

Laikina versija

TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija) SPRENDIMAS

2021 m. balandžio 15 d.(*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Pridėtinės vertės mokestis (PVM) – Direktyva 2006/112/EB – Ekonominė veikla – Paslaugų teikimas už atlygą – 2 straipsnio 1 dalies c punktas ir 9 straipsnio 1 dalis – Neapmokestinimas – 132 dalies 1 dalies g punktas – Su globa ir rūpyba bei socialinės apsaugos darbu glaudžiai susijusios paslaugos – Advokato suteiktos paslaugos pagal galiojimus apsaugoti neveiksniais arba ribotai veiksniais pripažintus pilnamečius asmenis – Organizacija, pripažinta socialine gerove besirūpinančia organizacija“

Byloje C-846/19

dėl *Tribunal d'arrondissement* (Apygardos teismas, Liuksemburgas) 2019 m. lapkričio 20 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2019 m. lapkričio 21 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

EQ

prieš

Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA

TEISINGUMO TEISMAS (trečioji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas A. Prechal (pranešėja), teisėjai N. Wahl, F. Biltgen, L. S. Rossi ir J. Passer,

generalinis advokatas G. Pitruzzella,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- Liuksemburgo vyriausybės, atstovaujamos C. Schiltz ir T. Uri,
 - Europos Komisijos, atstovaujamos iš pradžių R. Lyal ir N. Gossement, vėliau – R. Lyal,
- susipažinęs su 2021 m. sausio 14 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,
- priima šį

Sprendimas

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1; toliau – PVM direktyva) 9 straipsnio 1 dalies ir 132 straipsnio 1 dalies g punkto išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant EQ ir *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA* (Liuksemburgo mokesčių administratorius) ginčą dėl advokato remiantis įgaliojimu dėl neveiksniųjų ar ribotai veiksniais pripažintų pilnamečių apsaugos, kurį jam pagal įstatymų suteiktą kompetentinga teisminė institucija, teikiamą paslaugą apmokestinimo pridėtinės vertės mokesčiu (PVM).

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punkte nurodyta:

„PVM objektas yra šie sandoriai:

<...>

c) paslaugų teikimas už atlygą valstybės narės teritorijoje, kai paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks.“

4 Šios direktyvos 9 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Apmokestinamasis asmuo“ – asmuo, kuris savarankiškai bet kurioje vietoje vykdo ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į tos veiklos tikslą ar rezultatą.

„Ekonominė veikla“ – gamintojų, prekybininkų ar paslaugas teikiančių asmenų veikla, įskaitant kasybą bei žemės ūkio veiklą ir laisvųjų profesijų veiklą. Visų pirma ekonomine veikla laikomas materialiojo ar nematerialiojo turto naudojimas siekiant gauti nuolatinių pajamų.“

5 Minėtų direktyvos 24 straipsnio 1 dalyje nurodyta:

„Paslaugų teikimas“ – sandoris, kuris nėra prekės tiekimas.“

6 PVM direktyvos 25 straipsnis išdėstyta taip:

„Paslaugų teikimu gali būti *inter alia* šie sandoriai:

a) nematerialiojo turto, kurio nuosavybės teisė patvirtinta arba nepatvirtinta dokumentu, perleidimas;

b) įsipareigojimas susilaikyti nuo veiksmo arba toleruoti veiksmą ar aplinkybę;

c) paslaugų atlikimas vykdant valdžios institucijos ar jos vardu duotą nurodymą arba laikantis įstatymų.“

7 Šios direktyvos 73 straipsnyje nurodyta:

„Prekių tiekimo ar paslaugų teikimo, išskyrus nurodytąsias 74–77 straipsniuose, apmokestinamoji vertė apima viską, kas sudaro atlygą, kurį prekės tiekėjas ar paslaugų teikėjas gavo arba turi gauti iš prekes ar paslaugas įsigyjančio asmens arba iš trečiosios šalies už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, įskaitant tiesiogiai su šiais sandoriais kaina susijusias subsidijas.“

8 Minėtų direktyvos 131 straipsnyje (jis yra vienintelis IX antraštinės dalies „Neapmokestinimas PVM“ 1 skyriuje „Bendrosios nuostatos“) nustatyta:

„2–9 skyriuose numatytais atvejais neapmokestinimas PVM taikomas nepažeidžiant kitų Bendrijos nuostatų ir tokiomis sąlygomis, kurias valstybės narės nustato siekdamos užtikrinti tinkamą ir sąžiningą neapmokestinimo atvejus reglamentuojančių nuostatų taikymą bei užkirsti kelią galimiems mokesčių vengimo, išsisukinėjimo ar piktnaudžiavimo atvejams.“

9 Minutos direktyvos IX antraštinės dalies 2 skyriuje „Tam tikros su visuomenės interesais susijusios veiklos neapmokestinimas PVM“ yra 132–134 straipsniai.

10 Pagal šios direktyvos 132 straipsnio 1 dalies g punktą sandoriai, kurių valstybės narės neapmokestina PVM, yra šie:

„su globa ir rūpyba bei socialinės apsaugos darbu glaudžiai susijusi paslaugų teikimas ir prekių tiekimas, įskaitant paslaugas ir prekes, kurias teikia ar tiekia senelių namai, viešosios teisės reglamentuojamos įstaigos ar kitos organizacijos, kurias atitinkama valstybė narė pripažino socialine gerove besirūpinančiomis organizacijomis“.

11 PVM direktyvos 133 straipsnio pirmos pastraipos a punkte nustatyta:

„Valstybės narės gali ir kitas, ne tik viešosios teisės reglamentuojamas, įstaigas, neapmokestinti PVM 132 straipsnio 1 dalies b, g, h, i, l, m ir n punktuose numatytais neapmokestinimo atvejais, jei kiekvienu konkrečiu atveju tenkinama viena ar kelios šios sąlygos:

a) šios įstaigos neturi nuolat siekti pelno, o gautas pelnas negali būti skirstomas, bet turi būti skiriamas teikiamų paslaugų teistumui užtikrinti ir jį kokybei gerinti“.

12 PVM direktyvos 134 straipsnyje numatyta:

„Paslaugų teikimas ir prekių tiekimas neapmokestinami, kaip numatyta 132 straipsnio 1 dalies b, g, h, i, l, m ir n punktuose, kai:

a) paslaugų teikimas ir prekių tiekimas nėra būtinas vykdomiems neapmokestinamiems sandoriams;

b) pagrindinis paslaugas teikiančios ir prekes tiekiančios įstaigos tikslas – gauti papildomą pajamą iš sandorių, kuriuos vykdant tiesiogiai konkuruojama su PVM turinčioms mokėti komercinėmis įmonėmis.“

Liuksemburgo teisė

13 Pagrindinei bylai taikytinos redakcijos 1979 m. vasario 12 d. *loi concernant la taxe sur la valeur ajoutée* (Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas; toliau – PVM įstatymas) 4 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Apmokestinamasis asmuo, kaip jis suprantamas pagal 2 straipsnį, yra asmuo, kuris savarankiškai ir reguliariai teikia su bet kokia ekonomine veikla susijusias paslaugas, neatsižvelgiant į tos veiklos tikslą ar rezultatą ir vietą. <...>“

14 PVM įstatymo 5 straipsnyje numatyta:

„Ekonominė veikla – tai bet kokia veikla, iš kurios siekiama gauti pajamų, visų pirma gamintojų, prekybininkų ar paslaugas teikiančių asmenų veikla, įskaitant kasybą, žemės ūkio veiklą, laisvųjų profesijų veiklą ir veiklą, kurią vykdant naudojamasi materialiais ar nematerialiais turtais siekiant gauti nuolatinių pajamų.“

15 Šios įstatymo 15 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„1. „Paslaugų teikimas“ – sandoris, kuris nėra nei prekių tiekimas, nei įsigijimas Bendrijos viduje, nei prekių importas.

Šis sandoris gali būti nematerialiojo turto perleidimas, įpareigojimas susilaikyti nuo veiksmo ar toleruoti veiksmą ar situaciją ir paslaugos vykdymas pagal įstatymą arba valdžios institucijos ar jos vardu duotą nurodymą.

