GENERALINĖS ADVOKATĖS
JULIANE KOKOTT IŠVADA,
pateikta 2022 m. gruodžio 1 d.[1]

Byla C-620/21

MOMTRADE RUSE OOD
prieš
Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite

(*Varhoven administrativen sad* (Vyriausiasis administracinis teismas, Bulgarija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – PVM direktyva – 132 straipsnio 1 dalies g punktas – Su globa ir rūpyba bei socialinės apsaugos darbu glaudžiai susijusių paslaugų neapmokestinimas – Organizacija, kuri yra pripažinta besirūpinančia socialine gerove – Atitinkama valstybė narė, kuri pripažįsta organizaciją besirūpinančia socialine gerove“

I. Įvadas

1. Demografinė raida ir globalizacija nesibaigia su Sąjungos PVM teise. Tai matyti iš šios bylos. Bulgarijoje įsteigtos įmonės darbuotojai siunčiami dirbti visoje Sąjungoje, be kita ko, pas Vokietijos ir Austrijos rezidentus (fizinius asmenis), kuriems dėl amžiaus ar sveikatos problemų reikalinga pagalba ir priežiūra namuose. Iš esmės šių paslaugų fiziniams asmenims teikimo vieta yra paslaugų teikėjo buveinės vietoje, taigi šiuo atveju – Bulgarijoje. Vadinasi, tuo atveju, kai keliamas taikomo pridėtinės vertės mokesčio, taigi, ir šių Vokietijoje arba Austrijoje teikiamų paslaugų neapmokestinimo, klausimas, taikytina Bulgarijos teisė.

2. Šiuo atveju nagrinėjamas neapmokestinimas taikomas su globa ir rūpyba bei socialinės apsaugos darbu glaudžiai susijusioms paslaugoms, kurias teikia „organizacija, atitinkamos valstybės narės pripažinta besirūpinančia socialine gerove“. Svarbiausias klausimas – kuri yra „atitinkama valstybė narė“. Ar tai – valstybė narė, kurios teritorijoje teikiamos šios neapmokestinamos paslaugos (paskirties šalis), nes šios paslaugos paprastai apmokamos iš jos socialinės sistemos? Ar tai – valstybė narė, kuriai iš tikrųjų tektų mokestinės pajamos, jei paslaugos nebūtų neapmokestinamos? Jei paslaugos būtų teikiamos neapmokestinamiesiems asmenims, kaip šiuo atveju, tai būtų jų kilmės šalis, o jei apmokestinamiesiems asmenims (pavyzdžiui, ligoninei užsienyje), – paskirties šalis.

[1] Originalo kalba: vokiečių.

3. Abu sprendimai kelia praktinio pobūdžio problemų. Jei paskirties šalies valstybė narė priima sprendimą dėl tokio pripažinimo, kilmės šalies valstybei narei gali būti sunku peržiūrėti sprendimą, nors sprendimas galimai turės netiesioginės įtakos jos mokestinėms pajamoms. Jei kompetenciją pripažinti turi kilmės šalies valstybė narė, ši valstybė narė dėl pernelyg palankios pripažinimo praktikos galėtų tapti idealia vieta tarpvalstybinėms globos ir rūpybos paslaugoms teikti. Tai galėtų iškraipyti konkurenciją su paskirties šalyje įsisteigusiomis įmonėmis, nors suderintos PVM sistemos paskirtis kaip tik ir yra išvengti tokio iškraipymo.

4. Vis dėlto atsižvelgiant į tai, kad sprendimas gali būti tik vienas, Teisingumo Teismui šioje byloje reikia nuspręsti, ar tam tikrų organizacijų, kurias turi pripažinti „atitinkamos valstybės narės“, sandorių neapmokestinimas turi būti visada siejamas su PVM tikslais nustatytos paslaugos teikimo vietos valstybe (šiuo atveju – Bulgarija), ar su jų paskirties šalimi (šiuo atveju – Vokietija arba Austrija).

II. Teisinis pagrindas

A. Sąjungos teisė

5. Sąjungos teisės pagrindas šioje byloje yra Direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (toliau – PVM direktyva)[2] nuostatos.

6. PVM direktyvos 45 straipsnyje, susijusiame su paslaugų teikimo neapmokestinamajam asmeniui vieta, nustatyta:

„Paslaugų teikimo neapmokestinamajam asmeniui vieta yra ten, kur paslaugų teikėjas yra įsteigęs savo verslą. Tačiau, jei tos paslaugos yra teikiamos iš paslaugų teikėjo nuolatinio padalinio, esančio kitoje vietoje nei ta, kur jis yra įsteigęs savo verslą, šių paslaugų teikimo vieta yra ten, kur yra tas nuolatinis padalinys. Nesant tokios verslo ar nuolatinio padalinio vietos, paslaugų teikimo vieta yra ten, kur paslaugų teikėjas turi nuolatinę gyvenamąją vietą arba kur paprastai gyvena.“

7. PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies g punkte reglamentuojamas neapmokestinimas:

„1. Sandoriai, kurių valstybės narės neapmokestina PVM:

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.“

[2] 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos (OL L 347, 2006, p. 1) redakcija, taikytina nagrinėjamais (2014–2015) metais; su paskutiniais pakeitimais, padarytais 2013 m. gruodžio 17 d. Tarybos direktyva 2013/61/ES (OL L 353, 2013, p. 5).

8. Pagal PVM direktyvos 133 straipsnio pirmos pastraipos c punktą valstybėms narėms leidžiama neapmokestinti, kaip nurodyta pirma, jei tenkinama viena sąlyga:

„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:

c) šios įstaigos turi taikyti įkainius, kuriuos patvirtino valdžios institucijos arba kurie neviršija tokių patvirtintų įkainių, arba, teikdamos paslaugas, kurioms tokio patvirtinimo nereikia, – įkainius, kurie mažesni už PVM apmokestinamų komercinių įmonių taikomus įkainius už panašias paslaugas.“

9. PVM direktyvos 134 straipsnio a punkte 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.“

B. Bulgarijos teisė

10. PVM direktyva buvo įgyvendinta *Zakon za danaka varhu dobavenata stoynost* (Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas, toliau – ZDDS).

11. Pagal ZDDS 21 straipsnį paslaugų teikimo neapmokestinamajam asmeniui vieta laikoma ta vieta, kurioje paslaugų teikėjas yra įsteigęs savo verslą.

12. Pagal ZDDS 40 straipsnį socialinių paslaugų teikimas, kaip tai suprantama pagal *Zakon za sotsialnoto podpomagane* (Socialinės paramos įstatymas, toliau – ZSP), yra neapmokestinamas.

13. Pagal ZSP 16 straipsnį socialinės paslaugos yra grindžiamos tikslingu socialiniu darbu, kuriuo siekiama padėti asmenims kasdienėje veikloje arba vykdyti jų socialinę integraciją, ir teikiamos įvertinus individualų poreikį asmenų prašymu ir pagal jų pasirinkimą.

14. Pagal ZSP 18 straipsnį socialinės paslaugos, įskaitant Bulgarijos juridinių asmenų paslaugas, teikiamos tik po registracijos *Agentsia za sotsialno podpomagane* (Socialinės paramos agentūra, Bulgarija) registre.

