

TEISINGUMO TEISMO (antroji kolegija) SPRENDIMAS

2012 m. lapkričio 15 d. (*)

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

Byloje C-174/11

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

Finanzamt Steglitz

prieš

Ines Zimmermann

TEISINGUMO TEISMAS (antroji kolegija),

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

generalinis advokatas J. Mazák,

posėdžio sekretorė A. Impellizzeri, administratorė,

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

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- I. Zimmermann, atstovaujamos *Rechtsanwalt* U. Behr,
- Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos T. Henze ir K. Petersen,
- Europos Komisijos, atstovaujamos W. Mölls ir C. Soulay,

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

priima šį

Sprendimas

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23, toliau – Šeštoji direktyva) 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies g punkto ir 2 dalies a punkto išaiškinimu.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant I. Zimmermann ir *Finanzamt Steglitz* (Šteglico mokesčių inspekcija, toliau – *Finanzamt*) ginčą dėl 1993 ir 1994 m. mokėtino pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM).

Teisinis pagrindas

Sjungos teisė

3 Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalyje nustatyta:

„Nepažeisdamos kitų Bendrijos nuostatų ir taikydamos sąlygas, kurias jos nustato siekdamos užtikrinti teisingą ir sąžiningą atleidimo nuo mokesčių taikymą bei užkirsti kelią galimam mokesčių vengimui, išsisukinėjimui ar piktnaudžiavimui, valstybės narės atleidžia nuo mokesčio:

<...>

b) ligoninių ir kitas sveikatos priežiūros paslaugas bei glaudžiai su jomis susijusių veiklų, kurias vykdo viešosios teisės subjektai arba ligoninės, gydymo ir diagnostavimo centrai bei kitos panašaus pobūdžio daromai pripažintos staigos tokiomis pat socialinėmis sąlygomis, kokios taikomos viešosios teisės subjektams;

<...>

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

<...>“

4 Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 2 dalyje numatyta:

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

- institucijos neturi sistemingai siekti pelno, bet jei vis dėlto pelnas gaunamas, jis neturi būti skirstomas, o turi būti skiriamas teikiamų paslaugų taisyklėms ir gerinimui finansuoti,
- institucijas turi valdyti ir administruoti iš esmės visuomeniniais pagrindais asmenys, kurie nei patys, nei per tarpininkus neturi nei tiesioginės, nei netiesioginės asmeninės naudos iš veiklos rezultatų,
- mokesčiai už joms teikiamas paslaugas turi būti patvirtinti valdžios institucijų arba neviršyti valstybės valdžios institucijų nustatytų mokesčių, o mokesčiai už paslaugas, kurioms tokio patvirtinimo nereikia, turi būti mažesni už komercinių staigų, turinčių mokėti [PVM], mokesčius už panašias paslaugas,
- paslaugoms daroma išimtis neturi taip iškraipyti konkurencijos, kad komercinės staigos,

turin?ios mok?ti [PVM], atsidurt? ma?iau palankioje pad?tyje.

b) Paslaugos ir prek?s neturi b?ti atleistos nuo mokes?io pagal aukš?iau pateiktos 1 dalies b, g, h, i, l, m ir n punktus, jeigu:

- tos paslaugos ir prek?s n?ra b?tinios atleidžiamiems nuo mokes?io sandoriams,
- pagrindinis paslaug? teikimo ar prek? tiekimo tikslas – organizacijai gauti papildom? pajam? iš sandori?, kurie tiesiogiai konkuruoja su komercini? ?staig?, turin?i? mok?ti [PVM], sudaromais sandoriais.“

Vokietijos teis?

5 1993 m. Apyvartos mokes?io ?statymo (*Umsatzsteuergesetz 1993*, toliau – *UstG*) redakcijos, galiojusios gin?ijamais 1993 ir 1994 m., 4 straipsnyje nustatyta:

„Sandoriai, <...> atleidžiami nuo mokes?io:

<...>

16. Su ligoni? ar slaugos reikaling? asmen? ambulatorin?s slaugos ?staig? darbu <...> glaudžiai susij? sandoriai, jeigu:

a) šias ?staigas eksploatuoja pagal vieš?j? teis? ?steigti juridiniai asmenys arba

<...>

e) <...> ligoniams ir slaugos reikalingiems asmenims ambulatorin?s slaugos paslaugas teikian?i? ?staig? atveju pra?jusiais kalendoriniais metais medicininės ir vaist? išlaidas mažiausiai dviem tre?daliais atvej? visiškai arba daugiausia apmok?jo ?statymuose numatytos socialinio draudimo arba socialin?s paramos ?staigos;

<...>

18. Paslaugos, kurias teikia valstyb?s pripažintos savanoriškos socialin?s paramos asociacijos ir savanoriškai socialin? param? teikiantys juridiniai asmenys, asmen? asociacijos ir turto junginiai, kurie yra socialin?s paramos asociacijos nariai, jeigu:

a) toki? subjekt? veikla skirta vien ir tiesiogiai visuomen?s intereso, labdariniams arba religiniams tikslams;

b) paslaugos teikiamos tiesiogiai ?statuose, steigimo akte arba kitokiame steigimo dokumente numatytiems asmenims;

c) ir atlygis už tokias paslaugas yra mažesnis nei vidutinis už panašias paslaugas pelno siekian?i? ?moni? reikalaujamas atlygis. <...>“

6 Nuo 1995 m. sausio 1 d. *UStG* 4 straipsnio 16 dalies e punkte numatyta dviej? tre?dali? riba (toliau – dviej? tre?dali? riba) sumažinta iki 40 %.

