

Laikina versija

TEISINGUMO TEISMO (aštuntoji kolegija) SPRENDIMAS

2020 m. spalio 8 d. (*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Pridėtinis vertės mokestis (PVM) – Direktyva 2006/112/EB – Neapmokestinimas – 132 straipsnio 1 dalies g punktas – Su globa ir rėpyba bei socialinis apsaugos darbu glaudžiai susijusi paslaugų teikimas – Slaugos poreikio vertinimo ataskaitų rengimas – Apmokestinamasis asmuo, galiojantis slaugos draudimo medicinos tarnybų – Organizacijos, pripažintos socialine gerove besirūpinančiomis organizacijomis“

Byloje C-657/19

dėl *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas, Vokietija) 2019 m. balandžio 10 d. nutartimi, kuri Teisingumo Teismas gavo 2019 m. rugsėjo 4 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Finanzamt D

prieš

E

TEISINGUMO TEISMAS (aštuntoji kolegija)

kurį sudaro trešiosios kolegijos pirmininkas, einanti aštuntosios kolegijos pirmininko pareigas, A. Prechal (pranešėja), teisėjai F. Biltgen ir L. S. Rossi,

generalinis advokatas M. Szpunar,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- *Finanzamt D*, atstovaujamo P. Kröger,
- Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos J. Möller ir S. Eisenberg,
- Europos Komisijos, atstovaujamos L. Mantl ir L. Lozano Palacios,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

Sprendimas

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinis vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1;

toliau – PVM direktyva) 132 straipsnio 1 dalies g punkto išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Finanzamt D* (toliau – mokesčių administratorius) ir E giną dėl neapmokestinimo pridėtinės vertės mokesčiu, kiek tai susiję su pastarosios, kaip slaugos draudimo kasos medicinos tarnybos subrangovės, suteiktomis paslaugomis, kurias sudaro šios kasos apdraustųjų slaugos poreikio vertinimo ataskaitų rengimas.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 PVM direktyvos IX antraštinės dalies 1 skyriaus „Bendrosios nuostatos“ 131 straipsnyje 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.“

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

5 Minėtos direktyvos 132 straipsnio 1 dalyje nurodyta:

„Sandoriai, kurių valstybės narės neapmokestina PVM:

<...>

c) medicininių priežiūros paslaugų, kurias teikia gydytojai bei paramedikai, teikimas, kaip jį apibrėžia atitinkama valstybės narė;

<...>

g) su globa ir rūpyba bei socialinių 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 valstybės narė pripažino socialine gerove besirūpinančiomis organizacijomis.

<...>“

6 PVM direktyvos 134 straipsnyje nustatyta:

„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;

<...>“

Vokietijos teisė

7 Pagrindinei bylai taikomos redakcijos *Umsatzsteuergesetz* (Apyvartos mokesčių įstatymas, *BGBI. I* 2008, p. 2794; toliau – *UStG*) 1 straipsnio 1 dalies 1 punkte nustatyta, kad PVM

apmokestinamas prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, kai šalies teritorijoje už atlygą prekes tiekia ar paslaugas teikia verslininkas, vykdydamas savo veiklą.

8 Pagal *UStG* 4 straipsnį iš to įstatymo 1 straipsnio 1 dalies 1 punkte nurodytų sandorių neapmokestinami:

„<...>

14. a) priežiūros paslaugos, kurias teikia gydytojai, odontologai, sveikatos priežiūros specialistai (*Heilpraktiker*), fizioterapeutai, akušeriai, arba bet kokia kita analogiška medicinos ar paramedicinos veikla. <...>

b) ligoninių ir medicininių priežiūros paslaugos, įskaitant diagnostiką, medicinos tyrimus, prevenciją, reabilitaciją, akušeriją ir hospisų paslaugas, taip pat su tuo glaudžiai susiję sandoriai, kuriuos sudaro viešosios teisės reguliuojamos įstaigos. <...>

15. Paslaugos, kurias įstatymu numatytos socialinės apsaugos institucijos <...>

a) teikia viena kitai,

b) teikia apdraustiesiems <...>

15a. Paslaugos, kurias ligos draudimo medicinos tarnybos (*Sozialgesetzbuch* (Socialinis kodeksas) V knygos) 278 straipsnis) <...>, pagal įstatymą teikia viena kitai arba įstatyminėms institucijoms <...>

16. Paslaugų, glaudžiai susijusių su pagalba asmenims, kuriems reikalinga fizinė, psichinė ar psichologinė parama, ar jų globa ar rūpyba, teikimas, kurį vykdo:

<...>

k) [nuo 2013 m. liepos 1 d.] įstaigos, kurių pagalbos ar globos ir rūpybos išlaidas per praėjusius kalendorinius metus visiškai arba dažniausiai, mažiausiai 40 % atvejų [nuo 2013 m. liepos 1 d. – 25 %], apmokėjo įstatymuose numatytos socialinio draudimo arba socialinės paramos įstaigos.

