L.u.P.*(28) Šioje byloje kriterijus nėra grindžiamas vien paslaugų gavėjų grupės sudėtimi, o pagal ją reikalaujama, kad tam tikrą minimalią atitinkamos įstaigos išlaidų dalį visiškai

arba „daugiausia“ apmokėti socialinio draudimo arba socialinės paramos įstaigos, kurios apmoka paslaugų gavėjų medicinos ir vaistų išlaidas.

46. Nagrinėjama Vokietijos teisės nuostata bent jau teoriškai galėtų būti aiškinama taip, kad joje taip pat numatytas su kainomis susijęs kriterijus, kuris turėtų būti atskirai vertinamas pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 2 dalies a punkto trečiąją traūką. Tačiau, priešingai, nei teigia I. Zimmermann ir Vokietijos vyriausybė, manau, kad norint išspręsti pagrindinį bylą šia trauka remtis netikslinga. Komisija teisingai nurodo, kad, atsižvelgiant į tai, jog prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nemanė, jog būtina pateikti nuodugnėsnį šio klausimo vertinimą, atskira 13 straipsnio A skirsnio 2 dalies a punkto analizė atrodytų dirbtina ir bet kuriuo atveju nebūtina, kad būtų galima išspręsti šią bylą. Be to, bet kuriuo atveju pagrindinį byla nėra susijusi su kainų nustatymo klausimais.

a) Ar buvo laikomasi valstybės narės diskrecijos ribų – dviejų trečdalių riba

47. Kaip nurodžiau 41 punkte, Sprendime *L.u.P.*(29) Teisingumo Teismas jau yra pripažinęs, kad Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punktu nacionaliniam teisės aktui leidžiai leidžiama atleisti nuo mokesčio medicinos tyrimus su sąlyga, kad ne mažiau kaip 40 % tokių paslaugų turi būti teikiamos socialiniu draudimu apdraustiems asmenims. Teisingumo Teismas nusprendė, kad tokia nuostata nebuvo viršyta diskrecija, kuria valstybės narės naudojasi nustatydamos, ar jos pripažins organizaciją labdaros organizacija(30).

48. Manau, kad iš tikrųjų Teisingumo Teismas jau yra pripažinęs, jog esant šiam kontekstui nuostatos, kuriomis nustatomas tam tikras dalies apribojimas (pavyzdžiui, du trečdaliai), iš esmės yra teisėtos. Sutinku su Komisija, kad tiek, kiek dviejų trečdalių kriterijus yra reikšmingas šiai bylai, ir, nepaisant to, kad jis taikomas kitokiai socialinei sistemai (paramos), šis kriterijus nesiskiria nuo Teisingumo Teismo sprendime *L.u.P.* vertinto kriterijaus, išskyrus vienintelį dalyką – t. y. reikalaujamą paslaugų gavėjų, kurių visos išlaidos arba didžioji jų dalis apmokamos iš socialinės apsaugos sistemos, dalį.

49. Todėl manau, kad nustatydamos dviejų trečdalių ribų valstybės narės neviršija apribojimų, susijusių su reikalavimais, kuriuos jos gali nustatyti tam tikrų subjektų pripažinimui labdaros organizacijomis(31).

50. Manau, kad dviejų trečdalių ribų Vokietijos vyriausybė nustatė todėl, kad tokia dalis užtikrina pakankamą paslaugų teikėjo integraciją į socialinės apsaugos sistemą. Tai savo ruožtu leidžia užtikrinti labdarinių paslaugų teikėjo pobūdį ir tai, kad jo paslaugos būtų laikomos (pakankamai) glaudžiai susijusiomis su socialine parama ir apsauga.

51. Dar galima pridurti, kad kai savo praktikoje Teisingumo Teismas kalba apie išlaidų padengimą iš sveikatos draudimo fondo kaip apie kriterijų, kuriuo remiantis nustatoma, ar įstaiga bus pripažinta valstybės, jis taip pat visada nurodo, ar tokias išlaidas „daugiausia“ apmoka ligonių kasos(32). Todėl atrodytų, kad naudodamasis jam suteikta diskrecija Vokietijos teisės aktai leidžias pasirinko ribą, kuri yra paprasta, tačiau tinkama.

b) Ar buvo laikomasi valstybės narės diskrecijos ribų – praėjusių kalendorinių metų

52. Visų pirma sutinku su Komisija, kad nuoroda į praėjusius kalendorinius metus sukuriama keli sunkumai. Dėl to, kad pasirinkti praėjusių kalendoriniai metai, žinoma, atsiranda tam tikras netikslumas, nes tai nėra nagrinjamų sandorių vykdymo metai.

53. Tačiau pakanka nurodyti, kad tai, jog dviejų trečdalių riba yra susijusi su „praėjusiais kalendoriniais metais“, nereiškia, kad buvo viršyta valstybių narių diskrecija.