<...>“

16 PVM įstatymo 44 straipsnio 1 dalies o punkte nurodyta:

„Laikantis apribojimų ir sąlygų, nustatomų Didžiojo Hercogo potvarkiu, [PVM] neapmokestinamos:

<...>

o) su socialinės apsaugos darbu, globa ir rūpyba ar visuomenės sveikata glaudžiai susijusios paslaugos ir prekės, kurias teikia ar tiekia viešosios teisės reglamentuojamos įstaigos, bendrieji investiciniai fondai, viešosios įstaigos ar visuomenei naudingų veiklų vykdytys subjektai, slaugos namai, senelių namai, gerontologijos ar geriatrijos centrai, sveikatos priežiūros įstaigos ar labdaros organizacijos ir kitos panašios privataus sektoriaus institucijos, kurias kompetentingos valdžios institucijos pripažįsta socialine gerove besirūpinančiomis organizacijomis;

<...>“

17 1982 m. gruodžio 23 d. Didžiojo Hercogo potvarkio, nustatančio globos vadovo paskyrimo sąlygas, 3 straipsnyje nustatyta:

„Globos bylų teismas gali skirti už globą atsakingam asmeniui užmokestį, kurį nustato pagrįstu sprendimu, atsižvelgdamas į neveiksnaus asmens turtinį padėtį, sumą ar apskaičiavimo metodą.

Šis užmokestis sudaro arba fiksuota suma, arba neveiksnaus asmens pajamų procentinė dalis, arba honoraras, nustatytas atsižvelgiant į atliktas užduotis.

<...>“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

18 Nuo 1994 m. EQ buvo rašytas Liuksemburgo (Liuksemburgas) advokatų sąrašas. Nuo 2004 m. jis, kaip galiojantis atstovas, administratorius ir globėjas, vykdo veiklą atstovaudamas pilnamečiams asmenims.

19 2018 m. sausio 19 d. pranešimais dėl PVM perskaičiavimo už 2014 ir 2015 m., o jie buvo patvirtinti 2018 m. birželio 4 d. sprendimu dėl skundo, Liuksemburgo mokesčių administratorius *ex officio* nustatė už šiuos metus EQ mokėtinas PVM sumas, remdamasis prielaida, kad minėta atstovavimo veikla yra PVM apmokestinamas paslaugų teikimas.

20 EQ kreipėsi į prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikus teismą su prašymu panaikinti

2018 m. birželio 4 d. sprendim? ir, be kita ko, teig?, kad veikla, kuri? gin?ijamu laikotarpiu vykdo pilname?i? asmen? apsaugos srityje, n?ra ekonomin? veikla, kad ši veikla bet kuriuo atveju buvo neapmokestinama PVM pagal nacionalin? nuostat?, kuria perkeltas PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies g punktas, ir kad Liuksemburgo mokes?i? administratorius pripažino, jog nuo 2004 m. iki 2013 m. ši veikla buvo neapmokestinama PVM, o v?liau (konkre?iai kalbant 2014 m. ir 2015 m.) j? apmokestinant pažeidžiamas teis?t? l?kes?i? apsaugos principas.

21 Be to, EQ teigia, kad Liuksemburgo mokes?i? administratoriaus pozicija prieštarauja *ministère de la Justice* (Teisingumo ministerija, Liuksemburgas), kuri yra atsakinga už honorar? mok?jim? ?galiotiems asmenims, atsakingiems už pilname?i? asmen?, kurie neturi l?š?, apsaugos užduotis, pozicijai, pagal kuri? šiuo pagrindu gauti mok?jimai neapmokestinami PVM.

22 Liuksemburgo mokes?i? administratorius gin?ija šiuos argumentus. Šiuo klausimu jis tvirtina, pirma, kad EQ teikiamos pilname?i? asmen? apsaugos srities paslaugos iš ties? yra ekonomin? veikla, nes EQ teikia šias paslaugas vykdydamas advokato profesin? veikl? ir iš to gauna daug pajam?. Antra, šios bylos aplinkyb?mis min?tos paslaugos negali b?ti neapmokestinamos pagal nacionalin? nuostat?, kuria perkeltas PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies g punktas, nes joje numatyta neapmokestinimu negali remtis asmuo, kuris ver?iasi advokato veikla ir neatitinka s?lygos b?ti socialine gerove besir?pinan?ia organizacija.

23 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas paaiškina, kad pagal teis?s aktus neveiksniais arba ribotai veiksniais pripažint? pilname?i? asmen?, t. y. t?, kurie patyr? psichini? pakitim? dėl ligos, negalios ar nusilpimo dėl amžiaus, poreikiai tenkinami ?vairiomis apsaugos sistemomis, ?skaitant r?pyb? ir glob?, pagal kurias jiems galima patarti ir juos priži?r?ti, t. y. atstovauti šiems asmenims atliekant civilinio gyvenimo aktus, ir pagal kurias tretiesiems asmenims suteikiami valdymo ir atstovavimo ?galiojimai. ?gyvendinant šias apsaugos sistemas, globos byl? teismas gali skirti special? ?galiotin?, kol bus priimtas sprendimas dėl apsaugos sistemos, kuri? reikia ?gyvendinti, taip pat gali skirti *ad hoc* ?galiotin? interes? konflikto atveju. Praktiškai r?pintojai, globos vadovai, special?s ?galiotiniai ir *ad hoc* ?galiotiniai atrenkami, be kita ko, iš šeimos nari?, taip pat iš kit? asmen?, kaip antai advokat?.

24 Šis teismas vis? pirma dėl klausimo, ar nagrin?jama veikla yra ekonomin? veikla, kaip ji suprantama pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dal?, vykdoma už atlyg?, kaip tai suprantama pagal šios direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punkt?, nurodo, kad atlyginimas, numatytas 1982 m. gruodžio 23 d. Didžiojo Hercogo potvarkio, nustatan?io globos vadovo paskyrimo s?lygas, 3 straipsnyje, apima finansin? atlyg? už šią veiklą.

25 Vis dėlto, nors šioje byloje teikiamos paslaugos visais požymiais yra panašios ? ekonomin? veikl?, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui kyla klausimas, pirma, dėl Teisingumo Teismo jurisprudencijoje pateikto vertinimo (žr., be kita ko, 2018 m. vasario 22 d. Sprendimo *Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft.*, C?182/17, EU:C:2018:91, 32 punkt?), pagal kur? paslaug? teikimas apmokestinamas, tik jei tarp paslaugos teik?jo ir gav?jo egzistuoja teisinis ryšys, pagal kur? abipusiškai teikiamos paslaugos, apimties. Iš ties? pilname?i? asmen? apsaugos srityje tarp paslaug? teik?jo, gav?jo, t. y. saugomo pilname?io asmens, ir teismin?s institucijos, kuri šiam paslaug? teik?jui patik?jo valdymo funkcij?, egzistuoja trišaliai santykiai. Šiuo aspektu taip pat gal?t? tur?ti reikšm?s tai, kad jeigu aptariamas saugomas pilnametis asmuo neturi l?š?, paslaug? teik?jui atlyginim? moka valstyb?.

26 Kalbant apie atlyginimo dyd?, pažym?tina, kad nors iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, jog neturi reikšm?s tai, kad ekonominis sandoris vykdomas mažesne nei savikaina kaina, atrodo, kad iš šios jurisprudencijos išplaukia, jog atlygis turi b?ti nustatytas iš anksto ir padengti paslaug? teik?jo veiklos išlaidas (žr., be kita ko, 2018 m. vasario 22 d. Sprendimo *Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft.*, C?182/17, EU:C:2018:91, 38 punkt?). Šiuo

atveju atlyginim? paslaug? teik?jui kiekvienu konkre?iu atveju nustato kompetentingas teismas, atsižvelgdamas ? gav?jo turt?, tod?l šis atlyginimas n?ra nustatytas iš anksto ir neb?tinai visais atvejais užtikrina, kad b?t? padengtos šio teik?jo veiklos išlaidos.

27 Be to, kiek tai susij? su klausimu, ar aptariama veikla yra neapmokestinama PVM, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas turi išnagrin?ti, pirma, ar ši veikla patenka ? s?vok? „globa ir r?pyba bei socialin?s apsaugos darbas“, kaip ji suprantama pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies g punkt?, ir, antra, ar EQ gali patekti ? s?vok? „organizacijos, kurias atitinkama valstyb? nar? pripažino socialine gerove besir?pinan?iomis organizacijomis“, kaip tai suprantama pagal ši? nuostat?.

28 Galiausiai prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui kyla klausimas d?l teis?t? l?kes?i? apsaugos principo taikymo šios bylos aplinkyb?ms. Šiomis aplinkyb?mis jis pažymi, kad kai po nagrin?jamo sandorio ?vykdymo Liuksemburgo mokes?i? administratorius praneša apmokestinamajam asmeniui, kad ketina nukrypti nuo ankstesn?s savo pozicijos, jog šie sandoriai PVM neapmokestinami, apmokestinamasis asmuo atsiduria tokioje pad?tyje, kai negali ?traukti PVM ? paslaug? gav?jui pateikiam? s?skait? fakt?r?. Taigi apmokestinamasis asmuo privalo išskai?iuoti valstyb?s reikalaujamas PVM sumas iš savo nuosav? l?š?.