9 Pagrindinei bylai taikytinos redakcijos Socialinės apsaugos kodekso XI knygos (*BGBI. I* 2012, p. 2246) (toliau – *SGB XI*) 18 straipsnyje numatyta:

„1. Slaugos draudimo kasos nurodo sveikatos draudimo medicinos tarnybai ar kitiems nepriklausomiems ekspertams patikrinti, ar tenkinamos slaugos sąlygos, ir įvertinti jos mastą. Vykdydami šiuos patikrinimus medicinos tarnyba arba slaugos draudimo kasos galioti ekspertai, atlikdami pareiškėjo apžūrą, turi nustatyti sunkumus, su kuriais jis susiduria, atlikdamas 14 straipsnio 4 dalyje nurodytas užduotis, taip pat slaugos poreikio tikrinimo pobūdį, mastą bei trukmę ir tai, ar yra rimtas gebėjimo susitvarkyti su kasdienio gyvenimo poreikiais apribojimas. <...> Be to, prireikus taip pat būtina nustatyti tinkamas, būtinas ir protingas priemones, skirtas slaugos poreikiui panaikinti, sumažinti ar jo prevencijai, įskaitant medicininių reabilitacijos paslaugas; šiuo atveju apdraustieji gali reikalauti iš kompetentingos institucijos medicininių reabilitacijos paslaugų <...>

<...>

7. Medicinos tarnybos užduotis vykdo gydytojai, glaudžiai bendradarbiaudami su slaugos darbuotojais ir kitais kompetentingais specialistais. <...>“

10 SGB XI 53bis straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„*Spitzenverband Bund der Pflegekassen* (Nacionalinė slaugos draudimo kasos asociacija) priima socialinio slaugos draudimo taisykles:

- 1) dėl slaugos draudimo kasos bendradarbiavimo su medicinos tarnybomis;
- 2) dėl vieno vertinimo atlikimo ir užtikrinimo;
- 3) dėl medicinos tarnybų teiktinų ataskaitų ir statistikos;
- 4) dėl vertinimo ir konsultacijų kokybės užtikrinimo <...>;
- 5) dėl papildomo ir tęstinio mokymo principų.

Taisyklės tvirtina federalinė sveikatos ministerija. Jos taikomos medicinos tarnyboms.“

11 2009 m. birželio 8 d. redakcijos *Richtlinien des Spitzenverbandes Bund der Pflegekassen (GKV-Spitzenverband) zur Begutachtung von Pflegebedürftigkeit (Begutachtungsrichtlinien – BRi)* (Nacionalinės slaugos draudimo kasos asociacijos slaugos poreikio vertinimo taisyklės, toliau – vertinimo taisyklės B1 skyriuje, be kita ko, numatyta, kad „vertinimą atlieka apmokyti ir kvalifikuoti ekspertai“, tarp kurių yra „gydytojų, slaugytojų ir kitų medicinos tarnybos specialistų, galinčių atlikti kasdienius darbus“. Šiame B1 skyriuje nustatyta, kad „medicinos tarnyba, siekdama atsakyti į didelį skaičių prašymų ir specifinius techninius klausimus, gali kreiptis į gydytojus, slaugytojus ar kitus kompetentingus specialistus, dirbančius kaip užsakovieji darbuotojai“. Pagal minėtą skyrių „išimties tvarka kreipiantis į nepriklausomus gydytojus, pagalbos namuose paslaugas teikiančius slaugytojus, pelno siekiančius priežiūros žmones ir asmenis, kurie verčiasi savarankiška veikla priežiūros srityje, turi būti užtikrinta, kad nekiltų interesų konfliktai.“

12 2013 m. gegužės 6 d. redakcijos *Richtlinien des GKV-Spitzenverbands zur Zusammenarbeit der Pflegekassen mit anderen unabhängigen Gutachtern (Unabhängige Gutachter-Richtlinien – UGu-RiLi)* (Nacionalinės slaugos kasos asociacijos slaugos kasos bendradarbiavimo su kitais nepriklausomais ekspertais taisyklės) ekspertų kvalifikacijos reikalavimų 2 punkte, be kita ko, nustatytos „profesinės sąlygos“, kurių „reikalaujama siekiant užsiimti eksperto profesine veikla pagal taisykles, susijusias su slaugos poreikio nustatymo procedūra, taip pat dėl vertinimo instrumento apibrėžimo pagal (SGB XI) (vertinimo taisyklės-BRi)“. Pagal minėtą 2 punktą galioti gydytojai tenkina šias sąlygas pagal tame pačiame punkte suformuluotus reikalavimus.

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

13 Atsakovo pagrindinėje byloje yra diplomuota slaugytoja, įgijusi pagrindinę medicinos išsilavinimą, akademinį išsilavinimą slaugos mokslo srityje ir papildomą išsilavinimą slaugos kokybės valdymo srityje. Jos žmonė taip pat vykdo apmokestinamąją slaugos mokymo veiklą. Jos profesinė veikla apima ir apmokestinamąsias švietimo paslaugas, susijusias su slauga.

14 2012–2014 m. atsakovų pagrindinėje byloje *Medizinischer Dienst der Krankenversicherung Niedersachsen* (Žemutinės Saksonijos sveikatos draudimo tarnyba, Vokietija, toliau – MDK) vardu rengė kai kurių pacientų slaugos poreikio vertinimo ataskaitas, kad būtų nustatyta jų teisiškai slaugos draudimo kasos kompensuojamas sveikatos priežiūros paslaugas apimtis. Per šį laikotarpį MDK jai pateikė mokesnį suteiktą paslaugų ataskaitą, nenurodydama PVM. Atsakovo

pagrindin?je byloje deklaravo šias paslaugas kaip neapmokestinamas PVM.