7 *UStG* 4 straipsnio 18 dalyje nurodyta „socialin?s paramos“ s?voka apibr?žta Mokes?i? kodekso (*Abgabenordnung, BGBl. 1976 I, p. 613 ir BGBl. 1977 I, p. 269*) 66 straipsnio 2 dalyje:

„Socialin? parama yra suplanuota apsauga asmenims, kuriems jos reikia arba esantiems pavojuje, teikiama d?l bendruomen?s intereso, o ne d?l pelno. Ši apsauga gali apimti gerov? sveikatos,

moral's, švietimo ar ekonomin's pad'ties lygmeniu ir ja siekiama užkirsti keli? tam tikrai situacijai arba j? ištaisyti.“

8 Nutarimo d?l 1993 m. *UStG* ?gyvendinimo (*Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung 1993*, toliau – *UstDV*) 23 straipsnyje nurodyta vienuolika atitinkam? asociacij?, kaip tai suprantama pagal *UStG* 4 straipsnio 18 dal?, kurios laikomos valstyb?s pripažintomis socialin?s paramos asociacijomis.

Pagrindin? byla ir prejudiciniai klausimai

9 I. Zimmermann yra diplomuota medicinos sesuo ir nuo 1992 m. pagal darbo sutart? dirbo slauge socialin?s pagalbos centre. Be to, nuo 1993 m. pradžios ji r?pinosi atskirais pacientais, dirbdama savarankiškai, o 1993 m. birželio 1 d. ?registravo ambulatorin?s slaugos tarnyb?. Remiantis jos 1993 m. rugpj??io 27 d. prašymu nuo 1993 m. spalio 1 d. ji buvo ?registruota ligoni? kasose kaip teikianti prieži?ros namuose paslaugas. Apyvartos mokes?io deklaracijose už 1993 ir 1994 m. I. Zimmermann nurod? ?vykdytus sandorius kaip neapmokestinamus PVM pagal *UStG* 4 straipsnio 16 dalies e punkt?.

10 1999 m. *Finanzamt* konstatavo, kad I. Zimmermann ir jos darbuotojai 1993 m. iš viso slaug? 76 asmenis, iš kuri? 52 asmenys (68 %) už paslaugas jai mok?jo visiškai nesinaudodami socialiniu draudimu. Tod?l *Finanzamt* atsisak? pripažinti, kad 1993 m. ieškov?s suteiktos paslaugos yra atleistos nuo mokes?io pagal *UStG* 4 straipsnio 16 dalies e punkt?.

11 Ji pažym?jo, kad pagal ši? nuostat? išlaidas mažiausiai dviem tre?daliais atvej? visiškai arba daugiausia tur?jo b?ti apmok?jusios ?statymuose numatytos socialinio draudimo arba socialin?s paramos ?staigos. *Finanzamt* taip pat atsisak? pripažinti, kad ieškov?s 1994 m. suteiktos paslaugos atleidžiamos nuo mokes?io pagal *UStG* 4 straipsnio 16 dalies e punkt?, nes ši nuostata buvo susijusi su situacija pra?jusiais kalendoriniais metais. Ta?iau, *Finanzamt* nuomone, *UStG* 4 straipsnio 14 dalyje numatytas atleidimas nuo mokes?io buvo taikomas I. Zimmermann suteiktoms gydomosioms slaugos paslaugoms. 1999 m. balandžio 27 d. sprendimu *Finanzamt* ?vertino, kad tokios paslaugos sudar? tre?dal? slaugos paslaug?.

12 Nepatenkinus jos prieštaravimo ieškov? pateik? skund? d?l ši? sprendim? *Finanzgericht*. Nagrin?jant š? skund? ji pateik? 2005 m. spalio 19 d. Berlyno sveikatos, socialini? reikal? ir vartotoj? apsaugos senato administracijos patvirtinim?, pagal kur?, pirma, I. Zimmermann bent jau nuo 1988 m. teik? tokias pa?ias paslaugas ir vykd? toki? pa?i? veikl? kaip ir slaugos centrai (socialin?s pagalbos centrai), priklausantys Berlyno savanoriškos socialin?s paramos asociacij? lygai (*Liga der Verbände der freien Wohlfahrtspflege*), ir, antra, I. Zimmermann ir jos ?mon? socialin?s apsaugos teis?s atžvilgiu buvo pripažinta socialine organizacija.

13 *Finanzgericht* iš esm?s patenkino skund?. Jis nurod?, kad I. Zimmermann 1993 m. iki spalio 1 d. ?vykdyti sandoriai, kiek jie susij? su gydom?ja slauga, atleidžiami nuo mokes?io pagal *UStG* 4 straipsnio 14 dalies pirm? sakin?. *Finanzgericht* ?vertino, kad šie sandoriai sudar? 75 %.