15. Pagal ZSP papildomų nuostatų 1 straipsnio 6 punkte įtvirtintą teisinę apibrėžtį „socialinės paslaugos“ yra veikla, kuria padedama asmenims ir išplečiamos jų galimybės gyventi savarankiškai; pagal 7 punktą „bendruomenėje teikiamos socialinės paslaugos“ yra teikiamos šeimos ar į ją panašioje aplinkoje.

16. Pagal *Pravilnik za prilagane na ZSP* (ZSP įgyvendinimo taisyklės, toliau – PPZSP) 40 straipsnį asmenys, norintys pasinaudoti socialinėmis paslaugomis, jeigu socialinių paslaugų teikėjas yra juridinis asmuo, administruojančiajai institucijai pagal savo dabartinės gyvenamosios vietos adresą pateikia rašytinį prašymą. Kaip informaciją jie prideda asmens tapatybės dokumento

kopiją, jei yra, asmens ligos istorijos kopiją ir, jei yra, medicinos ekspertizės išvadą. Administruojančioji institucija įvertina asmens socialinių paslaugų poreikį ir savo vertinimą surašo standartizuotoje ataskaitoje.

17. Kai įvertinami poreikiai, socialinių paslaugų teikėjas pagal PPZSP 40d straipsnį parengia individualų planą, jame suformuluoja tikslus ir nurodo veiklą, kurios reikia kasdieniams, sveikatos, švietimo, reabilitacijos arba kitiems poreikiams patenkinti.

18. Pagal PPZSP 40e straipsnį socialinių paslaugų teikėjas tvarko klientų registrą, kuriame fiksuojami duomenys apie asmenį ir teikiamas paslaugas.

III. Faktinės aplinkybės ir prejudicinio sprendimo priėmimo procedūra

19. *Momtrade Ruse OOD* (toliau – *Momtrade*) yra ribotos atsakomybės bendrovė, kuri teikia daugiausia ambulatorines socialines paslaugas. Nuo 2014 m. birželio 24 d. ji pagal ZDDS yra įsiregistravusi savo noru kaip apmokestinamasis asmuo. Be to, ji yra registruota Socialinės paramos agentūroje prie Bulgarijos darbo ir socialinės politikos ministerijos [3] kaip socialinių paslaugų teikėja, skirianti asmeninius globėjus ir socialinius padėjėjus, taip pat padedanti vyresnio amžiaus žmonėms buityje.

20. Buvo atlikta *Momtrade* mokestinio patikrinimo procedūra, apimanti laikotarpį nuo 2014 m. birželio 24 d. iki 2015 m. gruodžio 31 d. Patikrinimo objektas buvo paslaugos įvairiems fiziniams asmenims, kurie yra Vokietijos ir (arba) Austrijos piliečiai ir, regis, gyvena Vokietijoje arba Austrijoje.

21. Remdamasi su minėtais fiziniais asmenimis sudarytomis sutartimis *Momtrade* komandiravo priežiūrą ir pagalbą buityje teikiančius darbuotojus į užsakovų namų ūkius. Užduotys buvo sukonkretintos prie sutarčių pridėtame klausimyne. Šiuos klausimynus parengė Vokietijoje arba Austrijoje registruota tarpininkavimo bendrovė, pagal tarpininkavimo sutartį padėdavusi *Momtrade* surasti klientus.

22. Nurodytos užduotys apima ne tik pagalbą buityje, bet ir sveikatos problemų turinčių vyresnio amžiaus žmonių, kurie negali pasirūpinti savimi, priežiūrą. Kiekvienoje sutartyje nurodomas užsakovo vardas, pavardė ir tarpininko pavadinimas. Fizinių asmenų mokėjimai *Momtrade* yra neginčijami.

23. Vokietijos mokesčių institucijos inicijavo pasikeitimą informacija. Konstatuota, kad paslaugos buvo teikiamos Bulgarijoje. Vadinasi, šios paslaugos yra neapmokestinamos Vokietijoje, tačiau pagal Bulgarijos ZDDS turi būti apmokestinamos Bulgarijoje.

24. Remdamosi *Momtrade* pateiktais dokumentais, už pajamas atsakingos valdžios institucijos Bulgarijoje konstatavo, kad susitarimo dėl „socialinių paslaugų“ teikimo nėra, nes nėra nurodytas individualus klientų poreikis. Jos nusprendė, kad dėl faktinio paslaugų teikimo kitoje valstybėje narėje svarbu remtis ne tik ZSP, bet ir Vokietijos arba Austrijos teise. Tam, kad *Momtrade* pagal ZDDS 40 straipsnio 1 punktą galėtų būti neapmokestinama, reikia pateikti įrodymų, kurie pagal atitinkamos kitos valstybės narės teisę patvirtintų jos teritorijoje teikiamų paslaugų socialinį pobūdį.

[3] *Ministerstvo na truda i sotsialnata politika.*

25. Šiaip ar taip, 2018 m. spalio 4 d. pranešimu apie perskaičiuotą mokestį atsisakyta suteikti *Momtrade* teisę į paslaugų neapmokestinimą. *Momtrade* pateikė skundą dėl tokio sprendimo. Bylą nagrinėjantis pirmosios instancijos teismas – *Administrativen sad Ruse* (Rusės administracinis teismas, Bulgarija) nusprendė, kad ZDDS 40 straipsnio 1 punktas atitinka Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies g punktą. Tam, kad paslaugų būtų galima neapmokestinti vadovaujantis ZDDS 40 straipsnio 1 punktu, tikrintasis asmuo turi įrodyti, kad veikla yra socialinio pobūdžio ir pagal Bulgarijos, ir pagal valstybės narės, kurios teritorijoje teikiamos paslaugos, teisę. Teismas nusprendė, kad šis pobūdis pagal Bulgarijos teisės aktus nebuvo įrodytas. Vadovaujantis šiais teisės aktais būtina atlikti asmens poreikių socialinį įvertinimą, o tai šiuo atveju nei padaryta, nei dokumentuota.

26. *Momtrade* nepateikė pagal Bulgarijos teisės aktus būtinų prašymų dėl socialinių paslaugų teikimo, socialinio įvertinimo, pasiūlymų ataskaitų, individualių planų ir klientų registro, pateikė tik sutartis ir atitinkamus klausimynus.

27. Be to, paslaugos, susijusios su pagyvenusių asmenų priežiūra, nebuvo socialinės, kaip tai suprantama pagal ZDDS 40 straipsnio 1 punktą, nes teikiama tik pagalba, susijusi su buities darbais. Darbuotojai neprivalėjo atlikti su asmenų sveikatos būkle susijusių užduočių. Be to, jie neturėjo išsilavinimo, kuris leistų teikti sveikatos priežiūros paslaugas.

28. Taigi pirmosios instancijos teismas iš esmės patvirtino pranešimu apie perskaičiuotą mokestį nustatytą mokestinę skolą. *Momtrade* pateikė apeliacinį skundą dėl tokio sprendimo. Kompetentingai kasacinės instancijos kolegijai kyla klausimas, kokiais kriterijais remiantis turėtų būti vertinama, ar nagrinėjama veikla yra socialinė.