54. Pirma, galima teigti, kad pirma išdėstyta išvada patvirtina tai, jog Sprendime *L.u.P.*(33) Teisingumo Teismas rėmėsi tuo pačiu kriterijumi ir nė vienoje sprendimo vietoje neginėjo toje byloje nagrinėjamoje nuostatoje, kuria nustatyta 40 % riba(34), pateiktos nuorodos ? „praėjusius kalendorinius metus“. Antra, tiesa ir tai, kad Sprendime *L.u.P.*(35) Teisingumo Teismas aiškiai nekommentavo *UStG* 4 straipsnio 16 dalies c punkte tvirtinto reikalavimo, kad 40 % riba turi būti pasiekta „praėjusiais kalendoriniais metais“.

55. Bet kuriuo atveju sutinku su Vokietijos vyriausybe ir Komisija, kad *UStG* 4 straipsnio 16 dalies e punkte pateiktos nuorodos ? praėjusius kalendorinius metus privalumas, be kitų akivaizdžių praktinių priežasčių, yra tas, kad ji atitinka teisinio saugumo principą.

56. Iš tiesų, priešingu atveju, jeigu apmokestinamieji asmenys nuolat remtųsi einamaisiais metais, kiltų sunkumų. Tada apmokestinamasis asmuo, teikdamas paslaugą, nežinotų ir negalėtų žinoti, ar jis vykdo neapmokestinamą sandorą, nebent jis žinotų išlaidą, kurią patirs einamaisiais metais, dalį.

57. Požiūriu, kurio laikausi nagrinėdamas šį klausimą, taip pat patvirtina prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateiktą teismas, kuris nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą nurodo, kad 4 straipsnio 16 dalies e punktas(36), kuriame kalbama apie praėjusiais kalendoriniais metais buvusias aplinkybes, padeda užtikrinti teisinį saugumą ir ES teisėje gali būti grindžiamas Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies 7 anginiu sakiniu, kuriame numatyta, kad, be kita ko, būtina atsižvelgti ? „sąžiningo atleidimo nuo mokesčių taikymą“.

58. Remiantis visais išdėstytais argumentais galima daryti išvadą, kad pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies g punktą nacionaliniam teisės aktų leidėjui iš esmės leidžiama numatyti, jog sergančių ir slaugos reikalingų asmenų ambulatorinės slaugos paslaugos atleidžiamos nuo mokesčių, tik jeigu šių staigų atveju praėjusiais kalendoriniais metais slaugos išlaidas mažiausiai dviem trečdaliais atvejų visiškai arba daugiausia apmoka ?statymuose numatytos socialinio draudimo arba socialinės paramos ?staigos.

59. Vis dėlto pažymėtina, kad šis kriterijus gali būti taikomas, tik jeigu atitinka mokesčių neutralumo principą, kurį prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateiktą teismas konkrečiai nurodo antrajame klausime(37).

2. Antrasis klausimas

60. Antruoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateiktą teismas siekia išsiaiškinti, ar, atsižvelgiant ? mokesčių neutralumo principą, atsakymui ? pirmąjį klausimą turi reikšmės tai, kad tas pačias paslaugas nacionalinės teisės aktų leidėjas vertina kaip neapmokestinamas kitomis aplinkybomis, kai jas teikia valstybės pripažintos savanoriškos socialinės paramos asociacijos ir savanoriškai socialinę paramą teikiančios bendrovės, asmenų asociacijos ir turto junginiai, kurie yra socialinės paramos asociacijos nariai(38).

61. Pirmiausia akivaizdu, kad mokesčių neutralumo principas yra būdingas bendrajai PVM sistemai(39) ir jis neabejotinai – pagrindinis šios sistemos principas(40).

62. Šiuo klausimu reikėtų priminti, kad mokesčių neutralumo principas yra vienodo požiūrio principo atitikmuo PVM srityje(41).

63. Mano manymu, šiuo klausimu pažymėtina, kad vienodo požiūrio principas yra ES teisės

bendrasis principas (dabar jis ?tvirtintas ir Pagrindini? teisi? chartijos 20 straipsnyje) ir kad mokes?i? neutralumo principas tiesiog yra šio principo išraiška.

64. Iš ties? Teisingumo Teismas jau tur?jo galimyb? konstatuoti, kad jeigu nacionalin?s teis?s nuostatoje, kuria perkeliama Šeštojoje direktyvoje numatyta atleidimo nuo mokes?io taisykl?, yra nustatyta s?lyga, prieštaraujanti mokes?i? neutralumo principui, tokios s?lygos taikyti negalima(42).

