TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija) SPRENDIMAS

2021 m. balandžio 15 d.*

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

Byloje C-846/19

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

EQ

prieš

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

TEISINGUMO TEISMAS (trečioji kolegija),

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

generalinis advokatas G. Pitruzzella,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

– Liuksemburgo vyriausybės, atstovaujamos C. Schiltz ir T. Uri,

– Europos Komisijos, atstovaujamos iš pradžių R. Lyal ir N. Gossement, vėliau – R. Lyal,

susipažinęs su 2021 m. sausio 14 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

* Proceso kalba: prancūzų.

Sprendimą

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

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

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punkte nurodyta:

„PVM objektas yra šie sandoriai:

<…>

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

4 Šios direktyvos 9 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

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

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

5 Minėtos direktyvos 24 straipsnio 1 dalyje nurodyta:

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

6 PVM direktyvos 25 straipsnis išdėstytas taip:

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

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

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

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

7 Šios direktyvos 73 straipsnyje nurodyta:

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

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

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

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

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

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

11 PVM direktyvos 133 straipsnio pirmos pastraipos a punkte nustatyta:

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

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

12 PVM direktyvos 134 straipsnyje numatyta:

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

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

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

Liuksemburgo teisė

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

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

14 PVM įstatymo 5 straipsnyje numatyta:

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

15 Šios įstatymo 15 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

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

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

<…>“

16 PVM įstatymo 44 straipsnio 1 dalies o punkte nurodyta:

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

<…>

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

<…>“

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

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

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

<…>“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

18 Nuo 1994 m. EQ buvo įrašytas į Liuksemburgo (Liuksemburgas) advokatų sąrašą. Nuo 2004 m. jis, kaip įgaliotasis atstovas, administratorius ir globėjas, vykdo veiklą atstovaudamas pilnamečiams asmenims.

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

20 EQ kreipėsi į prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusį teismą su prašymu panaikinti 2018 m. birželio 4 d. sprendimą ir, be kita ko, teigė, kad veikla, kurią ginčijamu laikotarpiu vykdė pilnamečių asmenų apsaugos srityje, nėra ekonominė veikla, kad ši veikla bet kuriuo atveju buvo neapmokestinama PVM pagal nacionalinę nuostatą, kuria perkeltas PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies g punktas, ir kad Liuksemburgo mokesčių administratorius pripažino, jog nuo 2004 m. iki 2013 m. ši veikla buvo neapmokestinama PVM, o vėliau (konkrečiai kalbant 2014 m. ir 2015 m.) ją apmokestinant pažeidžiamas teisėtų lūkesčių apsaugos principas.

21 Be to, EQ teigia, kad Liuksemburgo mokesčių administratoriaus pozicija prieštarauja *ministère de la Justice* (Teisingumo ministerija, Liuksemburgas), kuri yra atsakinga už honorarų mokėjimą įgaliotiems asmenims, atsakingiems už pilnamečių asmenų, kurie neturi lėšų, apsaugos užduotis, pozicijai, pagal kurią šiuo pagrindu gauti mokėjimai neapmokestinami PVM.

22 Liuksemburgo mokesčių administratorius ginčija šiuos argumentus. Šiuo klausimu jis tvirtina, pirma, kad EQ teikiamos pilnamečių asmenų apsaugos srities paslaugos iš tiesų yra ekonominė veikla, nes EQ teikia šias paslaugas vykdydamas advokato profesinę veiklą ir iš to gauna daug pajamų. Antra, šios bylos aplinkybėmis minėtos paslaugos negali būti neapmokestinamos pagal nacionalinę nuostatą, kuria perkeltas PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies g punktas, nes joje numatytu neapmokestinimu negali remtis asmuo, kuris verčiasi advokato veikla ir neatitinka sąlygos būti socialine gerove besirūpinančia organizacija.