14 *Finanzgericht* nuomone, I. Zimmermann gali reikalauti atleisti j? nuo mokes?io pagal *UStG* 4 straipsnio 16 dalies e punkt? už laikotarp? nuo 1993 m. spalio 1 d. iki 1994 m. gruodžio 31 dienos. Jis pripažino, kad nuo to laikotarpio mažiausiai du tre?daliai ši? sandori? buvo susij? su asmenimis, kuri? medicininės ir vaist? išlaidas visiškai arba daugiausia apmok?jo ?statymuose numatytos socialinio draudimo arba socialin?s paramos ?staigos. Taip pat, anot *Finanzgericht*, *UStG* 4 straipsnio 16 dalies e punktas pagal direktyv? turi b?ti aiškinamas taip, kad gali b?ti atsižvelgiama tik ? laikotarp? po 1993 m. rugs?jo mėnesio.

15 Kasaciniu skundu *Finanzamt* prašo panaikinti *Finanzgericht* sprendim? ir atmesti skund?,

kiek jis buvo patenkintas dėl laikotarpio nuo 1993 m. spalio 1 d. iki 1994 m. gruodžio 31 d., remiantis šia nuostata. I. Zimmermann prašo atmesti šį skundą.

16 *Bundesfinanzhof*, skirtingai nei *Finanzgericht*, mano, kad *UStG* 4 straipsnio 16 dalies e punkte nurodytos sąlygos nevykdytos. Tačiau išlieka abejonių dėl klausimo, ar dviejų trejų dalių riba gali būti pagrįsta Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies g punktu arba to paties straipsnio 2 dalies a punktu. Be to, Teisingumo Teismas 2006 m. birželio 8 d. sprendime *L.u.P.* (C-106/05, Rink. p. I-5123) aiškiai nepatvirtino *UStG* 4 straipsnio 16 dalies c punkte nurodytos sąlygos, pagal kurią per praėjusius metus turi būti pasiekta 40 % riba. Taip pat, nagrinėjama atveju neaiški neutralumo principo PVM teisės srityje reikšmė.

17 Iš tiesų siekiant taikyti *UStG* 4 straipsnio 18 dalyje numatytą atleidimą nuo mokesčio, kuris taikytinas tik vienuolikai *UStDV* 23 straipsnyje nurodytą organizaciją, teikiamos panašios ar net identiškos paslaugos kaip ir I. Zimmermann teikiamos paslaugos, iš esmės nesvarbu, kad tam tikrą medicininių ir vaistų išlaidų dalį apmokėjo įstatymuose numatytos socialinio draudimo arba socialinės paramos įstaigos. Šiuo atžvilgiu taip pat neatsižvelgiama į praėjusių kalendorinių metų situaciją.

18 Šiomis aplinkybėmis *Bundesfinanzhof* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokius prejudicinius klausimus:

„1. Ar pagal [Šeštosios direktyvos] 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies g punktą ir (arba) 2 dalies a punktą nacionalinės teisės aktų leidėjui leidžiama numatyti, jog sergančių ir slaugos reikalingų asmenų ambulatorinių slaugos paslaugų atleidimas nuo mokesčio priklauso nuo to, kad šie įstaigų atveju „praėjusiais kalendoriniais metais slaugos išlaidas mažiausiai dviem trejų daliais atvejų visiškai arba daugiausia apmokėjo įstatymuose numatytos socialinio draudimo ar socialinės paramos įstaigos [[*UStG*] 4 straipsnio 16 dalies e punktas]“

2. Ar, atsižvelgiant į [PVM] neutralumo principą, atsakymui į šį klausimą turi reikšmės tai, kad tas pačias paslaugas nacionalinės teisės aktų leidėjas traktuoja kaip atleistas nuo mokesčio kitomis sąlygomis, kai jas teikia valstybės pripažintos savanoriškos socialinės paramos asociacijos ar savanoriškai socialinę paramą teikiantys juridiniai asmenys, asmenų asociacijos ir turto junginiai, kurie yra socialinės paramos asociacijos nariai ([*UStG*] 4 straipsnio 18 dalis)“

Dėl prejudicinių klausimų

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

20 Iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad pagal *UStG* motyvų paaiškinimą tiek jo 4 straipsnio 16 dalies e punktu, tiek 4 straipsnio 18 dalimi į nacionalinę teisę siekiama perkelti Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies g punktą.

21 Šioje nuostatoje numatytas atleidimas nuo mokesčio taikomas teikiamoms paslaugoms ir tiekiamoms prekėms, kurios yra, pirma, „glaudžiai susijusios su socialine rūpyba ir socialine apsauga“ ir, antra, „kurias teikia viešosios teisės subjektai ar kitos organizacijos, atitinkamos

valstybės narės pripažintos socialinomis organizacijomis“.

