TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija) SPRENDIMAS

2006 m. vasario 9 d.*

Byloje C-415/04

dėl *Hoge Raad der Nederlanden* (Nyderlandai) 2004 m. rugsėjo 24 d. Sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo tą pačią dieną, pagal EB 234 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Staatssecretaris van Financiën

prieš

Stichting Kinderopvang Enschede,

TEISINGUMO TEISMAS (trečioji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas A. Rosas, teisėjai J. Malenovský, A. La Pergola, A. Borg Barthet (pranešėjas) ir A. Ó Caoimh,

* Proceso kalba: olandų.

generalinis advokatas F. G. Jacobs,
kancleris R. Grass,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

— *Stichting Kinderopvang Enschede*, atstovaujamo patarėjo mokesčių klausimais W. Rouwenhorst,

— Nyderlandų vyriausybės, atstovaujamos H. G. Sevenster ir C. ten Dam,

— Europos Bendrijų Komisijos, atstovaujamos D. Triantafyllou ir A. Weimar,

susipažinęs su 2005 m. rugsėjo 15 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 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, toliau – Šeštoji direktyva) 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies g–i punktų išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas byloje *Stichting Kinderopvang Enschede* (toliau – Fondas) prieš *Staatssecretaris van Financiën* (Finansų valstybės sekretorius) dėl 1998 m. nuo sausio 1 d. iki kovo 31 d. sumokėto pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) grąžinimo.

Teisinis pagrindas

Bendrijos teisė

3 Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies g–i punktai ir 2 dalis suformuluoti taip:

„A. Tam tikros visuomenei naudingos veiklos atleidimas nuo mokesčio

1. 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:

<...>

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

h) paslaugas ir prekes, glaudžiai susijusias su vaikų ir jaunimo apsauga, kai jas teikia ir tiekia viešosios teisės subjektai ar kitos organizacijos, atitinkamos valstybės narės pripažintos labdaros organizacijomis;

i) vaikų ir jaunimo švietimo, mokyklinio ir universitetinio švietimo, profesinio mokymo ar perkvalifikavimo paslaugas, įskaitant su visu tuo glaudžiai susijusias prekes, kai jas teikia ir tiekia tuo tikslu įsteigti viešosios teisės subjektai ar kitos organizacijos, kurias atitinkama valstybė narė pripažįsta įsteigtomis tokiu tikslu;

<...>

2. a) <...>

b) Paslaugos ir prekės neturi būti atleistos nuo mokesčio pagal aukščiau pateiktos 1 dalies b, g, h, i, l, m ir n punktus, jeigu:

— tos paslaugos ir prekės nėra būtinos atleidžiamiems nuo mokesčio sandoriams,

— pagrindinis paslaugų teikimo ar prekių tiekimo tikslas – organizacijai gauti papildomų pajamų iš sandorių, kurie tiesiogiai konkuruoja su komercinių įstaigų, turinčių mokėti pridėtinės vertės mokestį, sudaromais sandoriais.“

Nacionalinė teisė

4 1968 m. birželio 28 d. 1968 m. Apyvartos mokesčio įstatymo (1968 m. *Wet op de omzetbelasting*, 1968 m. *Staatsblad*, Nr. 329) pagrindinėje byloje nagrinėjamais mokestiniais metais galiojusios redakcijos (toliau – 1968 m. Įstatymas) 11 straipsnio 1 dalies f punktas numato:

„11 straipsnis

1. Taikant administraciniame reglamente numatytas sąlygas, nuo mokesčio atleidžiamas:

<...>

f. labdaros ir kultūrinio pobūdžio prekių tiekimas ir paslaugų teikimas, kurį turi apibrėžti administracinis reglamentas, jei ūkio subjektas nesiekia pelno ir nėra labai iškreipiama konkurencija kitų pelno siekiančių ūkio subjektų atžvilgiu.“

5 1968 m. rugpjūčio 12 d. 1968 m. apyvartos mokesčio įstatymo įgyvendinimo reglamento (1968 m. *Uitvoeringsbesluit omzetbelasting*, 1968 m. *Staatsblad*, Nr. 423) pagrindinėje byloje nagrinėjamais mokestiniais metais galiojusios redakcijos (toliau – įgyvendinimo reglamentas) 7 straipsnio 1 dalis numato:

„Šio reglamento B priede apibrėžtas prekių tiekimas ir paslaugų teikimas laikomi labdaros ir kultūrinio pobūdžio prekių tiekimu ir paslaugų teikimu (1968 m.) Įstatymo 11 straipsnio 1 dalies f punkto prasme."