29. Taigi *Varhoven administrativen sad* (Vyriausiasis administracinis teismas, Bulgarija) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimu:

„1. Ar pagal Pridėtinės vertės mokesčio direktyvos 132 straipsnio 1 dalies g punkto aiškinimą komercinė bendrovė, kuri valstybėje narėje (šiuo atveju Bulgarijoje) yra registruota kaip socialinių paslaugų teikėja, gali remtis šia nuostata, siekdama, kad socialinės paslaugos, kurias ji kitų valstybių narių teritorijoje teikia fiziniams asmenims, kurie yra šių valstybių piliečiai, būtų neapmokestinamos? Ar atsakant į šį klausimą svarbu tai, kad rasti paslaugų gavėjus teikėjui padėdavo komercinės bendrovės, įregistruotos valstybėse narėse, kuriose teikiamos paslaugos?

2. Jei į pirmąjį klausimą būtų atsakyta teigiamai, pagal kokius kriterijus ir pagal kokią teisę (pagal Bulgarijos ir (arba) Austrijos ir Vokietijos teisę) aiškinant ir taikant minėtą Sąjungos nuostatą reikia nuspręsti, ar tikrinta bendrovė yra „pripažinta socialine gerove besirūpinančia organizacija“ ir laikoma, kad įrodyta, jog paslaugos yra „glaudžiai susijusios su globa ir rūpyba bei socialinės apsaugos darbu“?

3. Ar pagal šį aiškinimą tam, kad komercinė bendrovė būtų laikoma atitinkamos valstybės narės „pripažinta socialine gerove besirūpinančia organizacija“, pakanka bendrovę įregistruoti kaip socialinių paslaugų teikėją, kaip tai apibrėžta nacionalinėje teisėje?“

30. Vykstant procesui Teisingumo Teisme rašytines pastabas pateikė Bulgarijos Respublikos mokesčių administratorius ir Europos Komisija. Vadovaudamasis Procedūros reglamento 76 straipsnio 2 dalimi Teisingumo Teismas nusprendė nerengti teismo posėdžio.

IV. Teisinis vertinimas

31. Kadangi ganėtinai aišku, kaip atsakyti į pirmąjį ir trečiąjį klausimus remiantis PVM direktyva arba Teisingumo Teismo jurisprudencija, visų pirma nagrinėsiu juos (šiuo klausimu žr. A ir B skirsnius). Tada nagrinėsiu antrąjį klausimą, sudarytą iš dviejų dalių, kurias reikia nagrinėti atskirai. Viena vertus, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas prašo išaiškinti sąvoką „su globa ir rūpyba bei socialinės apsaugos darbu glaudžiai susijusios paslaugos“ ir tai, kaip jos turi būti įrodytos. Taigi svarbu nustatyti neapmokestinamos paslaugos, kurią teikia senelių namai, viešosios teisės reglamentuojamos įstaigos ar kitos pripažintos organizacijos, buvimą (šiuo klausimu žr. C skirsnį). Kita vertus, reikia paaiškinti, kaip turi būti aiškinama sąvoka „atitinkama valstybė narė“, kuri pripažįsta šias „kitas organizacijas“ socialine gerove besirūpinančiomis organizacijomis, kad joms būtų taikomas neapmokestinimas (šiuo klausimu žr. D skirsnį).

A. Tiesioginis PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies g punkto taikymas (pirmasis klausimas)

32. Pirmuoju klausimu siekiama išsiaiškinti, ar *Momtrade* gali tiesiogiai remtis PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies g punktu. Iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos [4] matyti, kad tais atvejais, kai direktyvos nuostatos savo turiniu yra besąlygiškos ir pakankamai tikslios, privatūs asmenys gali jomis remtis, ginčydami bet kurią direktyvos neatitinkančią nacionalinę nuostatą, jeigu per nustatytą terminą nebuvo imtasi įgyvendinimo priemonių. Taigi būtina, kad šiomis nuostatomis būtų apibrėžiamos teisės, kuriomis asmenys gali remtis valstybės atžvilgiu.

33. Šiuo klausimu Teisingumo Teismas, kiek tai susiję su PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies g punktu, jau yra nusprendęs, kad jame (arba tapataus turinio Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies g punkto nuostatoje pirmtakėje) pakankamai tiksliai ir besąlygiškai išvardijamos neapmokestinamos veiklos rūšys [5].

34. Vis dėlto sąvoka „organizacijos, kurias atitinkama valstybė narė pripažino socialine gerove besirūpinančiomis organizacijomis“ suteikia valstybėms narėms diskreciją nuspręsti, ar jos pripažins tam tikras organizacijas besirūpinančiomis socialine gerove [6]. Tol, kol valstybės narės paiso joms pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies g punktą suteiktos diskrecijos ribų, asmenys negali įgyti socialine gerove besirūpinančios organizacijos statuso, remdamiesi šia nuostata atitinkamos valstybės narės atžvilgiu [7].

[4] 2002 m. rugsėjo 10 d. Sprendimas *Kügler* (C-141/00, EU:C:2002:473, 51 punktas), 2000 m. rugsėjo 26 d. Sprendimas *IGI* (C-134/99, EU:C:2000:503, 36 punktas) ir 1982 m. sausio 19 d. Sprendimas *Becker* (8/81, EU:C:1982:7, 25 punktas).

[5] 2002 m. rugsėjo 10 d. Sprendimas *Kügler* (C-141/00, EU:C:2002:473, 53 punktas). 2016 m. sausio 21 d. Sprendime *Les Jardins de Jouvence* (C-335/14, EU:C:2016:36, 47 punktas) kalbama apie savarankiškas Sąjungos teisės sąvokas, kurias reikia aiškinti atsižvelgiant į Sąjungos teisę.

[6] 2010 m. birželio 17 d. Sprendimas *Komisija / Prancūzija* (C-492/08, EU:C:2010:348, 41 punktas, susijęs su III priedo 15 punktu).

[7] 2002 m. rugsėjo 10 d. Sprendimas *Kügler* (C-141/00, EU:C:2002:473, 55 punktas).

35. Jei asmuo vis dėlto siekia socialine gerove besirūpinančios organizacijos statuso, nacionaliniai teismai turi patikrinti, ar kompetentingos valdžios institucijos paisė diskrecijos ribų, taikydamos Europos Sąjungos teisės principus, visų pirma vienodo požiūrio principą [8]. Šiuo atžvilgiu asmuo atitinkamai gali remtis PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies g punktu, nepaisydamas suteiktos diskrecijos [9].

36. Dėl prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo pirmojo klausimo reikia pažymėti, kad klausimas nepriklauso nuo to, ar paslaugų teikimo vieta nustatoma remiantis paskirties šalies principu, ar kilmės šalies principu, taip pat neatsižvelgiant į tai, ar paslauga buvo teikiama per tarpininką.

B. Tinkamam pripažinimui keliami reikalavimai (trečiasis klausimas)

37. Trečiuoju klausimu siekiama išsiaiškinti, ar pakanka registruoti komercinę bendrovę kaip socialinių paslaugų teikėją tam, kad būtų galima kalbėti apie tinkamai pripažintą įstaigą, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies g punktą.

38. Nacionalinės valdžios institucijos turi nustatyti, kokios organizacijos turi būti pripažįstamos besirūpinančiomis socialine gerove, kaip tai suprantama pagal
PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies g punktą [10]. 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 [11].

