GENERALINĖS ADVOKATĖS ELEANOR SHARPSTON IŠVADA,

pateikta 2008 m. spalio 9 d. [1]

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 bendrų 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“?

1 — Originalo kalba: anglų.

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 atlei-

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).

dimo nuo mokesčių taikymą bei užkirsti kelią galimam mokesčių vengimui, išsisukinėjimui ar piktnaudžiavimui, valstybės narės atleidžia nuo mokesčio:

<…>

b) ligoninių ir kitas sveikatos priežiūros paslaugas bei glaudžiai su jomis susijusią veiklą, kurias vykdo viešosios teisės subjektai arba ligoninės, gydymo ir diagnozavimo centrai bei kitos panašaus pobūdžio deramai pripažintos įstaigos tokiomis pat socialinėmis sąlygomis, kokios taikomos viešosios teisės subjektams;

<…>

f) paslaugas, kurias savo nariams teikia nepriklausomos asmenų grupės, kurių veikla yra atleista nuo pridėtinės vertės mokesčio arba nėra šio mokesčio objektas, kai tos paslaugos yra tiesiogiai būtinos jų nariams jų veiklai vykdyti ir kai tos grupės iš savo narių reikalauja atlyginti tik jiems tenkančią bendrų išlaidų dalį, su sąlyga, kad toks atleidimas nuo mokesčio neiškraipo konkurencijos.

<…>“ [3]

Bylos aplinkybės, procesas ir prejudicinis klausimas

5. *Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing* (toliau – *Stichting*) yra asociacija, kurios nariai yra įvairios medicinos ir sveikatos draudimo įstaigos, tam tikrais atvejais ir atskiri tokių įstaigų nariai, pavyzdžiui, ligoninės. *Stichting* narių veikla yra atleista nuo PVM. Jos pagrindinis tikslas yra gerinti sveikatos priežiūros kokybę. Siekdama šio tikslo ji savo nariams teikia įvairias paslaugas. Dauguma šių paslaugų, ypač susijusių su medicinos ir slaugos darbuotojams taikomų profesinių taisyklių nustatymu ir jų laikymosi užtikrinimu, yra teikiamos ligoninėms, o išlaidas jos pasidalija pagal lovų skaičių. Mokesčių institucijos

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

sutinka, kad tokios paslaugos, kurios yra galiausiai apmokamos iš biudžeto, būtų atleistos nuo mokesčio pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies f punktą įgyvendinančias nacionalines nuostatas.

6. *Stichting* kartais teikia ir kitas paslaugas atskiriems savo nariams, pavyzdžiui, deleguoja savo personalo narį pirmininkauti grupei, kuri dirba prie kokio nors nario tam tikro sveikatos priežiūros projekto, siunčia darbuotojus daryti pranešimo kito nario organizuojamame seminare antivirusinių vaistų ir širdies nepakankamumo klausimais. Už tokias paslaugas atitinkamai organizacijai narei išrašoma atskira sąskaita. Iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad šalys sutinka, jog tokios paslaugos yra tiesiogiai būtinos nariams jų atleistai nuo mokesčio veiklai vykdyti ir nėra iškraipoma konkurencija. Tačiau mokesčių institucijos mano, kad nėra tenkinamas kriterijus „atlyginti jiems tenkančią bendrų išlaidų dalį“.

7. Šiuo metu ginčą sprendžia *Hoge Raad*, kuris prašo priimti prejudicinį sprendimą šiuo klausimu:

„Ar (Šeštosios direktyvos) 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies f punktą reikia aiškinti taip, kad jis yra taikytinas šioje nuostatoje minimų asmenų grupių savo nariams teikiamoms paslaugoms, kurios tiesiogiai būtinos nariams atleistai nuo mokesčio arba nesančiai mokesčio 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*, Nyderlandų vyriausybė ir Komisija pateikė rašytines ir žodines pastabas.

Vertinimas

Konkurencijos iškraipymas

9. Nyderlandų vyriausybė abejoja prašymą dėl prejudicinio sprendimo pateikusio teismo teiginiu, kad ginčijamos paslaugos nesukelia konkurencijos iškraipymų. Ji pažymi, kad nacionalinės įgyvendinamosios

nuostatos, apibrėžiančios atleidimo nuo mokesčio apimtį Nyderlandų teisėje, aiškiai išskiria darbuotojų paslaugos suteikimą kaip tik dėl to, kad ši paslauga gali labai iškraipyti konkurenciją.

10. Savaime suprantama, kad klausimus dėl konkurencijos faktinio ar potencialaus iškraipymo ir atitinkamų nacionalinės teisės įgyvendinamųjų nuostatų aiškinimo ir taikymo turėtų nagrinėti atitinkamas nacionalinis teismas. Dėl iškraipymo tikimybės galima būtų tiesiog pažymėti, kad paslaugų atleisti nuo mokesčio negalima tada, jei pats atleidimas iš karto ar ateityje galėtų labai iškraipyti konkurenciją [4].

11. Tačiau aš atkreipčiau dėmesį dar į vieną aspektą. Nacionalinio teismo klausime kalbama apie paslaugas, „už kurias nereikalaujama didesnio atlyginimo nei patirtos išlaidos“. Ši frazė gali apimti paslaugas, už kurias sumokama žemesnė už savikainą kaina, kitaip nei Šeštojoje direktyvoje nurodytas „tik jiems tenkančios (dalies) atlyginimas“ [5]. Akivaizdu, kad bet koks paslaugų teikimas žemesne už savikainą kaina turės įtakos konkurencijai su verslo įmonėmis, į kurią vertindamas faktines aplinkybes turėtų atsižvelgti kompetentingas nacionalinis teismas.

