

Laikina versija

GENERALINIO ADVOKATO

GIOVANNI PITRUZZELLA IŠVADA,

pateikta 2021 m. sausio 14 d.(1)

Byla C-846/19

EQ

prieš

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

(*Tribunal d'arrondissement (Luxembourg)* (apylinkų teismas, Liuksemburgas) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Mokesčių teisės aktų derinimas – Pridėtinės vertės mokestis – Ekonominės veiklos ir su globa ir rūpyba bei socialinės apsaugos darbu glaudžiai susijusių paslaugų teikimo sąvokos – Organizacijų, kurios pripažįstamos socialine gerove besirūpinančiomis organizacijomis, sąvoka – Pilnamečių asmenų atstovavimo galiojimai – Apmokestinimas PVM“

1. Ar paslaugoms, kurias teikia advokatas pagal neveiksnių pilnamečių asmenų apsaugos sistemą, taikomas PVM?
2. Ar šių paslaugų teikimas gali būti laikomas „su globa ir rūpyba glaudžiai susijusių paslaugų teikimu“?
3. Ar šioje konkrečios profesijos sąrašą įrašytas specialistas gali būti pripažįstamas „socialine gerove besirūpinančia organizacija“, jei taip, kokia tokio pripažinimo apimtis?
4. Tai yra pagrindiniai klausimai, nagrinėjami šioje byloje, pradėtoje kilus EQ ir *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA* (Liuksemburgo registrų, žemės ir PVM administracija, toliau – mokesčių administratorius) ginčui.
5. Teisingumo Teismas turi iš esmės priimti sprendimą dėl minėtų sąvokų, nurodytą Direktyvos 2006/112/EB(2) (toliau – PVM direktyva) 132 straipsnio 1 dalies g punkte, aiškinimo ir dėl valstybės narės suteiktos diskrecijos nustatyti papildomas sąlygas, palyginti su direktyvoje numatytomis sąlygomis, ribų.

I. Teisinis pagrindas

A. Sąjungos teisė

6. PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punkte numatyta:

„PVM objektas yra šie sandoriai:

c) paslaugų teikimas už atlygą valstybės narų teritorijoje, kai paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks; <...>“

7. PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalis išdėstyta taip:

„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.“

8. PVM direktyvos 131 straipsnyje nurodyta:

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

PVM direktyvos IX antraštinės dalies 2 skyrius vadinasi „Tam tikros su visuomenės interesais susijusios veiklos neapmokestinimas PVM“. Šis skyrius apima 132–134 straipsnius.

9. Pagal šios direktyvos 132 straipsnio 1 dalies g punktą sandoriai, kurių valstybės narų neapmokestina PVM:

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

B. Liuksemburgo teisė

10. Pagrindiniuose byloje nurodytoms faktinėms aplinkybėms taikytinos redakcijos 1979 m. vasario 12 d. PVM įstatymo (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 <...>“

11. 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, kuri vykdoma naudojamas materialusis ar nematerialusis turtas siekiant gauti nuolatinių pajamų.“

12. PVM įstatymo 44 straipsnio 1 dalies o punkte nurodyta:

„Laikantis apribojimų ir sąlygų, nustatomų Didžiojo Hercogo potvarkiu, pridėtinas vertės mokesčiu 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 vykdančys 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;

<...>“

13. Iš dalies pakeisto PVM įstatymo 44 straipsnio 1 dalies įgyvendinimo sąlygos buvo apibrėžtos 1981 m. gruodžio 23 d. Didžiojo Hercogo potvarkiu (toliau – Didžiojo Hercogo potvarkis), kurio 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.“

II. Faktinės aplinkybės, pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

14. EQ yra advokatas, rašytas Liuksemburgo advokato sąrašą nuo 1994 m., ir nuo 2004 m. vykdo (daugiausia kaip rūpintojas ir už globą atsakingas asmuo) įgaliojimus, susijusius su neveiksnių pilnamečių asmenų apsaugos schemomis.

15. Iki 2013 m. mokesčių administratorius laikėsi nuomonės, kad ši veikla nėra apmokestinama PVM.

16. Dviem 2018 m. sausio 19 d. pranešimais apie už 2014 ir 2015 metus mokėtiną PVM mokesčių administratorius pareikalavo iš EQ sumokėti PVM už tais metais vykdytą neveiksnių pilnamečių asmenų atstovavimo veiklą. Taip mokesčių administratorius nusprendė šią atstovavimo veiklą pirmą kartą apmokestinti PVM.

17. 2018 m. birželio 4 d. sprendimu mokesčių administratorius atmetė EQ pateiktą skundą dėl dviejų pranešimų apie mokėtiną PVM.

18. Paskui EQ pateikė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui – *Tribunal d'arrondissement (Luxembourg)* (apylinkės teismas, Liuksemburgas) – skundą dėl 2018 m. birželio 4 d. sprendimo panaikinimo.

19. EQ mano, kad nagrinėjamos paslaugos nėra ekonominė veikla, kuriai taikomas PVM, nes jas teikiant atliekama tam tikra socialinė funkcija.

20. Jo nuomone, ši veikla neapmokestinama PVM vadovaujantis nacionalinės teisės nuostata, kuria nacionalinė teisė perkeliamas PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies g punktas, t. y. Liuksemburgo PVM įstatymo 44 straipsnio 1 dalies o punktu, kuriame tvirtinta, kad PVM

neapmokestinamos su socialinėms apsaugos darbu, globa ir rūpyba glaudžiai susijusios paslaugos, kurias teikia subjektai, kuriuos kompetentingos valdžios institucijos pripažįsta socialine gerove besirūpinančiomis organizacijomis.

21. Jis nurodo, kad nuo 2004 m. iki 2013 m. šiai veiklai nebuvo taikomas PVM, todėl jį apmokestinti PVM už 2014 ir 2015 metus reikėtų teisėtai įkelti principo pažeidimą.

22. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas patikslina, kad Liuksemburgo teisme numatytos įvairios neveiksnių pilnamečių asmenų apsaugos schemas. Įgyvendinant šias apsaugos schemas, globos bylų teismas gali skirti specialų įgaliojimą, kol bus priimtas sprendimas dėl apsaugos schemas, kuri reikia įgyvendinti, taip pat gali skirti *ad hoc* įgaliojimą interesų konflikto atveju.

23. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiame teismui pirmiausia kyla klausimas, ar už atlygą vykdoma su pilnamečių apsauga susijusi veikla yra ekonominė veikla, kaip ji suprantama pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalį.

24. Kalbant apie užmokesčio dydį, nors pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją aplinkybų, kad ekonominis sandoris sudaromas už mažesnę kainą nei savikaina, yra nereikšminga, užmokestis turi būti nustatomas iš anksto ir padengti paslaugų teikėjo veiklos išlaidas⁽³⁾. Šiuo atveju užmokestį kiekvienu konkrečiu atveju turi nustatyti kompetentingas teismas, atsižvelgdamas į paslaugų gavėjo turčinį padėtį, todėl užmokestis nėra nustatomas iš anksto ir nebūtinai visais atvejais užtikrina, kad bus padengtos paslaugų teikėjo patirtos išlaidos.

25. Be to, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas svarsto, ar su neveiksnių pilnamečių apsauga susijusi veikla gali būti neapmokestinama PVM, taigi, ar ši veikla laikoma PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies g punkte nurodytu „su globa ir rūpyba bei socialinėms apsaugos darbu glaudžiai susijusių paslaugų teikimu ir prekių tiekimu“ ir ar ši veikla vykdoma advokatas patenka į sąvokos „organizacijos, kurias atitinkama valstybė narė pripažino socialine gerove besirūpinančiomis organizacijomis“, apibrėžtį, kaip ji suprantama pagal šį teisės nuostatą. Šiuo aspektu EQ laikosi nuomonės, kad turi būti atsižvelgiama į vykdomos veiklos pobūdį, nepriklausomai nuo paslaugų teikėjo teisinio statuso, o mokesčių administratorius mano, kad reikia atsižvelgti į teisinį statusą ir, nors to aiškiai nenurodo, kad reikia tokiomis organizacijomis nelaikyti pelno siekiančių paslaugų teikėjų.

26. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas taip pat prašo išaiškinti atitinkamos organizacijos socialinio pobūdžio „pripažinimo“ sąvoką. Nors PVM direktyvoje tik daroma nuoroda į pripažinimą „atitinkamoje valstybėje narėje“, joje nėra tiksliai apibrėžtas pripažinimo procesas ir nenurodyta įstaiga, įgaliojama jį atlikti. Dėl šios bylos faktinių aplinkybių taip pat kyla klausimas, ar ta institucija gali būti teisminė institucija ir ar pripažinimas gali būti atliekamas kiekvienu konkrečiu atveju.