65. Iš teism? praktikos taip pat aiškiai matyti, kad naudodamosi 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies g punkte numatyta teise nustatyti s?lygas, kuriomis taikomas atleidimas nuo mokes?io, ir taip nustatyti, ar tam tikri sandoriai apmokestinami PVM, jos privalo laikytis mokes?i? neutralumo principo(43).

66. Sprendime *Kügler* Teisingumo Teismas pabr?ž?, kad pagal mokes?i? neutralumo princip?, be kita ko, draudžiama ta pa?ia veikla užsiiman?ius ?kio subjektus skirtingai vertinti apmokestinimo PVM atžvilgiu. Tod?l galima daryti išvad?, kad šio principo neb?t? paisoma, jeigu galimyb? remtis atleidimu nuo mokes?i?, kuris numatytas 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punkte nurodytoms sveikatos prieži?ros paslaugoms, priklausyt? nuo tokia veikla užsiiman?io apmokestinamojo asmens teisin?s formos(44).

67. Be to, teism? praktikoje nurodyta, kad pagal mokes?i? neutralumo princip? vis? pirma draudžiama PVM atžvilgiu skirtingai vertinti panašias prekes ir teikiamas paslaugas, kurios konkuruoja tarpusavyje, tod?l šioms prek?ms arba paslaugoms turi b?ti taikomas vienodas tarifas(45).

68. Remiantis tuo, k? Teisingumo Teismas nurod? Sprendime *L.u.P.*(46), galima daryti išvad?, kad nenorint pažeisti mokes?i? neutralumo principo pirmiausia b?tina užtikrinti, jog visoms privatin?s teis?s reglamentuojam? ?staig? r?šims, numatytoms Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies g punkte, b?t? taikomos tos pa?ios pripažinimo, kad jos teikia panašias paslaugas, s?lygos.

69. Galiausiai akivaizdu, kad patikrinti, ar nacionalin?s teis?s aktai atitinka š? reikalavim?, ar, priešingai, juose numatyta, kad nagrin?jamos s?lygos taikomos tik tam tikros r?šies ?staigoms, o kitos ?staigos nuo j? atleidžiamos, tur?s nacionalinis teismas(47).

70. Ta?iau jau iš nutarties d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? aiškiai matyti, kad prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas yra link?s laikytis poži?rio, jog šioje byloje šio principo nesilaikoma.

71. Kaip matyti iš toliau išd?styt? punkt?, galiu tik sutikti su prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiai teismu, kad, atsižvelgiant ? PVM neutralumo (šioje byloje – neutralumo konkurencijos atžvilgiu) reikalavim?, šioje byloje iš esm?s negalima atsisakyti atleisti I. Zimmermann nuo mokes?io pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies g punkt?, remiantis tuo, kad nuo 1992 m. sausio 1 d. nacionalin?s teis?s akt? leid?jas nagrin?jamais metais galiojusios redakcijos *UStG* 4 straipsnio 16 dalies e punkte ?tvirtino reikalavim?, kad pra?jusiais kalendoriniais metais slaugos išlaidas mažiausiai dviem tre?daliais atvej? visiškai arba daugiausia b?t? apmok?jusios ?statymuose numatytos socialinio draudimo arba socialin?s paramos ?staigos.

72. Nutartyje d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? aiškiai nurodyta, kad aiškinamajame rašte teigiama, jog tiek *UStG* 4 straipsnio 16 dalies e punktu, tiek jo 18 dalimi siekiama perkelti Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies g punkt?.

73. Ta?iau *UStG* 4 straipsnio 16 dalies e punkte numatytos slaugos paslaug? atleidimo nuo

mokesčio sąlygos, kuri neturi vykdyti panašias paslaugas teikiantys konkurentai, kad būtų atleisti nuo mokesčio pagal 4 straipsnio 18 dalį.

74. Iš tiesų slaugos paslaugų, kurias teikia Savanoriškų socialinės paramos asociacijų lygai priklausantis subjektas, atveju atleidimui nuo mokesčio pagal *UStG* 4 straipsnio 18 punktą nėra svarbu, ar tam tikrų slaugos išlaidų dalį apmokėjo įstatymuose numatytos socialinio draudimo arba socialinės paramos įstaigos; šiuo klausimu taip pat nereikšminga praėjusių kalendorinių metų situacija.

75. Kitaip tariant, *UStG* 4 straipsnio 18 dalyje nurodytos organizacijos, priešingai nei tos, kurioms taikoma 4 straipsnio 16 dalis, atleidžiamos nuo PVM nepaisant jų paslaugų gavėjų grupės sudėties.

76. Todėl susidaro situacija, kai, atsižvelgiant į konkurenciją tarp panašių paslaugų teikėjų, tam tikrų organizacijų (nurodytų *UStG* 4 straipsnio 16 dalyje) pripažinimui pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies g punktą netaikomos tokios pačios sąlygos, kurios taikomos panašių paslaugų teikėjams (numatytiems 4 straipsnio 18 punkte).