6 Įgyvendinimo reglamento B priedo b dalies 6 punktas konkrečiai nurodo:

„Prekių teikimas ir paslaugų tiekimas reglamento 7 straipsnio prasme yra toks, kurį nesiekdamos pelno vykdo toliau išvardytos institucijos:

<...>

6. Vaikų priežiūros įstaigos ir mokyklos ilgalaikėmis ligomis sergantiems vaikams."

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

7 Fondas yra ne pelno organizacija, įvairiose vietose teikianti ikimokyklinio amžiaus vaikų priežiūros paslaugas ir mokyklinio amžiaus vaikų priežiūros nepamokinės

veiklos metu paslaugas. Jis taip pat turi priimančiųjų tėvų, kurie, Fondui patikrinus, prižiūri vaikus savo namuose, sąrašą. Priimantieji tėvai gali dalyvauti Fondo finansuojamuose mokymuose. Jei tėvai nusprendžia savo vaikus patikėti vieno iš priimančiųjų tėvų priežiūrai, Fondas supažindina tėvus su labiausiai jų poreikius atitinkančiais į Fondo sąrašą įtrauktais priimančiaisiais tėvais. Tuomet Fondui tarpininkaujant vaiko tėvai ir priimantieji tėvai sudaro rašytinę sutartį. Jei po tam tikro laiko kuri nors šalis nenori pratęsti sutarties arba nesilaikoma jos sąlygų, vaiko tėvai gali vėl naudotis Fondo paslaugomis. Fondas neprisiima jokios atsakomybės už nesilaikant sutarties padarytą žalą. Be to, jis negarantuoja, kad priimantieji tėvai iš tiesų užtikrins priežiūrą per nurodytas valandas.

8 Fondas už tėvams teikiamas tarpininkavimo paslaugas pagrindinėje byloje nagrinėjamu laikotarpiu buvo nustatęs 3,45 NLG užmokestį už kiekvieną priimančiojo tėvo darbo su vienu vaiku valandą. Tėvai priimantiesiems tėvams papildomai mokėjo valandinį 5 NGL užmokestį už kiekvieno vaiko priežiūrą.

9 Fondas už šių paslaugų teikimą 1998 m. nuo sausio 1 d. iki kovo 31 d. sumokėjo jam nustatytą 6 424 NLG PVM. Jis pateikė kompetentingam mokesčių inspektoriui prašymą grąžinti šį mokestį, pagrįstą 1968 m. Įstatymo 11 straipsnio 1 dalies f punktu ir įgyvendinimo reglamento 7 straipsnio 1 dalimi bei šio reglamento B priedo b dalies 6 punktu, tvirtindamas, kad pagal šias nuostatas nagrinėjamos paslaugos atleistos nuo PVM. Šį prašymą minėtas inspektorius atmetė.

10 Fondas apskundė sprendimą atmesti jo prašymą apeliacine tvarka *Gerechtshof te Arnhem*, kuris 2001 m. balandžio 9 d. sprendimu patenkino apeliacinį skundą ir

panaikino minėtą sprendimą. *Staatssecretaris van Financiën* apskundė šį teismo sprendimą kasacine tvarka prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui.

11 Šiomis aplinkybėmis *Hoge Raad der Nederlanden* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Ar Šeštosios Tarybos direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies g, h ir i punktus reikia aiškinti taip: (prašyme priimti prejudicinį sprendimą) nurodytų paslaugų teikimas, kuris apima tarpininkavimo veiklą, susijusią su ikimokyklinio amžiaus vaikų ir moksleivių priežiūra nepamokinės veiklos metu priimančiųjų tėvų namuose, turi būti laikomas paslaugų teikimu, kuriam taikoma viena arba kelios minėtos nuostatos?“

Dėl prejudicinio klausimo

12 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar Fondo teikiamos tarpininkavimo tarp priimamo vaiko tėvų ir priimančiųjų tėvų paslaugos atleidžiamos nuo PVM kaip glaudžiai su socialine rūpyba ir socialine apsauga, su vaikų arba jaunimo apsauga ir (arba) vaikų arba jaunimo švietimu susijusios paslaugos.