27. Galiausiai prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiame teismui kyla klausimas dėl teisėtai įkelti apsaugos principo taikymo šioje byloje. Šis teismas pažymi, kad PVM nėra mokestis, kurį turi sumokėti asmuo, kuriam tenka prievolė surinkti PVM; PVM sumoka galutinis vartotojas. Tais atvejais, kai, kaip šioje byloje, po nagrinėjamo sandorio įvykdymo administratorius, kuriam pavesta surinkti PVM, praneša apmokestinamajam asmeniui, kad ketina nukrypti nuo ankstesnės savo pozicijos, jog šie sandoriai PVM neapmokestinami, apmokestinamasis asmuo atsiduria tokioje padėtyje, kai negali įtraukti PVM į paslaugų gavėjui pateikiamą sąskaitą, bet privalo šį mokestį pervesti valstybei. Taigi apmokestinamasis asmuo privalo išskaičiuoti valstybės reikalaujamas PVM sumas iš savo nuosavų lėšų, o tai pažeidžia PVM neutralumo principą.

28. Šiomis aplinkybėmis *Tribunal d'arrondissement (Luxembourg)* (apylinkės teismas, Liuksemburgas) sustabdo bylą ir pateikia Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar sąvoka „ekonominė veikla“, kaip ji suprantama pagal Direktyvos 2006/112/EB 9 straipsnio 1 dalies antrą pastraipą, turi būti aiškinama taip, kad ji apima ir paslaugas, teikiamas trišalių santykių pagrindu, kai paslaugą teikėjas paslaugas teikia asmens, kuris nėra tapatus paslaugą gavėjui, nurodymu?

2. Ar atsakymas į pirmąjį klausimą yra kitoks tuo atveju, kai paslaugos yra teikiamos vykdant nepriklausomos teisminės institucijos patikėtą užduotį?

3. Ar tuo atveju, kai atlyginimą paslaugą teikėjui moka paslaugą gavėjas, ir tuo atveju, kai jį moka valstybė, kurios institucija paveda paslaugą teikėjui teikti šias paslaugas, atsakymas į pirmąjį klausimą skiriasi?

4. Ar sąvoka „ekonominė veikla“, kaip ji suprantama pagal Direktyvos 2006/112/EB 9 straipsnio 1 dalies antrą pastraipą, turi būti aiškinama kaip apimanti paslaugą teikimą, kai pagal teisės aktus užmokestis paslaugą teikėjui nėra privalomas ir kai to užmokesčio suma, kai jis skiriamas, a) priklauso nuo kiekvienu konkrečiu atveju atliekamo vertinimo, b) visuomet priklauso nuo paslaugą gavėjo turtinės padėties ir c) yra arba tam tikra fiksuota suma, arba tam tikra paslaugą gavėjo pajamų dalis, arba atlygis už suteiktas paslaugas, ar kaip neapimanti tokio paslaugą teikimo?

5. Ar 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 132 straipsnio 1 dalies g punkte vartojama sąvoka „su globa ir rūpyba bei socialinės apsaugos darbu glaudžiai susijusi paslaugų teikimas ir prekių tiekimas“ turi būti aiškinama kaip apimanti paslaugas, teikiamas pagal pilnamečio asmenų apsaugos sistemą, kuri yra nustatyta įstatymu ir kuri kontroliuoja nepriklausoma teisminė institucija, ar kaip ją neapimanti?

6. Ar siekiant pripažinti, kad tam tikra įstaiga yra socialinio pobūdžio, 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 132 straipsnio 1 dalies g punkte vartojama sąvoka „organizacijos, kurias atitinkama valstybė narė pripažino socialine gerove besirūpinančiomis organizacijomis“, turi būti aiškinama kaip nustatanti tam tikrus reikalavimus pagal paslaugų teikėjo veiklos vykdymo formą arba pagal tai, ar paslaugų teikėjo veiklos tikslas yra altruistinis, ar ja siekiama pelno, arba apskritai kaip kitais kriterijais ar sąlygomis ribojanti 132 straipsnio 1 dalies g punkte numatytos neapmokestinimo galimybes taikymo sritį, o gal tam, kad organizacija būtų socialinio pobūdžio, pakanka teikti „su globa ir rūpyba bei socialine apsauga susijusias“ paslaugas?

7. Ar 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 132 straipsnio 1 dalies g punkte vartojama sąvoka „organizacijos, kurias atitinkama valstybė narė pripažino socialine gerove besirūpinančiomis organizacijomis“ turi būti aiškinama kaip reikalaujanti surengti pripažinimo procesą, grindžiamą iš anksto nustatytais kriterijais, ar *ad hoc* pripažinimas gali būti vykdomas kiekvienu konkrečiu atveju, prireikus – teisminės institucijos?

8. Ar remiantis teisėto lokesio principu, kaip jis išaiškintas Europos Sąjungos Teisingumo Teismo jurisprudencijoje, už PVM rinkimą atsakingam administratoriui leidžiama reikalauti, kad PVM apmokestinamas asmuo sumokėtų PVM, taikomą ekonominiams sandoriams, susijusiems su laikotarpiu, pasibaigusiu tuo metu, kai administratorius priėmė sprendimą dėl apmokestinimo, po to, kai šis administratorius ilgą laiką iki to laikotarpio priimdavo minėto apmokestinamojo asmens PVM deklaracijas, kuriose to paties pobūdžio ekonominiai sandoriai nebuvo priskirti prie

apmokestinam? sandori?? Ar ši už PVM rinkim? atsakingam administratoriui suteikta galimyb? yra ribojama tam tikromis s?lygomis?“

III. Teisin? analiz?

29. Prejudiciniais klausimais iš esm?s siekiama nustatyti, ar advokato, kaip neveiksni? pilname?i? asmen? ?galiotinio, r?pintojo ir glob?jo, vykdoma veikla yra apmokestinama PVM.

30. Kaip si?lo Komisija, aštuonis prejudicinius klausimus galima suskirstyti ? tris grupes:

A) pirmieji keturi klausimai yra susij? su ekonomin?s veiklos s?voka, b?tent – ar min?ta veikla patenka ? ekonomin?s veiklos s?vokos, kaip ji suprantama pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dal?, siejam? su 2 straipsnio 1 dalies c punktu, apibr?žt?;

B) 5–7 klausimai yra susij? su PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies g punkte nustatyt? neapmokestinimo atvej? taikymo sritimi, b?tent – ar tokia veikla neapmokestinama, nes laikoma „su globa ir r?pyba bei socialin?s apsaugos darbu glaudžiai susijusi? paslaug? teikimu“, ir ar „atitinkama valstyb? nar?“ ši? veikl? vykdan? advokat? gali laikyti „socialine gerove besir?pinan?ia organizacija, kaip ji suprantama pagal ši? teis?s nuostat?“;

C) paskutiniu prejudiciniu klausimu siekiama išsiaiškinti, ar laikantis teis?t? l?kes?i? apsaugos principo draudžiama, kad tokia veikla b?t? apmokestinama PVM, jei mokes?i? administratorius anks?iau ilg? laik? laik?si nuomon?s, kad tokie veiklai PVM netaikomas.

31. Teisingumo Teismo prašymu šioje išvadoje daugiausia d?mesio bus skiriama 5–7 prejudiciniams klausimams, sugrupuotiems B punkte, kurie yra susij? su neapmokestinimo atvej?, kai neapmokestinamos su globa ir r?pyba bei socialin?s apsaugos darbu glaudžiai susijusios paslaugos, taikymo sritimi. Taigi bus remiamasi prielaida, kad atsižvelgiant ? PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalyje nurodytus kriterijus, kurie nagrin?jami pagal klausimus, sugrupuotus A punkte, paslaugos yra ekonominio pob?džio.

32. Iš anksto pažymiu, kad suinteresuotumas nagrin?jamais klausimais neapsiriboja šia byla, nes Teisingumo Teisme šiuo metu nagrin?jamas kitas panašus prašymas priimti prejudicin? sprendim?, kur? toje pa?ioje srityje pateik? *Verwaltungsgerichtshof* (Aukščiausiasis administracinis teismas, Austrija) ir kur? sudaro vienas konkretus prejudicinis klausimas, iš esm?s sutampantis su B grup?s klausimais(4).

33. Byloje C?1/20 kasatorius taip pat yra advokatas, kur? teismas dažnai skiria neveiksni? pilname?i? asmen? glob?ju. Mokes?i? inspekcija nusprend?, kad pajamos, kurias advokatas gavo vykdydamas veikl? kaip glob?jas, yra apmokestinamos PVM. Kasatorius pateik? skund? *Bundesfinanzgericht* (Federalinis finans? teismas, Austrija), ta?iau teismas skund? atmet? remdamasis prielaida, kad advokat? profesin? kategorija negali b?ti laikoma organizacija, kuri pripaž?stama socialine gerove besir?pinan?ia organizacija.