15 Atlik?s patikrinim? mokes?i? administratorius nusprend?, kad slaugos poreikio vertinimo veikla nebuvo neapmokestinama PVM nei pagal nacionalin?, nei pagal S?jungos teis?. Tod?l 2015 m. vasario 3 d. sprendimais jis padidino atsakov?s pagrindin?je byloje deklaruot? apyvart? MDK s?skaitose fakt?rose nurodytomis neto sumomis ir apskai?iavo jos mok?tin? PVM už 2012 ir 2013 m. bei PVM avansinius mok?jimus už pirmuosius tris 2014 m. ketvir?ius.

16 Gin?ydama šiuos sprendimus atsakov? pagrindin?je byloje kreip?si ? kompetenting? pirmosios instancijos teism? su ieškiniu, šis teismas j? iš esm?s patenkino. Remdamasis PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies g punktu min?tas teismas nusprend?, kad ekspertiz?s ataskait? sveikatos prieži?ros srityje rengimas neapmokestinamas PVM kaip „su globa ir r?pyba bei socialin?s apsaugos darbu glaudžiai susij?s paslaug? teikimas“, kaip tai suprantama pagal ši? nuostat?. Šiomis aplinkyb?mis jis pažym?jo, kad nuo 2012 m. lapkri?io mėn. slaugos draudimo kasos teis?tai tur?jo galimyb? nepriklausomiems ekspertams patik?ti apdraust?j? vertinimo užduotis, tod?l atsakov? pagrindin?je byloje, b?dama ?galiota MDK, gal?jo pasinaudoti šiuo neapmokestinimu PVM.

17 Mokes?i? administratorius pateik? kasacin? skund? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui, teigdamas, kad nacionalin?s nuostatos d?l neapmokestinimo PVM, kuriose nenumatytas pagrindin?je byloje nagrin?jam? vertinimo paslaug? neapmokestinimas, atitinka S?jungos teis?.

18 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas pažymi, kad pagal nacionalin? teis? atsakov? pagrindin?je byloje negali b?ti neapmokestinama PVM už atitinkamas vertinimo paslaugas. Vis d?lto šis teismas neatmeta galimyb?s, kad ji gali tiesiogiai pasinaudoti PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies g punkte numatytu neapmokestinimu, taikomu su globa ir r?pyba bei socialin?s apsaugos darbu glaudžiai susijusiam paslaug? teikimui.

19 Šio teismo teigimu, vis d?lto neaišku, ar atsakov? pagrindin?je byloje gali pasinaudoti šiuo neapmokestinimu PVM. Kad ji gal?t? juo pasinaudoti, iš ties? turi b?ti tenkinamos dvi s?lygos. Viena vertus, kalbant apie s?lyg?, pagal kuri? atitinkamos paslaugos turi b?ti b?tinios ir glaudžiai susijusios su globa ir r?pyba bei socialin?s apsaugos darbu, galima manyti, kad ši s?lyga yra tenkinama, nes tokios slaugos poreikio vertinimo paslaugos, kokias teikia atsakov? pagrindin?je byloje, leidžia atitinkamai slaugos draudimo kasai ?vertinti jos apdraust?j? asmen? slaugos poreikio situacij?, kad b?t? nustatyta j? teis? ? išmokas, susijusias su globa ir r?pyba bei socialine apsauga.

20 Vis d?lto šiuo klausimu kyla abejoni?, nes pagal prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo jurisprudencij?, kurioje daroma nuoroda ? 2015 m. kovo 12 d. Sprendim? „*go fair*“ *Zeitarbeit* (C?594/13, EU:C:2015:164), paslaugos nelaikomos glaudžiai susijusiomis su globa ir r?pyba bei socialin?s apsaugos darbu, kai teikiamos ne tiesiogiai slaugos reikalingam asmeniui, o ?staigai, kuriai jos b?tinios, kad šiam asmeniui b?t? galima teikti neapmokestinam?sias paslaugas.

21 Be to, 2003 m. lapkri?io 20 d. Sprendime *Unterpertinger* (C?212/01, EU:C:2003:625) Teisingumo Teismas nepripažino, kad egzistuoja teis? ? neapmokestinim? PVM pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies g punkt? esant panašiai situacijai, kaip nagrin?jama pagrindin?je byloje, kai pateikiama ekspertiz?s ataskaita d?l asmens sveikatos b?kl?s siekiant skirti ne?galumo pensij?.

22 Kita vertus, jei b?t? pripažinta, kad tokios slaugos poreikio vertinimo paslaugos, kokias teikia atsakov? pagrindin?je byloje, yra su globa ir r?pyba bei socialin?s apsaugos darbu glaudžiai

susijęs paslaugų teikimas, kiltų klausimas, ar atitinkama valstybės narė gali atitinkamą paslaugų teikėjų laikyti socialine gerove besirūpinančia organizacija, kuri tenkina PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies g punkte numatytą antrą sąlygą.

23 Šiuo klausimu, pirma, prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikus teismas neatmeta galimybes, kad toks pripažinimas galėtų kilti iš to, kad atitinkamas paslaugų teikėjas savo paslaugas teikė kaip subrangovas pagal nacionalinę teisę pripažintos organizacijos, šiuo atveju MDK, vardu, nes pagal nacionalinę teisę pripažinta organizacija gali apimti ir fizinius asmenis ar privačius pelno siekiančius subjektus. Nors valstybės narės turi priimti tokių organizacijų pripažinimo taisyklę ir pagal prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo praktikų organizacijos pripažinimas socialine gerove besirūpinančia organizacija neapima tokios organizacijos subrangovų, gali būti padaryta kitokia išvada dėl to, kad dėl slaugos poreikio vertinimo taisyklių egzistavimo nuostatos reglamentuoja MDK kreipimusi trečiuosius asmenis dėl vertinimo atlikimo.