77. Šiuo klausimu pažymėtina, kad 2007 m. kovo 15 d. (48) *Bundesfinanzhof* penktoji kolegija, gavusi Teisingumo Teismo atsakymą į savo prejudicinį klausimą, kad *UStG* 4 straipsnio 14 dalyje ir 16 dalies b bei c punktuose įtvirtintos nacionalinės teisės nuostatos yra nesuderinamos su ES teisės mokesčių neutralumo principu, nes pagal šią nuostatą ne visų rūšių privatinės teisės subjektams, numatytiems Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punkte, buvo taikomos tokios pačios pripažinimo, kad jie teikia panašias paslaugas, sąlygos. Sprendime *L. u.P.* padarė teisingą išvadą.

78. Manau, kad Teisingumo Teismui pateiktuose dokumentuose nenurodyta jokių aplinkybių, kuriomis remiantis būtų galima manyti, kad nurodytas skirtingas reglamentavimas vis dėlto yra suderinamas su mokesčių neutralumo principu, ir šiuo požiūriu Vokietijos vyriausybės argumentai nėra įtikinami.

79. Vokietijos vyriausybė iš esmės teigia, kad jai turėtų būti leidžiama skirtingiems apmokestinamiesiems asmenims taikyti skirtingas taisykles. Iš tiesų 2003 m. gegužės 13 d. išaiškinime „Apyvartos mokestis. Trumpa informacija Nr. 10“ (49) *Oberfinanzdirektion Düsseldorf* (Diuseldorfo vyriausioji finansų direkcija) išreiškė požiūrį, kad ambulatorinės slaugos paslaugų atleidimui nuo mokesčio galioja skirtingos sąlygos. Ji nurodė, kad atleidimas nuo mokesčio pagal *UStG* 4 straipsnio 18 dalį galėtų būti taikomas ir tada, kai nevykdomos *UStG* 4 straipsnio 16 dalies e punkto sąlygos.

80. Tačiau manau, kad šis argumentas prieštarauja mokesčių neutralumo principui ir Teisingumo Teismo sprendimui *L.u.P.* (50). Atsižvelgiant į šį principą ir Teisingumo Teismo praktiką galima daryti išvadą, kad paprastai valstybės narės negali taikyti skirtingų taisyklių skirtingiems apmokestinamiesiems asmenims.

81. Vokietijos vyriausybė nurodė, kad viešosios teisės subjektams gali būti taikomas kitoks režimas nei privatinės teisės subjektams. Tačiau svarbu pažymėti (šis klausimas buvo būtina išsiaiškinti per posėdį ir tuomet Vokietijos vyriausybė jį patvirtino), kad valstybės pripažintoms savanoriškoms socialinės paramos asociacijoms (51), nurodytoms *UStG* 4 straipsnio 18 dalyje, taikoma privatinė, o ne viešoji teisė, todėl joms netaikoma 4 straipsnio 16 dalies a punkte numatyta atskira nuostata dėl atleidimo nuo mokesčio, susijusi su viešosios teisės subjektais.

82. Pažymėtina, kad Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies g punkto tikslas yra sumažinti sveikatos priežiūros išlaidas (52). Iš tiesų, kalbant apie Šeštosios direktyvos 13

straipsnio A skirsnio 1 dalies g punkte nurodyt? atleidimo nuo mokes?io atvej? nustatymo tiksl?, iš šios nuostatos aiškiai matyti, kad tokie atleidimo nuo mokes?io atvejai, kai tam tikroms socialiniame sektoriuje teikiamoms visuotin?s svarbos paslaugoms taikomas palankesnis PVM režimas, nustatyti siekiant sumažinti ši? paslaug? kain? ir padaryti jas labiau prieinamas jomis galintiems pasinaudoti asmenims(53).

83. Manau (kaip ir Komisija), kad nors reikia pripažinti, jog min?tas tikslas sumažinti sveikatos prieži?ros išlaidas iš esm?s pateisina tokio kriterijaus, kaip antai *UStG* 4 straipsnio 16 dalies e punkte numatytas dviej? tre?dali? kriterijus, taikym?, vis d?lto atsižvelgiant ? š? tiksl? n?ra aišku, kod?l I. Zimmermann pad?tyje esantiems asmenims šis kriterijus taikomas, o *UStG* 4 straipsnio 18 dalyje nurodytiems subjektams – ne.

84. Vokietijos vyriausyb? teigia, jog *UStG* 4 straipsnio 16 dalyje numatyta s?lyga siekiama užtikrinti, kad paslaug? teik?jas iš ties? b?t? labdaros organizacija ir kad jam b?t? taikomos tokios pa?ios s?lygos kaip visuomenin?ms organizacijoms. Ji nurodo, kad nagrin?jam? nuostat? tikslas yra ?traukti asmenis ? sveikatos draudimo sistem? pasinaudojant atleidimu nuo mokes?io.

