TEISINGUMO TEISMO (aštuntoji kolegija) SPRENDIMAS

2020 m. spalio 8 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Pridėtinės vertės mokestis (PVM) – Direktyva 2006/112/EB – Neapmokestinimas – 132 straipsnio 1 dalies g punktas – Su globa ir rūpyba bei socialinės apsaugos darbu glaudžiai susijusių paslaugų teikimas – Slaugos poreikio vertinimo ataskaitų rengimas – Apmokestinamasis asmuo, įgaliotas 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, kurią 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 trečiosios kolegijos pirmininkė, einanti aštuntosios kolegijos pirmininkės pareigas, A. Prechal (pranešėja), teisėjai F. Biltgen ir L. S. Rossi,

generalinis advokatas M. Szpunar,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę 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

* Proceso kalba: vokiečių.

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) 132 straipsnio 1 dalies g punkto išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Finanzamt D* (toliau – mokesčių administratorius) ir E ginčą 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) medicininės priežiūros paslaugų, kurias teikia gydytojai bei paramedikai, teikimas, kaip jį apibrėžia atitinkama valstybė narė;

<…>

g) 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.

<…>“

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 mokesčio įstatymas, *BGBl.* 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 atlygį 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 medicininės 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 įstatymų 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 (*BGBl.* 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 įgalioti ekspertai, atlikdami pareiškėjo apžiūrą, turi nustatyti sunkumus, su kuriais jis susiduria, atlikdamas 14 straipsnio 4 dalyje nurodytas užduotis, taip pat slaugos poreikio tikėtiną 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 medicininės reabilitacijos paslaugas; šiuo atveju apdraustieji gali reikalauti iš kompetentingos institucijos medicininės 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 kasų asociacija) priima socialinio slaugos draudimo taisykles:

1) dėl slaugos draudimo kasų 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.

Taisykles 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 kasų 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 užsakomieji darbuotojai“. Pagal minėtą skyrių „išimties tvarka kreipiantis į nepriklausomus gydytojus, pagalbos namuose paslaugas teikiančius slaugytojus, pelno siekiančias priežiūros įmones ir asmenis, kurie verčiasi savarankiška veikla priežiūros srityje, turi būti užtikrinta, kad nekiltų interesų konfliktų.“

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 kasų asociacijos slaugos kasų 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 įgalioti gydytojai tenkina šias sąlygas pagal tame pačiame punkte suformuluotus reikalavimus.

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

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

14 2012–2014 m. atsakovė 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 teisių į slaugos

draudimo kasos kompensuojamas sveikatos priežiūros paslaugas apimtis. Per šį laikotarpį MDK jai pateikė mėnesinę suteiktų paslaugų ataskaitą, nenurodydama PVM. Atsakovė pagrindinėje byloje deklaravo šias paslaugas kaip neapmokestinamas PVM.

15 Atlikęs patikrinimą mokesčių administratorius nusprendė, kad slaugos poreikio vertinimo veikla nebuvo neapmokestinama PVM nei pagal nacionalinę, nei pagal Sąjungos teisę. Todėl 2015 m. vasario 3 d. sprendimais jis padidino atsakovės pagrindinėje byloje deklaruotą apyvartą MDK sąskaitose faktūrose nurodytomis neto sumomis ir apskaičiavo jos mokėtiną PVM už 2012 ir 2013 m. bei PVM avansinius mokėjimus už pirmuosius tris 2014 m. ketvirčius.

16 Ginčydama šiuos sprendimus atsakovė pagrindinėje byloje kreipėsi į kompetentingą pirmosios instancijos teismą su ieškiniu, šis teismas jį iš esmės patenkino. Remdamasis PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies g punktu minėtas teismas nusprendė, kad ekspertizės ataskaitų sveikatos priežiūros srityje rengimas neapmokestinamas PVM kaip „su globa ir rūpyba bei socialinės apsaugos darbu glaudžiai susijęs paslaugų teikimas“, kaip tai suprantama pagal šią nuostatą. Šiomis aplinkybėmis jis pažymėjo, kad nuo 2012 m. lapkričio mėn. slaugos draudimo kasos teisėtai turėjo galimybę nepriklausomiems ekspertams patikėti apdraustųjų vertinimo užduotis, todėl atsakovė pagrindinėje byloje, būdama įgaliota MDK, galėjo pasinaudoti šiuo neapmokestinimu PVM.