29 Šiomis aplinkyb?mis *Tribunal d'arrondissement* (Apygardos teismas, Liuksemburgas) nusprend? sustabdyti byl? ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar s?voka „ekonomin? veikla“, kaip ji suprantama pagal [PVM direktyvos] 9 straipsnio 1 dalies [antr? pastraip?], turi b?ti aiškinama taip, kad ji apima ir paslaugas, teikiamas trišali? santyki? pagrindu, kai paslaug? teik?jas paslaugas teikia asmens, kuris n?ra tapatus paslaug? gav?jui, nurodymu?

2. Ar atsakymas ? pirm?j? klausim? yra kitoks tuo atveju, kai paslaugos yra teikiamos vykdant nepriklausomos teismin?s institucijos patik?t? užduot??

3. Ar tuo atveju, kai atlyginim? paslaug? teik?jui moka paslaug? gav?jas, ir tuo atveju, kai j? moka valstyb?, kurios institucija paved? paslaug? teik?jui teikti šias paslaugas, atsakymas ? pirm?j? klausim? skiriasi?

4. Ar s?voka „ekonomin? veikla“, kaip ji suprantama pagal [PVM direktyvos] 9 straipsnio 1 dalies [antr? pastraip?], turi b?ti aiškinama kaip apimanti paslaug? teikim?, kai pagal teis?s aktus užmokestis paslaug? teik?jui n?ra privalomas ir kai to užmokes?io suma, kai jis skiriamas, <...> priklauso nuo kiekvienu konkre?iu atveju atliekamo vertinimo, <...> visuomet priklauso nuo paslaug? gav?jo turtin?s pad?ties ir <...> yra arba tam tikra fiksuota suma, arba tam tikra paslaug? gav?jo pajam? dalis, arba atlygis už suteiktas paslaugas, ar kaip neapimanti tokio paslaug? teikimo?

5. Ar [PVM direktyvos] 132 straipsnio 1 dalies g punkte vartojama s?voka „su globa ir r?pyba bei socialin?s apsaugos darbu glaudžiai susijusi? paslaug? teikimas ir preki? tiekimas“ turi b?ti aiškinama kaip apimanti paslaugas, teikiamas pagal pilname?i? asmen? apsaugos sistem?, kuri yra nustatyta ?statymu ir kuri? kontroliuoja nepriklausoma teismin? institucija, ar kaip j? neapimanti?

6. Ar siekiant pripažinti, kad tam tikra ?staiga yra socialinio pob?džio, [PVM direktyvos] 132 straipsnio 1 dalies g punkte vartojama s?voka „organizacijos, kurias atitinkama valstyb? nar? pripažino socialine gerove besir?pinan?iomis organizacijomis“, turi b?ti aiškinama kaip nustatanti tam tikrus reikalavimus pagal paslaug? teik?jo veiklos vykdymo form? arba pagal tai, ar paslaug? teik?jo veiklos tikslas yra altruistinis, ar ja siekiama pelno, arba apskritai kaip kitais kriterijais ar

s?lygomis ribojanti 132 straipsnio 1 dalies g punkte numatytos neapmokestinimo galimyb?s taikymo srit?, o gal tam, kad organizacija b?t? socialinio pob?džio, pakanka teikti „su globa ir r?pyba bei socialine apsauga susijusias“ paslaugas?

7. Ar [PVM direktyvos] 132 straipsnio 1 dalies g punkte vartojama s?voka „organizacijos, kurias atitinkama valstyb? nar? pripažino socialine gerove besir?pinan?iomis organizacijomis“ turi b?ti aiškinama kaip reikalaujanti surengti pripažinimo proces?, grindžiam? iš anksto nustatytais kriterijais, ar *ad hoc* pripažinimas gali b?ti vykdomas kiekvienu konkre?iu atveju, prireikus – teismine institucija?

8. Ar remiantis teis?t? l?kes?i? principu, kaip jis išaiškintas <...> Teisingumo Teismo jurisprudencijoje, už PVM rinkim? atsakingam administratoriui leidžiama reikalauti, kad PVM apmokestinamas asmuo sumok?t? PVM, taikom? ekonominiams sandoriams, susijusiems su laikotarpiu, pasibaigusiu tuo metu, kai administratorius pri?m? sprendim? d?l apmokestinimo, po to, kai šis administratorius ilg? laik? iki to laikotarpio priimdavo min?to apmokestinamojo asmens PVM deklaracijas, kuriose to paties pob?džio ekonominiai sandoriai nebuvo priskirti prie apmokestinam?j? sandori?? Ar ši už PVM rinkim? atsakingam administratoriui suteikta galimyb? yra ribojama tam tikromis s?lygomis?“

D?I prejudicini? klausim?

D?I pirmojo–ketvirtojo klausim?

30 Pirmuoju–ketvirtuoju klausimais, kuriuos reikia nagrin?ti kartu, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalis turi b?ti aiškinama taip, kad ekonomin? veikla, kaip ji suprantama pagal šį nuostat?, yra neveiksniais ar ribotai veiksniais pripažintiems pilname?iams asmenims teikiamos paslaugos, kuriomis siekiama juos apsaugoti atliekant civilinio gyvenimo aktus, kurias teikti pagal ?statym? teismine institucija ?pareigoja paslaug? teik?j? ir už kurias ta pati institucija nustato atlyginim? (fiksuoto dydžio arba pagal konkret? atvej? atsižvelgdama ?, be kita ko, neveiksniu ar ribotai veiksnium pripažinto asmens finansin? pad?t?), kur? taip pat gali sumok?ti valstyb?, jeigu min?tas asmuo neturi l?š?.

31 Reikia priminti, kad nors PVM direktyva nustato labai pla?i? PVM taikymo srit?, šis mokestis taikomas tik ekonominei veiklai (2020 m. gruodžio 17 d. Sprendimo *WEG Tevesstraße*, C?449/19, EU:C:2020:1038, 24 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

32 Šiuo klausimu Teisingumo Teismas patikslino, kad veikla gali b?ti laikoma ekonomine veikla, kaip ji suprantama pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalies antr? pastraip?, tik jeigu ji atitinka vien? iš šios direktyvos 2 straipsnio 1 dalyje nurodyt? sandori? (2016 m. geguž?s 12 d. Sprendimo *Gemeente Borsele et Staatssecretaris van Financiën*, C?520/14, EU:C:2016:334, 21 punktas).

33 Pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punkt?, susijus? su apmokestinamaisiais sandoriais, PVM apmokestinamas, be kita ko, paslaug? teikimas už atlyg? valstyb?s nar?s teritorijoje, kai paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks. Be to, pagal šios direktyvos 9 straipsnio 1 dalies pirm? pastraip? „apmokestinamasis asmuo“ – tai bet kuris asmuo, savarankiškai vykdomas ekonomin? veikl?, neatsižvelgiant ? tos veiklos tiksl? ir rezultat? (2016 m. birželio 2 d. Sprendimo *Lajvér*, C?263/15, EU:C:2016:392, 21 punktas).

34 Taigi reikia nustatyti, pirma, ar veikla, kaip antai nagrin?jama pagrindin?je byloje, kuri? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas kvalifikavo kaip paslaug? teikim?, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punkt?, yra vykdoma už atlyg?, kaip to

reikalaujama pagal šį nuostatą.

35 Nors tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikus teismas, Teisingumo Teismas turi jam pateikti visapusišką Sąjungos teisės išaiškinimą, kuris gali būti jam naudingas jo nagrinėjimui bylai išspręsti (šiuo klausimu žr. 2020 m. gruodžio 17 d. Sprendimo *Franck*, C-801/19, EU:C:2020:1049, 27 punktą).

36 Pagal suformuotą jurisprudenciją, kad sandorą būtų galima kvalifikuoti kaip atlygintiną, reikia tik tiesioginio ryšio tarp prekių tiekimo ar paslaugų teikimo ir apmokestinamojo asmens realiai gauto atlygio. Toks tiesioginis ryšys nustatomas, jei tarp paslaugos teikėjo ir gavėjo egzistuoja teisinis ryšys, kuriuo remiantis abipusiškai pasikeičia paslaugomis, ir paslaugos teikėjo gautas atlygis yra realus atlygis už gavėjui suteiktą paslaugą (2015 m. spalio 29 d. Sprendimo *Saudačor*, C-174/14, EU:C:2015:733, 32 punktas).