85. Nors manau, kad tai suprantama, vis d?lto abiem apmokestinam?j? asmen? grup?ms (numatytiems 4 straipsnio 16 dalies e punkte ir 18 dalyje) tur?t? b?ti taikomos tokios pa?ios taisykl?s.

86. Iš ties?, kaip Teisingumo Teismas konstatavo Sprendime *Rank Group*, „mokes?i? neutralumo principas turi b?ti aiškinamas taip, kad skirtingo dviej?, vartotojo poži?riu, identiška arba panaši? paslaug?, tenkinan?i? tuos pa?ius vartotojo poreikius, vertinimo prid?tin?s vert?s mokes?io atžvilgiu pakanka, kad b?t? nustatytas šio principo pažeidimas. Tod?l tam, kad b?t? padarytas toks pažeidimas, neb?tina papildomai nustatyti faktin?s konkurencijos tarp ši? paslaug? arba konkurencijos iškraipymo d?l min?to skirtingo vertinimo“.(54)

87. Galiausiai prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas teisingai pastebi, kad Šeštojoje direktyvoje n?ra nuostat?, kuriomis valstyb?ms nar?ms b?t? leidžiama numatyti, kad toki? pa?i? paslaug? atleidimas nuo mokes?io priklauso nuo to, ar j? teik?jas yra tam tikra asociacija arba tokios asociacijos narys.

88. Baigdamas dar pridur?iau, kad jeigu Vokietija nuspr?st? nustatyti organizacij? pripažinimo labdaros organizacijomis taisykles (nors teism? praktikoje aiškiai nurodyta, kad pagal Šešt?j? direktyv? nereikalaujama, kad toks pripažinimas b?t? vykdomas laikantis formalios proced?ros arba kad tokia proced?ra b?t? aiškiai numatyta nacionalin?s mokes?i? teis?s nuostatose(55)), ji gali tai padaryti. Ta?iau tokios taisykl?s privalo atitikti mokes?i? neutralumo princip?.

89. Remiantis visais išd?stytais argumentais, galima daryti išvad?, kad pagal mokes?i? neutralumo princip? pagrindin?je byloje nagrin?jam? s?lyg?(56) taikyti draudžiama, jeigu pagal galiojan?ias nacionalin?s teis?s nuostatas taikomos kitokios toki? pa?i? paslaug? atleidimo nuo mokes?io s?lygos, kai jas teikia valstyb?s pripažintos savanoriškos socialin?s paramos asociacijos ir savanoriškai socialin? param? teikian?ios bendrov?s, asmen? asociacijos ir turto junginiai, kurie yra socialin?s paramos asociacijos nariai.

IV – Išvada

90. D?l nurodyt? priežas?i? manau, kad ? *Bundesfinanzhof* (Vokietija) pateiktus klausimus reik?t? atsakyti taip:

1. Pagal 1977 m. geguž?s 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB d?l valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo – Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema: vienodas

vertinimo pagrindas 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies g punkt? nacionalin?s teis?s akt? leid?jui iš esm?s leidžiama numatyti, jog sergan?i? ir slaugos reikaling? asmen? ambulatorini? slaugos paslaug? atleidimas nuo mokes?io priklauso nuo to, kad ši? ?staig? atveju pra?jusiais kalendoriniais metais slaugos išlaidas mažiausiai dviem tre?daliais atvej? visiškai arba daugiausia apmok?jo ?statymuose numatytos socialinio draudimo arba socialin?s paramos ?staigos.

Vis d?lto š? kriterij? galima taikyti, tik jeigu jis atitinka mokes?i? neutralumo princip?.

2. Pagal mokes?i? neutralumo princip? draudžiama taikyti š? kriterij?, jeigu pagal taikytinas nacionalin?s teis?s nuostatas tapa?ios arba panašios paslaugos nuo mokes?io atleidžiamos skirtingomis s?lygomis, kaip antai pagrindin?je byloje.

1 – Originalo kalba: angl?.

2 – *Lord Justice S. Sedley Sprendimo Royal & Sun Alliance Insurance Group plc prieš Customs and Excise Commissioners*, STC 1476 (CA) 54 punktas. Ta?iau manau, kad reik?t? pridurti, jog dažnai jo taikymo ir aiškinimo sunkum? kyla ne d?l paties PVM, o d?l m?ginim? juo manipuliuoti.

3 – 1977 m. geguž?s 17 d. Šeštoji Tarybos direktyva 77/388/EEB d?l valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo – Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k., 9 sk., 1 t. p. 23).