39. Tiesa, šiuo klausimu iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad nacionalinės valdžios institucijos, pripažindamos viešosios teisės nereglamentuojamas organizacijas besirūpinančiomis socialine gerove, turi vadovautis Sąjungos teise ir būti kontroliuojamos nacionalinių teismų ir atsižvelgti į kelis veiksnius.

40. Tarp šių veiksnių gali būti specialios nuostatos, neatsižvelgiant į tai, ar jos yra nacionalinės, ar regioninės, įtvirtintos įstatymuose ar administracinės, mokesčių ar socialinės apsaugos, faktas, 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 kainos dalį gali atlyginti ligonių kasos arba kitos socialinės apsaugos įstaigos [12]. Gali būti atsižvelgiama ir į visus organizacijos siekiamus tikslus, ir į jos socialinių įsipareigojimų stabilumą [13].

[8] 2020 m. spalio 8 d. Sprendimas *Finanzamt D* (C-657/19, EU:C:2020:811, 45 punktas) ir 2002 m. rugsėjo 10 d. Sprendimas *Kügler* (C-141/00, EU:C:2002:473, 56 punktas).

[9] 2012 m. lapkričio 15 d. Sprendimas *Zimmermann* (C-174/11, EU:C:2012:716, 32 punktas) ir 2002 m. rugsėjo 10 d. Sprendimas *Kügler* (C-141/00, EU:C:2002:473, 61 punktas).

[10] 2002 m. rugsėjo 10 d. Sprendimas *Kügler* (C-141/00, EU:C:2002:473, 57 punktas).

[11] 2021 m. balandžio 15 d. Sprendimas *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA* (C-846/19, EU:C:2021:277, 69 punktas), 2020 m. spalio 8 d. Sprendimas *Finanzamt D* (C-657/19, EU:C:2020:811, 43 punktas), 2016 m. sausio 21 d. Sprendimas *Les Jardins de Jouvence* (C-335/14, EU:C:2016:36, 32 ir 34 punktai) ir 2012 m. lapkričio 15 d. Sprendimas *Zimmermann* (C-174/11, EU:C:2012:716, 26 punktas).

[12] 2021 m. balandžio 15 d. Sprendimas *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA* (C-846/19, EU:C:2021:277, 70 punktas), 2020 m. spalio 8 d. Sprendimas *Finanzamt D* (C-657/19, EU:C:2020:811, 44 punktas), 2016 m. sausio 21 d. Sprendimas *Les Jardins de Jouvence* (C-335/14, EU:C:2016:36, 35 punktas), 2015 m. kovo 12 d. Sprendimas *„go fair" Zeitarbeit* (C-594/13, EU:C:2015:164, 20 punktas) ir 2012 m. lapkričio 15 d. Sprendimas *Zimmermann* (C-174/11, EU:C:2012:716, 31 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

[13] 2010 m. birželio 17 d. Sprendimas *Komisija / Prancūzija* (C-492/08, EU:C:2010:348, 45 punktas).

41. Kartu tai reiškia, kad valstybės narės negali savo nuožiūra pelno siekiančias privačias organizacijas (kaip šiuo atveju – *Momtrade*) pripažinti socialine gerove besirūpinančiomis organizacijomis vien dėl to, kad jos, be kita ko, teikia socialinio pobūdžio paslaugas [14]. Taigi vien fakto, kad komercinė bendrovė yra registruota valstybinėje agentūroje kaip socialinių paslaugų teikėja, nepakanka išvadai, kad organizacija neperžengiant diskrecijos ribų yra pripažinta socialine gerove besirūpinančia organizacija. Kitaip būtų galima teigti tuo atveju, jei su šia registracija būtų siejamas pirma nurodytų veiksnių nagrinėjimas iš esmės, o tai patikrinti turi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

C. Dėl su globa ir rūpyba bei socialinės apsaugos darbu glaudžiai susijusių paslaugų vertinimo (antrojo klausimo antra dalis)

42. Antrojo klausimo antra dalis susijusi su neapmokestinamo paslaugų teikimo vertinimu tiek dėl kriterijų, tiek dėl taikytinos teisės ir būtinų atitinkamų įrodymų. Iš PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies g punkto formuluotės matyti, kad pagal šią nuostatą neapmokestinamas tik „su globa ir rūpyba bei socialinės apsaugos darbu glaudžiai susijęs“ paslaugų teikimas ir prekių tiekimas. Taigi tik pagal Sąjungos teisę nustatoma, ar paslaugų teikimas yra neapmokestinamas.

43. Pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją sąvokos, vartojamos PVM direktyvos 132 straipsnyje numatytiems neapmokestinimo atvejams apibrėžti, turi būti aiškinamos siaurai, nes tokiu neapmokestinimu nukrypstama nuo bendro principo, pagal kurį PVM apmokestinamas kiekvienas apmokestinamojo asmens paslaugų teikimas už atlygį [15]. Vis dėlto šios sąvokos neturėtų būti aiškinamos pernelyg siaurai [16], nes jų aiškinimas turi atitikti bendrajai PVM sistemai būdingo mokesčių neutralumo principo reikalavimus ir šiais neapmokestinimo atvejais siekiamus tikslus. Taigi, Teisingumo Teismo nuomone, ši siauro aiškinimo taisyklė nereiškia, kad sąvokos, vartojamos 132 straipsnyje numatytiems neapmokestinimo atvejams apibrėžti, turi būti aiškinamos taip, kad šie atvejai prarastų savo poveikį [17].

44. Vadinasi, nuostatas dėl neapmokestinimo, kuriomis atsižvelgiama į neapmokestinimo ir neutralumo principo tikslus, Teisingumo Teismas nurodo aiškinti teleologiškai. Be to, aiškinant PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies g punktą, būtina atsižvelgti į 134 straipsnio a punktą, pagal kurį atitinkamų paslaugų teikimas turi būti būtinas su globa ir rūpyba bei socialinės apsaugos darbu susijusiems sandoriams vykdyti [18].

[14] 2021 m. balandžio 15 d. Sprendimas *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA* (C-846/19, EU:C:2021:277, 72 punktas), 2010 m. birželio 17 d. Sprendimas *Komisija / Prancūzija* (C-492/08, EU:C:2010:348, 42 ir 44 punktai) ir 2016 m. liepos 28 d. Sprendimas *Conseil des ministres* (C-543/14, EU:C:2016:605, 61 ir 63 punktai).

[15] 2021 m. balandžio 15 d. Sprendimas *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA* (C-846/19, EU:C:2021:277, 57 punktas), 2020 m. spalio 8 d. Sprendimas *Finanzamt D* (C-657/19, EU:C:2020:811, 28 punktas), 2015 m. kovo 12 d. Sprendimas *„go fair“ Zeitarbeit* (C-594/13, EU:C:2015:164, 17 punktas), 2012 m. lapkričio 15 d. Sprendimas *Zimmermann* (C-174/11, EU:C:2012:716, 22 punktas) ir 1999 m. rugsėjo 7 d. Sprendimas *Gregg* (C-216/97, EU:C:1999:390, 12 punktas).

[16] 2005 m. gegužės 26 d. Sprendimas *Kingscrest Associates ir Montecello* (C-498/03, EU:C:2005:322, 32 punktas: „neturi būti aiškinama išskirtinai siaurai“).