24 Antra, nors šiuo atžvilgiu vien subrangos nepakanka, prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kyla klausimas, ar pripažinimas socialine gerove besirūpinančia organizacija galėtų būti grindžiamas tuo, kad su subrangovu susijusias sąnaudas padengia socialinio draudimo įstaigos, nes pagal Sąjungos teisę šis sąnaudų padengimas yra šiuo klausimu reikšminga aplinkybė. Vis dėlto šiuo atveju šias sąnaudas atitinkama kasa patiria tik netiesiogiai ir fiksuotai, t. y. per MDK, kuri atlygina subrangovui. Pagal prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo praktikų socialinio draudimo įstaigą atliekamas netiesioginis sąnaudų finansavimas gali būti pakankamas, tačiau šiuo klausimu kyla abejonių, nes Vokietijos teisės aktų leidėjas, perkeldamas PVM direktyvą, šiomis aplinkybėmis iš dalies rėmėsi sąvoka „atlyginimas“, o ši sąvoka gali pareikalauti, kad socialinio draudimo įstaigos sąmoningai ir savanoriškai padengtų sąnaudas.

25 Trečia, prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikus teismas nori sužinoti, ar tuo atveju, kai subrangovo sąnaudas netiesiogiai padengia socialinio draudimo įstaiga, šio subrangovo pripažinimas socialine gerove besirūpinančia organizacija gali būti siejamas su realiu sutarties su globos ir rūpybos ar socialinio draudimo įstaiga sudarymu, o gal tam pakanka, kad sutartis galėtų būti sudaryta pagal nacionalinę teisę. Šiuo klausimu jis pažymi, kad ši teisė nuo 2012 m. spalio 30 d. numato slaugos draudimo kasoms galimybę pavesti nepriklausomiems ekspertams vietoj MDK vertinti apdraustųjų slaugos poreikį. Šie nepriklausomi ekspertai turi atitikti kvalifikacijos reikalavimus, išsamiai nustatytus šių kasų priimtose taisyklėse. Galima būtų manyti, kad tokiu atveju sutartis egzistuoja, jeigu tai leidžiama pagal Sąjungos teisę.

26 Šiomis aplinkybėmis *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas, Vokietija) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar tokiomis aplinkybėmis, kaip pagrindinėje byloje, kai apmokestinamasis asmuo MDK užsakymu rengia tam tikrų pacientų slaugos poreikio vertinimo ataskaitas, vykdoma veikla, kuri patenka į [PVM] direktyvos 132 straipsnio 1 dalies g punkto taikymo sritį?

2. Jei pirmąjį klausimą būtų atsakyta teigiamai:

a) ar tam, kad būtų pripažinta socialine gerove besirūpinančia organizacija, kaip ji suprantama pagal [PVM] direktyvos 132 straipsnio 1 dalies g punktą, pakanka, kad ji kaip subrangovų teiktų paslaugas subjekto, pagal nacionalinę teisę pripažinto socialine gerove besirūpinančia organizacija, kaip ji suprantama pagal [PVM] direktyvos 32 straipsnio 1 dalies g punktą, užsakymu?

b) Jei antrojo klausimo a dalį būtų atsakyta neigiamai: ar tokiomis aplinkybėmis, kaip

pagrindinėje byloje, fakto, jog bendras pripažintos organizacijos, kaip ji suprantama pagal [PVM] direktyvos 132 straipsnio 1 dalies g punktą, s?naudas padengia ligoni? ir slaugos draudimo kasos, pakanka tam, kad šios organizacijos subrangovas taip pat būtų laikomas pripažinta organizacija?

c) Jei ? antrojo klausimo a ir b dalis būtų atsakyta neigiamai: ar valstyb? nar? gali pripažinim? socialine gerove besir?pinan?ia organizacija susieti su s?lyga, kad apmokestinamasis asmuo iš tikr?j? sudar? sutart? su socialin?s apsaugos arba globos ir r?pybos ?staiga, ar pripažinimui pakanka to, kad pagal nacionalin? teis? tokia sutartis gal?jo būti sudaryta?“

D?I prejudicini? klausim?

27 Savo klausimais, kuriuos reikia nagrin?ti kartu, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies g punktas turi būti aiškinamas taip, kad:

– nepriklausomo eksperto slaugos poreikio vertinimo ataskait? rengimas slaugos draudimo kasos medicinos tarnybos vardu, kai ši tarnyba min?tas ataskaitas naudoja, siekdama nustatyti teisi? ? globos ir r?pybos bei socialin?s apsaugos išmok?, ? kurias turi teis? jos padraustieji, apimt?, yra su globa ir r?pyba bei socialin?s apsaugos darbu glaudžiai susijusi? paslaug? teikimas,

– pagal šio nuostat? draudžiama atsisakyti pripažinti š? ekspert? socialine gerove besir?pinan?ia organizacija, nors, pirma, jis, kaip subrangovas, teikia savo paslaugas, kurias sudaro slaugos poreikio vertinimo ataskait? rengimas, šios medicinos tarnybos, kuri yra taip pripažinta, užsakymu, antra, ši? ataskait? rengimo s?naudas netiesiogiai ir fiksuotai dengia atitinkama slaugos draudimo kasa ir, tre?ia, šis ekspertas pagal vidaus teis? turi galimyb? tiesiogiai su šia kasa sudaryti sutart? dėl toki? ataskait? rengimo, kad pasinaudot? šiuo pripažinimu, bet nepasinaudojo šia galimybe.