4 – Toliau – pagrindin?je byloje nagrin?jama s?lyga.

5 – Bylos aplinkyb?ms taikytinos redakcijos *Socialgesetzbuch* (Vokietijos socialin?s apsaugos kodeksas; toliau – SGB V) penktos knygos 37 straipsnis (1988 m. gruodžio 20 d., I dalis, p. 2477).

6 – SGB V 53–56 straipsniai.

7 – SGB V 38 straipsnis.

8 – 1999 m. balandžio 27 d. pranešimai apie mok?tin? PVM už 1993 ir 1994 m.

9 – Vokietijos vyriausyb? remiasi: 2006 m. geguž?s 26 d. Sprendimo *Kingscrest Associates ir Montecello*, C-498/03, Rink. p. I-4427, 53 ir 41 ir paskesniais punktais; taip pat 2002 m. rugs?jo 10 d. Sprendimo *Kügler*, C-141/00, Rink. p. I-6833, 57 ir paskesniais punktais. Be to, ji remiasi 2003 m. lapkri?io 6 d. Sprendimo *Dornier*, C-45/01, Rink. p. I-12911, 72 ir paskesniais punktais.

10 – Pagal kuri? slaugos išlaidas pra?jusiais kalendoriniais metais mažiausiai dviem tre?daliais atvej? visiškai arba daugiausia turi b?ti apmok?jusios ?statymuose numatytos socialinio draudimo arba socialin?s paramos ?staigos.

11 – 2010 m. birželio 10 d. sprendimo, C-86/09, Rink. p. I-5215, 29 punktas. Pagal analogij? žr. vis? pirma 1985 m. liepos 11 d. Sprendimo *Komisija prieš Vokietij?*, 107/84, Rink. p. 2655, 17 punkt?; 2003 m. lapkri?io 20 d. Sprendimo *d’Ambrumenil ir Dispute Resolution Services*, C-307/01, Rink. p. I-13989, 54 punkt? ir 2010 m. sausio 28 d. Sprendimo *Eulitz*, C-473/08, Rink. p. I-907, 26 punkt? ir jame nurodyt? teism? praktik?.

12 – Dabar – 2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1) 132 straipsnis.

13 – Žr. 11 išnašoje min?to Sprendimo *Future Health Technologies* 30 punkt?. Pagal analogij? žr. vis? pirma 2007 m. birželio 14 d. Sprendimo *Haderer*, C-445/05, Rink. p. I-4841, 18 punkt? ir jame

nurodyt? teism? praktik?; 2009 m. lapkri?io 19 d. Sprendimo *Don Bosco Onroerend Goed*, C-461/08, Rink. p. I-11079, 25 punkt? ir jame nurodyt? teism? praktik?; taip pat 11 i?na?oje min?to Sprendimo *Eulitz* 27 punkt? ir jame nurodyt? teism? praktik?. Be to, ?r. 2010 m. bir?elio 10 d. Sprendimo *CopyGene A/S*, C-262/08, Rink. p. I-5053, 25 ir 26 punktus.

14 – ?r. 11 i?na?oje min?to Sprendimo *Eulitz* 42 punkt?. ?iuo klausimu ?r. 1999 m. rugs?jo 7 d. Sprendimo *Gregg*, C-216/97, Rink. p. I-4947, 16–20 punktus; 9 i?na?oje min?to Sprendimo *KingscrestAssociates ir Montecello* 23 punkt? ir 13 i?na?oje min?to Sprendimo *Haderer* 19 punkt?.

15 – Pa?ym?tina, kad Direktyvos 2006/112 redakcijos angl? kalba atitinkamoje nuostatoje (132 straipsnio 1 dalies g punkte) nebevarojamas ?odis „labdaros“, o nurodomos „<...> organizacijos, kurias atitinkama valstyb? nar? pripa?ino *socialine gerove besir?pinan?iomis* organizacijomis“ (i?skirta mano).

16 – ?r. 9 i?na?oje min?to Sprendimo *KingscrestAssociates ir Montecello* 35 ir paskesnius punktus; taip pat 14 i?na?oje min?to Sprendimo *Gregg* 17 ir paskesnius punktus.

17 – ?r. 9 i?na?oje min?to Sprendimo *Dornier* 64 ir 81 punktus; 9 i?na?oje min?to Sprendimo *KingscrestAssociates ir Montecello* 49 punkt?; 2006 m. bir?elio 8 d. Sprendimo *L.u.P.*, C-106/05, Rink. p. I-5123, 42 punkt? ir 13 i?na?oje min?to Sprendimo *CopyGene A/S* 63 punkt?.

18 – ?r. 9 i?na?oje min?to Sprendimo *Dornier* 65 punkt? ir 9 i?na?oje min?to Sprendimo *Kingscrest Associates ir Montecello* 50 punkt?.