37 Nagrinėjimu atveju iš prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikuso teismo paaiškinimą matyti, kad EQ iš tikrųjų gavo mokėjimus vykdydamas jam patiktus valdymo ir atstovavimo galiojimus.

38 Vis dėlto šis teismas pažymi, pirma, kad šias paslaugas EQ suteikti nurodė ne jį gavėjai, bet kompetentinga institucija pagal teisės aktus, kuriais siekiama apsaugoti neveiksnius ar ribotai veiksniais pripažintus pilnamečius asmenis atliekant civilinio gyvenimo aktus.

39 Teisingumo Teismas jau nusprendė, kad tai, jog veiklą sudaro įstatyme suteiktą ir reglamentuojamą funkciją vykdydamas bendrojo intereso tikslais, neturi reikšmės vertinant, ar veikla yra paslaugų teikimas už atlygą (2016 m. birželio 2 d. Sprendimo *Lajvér*, C-263/15, EU:C:2016:392, 42 punktas). Iš tiesų PVM direktyvos 25 straipsnio c punkte aiškiai numatyta, kad paslaugų teikimas gali būti paslaugos teikimas valdžios institucijos ar jos vardu duotu nurodymu arba pagal įstatymą.

40 Kalbant apie aplinkybes, kad jei pagrindinėje byloje nagrinėjami paslaugų gavėjai neturi lėšų, atlyginimą už jas gali padengti valstybė, svarbų, reikia priminti, jog tam, kad paslaugų teikimas galėtų būti laikomas teikimu „už atlygą“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvą, nebūtina, kad, kaip matyti iš šios direktyvos 73 straipsnio, atlygis už šią paslaugą būtų gautas tiesiogiai iš jos gavėjo, bet jis gali būti gautas ir iš trečiojo asmens (šiuo klausimu žr. 2014 m. kovo 27 d. Sprendimo *Le Rayon d'Or*, C-151/13, EU:C:2014:185, 34 punktą).

41 Kiek tai susiję su atlyginimo už suteiktas paslaugas, kaip antai suteiktas EQ, nustatymo tvarka, iš prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikuso teismo paaiškinimą, taip pat iš EQ ir Liuksemburgo vyriausybės atsakymų raštu, kurie pateikti Teisingumo Teismo klausimus šiuo aspektu ir kurių pagrįstumą šis teismas turėtų patikrinti, matyti, kad atsižvelgdama į neveiksniu ar ribotai veiksniumi pripažinto asmens finansinę padėtį kompetentinga teisminė institucija nustato atlyginimą kiekvienu konkrečiu atveju paslaugų teikėjo prašymu, kuris turi jai nuolat atsiskaityti už savo sandorius. Be to, iš to matyti, kad paprastai jis susideda iš vienkartinės mėnesinės sumos už neveiksniu ar ribotai veiksniumi pripažinto asmens einamąjį reikalą tvarkymą ir prireikus sumos už papildomas paslaugas, kuri paprastai nustatoma pagal sugaištas valandas; taip sumokėtas atlyginimas nebūtinai visais atvejais atitinka realią suteiktos paslaugos vertę.

42 Šiomis aplinkybomis reikia priminti, kad tai, jog atlyginimas už atitinkamas paslaugas sumokėtas kaip fiksuota suma, nedaro poveikio tiesioginiam ryšiui tarp suteiktos paslaugos ir gauto atlyginimo (šiuo klausimu žr. 2014 m. kovo 27 d. Sprendimo *Le Rayon d'Or*, C-151/13, EU:C:2014:185, 37 punktą).

43 Kita vertus, aplinkybė, kad ekonominis sandoris sudaromas už didesnį ar mažesnį kainą

nei savikaina, taigi už didesn? ar mažesn? kain? nei ?prasta rinkos kaina, neturi reikšm?s kvalifikuojant sandor? kaip atlygintin?, nes ši aplinkyb? negali tur?ti ?takos tiesioginiam suteikt? ar teiktin? paslaug? ir gauto ar gautino atlygio, kurio suma nustatoma iš anksto pagal nustatytus kriterijus, ryšiui (šiuo klausimu žr. 2016 m. birželio 2 d. Sprendimo *Lajvér*, C?263/15, EU:C:2016:392, 45 ir 46 punktus ir nurodyt? jurisprudencij?).

44 Be to, aprašyto atlyginimo nustatymas, kuris atliekamas nagrin?jamam paslaug? teik?jui atlikus savo veikl? ir kompetentingai teisminei institucijai pateikus su tuo susijusias ataskaitas, visiškai netrukdo manyti, kad taip apskai?iuota suma buvo nustatyta iš anksto ir remiantis aiškiai numatytais kriterijais, kaip ?tvirtinta šio sprendimo pirmesniame punkte nurodytoje jurisprudencijoje, su s?lyga, kad šio nustatymo tvarka yra nusp?jama ir gali užtikrinti, kad šis paslaug? teik?jas iš esm?s gaus mok?jim? už šias paslaugas.

45 Atsižvelgiant ? tai, kas išd?styta, neatrodo, kad prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo nurodytos aplinkyb?s leist? suabejoti, kad pagrindin?je byloje nagrin?jamos paslaugos buvo teikiamos už atlyg?, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punkt?.

46 Tai konstatavus svarbu, kad pagrindin?je byloje nagrin?jamas paslaug? teikimas patenka ? s?vok? „ekonomin? veikla“, kaip ji suprantama pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalies antr? pastraip?.

47 S?voka „ekonomin? veikla“ apibr?žta 9 straipsnio 1 dalies antroje pastraipoje kaip apimanti gamintoj?, prekybinink? ar paslaugas teikian?i? asmen? veikl?, ?skaitant kasyb? bei žem?s ?kio veikl? ir laisv?j? profesij? veikl?. Pagal Teisingumo Teismo jurisprudencij? ši? apibr?ž?i? analiz? parodo „ekonomin?s veiklos“ s?vokos taikymo srities apimt? ir jos objektyv? pob?d?, t. y. vertinama pati veikla, neatsižvelgiant ? jos tikslus ar rezultatus. Taigi paprastai veikla laikoma ekonomine veikla, kai ji yra nuolatinio pob?džio ir vykdoma mainais už sandorio šalies gaut? atlyginim? (šiuo klausimu žr. 2020 m. gruodžio 17 d. Sprendimo *WEG Tevesstraße*, C?449/19, EU:C:2020:1038, 34 punkt? ir nurodyt? jurisprudencij?).

48 Be to, iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad siekiant nustatyti, ar paslaugos teikimas turi b?ti laikomas ?vykdytu taip, kad ši veikla tur?t? b?ti laikoma ekonomine veikla, taigi ?vykdyt? už atlyg?, reikia išnagrin?ti visas s?lygas, kurioms esant jis ?vykdytas (2016 m. geguž?s 12 d. Sprendimo *Gemeente Borsele ir Staatssecretaris van Financiën*, C?520/14, EU:C:2016:334, 29 punktas).

49 Šiuo klausimu reikšmingas kriterijus gal?t? b?ti tai (kaip tai nurod? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas), ar kompensacijos dydis nustatomas pagal kriterijus, kurie užtikrina, jog kompensacijos pakaks paslaugos teik?jo veiklos išlaidoms padengti (šiuo klausimu žr. 2018 m. vasario 22 d. Sprendimo *Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft.*, C?182/17, EU:C:2018:91, 38 punkt?); be to, šie kriterijai, apskritai kalbant, gal?t? b?ti pajam? suma ir kiti elementai, pavyzdžiui, klient? skai?ius (šiuo klausimu žr. 2016 m. geguž?s 12 d. Sprendimo *Gemeente Borsele ir Staatssecretaris van Financiën*, C?520/14, EU:C:2016:334, 31 punkt?).

50 Atsižvelgiant ? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo nurodytas faktines aplinkybes, atrodo, kad EQ vykdoma veikla yra nuolatin?. Be to, kaip matyti iš šio sprendimo 45 punkto, taip pat atrodo aišku, kad EQ veikla vykdoma už atlyg?. Vis d?lto prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas paaiškina, kad šiuo klausimu jam kyla abejonis, jog šio teik?jo teikiamos paslaugos neb?tinai visais atvejais yra atlyginamos taip, kad b?t? užtikrinta, jog padengiamos jo patirtos veiklos išlaidos.

51 Vis dėlto aplinkybės, kad už kiekvieną atskirai vertinamą paslaugą nėra atlyginama tokiu lygiu, kuris atitiktų dėl jos patiriamas išlaidas, nepakanka parodyti, kad už visą veiklą nėra atlyginama pagal kriterijus, užtikrinančius paslaugų teikėjo veiklos išlaidų padengimą.