28 Iš suformuotos jurisprudencijos matyti, kad s?vokos, vartojamos apibr?žti PVM direktyvos 132 straipsnyje numatytiems neapmokestinimo atvejams, turi būti aiškinamos siaurai. Vis dėlto šios s?vokos turi atitikti šiais neapmokestinimo atvejais siekiam? tiksl? ir mokes?i? neutralumo princip?, b?ding? bendrai PVM sistemai. Taigi ši siauro aiškinimo taisykl? nereiškia, kad s?vokos, vartojamos šiame 132 straipsnyje numatytiems neapmokestinimo atvejams apibr?žti, turi būti aiškinamos taip, kad šie atvejai netekt? savo poveikio (2012 m. lapkri?io 15 d. Sprendimo *Zimmermann*, C?174/11, EU:C:2012:716, 22 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

29 D?I PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies g punkte numatyto neapmokestinimo tikslo pažym?tina, kad juo siekiama, PVM srityje užtikrinant palankesn? tam tikr? su visuomen?s interesais susijusi? paslaug? teikimo socialin?je srityje vertinim?, sumažinti ši? paslaug? kain? ir padaryti jas prieinamesnes privatiems asmenims, galintiems jomis pasinaudoti (šiuo klausimu žr. 2016 m. sausio 21 d. Sprendimo *Les Jardins de Jouvence*, C?335/14, EU:C:2016:36, 41 punkt?).

30 Iš šios nuostatos teksto matyti, kad joje numatytas neapmokestinimas taikomas paslaug? teikimui ir preki? tiekimui, kai, viena vertus, prek?s ar paslaugos yra „glaudžiai susijusios su globa ir r?pyba bei socialin?s apsaugos darbu“ ir, kita vertus, jas „teikia ar tiekia viešosios teis?s reglamentuojamos ?staigos ar kitos organizacijos, kurias atitinkama valstyb? nar? pripažino socialine gerove besir?pinan?iomis organizacijomis“ (šiuo klausimu žr. 2012 m. lapkri?io 15 d. Sprendimo *Zimmermann*, C?174/11, EU:C:2012:716, 21 punkt?).

31 Pirma, kalbant apie s?lyg?, pagal kuri? paslaug? teikimas turi būti glaudžiai susij?s su globa ir r?pyba bei socialin?s apsaugos darbu, pažym?tina, kad ši s?lyga turi būti aiškinama atsižvelgiant ? PVM direktyvos 134 straipsnio a punkt?, pagal kur? bet kuriuo atveju reikalaujama,

kad atitinkam? prek? tiekimas ar paslaug? teikimas b?t? b?tinus su globa ir r?pyba bei socialin?s apsaugos darbu susijusiems sandoriams vykdyti (šiuo klausimu žr. 2006 m. vasario 9 d. Sprendimo *Stichting Kinderopvang Enschede*, C?415/04, EU:C:2006:95, 24 ir 25 punktus).

32 Šioje byloje prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas pažymi, kad pagrindin?je byloje nagrin?jamas paslaug? teikimas, kur? sudaro slaugos poreikio vertinimo ataskait? rengimas, iš esm?s atitinka ši? s?lyg?, nes, kaip matyti iš jo išvad?, kurioms iš esm?s pritaria pastabas pateik? Europos Sąjungos Teisingumo Teismo statuto 23 straipsnyje nurodyti suinteresuotieji asmenys, šios ataskaitos, parengtos tinkamai apmokyto eksperto, yra b?tinus, kad atitinkama slaugos draudimo kasa tinkamai vykdyt? savo užduotis globos ir r?pybos bei socialin?s apsaugos darbo srityje, ?skaitant, be kita ko, prieži?ros, susijusios su slauga, finansavim? savo apdraustiesiems.

33 Vis d?lto min?tam teismui kyla abejon? d?l to, ar iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos galima daryti išvad?, kad paslaug? teikimas, net jeigu jos b?tinus globos ir r?pybos bei socialin?s apsaugos darbo paslaugoms teikti, vis d?lto n?ra laikomas glaudžiai susijusiu su globa ir r?pyba bei socialin?s apsaugos darbu, jeigu paslaugos teikiamos ne tiesiogiai slaugos reikalingam asmeniui, o kitam apmokestinamajam asmeniui, kuriam jos b?tinus, kad gal?t? teikti savo neapmokestinamas paslaugas.

34 Šiuo klausimu, pirma, nors tiesa, kad, kaip matyti iš PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies g punkte esan?ios nuorodos apie seneli? nam? teikiamas paslaugas, šioje nuostatoje numatytas neapmokestinimas taikomas, be kita ko, paramos ir prieži?ros paslaugoms, tiesiogiai teikiamoms asmenims, kuriems taikomos atitinkamos globos ir r?pybos bei socialin?s apsaugos darbo priemon?s, nei šios nuostatos tekste, nei jos tikslu n?ra nuorod?, kad šis neapmokestinimas netaikomas paslaugoms, kurios, nors ir n?ra tiesiogiai teikiamos šiems asmenims, vis d?lto yra b?tinus globos ir r?pybos bei socialin?s apsaugos darbo sandoriams vykdyti. Taip gali b?ti paslaug?, kaip antai nagrin?jam? pagrindin?je byloje, teikimo atveju –jos leidžia už ši? sandori? vykdyt? atsakingam subjektui nustatyti, ar suinteresuotieji asmenys turi teis? gauti globos ir r?pybos bei socialin?s apsaugos darbo paslaugas, ir tinkamai priimti sprendimus šiuo klausimu.