13 Pirmiausia primintina, kad pagal Teisingumo Teismo praktiką Šeštosios direktyvos 13 straipsnyje numatyti atleidimo nuo mokesčio atvejai aiškinami siaurai, nes jie yra bendro principo, kad visos mokesčių mokėtojo teikiamos atlygintinos paslaugos apmokestinamos PVM, išimtis (žr., pavyzdžiui, 2005 m. gegužės 26 d. Sprendimo *Kingscrest Associates ir Montecello*, C-498/03, Rink. p. I-4427, 29 punktą ir 2005 m. gruodžio 1 d. Sprendimo *Ygeia*, C-394/04 ir C-395/04, Rink. p. I-10373, 15 punktą). Šie atleidimo nuo mokesčio atvejai yra savarankiškos Bendrijų teisės sąvokos, kurių tikslas – išvengti skirtingo PVM sistemos taikymo valstybėse narėse (žr., pavyzdžiui, 2001 m. sausio 11 d. Sprendimo *Komisija prieš Prancūziją* C-76/99, Rink. p. I-249, 21 punktą ir minėto sprendimo *Ygeia* 15 punktą).

14 Be to, Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnyje numatytas tam tikros visuomenei naudingos veiklos atleidimas nuo PVM. Tačiau ši nuostata taikoma ne visai visuomenei naudingai veiklai, bet tik joje išvardytai ir išsamiai aprašytai veiklai (2003 m. lapkričio 20 d. Sprendimo *Taksatorringen,* C-8/01, Rink. p. I-13711, 60 punktas ir minėto sprendimo *Ygeia* 16 punktas).

15 Fondo teikiamos tarpininkavimo paslaugos gali būti atleistos nuo mokesčio pagal 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies g–i punktus, tik jei jos glaudžiai susijusios su viena iš šiose nuostatose nurodytų veiklos rūšių.

16 Todėl pirmiausia nustatytina, ar priimančiųjų tėvų teikiama vaikų priežiūra, su kuria susijusios Fondo tarpininkavimo paslaugos, patenka į Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies g–i punktuose numatytas veiklos sritis, t. y. socialinės rūpybos ir socialinės apsaugos, vaikų ir jaunimo apsaugos ir vaikų arba jaunimo švietimo sritis.

17 Neginčijama, kad priimančiųjų tėvų teikiama priežiūra gali būti laikoma paslaugų teikimu, susijusiu su Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies g ir h punktuose numatyta socialine rūpyba ir socialine apsauga bei vaikų ir jaunimo apsauga.

18 Vis dėlto Nyderlandų vyriausybė tvirtina, kad vaikų priežiūra nėra paslauga, patenkanti į vaikų arba jaunimo švietimo sritį, ir todėl ji mano, kad sprendžiant pagrindinę bylą į minėtą 1 dalies i punktą atsižvelgti nereikia.

19 Šiuo aspektu konstatuotina, kad Teisingumo Teismas iš turimų duomenų negali tiksliai nustatyti, ar švietimas numatomas kaip integrali priimančiųjų tėvų teikiamos vaikų priežiūros dalis. Atsižvelgiant į šio sprendimo 17 punkte pateiktus argumentus nebūtina atsakyti į šį klausimą.

20 Taigi priimančiųjų tėvų teikiama vaikų priežiūra gali patekti bent į dvi atleidimo nuo mokesčio kategorijas, numatytas Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies g ir h punktuose.

21 Antra, pažymėtina, kad pagrindinės bylos šalys sutaria, jog Fondas pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies g ir h punktus yra valstybės pripažinta organizacija. Nyderlandų vyriausybė ir Europos Bendrijų Komisija mano, kad priimantieji tėvai taip pat privalo atitikti šį kriterijų. Šiuo aspektu jos mano, kad Fondo teikiamas tarpininkavimo paslaugas galima atleisti nuo mokesčio, tik jei pati

paslauga, su kuria jos glaudžiai susijusios, irgi atitinka visas būtinas atleidimo nuo mokesčio sąlygas.