52 Nagrinėjamu atveju ir su sąlyga, kad tai patikrins prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, atrodo, jog pagrindinė byla skiriasi nuo bylų, kuriose priimti 2009 m. spalio 29 d. Sprendimas *Komisija / Suomija* (C-246/08, EU:C:2009:671, 50 punktas) ir 2016 m. gegužės 12 d. Sprendimas *Gemeente Borsele ir Staatssecretaris van Financiën* (C-520/14, EU:C:2016:334, 33 punktas), kuriuose padaryta išvada, kad nėra ekonominės veiklos, be kita ko, dėl to, jog atitinkamiems paslaugų gavėjams sumokėtos sumos buvo skirtos tik nedidelei visą paslaugų teikėjo veiklos išlaidų daliai padengti.

53 Iš tiesų pagrindinėje byloje niekas nerodo, kad EQ pajamų, gautų iš jo veiklos, dydis yra nepakankamas, palyginti su šios veiklos išlaidomis. Be to, vien atitinkamos veiklos rezultatai negali būti lemiami šio sprendimo 48 punkte nurodytai analizei dėl numatomos veiklos ekonominio pobūdžio, nes ši analizė turi būti atliekama atsižvelgiant į visas sąlygas, kuriomis ši veikla vykdoma (pagal analogiją žr. 1996 m. rugsėjo 26 d. Sprendimo *Enkler*, C-230/94, EU:C:1996:352, 29 punktą).

54 Neatrodo (su sąlyga, kad tai patikrins prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas), kad EQ vykdoma veikla nėra ekonominė.

55 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, pirmąjį–ketvirtąjį klausimus reikia atsakyti taip, jog PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalis turi būti aiškinama taip, kad ekonominė veikla, kaip ji suprantama pagal šią nuostatą, yra neveiksniais ar ribotai veiksniais pripažintiems pilnamečiams asmenims teikiamos paslaugos, kuriomis siekiama juos apsaugoti atliekant civilinio gyvenimo aktus, kurias teikti pagal įstatymų teisminę instituciją pareigoja paslaugų teikėjas ir už kurias ta pati institucija nustato atlyginimą (fiksuoto dydžio arba pagal konkretų atvejį atsižvelgdama į, be kita ko, neveiksniu ar ribotai veiksniumi pripažinto asmens finansinį padėtį), kurį taip pat gali sumokėti valstybė, jeigu minėtas asmuo neturi lėšų, nes šios paslaugos teikiamos už atlygą, paslaugų teikėjas už jas gauna nuolatinį pajamų ir viso atlyginimo už šią veiklą dydis nustatomas pagal kriterijus, kuriais siekiama užtikrinti, kad padengiamos šio paslaugų teikėjo veiklos išlaidos.

Dėl penktojo–septintojo klausimo

56 Penktuoju–septintuoju klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia sužinoti, ar PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies g punktas turi būti aiškinamas taip, kad, pirma, „su globa ir rūpyba bei socialinės apsaugos darbu glaudžiai susijusi paslaugų teikimas“ yra ir neveiksniais ar ribotai veiksniais pripažintiems pilnamečiams asmenims teikiamos paslaugos, kuriomis siekiama juos apsaugoti atliekant civilinio gyvenimo aktus, ir, antra, tokias paslaugas teikiantis advokatas gali būti pripažintas socialine gerove besirpinančia organizacija savo eksploatuojamo verslo tikslais, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvą.

57 Reikia priminti, kad PVM direktyvos 132 straipsnyje numatytiems neapmokestinimo atvejams apibūdinti vartojamos sąvokos aiškinamos siaurai, nes tai yra nuostatos, leidžiančios nukrypti nuo principo, pagal kurį PVM apmokestinamas kiekvienas apmokestinamojo asmens už atlygą atliktas paslaugos teikimas. Vis dėlto šios sąvokos turi būti aiškinamos laikantis mokesčių neutralumo principo, būdingo bendrai PVM sistemai, reikalavimų ir turi atitikti šiais neapmokestinimo atvejais siekiamus tikslus. Taigi ši siauro aiškinimo taisyklė nereiškia, kad sąvokos, vartojamos šiame 132 straipsnyje numatytiems neapmokestinimo atvejams apibrėžti, turi būti aiškinamos taip, kad šie atvejai netektų savo poveikio (2015 m. kovo 12 d. Sprendimo „*go fair*“ *Zeitarbeit*

, C?594/13, EU:C:2015:164, 17 punktas).

58 Kaip matyti iš PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies g punkto teksto, šioje nuostatoje numatytas neapmokestinimo atvejis taikomas teikiamoms paslaugoms ir tiekiamoms prek?ms, pirma, kurios yra „su globa ir r?pyba bei socialin?s apsaugos darbu glaudžiai susijusios“ ir, antra, „kurias teikia <...> viešosios teis?s reglamentuojamos ?staigos ar kitos organizacijos, kurias atitinkama valstyb? nar? pripažino socialine gerove besir?pinan?iomis organizacijomis“.

59 Pirma, kalbant apie s?lyg?, pagal kuri? paslaug? teikimas turi b?ti glaudžiai susij?s su globa ir r?pyba bei socialin?s apsaugos darbu, pažym?tina, kad ši s?lyga turi b?ti aiškinama atsižvelgiant ? PVM direktyvos 134 straipsnio a punkt?, pagal kur? bet kuriuo atveju reikalaujama, kad atitinkam? prek? tiekimas ar paslaug? teikimas b?t? b?tinas su globa ir r?pyba bei socialin?s apsaugos darbu susijusiems sandoriams vykdyti (2020 m. spalio 8 d. Sprendimo *Finanzamt D*, C?657/19, EU:C:2020:811, 31 punktas).

60 Nagrin?jamu atveju iš Teisingumo Teismo turimos bylos medžiagos matyti, kad pagrindin?je byloje aptariamos paslaugos teikiamos pagal ?vairias Liuksemburgo teis?je numatytas sistemas, kuriomis siekiama remti neveiksniais ar ribotai veiksniais pripažintus pilname?ius asmenis atliekant civilinio gyvenimo aktus, o ši? asmen? neveiknumas arba ribotas veiknumas gali b?ti pripažintas pasikeitus j? psichin?ms galimyb?ms d?l ligos, negalios ar nusilpimo d?l amžiaus. Pagal šias sistemas kompetentingas teismas suteikia tre?iajam asmeniui valdymo ir prireikus atstovavimo asmeniui, kuris negali atlikti civilinio gyvenimo akt? ir valdyti savo turto, ?galiojimus. Šiuo tikslu gali b?ti ?galioti, be kita ko, neveiksnaus arba ribotai veiksniaus asmens šeimos nariai, socialiniai pad?j?jai, pelno nesiekian?ios asociacijos ar advokatai.

61 Konkre?iai kalbant, iš EQ ir Liuksemburgo vyriausyb?s raštu pateikt? atsakym? ? Teisingumo Teismo šiuo aspektu pateiktus klausimus matyti, kad kai ?galiojamas advokatas, toks advokatas paprastai turi neveiksnaus arba ribotai veiksniaus asmens naudai teikti kelias paslaugas, apibendrintas generalinio advokato išvados 52–57 punktuose, kurios apima ir su civilinio gyvenimo aktais susijusias paslaugas, kurios yra susijusios su neveiksnaus arba ribotai veiksniaus asmens kasdienio gyvenimo ir turto valdymu ir kurios yra teisinio pob?džio.

62 Nors PVM direktyvoje n?ra jokios s?vokos „globa ir r?pyba bei socialin?s apsaugos darbas“, vartojamos, be kita ko, 132 straipsnio 1 dalies g punkte, apibr?žties, Teisingumo Teismas jau yra nusprend?s, kad iš principo glaudžiai susijusios su globa ir r?pyba bei socialiniu darbu, kaip tai suprantama pagal ši? nuostat?, yra ambulatorin?s slaugos tarnybos teikiamos bendrosios prieži?ros ir nam? ?kio paslaugos fiziškai ar ekonomiškai priklausomiems asmenims (šiuo klausimu žr. 2002 m. rugs?jo 10 d. Sprendimo *Kügler*, C?141/00, EU:C:2002:473, 44 punkt?).

63 Be to, tokiomis paslaugomis taip pat turi b?ti laikomos paslaugos, teikiamos asmenims, kurie yra psichiškai priklausomi, ir skirtos jiems apsaugoti atliekant civilinio gyvenimo aktus, kai šie asmenys patys negali j? atlikti nerizikuodami pakenkti savo pa?i? finansiniams ar kitiems interesams, nes šia rizika kaip tik ir buvo pateisintas j? pripažinimas neveiksniais arba ribotai veiksniais.