22 Iš nusistovėjusios teismo praktikos matyti, kad sėvokos, vartojamos apibrėžti Šeštosios direktyvos 13 straipsnyje numatytiems atleidimo nuo mokesčio atvejams, turi būti aiškinamos siaurai. Tačiau ši sėvokų aiškinimas turi atitikti šiais atleidimo nuo mokesčio atvejais siekiamus tikslus ir nepažeisti mokesčių neutralumo principo, kuris būdingas bendrai PVM sistemai, reikalavimams. Taigi ši siauro aiškinimo taisyklė nereiškia, kad sėvokos, kuriomis apibrėžiami minėtame 13 straipsnyje nurodyti atleidimo nuo mokesčio atvejai, turi būti aiškinamos taip, kad jie netektų savo veiksmingumo (šiuo klausimu, be kita ko, žr. 2007 m. birželio 14 d. Sprendimo *Haderer*, C-445/05, Rink. p. I-4841, 18 punktų ir jame nurodytą teismo praktiką; 2009 m. lapkričio 19 d. Sprendimo *Don Bosco Onroerend Goed*, C-461/08, Rink. p. I-11079, 25 punktų ir jame nurodytą teismo praktiką ir 2010 m. birželio 10 d. Sprendimo *CopyGene*, C-262/08, Rink. p. I-5053, 26 punktų).

23 Byloje, susijusioje, be kita ko, su buvusia *UStG* 4 straipsnio 16 dalies redakcija, Teisingumo Teismas jau yra pripažinęs, kad ambulatorinės slaugos tarnybos teikiamos bendrosios priežiūros ir namų ūkio paslaugos fiziškai ar ekonomiškai priklausomiems asmenims yra paslaugos, glaudžiai susijusios su socialine rūpyba ir socialine apsauga, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies g punktą (žr. 2002 m. rugsėjo 10 d. Sprendimo *Kügler*, C-141/00, Rink. p. I-6833, 8, 17, 44 ir 61 punktus).

24 Nagrinėjamo atveju neginymta, kad I. Zimmermann teikiama ambulatorinė slauga gali būti laikoma „glaudžiai susijusia su socialine rūpyba ir socialine apsauga“, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies g punktą. Šis klausimas turi būti vertinti nacionalinis teismas, atsižvelgęs į šio sprendimo 22 ir 23 punktuose nurodytą teismo praktiką.

25 Iš bylos medžiagos ir visų pirma Vokietijos vyriausybės pastabų matyti, kad pagrindinėje byloje nagrinėjama sąlyga susijusi su kitų nei viešosios teisės reglamentuojamų organizacijų pripažinimu „socialinomis organizacijomis“, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies g punktą.

26 Šioje nuostatoje nenurodomos nei tokio pripažinimo sąlygos, nei tvarka (2005m. gegužės 26 d. Sprendimo *Kingscrest Associates ir Montecello*, C-498/03, Rink. p. I-4427, 49 punktas). Todėl iš esmės kiekvienos valstybės narės nacionalinėje teisėje turi būti tvirtintos taisyklės, pagal kurias tokiems subjektams gali būti suteikiamas šis pripažinimas. Šiuo atžvilgiu valstybės narės turi diskreciją (šiuo klausimu, be kita ko, žr. minėto Sprendimo *Kügler* 54 punktą; minėto Sprendimo *Kingscrest Associates ir Montecello* 49 ir 51 punktus ir 2006 m. vasario 9 d. Sprendimo *Stichting Kinderopvang Enschede*, C-415/04, Rink. p. I-1385, 23 punktų).

27 Šiomis aplinkybomis Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 2 dalies a punktu valstybėms narėms suteikiama teisė atleidžiant nuo mokesčio pagal to paties straipsnio 1 dalies g punktą organizacijas, išskyrus viešosios teisės reglamentuojamus subjektus, taikyti vieną ar daugiau sąlygų, išvardytų šios 2 dalies a punkte. Šias neprivalomas sąlygas atitinkamam atleidimui nuo mokesčio suteikti valstybės narės gali nustatyti laisvai ir papildomai (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Kingscrest Associates ir Montecello* 38 ir 50 punktus; minėto Sprendimo *L.u.P.* 43 punktą ir 2007 m. birželio 14 d. Sprendimo *Horizon College*, C-434/05, Rink. p. I-4793, 45 punktų).

28 Tuo remiantis, darytina išvada, kad pagrindinėje byloje iš esmės reikia būti vertinti, ar nustatydamas pripažinimo, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies g punktą, tvarką Vokietijos Federacinė Respublika laikosi turimos diskrecijos ribų (taip pat pagal analogiją žr. minėto Sprendimo *Kügler* 55 punktą).

29 Šiuo klausimu Vokietijos vyriausybė tvirtina, kad Vokietijos Federacinė Respublika turėjo teisę numatyti, jog kitą nei viešosios teisės reglamentuojamą subjektą pripažinimas dėl Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies g punkte nurodyto atleidimo nuo mokesčių yra išsamiai reglamentuojamas vidaus mokesčių teisės aktais, nesuteikiant administraciniams institucijoms diskrecijos šioje srityje.

30 Žinoma, priimti nacionalines taisykles, susijusias su kitą nei viešosios teisės reglamentuojamą subjektą pripažinimo socialiniais organizacijomis sąlygomis ir tvarka, leidžiama pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnį (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Kingscrest Associates ir Montecello* 50 punktą).