23 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas paaiškina, kad pagal teisės aktus neveiksniais arba ribotai veiksniais pripažintų pilnamečių asmenų, t. y. tų, kurie patyrė psichinių pakitimų dėl ligos, negalios ar nusilpimo dėl amžiaus, poreikiai tenkinami įvairiomis apsaugos sistemomis, įskaitant rūpybą ir globą, pagal kurias jiems galima patarti ir juos prižiūrėti, t. y. atstovauti šiems asmenims atliekant civilinio gyvenimo aktus, ir pagal kurias tretiesiems asmenims suteikiami valdymo ir atstovavimo įgaliojimai. Įgyvendinant šias apsaugos sistemas, globos bylų teismas gali skirti specialų įgaliotinį, kol bus priimtas sprendimas dėl apsaugos sistemos, kurią reikia įgyvendinti, taip pat gali skirti *ad hoc* įgaliotinį interesų konflikto atveju. Praktiškai rūpintojai, globos vadovai, specialūs įgaliotiniai ir *ad hoc* įgaliotiniai atrenkami, be kita ko, iš šeimos narių, taip pat iš kitų asmenų, kaip antai advokatų.

24 Šis teismas visų pirma dėl klausimo, ar nagrinėjama veikla yra ekonominė veikla, kaip ji suprantama pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalį, vykdoma už atlygį, kaip tai suprantama pagal šios direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punktą, nurodo, kad atlyginimas, numatytas 1982 m. gruodžio 23 d. Didžiojo Hercogo potvarkio, nustatančio globos vadovo paskyrimo sąlygas, 3 straipsnyje, apima finansinį atlygį už šią veiklą.

25 Vis dėlto, nors šioje byloje teikiamos paslaugos visais požymiais yra panašios į ekonominę veiklą, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kyla klausimas, pirma, dėl Teisingumo Teismo jurisprudencijoje pateikto vertinimo (žr., be kita ko, 2018 m. vasario 22 d. Sprendimo *Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft.*, C-182/17, EU:C:2018:91, 32 punktą), pagal kurį paslaugų teikimas apmokestinamas, tik jei tarp paslaugos teikėjo ir gavėjo egzistuoja teisinis ryšys, pagal kurį abipusiškai teikiamos paslaugos, apimties. Iš tiesų pilnamečių asmenų apsaugos srityje tarp paslaugų teikėjo, gavėjo, t. y. saugomo pilnamečio asmens, ir teisminės institucijos, kuri šiam paslaugų

teikėjui patikėjo valdymo funkciją, egzistuoja trišaliai santykiai. Šiuo aspektu taip pat galėtų turėti reikšmės tai, kad jeigu aptariamas saugomas pilnametis asmuo neturi lėšų, paslaugų teikėjui atlyginimą moka valstybė.

26 Kalbant apie atlyginimo dydį, pažymėtina, kad nors iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, jog neturi reikšmės tai, kad ekonominis sandoris vykdomas mažesne nei savikaina kaina, atrodo, kad iš šios jurisprudencijos išplaukia, jog atlygis turi būti nustatytas iš anksto ir padengti paslaugų teikėjo veiklos išlaidas (žr., be kita ko, 2018 m. vasario 22 d. Sprendimo *Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft.*, C-182/17, EU:C:2018:91, 38 punktą). Šiuo atveju atlyginimą paslaugų teikėjui kiekvienu konkrečiu atveju nustato kompetentingas teismas, atsižvelgdamas į gavėjo turtą, todėl šis atlyginimas nėra nustatytas iš anksto ir nebūtinai visais atvejais užtikrina, kad būtų padengtos šio teikėjo veiklos išlaidos.

27 Be to, kiek tai susiję su klausimu, ar aptariama veikla yra neapmokestinama PVM, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi išnagrinėti, pirma, ar ši veikla patenka į sąvoką „globa ir rūpyba bei socialinės apsaugos darbas“, kaip ji suprantama pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies g punktą, ir, antra, ar EQ gali patekti į sąvoką „organizacijos, kurias atitinkama valstybė narė pripažino socialine gerove besirūpinančiomis organizacijomis“, kaip tai suprantama pagal šią nuostatą.

28 Galiausiai prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kyla klausimas dėl teisėtų lūkesčių apsaugos principo taikymo šios bylos aplinkybėms. Šiomis aplinkybėmis jis pažymi, kad kai po nagrinėjamo sandorio įvykdymo Liuksemburgo mokesčių administratorius 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 faktūrą. Taigi apmokestinamasis asmuo privalo išskaičiuoti valstybės reikalaujamas PVM sumas iš savo nuosavų lėšų.