17 Mokesčių administratorius pateikė kasacinį skundą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui, teigdamas, kad nacionalinės nuostatos dėl neapmokestinimo PVM, kuriose nenumatytas pagrindinėje byloje nagrinėjamų vertinimo paslaugų neapmokestinimas, atitinka Sąjungos teisę.

18 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad pagal nacionalinę teisę atsakovė pagrindinėje byloje negali būti neapmokestinama PVM už atitinkamas vertinimo paslaugas. Vis dėlto šis teismas neatmeta galimybės, kad ji gali tiesiogiai pasinaudoti PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies g punkte numatytu neapmokestinimu, taikomu su globa ir rūpyba bei socialinės apsaugos darbu glaudžiai susijusiam paslaugų teikimui.

19 Šio teismo teigimu, vis dėlto neaišku, ar atsakovė pagrindinėje byloje gali pasinaudoti šiuo neapmokestinimu PVM. Kad ji galėtų juo pasinaudoti, iš tiesų turi būti tenkinamos dvi sąlygos. Viena vertus, kalbant apie sąlygą, pagal kurią atitinkamos paslaugos turi būti būtinos ir glaudžiai susijusios su globa ir rūpyba bei socialinės apsaugos darbu, galima manyti, kad ši sąlyga yra tenkinama, nes tokios slaugos poreikio vertinimo paslaugos, kokias teikia atsakovė pagrindinėje byloje, leidžia atitinkamai slaugos draudimo kasai įvertinti jos apdraustųjų asmenų slaugos poreikio situaciją, kad būtų nustatyta jų teisė į išmokas, susijusias su globa ir rūpyba bei socialine apsauga.

20 Vis dėlto šiuo klausimu kyla abejonių, nes pagal prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo jurisprudenciją, kurioje daroma nuoroda į 2015 m. kovo 12 d. Sprendimą *„go fair“ Zeitarbeit* (C-594/13, EU:C:2015:164), paslaugos nelaikomos glaudžiai susijusiomis su globa ir rūpyba bei socialinės apsaugos darbu, kai teikiamos ne tiesiogiai slaugos reikalingam asmeniui, o įstaigai, kuriai jos būtinos, kad šiam asmeniui būtų galima teikti neapmokestinamąsias paslaugas.

21 Be to, 2003 m. lapkričio 20 d. Sprendime *Unterpertinger* (C-212/01, EU:C:2003:625) Teisingumo Teismas nepripažino, kad egzistuoja teisė į neapmokestinimą PVM pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies g punktą esant panašiai situacijai, kaip nagrinėjama pagrindinėje byloje, kai pateikiama ekspertizės ataskaita dėl asmens sveikatos būklės siekiant skirti neįgalumo pensiją.

22 Kita vertus, jei būtų pripažinta, kad tokios slaugos poreikio vertinimo paslaugos, kokias teikia atsakovė pagrindinėje byloje, yra su globa ir rūpyba bei socialinės apsaugos darbu glaudžiai susijęs paslaugų teikimas, kiltų klausimas, ar atitinkama valstybė narė gali atitinkamą paslaugų teikėją laikyti socialine gerove besirūpinančia organizacija, kuri tenkina PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies g punkte numatytą antrą sąlygą.

23 Šiuo klausimu, pirma, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas neatmeta galimybės, 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 taisykles ir pagal prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo praktiką 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 kreipimąsi į trečiuosius asmenis dėl vertinimo atlikimo.

24 Antra, nors šiuo atžvilgiu vien subrangos nepakanka, prašymą 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 prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo praktiką socialinio draudimo įstaigų 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, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs 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 Teismu 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 į pirmąjį klausimą būtų atsakyta teigiamai:
   a) ar tam, kad įmonė būtų pripažinta socialine gerove besirūpinančia organizacija, kaip ji suprantama pagal [PVM] direktyvos 132 straipsnio 1 dalies g punktą, pakanka, kad ji kaip subrangovė teiktų paslaugas subjekto, pagal nacionalinę teisę pripažinto socialine gerove besirūpinančia organizacija, kaip ji suprantama pagal [PVM] direktyvos 132 straipsnio 1 dalies g punktą, užsakymu?
   b) Jei į 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, sąnaudas padengia ligonių ir slaugos draudimo kasos, pakanka tam, kad šios organizacijos subrangovas taip pat būtų laikomas pripažinta organizacija?
   c) Jei į antrojo klausimo a ir b dalis būtų atsakyta neigiamai: ar valstybė narė gali pripažinimą socialine gerove besirūpinančia organizacija susieti su sąlyga, kad apmokestinamasis asmuo iš tikrųjų sudarė sutartį su socialinės apsaugos arba globos ir rūpybos įstaiga, ar pripažinimui pakanka to, kad pagal nacionalinę teisę tokia sutartis galėjo būti sudaryta?“