31 Tačiau iš Teisingumo Teismo praktikos matyti, kad siekiant nustatyti organizacijas, kurių „socialinis“ pobūdis, kaip jis suprantamas pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies g punktą, turi būti pripažįstamas šios nuostatos tikslais, nacionalinės institucijos, vadovaudamosi Sąjungos teise ir taikant joms nacionalinį teismų vykdymo kontrolę, turi atsižvelgti į kelias aplinkybes. Tarp šių aplinkybių gali būti tai, ar yra speciali nuostatė, neatsižvelgiant į tai, ar jos yra nacionalinės, ar regioninės, tvirtintos teisės aktuose ar administracinio pobūdžio, mokesčių ar socialinės apsaugos nuostatos, ar atitinkamo apmokestinamojo asmens veikla tenkinamas bendras interesas, ar kitiems tai pačiai veiklai vykdančioms apmokestinamiesiems asmenims jau suteiktas panašus pripažinimas ir ar didžiąją nagrinėjamo paslaugų kainos dalį gali atlyginti ligonių kasos arba kitos socialinės apsaugos įstaigos (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Kügler* 57 ir 58 punktus ir minėto Sprendimo *Kingscrest Associates ir Montecello* 53 punktą; taip pat pagal analogiją 2003 m. lapkričio 6 d. Sprendimo *Dornier*, C-45/01, Rink. p. I-12911, 72 ir 73 punktus; minėto Sprendimo *L.u.P.* 53 punktą ir minėto Sprendimo *CopyGene* 65 ir 71 punktus).

32 Be to, Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies g punkte numatyto atleidimo nuo mokesčių apmokestinamasis asmuo gali remtis nacionaliniame teisme, siekdamas ginčyti su šia nuostata nesuderinamas nacionalinės teisės nuostatas. Tokiu atveju nacionalinis teismas, atsižvelgęs į visas reikšmingas aplinkybes, turi nustatyti, ar apmokestinamasis asmuo yra subjektas, pripažintas socialine organizacija, kaip tai suprantama pagal šią nuostatą (žr. minėto Sprendimo *Kügler* 61 punktą).

33 Taigi, kai apmokestinamasis asmuo ginčija pripažinimą ar nepripažinimą kaip socialinės organizacijos, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies g punktą, nacionaliniai teismai turi išnagrinėti, ar kompetentingos institucijos laikosi šiuo straipsniu suteiktos diskrecijos ribų, atsižvelgdamos į Sąjungos teisės principus, įskaitant visų pirma vienodo požiūrio principą, kuris PVM srityje pasireiškia mokesčių neutralumo principu (šiuo klausimu, be kita ko, žr. minėtą sprendimą *Kügler* 56 punktą; *Kingscrest Associates ir Montecello* 52 ir 54 punktus bei *L.u.P.* 48 punktą).

34 Nagrinėjamo atveju prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pirmiausia klausia dėl pagrindinėje byloje nagrinėjamos sąlygos dviejų aspektų, t. y. pirma, dviejų trečdalių ribos ir, antra, aplinkybės, kad vertinimas, ar ši sąlyga tenkinama, pagal šio teismo aiškinimą būtina turi būti susijęs su situacija praėjusiais kalendoriniais metais (toliau – pareiga atsižvelgti tik į praėjusius kalendorinius metus) teisėtumo Šeštosios direktyvos atžvilgiu.

35 Kiek tai susiję, pirma, su dviejų trečdalių riba, reikia pažymėti, kad pagal šio sprendimo 31 punkte nurodytą teismo praktiką tai, jog didžiųjų nagrinėjama paslaugų išlaidų dalis gali atlyginti ligonių kasos arba kitos socialinės apsaugos įstaigos, yra aplinkybės, kuri gali būti pripažinta siekiant nustatyti, ar organizacijos „socialinis“ pobūdis, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies g punktą, turi būti pripažintas šios nuostatos tikslais.

36 Šiomis aplinkybėmis nagrinėjamas Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punkte numatytas atleidimas nuo mokesčių Teisingumo Teismas jau iš esmės yra nusprendęs, kad vien reikalaujama, jog privatių teisės reglamentuojamos laboratorijos tam, kad būtų pripažintos taikant šią nuostatą, turi ne mažiau kaip 40 % atitinkamose laboratorijose atliekamų medicinos tyrimų atlikti socialiniu draudimu apdraustiems asmenims, atitinkama valstybės narė neviršija jai šia nuostata suteiktos diskrecijos (žr. minėto Sprendimo *L.u.P.* 53 ir 54 punktus).

37 Panašiai reikia vertinti nustatytą dviejų trečdalių ribos reikalavimą siekiant taikyti šios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies g punktą atvejais, kaip antai nagrinėjamas pagrindinėje byloje. Iš tiesų tokios ribos reikalavimas panašiai atitinka reikalingumą pripažinti subjektus socialinėmis organizacijomis siekiant taikyti šią nuostatą. Be to, taip pat pagrindinėje byloje nagrinėjamos sąlygos aplinkybėmis reikalaujama, kad su atitinkama laboratorine slauga susijusios išlaidos turi būti visiškai arba daugiausia apmokėtos įstatymuose numatytą socialinio draudimo arba socialinės paramos įstaigai, valstybės narė iš esmės neviršija Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies g punktu suteiktos diskrecijos.

38 Kiek tai susiję, antra, su pareiga atsižvelgti tik į praėjusius kalendorinius metus, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausia, ar ši pareiga gali būti pagrįsta Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies 2 žanginiu sakiniu, pagal kurį reikia atsižvelgti, be kita ko, į „sąžiningą“ toliau šioje dalyje numatytą atleidimo nuo mokesčių atvejų taikymą.