35 Iš ties?, viena vertus, atsižvelgiant ? PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies g punkto formuluot?, šioje nuostatoje nenustatyta jokios s?lygos, susijusios su neapmokestinam? sandori? gav?ju, ta?iau suteikiama reikšm? ši? sandori? pob?džiui ir paslaugas teikian?io ar atitinkamas prekes tiekian?io ?kio subjekto statusui (šiuo klausimu žr. 2016 m. sausio 21 d. Sprendimo *Les Jardins de Jouvence*, C?335/14, EU:C:2016:36, 46 punkt?).

36 Kita vertus, kaip pažym?jo Vokietijos vyriausyb?, pagrindin?je byloje nagrin?jamo neapmokestinimo tikslas – sumažinti šioje nuostatoje numatyt? sandori? s?naudas – patvirtina aiškinim?, kad paslaug?, kaip antai nagrin?jam? pagrindin?je byloje, teikimo neapmokestinimas PVM nepriklauso nuo to, kam jos teikiamos, nes jos yra b?tinus etapas ?gyvendinant globos ir r?pybos bei socialin?s apsaugos darbo priemones, tod?l d?l j? apmokestinimas PVM neišvengiamai padidint? ši? sandori? s?naudas.

37 Taigi n?ra b?tina, kad paslaugos, susijusios su slaugos poreikio vertinimo ataskait? rengimu, b?t? tiesiogiai teikiamos slaugos reikalingiems asmenims tam, kad jos b?t? laikomos glaudžiai susijusiomis su globa ir r?pyba bei socialin?s apsaugos darbu (pagal analogij? žr. 2007 m. birželio 14 d. Sprendimo *Horizon College*, C?434/05, EU:C:2007:343, 31 ir 32 punktus).

38 Antra, šiomis aplinkybomis neturi reikšmės tai, kad aptariamas paslaugas atsakov? pagrindin?je byloje, kaip subrangov?, teikia kitam apmokestinamajam asmeniui, šiuo atveju MDK, kuriai jos b?tinios, kad ji gal?t? teikti savo neapmokestinam?sias paslaugas atitinkamai slaugos draudimo kasai.

39 Šiuo klausimu, nors 2015 m. kovo 12 d. Sprendimo „*go fair*“ *Zeitarbeit* (C?594/13, EU:C:2015:164) 28 punkte Teisingumo Teismas, kiek tai susij? su PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies g punkte numatytu neapmokestinimu, laik?si nuomon?s, kad paslaugos, susijusios su kito apmokestinamojo asmens apr?pinimu personalu, savaime n?ra su visuomen?s interesais susijusios paslaugos, teikiamos socialiniame sektoriuje, iš to nematyti, kad ?vairi? paslaug?, b?tent susijusi? su slaugos poreikio nustatymo ataskait? rengimu, kai negin?ytina, kad jos savaime b?tinios atitinkamai slaugos draudimo kasai siekiant visiškai ?vykdyti savo socialinio pob?džio užduotis, teikimas n?ra glaudžiai susij?s su globa ir r?pyba bei socialin?s apsaugos darbu vien d?l to, kad paslaugas MDK teikia subrangovas.

40 Be to, Teisingumo Teismas užtikrintai 2003 m. lapkri?io 20 d. Sprendimo *Unterpertinger* (C?212/01, EU:C:2003:625) 43 punkte d?l 1977 m. geguž?s 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 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) 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punkto, kurio tekst? be esmini? pakeitim? per?m? PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies c punktas, nusprend?, kad paslauga, kuri? sudaro atlikta medicinos ekspertiz? siekiant atsakyti ? ekspertiz?s užsakyme nurodytus klausimus, bet kuri teikiama tam, kad tre?iasis asmuo gal?t? priimti atitinkamam asmeniui ir kitiems asmenims teisini? padarini? turint? sprendim?, n?ra neapmokestinama PVM kaip „asmeniui teikiama prieži?ros paslauga“, nes pagrindinis tokios paslaugos teikimo tikslas yra ne apsaugoti (?skaitant išsaugojim? ar atk?rim?) asmens, d?l kurio atliekama ši ekspertiz?, sveikat?, sudarant neapmokestinam? sandor?, bet ?vykdyti teisin? ar sutartin? s?lyg?, numatyt? sprendimo pri?mimo procese, susijusiame su ne?galumo pensijos skyrimu.

41 Vis d?lto, kaip pažym?jo Europos Komisija, tai nereiškia, kad asmens slaugos poreikio vertinimo ataskaitos rengimas, kaip nagrin?jamas pagrindin?je byloje, n?ra b?tinias ir glaudžiai susij?s su atitinkamos kasos vykdomais jai pavestais globos ir r?pybos bei socialin?s apsaugos darbo sandoriais.

42 Antra, kalbant apie s?lyg?, pagal kuri? tam, 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, iš Teisingumo Teismo turimos bylos medžiagos matyti, kad atsakov? pagrindin?je byloje nepatenka ? viešosios teis?s reguliuojamos ?staigos s?vok?, tod?l atitinkamas neapmokestinimas jai gali b?ti taikomas tik tuo atveju, jeigu ji patenka ? s?vok? „kitos organizacijos, kurias atitinkama valstyb? nar? pripažino socialine gerove besir?pinan?iomis organizacijomis“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dal?.