29 Šiomis aplinkybėmis *Tribunal d'arrondissement* (Apygardos teismas, Liuksemburgas) nusprendė sustabdyti bylą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar sąvoka „ekonominė veikla“, kaip ji suprantama pagal [PVM direktyvos] 9 straipsnio 1 dalies [antrą pastraipą], turi būti aiškinama taip, kad ji apima ir paslaugas, teikiamas trišalių santykių pagrindu, kai paslaugų teikėjas paslaugas teikia asmens, kuris nėra tapatus paslaugų 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 paslaugų teikėjui moka paslaugų gavėjas, ir tuo atveju, kai jį moka valstybė, kurios institucija pavedė paslaugų teikėjui teikti šias paslaugas, atsakymas į pirmąjį klausimą skiriasi?

4. Ar sąvoka „ekonominė veikla“, kaip ji suprantama pagal [PVM direktyvos] 9 straipsnio 1 dalies [antrą pastraipą], turi būti aiškinama kaip apimanti paslaugų teikimą, kai pagal teisės aktus užmokestis paslaugų teikėjui nėra privalomas ir kai to užmokesčio suma, kai jis skiriamas, <…> priklauso nuo kiekvienu konkrečiu atveju atliekamo vertinimo, <…> visuomet priklauso nuo paslaugų gavėjo turtinės padėties ir <…> yra arba tam tikra fiksuota suma, arba tam tikra paslaugų gavėjo pajamų dalis, arba atlygis už suteiktas paslaugas, ar kaip neapimanti tokio paslaugų teikimo?

5. Ar [PVM direktyvos] 132 straipsnio 1 dalies g punkte vartojama sąvoka „su globa ir rūpyba bei socialinės apsaugos darbu glaudžiai susijusių paslaugų teikimas ir prekių tiekimas“ turi būti aiškinama kaip apimanti paslaugas, teikiamas pagal pilnamečių asmenų apsaugos sistemą, kuri yra nustatyta įstatymu ir kurią kontroliuoja nepriklausoma teisminė institucija, ar kaip jų neapimanti?

6. Ar siekiant pripažinti, kad tam tikra įstaiga yra socialinio pobūdžio, [PVM direktyvos] 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 galimybės taikymo sritį, o gal tam, kad organizacija būtų socialinio pobūdžio, pakanka teikti „su globa ir rūpyba bei socialine apsauga susijusias“ paslaugas?

7. Ar [PVM direktyvos] 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 teisėtų lūkesčių principu, kaip jis išaiškintas <…> 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 apmokestinamųjų sandorių? Ar ši už PVM rinkimą atsakingam administratoriui suteikta galimybė yra ribojama tam tikromis sąlygomis?“

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl pirmojo–ketvirtojo klausimų

30 Pirmuoju–ketvirtuoju klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalis turi būti aiškinama taip, kad ekonominė veikla, kaip ji suprantama pagal šią nuostatą, yra neveiksniais ar ribotai veiksniais pripažintiems pilnamečiams asmenims teikiamos paslaugos, kuriomis siekiama juos apsaugoti atliekant civilinio gyvenimo aktus, kurias teikti pagal įstatymą teisminė institucija įpareigoja paslaugų teikėją ir už kurias ta pati institucija nustato atlyginimą (fiksuoto dydžio arba pagal konkretų atvejį atsižvelgdama į, be kita ko, neveiksniu ar ribotai veiksniu pripažinto asmens finansinę padėtį), kurį taip pat gali sumokėti valstybė, jeigu minėtas asmuo neturi lėšų.

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

32 Šiuo klausimu Teisingumo Teismas patikslino, kad veikla gali būti laikoma ekonomine veikla, kaip ji suprantama pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalies antrą pastraipą, tik jeigu ji atitinka vieną iš šios direktyvos 2 straipsnio 1 dalyje nurodytų sandorių (2016 m. gegužės 12 d. Sprendimo *Gemeente Borsele et Staatssecretaris van Financiën*, C-520/14, EU:C:2016:334, 21 punktas).

33 Pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punktą, susijusį su apmokestinamaisiais sandoriais, PVM apmokestinamas, be kita ko, paslaugų teikimas už atlygį valstybės narės teritorijoje, kai paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks. Be to, pagal šios direktyvos 9 straipsnio 1 dalies pirmą pastraipą „apmokestinamasis asmuo“ – tai bet kuris asmuo, savarankiškai vykdantis ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į tos veiklos tikslą ir rezultatą (2016 m. birželio 2 d. Sprendimo *Lajvér*, C-263/15, EU:C:2016:392, 21 punktas).