Dėl prejudicinių klausimų

27 Savo klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies g punktas turi būti aiškinamas taip, kad:

– nepriklausomo eksperto slaugos poreikio vertinimo ataskaitų rengimas slaugos draudimo kasos medicinos tarnybos vardu, kai ši tarnyba minėtas ataskaitas naudoja, siekdama nustatyti teisių į globos ir rūpybos bei socialinės apsaugos išmokų, į kurias turi teisę jos padraustieji, apimtį, yra su globa ir rūpyba bei socialinės apsaugos darbu glaudžiai susijusių paslaugų teikimas,

– pagal šią nuostatą draudžiama atsisakyti pripažinti šį ekspertą socialine gerove besirūpinančia organizacija, nors, pirma, jis, kaip subrangovas, teikia savo paslaugas, kurias sudaro slaugos poreikio vertinimo ataskaitų rengimas, šios medicinos tarnybos, kuri yra taip pripažinta, užsakymu, antra, šių ataskaitų rengimo sąnaudas netiesiogiai ir fiksuotai dengia atitinkama slaugos draudimo kasa ir, trečia, šis ekspertas pagal vidaus teisę turi galimybę tiesiogiai su šia kasa sudaryti sutartį dėl tokių ataskaitų rengimo, kad pasinaudotų šiuo pripažinimu, bet nepasinaudojo šia galimybe.

28 Iš suformuotos jurisprudencijos matyti, kad sąvokos, vartojamos apibrėžti PVM direktyvos 132 straipsnyje numatytiems neapmokestinimo atvejams, turi būti aiškinamos siaurai. Vis dėlto šios sąvokos turi atitikti šiais neapmokestinimo atvejais siekiamą tikslą ir mokesčių neutralumo principą, būdingą bendrai PVM sistemai. 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 (2012 m. lapkričio 15 d. Sprendimo *Zimmermann*, C-174/11, EU:C:2012:716, 22 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

29 Dėl PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies g punkte numatyto neapmokestinimo tikslo pažymėtina, kad juo siekiama, PVM srityje užtikrinant palankesnį tam tikrų su visuomenės interesais susijusių paslaugų teikimo socialinėje srityje vertinimą, sumažinti šių paslaugų kainą 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 punktą).

30 Iš šios nuostatos teksto matyti, kad joje numatytas neapmokestinimas taikomas paslaugų teikimui ir prekių tiekimui, kai, viena vertus, prekės ar paslaugos yra „glaudžiai susijusios su globa ir rūpyba bei socialinės apsaugos darbu“ ir, kita vertus, jas „teikia ar tiekia viešosios teisės reglamentuojamos įstaigos ar kitos organizacijos, kurias atitinkama valstybė narė pripažino socialine gerove besirūpinančiomis organizacijomis“ (šiuo klausimu žr. 2012 m. lapkričio 15 d. Sprendimo *Zimmermann*, C-174/11, EU:C:2012:716, 21 punktą).

31 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 (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 prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamas paslaugų teikimas, kurį sudaro slaugos poreikio vertinimo ataskaitų rengimas, iš esmės atitinka šią sąlygą, nes, kaip matyti iš jo išvadų, kurioms iš esmės pritaria pastabas pateikę Europos Sąjungos Teisingumo Teismo statuto 23 straipsnyje nurodyti suinteresuotieji asmenys, šios ataskaitos, parengtos tinkamai apmokyto eksperto, yra būtinos, kad atitinkama slaugos draudimo kasa tinkamai vykdytų savo užduotis globos ir rūpybos bei socialinės apsaugos darbo srityje, įskaitant, be kita ko, priežiūros, susijusios su slauga, finansavimą savo apdraustiesiems.