[17] 2021 m. balandžio 15 d. Sprendimas *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA* (C-846/19, EU:C:2021:277, 57 punktas), 2020 m. spalio 8 d. Sprendimas *Finanzamt D* (C-657/19, EU:C:2020:811, 28 punktas), 2015 m. kovo 12 d. Sprendimas *„go fair“ Zeitarbeit* (C-594/13, EU:C:2015:164, 17 punktas) ir 2012 m. lapkričio 15 d. Sprendimas *Zimmermann* (C-174/11, EU:C:2012:716, 22 punktas).

[18] 2021 m. balandžio 15 d. Sprendimas *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA* (C-846/19, EU:C:2021:277, 59 punktas) ir 2020 m. spalio 8 d. Sprendimas *Finanzamt D* (C-657/19, EU:C:2020:811, 31 punktas); šiuo klausimu taip pat žr. 2006 m. vasario 9 d. Sprendimą *Stichting Kinderopvang Enschede* (C-415/04, EU:C:2006:95, 25 punktas).

45. Teisingumo Teismas jau yra pripažinęs, kad ambulatorinės slaugos tarnybos teikiamos bendrosios priežiūros ir namų ūkio paslaugos fiziškai ar ekonomiškai priklausomiems asmenims iš esmės yra paslaugos, glaudžiai susijusios su globa ir rūpyba bei socialiniu darbu, kaip tai suprantama pagal minėtą nuostatą [19]. 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 negali jų atlikti, nerizikuodami pakenkti savo pačių finansiniams ar kitiems interesams [20]. Vis dėlto tai netaikoma darbuotojų siuntimui dirbti, nes toks siuntimas pats savaime nėra socialinėje srityje teikiamos paslaugos, susijusios su visuomenės interesais. Šiuo klausimu nesvarbu, kad atitinkami darbuotojai yra slaugytojai arba kad šie darbuotojai gali būti siunčiami dirbti į pripažintas slaugos įstaigas [21].

46. Ar atitinkamos paslaugos teikimas yra neapmokestinamas, turi išaiškinti valstybė narė, kuriai direktyvoje suteikiama kompetencija apmokestinti. PVM teisėje šiuo klausimu reikšminga paslaugų teikimo vieta. Paslaugų apmokestinamajam asmeniui teikimo vieta pagal PVM direktyvos 44 straipsnį paprastai yra ten, kur paslaugas įsigyjantis asmuo yra įsteigęs savo verslą (paskirties šalies principas). Paslaugų neapmokestinamajam asmeniui teikimo atveju pagal PVM direktyvos 45 straipsnį tai yra vieta, kurioje paslaugų teikėjas yra įsteigęs savo verslą (kilmės šalies principas). Pagal kai kurias specialias nuostatas dėl vietos (pavyzdžiui, PVM direktyvos 54 straipsnį) teisė apmokestinti nustatoma remiantis faktine veiklos vykdymo vieta (veiklos vietos principas).

47. Šiuo atveju nagrinėjamos neapmokestinamiesiems asmenims teikiamos paslaugos, todėl teisę apmokestinti turinti valstybė pagal PVM direktyvos 45 straipsnį yra Bulgarija. Dėl šios priežasties tai, ar buvo teikiama neapmokestinama paslauga, nustatoma pagal Bulgarijos PVM įstatymą, jei PVM direktyva juo tinkamai perkelta į nacionalinę teisę. Šiuo klausimu neturi reikšmės, ar atitinkama paslauga būtų laikoma neapmokestinama globos ir rūpybos paslauga ir pagal Vokietijos ar Austrijos *Umsatzsteuergesetz* (Apyvartos mokesčio įstatymas). Tiesa, tokioje suderintoje teisės srityje, kaip PVM teisė, vertinimas idealiu atveju turėtų sutapti.

48. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi nustatyti, ar atitinkamomis ZDDS nuostatomis tinkamai perkeliama PVM direktyva. Jei taip nėra, apmokestinamasis asmuo gali tiesiogiai remtis PVM direktyva, kaip nurodyta pirma (32 ir paskesni punktai). Vis dėlto abiem atvejais apmokestinamajam asmeniui tenka pareiga bendradarbiauti nustatant, ar atitinkamos paslaugos yra neapmokestinamos. Ši pareiga taip pat gali apimti įrodymų pateikimą. Šiaip ar taip, PVM direktyvoje nenumatyta, kokie tai įrodymai ir kaip jie turi būti pateikti.

49. Nesant tokių Sąjungos teisės taisyklių, įrodymų reikalavimus nustato valstybės narės (procesinės autonomijos principas). Kaip jau yra nusprendęs Teisingumo Teismas, valstybės narės šiuo klausimu turi diskreciją [22] ir gali pačios nustatyti įrodymų pateikimo tvarką. Tiesa, atskiros taisyklės neturi būti mažiau palankios nei reglamentuojančios panašias situacijas,

[19] 2021 m. balandžio 15 d. Sprendimas *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA* (C-846/19, EU:C:2021:277, 62 punktas) ir 2012 m. lapkričio 15 d. Sprendimas *Zimmermann* (C-174/11, EU:C:2012:716, 23 punktas); šiuo klausimu taip pat žr. 2002 m. rugsėjo 10 d. Sprendimą *Kügler* (C-141/00, EU:C:2002:473, 44 punktas).

[20] 2021 m. balandžio 15 d. Sprendimas *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA* (C-846/19, EU:C:2021:277, 63 punktas).

[21] 2015 m. kovo 12 d. Sprendimas *„go fair" Zeitarbeit* (C-594/13, EU:C:2015:164, 28 punktas).

[22] Dėl normos, kuri reglamentuotų palūkanas, nebuvimo PVM teisės srityje žr.: 2020 m. balandžio 23 d. Sprendimą *Sole-Mizo ir Dalmandi Mezőgazdasági* (C-13/18 ir C-126/18, EU:C:2020:292, 37 punktas), 2013 m. spalio 24 d. Sprendimą *Rafinăria Steaua Română* (C-431/12, EU:C:2013:686, 20 punktas – savarankiškumas), 2011 m. liepos 28 d. Sprendimą *Komisija / Vengrija* (C-274/10, EU:C:2011:530, 39 punktas) ir 2011 m. gegužės 12 d. Sprendimą *Enel Maritsa Iztok 3* (C-107/10, EU:C:2011:298, 29 punktas).

kurioms taikoma vidaus teisė (lygiavertiškumo principas), ir dėl jų neturi tapti praktiškai neįmanoma ar pernelyg sudėtinga pasinaudoti pagal Sąjungos teisę suteiktomis teisėmis (veiksmingumo principas) [23].