34. Vis d?lto, skaitant Austrijos teismo pateikt? prašym? priimti prejudicin? sprendim?, paaišk?ja tam tikros detal?s, kurios gali praversti atsakant taip pat ir ? šioje byloje nagrin?jamus klausimus.

35. Vis? pirma šioje išvadoje svarbu tai, kad „*Bundesfinanzhof*“, d?stydamas nuomon? d?l BGB 1896 straipsniu reglamentuojamos veiklos, kuri Vokietijos teis?je yra palyginama su profesionalaus r?pintojo veikla, padar? išvad?, kad pastarasis gal?t? pasinaudoti neapmokestinimu pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies g punkt?, išskyrus atvejus, kai tai susij? su atlygintinomis paslaugomis, kurias teikia r?pintoju paskirtas advokatas vykdydamas su

r?pyba susijusi? teisin? veikl? (*Bundesfinanzhof*, 2013.4.25, V R 7/11). Vadovaudamasis šia jurisprudencija, Vokietijos teis?s akt? leid?jas Vokietijos apyvartos mokes?io ?statymo 4 straipsnio 16 dalies k punkte nustat?, kad šios paslaugos yra neapmokestinamos“(5).

36. Siekiant atsakyti ? B punkte sugrupuotus prejudicinius klausimus reikia priminti, kad, vadovaujantis suformuota Teisingumo Teismo jurisprudencija, pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies g punkt? tam, kad b?t? galima pasinaudoti šioje teis?s nuostatoje numatytu neapmokestinimu PVM, reikalaujama, kad kartu b?t? tenkinamos dvi s?lygos: nagrin?jam? paslaug? teikimas turi b?ti „glaudžiai susij?s su globa ir r?pyba bei socialin?s apsaugos darbu“ ir šias paslaugas turi teikti „viešosios teis?s reglamentuojamos ?staigos ar kitos organizacijos, kurias atitinkama valstyb? nar? pripažino socialine gerove besir?pinan?iomis organizacijomis“(6).

37. Taigi reikia patikrinti, ar advokato, kaip neveiksnaus pilname?io asmens ?galiotinio, r?pintojo ar glob?jo, vykdoma veikla patenka ? PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies g punkte numatyto neapmokestinimo PVM atvejo taikymo srit?, t. y. reikia patikrinti, ar ši veikla yra „glaudžiai susijusi su globa ir r?pyba bei socialin?s apsaugos darbu“ ir ar advokatas, kuris ši? veikl? vykdo, gali b?ti laikomas „organizacija, kuri? valstyb? nar? pripažino socialine gerove besir?pinan?ia organizacija“.

38. Iš ties? reikia patikrinti, ar Liuksemburgo vyriausyb?s pasi?lytas aiškinimas, pagal kur? advokatui, kuris vykdo min?t? veikl?, turi b?ti netaikomas neapmokestinimas PVM, yra suderinamas su PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies g punkto lingvistiniu, sisteminiu ir teleologiniu aiškinimu(7) ir, antra, ar valstyb?ms nar?ms suteikiama diskrecija aiškinant teis? nustatyti toki? išimt?.

39. Pagal suformuot? Teisingumo Teismo jurisprudencij? „s?vokos, vartojamos apibr?žti PVM direktyvos 132 straipsnyje numatytiems neapmokestinimo atvejams, turi b?ti aiškinamos siaurai“(8), nes šiais neapmokestinimo atvejais nukrypstama nuo bendrojo principo, kad PVM turi b?ti renkamas už bet kokas apmokestinamojo asmens teikiamas paslaugas, kai paslaugos teikiamos už atlyg?.

40. Vis d?lto, perk?lus direktyv? ? nacionalin? teis?, d?l tokio valstyb?s nar?s siauro aiškinimo negali tapti pernelyg sud?tinga ?gyvendinti neapmokestinimo sistem?, taip, kad galiausiai savarankiškos s?vokos neapmokestinimo atvejams apibr?žti netekt? savo poveikio.

41. Taigi b?tina atsižvelgti ? šios teis?s nuostatos tikslus.

42. PVM direktyva siekiama suderinti nacionalin?s teis?s aktus, kad b?t? nustatyta prid?tin?s vert?s mokes?io bendra sistema, taigi – vienodas vertinimo pagrindas.

43. PVM direktyvoje vartojam? s?vok? aiškinimas turi atitikti šiais neapmokestinimo atvejais siekiam? tiksl? ir mokes?i? neutralumo princip?, b?ding? bendrai PVM sistemai. Taigi reik?t? vengti, kad s?vokos, vartojamos šiame 132 straipsnyje numatytiems neapmokestinimo atvejams apibr?žti, b?t? aiškinamos taip, kad šie atvejai netekt? savo poveikio(9).

44. PVM srityje užtikrinant palankesn? tam tikr? su visuomen?s interesais susijusi? paslaug? teikimo socialin?je srityje vertinim? siekiama sumažinti ši? paslaug? kain? ir padaryti jas prieinamesnes galintiems jomis naudotis asmenims(10).

45. Iš bylos medžiagos, bent jau iš pareiškėjo pagrindinėje byloje argumentų, galima suprasti, kad Liuksemburgo teisingumo ministerija taip pat laikosi nuomonės, jog su globa ir rūpyba susijusios paslaugos, net jei šias paslaugas teikia advokatai, turi būti neapmokestinamos PVM, kad nepadidėtų išlaidų našta visuomenei(11).

a) ***Dėl slygos, kad paslaugų teikimas turi būti „glaudžiai susijęs su globa ir rūpyba bei socialinės apsaugos darbu“***

46. Sprendime „glaudus ryšys“, kalbant apie globą ir rūpybą, apibūdinant atsižvelgiant į siekiamus tikslus, nereikalaujama, kad ji būtų aiškinama ypač griežtai, ir dėl to, kad PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies g punkte numatytam neapmokestinimo atvejui taikoma dar viena slyga, kad atitinkamos paslaugos pagal šios direktyvos 134 straipsnio a punktą būtų „būtinės“ globos ir rūpybos bei socialinės apsaugos darbe(12).

47. Nors sprendime „globo ir rūpyba bei socialinės apsaugos darbas“ PVM direktyvoje neapibrėžtos, Teisingumo Teismo jurisprudencijoje ne kartą pripažintas tam tikros veiklos, susijusios su priežiūros reikalingo pilnametį asmenį slaugyti, globa ir rūpyba bei apsauga, socialinis pobūdis.

48. Sprendime *Kügler*(13) Teisingumo Teismas pažymėjo, 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(14) 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies g punktą.

49. Be to, Sprendime *Zimmerman*(15) šalys negiginėjo, jog kvalifikuotos medicinos sesers 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.

50. Be to, reikia konstatuoti, kad PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies g punkto tekste tarp su globa, rūpyba ir socialinės apsaugos darbu glaudžiai susijusių teikiamų paslaugų ir tiekiamų prekių aiškiai nurodytos paslaugos ir prekės, kurias teikia ar tiekia senelių namai, todėl joms taikomas šioje nuostatoje numatytas neapmokestinimas. Teisingumo Teismas atkreipė dėmesį į šią aplinkybę Sprendime *Les Jardins de Jouvence*(16).

51. Kaip matyti iš bylos medžiagos, tai, kad skiriamas atstovas pagal įstatymą, leidžia daryti prielaidą, jog pilnametis asmuo negali savarankiškai pasirūpinti savo interesais, nes jis turi psichikos ir elgesio sutrikimų ar psichikos negalį, serga su amžiumi siejama liga, dėl kurios tapo neveiksnus, ar yra neveiksnus dėl kitų priežasčių.

52. Siekiant įvertinti atstovo pagal įstatymą vykdomos veiklos socialinį pobūdį, taigi nustatyti glaudų ryšį su globa ir rūpyba, pirmiausia reikia atsižvelgti į konkretų šios veiklos turinį. Šiuo tikslu ypač praveria šalių pateikti rašytiniai atsakymai į Teisingumo Teismo šia tema suformuluotą klausimą.

53. Pareiškėjo pagrindinėje byloje nuomone, daugumų paslaugų, kurias teikia neveiksnio pilnametis asmenų galiotiniais, rūpintojais ar globėjais paskirti advokatai, sudaro: 1) šio asmens lankymas į gyvenamojoje vietoje, siekiant užtikrinti gerovę ir išsiaiškinti jo poreikius; 2) ryšių palaikymas su šeima, socialiniais darbuotojais ir sveikatos priežiūros paslaugas teikiančiais darbuotojais; 3) gyvenamosios vietos parinkimas; 4) prašymų pensijai ir socialinei paramai gauti teikimas; 5) pagalbos namuose teikimas; 6) sąskaitų apmokėjimas, prašymų sveikatos priežiūros išlaidoms kompensuoti teikimas, mokesčių deklaracijų teikimas, pinigų perdavimas kasdienams

išlaidoms.