43 Primintina, kad PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies g punkte nenurodytos nei viešosios teis?s reglamentuojam? ?staig? pripažinimo socialine gerove besir?pinan?iomis organizacijomis s?lygos, nei tvarka. 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 (žr. 2016 m. sausio 21 d. Sprendimo *Les Jardins de Jouvence*, C?335/14, EU:C:2016:36, 32 ir 34 punktus).

44 Šiuo klausimu iš Teisingumo Teismo praktikos matyti, kad siekiant kai kurias organizacijas, išskyrus viešosios teis?s reglamentuojamas ?staigas, pripažinti socialine gerove

besirūpinančiomis organizacijomis, nacionalinėms institucijoms, vadovaudamosi Sąjungos teise ir kontroliuojamos nacionalinėms teismams, turi atsižvelgti į kelias aplinkybes. Tarp jų gali būti specialios nuostatos, neatsižvelgiant į tai, ar jos yra nacionalinės, ar regioninės, įtvirtintos įstatymuose ar administracinėse, mokesčių ar socialinėse apsaugose, taip pat tai, kad atitinkamo apmokestinamojo asmens veikla susijusi su visuomenės interesais, kad kitiems tai pačiai veiklai vykdančiams apmokestinamiesiems asmenims jau suteiktas panašus pripažinimas ir kad didžiąją nagrinjamą paslaugą naudoja dalis gali padengti ligonių kasos arba kitos socialinės apsaugos įstaigos, be kita ko, kai privati subjektai turi sutartinius santykius su šiomis įstaigomis (šiuo klausimu žr. 2002 m. rugsėjo 10 d. Sprendimo *Kügler*, C-141/00, EU:C:2002:473, 58 punktą ir 2016 m. sausio 21 d. Sprendimo *Les Jardins de Jouvence*, C-335/14, EU:C:2016:36, 35 punktą).

45 Tik jei valstybė narė nesilaikė diskrecijos ribų, apmokestinamasis asmuo gali remtis PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies g punkte numatytu neapmokestinimu, siekdamas užginčyti su šia nuostata nesuderinamas nacionalinės teisės nuostatas. Tokiu atveju nacionalinis teismas, atsižvelgęs į visas reikšmingas aplinkybes, turi nustatyti, ar apmokestinamasis asmuo yra subjektas, pripažintas socialine 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).

46 Šiuo atveju, nors atsakovų pagrindinėje byloje teikė paslaugas kaip MDK, kuri pagal Vokietijos teisę yra pripažinta socialine gerove besirūpinančia organizacija, subrangovų, ji pati tokia nebuvo pripažinta. Remiantis visų pirma mokesčių administratoriaus ir Vokietijos vyriausybės paaiškinimais, nepriklausomi ekspertai, atsižvelgiant į *UStG* 4 straipsnio 16 punkto k papunktą (nuo 2013 m. liepos 1 d. pagal l papunktą), neginčytinai gali būti pripažinti socialine gerove besirūpinančiomis organizacijomis, jeigu jie tiesiogiai su slaugos draudimo kasa sudaro sutartį dėl šios paslaugų teikimo, kai tiesioginis tokios sutarties sudarymas leidžia šiai kasai pačiai patikrinti ekspertų profesinę kompetenciją ir užtikrinti teikiamų paslaugų kokybę. Vis dėlto, remiantis tais pačiais paaiškinimais, atsakovų pagrindinėje byloje tokios sutarties nesudarę, todėl negali remtis tokiu pripažinimu pagal Vokietijos teisę.

47 Taigi prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas, atsižvelgdamas į antrajame klausime nurodytas aplinkybes, nori sužinoti, ar Vokietijos Federacinė Respublika viršijo savo diskrecijos ribas, kai nenumatė galimybes, kad nepriklausomas ekspertas, esantis tokioje padėtyje, kaip atsakovų pagrindinėje byloje, būtų pripažintas socialine gerove besirūpinančia organizacija.

48 Šiomis aplinkybomis, nors šis klausimas turi išnagrinėti prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas, atsižvelgdamas į visas reikšmingas aplinkybes, jam reikia pateikti tokius patikslinimus.

49 Pirma, vien aplinkybės, kad nepriklausomų ekspertų dalyvavimas vertinant slaugos draudimo kasoje apdraustų asmenų slaugos poreikį yra numatytas šio sprendimo 11 punkte minėtu taisykliu B 1 skyriuje, savaime nepakanka nustatyti, kad atitinkami ekspertai rūpinasi socialine gerove, nes konkrečių nuostatų, susijusių su jų teikiamomis paslaugomis, egzistavimas yra tik vienas iš veiksnių, kuriuos reikia atsižvelgti tai nustatant (pagal analogiją žr. 2016 m. sausio 21 d. Sprendimo *Les Jardins de Jouvence*, C-335/14, EU:C:2016:36, 39 punktą). Juo labiau taip yra šiuo atveju, nes iš to pačio taisykliu matyti, kad galimybę kreiptis į nepriklausomus ekspertus galima tik „išimtiniais atvejais“, be kita ko, siekiant patenkinti „didelį skaičių prašymų“.