33 Vis dėlto minėtam teismui kyla abejonių dėl to, ar iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos galima daryti išvadą, kad paslaugų teikimas, net jeigu jos būtinos globos ir rūpybos bei socialinės apsaugos darbo paslaugoms teikti, vis dėlto nėra laikomas glaudžiai susijusiu su globa ir rūpyba bei socialinės apsaugos darbu, jeigu paslaugos teikiamos ne tiesiogiai slaugos reikalingam asmeniui, o kitam apmokestinamajam asmeniui, kuriam jos būtinos, kad galėtų teikti savo neapmokestinamas paslaugas.

34 Šiuo klausimu, pirma, nors tiesa, kad, kaip matyti iš PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies g punkte esančios nuorodos apie senelių namų teikiamas paslaugas, šioje nuostatoje numatytas neapmokestinimas taikomas, be kita ko, paramos ir priežiūros paslaugoms, tiesiogiai teikiamoms asmenims, kuriems taikomos atitinkamos globos ir rūpybos bei socialinės apsaugos darbo priemonės, nei šios nuostatos tekste, nei jos tiksle nėra nuorodų, kad šis neapmokestinimas netaikomas paslaugoms, kurios, nors ir nėra tiesiogiai teikiamos šiems asmenims, vis dėlto yra būtinos globos ir rūpybos bei socialinės apsaugos darbo sandoriams vykdyti. Taip gali būti paslaugų, kaip antai nagrinėjamų pagrindinėje byloje, teikimo atveju –jos leidžia už šių sandorių vykdymą atsakingam subjektui nustatyti, ar suinteresuotieji asmenys turi teisę gauti globos ir rūpybos bei socialinės apsaugos darbo paslaugas, ir tinkamai priimti sprendimus šiuo klausimu.

35 Iš tiesų, viena vertus, atsižvelgiant į PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies g punkto formuluotę, šioje nuostatoje nenustatyta jokios sąlygos, susijusios su neapmokestinamų sandorių gavėju, tačiau suteikiama reikšmė šių sandorių pobūdžiui ir paslaugas teikiančio ar atitinkamas prekes tiekiančio ūkio subjekto statusui (šiuo klausimu žr. 2016 m. sausio 21 d. Sprendimo *Les Jardins de Jouvence*, C-335/14, EU:C:2016:36, 46 punktą).

36 Kita vertus, kaip pažymėjo Vokietijos vyriausybė, pagrindinėje byloje nagrinėjamo neapmokestinimo tikslas – sumažinti šioje nuostatoje numatytų sandorių sąnaudas – patvirtina aiškinimą, kad paslaugų, kaip antai nagrinėjamų pagrindinėje byloje, teikimo neapmokestinimas PVM nepriklauso nuo to, kam jos teikiamos, nes jos yra būtinas etapas įgyvendinant globos ir rūpybos bei socialinės apsaugos darbo priemones, todėl dėl jų apmokestinimas PVM neišvengiamai padidintų šių sandorių sąnaudas.

37 Taigi nėra būtina, kad paslaugos, susijusios su slaugos poreikio vertinimo ataskaitų rengimu, būtų tiesiogiai teikiamos slaugos reikalingiems asmenims tam, kad jos būtų laikomos glaudžiai susijusiomis su globa ir rūpyba bei socialinės apsaugos darbu (pagal analogiją žr. 2007 m. birželio 14 d. Sprendimo *Horizon College*, C-434/05, EU:C:2007:343, 31 ir 32 punktus).

38 Antra, šiomis aplinkybėmis neturi reikšmės tai, kad aptariamas paslaugas atsakovė pagrindinėje byloje, kaip subrangovė, teikia kitam apmokestinamajam asmeniui, šiuo atveju MDK, kuriai jos būtinos, kad ji galėtų teikti savo neapmokestinamąsias 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 susiję su PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies g punkte numatytu neapmokestinimu, laikėsi nuomonės, kad paslaugos, susijusios su kito apmokestinamojo asmens aprūpinimu personalu, savaime nėra su visuomenės interesais susijusios paslaugos, teikiamos socialiniame sektoriuje, iš to nematyti, kad įvairių paslaugų, būtent susijusių su slaugos poreikio nustatymo ataskaitų rengimu, kai neginčytina, kad jos savaime būtinos atitinkamai slaugos draudimo kasai siekiant visiškai įvykdyti savo socialinio pobūdžio užduotis, teikimas nėra glaudžiai susijęs su globa ir rūpyba bei socialinės apsaugos darbu vien dėl to, kad paslaugas MDK teikia subrangovas.