64 Iš ties?, kaip savo išvados 63 ir 64 punktuose iš esm?s pažym?jo generalinis advokatas, kadangi tokiomis paslaugomis siekiama sumažinti toki? rizik?, sudarant s?lygas, kad konkreti ši? asmen? kasdienio gyvenimo veikla, ?skaitant finansin? veikl?, b?t? valdoma pakankamai atsargiai, jos yra b?tinios apsaugoti nuo veiksm?, kurie gali jiems pakenkti ar net kelti gr?sm? j? oriam gyvenimui.

65 Vadinasi, neveiksniais arba ribotai veiksniais pripažintiems pilname?iams asmenims teikiamos paslaugos, kuriomis siekiama juos apsaugoti atliekant civilinio gyvenimo aktus, patenka

? s?vok? „su globa ir r?pyba bei socialin?s apsaugos darbu glaudžiai susijusios paslaugos“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies g punkt?.

66 Vis d?lto tuo atveju, kai tokias paslaugas teikia paslaug? teik?jas, kuris, vykdydamas šio sprendimo 60 punkte nurodytus ?galiojimus, taip pat vykdo bendresn? pagalbos ar teisinio, finansinio ar kito konsultavimo veikl?, kaip antai t?, kuri gali b?ti susijusi su specialia advokato, finans? patar?jo ar nekilnojamojo turto agento kompetencija, reikia patikslinti, kad vykdant ši? veikl? suteiktos paslaugos nepatenka ? PVM direktyvos 132 straipsnio taikymo srit?, nors jos suteiktos teikiant pagalb? neveiksniu ar ribotai veiksniumi pripažintam asmeniui. Iš ties?, atsižvelgiant ? siaur? šio neapmokestinimo atvejo aiškinim?, tokie sandoriai negali b?ti laikomi b?tinais ir glaudžiai susijusiais su globa ir r?pyba.

67 Šis teiginys taip pat patvirtinamas b?tinybe laikytis mokes?i? neutralumo principo, kuris konkrečiai ?tvirtintas PVM direktyvos 134 straipsnio b punkte ir pagal kur? draudžiama, be kita ko, skirtingai vertinti panaši? tarpusavyje konkuruojan?i? paslaug? teikim? PVM aspektu (šiuo klausimu žr. 2017 m. geguž?s 4 d. Sprendimo *Brockenhurst College*, C?699/15, EU:C:2017:344, 35 punkt?). Šis principas b?t? pažeistas, jei tokie apsaugos ?galiojimus turintys paslaug? teik?jai, kokie nagrin?jami pagrindin?je byloje, atlikt? ne tik sandorius, susijusius su neveiksniais ar ribotai veiksniais pripažint? asmen? apsauga, bet ir sandorius, panašius ? tuos, kurie atliekami ne pagal tokius ?galiojimus, nes pastarieji sandoriai b?t? neapmokestinami PVM vien d?l to, kad jie vykdomi vadovaujantis tokiais ?galiojimais.

68 Antra, kalbant apie s?lyg?, pagal kuri?, kad paslaugos b?t? neapmokestinamos, jas turi teikti viešosios teis?s reglamentuojamos ?staigos ar kitos organizacijos, kurias atitinkama valstyb? nar? pripažino socialine gerove besir?pinan?iomis organizacijomis, negin?ijama, kad EQ, ? advokat? s?raš? Liuksemburge ?rašytas advokatas, nepatenka ? s?vok? „viešosios teis?s reguliuojama ?staiga“, tod?l atitinkamas neapmokestinimas jam gali b?ti taikomas tik tuo atveju, jeigu jam b?t? taikoma s?voka „kitos organizacijos, kurias atitinkama valstyb? nar? pripažino socialine gerove besir?pinan?iomis organizacijomis“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies g punkt?.

69 PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies g punkte nenurodomos nei s?lygos, nei konkrečios taisykl?s, kaip vykdomas organizacij?, kurios n?ra viešosios teis?s reglamentuojamos ?staigos, pripažinimas socialine gerove besir?pinan?iomis organizacijomis. Tod?l iš esm?s kiekvienos valstyb?s nar?s nacionalin?je teis?je turi b?ti ?tvirtintos taisykl?s, pagal kurias tokioms organizacijoms gali b?ti suteikiamas šis pripažinimas, o valstyb?ms nar?ms šiuo klausimu priklauso diskrecija (šiuo klausimu žr. 2016 m. sausio 21 d. Sprendimo *Les Jardins de Jouvence*, C?335/14, EU:C:2016:36, 32 ir 34 punktus).

70 Šiuo klausimu iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad siekiant kai kurias organizacijas, išskyrus viešosios teis?s reglamentuojamas ?staigas, pripažinti socialine gerove besir?pinan?iomis organizacijomis, nacionalin?s institucijos, vadovaudamosi S?jungos teise ir kontroliuojamos nacionalini? teism?, turi atsižvelgti ? kelias aplinkybes. Tarp j? gali b?ti specialios nuostatos, neatsižvelgiant ? tai, ar jos yra nacionalin?s, ar regionin?s, ?tvirtintos ?statymuose ar esan?ios administracin?s, mokes?i? ar socialin?s apsaugos pob?džio, taip pat tai, kad atitinkamo apmokestinamojo asmens veikla susijusi su visuomen?s interesais, kad kitiems t? pa?i? veikl? vykdančioms apmokestinamiesiems asmenims jau suteiktas panašus pripažinimas ir kad didži?j? nagrin?jam? paslaug? s?naud? dal? gali padengti ligoni? kasos arba kitos socialin?s apsaugos ?staigos, be kita ko, kai privat?s ?kio subjektai turi sutartinius santykius su šiomis ?staigomis (2020 m. spalio 8 d. Sprendimo *Finanzamt D*, C?657/19, EU:C:2020:811, 44 punktą).

71 Tik jei valstyb? nar? nesilaik? diskrecijos rib?, apmokestinamasis asmuo gali remtis PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies g punkte numatytu neapmokestinimu, siekdamas užgin?yti su

šia nuostata nesuderinamas nacionalinis teisės nuostatas. Tokiu atveju nacionalinis teismas, atsižvelgęs į visas reikšmingas aplinkybes, turi nustatyti, ar apmokestinamasis asmuo turi būti pripažintas socialine gerove besirūpinančia organizacija, kaip tai suprantama pagal šią nuostatą (šiuo klausimu žr. 2012 m. lapkričio 15 d. Sprendimo *Zimmermann*, C-174/11, EU:C:2012:716, 28 ir 32 punktus) ir kaip tai nurodė generalinis advokatas savo išvados 114–119 punktuose.

72 Nagrinėjamo atveju, atsižvelgiant į prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo klausimus, reikia pažymėti, pirma, kad PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies g punkte numatytam neapmokestinimui taikoma ne tik sąlyga, susijusi su atitinkamų paslaugų socialiniu pobūdžiu, bet taip pat jis taikomas tik paslaugoms, kurias teikia organizacijos, pripažintos socialine gerove besirūpinančiomis organizacijomis, kaip priminta šio sprendimo 58 punkte. Tačiau su šio dvigubo reikalavimo nustatymu būtų nesuderinama tai, kad valstybės narės leidžiama pelno siekiančius privačius subjektus laikyti socialine gerove besirūpinančiomis organizacijomis vien dėl to, kad šie subjektai taip pat teikia socialines paslaugas (šiuo klausimu žr. 2016 m. liepos 28 d. Sprendimo *Ordre des barreaux francophones et germanophone ir kt.*, C-543/14, EU:C:2016:605, 61 ir 63 punktus).

73 Antra, tai, kad atitinkamas paslaugų teikėjas yra fizinis asmuo ir savo veikla siekia pelno, neužkerta kelio jį pripažinti socialine gerove besirūpinančiu asmeniu pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies g punktą. Iš tiesų Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, kad švoka „organizacijos, pripažintos socialine gerove besirūpinančiomis organizacijomis“ iš principo yra pakankamai plati, kad apimtų ir pelno siekiančius privačius subjektus, įskaitant verslo eksploatuojančius fizinius asmenis, nes jie taip pat yra individualios staigos, atliekančios konkrečią funkciją (šiuo klausimu žr. 1999 m. rugsėjo 7 d. Sprendimo *Gregg*, C-216/97, EU:C:1999:390, 17 ir 18 punktus; 2010 m. birželio 17 d. Sprendimo *Komisija / Prancūzija*, C-492/08, EU:C:2010:348, 36 ir 37 punktus ir 2012 m. lapkričio 15 d. Sprendimo *Zimmermann*, C-174/11, EU:C:2012:716, 57 punktą).