50. Šiuo atveju nematyti, kad būtų pažeistas lygiavertiškumo principas. Taip pat nematyti, kad būtų pažeistas veiksmingumo principas. Akivaizdu, kad tam tikri įrodymai yra tinkami, reikalingi ir daugiausia pakankami siekiant patikrinti, ar esama ir neapmokestinamo paslaugų teikimo. Tai ypač aktualu, jei paslaugos teikiamos už Bulgarijos mokesčių administratoriaus kontroliuojamos teritorijos ribų (šiuo atveju – Vokietijoje arba Austrijoje). Neatrodo, kad pasinaudoti neapmokestinimu dėl to iš esmės būtų praktiškai neįmanoma. Vis dėlto galiausiai tai turi įvertinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

D. Dėl „atitinkamos valstybės narės“, kuri pripažįsta organizacijas (antrojo klausimo pirma dalis)

1. Problemos apibūdinimas

51. Taigi Bulgarija sprendžia, ar paslauga yra glaudžiai susijusi su globa ir rūpyba. Vis dėlto pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies g punktą papildomai reikalaujama, kad šią paslaugą būtų suteikęs tam tikras apmokestinamasis asmuo. Neapmokestinamas tokio pobūdžio paslaugas gali teikti tik „senelių namai, viešosios teisės reglamentuojamos įstaigos ar kitos organizacijos, kurias atitinkama valstybė narė pripažino socialine gerove besirūpinančiomis organizacijomis“.

52. Atsižvelgiant į tai, kad nagrinėjamu atveju svarbi tik paskutinė alternatyva, lemiamą reikšmę turi tai, ar *Momtrade* yra tokia pripažinta organizacija. Gali būti, kad Bulgarija pripažino *Momtrade* tokia organizacija, nors vien faktas, kad komercinė bendrovė yra įregistruota valstybinėje agentūroje kaip socialinių paslaugų teikėja, pats savaime nėra pakankamas (žr. šiuo klausimu šios išvados 40 ir 41 punktus). Akivaizdu, kad veiklos vietoje arba paskirties šalyse Vokietijoje ir Austrijoje *Momtrade* nebuvo pripažinta tokia organizacija. Jeigu daroma prielaida, kad Bulgarija tinkamai pripažino *Momtrade* tokia organizacija, siekiant atsakyti į antrojo klausimo pirmą dalį reikia nustatyti, kuri „atitinkama valstybė narė“ turi priimti tokį sprendimą dėl pripažinimo.

53. PVM direktyvoje nurodoma tik „atitinkama valstybė narė“. Iš pirmo žvilgsnio „atitinkama valstybė narė“ yra ir PVM tikslais nustatytos paslaugos teikimo vietos valstybė narė. Galiausiai ši valstybė narė – kaip nurodė, pavyzdžiui, Komisija savo pastabose – turi apmokestinti.

54. Vis dėlto paslaugų teikimo vietą reglamentuojančios nuostatos kaip tik dėl paslaugų buvo pakeistos ir pakeitimas įsigaliojo nuo 2010 m. sausio 1 d. [24]. Šiuo pakeitimu siekta atsižvelgti į pridėtinės vertės mokesčio, kaip vartojimo mokesčio, pobūdį [25] nustatant ir valstybės narės teisę apmokestinti. Taigi paprastai teisė apmokestinti turi priklausyti valstybei, kurioje vyksta vartojimas (paskirties šalies principas). Jei tai vis dėlto sukelia vykdymo užtikrinimo problemų,

[23] 2020 m. liepos 16 d. Sprendimas *UR (Advokatų prievolė mokėti PVM)* (C-424/19, EU:C:2020:581, 25 punktas), 2020 m. kovo 4 d. Sprendimas *Telecom Italia* (C-34/19, EU:C:2020:148, 58 punktas), 2014 m. liepos 10 d. Sprendimas *Impresa Pizzarotti* (C-213/13, EU:C:2014:2067, 54 punktas), 2013 m. spalio 24 d. Sprendimas *Rafinăria Steaua Română* (C-431/12, EU:C:2013:686, 20 punktas), 2010 m. sausio 21 d. Sprendimas *Alstom Power Hydro* (C-472/08, EU:C:2010:32, 17 punktas) ir 2009 m. rugsėjo 3 d. Sprendimas *Fallimento Olimpiclub* (C-2/08, EU:C:2009:506, 24 punktas).

[24] 2008 m. vasario 12 d. Tarybos direktyva 2008/8/EB, iš dalies keičianti Direktyvos 2006/112/EB nuostatas, susijusias su paslaugų teikimo vieta (OL L 44, 2008, p. 11).

[25] Žr. Direktyvos 2008/8/EB 3 konstatuojamąją dalį.

kaip paslaugų teikimo neapmokestinamajam asmeniui atveju (žr. PVM direktyvos 45 straipsnį), taikomas kilmės šalies principas. Tiesa, nemanau, kad ši kilmės šalies principo prasmė – vykdymo užtikrinimo trūkumų vengimas – gali būti automatiškai perkeliama ir laikoma kitų organizacijų pripažinimo, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies g punktą, prasme.

55. Paprasčiausia būtų ir šiuo atžvilgiu remtis kilmės šalimi. Tokią išvadą pagrindžia argumentas, kad paslaugos neapmokestinamajam asmeniui teikimo vieta paprastai yra kilmės šalis, kuri ir turi teisę apmokestinti. Šiuo atveju jurisdikciją pripažinti turėtų Bulgarija. Kita vertus, jei būtų pasirinktas toks sprendimas, valstybė narė, kuri taiko pripažinimui itin griežtus reikalavimus (pavyzdžiui, dėl kokybės), apsunkintų jos teritorijoje įsisteigusioms įmonėms tarpvalstybinį glaudžiai su globa ir rūpyba susijusių paslaugų teikimą. Priešingu atveju tai reikštų vietos pranašumą tokioms įmonėms, skatinantį įsisteigti toje valstybėje, kurioje nustatyti mažiausi pripažinimui taikomi reikalavimai. Abiem atvejais būtų iš anksto sudaromos kliūtys veiksmingai konkuruoti paskirties šalyje, kurioje paslauga gaunama ir ja naudojamasi.

56. Vis dėlto PVM teisė buvo derinama būtent dėl to, kad ji *per se* pasižymi ypatinga sąsaja su vidaus rinka, o tokių konkurencijos iškraipymų turi būti išvengta. Dėl šios priežasties PVM direktyva grindžiama SESV 113 straipsnio jurisdikcijos pagrindu ir, kitaip nei kitų mokesčių atveju (visų pirma kitaip nei pelno mokesčių atveju), neprivalo atitikti specialių SESV 115 straipsnio reikalavimų.

57. Taigi kyla klausimas, ar „atitinkama valstybe nare“ iš tikrųjų yra vadinama paslaugų teikimo vietos PVM tikslais valstybė. Juo labiau kad paslaugų teikimo vieta priklauso nuo asmens, kuris gauna tas paslaugas, statuso. Jei ta pati paslauga būtų teikiama toje pačioje (užsienio) valstybėje narėje neapmokestinamajam asmeniui (pavyzdžiui, priežiūros paslaugos fiziniam asmeniui) ir apmokestinamajam asmeniui (pavyzdžiui, senelių namuose subrangovo teikiamos priežiūros paslaugos), reikėtų dviejų pripažinimų, nes viena paslaugų teikimo vieta yra paskirties šalyje (užsienyje), o kita – kilmės šalyje (šalies viduje).

2. Formuluotė

58. Sąvoka „organizacijos, kurias atitinkama valstybė narė pripažino“ vartojama tik keliose nuostatose dėl neapmokestinimo, o kitose nuostatose dėl neapmokestinimo kalbama tik apie „pripažintas įstaigas“ (žr., pavyzdžiui, PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies b punktą).