22 Šiuo aspektu Nyderlandų vyriausybė teisingai nurodo Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 2 dalies b punktą, pagal kurį „paslaugos ir prekės neturi būti atleistos nuo mokesčio pagal aukščiau pateiktos 1 dalies b, g, h, i, l, m ir n punktus, jeigu <...> nėra būtinos atleidžiamiems nuo mokesčio sandoriams". Iš tiesų iš šių nuostatų matyti, kad pagrindinis sandoris, su kuriuo glaudžiai susijęs nagrinėjamas prekių tiekimas arba paslaugų teikimas, taip pat turi būti atleistas nuo mokesčio. Pagrindinėje byloje Fondo teikiamų tarpininkavimo tarp priimamų vaikų tėvų ir priimančiųjų tėvų paslaugų atleidimas nuo mokesčio galimas, tik jei pastarųjų teikiama vaikų priežiūros paslauga atleista nuo PVM.

23 Atsižvelgiant į tai, kad priimantieji tėvai yra savarankiškai dirbantys asmenys ir jų negalima laikyti viešosios teisės subjektais, vaikų priežiūros paslaugos negali būti atleistos nuo PVM, nes pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies g arba h punktus jos būtų atleistos, tik jei jas teiktų „organizacijos, atitinkamos valstybės narės pripažintos labdaros organizacijomis". Nacionalinės valdžios institucijos šiuo aspektu turi diskreciją, kuria naudojasi pagal Bendrijos teisę (šiuo aspektu žr. minėto sprendimo *Kingscrest Associates ir Montecello* 48–53 punktus). Šiuo klausimu Teisingumo Teismas konkrečiai nusprendė, kad Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies g punkte esanti frazė „kitos organizacijos, atitinkamos valstybės narės pripažintos labdaros organizacijomis" leidžia fiziniams asmenims, kurie naudojasi įmone, nagrinėtu atveju pelno siekiančia privačia įmone, naudotis atleidimu nuo mokesčio (minėto sprendimo *Kingscrest Associates ir Montecello* 36 punktas). Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi nuspręsti, ar priimančiųjų tėvų teikiamos priežiūros paslaugos atitinka minėtose nuostatose nurodytas sąlygas, ypač reikalavimą, kad paslaugos teikėjas atitiktų „labdaros" kriterijų.

24 Trečia, Fondo teikiamos tarpininkavimo paslaugos gali būti atleistos nuo PVM pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies g–i punktus, tik jei jos glaudžiai susijusios su vaikų priežiūros paslaugomis. Komisija ir Nyderlandų vyriausybė ginčija, kad toks ryšys yra, ir remiasi 2002 m. birželio 20 d. Sprendimu *Komisija prieš Vokietiją* (C-287/00, Rink. p. I-5811), kuriame buvo atmesta galimybė pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies i punktą atleisti nuo mokesčio valstybės universitetų atlygintinai vykdytus tyrimus. Šio sprendimo 48 punkte konstatavęs, jog „nors šie projektai gali labai padėti universitetiniam švietimui, jie nėra būtini jo tikslui pasiekti", 49 punkte Teisingumo Teismas nusprendė, kad tokios paslaugos nėra glaudžiai susijusios su universitetiniu švietimu.

25 Iš tiesų, kad ir kaip būtų išaiškinta sąvoka „glaudžiai susijusios" pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies g ir h punktus, šio skirsnio 2 dalies b punktas bet kuriuo atveju numato, kad nuo mokesčio atleidžiama tik tuomet, kai atitinkamų prekių ar paslaugų teikimas būtinas atleistos nuo mokesčio veiklos vykdymui (šiuo aspektu žr. minėto sprendimo *Ygeia* 26 punktą). Iš to išplaukia, kad pagrindinėje byloje Fondo teikiamos tarpininkavimo paslaugos gali būti atleistos nuo mokesčio tik nustačius, kad jos būtinos vaikų priežiūros paslaugai teikti.

26 Šiuo aspektu Fondas tvirtina, kad tėvai gali naudotis priimančiųjų tėvų teikiama vaikų priežiūros paslauga tik pasinaudoję jo tarpininkavimo paslaugomis, o Nyderlandų vyriausybė ir Komisija teigia, kad priimamų vaikų tėvai galėtų surasti priimančiuosius tėvus kitais būdais, pavyzdžiui, per skelbimus arba komercines agentūras.