50 Be to, jeigu pripažinimas socialine gerove besirūpinančia organizacija būtų siejamas su vienintele aplinkybe, kad atitinkamas apmokestinamasis asmuo buvo galiojantis kito apmokestinamojo asmens, kuris jau pripažintas tokiu, tai galiausiai reikštų leidimą šiam subjektui pasinaudoti valstybei narei suteikta diskrecija ir, kaip iš esmės pažymėjo Vokietijos vyriausybė,

gal?ti b?ti leista apeiti nacionalin?je teis?je nustatytus kriterijus, siekiant suteikti tok? pripa?inim?.

51 Antra, nors tiesa, kad tai, jog didži?j? nagrin?jam? paslaug? s?naud? dal? padengia socialinio draudimo ?staiga, kaip slaugos draudimo kasa, yra aplinkyb?, ? kuri? reikia atsi?velgti vertinant, ar atitinkamas apmokestinamasis asmuo yra socialine gerove besir?pinanti organizacija, šio veiksnio svarba sumaž?ja, kai šios s?naudos dengiamos, kaip šiuo atveju, tik netiesiogiai per MDK, o ji nesiremia aiškiu šios kasos sprendimu ar jos sudaryta sutartimi d?l ši? paslaug? teikimo su šiuo apmokestinamuoju asmeniu. Šiuo klausimu nepakanka vien galimyb?s sudaryti sutart?, kuria nebuvo pasinaudota.

52 Tre?ia, iš Teisingumo Teismo turimos bylos medžiagos nematyti, kad kiti privatin?s teis?s reglamentuojami apmokestinamieji asmenys, vykduantys t? pa?i? veikl? kaip atsakov? pagrindin?je byloje, b?t? pripa?inti socialine gerove besir?pinan?ia organizacija panašiomis aplinkyb?mis, kurios b?dingos tokios organizacijos pad??iai. Tod?l neatrodo, kad atsisakymas suteikti tok? pripa?inim? šiuo atveju pažeist? mokes?i? neutralumo princip?, ta?iau tai turi patikrinti prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas.

53 Taigi prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo nurodytos aplinkyb?s negali ?rodyti, kad pagrindin?je byloje Vokietijos Federacin? Respublika viršijo diskrecijos, kuri? ji turi šio pripa?inimo tikslais pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies g punkt?, ribas.

54 Atsi?velgiant ? visus min?tus svarstymus, ? pateiktus klausimus reikia atsakyti: PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies g punktas turi b?ti aiškinamas taip, kad:

– nepriklausomo eksperto slaugos poreikio vertinimo ataskait? rengimas slaugos draudimo kasos medicinos tarnybos vardu, kai ši tarnyba min?tas ataskaitas naudoja, siekdama nustatyti teisi? ? globos ir r?pybos bei socialin?s apsaugos išmok?, ? kurias gali tur?ti teis? jos apdraustieji, apimt?, yra su globa ir r?pyba bei socialin?s apsaugos darbu glaudžiai susijusi? paslaug? teikimas tiek, kiek jis b?tinas geram sandori?, susijusi? su šia sritimi, ?gyvendinimui,

– pagal ši? nuostat? nedraudžiama atsisakyti pripa?inti š? ekspert? socialine gerove besir?pinan?ia organizacija, nors, pirma, jis, kaip subrangovas, teikia šias paslaugas, susijusias su slaugos poreikio vertinimo ataskait? rengimu, šios medicinos tarnybos, kuri yra taip pripa?inta, užsakymu, antra, ši? ataskait? rengimo s?naudas netiesiogiai ir fiksuotai dengia atitinkama slaugos draudimo kasa ir, tre?ia, šis ekspertas pagal vidaus teis? turi galimyb? tiesiogiai su šia kasa sudaryti sutart? d?l ši? ataskait? rengimo, kad pasinaudot? šiuo pripa?inimu, bet nepasinaudojo šia galimybe.

D?l bylin?jimosi išlaid?

55 Kadangi šis procesas pagrindin?s bylos šalims yra vienas iš etap? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo nagrin?jamoje byloje, bylin?jimosi išlaid? klausim? turi spr?sti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastab? pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyr? min?tos šalys, n?ra atlygintinos.

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

2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos 132 straipsnio 1 dalies g punktas turi b?ti aiškinamas taip, kad:

– **nepriklausomo eksperto slaugos poreikio vertinimo ataskait? rengimas slaugos draudimo kasos medicinos tarnybos vardu, kai ši tarnyba min?tas ataskaitas naudoja, siekdama nustatyti teisi? ? globos ir r?pybos bei socialin?s apsaugos išmok?, ? kurias gali tur?ti teis? jos apdraustieji, apimt?, yra su globa ir r?pyba bei socialin?s apsaugos darbu glaudžiai susijusi? paslaug? teikimas tiek, kiek jis b?tinas geram sandori?, susijusi? su šia**

sritimi, ?gyvendinimui,

– pagal ši? nuostat? nedraudžiama atsisakyti pripažinti š? ekspert? socialine gerove besir?pinan?ia organizacija, nors, pirma, jis, kaip subrangovas, teikia šias paslaugas, susijusias su slaugos poreikio vertinimo ataskait? rengimu, šios medicinos tarnybos, kuri yra taip pripažinta, užsakymu, antra, ši? ataskait? rengimo s?naudas netiesiogiai ir fiksuotai dengia atitinkama slaugos draudimo kasa ir, tre?ia, šis ekspertas pagal vidaus teis? turi galimyb? tiesiogiai su šia kasa sudaryti sutart? d?l ši? ataskait? rengimo, kad pasinaudot? šiuo pripažinimu, bet nepasinaudojo šia galimybe.

Parašai.

* Proceso kalba: vokie?i?.