34 Taigi reikia nustatyti, pirma, ar veikla, kaip antai nagrinėjama pagrindinėje byloje, kurią prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas kvalifikavo kaip paslaugų teikimą, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punktą, yra vykdoma už atlygį, kaip to reikalaujama pagal šią nuostatą.

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

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

37 Nagrinėjamu atveju iš prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo paaiškinimų matyti, kad EQ iš tikrųjų gavo mokėjimus vykdydamas jam patikėtus valdymo ir atstovavimo įgaliojimus.

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

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

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

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

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

43 Kita vertus, aplinkybė, kad ekonominis sandoris sudaromas už didesnę ar mažesnę kainą nei savikaina, taigi už didesnę ar mažesnę kainą nei įprasta rinkos kaina, neturi reikšmės kvalifikuojant sandorį kaip atlygintinį, nes ši aplinkybė negali turėti įtakos tiesioginiam suteiktų ar teiktinų paslaugų ir gauto ar gautino atlygio, kurio suma nustatoma iš anksto pagal nustatytus kriterijus, ryšiui (šiuo klausimu žr. 2016 m. birželio 2 d. Sprendimo *Lajvér*, C-263/15, EU:C:2016:392, 45 ir 46 punktus ir nurodytą jurisprudenciją).

44 Be to, aprašyto atlyginimo nustatymas, kuris atliekamas nagrinėjamam paslaugų teikėjui atlikus savo veiklą ir kompetentingai teisminei institucijai pateikus su tuo susijusias ataskaitas, visiškai netrukdo manyti, kad taip apskaičiuota suma buvo nustatyta iš anksto ir remiantis aiškiai numatytais kriterijais, kaip įtvirtinta šio sprendimo pirmesniame punkte nurodytoje jurisprudencijoje, su sąlyga, kad šio nustatymo tvarka yra nuspėjama ir gali užtikrinti, kad šis paslaugų teikėjas iš esmės gaus mokėjimą už šias paslaugas.

45 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, neatrodo, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nurodytos aplinkybės leistų suabejoti, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamos paslaugos buvo teikiamos už atlygį, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punktą.

46 Tai konstatavus svarbu, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamas paslaugų teikimas patenka į sąvoką „ekonominė veikla“, kaip ji suprantama pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalies antrą pastraipą.

47 Sąvoka „ekonominė veikla“ apibrėžta 9 straipsnio 1 dalies antroje pastraipoje kaip apimanti gamintojų, prekybininkų ar paslaugas teikiančių asmenų veiklą, įskaitant kasybą bei žemės ūkio veiklą ir laisvųjų profesijų veiklą. Pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją šių apibrėžčių analizė parodo „ekonominės veiklos“ sąvokos taikymo srities apimtį ir jos objektyvų pobūdį, t. y. vertinama pati veikla, neatsižvelgiant į jos tikslus ar rezultatus. Taigi paprastai veikla laikoma ekonomine veikla, kai ji yra nuolatinio pobūdžio ir vykdoma mainais už sandorio šalies gautą atlyginimą (šiuo klausimu žr. 2020 m. gruodžio 17 d. Sprendimo *WEG Tevesstraße*, C-449/19, EU:C:2020:1038, 34 punktą ir nurodytą jurisprudenciją).

48 Be to, iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad siekiant nustatyti, ar paslaugos teikimas turi būti laikomas įvykdytu taip, kad ši veikla turėtų būti laikoma ekonomine veikla, taigi įvykdytų už atlygį, reikia išnagrinėti visas sąlygas, kurioms esant jis įvykdytas (2016 m. gegužės 12 d. Sprendimo *Gemeente Borsele ir Staatssecretaris van Financiën*, C-520/14, EU:C:2016:334, 29 punktas).

49 Šiuo klausimu reikšmingas kriterijus galėtų būti tai (kaip tai nurodė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas), ar kompensacijos dydis nustatomas pagal kriterijus, kurie užtikrina, jog kompensacijos pakaks paslaugos teikėjo veiklos išlaidoms padengti (šiuo klausimu žr. 2018 m. vasario 22 d. Sprendimo *Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft.*, C-182/17, EU:C:2018:91, 38 punktą); be to, šie kriterijai, apskritai kalbant, galėtų būti pajamų suma ir kiti elementai, pavyzdžiui, klientų skaičius (šiuo klausimu žr. 2016 m. gegužės 12 d. Sprendimo *Gemeente Borsele ir Staatssecretaris van Financiën*, C-520/14, EU:C:2016:334, 31 punktą).