54. Gali būti, kad atstovas turės teikti taip pat ir teisines paslaugas, kurios apima derybas dėl nuomos sutarties, šios sutarties pasirašymą ar nutraukimą, kilnojamojo ar nekilnojamojo turto pardavimą, pagalbą ar atstovavimą pilnamečiui asmeniui paveldėjimo atvejais, tačiau ši veikla gali vykdyti ne tik advokatai. Iš tiesų pagal Liuksemburgo nacionalinę teisę galiojintais, rūpintais ir globėjais gali būti skiriami taip pat ir paslaugų gavėjo artimi giminaičiai arba institucijos, atsakingos už psichikos sutrikimą ar fizinę negalią turinčių asmenų apsaugą.

55. Galiausiai šie galiojimai gali apimti paslaugas, kurias gali teikti tik advokatai, kaip antai neveiksnaus asmens atstovavimas teisiniuose ginčuose, tačiau tokios paslaugos yra gerokai mažiau.

56. Liuksemburgo vyriausybė šiuo klausimu pateikė atsakymą, kad atsižvelgiant į informaciją, kurią ji surinko iš Liuksemburgo advokatūros, advokato veikla šiame sektoriuje yra įvairi ir nėra tik kasdienis atstovavimas, bet „dalis advokato veiklos galėtų būti laikoma „socialine“: ryšio palaikymas su socialiniais darbuotojais, medikais, bankais, šeimomis. Pavyzdžiui, advokatams dažnai tenka rūpintis dėl priėmimo į slaugos namus, prašyti finansinės pagalbos ir organizuoti perkraustymus.“(17)

57. Taigi neatrodo, kad šalių atsakymai į Teisingumo Teismo klausimą dėl konkretaus atstovo pagal įstatymą vykdomos veiklos turinio iš esmės skirti: advokatai vykdo įvairią veiklą neveiksnaus asmens naudai ir dalis šios veiklos gali būti laikoma „socialine“, taip pat ir kaip tai suprantama pagal švokvą „glaudžiai susijusi su globa ir rūpyba“.

58. Tai, kas šalis iš tikrųjų skiria, yra vykdomos veiklos apimtis ir proporcija: pasak pareiškėjo pagrindinėje byloje, „socialinio“ pobūdžio veikla yra dominuojanti, palyginti su kita veikla, o, pasak Liuksemburgo vyriausybės, minėta veikla yra tik „dalis“ įvairios vykdomos veiklos.

59. Siekiant nustatyti šios atstovavimo veiklos socialinį pobūdį, taip pat reikia atsižvelgti į tam tikrus išsamiose teisės nuostatose (nagrinėjamu atveju – Didžiojo Hercogo potvarkyje) numatytus elementus: a) išlaidas už šią galiojimą vykdomą tais atvejais, kai pilnametis asmuo neturi pakankamai finansinių išteklių, apmoka valstybę; b) užmokestis už suteiktas paslaugas, kurį turi nustatyti teismas, yra proporcingas visų pirma neveiksnaus asmens pajamoms ir turtinei padėčiai; c) teismas gali vertinti atstovą; d) dažnai yra mokama fiksuota išmoka, kuri retai atitinka teikiamas paslaugas.

60. Kaip matyti iš bylos medžiagos, atrodo, kad nagrinėjamu atveju šiuos elementus galima nustatyti.

61. Skaitant vienodus šalių, skaitant viešajam interesui atstovaujančios Liuksemburgo vyriausybės, pasisakymus, galima teigti, kad dalis advokato, kaip neveiksnių pilnamečių asmenų galotinio, rūpintojo ar globėjo, vykdomos veiklos gali būti laikoma „glaudžiai susijusia su globa ir rūpyba“, nes ji yra susijusi su neveiksnaus asmens priežiūra ir jo asmeniniais gyvenimo pasirinkimais, taip pat yra „būtina“ galotiniui, globėjui ir teisiniam rūpintojui teikiant su globa ir rūpyba susijusias paslaugas, nes ji yra reikalinga siekiant paslaugų gavėjui, atsižvelgiant į jo psichikos sutrikimus ar fizinę negalią, užtikrinti oraus gyvenimo sąlygas(18). Kitaip tariant, šia veikla patenkinami psichikos sutrikimų ir fizinę negalią turinčių asmenų, kurie kitaip negalėtų savimi savarankiškai pasirūpinti, priežiūros, globos ir rūpybos bei apsaugos poreikiai. Visų pirma reikia pagalvoti apie pasirinkimą, ar tokie asmenų kurdinti slaugos namuose, kurie atitinka jo poreikius, ar teikti globą ir rūpybą gyvenamojoje vietoje.

62. Kaip pripažįsta ir Liuksemburgo vyriausybė, švokva „globa ir rūpyba“ gali būti apibrėžiama

taip pat ir kaip pagalba, kuri, esant poreikiui, leidžia fiziniam asmeniui gyventi oriai(19).

63. Turto valdymas gali būti (bent tam tikrais atvejais) ta veikla, kuri leidžia užtikrinti paslaugų gavėjo orų gyvenimą ir jį apsaugoti nuo jo interesams kenkiančių veiksmų atlikimo.

64. Kita vertus, oriam gyvenimui, be jokios abejonės, kyla pavojus, jei konkreti kasdienio gyvenimo veikla, įskaitant finansinę veiklą, nėra vykdoma laikantis reikiamo atsargumo.

65. Kalbant apie antrąją advokato, kaip neveiksnaus pilnamečio asmens galotinio, rėpintojo ar globėjo, vykdomos veiklos, kuri yra susijusi tik su advokato profesija, kategoriją, ši veikla yra advokato, kaip galotinio, rėpintojo ar globėjo, vykdomos veiklos dalis.

66. Nemanau, kad ši veikla, kurią advokatas, kaip galotinis, rėpintojas ar globėjas, vykdo pagal savo profesiją, gali būti laikoma veikla, kuri yra glaudžiai susijusi su globa ir rūpyba ir būtina teikiant neapmokestinamas paslaugas. Tai yra profesinė veikla, kurią gali vykdyti tik advokatai ir kuri yra vykdoma vėriantis laisvąja profesija, o ne atliekant socialinę funkciją kaip galotiniui, rėpintui ar globėjui.

67. Siekiant vėrinti, ar advokato vykdoma veikla, kuria siekiama aiški socialinė su globa ir rūpyba susijusi tikslas, kaip antai pirma aprašyta veikla, gali būti neapmokestinama, reikia patikrinti, ar tenkinama antroji PVM direktyvoje numatyta sąlyga (valstybės narės pripažinimas socialine gerove besirpinančia organizacija). Mano nuomone, abi sąlygos yra glaudžiai susijusios, nes aiškiai dominuojant socialinio pobūdžio su globa ir rūpyba susijusiai veiklai gali būti laikoma, kad subjektas, kuris teikia šias paslaugas, yra tokio paties pobūdžio, todėl jo veikla gali būti vėrdijama kaip veikla, kuri socialinėje srityje vykdoma nuolat, ir dėl to šia prasme turi būti pripažstama.

68. Kaip matysime, mano nuomone, jei advokatas daugiausia vykdo socialinio pobūdžio funkcijas (glaudžiai susijusias su globa ir rūpyba), kurios nėra akivaizdžiai teisinės funkcijos, jis gali neapmokestinti socialinio pobūdžio paslaugų. Šios galimybės negalima atmesti savaime vien dėl to, kad paslaugas teikia advokatai.

b) Dėl sąlygos, susijusios su valstybės narės pripažinimu socialine gerove besirpinančia organizacija

69. PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies g punkte nenurodomos nei sąlygos, nei konkrečios taisyklės, kaip vykdomas organizacijų, kurios nėra viešosios teisės reglamentuojamos įstaigos, pripažinimas socialine gerove besirpinančiomis organizacijomis.

70. Taigi iš esmės kiekvienos valstybės narės nacionalinėje teisėje turi būti tvirtintos taisyklės, pagal kurias tokioms organizacijoms gali būti suteikiamas šis pripažinimas(20).

71. Konkrečiai kalbant, PVM direktyvos 132 straipsniu valstybės narės suteikiama teisė neapmokestinant pagal 1 dalies g punktą organizacijų, išskyrus viešosios teisės reglamentuojamas įstaigas, taikyti vieną ar daugiau sąlygų, išvardytų tame pačiame straipsnyje. Šias neprivalomas atitinkamo neapmokestinimo suteikimo sąlygas valstybės narės gali nustatyti laisvai ir papildomai(21).