40 Be to, Teisingumo Teismas užtikrintai 2003 m. lapkričio 20 d. Sprendimo *Unterpertinger* (C-212/01, EU:C:2003:625) 43 punkte dėl 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, 1977, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23) 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punkto, kurio tekstą be esminių pakeitimų perėmė PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies c punktas, nusprendė, kad paslauga, kurią sudaro atlikta medicinos ekspertizė siekiant atsakyti į ekspertizės užsakyme nurodytus klausimus, bet kuri teikiama tam, kad

trečiasis asmuo galėtų priimti atitinkamam asmeniui ir kitiems asmenims teisinių padarinių turintį sprendimą, nėra neapmokestinama PVM kaip „asmeniui teikiama priežiūros paslauga“, nes pagrindinis tokios paslaugos teikimo tikslas yra ne apsaugoti (įskaitant išsaugojimą ar atkūrimą) asmens, dėl kurio atliekama ši ekspertizė, sveikatą, sudarant neapmokestinamą sandorį, bet įvykdyti teisinę ar sutartinę sąlygą, numatytą sprendimo priėmimo procese, susijusiame su neįgalumo pensijos skyrimu.

41 Vis dėlto, kaip pažymėjo Europos Komisija, tai nereiškia, kad asmens slaugos poreikio vertinimo ataskaitos rengimas, kaip nagrinėjamas pagrindinėje byloje, nėra būtinas ir glaudžiai susijęs su atitinkamos kasos vykdomais jai pavestais globos ir rūpybos bei socialinės apsaugos darbo sandoriais.

42 Antra, kalbant apie sąlygą, pagal kurią tam, kad paslaugos būtų neapmokestinamos, jas turi teikti viešosios teisės reglamentuojamos įstaigos ar kitos organizacijos, kurias atitinkama valstybė narė pripažino socialine gerove besirūpinančiomis organizacijomis, iš Teisingumo Teismo turimos bylos medžiagos matyti, kad atsakovė pagrindinėje byloje nepatenka į viešosios teisės reguliuojamos įstaigos sąvoką, todėl atitinkamas neapmokestinimas jai gali būti taikomas tik tuo atveju, jeigu ji patenka į sąvoką „kitos organizacijos, kurias atitinkama valstybė narė pripažino socialine gerove besirūpinančiomis organizacijomis“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies g punktą.

43 Primintina, kad PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies g punkte nenurodytos nei viešosios teisės reglamentuojamų įstaigų pripažinimo socialine gerove besirūpinančiomis organizacijomis sąlygos, nei tvarka. 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 (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 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 administracinės, mokesčių ar socialinės apsaugos, 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 (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 atsakovė pagrindinėje byloje teikė paslaugas kaip MDK, kuri pagal Vokietijos teisę yra pripažinta socialine gerove besirūpinančia organizacija, subrangovė, ji pati tokia nebuvo pripažinta. Remiantis visų pirma mokesčių administratoriaus ir Vokietijos vyriausybės paaiškinimais, nepriklausomi ekspertai, atsižvelgiant į *UStG* 4 straipsnio 16 punkto k papunktį (nuo 2013 m. liepos 1 d. pagal l papunktį), neginčytinai gali būti pripažinti socialine gerove besirūpinančiomis organizacijomis, jeigu jie tiesiogiai su slaugos draudimo kasa sudaro sutartį dėl šių 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, atsakovė pagrindinėje byloje tokios sutarties nesudarė, todėl negali remtis tokiu pripažinimu pagal Vokietijos teisę.

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

48 Šiomis aplinkybėmis, nors šį klausimą turi išnagrinėti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs 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 minėtų taisyklių 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, į 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 tų pačių taisyklių matyti, kad galimybė 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 įgaliotas 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, galėtų būti leista apeiti nacionalinėje teisėje nustatytus kriterijus, siekiant suteikti tokį pripažinimą.