50 Atsižvelgiant į prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nurodytas faktines aplinkybes, atrodo, kad EQ vykdoma veikla yra nuolatinė. Be to, kaip matyti iš šio sprendimo 45 punkto, taip pat atrodo aišku, kad EQ veikla vykdoma už atlygį. Vis dėlto prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas paaiškina, kad šiuo klausimu jam kyla abejonių, jog šio teikėjo teikiamos paslaugos nebūtinai visais atvejais yra atlyginamos taip, kad būtų užtikrinta, jog padengiamos jo patirtos veiklos išlaidos.

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

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

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

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

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

Dėl penktojo–septintojo klausimų

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

57 Reikia priminti, kad PVM direktyvos 132 straipsnyje numatytiems neapmokestinimo atvejams apibūdinti vartojamos sąvokos aiškinamos siaurai, nes tai yra nuostatos, leidžiančios nukrypti nuo principo, pagal kurį PVM apmokestinamas kiekvienas apmokestinamojo asmens už atlygį atliktas paslaugos teikimas. Vis dėlto šios sąvokos turi būti aiškinamos laikantis mokesčių neutralumo principo, būdingo bendrai PVM sistemai, reikalavimų ir turi atitikti šiais neapmokestinimo atvejais siekiamus tikslus. Taigi ši siauro aiškinimo taisyklė nereiškia, kad sąvokos, vartojamos šiame 132 straipsnyje numatytiems neapmokestinimo atvejams apibrėžti, turi būti aiškinamos taip, kad šie atvejai netektų savo poveikio (2015 m. kovo 12 d. Sprendimo *„go fair“ Zeitarbeit*, C-594/13, EU:C:2015:164, 17 punktas).

58 Kaip matyti iš PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies g punkto teksto, šioje nuostatoje numatytas neapmokestinimo atvejis taikomas teikiamoms paslaugoms ir tiekiamoms prekėms, pirma, kurios yra „su globa ir rūpyba bei socialinės apsaugos darbu glaudžiai susijusios“ ir, antra, „kurias teikia <…> viešosios teisės reglamentuojamos įstaigos ar kitos organizacijos, kurias atitinkama valstybė narė pripažino socialine gerove besirūpinančiomis organizacijomis“.

59 Pirma, kalbant apie sąlygą, pagal kurią paslaugų teikimas turi būti glaudžiai susijęs su globa ir rūpyba bei socialinės apsaugos darbu, pažymėtina, kad ši sąlyga turi būti aiškinama atsižvelgiant į PVM direktyvos 134 straipsnio a punktą, pagal kurį bet kuriuo atveju reikalaujama, kad atitinkamų prekių tiekimas ar paslaugų teikimas būtų būtinas su globa ir rūpyba bei socialinės apsaugos darbu susijusiems sandoriams vykdyti (2020 m. spalio 8 d. Sprendimo *Finanzamt D*, C-657/19, EU:C:2020:811, 31 punktas).

60 Nagrinėjamu atveju iš Teisingumo Teismo turimos bylos medžiagos matyti, kad pagrindinėje byloje aptariamos paslaugos teikiamos pagal įvairias Liuksemburgo teisėje numatytas sistemas, kuriomis siekiama remti neveiksniais ar ribotai veiksniais pripažintus pilnamečius asmenis atliekant civilinio gyvenimo aktus, o šių asmenų neveiksnumas arba ribotas veiksnumas gali būti pripažintas pasikeitus jų psichinėms galimybėms dėl ligos, negalios ar nusilpimo dėl amžiaus. Pagal šias sistemas kompetentingas teismas suteikia trečiajam asmeniui valdymo ir prireikus atstovavimo asmeniui, kuris negali atlikti civilinio gyvenimo aktų ir valdyti savo turto, įgaliojimus. Šiuo tikslu gali būti įgalioti, be kita ko, neveiksnaus arba ribotai veiksnaus asmens šeimos nariai, socialiniai padėjėjai, pelno nesiekiančios asociacijos ar advokatai.