59. Vien šis formuluočių palyginimas leidžia manyti, kad vartojant žodžius „atitinkama valstybė narė“ omenyje nebūtinai turima teisę apmokestinti turinti valstybė. Dėl aiškinimo, kad atitinkama valstybe nare visada laikytina teisę apmokestinti sandorius turinti valstybė, ši formuluotė apskritai tampa perteklinė. Net ir be šios formuluotės tai visada bus valstybė narė, kurioje yra paslaugos teikimo vieta PVM tikslais, todėl ši valstybė turi teisę apmokestinti, tikrina apmokestinimo momento sąlygas ir gali pasinaudoti atitinkama diskrecija.

60. Taigi vien iš formuluotės matyti, kad „atitinkama valstybė narė“ ne visada reiškia valstybę narę, kuri turi teisę apmokestinti sandorius.

3. Nuostatos genezės analizė

61. Tai patvirtina ir nuostatos genezė. Anksčiau PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies g punkte nustatytas neapmokestinimas buvo reglamentuojamas Šeštosios direktyvos 13 straipsnyje. Vis dėlto, sprendžiant pagal tuometinę šio straipsnio antraštę, jame buvo reglamentuojamas tik „atleidimas nuo mokesčio šalies teritorijos ribose“.

62. Pagal 3 konstatuojamąją dalį, priėmus PVM direktyvą, nuostatos buvo tik išdėstytos nauja struktūros ir formulavimo redakcija, nesiimant esminių galiojančių teisės nuostatų pakeitimų. Vis dėlto atlikti esminiai pakeitimai išsamiai išvardyti nuostatose dėl direktyvos perkėlimo į nacionalinę teisę ir įsigaliojimo. PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies g punkto pakeitimų nenurodyta.

63. Taigi, atsižvelgiant į Šeštąją direktyvą, galima manyti, jog, kalbant apie neapmokestinimą *šalies teritorijoje*, visų pirma turėtos omenyje paprastai šalies teritorijoje įsisteigusių „senelių namų, viešosios teisės reglamentuojamų įstaigų ar kitų organizacijų, kurias atitinkama valstybė narė pripažino socialine gerove besirūpinančiomis organizacijomis“, šalies teritorijoje teikiamos paslaugos. Taigi atitinkama valstybė narė, kuri turi pripažinti organizaciją, būtų ta valstybė narė, kurioje buvo suteikta paslauga. Tai atitiktų paskirties šalies principą.

4. Teleologinis aiškinimas

64. Teleologinis aiškinimas taip pat neleidžia taikyti paslaugų teikimo vietos taisyklių siekiant nustatyti „atitinkamą valstybę narę“, kuri sprendžia dėl pripažinimo. Kaip jau minėta, apmokestinimo kompetencija tarpvalstybinio prekių tiekimo ir paslaugų teikimo atveju vienai iš galimų valstybių narių turi būti priskiriama nuostatomis dėl vietos. Šiuo tikslu gali būti taikomi įvairūs principai, kuriais daugiau atsižvelgiama arba į mokesčio, kaip vartojimo mokesčio, pobūdį (paskirties šalies principas, veiklos vietos principas), arba į efektyvaus mokesčių administravimo principą (kilmės šalies principas).

65. Vis dėlto, mano nuomone, PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies g punkte nustatytu neapmokestinimu PVM ir sąsaja su valstybiniu pripažinimu, dėl kurio sprendžia „atitinkama valstybė narė“, siekiama kito tikslo. Šiuo atveju svarbiausia ne realizuoti mokesčio, kaip vartojimo mokesčio, pobūdį ar efektyviai administruoti mokesčius, o visų pirma finansuoti atitinkamas valstybių narių socialinės apsaugos sistemas.

66. Šiuo neapmokestinimu siekiama sumažinti tokių paslaugų kainą ir padaryti jas prieinamesnes privatiems asmenims, galintiems jomis pasinaudoti[26]. Kadangi didžioji dalis šių išlaidų padengiama iš valstybių narių socialinės apsaugos sistemų, neapmokestinimu kartu siekiama ir finansuoti valstybių narių socialinės apsaugos sistemas.

[26] 2020 m. spalio 8 d. Sprendimas *Finanzamt D* (C-657/19, EU:C:2020:811, 29 punktas), 2016 m. sausio 21 d. Sprendimas *Les Jardins de Jouvence* (C-335/14, EU:C:2016:36, 41 punktas) ir 2005 m. gegužės 26 d. Sprendimas *Kingscrest Associates ir Montecello* (C-498/03, EU:C:2005:322, 30 punktas).

67. Dėl šios priežasties Teisingumo Teismas jau ne kartą yra nusprendęs, kad valstybė narė neviršija jai suteiktos diskrecijos pripažinti kitas organizacijas reikalaudama, kad su atitinkama laboratorine slauga susijusios išlaidos būtų visiškai arba daugiausia apmokėtos įstatymuose numatytų socialinio draudimo arba socialinės paramos įstaigų [27].

68. Vis dėlto, jei, viena vertus, valstybė narė turi diskreciją pripažinti kitą organizaciją, kita vertus, sveikatos priežiūros paslaugų išlaidos, kurios daugiausia dengiamos iš socialinės apsaugos sistemų, turi būti mažinamos taikant neapmokestinimą, paslaugų teikimo vieta PVM tikslais negali turėti lemiamos reikšmės. Tarpvalstybinių paslaugų atveju sunku įsivaizduoti, kad kilmės šaliai (šiuo atveju – Bulgarijai) turėtų būti leista nuspręsti, ar paskirties šalių socialinės apsaugos sistemos (šiuo atveju – Vokietijos ar Austrijos sistemos) bus apmokestinamos PVM.

69. Tai taip pat paaiškintų, kodėl Sąjungos teisės aktų leidėjas aiškiai remiasi atitinkamos valstybės narės pripažinimu. Teleologiniu požiūriu atitinkama valstybė narė yra ta, kurios socialinės apsaugos sistemoms paslaugų teikimas daro poveikį, todėl ši valstybė turi spręsti dėl paslaugų teikėjo pripažinimo socialine gerove besirūpinančia organizacija.

70. Galiausiai šį aiškinimą patvirtina PVM direktyvos 133 straipsnio pirmos pastraipos c punkto formuluotė. Pagal šią nuostatą valstybė narė gali neapmokestinti PVM „kitų įstaigų“, jei tenkinama sąlyga: šios įstaigos turi taikyti įkainius, kuriuos patvirtino valdžios institucijos. Omenyje gali būti turimos tik paskirties šalies valdžios institucijos. Jei vietoje taikomų įkainių patvirtinimas priklauso nuo paskirties šalies valdžios institucijų, peršasi išvada, kad „atitinkama valstybė narė“, kuri sprendžia dėl pripažinimo, turi būti paskirties šalies valstybė narė.

5. Neutralumo principo paisymas

71. Be to, aiškinimas, pagal kurį PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies g punkte nustatytą diskreciją pripažinti turinti valstybė narė yra ta, iš kurios socialinės apsaugos sistemų paslaugos yra paprastai apmokamos, o ne ta, kurioje yra paslaugų teikimo vieta pagal PVM direktyvą, atitinka neutralumo principą.