Siauras aiškinimas

12. Kaip pažymėjo Nyderlandų vyriausybė ir Komisija, Teisingumo Teismas visada laikėsi pozicijos, kad Šeštosios direktyvos 13 straipsnyje numatytam atleidimui nuo mokesčio apibūdinti vartojami žodžiai, kaip bendro principo, kad PVM yra apmokestinamos visos apmokestinamojo asmens už atlygį teikiamos paslaugos, išimtis, turi būti aiškinami siaurai [6].

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 minėto sprendimo *Taksatorringen* 61 punktą.

13. Tačiau Teisingumo Teismas yra pažymėjęs, kad savo sprendimuose jis nesiekia taip išaiškinti nuostatą, kad praktikoje būtų beveik neįmanoma taikyti joje numatytą atleidimą nuo mokesčio [7].

14. Aš taip pat manyčiau, kad siaurą vertinimą, kurio nereikėtų painioti su apribojamuoju vertinimu [8], galima sušvelninti atsižvelgiant į atitinkamo atleidimo pobūdį. Ligoninių ir sveikatos priežiūros paslaugos yra atleistos nuo mokesčio visos visuomenės labui, siekiant sumažinti jų kainą pacientams. Tokio atleidimo logika yra taikytina būtinoms papildomoms paslaugoms, kurios masto ekonomijos sumetimais yra priskiriamos bendrai valdomiems subjektams [9]. Jei pačios „ligoninių ir sveikatos priežiūros paslaugos“ aiškinamos siaurai, ar verta būtinas papildomas paslaugas vertinti dar siauriau ir taip dar labiau suveržti kilpą [10]?

Dėl pateikto klausimo

15. *Stichting* ir Komisija teigia, kad atsakymas į *Hoge Raad* pateiktą klausimą turėtų būti, jog jei yra tenkinami kiti 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies f punkto kriterijai, ši nuostata apima ir į jos taikymo sritį patenkančių grupių teikiamas paslaugas, net jei tos paslaugos yra teikiamos tik vienam ar keliems nariams.

16. Nyderlandų vyriausybė mano, kad ši nuostata negali apimti atskirai nariams teikiamų paslaugų, už kurias išrašomos atskiros sąskaitos. Per posėdį ji patikslino savo poziciją ir pažymėjo, kad esminis skirtumas yra tarp tenkinant kolektyvinius interesus teikiamų paslaugų, kurias ši nuostata apima, ir tenkinant asmeninius narių interesus teikiamų paslaugų, kurių ši nuostata neapima.

17. Iš esmės aš sutinku su *Stichting* ir Komisija. Jei yra tenkinamos visos kitos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies f punkte numatytos sąlygos – jei paslaugos yra tiesiogiai būtinos atleistai nuo mokesčio ar nepamokestinamai veiklai vykdyti, jei reikalaujama atlyginti tik patirtas išlaidas ir jei tikėtina, jog

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.

nebus iškraipyta konkurencija, – vien tik pažodinis žodžių „dalis“ ir „bendra“ aiškinimas nepagrįstai ir dirbtinai apribotų šio atleidimo nuo mokesčio apimtį.

18. Žinoma, jei per kiekvieną mokestinį laikotarpį visiems grupės nariams yra teikiama vienos rūšies paslauga, iš kiekvieno gali būti reikalaujama sumokėti „bendrų išlaidų dalį“ tikrąją tų žodžių prasme. Tačiau panašu, kad realybė, su kuria susiduria tokios grupės, yra daug sudėtingesnė. Grupė gali teikti daug įvairių paslaugų – vienų gali reikėti visiems nariams, o kitų – 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 apskaičiavimo metodais galima nesunkiai nustatyti tikslią kiekvienai atskirai suteiktai paslaugai priskirtiną tų išlaidų dalį.

19. Rašytinėse pastabose Nyderlandų vyriausybė teigė, kad atleidimu nuo mokesčio 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 mokesčio.

20. Manęs šis argumentas neįtikina. Tai, ar grupė tam tikrą paslaugą teikia vienam, keliems ar visiems savo nariams, neturi įtakos 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 mokesčio. Skirtumą ji iliustravo mokyklų skundų tarybos, kuri visoms Nyderlandų mokykloms teikia pagalbą sprendžiant skundus, pavyzdžiu. Ši

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

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 mokesčio 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 mokesčio.

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 mokesčio, nes ši paslauga nėra tiesiogiai būtina mokyklai vykdant atleistą nuo mokesčio švietimo veiklą ir galbūt taip pat dėl to, kad tai nėra paslauga, dėl kurios buvo įsteigta taryba. Kita vertus, paslauga, kuri atitinka tarybos tikslus ir yra tiesiogiai būtina vykdant atleistą nuo mokesčio švietimo veiklą, būtų atleista nuo mokesčio, neatsižvelgiant į tai, kiek mokyklų ją 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. Jų 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 mokesčio 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 bendrų išlaidų dalį“, į šį klausimą atsakyčiau 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 patenkančių grupių teikiamas paslaugas, net jei tos paslaugos yra teikiamos tik vienam ar keliems nariams, jei yra tenkinamos kitos toje nuostatoje numatytos sąlygos.