61 Konkrečiai kalbant, iš EQ ir Liuksemburgo vyriausybės raštu pateiktų atsakymų į Teisingumo Teismo šiuo aspektu pateiktus klausimus matyti, kad kai įgaliojamas advokatas, toks advokatas paprastai turi neveiksnaus arba ribotai veiksnaus asmens naudai teikti kelias paslaugas, apibendrintas generalinio advokato išvados 52–57 punktuose, kurios apima ir su civilinio gyvenimo aktais susijusias paslaugas, kurios yra susijusios su neveiksnaus arba ribotai veiksnaus asmens kasdienio gyvenimo ir turto valdymu ir kurios yra teisinio pobūdžio.

62 Nors PVM direktyvoje nėra jokios sąvokos „globa ir rūpyba bei socialinės apsaugos darbas“, vartojamos, be kita ko, 132 straipsnio 1 dalies g punkte, apibrėžties, Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, kad iš principo glaudžiai susijusios su globa ir rūpyba bei socialiniu darbu, kaip tai suprantama pagal šią nuostatą, yra ambulatorinės slaugos tarnybos teikiamos bendrosios priežiūros ir namų ūkio paslaugos fiziškai ar ekonomiškai priklausomiems asmenims (šiuo klausimu žr. 2002 m. rugsėjo 10 d. Sprendimo *Kügler*, C-141/00, EU:C:2002:473, 44 punktą).

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

64 Iš tiesų, kaip savo išvados 63 ir 64 punktuose iš esmės pažymėjo generalinis advokatas, kadangi tokiomis paslaugomis siekiama sumažinti tokią riziką, sudarant sąlygas, kad konkreti šių asmenų kasdienio gyvenimo veikla, įskaitant finansinę veiklą, būtų valdoma pakankamai atsargiai, jos yra būtinos apsaugoti nuo veiksmų, kurie gali jiems pakenkti ar net kelti grėsmę jų oriam gyvenimui.

65 Vadinasi, neveiksniais arba ribotai veiksniais pripažintiems pilnamečiams asmenims teikiamos paslaugos, kuriomis siekiama juos apsaugoti atliekant civilinio gyvenimo aktus, patenka į sąvoką „su globa ir rūpyba bei socialinės apsaugos darbu glaudžiai susijusios paslaugos“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies g punktą.

66 Vis dėlto tuo atveju, kai tokias paslaugas teikia paslaugų teikėjas, kuris, vykdydamas šio sprendimo 60 punkte nurodytus įgaliojimus, taip pat vykdo bendresnę pagalbos ar teisinio, finansinio ar kito konsultavimo veiklą, kaip antai tą, kuri gali būti susijusi su specialia advokato, finansų patarėjo ar nekilnojamojo turto agento kompetencija, reikia patikslinti, kad vykdant šią veiklą suteiktos paslaugos nepatenka į PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies g punkto taikymo sritį, nors jos suteiktos teikiant pagalbą neveiksniu ar ribotai veiksniu pripažintam asmeniui. Iš tiesų, atsižvelgiant į siaurą šio neapmokestinimo atvejo aiškinimą, tokie sandoriai negali būti laikomi būtinais ir glaudžiai susijusiais su globa ir rūpyba.

67 Šis teiginys taip pat patvirtinamas būtinybe laikytis mokesčių neutralumo principo, kuris konkrečiai įtvirtintas PVM direktyvos 134 straipsnio b punkte ir pagal kurį draudžiama, be kita ko, skirtingai vertinti panašių tarpusavyje konkuruojančių paslaugų teikimą PVM aspektu (šiuo klausimu žr. 2017 m. gegužės 4 d. Sprendimo *Brockenhurst College*, C-699/15, EU:C:2017:344, 35 punktą). Šis principas būtų pažeistas, jei tokie apsaugos įgaliojimus turintys paslaugų teikėjai, kokie nagrinėjami pagrindinėje byloje, atliktų ne tik sandorius, susijusius su neveiksniais ar ribotai veiksniais pripažintų asmenų apsauga, bet ir sandorius, panašius į tuos, kurie atliekami ne pagal tokius įgaliojimus, nes pastarieji sandoriai būtų neapmokestinami PVM vien dėl to, kad jie vykdomi vadovaujantis tokiais įgaliojimais.