39 Šiuo atžvilgiu, nors tiesa, kad pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies 2 žanginį sakinį valstybės narės nustato atleidimo nuo mokesčių sąlygas, siekdamas užtikrinti teisingą ir sąžiningą atleidimo nuo mokesčių taikymą bei užkirsti kelią galimam mokesčių vengimui, išsisukinėjimui ar piktnaudžiavimui, šios sąlygos negali daryti tokos numatyto atleidimo nuo mokesčių turinio apibrėžimui (žr., be kita ko, 1982 m. sausio 19 d. Sprendimo *Becker*, 8/81, Rink. p. 53, 32 punktą; minėto Sprendimo *Kingscrest Associates ir Montecello*, 24 punktą ir 2006 m. gruodžio 14 d. Sprendimo *VDP Dental Laboratory*, C-401/05, Rink. p. I-12121, 26 punktą).

40 Todėl, jei reikia, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi įvertinti, ar tokiais atvejais, kai nuo atitinkamos veiklos pradžios pagal šio sprendimo 31 punkte nurodytą teismo praktiką turėtų būti pripažintas „socialinis pobūdis“, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies g punktą, dėl pareigos atsižvelgti tik į praėjusius kalendorinius metus, kiek tai susiję su šios veiklos pirmaisiais kalendoriniais metais ar net dvejais pirmaisiais kalendoriniais metais, „socialinio“ pobūdžio pripažinimas pagal šią nuostatą atitinkamam paslaugų teikėjui yra savaime ir neišvengiamai netaikomas.

41 Kiek dėl pareigos atsižvelgti tik į praėjusius kalendorinius metus kiltų tokia pasekmė, ji negalėtų būti pateisinama remiantis Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies 2 žanginiu sakiniu.

42 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas klausia, antra, d?l mokes?i? neutralumo principo ?takos pagrindin?je byloje, atsižvelgiant ? tai, kad pagal *UStG* 4 straipsnio 18 dal?, taikytin? tik vienuolikai *UStDV* 23 straipsnyje nurodyt? organizacij?, paslaug?, kaip antai teikiam? I. Zimmermann, atleidimui nuo mokes?io netaikoma pagrindin?je byloje nagrin?jama s?lyga.

43 Iš ties? iš šio sprendimo 22 ir 33 punktuose nurodytos teismo praktikos matyti, kad ?gyvendinant Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies g punkte nurodyt? atleidim? nuo mokes?io pagal mokes?i? neutralumo princip? iš esm?s reikalaujama, kad visiems kitiems nei viešosios teis?s reglamentuojamiems subjektams b?t? taikomos vienodos s?lygos juos pripaž?stant d?l panaši? paslaug? teikimo (taip pat pagal analogij? su Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punktu žr. min?t? sprendim? *L.u.P.* 50 punkt? ir *CopyGene* 71 punkt?).

44 Vokietijos vyriausyb? mano, kad, kalbant konkre?iai apie Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies g punkt?, tai yra vienodas požiris pripaž?stant subjektus kaip socialines organizacijas, kad jie b?t? prilyginti viešosios teis?s reglamentuojamoms organizacijoms. Šiuo požiriu, anot šios vyriausybės, mokes?i? neutralumo principas gali b?ti suprantamas taip, kad ne tapa?i? paslaug? turinys turi b?ti apmokestinamas vienodai, o kad tapatiems apmokestinamiesiems asmenims turi b?ti taikomos vienodos atleidimo nuo mokes?io s?lygos.

45 Min?ta vyriausyb? tvirtina, kad pagrindin?je byloje nagrin?jama s?lyga, ?skaitant vis? pirma dviej? tre?dali? rib?, siekiama užtikrinti, kad atitinkamas paslaug? teik?jas iš tikr?j? yra socialin? organizacija ir kad jis tur?t? vienodas s?lygas su viešosios teis?s reglamentuojamais subjektais. Ta?iau, šios vyriausybės nuomone, d?l to, kad *UStG* 4 straipsnio 18 dalis, skirtingai nei šio straipsnio 16 dalis, taikoma tik pelno nesiekiantiems juridiniams asmenims, kuri? socialin? 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 materialin?s ir teisin?s s?lygos, pripažinimo socialin?mis organizacijomis s?lygos.

46 Šiais klausimais reikia priminti, kad neutralumo s?voka PVM srityje vartojama ?vairiomis reikšm?mis.

47 Pirma, primin?s, kad Šeštojoje direktyvoje numatyta atskaitos sistema siekiama visiškai atleisti verslinink? nuo vykdant bet koki? ekonomin? veikl? mok?tino ar sumok?to PVM naštos, Teisingumo Teismas nusprend?, kad bendra PVM sistema siekiama užtikrinti bet kokios ekonomin?s veiklos apmokestinimo neutralum?, jeigu ji pati iš esm?s yra apmokestinama PVM (šiuo klausimu, be kita ko, žr. 2009 m. spalio 29 d. Sprendimo *NCC Construction Danmark*, C-174/08, Rink. p. I-10567, 27 punkt? ir 2010 m. gruodžio 22 d. Sprendimo *RBS Deutschland Holdings*, C-277/09, Rink. p. I-13805, 38 punkt?).