74 Be to, iš Teisingumo Teismui pateiktos informacijos nematyti, kad Liuksemburgo Didžioji Hercogystė būtų pasinaudojusi PVM direktyvos 133 straipsnio pirmos pastraipos a punkte numatyta galimybe, be kita ko, atsisakyti taikyti šios direktyvos 132 straipsnio 1 dalies g punkte numatytą neapmokestinimą staigoms, nuolat siekiančioms pelno, todėl ši valstybė narė negali prieštarauti apmokestinamajam asmeniui, siekiančiam, kad būtų taikomas toks neapmokestinimas.

75 Iš tiesų toks neapmokestinimo taisyklės apribojimas yra tik galimas, ir valstybė narė, kuri nesiėmė tam būtų priemonių, negali remtis savo pačios neveikimu ir atsisakyti leisti mokesčių mokėtojui pasinaudoti neapmokestinimu, kurį taikyti jis gali teisėtai reikalauti pagal PVM direktyvą (šiuo klausimu žr. 2002 m. rugsėjo 10 d. Sprendimo *Kügler*, C-141/00, EU:C:2002:473, 60 punktą). Tokiu atveju tokio apribojimo taikymas taip pat galėtų pažeisti mokesčių neutralumo principą, nes šios direktyvos 132 straipsnio 1 dalies g punkte numatytos paslaugos būtų skirtingai vertinamos PVM požiūriu pagal tai, ar jas teikiančios įmonės siekia pelno (šiuo klausimu žr. 2005 m. gegužės 26 d. Sprendimo *Kingscrest Associates ir Montecello*, C-498/03, EU:C:2005:322, 42 punktą).

76 Trečia, nors paslaugų teikėjo pasirinkta veiklos forma, siekiant pripažinti paslaugų teikėjo socialine gerove besirūpinančia organizacija, nėra nereikšminga, nes ji neturi būti nesuderinama su kvalifikavimu kaip „socialine gerove besirūpinančios organizacijos“, vis dėlto valstybės narės negali atsisakyti pripažinti tokia organizacija neišnagrinėjusios konkrečią bylos aplinkybę, kad patikrinta, ar remiantis šiomis aplinkybėmis galima nustatyti tokio paslaugų teikėjo eksploatuojamo verslo socialinį pobūdį; jei socialinis pobūdis nustatytas ir tiek, kiek šis paslaugų teikėjas teikia paslaugas, glaudžiai susijusias su globa ir rūpyba bei socialinės apsaugos darbu, šioms

paslaugoms taikomas PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies g punkte numatytas neapmokestinimas.

77 Konkrečiai dėl aplinkybės, kad šiuo atveju nagrinjamas paslaugas teikė advokatų srašų rašytas advokatas, reikia pažymėti, jog Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad, atsižvelgiant į visus tikslus ir nesant galimo socialinio sipareigojimo stabilumo, tokia profesinų kategorija, kokia yra advokatai ir procesiniai atstovai, negali būti laikoma besirpinančia socialine gerove (2016 m. liepos 28 d. Sprendimo *Ordre des barreaux francophones et germanophone ir kt.*, C-543/15, 62 punktas).

78 Vis dėlto iš šios jurisprudencijos nematyti, kad apmokestinamasis asmuo, vykdamas su globa ir rpyba ir socialinų apsaugos darbu glaudžiai susijusius sandorius, bet kokiomis aplinkybomis ir *a priori* negali būti pripažintas socialine gerove besirpinančia organizacija vien dėl to, kad jis priklauso šio sprendimo pirmesniame punkte apibržtai profesinei kategorijai, nenagrinjant, ar jis eksploatuoja savo verslą tokiomis sąlygomis, kurios pateisintų jo pripažinimą socialine gerove besirpinančia organizacija, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies g punktą. Be to, toks požiūris galėtų pažeisti mokesčių neutralumo principą, kaip iš esmės pažymėjo ir generalinis advokatas išvados 90 ir 95 punktuose.

79 Iš tiesų, nors advokatų profesinų kategorija apskritai negali būti apibdinama kaip besirpinanti socialine gerove, negalima atmesti galimybės, kad konkrečiu atveju advokatas, teikiantis su globa ir rpyba bei socialinų apsaugos darbu glaudžiai susijusias paslaugas, rodo turinų nuolatinį socialinį sipareigojimą ir, atsižvelgiant į aplinkybes, kurias reikia atsižvelgti siekiant nustatyti verslo socialinį pobūdį, nuo kitų fizinių ar juridinių asmenų, teikiančių tokias paslaugas, skiriasi tik tuo, kad jis yra rašytas advokatų srašų.

80 Tokiu atveju paprasčiausias paslaugų teikėjo advokato statusas yra visiškai formalus veiksnys, negalintis paneigti jo verslo socialinio pobūdžio.

81 Prašymų priimti prejudicinų sprendimų pateikęs teismas, atsižvelgdamas į visas kitas reikšmingas jo nagrinjamo ginčo aplinkybes, turinų išnagrinėti, ar Liuksemburgo Didžioji Hercogystė viršijo savo diskrecijos ribas, nes nenumatė paslaugų teikėjui, esančiam situacijoje, kaip ieškovo pagrindinėje byloje, galimybės, kad jo verslas būtų pripažintas socialine gerove besirpinančia organizacija. Tik jei ši valstybė narė peržengė šias ribas, prašymų priimti prejudicinų sprendimų pateikęs teismas turinų pats suteikti su pagrindinėje byloje nagrinjamo laikotarpiu susijusį pripažinimą ir prireikus netaikyti nacionalinų materialinų ar procesinų teisų nuostatų, kurios užkerta kelią tokiam suteikimui.

82 Taigi, siekiant pateikti naudingą atsakymą prašymų priimti prejudicinų sprendimų pateikusiam teismui, reikia pažymėti, kad tam tikra Teisingumo Teismui pateiktoje bylos medžiagoje esanti informacija, atrodo, turi tam tikros reikšmės nagrinjant, ar ieškovas pagrindinėje byloje, nepaisant advokato statuso, eksploatuodamas savo verslą turinų nuolatinį socialinį sipareigojimą pagrindinėje byloje nagrinjamo laikotarpiu.

83 Viena vertus, šiuo klausimu galima remtis aplinkybe, kad suinteresuotasis asmuo vykdo sandorius, pagal kuriuos bet kuriuo atveju atrodo, kad šalis yra socialine gerove besirpinanti organizacija, remdamasis apsaugos galiojimais, kuriuos pagal įvairias Liuksemburgo teisėje numatytas apsaugos sistemas jam suteikė teisminė institucija, kuri, be kita ko, kontroliuoja jų vykdymą. Iš tiesų tokia aplinkybė rodo ne tik tai, kad atitinkamas paslaugų teikėjas privalo vykdyti šiuos sandorius pagal šiuo klausimu Liuksemburgo teisėje numatytas specialias teisų aktų nuostatas, bet ir tai, kad jis gali tai daryti tik po to, kai teisminė institucija priėmė aiškų sprendimą paskirti asmenis, atsakingus už paslaugų šioje pagalbos ir socialinų apsaugos srityje teikimą.

84 Kita vertus, taip pat gali būti reikšminga aplinkybė, kad atlyginimas už atitinkamus sandorius visada nustatomas kontroliuojant šiai teisminei institucijai (šiuo klausimu žr. 2016 m. sausio 21 d. Sprendimo *Les Jardins de Jouvence*, C-335/14, EU:C:2016:36, 38 punktą) ir kad šis atlyginimas gali padengti valstybės, jei gavėjas neturi lėšų.

85 Reikia priminti, kad Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, jog vieno asmens verslui vadovaujančio slaugytojo, kuris remiasi PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies g punkte numatyto neapmokestinimu, atveju valstybės narė (nesinaudodama šiomis aplinkybėmis jai suteikta vertinimo diskrecija) iš esmės gali reikalauti, kad bent dviem trečdaliais atvejų tokio apmokestinamojo asmens visas gydymo ir farmacines išlaidas arba dalį jų padengtų teisinės apsaugos ir socialinės pagalbos organizacijos tam, kad šis paslaugų teikėjas galėtų būti pripažintas besirpinančiu socialine gerove (pagal analogiją žr. 2012 m. lapkričio 15 d. Sprendimo *Zimmermann*, C-174/11, EU:C:2012:716, 10 ir 35–37 punktus).