68 Antra, kalbant apie sąlygą, pagal kurią, kad paslaugos būtų neapmokestinamos, jas turi teikti viešosios teisės reglamentuojamos įstaigos ar kitos organizacijos, kurias atitinkama valstybė narė pripažino socialine gerove besirūpinančiomis organizacijomis, neginčijama, kad EQ, į advokatų sąrašą Liuksemburge įrašytas advokatas, nepatenka į sąvoką „viešosios teisės reguliuojama įstaiga“, todėl atitinkamas neapmokestinimas jam gali būti taikomas tik tuo atveju, jeigu jam būtų taikoma sąvoka „kitos organizacijos, kurias atitinkama valstybė narė pripažino socialine gerove besirūpinančiomis organizacijomis“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies g punktą.

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 besirūpinančiomis organizacijomis. Todėl iš esmės kiekvienos valstybės narės nacionalinėje teisėje turi būti įtvirtintos taisyklės, pagal kurias tokioms organizacijoms gali būti suteikiamas šis pripažinimas, o valstybėms narėms šiuo klausimu priklauso diskrecija (šiuo klausimu žr. 2016 m. sausio 21 d. Sprendimo *Les Jardins de Jouvence*, C-335/14, EU:C:2016:36, 32 ir 34 punktus).

70 Šiuo klausimu iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad siekiant kai kurias organizacijas, išskyrus viešosios teisės reglamentuojamas įstaigas, pripažinti socialine gerove besirūpinančiomis organizacijomis, nacionalinės institucijos, vadovaudamosi Sąjungos teise ir kontroliuojamos nacionalinių teismų, turi atsižvelgti į kelias aplinkybes. Tarp jų gali būti specialios nuostatos, neatsižvelgiant į tai, ar jos yra nacionalinės, ar regioninės, įtvirtintos įstatymuose ar esančios administracinės, mokesčių ar socialinės apsaugos pobūdžio, taip pat tai, kad atitinkamo apmokestinamojo asmens veikla susijusi su visuomenės interesais, kad kitiems tą pačią veiklą vykdantiems apmokestinamiesiems asmenims jau suteiktas panašus pripažinimas ir kad didžiąją nagrinėjamų paslaugų sąnaudų dalį gali padengti ligonių kasos arba kitos socialinės apsaugos įstaigos, be kita ko, kai privatūs ūkio subjektai turi sutartinius santykius su šiomis įstaigomis (2020 m. spalio 8 d. Sprendimo *Finanzamt D*, C-657/19, EU:C:2020:811, 44 punktas).

71 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 turi būti pripažintas socialine gerove besirūpinančia organizacija, kaip tai suprantama pagal šią nuostatą (šiuo klausimu žr. 2012 m. lapkričio 15 d. Sprendimo *Zimmermann*, C-174/11, EU:C:2012:716, 28 ir 32 punktus) ir kaip tai nurodė generalinis advokatas savo išvados 114–119 punktuose.

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

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

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

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

76 Trečia, nors paslaugų teikėjo pasirinkta veiklos forma, siekiant pripažinti paslaugų teikėją socialine gerove besirūpinančia organizacija, nėra nereikšminga, nes ji neturi būti nesuderinama su kvalifikavimu kaip „socialine gerove besirūpinančios organizacijos“, vis dėlto valstybės narės negali atsisakyti pripažinti tokia organizacija neišnagrinėjusios konkrečių bylos aplinkybių, kad patikrintų, ar remiantis šiomis aplinkybėmis galima nustatyti tokio paslaugų teikėjo eksploatuojamo verslo socialinį pobūdį; jei socialinis pobūdis nustatytas ir tiek, kiek šis paslaugų teikėjas teikia paslaugas, glaudžiai susijusias su globa ir rūpyba bei socialinės apsaugos darbu, šioms paslaugoms taikomas PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies g punkte numatytas neapmokestinimas.

77 Konkrečiai dėl aplinkybės, kad šiuo atveju nagrinėjamas paslaugas teikė į advokatų sąrašą įrašytas advokatas, reikia pažymėti, jog Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad, atsižvelgiant į visus tikslus ir nesant galimo socialinio įsipareigojimo stabilumo, tokia profesinė kategorija, kokia yra advokatai ir procesiniai atstovai, negali būti laikoma besirūpinančia socialine gerove (2016 m. liepos 28 d. Sprendimo *Ordre des barreaux francophones et germanophone ir kt.*, C-543/14, EU:C:2016:605, 62 punktas).