72. Iš to matyti, kad pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies g punktą valstybės narės suteikiama diskrecija tam tikrus ne viešosios teisės subjektus pripažinti socialine gerove besirpinančiomis organizacijomis(22).

73. Vis dėlto reikėtų prisiminti, kad pagal 131 straipsnio 1 dalį valstybių narių diskrecija yra ribojama, nurodant, kad jos gali nustatyti papildomas sąlygas, palyginti su šioje direktyvoje

numatytomis sąlygomis, siekdamas „užtikrinti tinkamą ir sąžiningą neapmokestinimo atvejus reglamentuojančių nuostatų taikymą bei užkirsti kelią galimiems mokesčių vengimo, išsisukinėjimo ar piktnaudžiavimo atvejams“.

74. Taigi valstybės narių laisvą nustatyti sąlygas, kurias vykdžius būtų galima pasinaudoti neapmokestinimu, negali būti tokia, kad pakeistų direktyvoje išvardytą neapmokestinimo atvejų turinio apibrėžimą.

75. Žodžių junginiu „siekdamas užtikrinti tinkamą ir sąžiningą neapmokestinimo atvejus reglamentuojančių nuostatų taikymą“, mano nuomone, siekiama, kad valstybės narės galėtų priimti tinkamus nacionalinės teisės aktus, kad neapmokestinimo atvejus reglamentuojančių nuostatų taikymas netaptų pernelyg sudėtingas tokio subjektams ir taip pat būtų galima racionalizuoti kontrolės mechanizmus.

76. Akivaizdu, kad taip pat siekiant tikslo „užkirsti kelią galimiems mokesčių vengimo, išsisukinėjimo ar piktnaudžiavimo atvejams“ negali būti nurodomi vien subjektyvūs neapmokestinimo atvejai, nesusiję su konkrečiu vykdomos veiklos pobūdžiu.

77. Bet kuriuo atveju, atsižvelgiant į bendruosius principus, turi būti laikoma, kad savo diskrecija valstybės turi naudotis pagal Sąjungos teisę(23).

78. Kai apmokestinamasis asmuo ginėja pripažinimą ar nepripažinimą socialine gerove besirūpinančia organizacija pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies g punktą, nacionaliniai teismai turi išnagrinėti, ar kompetentingos institucijos, taikydamos Sąjungos teisės principus, įskaitant visų pirma vienodo vertinimo principą, kuris PVM srityje pasireiškia mokesčių neutralumo principu, laikosi šiuo straipsniu suteiktos diskrecijos ribų(24).

79. Nagrinėjamu atveju Liuksemburgo vyriausybė nepripažino EQ socialine gerove besirūpinančia organizacija, kiek tai susiję su jo, kaip įgaliojimo, rėpintojo ir globėjo, vykdoma veikla, laikydama klaidimi, kaip galima suprasti, tai, kad jis yra advokatas.

80. Teisingumo Teismas savo ankstesniuose sprendimuose jau yra nurodęs, kad advokatų profesinė kategorija iš esmės negali būti laikoma socialine gerove besirūpinančia organizacija. Pasak Teisingumo Teismo, valstybės narės negali taikyti lengvatinio PVM tarifo paslaugoms, kurias teikia pelno siekiantys privatių subjektai, vien nustatę, jog šios paslaugos yra socialinio pobūdžio, ir neatsižvelgdama į visus šio subjekto siekiamus tikslus bei į sąsipareigojimų stabilumą; atsižvelgdamas į visus tikslus ir nesant galimo socialinio sąsipareigojimo stabilumo, Teisingumo Teismas nustatė, kad tokia profesinė kategorija, kokia yra advokatai ir *avoués*, negali būti laikoma besirūpinančia socialine gerove(25).

81. Remdamasis tais pačiais argumentais, Teisingumo Teismas nusprendė, kad advokatų paslaugos, teikiamos pagal nacionalinę teisinę pagalbos sistemą, nėra neapmokestinamos PVM pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies g punktą(26).

82. Vis dėlto atrodo, kad šioje byloje nagrinėjamas atvejis pasižymi tam tikrais ypatumais, dėl kurių būtų galima manyti, kad neturi būti *a priori* atmetama galimybė taikyti neapmokestinimą PVM.

83. Kaip galima spręsti iš to, kas aprašyta dėl advokato, kaip neveiksnaus asmens įgaliojimo, rėpintojo ar globėjo, teikiamų paslaugų rūšių, bent dalis šių paslaugų akivaizdžiai turi socialinį svarbą, todėl galėtų būti laikomos glaudžiai susijusios su sąvoka „globa ir rūpyba“, kaip pirma nurodyta.

84. Šias paslaugas gali teikti ne tik advokatai, ir visai nesvarbu, ar asmuo, kuris jas teikia, yra

advokatas.

85. Taigi, mano nuomone, tam, kad b?t? galima laikyti, jog susiklos?ius tokiai situacijai, kokia yra šioje byloje, gali b?ti taikomas neapmokestinimas PVM, reikia patikrinti kelet? kit? s?lyg?: koki? reikšm? turi tai, kad asmuo, kuris atlieka neveiksnaus asmens ?galiotinio, r?pintojo ar glob?jo funkcijas, yra advokatas, ir kokie yra asmens, kuris prašo taikyti neapmokestinim?, socialinio ?sipareigojimo apimtis ir stabilumas, taip pat turi b?ti patikrinta, ar nustatant papildomas s?lygas, palyginti su direktyvoje numatytais s?lygomis, kad b?t? taikomas neapmokestinimas, laikomasi valstybei narei suteiktos diskrecijos rib?.

86. Nacionalinis teismas tur?s konkre?iai patikrinti, ar tenkinamos visos šios s?lygos, ta?iau Teisingumo Teismas turi pastarajam pateikti kriterijus, kad šis patikrinimas b?t? atliekamas laikantis S?jungos teis?s.

87. Jei b?t? galima laikyti, kad tenkinama s?lyga, jog teikiamos paslaugos yra glaudžiai susijusios su globa ir r?pyba, to nepakakt?, kad b?t? galima laikyti, jog tenkinama ir antroji s?lyga, susijusi su pripažinimu, pagal kuri? aiškiai reikalaujama, kad subjektas, kuris si?lo min?tas paslaugas, b?t? pripaž?stamas „socialine gerove besir?pinan?ia organizacija“(27).

88. Mano nuomone, taip turi b?ti suprantama Teisingumo Teismo jurisprudencija, pagal kuri? „S?jungos teis?s akt? leid?jo valiai leisti taikyti lengvatin? tarif? tik paslaugoms, kurias teikia š? dvigub? reikalavim? tenkinan?ios organizacijos, b?t? prieštaraujama, jeigu valstyb? nar? gal?t? savo nuoži?ra pelno siekian?ius priva?ius subjektus pripažinti 15 punkte nurodytomis organizacijomis vien d?l to, kad šie subjektai, be kita ko, teikia socialinio pob?džio paslaugas“(28).

89. Vis d?lto, mano nuomone, yra teisingas ir priešingas teiginys: S?jungos teis?s akt? leid?jo valiai b?t? prieštaraujama taip pat ir tuo atveju, jeigu valstyb? nar? atsisakyt? pripažinti „socialine gerove besir?pinan?iomis organizacijomis“ priva?ius subjektus, kurie, nors ir (iš dalies) siekia pelno, teikia socialines paslaugas taip, kad tai rodo j? socialinio ?sipareigojimo stabilum?.

90. Nemanau, kad min?ta Teisingumo Teismo jurisprudencija gali b?ti aiškinama kaip iš anksto atmetanti galimyb? taikyti PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies g punkte numatyt? neapmokestinim? PVM subjektui, kuris daugiausia teikia su globa ir r?pyba glaudžiai susijusias paslaugas, ?rodydamas savo socialinio ?sipareigojimo stabilum?, vien d?l to, kad šis subjektas yra ?rašytas ? advokat? s?raš?.

91. Tai pirmiausia grindžiama proporcingumo principu, kuris yra vienas iš S?jungos teis?s bendr?j? princip?. Teisingumo Teismas ne kart? pažym?jo, kad priemon?s, numatytos nacionalin?s teis?s aktuose, kuriais ? nacionalin? teis? perkelta Šeštoji direktyva, turi b?ti tinkamos šiais teis?s aktais siekiam? tiksl? ?gyvendinimui užtikrinti ir neviršyti to, kas b?tina jiems pasiekti(29).