27 Kaip generalinis advokatas teisingai pastebėjo išvados 55–57 punktuose, vien visų žinomų vaikų priežiūros paslaugas siūlančių asmenų sąrašo sudarymas ir jo pateikimas tėvams negali būti laikomi būtina paslauga. Tačiau jei Fondo vykdomas duomenų apie priimančiuosius tėvus patikrinimas ir jų parengimas leidžia atrinkti tik kvalifikuotus ir patikimus priimančiuosius tėvus, galinčius užtikrinti kokybiškesnę vaikų priežiūros paslaugą, nei tėvai būtų galėję gauti nesinaudodami šios įstaigos paslaugomis, tokios paslaugos galėtų būti laikomos būtinomis siekiant kokybiškos vaiko priežiūros.

28 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turėtų nuspręsti, ar, atsižvelgiant į jo nagrinėjamos bylos aplinkybes, vaikų priežiūros paslauga, kuria tėvai gali naudotis Fondui teikiant tarpininkavimo tarp jų ir priimančiųjų tėvų paslaugas, yra tokio pobūdžio ir kokybės, kad be Fondo tarpininkavimo paslaugų nebūtų įmanoma gauti tokios pačios vertės paslaugos.

29 Be to, Nyderlandų vyriausybė papildomai nurodo, kad šios paslaugos neatleistinos nuo mokesčio pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 2 dalies b punktą, nes jomis iš esmės siekiama, kad Fondas gautų papildomų pajamų, teikdamas paslaugas, kurios tiesiogiai konkuruoja su komercinių įmonių, turinčių mokėti PVM, paslaugomis. Tačiau, kadangi šio argumento nagrinėjimas, kuris reikalauja iš esmės įvertinti faktines aplinkybes, nepatenka į Teisingumo Teismo kompetenciją priimti prejudicinį sprendimą, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turėtų tai įvertinti, atsižvelgdamas į visas konkrečias pagrindinės bylos aplinkybes.

30 Todėl į pateiktą klausimą atsakytina, kad Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies g ir h punktai kartu su to paties straipsnio 2 dalies b punktu aiškintini taip: viešosios teisės subjekto ar kitos organizacijos, atitinkamos valstybės narės pripažintos labdaros organizacija, tarpininkavimo tarp asmenų, kuriems reikalinga vaikų priežiūros paslauga, ir šią paslaugą teikiančių asmenų paslaugos pagal šias nuostats gali būti atleistos nuo mokesčio, tik jei:

— pati vaikų priežiūros paslauga atitinka šiose nuostatose numatytas atleidimo nuo mokesčio sąlygas,

— ši paslauga yra tokio pobūdžio arba kokybės, kad tėvai negalėtų tikėtis gauti tokios pačios vertės paslaugos, nesinaudodami pagrindinėje byloje nagrinėjama tarpininkavimo paslauga,

— šiomis tarpininkavimo paslaugomis iš esmės nesiekiama, kad paslaugų teikėjas gautų papildomų pajamų, teikdamas paslaugas, kurios tiesiogiai konkuruoja su komercinių įmonių, turinčių mokėti PVM, paslaugomis.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

31 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą dėl prejudicinio sprendimo pateikusio 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 (trečioji 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 ir h punktai kartu su to paties straipsnio 2 dalies b punktu aiškintini taip: viešosios teisės subjekto ar kitos organizacijos, atitinkamos valstybės narės pripažintos labdaros organizacija, tarpininkavimo tarp asmenų, kuriems reikalinga vaikų priežiūros paslauga, ir šią paslaugą teikiančių asmenų paslaugos pagal šias nuostatas gali būti atleistos nuo mokesčio, tik jei:

— **pati vaikų priežiūros paslauga atitinka šiose nuostatose numatytas atleidimo nuo mokesčio sąlygas,**

— **ši paslauga yra tokio pobūdžio arba kokybės, kad tėvai negalėtų tikėtis gauti tokios pačios vertės paslaugos, nesinaudodami pagrindinėje byloje nagrinėjama tarpininkavimo paslauga,**

— **šiomis tarpininkavimo paslaugomis iš esmės nesiekiama, kad paslaugų teikėjas gautų papildomų pajamų, teikdamas paslaugas, kurios tiesiogiai konkuruoja su komercinių įmonių, turinčių mokėti pridėtinės vertės mokestį, paslaugomis.**

Parašai.