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

79 Iš tiesų, nors advokatų profesinė kategorija apskritai negali būti apibūdinama kaip besirūpinanti socialine gerove, negalima atmesti galimybės, kad konkrečiu atveju advokatas, teikiantis su globa ir rūpyba bei socialinės apsaugos darbu glaudžiai susijusias paslaugas, įrodo turįs nuolatinį socialinį

įsipareigojimą ir, atsižvelgiant į aplinkybes, į kurias reikia atsižvelgti siekiant nustatyti verslo socialinį pobūdį, nuo kitų fizinių ar juridinių asmenų, teikiančių tokias paslaugas, skiriasi tik tuo, kad jis yra įrašytas į advokatų sąrašą.

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

81 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, atsižvelgdamas į visas kitas reikšmingas jo nagrinėjamo ginčo aplinkybes, turės išnagrinėti, ar Liuksemburgo Didžioji Hercogystė viršijo savo diskrecijos ribas, nes nenumatė paslaugų teikėjui, esančiam situacijoje, kaip ieškovo pagrindinėje byloje, galimybės, kad jo verslas būtų pripažintas socialine gerove besirūpinančia organizacija. Tik jei ši valstybė narė peržengė šias ribas, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turės pats suteikti su pagrindinėje byloje nagrinėjamu laikotarpiu susijusį pripažinimą ir prireikus netaikyti nacionalinės materialinės ar procesinės teisės nuostatų, kurios užkerta kelią tokiam suteikimui.

82 Taigi, siekiant pateikti naudingą atsakymą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui, reikia pažymėti, kad tam tikra Teisingumo Teismui pateiktoje bylos medžiagoje esanti informacija, atrodo, turi tam tikros reikšmės nagrinėjant, ar ieškovas pagrindinėje byloje, nepaisant advokato statuso, eksploatuodamas savo verslą turėjo nuolatinių socialinių įsipareigojimų pagrindinėje byloje nagrinėjamu laikotarpiu.

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

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

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

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

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

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

Dėl aštuntojo klausimo

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

90 Reikia priminti, kad teisė remtis teisėtų lūkesčių principu taikoma kiekvienam asmeniui, kuriam administracinė institucija sukėlė pagrįstų lūkesčių, suteikdama konkrečių garantijų (2020 m. kovo 5 d. Sprendimo *Idealmed III*, C-211/18, EU:C:2020:168, 44 punktas).

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

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

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

94 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į aštuntąjį klausimą reikia atsakyti taip: teisėtų lūkesčių apsaugos principas nedraudžia mokesčių administratoriui apmokestinti PVM tam tikrus sandorius, susijusius su einamuoju laikotarpiu, kai šis administratorius keletą metų priėmė apmokestinamojo asmens PVM

deklaracijas, kuriose tokio paties pobūdžio sandoriai nebuvo įtraukti į apmokestinamuosius sandorius, ir kai apmokestinamasis asmuo negali susigrąžinti mokėtino PVM iš asmenų, kurie už šiuos sandorius sumokėjo atlygį (turi būti laikoma, kad sumokėtas atlygis apima šį PVM).

Dėl bylinėjimosi išlaidų

95 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

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

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

2. **Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies g punktas turi būti aiškinamas taip, kad, pirma, „su globa ir rūpyba bei socialinės apsaugos darbu glaudžiai susijusių paslaugų teikimas“ yra paslaugų teikimas neveiksniais arba ribotai veiksniais pripažintiems pilnamečiams asmenims, siekiant juos apsaugoti atliekant civilinio gyvenimo aktus, ir, antra, negalima atmesti, jog advokatas, teikiantis tokias socialinio pobūdžio paslaugas, gali savo eksploatuojamo verslo tikslais ir tiek, kiek tai susiję su minėtomis paslaugomis, būti pripažintas socialine gerove besirūpinančia organizacija (vis dėlto tokį pripažinimą privalomai atlikti turi teisinė institucija, tik jeigu atitinkama valstybė narė, atsisakiusi atlikti šį pripažinimą, viršijo savo turimą direkciją šiuo klausimu).**

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

Parašai.