19 – ?r., be kita ko, 9 i?na?oje min?to Sprendimo *KingscrestAssociates ir Montecello* 22–24 punktus ir juose nurodyt? teism? praktik?; taip pat 2006 m. gruod?io 14 d. Sprendimo *VDP Dental Laboratory*, C-401/05, Rink. p. I-12121, 26 punkt?.

20 – ?r. 9 i?na?oje min?to Sprendimo *Kügler* 54 punkt? ir 9 i?na?oje min?to Sprendimo *Kingscrest Associates ir Montecello* 51 punkt?.

21 – ?iuo klausimu ?r. 9 i?na?oje min?to Sprendimo *Kügler* 56 punkt?; 9 i?na?oje min?to Sprendimo *Dornier* 69 punkt?; 9 i?na?oje min?to Sprendimo *KingscrestAssociates ir Montecello* 52 punkt? ir 17 i?na?oje min?to Sprendimo *L.u.P.* 48 punkt?.

22 – ?r., be kita ko, 9 i?na?oje min?to Sprendimo *Kügler* 30 punkt?; 2001 m. gegu?s 3 d. Sprendimo *Komisija prieš Pranc?zij?*, C-481/98, Rink. p. I-3369, 22 punkt?; 2003 m. spalio 23 d. Sprendimo *Komisija prieš Vokietij?*, C-109/02, Rink. p. I-12691, 20 punkt?; 9 i?na?oje min?to Sprendimo *KingscrestAssociates ir Montecello* 41 ir 54 punktus; 2008 m. baland?io 10 d. Sprendimo *Marks & Spencer*, C-309/06, Rink. p. I-2283, 47 punkt? ir 2011 m. kovo 3 d. Sprendimo *Komisija prieš Nyderlandus*, C-41/09, Rink. p. I-831, 66 punkt?.

23 – ?r. 9 i?na?oje min?to Sprendimo *Kügler* 57 ir 58 punktus; 9 i?na?oje min?to Sprendimo *Dornier* 72 ir 73 punktus; 9 i?na?oje min?to Sprendimo *KingscrestAssociates ir Montecello* 53 punkt? (d?l Še?tosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies g punkto) ir 17 i?na?oje min?to Sprendimo *L.u.P.* 53 punkt? (d?l Še?tosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punkto).

24 – Originalo kalba ?i nuostata yra tokia: „[um] die bestehenden Versorgungsstrukturen bei der Pflege kranker und pflegebedürftiger Personen zu verbessern“. ?r. *Bundestags-Drucksache* 12/1506, p. 178 kartu su p. 65.

25 – ?ioje vietoje remiuosi 2008 m. sausio 24 d. *Bundesfinanzhof* sprendimu, V R 54/06, *Bundessteuerblatt* 2008, II dalis, p. 643, II.1.c., kuriame daroma nuoroda ? 2007 m. gegu?s 31 d. *Bundesverfassungsgericht* sprendim?, 1 BvR 1316/04, *Neue Juristische Wochenschrift* 2007, p.

3628.

26 – Minutis 17 išnašoje, 55 punktas.

27 – Žr., pavyzdžiui, 1998 m. gegužės 7 d. Sprendimo *Komisija prieš Ispaniją*, C-124/96, Rink. p. I-2501, kuriame Teisingumo Teismas iš esmės konstatavo, kad Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 2 dalies a punkto trečia trauka nereiškia, jog valstybės narės, nustatydamas, kad 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies m punkte numatytas atleidimas nuo mokesčio taikomas, tik jeigu vykdoma viena arba daugiau šios nuostatos 2 dalies a punkte numatytų sąlygų, gali pakeisti pastarojo punkto taikymo sritį. Be to, pagal 13 straipsnio A skirsnio 2 dalies a punktą atleidimas nuo mokesčio negali būti ribojamas taip, kad jis būtų taikomas tik socialinio pobūdžio privačioms sporto įstaigoms arba centrams, kuriuose taikomi narystės mokesčiai neviršija tam tikros sumos, neatsižvelgiant į kiekvienos sporto veiklos pobūdį ir konkrečias su ja susijusias aplinkybes.

28 – Minutis 17 išnašoje.

29 – Ten pat.

30 – Žr. 9 išnašoje minėto Sprendimo *Kügler* 54 punktą ir 9 išnašoje minėto Sprendimo *Kingscrest Associates ir Montecello* 51 punktą.

31 – Šioje vietoje galima priminti, kad šiuo metu ši dviejų trečdalių riba yra sumažinta iki 40 %.

32 – Žr. 9 išnašoje minėto Sprendimo *Kügler* 57 ir paskesnius punktus; 9 išnašoje minėto Sprendimo *Dornier* 72 ir paskesnius punktus; taip pat 9 išnašoje minėto Sprendimo *Kingscrest Associates ir Montecello* 53 ir 41 ir paskesnius punktus.