92. Nesuteikiant asmeniui galimyb?s pasinaudoti neapmokestinimu vien d?l to, kad jis ?rašytas ? advokat? s?raš?, gal?t? b?ti iškreipta S?jungos teis?s nuostatos pusiausvyra d?l „netaikymo“ tikslo, kuris neatitinka direktyvos dvasios.

93. Siekiant nustatyti, ar taikomas neapmokestinimas, der?t? atsižvelgti ? asmens vykdom? veikl?, o ne ? šio asmens pob?d?.

94. Be to, turi b?ti nagrin?jamas mokes?i? neutralumo principo taikymas. Tai, kad apmokestinamasis asmuo yra advokatas, netur?t? lemti skirtingo vertinimo mokes?i? srityje, palyginti su asmenimis, kurie, teikdami iš esm?s tokias pa?ias paslaugas, pasinaudot? neapmokestinimu tuo atveju, kai tokio pob?džio paslaugas teikia asmenys ar asociacijos, kurie

buvo pripažinti(30).

95. Toks požiūris reikštų, kad dmesys yra sutelkiamas ? atitinkamo apmokestinamojo asmens status?, o tai galėtų prieštarauti tam, kad pagrindinis kriterijus taikant PVM yra ekonomin?s ir komercin?s pad?ties vertinimas. Be to, galėtų kilti problem? dėl mokes?io neutralumo principo, pagal kur? draudžiama PVM tikslais skirtingai vertinti panašius ekonominius sandorius, kurie konkuruoja tarpusavyje.

96. Trečia, reikia paminėti, kad nagrin?jam? veikl? advokatas vykdo iš esm?s ne dėl savo profesin?s kvalifikacijos, o dėl to, kad teismas j? paskyr? neveiksnaus pilname?io asmens ?galiotiniu, r?pintoju ar glob?ju. Teismin? institucija paskirtam asmeniui paveda vykdyti specifin? ?statyme numatyt? funkcij? neveiksni? pilname?io asmen? naudai, kuria suteikiami ?galiojimai / pareiga atstovauti neveiksniam pilname?iam asmeniui ir j? globoti bei vykdyti su tuo susijusi? veikl?. Taigi nor??iau žinoti, ar Liuksemburgo teis?je numatytas ?galiotinis, r?pintojas ar glob?jas gali b?ti vertinamas kaip „organizacija, kuri pripaž?stama socialine gerove besir?pinan?ia organizacija“, atsižvelgiant ? ?statyme nustatyt? šio asmens ypating? socialin? svarb?. Šiuo atveju pripažinimas, kad ?galiotinio, r?pintojo ir glob?jo veikla yra socialinio pob?džio, išplaukt? tiesiogiai iš nacionalin?s teis?s, o teismo sprendimu dėl paskyrimo tik b?t? nustatomas asmuo, kuriam ši funkcija b?t? priskiriama.

97. Galiausiai neatrodo ?tikinantys Liuksemburgo vyriausyb?s ir Komisijos teiginiai, kad tai, jog advokato profesijai b?dingas pelno siekimas, yra kl?tis pripažinimui.

98. S?voka „organizacija“ yra pakankamai plati, kad apimt? taip pat ir (iš dalies) pelno siekian?ius priva?ius subjektus: dėl fakto, kad EQ vykdo tam tikr? savo veikl? siekdamas tokio tikslo, visiškai neatmetama galimyb?, kad jis gali b?ti kvalifikuojamas kaip „kita organizacija, kuri? atitinkama valstyb? nar? pripažino socialine gerove besir?pinan?ia organizacija“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies g punkt?(31).

99. Mano nuomone, tai ?manoma, jei pelno siekimas yra ribotas, remiantis toliau nurodytais argumentais.

100. Pirmiausia reikia pažymėti, kad užmokest? už advokato suteiktas paslaugas gali mokėti valstyb? tuo atveju, kai neveiksnius pilnametis asmuo neturi pakankamai finansini? išteklių.

101. Ši išmoka, kuri yra nustatoma remiantis Didžiojo Hercogo potvarkiu, kaip jau buvo min?ta, niekada nenustatoma iš anksto ir automatiškai, nes jos dyd? turi ?vertinti teismas, o nedarant skirtumo tarp išlaid? ir kainos už advokato paslaugas gali b?ti, kad ji visiškai nepadengs patirt? išlaid?(32).

102. Ši aplinkyb?, remiantis min?ta jurisprudencija(33), gali b?ti tarp aplinkybi?, ? kurias reikia atsižvelgti siekiant nustatyti, ar atitinkama organizacija yra socialinio pob?džio, ir rodo, kad socialinio pob?džio veikla, nors ir už atlyg?, vykdoma pagal rinkai neb?dingus d?snius.

103. Teisingumo Teismas jau yra pažym?j?s, 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 netiesiogines aplinkybes: ? tai, kad gali b?ti speciali? nuostat?, taip pat ? tai, kad atitinkamo apmokestinamojo asmens veikla susijusi su visuomen?s interesais, kad kitiems t? pa?io veikl? vykdančioms apmokestinamiesiems asmenims jau suteiktas panašus pripažinimas ir kad didži?j? nagrin?jam? paslaug? kainos dal? gali atlyginti valstyb?(34).

104. Man atrodo, kad nagrin?jamu atveju kai kurias Teisingumo Teismo nustatytas netiesiogines

aplinkybes, siekiant konkrečią organizaciją pripažinti socialine gerove besirūpinančia organizacija, galima, nors iš dalies, aptikti: bent tam tikra apmokestinamojo asmens vykdoma veikla susijusi su visuomenės interesais, tai, kad kitiems tų pačių veiklų vykdančioms apmokestinamiesiems asmenims suteiktas pripažinimas(35), tai, kad bent dalis šių socialinių su globa ir rūpyba susijusių paslaugų kainos apmokama valstybės arba, kaip šiuo atveju, kaina visuomet nustatoma įsakymu įvertinus teisminei institucijai. Be abejonės, nacionalinis teismas turės patikrinti, ar pagrindinėje byloje iš tikrųjų tenkinami šie reikalavimai, paaiškindamas, kad vis dėlto tai yra netiesioginės aplinkybės ir visų jų vykdymas tuo pat metu negali būti laikomas būtinu pripažinimui.

105. Būtent dėl to, kad šioje byloje nagrinėjama situacija nėra *de plano* tipinė situacija, kai suteikiama teisė pasinaudoti neapmokestinimu, mano nuomone, pagrindinis kriterijus, kuriuo nustatoma asmens padėtis, kad ji būtų galima laikyti „socialine gerove besirūpinančia organizacija“, yra, kaip tai netiesiogiai nurodoma minėtoje jurisprudencijoje, stabilus socialinis įsipareigojimas.

106. Šių aplinkybių, kurių nesunku nustatyti, kai asmens socialinę veiklą sudaro arba vienintelis jo vykdomos veiklos tikslas yra socialinio pobūdžio su globa ir rūpyba susijusių paslaugų teikimas, yra sunkiau patikrinti (tačiau negalima atmesti tokios galimybės), kai asmuo vykdo veiklą įvairiose srityse pagal savo profesiją, visų pirma kaip advokatas.

107. Manau, kad šiuo atveju, negalint, kaip minėta, iš anksto atmesti pripažinimo galimybės vien dėl priklausymo tam tikrai profesinei asociacijai, kriterijus, kuriuo, vertindama pripažinimo galimybę, galėtų vadovautis nacionalinė institucija, turėtų būti susijęs su tuo, kad socialinio pobūdžio veikla kiekybine prasme turėtų vyrauti kitos taip pat teisėtai vykdomos veiklos atžvilgiu.

108. Advokatas, kaip bet kurios kitos profesijos atstovas, kuris daugiausia vykdo veiklą, kuri priskiriama „su globa ir rūpyba bei socialinės apsaugos darbu glaudžiai susijusių paslaugų teikimui“, mano nuomone, gali būti pripažįstamas „socialine gerove besirūpinančia organizacija“ ir tuo atveju, kai kita veiklos dalis yra aiškiai teisinio pobūdžio, net ir tais atvejais, kai ši veikla nėra susijusi su socialinių paslaugų teikimu.

109. Šiuo atveju minėtas asmuo turėtų pasirūpinti, kad būtų tvarkoma atskira apskaita, leidžianti apmokestinimo PVM tikslais atskirti su globa ir rūpyba glaudžiai susijusių (vyraujančių) veiklų, kuri yra neapmokestinama, nuo kitos (likusios) veiklos, kuri PVM apmokestinama(36).

110. Atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, įvertinęs visas reikšmingas aplinkybes, visų pirma tas, kurios buvo paminėtos, turės nustatyti, ar nacionalinės institucijos, nepripažindamos EQ socialine gerove besirūpinančią organizaciją, laikosi joms PVM direktyvos 132 straipsniu suteiktos diskrecijos ribų.

c) **Dėl galimybės, kad nacionalinis teismas atliktų pripažinimą**

111. Kai kurie galutiniai samprotavimai dėl pripažinimo procedūros nurodomi toliau; Liuksemburgo vyriausybė ir, kaip galima suprasti – taip pat Komisija, tvirtina, kad Liuksemburgo sistemoje apmokestinamojo asmens pripažinimas socialine gerove besirūpinančia organizacija negalėtų būti atliekamas teismo net ir tuo atveju, kai nustatyta, kad Liuksemburgo valstybė, savo nacionalinėje teisėje nenumatydama konkretaus apmokestinamojo asmens pripažinimo galimybės, šiuo aspektu viršijo savo diskreciją.

112. Nors nagrinėjamos PVM direktyvos 131 straipsniu valstybėms narėms suteikiama plati diskrecija dėl atitinkamų organizacijų pripažinimo, Teisingumo Teismas būtų dėl šios direktyvos aiškinimo aiškiai pažymėjo, kad negalima, „remiantis [šios] direktyvos bendrojo pobūdžiu arba veikimo laisve, kuri ji <...> suteikia valstybėms narėms, paneigti visų tų nuostatų, kuriomis,

atsižvelgiant į jį turinį, galima būtų veiksmingai remtis ginant savo teises teisme, galiojimo, nepaisant to, kad direktyva nebuvo visapusiškai įgyvendinta“(37).

113. Ši slygis pirmiausia turi apibrėžti valstybę, tačiau Teisingumo Teismas yra išaiškinęs, kad valstybė narė, kuri nepriėmė direktyvoje numatytą įgyvendinimo priemonių, „negali, remdamasi savo neveikimu, nesuteikti apmokestinamajam asmeniui galimybės pasinaudoti neapmokestinimu, kurio jis gali teisėtai reikalauti pagal Šeštąją direktyvą“(38). Taigi, jei įmanoma kitu būdu sudaryti slygas nagrinėjamam pripažinimui, laikantis Sąjungos teisės principų, visų pirma direktyvų veiksmingumo principo, reikalaujama, kad suinteresuotiems asmenims nebūtų trukdoma naudotis nagrinėjamoje direktyvoje nustatyta teise.

114. Reikia priminti, kad pagal suformuotą jurisprudenciją(39) visais atvejais, kai direktyvos nuostatos remiantis turiniu yra besilygiškos ir pakankamai aiškos, jomis galima vadovautis, jei per nustatytą terminą nebuvo priimtos įgyvendinimo priemonės, ginant bet kurią direktyvos neatitinkančią nacionalinę teisę nuostatą, arba tuo atveju, jei jos apibrėžia teises, kuriomis asmenys gali remtis prieš valstybę.

115. Teisingumo Teismas Sprendime *Kügler* išaiškino, kad PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies g punkte pakankamai aiškiai ir besilygiškai nurodoma veikla, kuriai taikomas neapmokestinimas, taigi ši nuostata yra tiesiogiai taikoma(40).

116. Tai, kad teisės aktuose aptariamieji subjektai nėra pripažinti, savaime nereiškia, kad nuostata negali būti taikoma tiesiogiai; reikia patikrinti, ar pagal atitinkamos valstybės narės teisę negalima kitais būdais pasiekti, kad subjekto socialinis pobūdis būtų tam tikra forma, kad ir tik faktiškai, pripažintas.

117. Jei valstybės narės laikosi PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies g punktu joms suteiktos diskrecijos ribų, asmenys, remdamiesi šia teise nuostata, atitinkamoje valstybėje narėje negali būti pripažinti socialine gerove besirpinančia organizacija.

118. Vis dėlto tai, kad Teisingumo Teismas pripažįsta nagrinėjamo neapmokestinimo atvejo tiesioginį veikimą(41), leidžia daryti išvadą, kad, jei Liuksemburgo valstybė viršijo savo diskrecijos ribas nenumatydamą pripažinimo galimybės šiuo konkrečiu atveju, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas galėtų prirėkęs pats atlikti šį pripažinimą.

119. Taigi, kai asmuo prašo į pripažinti socialine gerove besirpinančią organizaciją, nacionalinis teismas, taikydamas Sąjungos teisėje numatytus principus, turi įvertinti, ar kompetentingos institucijos laikosi šios ribos, ir, „atsižvelgęs į visas reikšmingas aplinkybes, turi nustatyti, ar apmokestinamasis asmuo yra subjektas, pripažintas socialine gerove besirpinančia organizacija, kaip tai suprantama pagal šią nuostatą“(42).

120. Šioje išvadoje siūlomu sprendimu neapmokestinimo atvejo taikymo sritis neišplečiama labiau, nei numatyta direktyvoje, o tik siekiama, kad neapmokestinimu galėtų pasinaudoti asmenys, kurie tokią teisę turi pagal šią direktyvą.

IV. Išvada

121. Atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta, siūlau Teisingumo Teismui taip atsakyti į *Tribunal d'arrondissement (Luxembourg)* (apylinkės teismas, Liuksemburgas) pateiktus prejudicinius klausimus, nurodytus 5, 6 ir 7 punktuose ir priskirtus B grupei:

1) 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 132 straipsnio 1 dalies g punktas turi būti aiškinamas taip: kad su globa ir

r?pyba glaudžiai susijusi? paslaug? teikimas gali apimti paslaugas, teikiamas pagal neveiksni? pilname?i? asmen? apsaugos sistem?, kuri yra nustatyta ?statymu ir kuri? kontroliuoja nepriklausoma teismin? institucija; kad advokatas gali b?ti laikomas organizacija, kuri pripaž?stama socialine gerove besir?pinan?ia organizacija, kai teikia paslaugas pagal neveiksni? pilname?i? asmen? apsaugos sistem?, jei jis vykdo stabil? socialin? ?sipareigojim?, t. y. socialinio pob?džio veikla akivaizdžiai vyrauja, palyginti su kita veikla; kad b?t? suteikiamas šis pripažinimas, nereikalaujama surengti pripažinimo proceso, grindžiamo iš anksto nustatytais kriterijais, bet pripažinimas gali b?ti atliekamas kiekvienu konkre?iu atveju, prireikus – teismin?s institucijos, kai nacionaliniam teis?s akt? leid?jui ar administracin?ms institucijoms nenuma?ius pripažinimo viršijamos direktyva valstyb?ms nar?ms suteiktos diskrecijos ribos;

2) šiuo tikslu nacionalinis teismas tur?s nustatyti, ar ?galiotinio, r?pintojo ir glob?jo veikla, kuri? vykdo EQ, yra glaudžiai susijusi su globa ir r?pyba ir ar, atsižvelgiant ? si?lom? paslaug? turin?, EQ, teikdamas paslaugas kaip pilname?i? asmen? ?galiotinis, r?pintojas ir glob?jas, gali b?ti pripaž?stamas socialine gerove besir?pinan?ia organizacija, taip pat tur?s nustatyti ir tai, ar nacionaliniam teis?s akt? leid?jui ir administracin?ms institucijoms nenuma?ius pripažinimo viršytos direktyva valstyb?ms nar?ms suteiktos diskrecijos ribos.

1 Originalo kalba: ital?.

2 2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1).

3 Žr. 2018 m. vasario 22 d. Sprendim? *Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft.* (C?182/17, EU:C:2018:91, 38 punktas).

4 2020 m. sausio 3 d. *Verwaltungsgerichtshof* (Aukš?iausiasis administracinis teismas, Austrija) pateiktas prašymas priimti prejudicin? sprendim? – *B / Finanzamt Wien* (C?1/20).

5 Byla C-1/20, prašymo priimti prejudicin? sprendim? 41 punktas. Rašytiniuose atsakymuose ? Teisingumo Teismo klausimus, vis? pirma atsakyme ? tre?i?j? klausim?, EQ nurodo, kad Belgijoje advokat?, paskirt? laikiniaisiais už neveiksni? pilname?i? asmen? glob? atsakingais asmenimis, už ši? veikl? gaunami kompensacijai netaikomas PVM, ta?iau PVM taikomas kitoms paslaugoms, kurias jie teikia kaip advokatai.

6 Žr. 2020 m. spalio 8 d. Sprendim? *E* (C?657/19, EU:C:2020:811, 30 punktas), 2012 m. lapkri?io 15 d. Sprendim? *Zimmermann* (C?174/11, EU:C:2012:716, 21 punktas) ir 2005 m. geguž?s 26 d. Sprendim? *Kingscrest Associates ir Montecello* (C?498/03, EU:C:2005:322, 34 punktas).