48 Antra, pagal nusistov?jusi? teismo praktik? mokes?i? neutralumo principu draudžiama PVM atžvilgiu skirtingai vertinti panašias prekes ar paslaugas, kurios konkuruoja tarpusavyje (žr., be kita ko, 2005 m. vasario 17 d. Sprendimo *Linneweber ir Akritidis*, C-453/02 ir C-462/02, Rink. p. I-1131, 24 punkt? ir 2011 m. lapkri?io 10 d. Sprendimo *Rank Group*, C-259/10 ir C-260/10, Rink. p. I-10947, 32 punkt? ir jame nurodyt? teismo praktik?).

49 Pastar?ja reikšme neutralumo s?voka svarbi nagrin?jamu atveju. Iš ties?, kaip matyti iš šio sprendimo 22 punkte nurodytos teismo praktikos, aiškinant Šeštosios direktyvos 13 straipsnyje numatytus atleidimo nuo mokes?io atvejus mokes?i? neutralumo principas turi b?ti taikomas kartu su principu, pagal kur? šiuos atleidimo nuo mokes?io atvejus reikia aiškinti siaurai (šiuo klausimu

taip pat žr. 2012 m. liepos 19 d. Sprendimo *Deutsche Bank*, C-44/11, 45 punkt?).

50 Šiuo atžvilgiu primintina, kad mokesčių neutralumo principas, kuris yra konkreti lygybės principo išraiška Sąjungos antriniame teisėje ir specifiniame mokesčių srityje (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *NCC Construction Danmark* 44 punkt?), nėra pirminės teisės norma, kurioje gali būti nustatytos Šeštosios direktyvos 13 straipsnyje nurodyto atleidimo nuo mokesčių teisėtumo sąlygos. Juo tuo labiau neleidžiama išplėsti tokio atleidimo nuo mokesčių taikymo srities, nesant šiuo tikslu aiškiai suformuluotos nuostatos (šiuo klausimu žr. minėto sprendimo *VDP Dental Laboratory* 35–37 punktus ir *Deutsche Bank* 45 punkt?).

51 Iš tiesų su visuomenės interesu susijusi veikla, kuri turi būti atleista nuo PVM, veikla, kurią valstybės narės gali atleisti nuo mokesčių ir kurios negali atleisti, bei sąlygos, kurias valstybės narės gali taikyti galinčiai būti atleistai nuo mokesčių veiklai, tiksliai apibrėžtos Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnyje (žr. 2003 m. balandžio 3 d. Sprendimo *Hoffmann*, C-144/00, Rink. p. I-2921, 38 punkt? ir 2008 m. spalio 16 d. Sprendimo *Canterbury Hockey Club ir Canterbury Ladies Hockey Club*, C-253/07, Rink. p. I-7821, 38 punkt?).

52 Taigi mokesčių neutralumo principu nedraudžiama, pavyzdžiui, tai, kad viešosios teisės reglamentuojamam subjektui nereikia pripažinti socialinėmis organizacijomis Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies g punkte numatyto atleidimo nuo mokesčių tikslais, nors tokio pripažinimo reikalaujama, kalbant apie kitus nei viešosios teisės reglamentuojamus subjektus.

53 Iš tiesų pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio 1 dalies g punkte numatytą atleidimą nuo mokesčių ir, kaip matyti iš šio sprendimo 43 ir 52 punkt?, socialinio pobūdžio pripažinimo srityje mokesčių neutralumo principu reikalaujama vienodo požiūrio ne viešosios teisės reglamentuojamam subjektui, o visų kitų subjektų tarp jų pačių atžvilgiu.

54 Taigi, kaip per posėdį Teisingumo Teisme patvirtino Vokietijos vyriausybė, subjektai, kuriems taikoma *UStG* 4 straipsnio 18 dalis ir kurie išsamiai nurodyti *UStDV* 23 straipsnyje, yra reglamentuojami ne viešosios teisės, o privatinės teisės, kaip ir apmokestinamieji asmenys, kuriems taikoma pagrindiniame byloje nagrinėjama sąlyga.

55 Tiesa, kad, kaip iš esmės tvirtina Vokietijos vyriausybė, pačiu mokesčių neutralumo principu negali būti draudžiama atsisakyti taikyti atleidimą nuo mokesčių pagal šios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies g punktą subjektams, kurie, kaip ieškovų pagrindiniame byloje, sistemingai siekia gauti pelno, remiantis šios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 2 dalies a punkto pirmoje pastraupoje nurodyta galimybe.

56 Tačiau iš Teisingumo Teismui pateiktos informacijos niekaip nematyti, kad Vokietijos Federacinė Respublika pagrindiniame byloje nagrinėjama sąlyga būtų pasinaudojusi šia galimybe. Priešingai, atrodo, kad pačia šia sąlyga Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies g punkte numatyto atleidimo nuo mokesčių tikslais konkrečiai numatomas siekiantis pelno komerciniame subjekte pripažinimas socialinėmis organizacijomis.