86 Be to, niekas atitinkamai valstybei narei nedraudžia tokio pripažinimo susieti su sąlyga, kad paslaugų teikėjas šiuo tikslu atliktų tam tikrus procedūrinius veiksmus, nes tokie veiksmai gali leisti atitinkamoms valdžios institucijoms patikrinti šio paslaugų teikėjo socialinę pobūdį. Vis dėlto atrodo, kad, kalbant apie nacionalinės teisės nuostatoje, kuria perkeltas PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies g punktas, numatytą neapmokestinimą, reikia pažymėti, kad pagal Liuksemburgo teisę nereikalaujama imtis tokių veiksmų, tačiau tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

87 Tokios sąlygos taikymas turi atitikti mokesčių neutralumo principą. Taigi pagrindinėje byloje reikės patikrinti, ar kiti apmokestinamieji asmenys, įskaitant pelno nesiekiančias asociacijas, jau yra pripažinti tokiomis organizacijomis tokiomis pačiomis aplinkybėmis, kaip ieškovo pagrindinėje byloje situaciją apibūdinančios aplinkybės (tai yra aspektas, dėl kurio ieškovas pagrindinėje byloje ir Liuksemburgo vyriausybės savo atsakymuose raštu Teisingumo Teismo klausimus išreiškė skirtingas pozicijas).

88 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, 4–5, 6–7 klausimus reikia atsakyti taip: PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies g punktas turi būti aiškinamas taip, kad, pirma, „su globa ir rėpyba bei socialinės apsaugos darbu glaudžiai susijusi“ paslaugų teikimas yra paslaugų teikimas neveiksniais arba ribotai veiksniais pripažintiems pilnamečiams asmenims, siekiant juos apsaugoti atliekant civilinio gyvenimo aktus, ir, antra, negalima atmesti, jog advokatas, teikiantis tokias socialinio pobūdžio paslaugas, gali jo eksploatuojamo verslo tikslais ir tiek, kiek tai susiję su minėtomis paslaugomis, būti pripažintas socialine gerove besirpinančia organizacija (vis dėlto tokio pripažinimo privalomai atlikti turi teisinė institucija, tik jeigu atitinkama valstybės narė, atsisakiusi atlikti šio pripažinimo, viršijo savo turimą direktyją šiuo klausimu).

Dėl aštuntojo klausimo

89 Aštuntuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar teisėtai lėšų apsaugos principas draudžia mokesčių administratoriui apmokestinti PVM tam tikrus sandorius, susijusius su einamuoju laikotarpiu, kai šis administratorius keletą metų priėmė apmokestinamojo asmens PVM deklaracijas, kuriose tokio paties pobūdžio sandoriai nebuvo įtraukti į apmokestinamuosius sandorius, ir kai apmokestinamasis asmuo negali susigrąžinti mokėtino PVM iš asmenų, kurie už šiuos sandorius sumokėjo atlygą.

90 Reikia priminti, kad teisę remtis teisėtai lėšų principu taikoma kiekvienam asmeniui, kuriam administracinė institucija sukėlė pagrįstą lėšų, suteikdama konkrečią garantiją (2020 m. kovo 5 d. Sprendimo *Idealmed III*, C-211/18, EU:C:2020:168, 44 punktas).

91 Iš Teisingumo Teismo turimos bylos medžiagos matyti, kad Liuksemburgo mokesčių administratorius, pripažinęs, jog nuo 2004 m. EQ vykdyti sandoriai buvo neapmokestinami, 2018 m. sausio 19 d. sprendimu dėl mokesčio perskaičiavimo, kiek tai susiję su sandoriais, vykdytais nuo 2014 m., pakeitė šį praktiką EQ atžvilgiu, reikalaudamas sumokėti PVM už tokius pačius sandorius.

92 Vis dėlto vien tai, kad Liuksemburgo mokesčių administratorius net kelerius metus priėmė EQ PVM deklaracijas, kurias neįtrauktos su pagrindinėje byloje nagrinėjama sandoriais susijusios sumos, negali būti laikoma konkrečia garantija, kuri šis administratorius suteiktų dėl PVM netaikymo šiems sandoriams, todėl negali sukelti teisėtų lūkesčių šiam apmokestinamajam asmeniui dėl atitinkamų sandorių neapmokestinimo.

93 Be to, jei pasitvirtintų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo nurodyta prielaida, kad paslaugų teikėjas teikė paslaugas negaudamas PVM, kurį vėliau jis turėjo sumokėti, ir kad jis negali susigrąžinti iš asmenų, kurie sumokėjo už šias paslaugas, šio PVM, kurio mokesčių administratoriaus reikalauja, reikia manyti, kad paslaugų teikėjo šiuo pagrindu gautas atlygis jau apima mokėtiną PVM, nes taip PVM rinkimas bus suderinamas su pagrindiniu PVM sistemos principu, pagal kurį PVM siekiama apmokestinti tik galutinį vartotoją (šiuo klausimu žr. 2013 m. lapkričio 7 d. Sprendimo *Tulic ir Plavo in*, C-249/12 ir C-250/12, EU:C:2013:722, 34, 42 ir 43 punktus).

94 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, aštuntąjį klausimą reikia atsakyti taip: teisėtų lūkesčių apsaugos principas nedraudžia mokesčių administratoriui apmokestinti PVM tam tikrus sandorius, susijusius su einamuoju laikotarpiu, kai šis administratorius keletą metų priėmė apmokestinamojo asmens PVM deklaracijas, kuriose tokio paties pobūdžio sandoriai nebuvo įtraukti į apmokestinamuosius sandorius, ir kai apmokestinamasis asmuo negali susigrąžinti mokėtino PVM iš asmenų, kurie už šiuos sandorius sumokėjo atlygą (turi būti laikoma, kad sumokėtas atlygis apima šį PVM).

Dėl bylinėjimosi išlaidų

95 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs 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:

1. 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 9 straipsnio 1 dalis turi būti aiškinama taip, kad ekonominę veiklą, kaip ji suprantama pagal šią nuostatą, yra neveiksniais ar ribotai veiksniais pripažintiems pilnamečiams asmenims teikiamos paslaugos, kuriomis siekiama juos apsaugoti atliekant civilinio gyvenimo aktus, kurias teikti pagal įstatymų teisminei institucijai pareigoja paslaugų teikėjas ir už kurias ta pati institucija nustato atlyginimą (fiksuoto dydžio arba pagal konkretų atvejį atsižvelgdama į, be kita ko, neveiksniu ar ribotai veiksniumi pripažinto asmens finansinę padėtį), kurį taip pat gali sumokėti valstybė, jeigu minėtas asmuo neturi lūšų, nes šios paslaugos teikiamos už atlygą, paslaugų teikėjas už jas gauna nuolatinį pajamų ir viso atlyginimo už šią veiklą dydis nustatomas pagal kriterijus, kuriais siekiama užtikrinti, kad padengiamos šio paslaugų teikėjo veiklos išlaidos.

2. Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies g punktas turi būti aiškinamas taip, kad, pirma, „su globa ir rūpyba bei socialinės apsaugos darbu glaudžiai susijusi paslaugų teikimas“ yra paslaugų teikimas neveiksniais arba ribotai veiksniais pripažintiems pilnamečiams asmenims, siekiant juos apsaugoti atliekant civilinio gyvenimo aktus, ir,

antra, negalima atmesti, jog advokatas, teikiantis tokias socialinio pobūdžio paslaugas, gali savo eksploatuojamo verslo tikslais ir tiek, kiek tai susiję su minėtomis paslaugomis, būti pripažintas socialine gerove besirūpinančia organizacija (vis dėlto tokį pripažinimą privalomai atlikti turi teisinė institucija, tik jeigu atitinkama valstybės narė, atsisakiusi atlikti šį pripažinimą, viršijo savo turimą direktyvą šiuo klausimu).

3. Teisėtą lūkesčių apsaugos principas nedraudžia mokesčių administratoriui apmokestinti pridėtinės vertės mokesčiu (PVM) tam tikrus sandorius, susijusius su einamuoju laikotarpiu, kai šis administratorius keletą metų priėmė apmokestinamojo asmens PVM deklaracijas, kuriose tokio paties pobūdžio sandoriai nebuvo įtraukti į apmokestinamuosius sandorius, ir kai apmokestinamasis asmuo negali susigrąžinti mokėtino PVM iš asmenų, kurie už šiuos sandorius sumokėjo atlygą (turi būti laikoma, kad sumokėtas atlygis apima šį PVM).

Parašai.

* Proceso kalba: prancūzų.