7 Žr. 2017 m. rugs?jo 21 d. Sprendim? *DNB Banka* (C?326/15, EU:C:2017:719, 29 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

8 Žr. min?t? 2020 m. spalio 8 d. Sprendim? *E* (C?657/19, EU:C:2020:811, 28 punktas).

- 9 Žr. 2020 m. spalio 8 d. Sprendim? *E* (C?657/19, EU:C:2020:811, 28 punktas) ir 2012 m. lapkri?io 15 d. Sprendim? *Zimmermann* (C?174/11, EU:C:2012:716, 22 punktas). Kalbant apie šios teis?s nuostatos aiškinim?, taip pat žr. 2008 m. gruodžio 11 d. Sprendim? *Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing* (C?407/07, EU:C:2008:713, 30 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija). Teisingumo Teismas nurodo, kad nors ir turi b?ti aiškinama siaurai, tai nereiškia, kad terminai, apibr?žiantys atleidimo atvejus, turi b?ti aiškinami taip, kad atleidimo nuo mokes?io poveikis neb?t? pasiektas, arba taip, kad tokie atleidimai nuo mokes?io tapt? beveik ne?manomi.
- 10 Žr. 2020 m. spalio 8 d. Sprendim? *E* (C?657/19, EU:C:2020:811, 29 punktas), 2016 m. sausio 21 d. Sprendim? *Les Jardins de Jouvence* (C?335/14, EU:C:2016:36, 41 punktas) ir 2005 m. geguž?s 26 d. Sprendim? *Kingscrest Associates e Montecello* (C?498/03, EU:C:2005:322, 30 punktas).
- 11 Žr. prašymo priimti prejudicin? sprendim? 3 p., kuriame aprašomi pareišk?jo pagrindin?je byloje argumentai.
- 12 Žr. 2020 m. spalio 8 d. Sprendim? *E* (C?657/19, EU:C:2020:811, 31 punktas).
- 13 Žr. 2002 m. rugs?jo 10 d. Sprendim? *Kügler* (C?141/00, EU:C:2002:473, 61 punktas).
- 14 1977 m. geguž?s 17 d. Šeštoji Tarybos direktyva 77/388/EEB d?l valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo – Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, 1977, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k., 9 sk., 1 t., p. 23; toliau – Šeštoji direktyva). Šeštoji direktyva panaikinta ir pakeista PVM direktyva nuo 2007 m. sausio 1 d.
- 15 Žr. 2012 m. lapkri?io 15 d. Sprendim? *Zimmermann* (C?174/11, EU:C:2012:716, 24 punktas).
- 16 Žr. 2016 m. sausio 21 d. Sprendim? *Les Jardins de Jouvence* (C?335/14, EU:C:2016:36, 42 punktas).
- 17 Liuksemburgo vyriausyb?s rašytini? atsakym? 16 punktas.
- 18 Žr. 2016 m. sausio 21 d. Sprendim? *Les Jardins de Jouvence* (C?335/14, EU:C:2016:36, 54 punktas).
- 19 Liuksemburgo vyriausyb?s rašytini? atsakym? 14 punktas.
- 20 Žr. 2020 m. spalio 8 d. Sprendim? *E* (C?657/19, EU:C:2020:811, 43 punktas), 2016 m. sausio 21 d. Sprendim? *Les Jardins de Jouvence* (C?335/14, EU:C:2016:36, 32 punktas) ir 2012 m. lapkri?io 15 d. Sprendim? *Zimmermann* (C?174/11, EU:C:2012:716, 26 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 21 Žr. 2016 m. sausio 21 d. Sprendim? *Les Jardins de Jouvence* (C?335/14, EU:C:2016:36, 33 punktas) ir 2012 m. lapkri?io 15 d. Sprendim? *Zimmermann* (C?174/11, EU:C:2012:716, 27 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 22 Žr. 2005 m. geguž?s 26 d. Sprendim? *Kingscrest Associates ir Montecello* (C?498/03, EU:C:2005:322, 51 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 23 Žr. 2002 m. rugs?jo 10 d. Sprendim? *Kügler* (C?141/00, EU:C:2002:473, 54 ir 57 punktai) ir 2005 m. geguž?s 26 d. Sprendim? *Kingscrest Associates ir Montecello* (C?498/03,

EU:C:2005:322, 51 ir 52 punktai).

24 Žr. 2002 m. rugsėjo 10 d. Sprendimų *Kügler* (C?141/00, EU:C:2002:473, 56 punktas), 2005 m. gegužės 26 d. Sprendimų *Kingscrest Associates ir Montecello* (C?498/03, EU:C:2005:322, 52 ir 54 punktai).

25 Žr. 2010 m. birželio 17 d. Sprendimų *Komisija / Prancūzija* (C?492/08, EU:C:2010:348, 45 ir 46 punktai).

26 Žr. 2016 m. liepos 28 d. Sprendimų *Conseil des ministres* (C?543/14, EU:C:2016:605, 65 punktas).

27 Žr. 2020 m. spalio 8 d. Sprendimų *E* (C?657/19, EU:C:2020:811, 30 punktas), 2012 m. lapkričio 15 d. Sprendimų *Zimmermann* (C?174/11, EU:C:2012:716, 21 punktas) ir 2005 m. gegužės 26 d. Sprendimų *Kingscrest Associates ir Montecello* (C?498/03, EU:C:2005:322, 34 punktas).

28 Žr. 2010 m. birželio 17 d. Sprendimų *Komisija / Prancūzija* (C?492/08, EU:C:2010:348, 44 punktas).

29 Žr. 2017 m. lapkričio 23 d. Sprendimų *Di Maura* (C?246/16, EU:C:2017:887, 25 punktas) ir 2012 m. balandžio 26 d. Sprendimų *Komisija / Nyderlandai* (C?508/10, EU:C:2012:243, 75 punktas).

30 Žr. 2016 m. sausio 21 d. Sprendimų *Les Jardins de Jouvence* (C?335/14, EU:C:2016:36, 49 punktas).

31 Žr. 2016 m. sausio 21 d. Sprendimų *Les Jardins de Jouvence* (C?335/14, EU:C:2016:36, 39 punktas) ir 2015 m. kovo 12 d. Sprendimų „*go fair*“ *Zeitarbeit* (C?594/13, EU:C:2015:164, 27 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

32 Žr. EQ atsakymus ? Teisingumo Teismo klausimus, visų pirma atsakymų ? pirmų klausimų.

33 Žr. 2012 m. lapkričio 15 d. Sprendimų *Zimmermann* (C?174/11, EU:C:2012:716, 31 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

34 Žr. 2020 m. spalio 8 d. Sprendimų *E* (C?657/19, EU:C:2020:811, 44 punktas), 2016 m. sausio 21 d. Sprendimų *Les Jardins de Jouvence* (C?335/14, EU:C:2016:36, 35 punktas) ir 2012 m. lapkričio 15 d. Sprendimų *Zimmermann* (C?174/11, EU:C:2012:716, 31 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

35 Dėl šio reikalavimo pareiškėjo pagrindinėje byloje ir Liuksemburgo vyriausybės argumentai atsakymuose ? Teisingumo Teismo rašytinius klausimus skiriasi. Patikrinti, ar tenkinamas šis reikalavimas, turėtų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateiktus teismas.

36 Dėl galimybių neapmokestinti tik tam tikros veiklos, o likusią veiklą apmokestinti žr. neseniai priimtą (nes tai, jog yra teikiamos kitokio pobūdžio paslaugos, nekeičia neapmokestinimo pobūdžio) 2019 m. lapkričio 20 d. Sprendimų *Infohos* (C?400/18, EU:C:2019:992, 42 ir 43 punktai) ir 2016 m. sausio 21 d. Sprendimų *Les Jardins de Jouvence* (C?335/14, EU:C:2016:36, 54 punktas).

37 Žr. 1982 m. sausio 19 d. Sprendimų *Becker*, byla 8/81 (Rink. p. 53, 29 punktas).

38 Žr. 2002 m. rugsėjo 10 d. Sprendimų *Kügler* (C?141/00, EU:C:2002:473, 60 punktas) ir

2012 m. lapkričio 15 d. Sprendim? *Zimmermann* (C?174/11, EU:C:2012:716, 32 punktas).

39 Žr. 2002 m. rugs?jo 10 d. Sprendim? *Kügler* (C?141/00, EU:C:2002:473, 51 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

40 Žr. 2002 m. rugs?jo 10 d. Sprendim? *Kügler* (C?141/00, EU:C:2002:473, 53 punktas).

41 Žr. 2002 m. rugs?jo 10 d. Sprendim? *Kügler* (C?141/00, EU:C:2002:473, 52–61 punktai).

42 Žr. 2020 m. spalio 8 d. Sprendim? *E* (C?657/19, EU:C:2020:811, 45 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).