33 – Minutis 17 išnašoje.

34 – Nustatyta 1980, 1991 ir 1993 m. *UStG* 4 straipsnio 16 dalies c punkte.

35 – Visų pirma 41 ir paskesniuose punktuose.

36 – Iš esmės ir *UStG* 4 straipsnio 16 dalies b–d punktai.

37 – Žr. 17 išnašoje minėto Sprendimo *L.u.P.* 50 punktą.

38 – *UStG* 4 straipsnio 18 dalis.

39 – Žr., be kita ko, 1998 m. birželio 11 d. Sprendimo *Fischer*, C-283/95, Rink. p. I-3369, 27 punktą ir 14 išnašoje minėto Sprendimo *Gregg* 19 punktą.

40 – Žr. 2009 m. spalio 29 d. Sprendimo *SKF*, C-29/08, Rink. p. I-10413, 67 punktą ir jame nurodytą teismų praktiką.

41 – Žr., be kita ko, 2009 m. spalio 29 d. Sprendimo *NCC Construction Danmark*, C-174/08, Rink. p. I-10567, 41 punktą; 13 išnašoje minėto Sprendimo *CopyGene A/S* 64 punktą ir 2011 m. lapkričio 10 d. Sprendimo *Rank Group*, sujungtos bylos C-259/10 ir C-260/10, Rink. p. I-10947, 61 punktą. Taip pat žr. 2006 m. gruodžio 7 d. Sprendimo *Eurodental*, C-240/05, Rink. p. I-11479, 55 punktą.

42 – Žr. 2005 m. vasario 17 d. Sprendimo *Linneweber ir Akritidis*, sujungtos bylos C-453/02 ir C-462/02, Rink. p. I-1131, 37 punktą.

43 – Pagal analogiją žr. 39 išnašoje minėto Sprendimo *Fischer* 27 punktą ir 42 išnašoje minėto

Sprendimo *Linneweber ir Akritidis* 24 punkt?.

44 – Min?tas 9 išnašoje, 30 punktas. Šiuo klausimu žr. 14 išnašoje min?to Sprendimo *Gregg* 20 punkt?.

45 – Žr. 2001 m. spalio 11 d. Sprendimo *Adam*, C-267/99, Rink. p. I-7467, 36 punkt? ir 22 išnašoje min?to Sprendimo *Komisija prieš Vokietij?*, C-109/02, 20 punkt?.

46 – Min?tas 17 išnašoje, 50 punktas.

47 – Žr. 9 išnašoje min?to Sprendimo *Kügler* 57 punkt?; 9 išnašoje min?to Sprendimo *Dornier* 74 punkt? ir 13 išnašoje min?to Sprendimo *CopyGene A/S* 65 punkt?.

48 – V R 55/03 (BFHE 217, 48, *BStB*/ II 2008, 31). Ta?iau palyginkite š? sprendim? su 2008 m. sausio 24 d. *Bundesfinanzhof* sprendimu *Czukas*, V R.54/06.

49 – *Kurzinformation Umsatzsteuer Nr. 10 (Umsatzsteuer-Rundschau 2005, 516)*.

50 – Min?tas 17 išnašoje.

51 – Taip pat savanoriškai labdarai skirtoms bendrov?ms, asmen? bendrov?ms ir turto junginiams, esantiems labdaros organizacijos nariais.

52 – Žr., be kita ko, 17 išnašoje min?to Sprendimo *L.u.P.* 31 punkt?.

53 – 9 išnašoje min?to Sprendimo *Kingscrest Associates ir Montecello* 30 punktas. Taip pat žr. 9 išnašoje min?to Sprendimo *Dornier* 43 punkt? (susijus? su Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b ir c punktais); 11 išnašoje min?to Sprendimo *D'Ambrumenil ir DisputeResolution Services* 58 punkt? (13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punktas) ir 17 išnašoje min?to Sprendimo *L.u.P.* 25 punkt? (13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b ir c punktai).

54 – Min?tas 41 išnašoje, 36 punktas.

55 – Žr. 9 išnašoje min?to Sprendimo *Dornier* 67 punkt?.

56 – T. y. jeigu valstyb? nar?, taikydama Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies g punkte ?tvirtint? nuostat? d?l atleidimo nuo mokes?io, numato, kad sergan?i? ir slaugos reikaling? asmen? slaugos paslaugos atleidžiamos nuo mokes?io, tik jeigu toki? subjekt? atvej? *pra?jusiais kalendoriniais metais slaugos išlaidas mažiausiai dviem tre?daliais atvej? visiškai arba daugiausia apmok?jo ?statymuose numatytos socialinio draudimo arba socialin?s paramos ?staigos*.