57 Be to, taikydamas šio sprendimo 22 punkte nurodytas aiškinimo taisyklės (žr., be kita ko, 2010 m. sausio 28 d. Sprendimo *Eulitz*, C-473/08, Rink. p. I-907, 42 punkt? ir jame nurodyt? teismo praktik?), Teisingumo Teismas d?l s?vokos „atitinkamos valstyb?s nar?s pripažintos socialin?s organizacijos“ atsižvelgiant ? Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies g punkt? jau yra nusprend?s, kad ji iš esm?s yra pakankamai plati, kad kartu apimt? fizinius asmenis ir priva?ius subjektus, kurie siekia pelno (žr. 1999 m. rugs?jo 7 d. Sprendimo *Gregg*, C-216/97, Rink. p. I-4947, 17 punkt?; min?to Sprendimo *Hoffmann* 24 punkt?; min?to Sprendimo *Kingscrest Associates ir Montecello* 35 ir 47 punktus ir 2010 m. birželio 17 d. Sprendimo *Komisija prieš Franc?zij?*, C-492/08, Rink. p. I-5471, 36 ir 37 punktus).

58 Šiomis aplinkyb?mis nacionalin?s teis?s nuostatose ?gyvendinant Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies g punkte numatyt? atleidim? nuo mokes?io negali b?ti nustatytos iš esm?s skirtingos s?lygos, pirma, pelno siekiantiems subjektams ir, antra, pelno nesiekiantiems juridiniams asmenims, kuriems taikoma *UStG* 4 straipsnio 18 dalis.

59 Tuo remiantis, darytina išvada, kad Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies g punktu, aiškinamu atsižvelgiant ? mokes?io neutralumo princip?, draudžiama riba, kaip antai dviej? tre?dali? riba, jeigu teikiant iš esm?s tas pa?ias paslaugas siekiant pripažinti „socialin?“ pob?d?, kaip tai suprantama pagal ši? nuostat?, ji taikoma tam tikriems privatin?s teis?s reglamentuojamiems apmokestinamiesiems asmenims, ta?iau kitiems netaikoma.

60 Siekiant pateikti išsam? atsakym? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui, reikia priminti, kad, atsižvelgdamas ? konkre?ias nagrin?jamos bylos aplinkybes, jis turi vadovautis Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 2 dalies b punkto reikalavimais.

61 Taigi, kad ir kaip b?t? išaiškinta s?voka „glaudžiai susijusios“ pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies g punkt?, reikia priminti, kad pagal jos 13 straipsnio A skirsnio 2 dalies b punkto pirm? ?trauk? bet kuriuo atveju atleidimui nuo mokes?io taikoma s?lyga, kad atitinkamos tiekiamos prek?s ar teikiamos paslaugos b?t? b?tinoms atleistiems nuo mokes?io sandoriams vykdyti (žr. min?to Sprendimo *Stichting Kinderopvang Enschede* 25 punkt?). Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas turi nustatyti, ar visos I. Zimmermann teikiamos paslaugos yra b?tinoms vykdyti sandorius, atleistus nuo mokes?io pagal ši? nuostat? (pagal analogij? žr. min?to Sprendimo *Horizon College* 38–41 punktus).

62 Be to, pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 2 dalies b punkto antr? ?trauk? teikiamoms paslaugoms ir tiekiamoms prek?ms netaikomas šio straipsnio 1 dalies g punkte numatytas atleidimas nuo mokes?io, jeigu jos iš esm?s skirtos subjektui gauti papildom? pajam? iš sandori?, kurie tiesiogiai konkuruoja su komercini? ?moni?, turin?i? mok?ti PVM, sudaromais sandoriais.

63 Atsižvelgiant ? visa tai, kas išd?styta, ? pateiktus klausimus reikia atsakyti, kad Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies g punktu, aiškinamu atsižvelgiant ? mokes?io neutralumo princip?, draudžiama komercini? paslaug? teik?j? teikiam? ambulatorin?s slaugos paslaug? atleidim? nuo PVM sieti su s?lyga, kaip antai nagrin?jama pagrindin?je byloje, pagal kuri? su šia slauga susijusios išlaidos mažiausiai dviem tre?daliais atvej? per pra?jusius kalendorinius metus visiškai arba daugiausia turi b?ti apmok?tos ?statymuose numatyt? socialinio draudimo arba socialin?s paramos ?staig?, jeigu šia s?lyga neužtikrinamas vienodas poži?ris šios nuostatos tikslais pripaž?stant kitus nei viešosios teis?s reglamentuojamus subjektus socialin?mis organizacijomis.

D?l bylin?jimosi išlaid?

64 Kadangi šis procesas pagrindinis bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (antroji kolegija) nusprendžia:

1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies g punktu, aiškinamu atsižvelgiant į mokesčių neutralumo principą, draudžiama komercinių paslaugų teikėjams teikiamoms ambulatorinėms slaugos paslaugoms atleidimą nuo pridėtinės vertės mokesčio sieti su sąlyga, kaip antai nagrinėjama pagrindinėje byloje, pagal kurią su šia slauga susijusios išlaidos mažiausiai dviem trečdaliais atvejų per praėjusius kalendorinius metus visiškai arba daugiausia turi būti apmokėtos įstatymuose numatytą socialinio draudimo arba socialinės paramos staigą, jeigu šia sąlyga neužtikrinamas vienodas požiūris šios nuostatos tikslais pripažįstant kitus nei viešosios teisės reglamentuojamus subjektus socialinėmis organizacijomis.

Parašai.

* Proceso kalba: vokiečių.