72. Pagal neutralumo principą draudžiama, kad ūkio subjektai, vykdantys tokius pačius sandorius, būtų skirtingai vertinami PVM surinkimo tikslais [28]. Tarpusavyje konkuruojančioms įmonėms PVM tikslais paprastai turi būti taikomos vienodos sąlygos.

73. Konkurencija tarp senelių namų, viešosios teisės reglamentuojamų įstaigų ir kitų, atitinkamos valstybės narės pripažintų organizacijų paprastai pasireiškia ten, kur teikiamos ir apmokamos paslaugos. Taigi *Momtrade* šiuo atžvilgiu visų pirma konkuruoja su Vokietijoje arba Austrijoje panašias paslaugas teikiančiomis įstaigomis. Ši konkurencija galėtų būti labai iškraipoma, jei valstybės narės, naudodamosi savo pripažinimo praktika kilmės šalyje, galėtų daryti įtaką veiklos išlaidoms paskirties šalyje.

[27] 2012 m. lapkričio 15 d. Sprendimas *Zimmermann* (C-174/11, EU:C:2012:716, 37 punktas); šiuo klausimu taip pat žr. 2016 m. sausio 21 d. Sprendimą *Les Jardins de Jouvence* (C-335/14, EU:C:2016:36, 39 punktas) ir 2005 m. gegužės 26 d. Sprendimą *Kingscrest Associates ir Montecello* (C-498/03, EU:C:2005:322, 53 punktas). Panašiai ir dėl neapmokestinamos medicininės priežiūros veiklos: 2022 m. balandžio 7 d. Sprendimas *I (Ligoninių paslaugų neapmokestinimas)* (C-228/20, EU:C:2022:275, 61 punktas) ir 2020 m. kovo 5 d. Sprendimas *Idealmed III* (C-211/18, EU:C:2020:168, 30 ir 31 punktai).

[28] Žr. 2008 m. spalio 16 d. Sprendimą *Canterbury Hockey Club ir Canterbury Ladies Hockey Club* (C-253/07, EU:C:2008:571, 30 punktas), 1999 m. rugsėjo 7 d. Sprendimą *Gregg* (C-216/97, EU:C:1999:390, 20 punktas) ir 1998 m. birželio 11 d. Sprendimą *Fischer* (C-283/95, EU:C:1998:276, 22 punktas).

74. Konkurencija būtų taip iškraipoma visais skirtingos pripažinimo praktikos valstybėse narėse atvejais. Šioje srityje valstybių narių turima diskrecija (šiuo klausimu žr. šios išvados 38 ir paskesnius punktus) praktiškai užkerta kelią vienodai praktikai. Valstybė narė, kurioje nustatytos griežčiausios pripažinimo sąlygos, sudarytų nepalankias sąlygas įmonėms, kurių ekonominės veiklos vykdymo vieta yra jos teritorijoje, kiek tai susiję su paslaugų teikimu pagal PVM direktyvos 45 straipsnį. Valstybė narė, kurioje nustatyti mažiausiai griežti pripažinimo reikalavimai, sudarytų palankias sąlygas įmonėms, kurių ekonominės veiklos vykdymo vieta yra jos teritorijoje, kiek tai susiję su paslaugų teikimu pagal PVM direktyvos 45 straipsnį.

75. Atitinkamai Bulgarija, kaip pažymėjo Bulgarijos mokesčių administratorius, priima sprendimą pripažinti, kuris galioja tik Bulgarijos teritorijoje teikiamoms paslaugoms. Taigi šiuo atveju Vokietija ir Austrija turėtų spręsti, ar pripažinti *Momtrade* socialine gerove besirūpinančia organizacija.

76. Šį sprendimą *Momtrade* turėtų pateikti Bulgarijos mokesčių administratoriui. Jis turėtų būti pripažintas Bulgarijoje pagal tarpusavio pasitikėjimo principą[29]. Bulgarijos mokesčių administratorius tik išnagrinėtų, ar teikiamos ir neapmokestinamos, glaudžiai su globa ir rūpyba bei socialinės apsaugos darbu susijusios paslaugos, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies g punktą. Jei ne, paslauga apmokestinama; jei taip – neapmokestinama. Bet kokie ginčai dėl to, ar sprendimas dėl pripažinimo priimtas neperžengiant diskrecijos ribų, turėtų būti sprendžiami valstybėje, kurios socialinės apsaugos sistemos paprastai turėtų dengti išlaidas, t. y. paskirties šalyje.

77. Tiesa, toks aiškinimas reiškia, kad Bulgarijos pajamų iš PVM dydžiui netiesiogiai turi įtakos kitos valstybės narės (šiuo atveju – Vokietijos ir Austrijos) sprendimas dėl pripažinimo. Vis dėlto, mano nuomone, tai pateisinama konkrečiu PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies g punkto tikslu (sumažinti atitinkamų socialinių sistemų išlaidas – šiuo klausimu žr. 65 ir paskesnius punktus) ir konkurencinio neutralumo principu.

V. Išvada

78. Taigi siūlau Teisingumo Teismui į *Varhoven administrativen sad* (Vyriausiasis administracinis teismas, Bulgarija) prejudicinius klausimus atsakyti taip:

1. Privatus asmuo gali tiesiogiai remtis PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies g punktu prieš apmokestinančią valstybę narę, nepaisant šioje nuostatoje įtvirtintos valstybių narių diskrecijos. Tai taikytina nepriklausomai nuo to, ar paslaugų teikimo vieta nustatoma remiantis paskirties šalies principu, ar kilmės šalies principu, taip pat neatsižvelgiant į tai, ar paslauga buvo teikiama per tarpininką.

2. PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies g punktas turi būti aiškinamas taip, kad atitinkama valstybė narė, kuri priima sprendimą dėl kitų organizacijų pripažinimo, yra valstybė, kurioje faktiškai teikiamos paslaugos ir kurios socialinės apsaugos sistemos paprastai moka už šias paslaugas. Tarpvalstybinių paslaugų atveju tai taip pat gali būti valstybė narė, kuriai pagal Direktyvą dėl vietos nustatymo nesuteikiama atitinkamos kompetencijos apmokestinti.

[29] Apie šio principo taikymą bendradarbiavimui baudžiamosios teisės srityje žr. 2021 m. gegužės 12 d. Sprendimą *Bundesrepublik Deutschland (Red Notice, Interpol)* (C-505/19, EU:C:2021:376, 80 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija). Taip pat žr. 2006 m. rugsėjo 28 d. Sprendimą *van Straaten* (C-150/05, EU:C:2006:614, 43 punktas).

Įvertinti, ar atitinkama paslauga yra pakankamai įrodyta ir glaudžiai susijusi su globa ir rūpyba bei socialinės apsaugos darbu, remdamasi tik savo teise (jeigu ja tinkamai perkeltas PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies g punktas) turi valstybė narė, kuriai pagal Direktyvą dėl paslaugų teikimo vietos suteikiama kompetencija apmokestinti.

3. Vien to, kad komercinė bendrovė yra įregistruota valstybinėje agentūroje kaip socialinių paslaugų teikėja, nepakanka, kad būtų galima daryti išvadą, jog socialine gerove besirūpinančia organizacija ji buvo pripažinta nepadarius vertinimo klaidų.