51 Antra, nors tiesa, kad tai, jog didžiąją nagrinėjamų paslaugų sąnaudų dalį padengia socialinio draudimo įstaiga, kaip slaugos draudimo kasa, yra aplinkybė, į kurią reikia atsižvelgti vertinant, ar atitinkamas apmokestinamasis asmuo yra socialine gerove besirūpinanti organizacija, šio veiksnio svarba sumažėja, kai šios sąnaudos dengiamos, kaip šiuo atveju, tik netiesiogiai per MDK, o ji nesiremia aiškiu šios kasos sprendimu ar jos sudaryta sutartimi dėl šių paslaugų teikimo su šiuo apmokestinamuoju asmeniu. Šiuo klausimu nepakanka vien galimybės sudaryti sutartį, kuria nebuvo pasinaudota.

52 Trečia, iš Teisingumo Teismo turimos bylos medžiagos nematyti, kad kiti privatinės teisės reglamentuojami apmokestinamieji asmenys, vykdantys tą pačią veiklą kaip atsakovė pagrindinėje byloje, būtų pripažinti socialine gerove besirūpinančia organizacija panašiomis aplinkybėmis, kurios būdingos tokios organizacijos padėčiai. Todėl neatrodo, kad atsisakymas suteikti tokį pripažinimą šiuo atveju pažeistų mokesčių neutralumo principą, tačiau tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

53 Taigi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nurodytos aplinkybės negali įrodyti, kad pagrindinėje byloje Vokietijos Federacinė Respublika viršijo diskrecijos, kurią ji turi šio pripažinimo tikslais pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies g punktą, ribas.

54 Atsižvelgiant į visus minėtus svarstymus, į pateiktus klausimus reikia atsakyti: PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies g punktas turi būti aiškinamas taip, kad:

– nepriklausomo eksperto slaugos poreikio vertinimo ataskaitų rengimas slaugos draudimo kasos medicinos tarnybos vardu, kai ši tarnyba minėtas ataskaitas naudoja, siekdama nustatyti teisių į globos ir rūpybos bei socialinės apsaugos išmokų, į kurias gali turėti teisę jos apdraustieji, apimtį, yra su globa ir rūpyba bei socialinės apsaugos darbu glaudžiai susijusių paslaugų teikimas tiek, kiek jis būtinas geram sandorių, susijusių su šia sritimi, įgyvendinimui,

– pagal šią nuostatą nedraudžiama atsisakyti pripažinti šį ekspertą socialine gerove besirūpinančia organizacija, nors, pirma, jis, kaip subrangovas, teikia šias paslaugas, susijusias su slaugos poreikio vertinimo ataskaitų rengimu, šios medicinos tarnybos, kuri yra taip pripažinta, užsakymu, antra, šių ataskaitų rengimo sąnaudas netiesiogiai ir fiksuotai dengia atitinkama slaugos draudimo kasa ir, trečia, šis ekspertas pagal vidaus teisę turi galimybę tiesiogiai su šia kasa sudaryti sutartį dėl šių ataskaitų rengimo, kad pasinaudotų šiuo pripažinimu, bet nepasinaudojo šia galimybe.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

55 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 (aštuntoji kolegija) nusprendžia:

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

– **nepriklausomo eksperto slaugos poreikio vertinimo ataskaitų rengimas slaugos draudimo kasos medicinos tarnybos vardu, kai ši tarnyba minėtas ataskaitas naudoja, siekdama nustatyti teisių į globos ir rūpybos bei socialinės apsaugos išmokų, į kurias gali turėti teisę jos apdraustieji, apimtį, yra su globa ir rūpyba bei socialinės apsaugos darbu glaudžiai susijusių paslaugų teikimas tiek, kiek jis būtinas geram sandorių, susijusių su šia sritimi, įgyvendinimui,**

– **pagal šią nuostatą nedraudžiama atsisakyti pripažinti šį ekspertą socialine gerove besirūpinančia organizacija, nors, pirma, jis, kaip subrangovas, teikia šias paslaugas, susijusias su slaugos poreikio vertinimo ataskaitų rengimu, šios medicinos tarnybos, kuri yra taip pripažinta, užsakymu, antra, šių ataskaitų rengimo sąnaudas netiesiogiai ir fiksuotai dengia atitinkama slaugos draudimo kasa ir, trečia, šis ekspertas pagal vidaus teisę turi galimybę tiesiogiai su šia kasa sudaryti sutartį dėl šių ataskaitų rengimo, kad pasinaudotų šiuo pripažinimu, bet nepasinaudojo šia galimybe.**

Parašai.