

Byla C-620/21**Prašymo priimti prejudicinį sprendimą santrauka pagal Teisingumo Teismo procedūros reglamento 98 straipsnio 1 dalį****Gavimo data:**

2021 m. spalio 6 d.

Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas:

Varhoven administrativen sad (Bulgarija)

Nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą priėmimo data:

2021 m. rugsėjo 27 d.

Kasatorė:

Momtrade Ruse OOD

Priešpriešinį kasacinį skundą pateikusi šalis:

Direktor na Direksia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite

Pagrindinės bylos dalykas

Kasaciniai skundai dėl 2020 m. birželio 26 d. *Administrativen sad Ruse* (Rusės administracinis teismas) sprendimo. *Administrativen sad Ruse* sprendimu buvo panaikinta 2018 m. spalio 4 d. Pranešimo dėl mokesčio perskaičiavimo, kurį parengė *TD na NAP Varna* (Nacionalinės pajamų agentūros Varnos teritorinė direkcija) ir 2019 m. kovo 13 d. patvirtino *Direktor na Direksia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ Varna* (Varnos skundų, mokesčių ir socialinio draudimo praktikos direkcijos direktorius), dalis, kurioje buvo nurodyta *Momtrade Ruse* pridėtinės vertės mokesčio skola už mokestinį laikotarpį nuo 2014 m. birželio 24 d. iki 2015 m. gruodžio 31 d., kurią sudaro pagrindinio reikalavimo sumų, lygių 264 027,60 BGN ir 316 833,05 BGN, skirtumas ir atitinkamų delspinigių sumų, lygių 89 315,83 BGN ir 107 178,98 BGN, skirtumas; kita skundo dalis atmesta.

Prašymo priimti prejudicinį sprendimą dalykas ir teisinis pagrindas

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1) (toliau – Pridėtinės vertės mokesčio direktyva arba Direktyva 2006/112) 132 straipsnio 1 dalies g punkto išaiškinimas.

Prejudiciniai klausimai

Prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikiantis teismas pateikia šiuos prejudicinius klausimus:

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?

Nurodomos Europos Sąjungos teisės nuostatos ir jurisprudencija

Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies g punktas ir 133 straipsnio 1 dalies a–d punktai;

Teisingumo Teismo jurisprudencija:

2015 m. kovo 12 d. Sprendimas „*go fair*“ *Zeitarbeit*, C-594/13, EU:C:2015:164, 17 punktas;

2007 m. birželio 14 d. Sprendimas *Horizon College*, C-434/05, EU:C:2007:343, 16 punktas;

2010 m. kovo 25 d. Sprendimas *Komisija / Nyderlandai*, C-79/09, EU:C:2010:171, 49 punktas;

2012 m. lapkričio 15 d. Sprendimas *Zimmermann*, C-174/11, EU:C:2012:716, 22 punktas;

2014 m. kovo 13 d. Sprendimas *Klinikum Dortmund*, C-366/12, EU:C:2014:143, 26 ir 27 punktai;

2017 m. rugsėjo 21 d. Sprendimas *Komisija / Vokietija*, C-616/15, EU:C:2017:721, 47 punktas;

2016 m. spalio 5 d. Sprendimas *TMD*, C-412/15, EU:C:2016:738, 30 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija;

2015 m. vasario 26 d. Sprendimas *VDP Dental Laboratory ir kt.*, sujungtos bylos C-144/13, C-154/13 ir C-160/13, EU:C:2015:116, 43 punktas;

2013 m. vasario 21 d. Sprendimas *Město Žamberk*, C-18/12, EU:C:2013:95, 17 punktas;

2016 m. sausio 21 d. Sprendimas *Les Jardins de Jouvence*, C-335/14, EU:C:2016:36, 46 punktas.

Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad Sprendimas „*go fair*“ *Zeitarbeit*, kuriuo rėmėsi pirmosios instancijos teismas, iš esmės skiriasi nuo šios bylos, nes paslaugos buvo teikiamos valstybėje narėje, kurioje buvo įsisteigęs tiek paslaugų teikėjas, tiek jų gavėjas.

Nurodomos nacionalinės teisės nuostatos

Danachno-osiguriteten protsesualen kodeks (Mokesčių ir socialinio draudimo procedūrų kodeksas, toliau – DOPK)

Pagal DOPK 122 straipsnį už pajamas atsakinga institucija mokesčio bazę šiame straipsnyje nustatyta tvarka gali nustatyti pirmiausia tada, kai tikrinamo asmens apskaitoje buvo naudojami klaidingo turinio dokumentai (3 punktas) arba kai remiantis apskaita mokesčio bazės nustatyti negalima (4 punktas).

Zakon za danaka varhu dobavenata stoynost (Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas, toliau – ZDDS)

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

Pagal ZDDS 38 straipsnį neapmokestinamas yra toks prekių tiekimas Bendrijos viduje, kuris būtų neapmokestinamas, jei būtų vykdomas šalies viduje (2 dalis). Pagal ZDDS 40 straipsnį socialinių paslaugų teikimas, kaip tai suprantama pagal

Zakon za sotsialnoto podpomagane (Socialinės paramos įstatymas), yra neapmokestinamas.

Pagal ZDDS 67 straipsnio 2 dalį, jei mokestis nėra aiškiai išskirtas, laikoma, kad jis yra įtrauktas į sutartą kainą.

Zakon za sotsialnoto podpomagane (Socialinės paramos įstatymas, toliau – ZSP)

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.

Pagal ZSP 18 straipsnį socialinės paslaugos, įskaitant Bulgarijos juridinių asmenų ir juridinių asmenų, kuriems taikomi kitos Europos Sąjungos valstybės narės teisės aktai, paslaugas, teikiamos tik po registracijos *Agentsia za sotsialno podpomagane* (Socialinės paramos agentūra) registre.

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.

Pravilnik za prilagane na ZSP (ZSP įgyvendinimo taisyklės, toliau – PPZSP)

Pagal 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. Informacijai 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.

Pagal PPZSP 40d straipsnį po to, kai įvertinami poreikiai, socialinių paslaugų teikėjas parengia individualų planą, kuriame suformuluojami tikslai ir nurodoma veikla, kurios reikia kasdieniams, sveikatos, švietimo, rehabilitacijos arba kt. poreikiams patenkinti.

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

Bylos aplinkybių ir proceso santrauka

- 1 *Momtrade Ruse* yra ribotos atsakomybės bendrovė, kuri teikia daugiausia ambulatorines socialines paslaugas. Nuo 2014 m. birželio 24 d. ji pagal ZDDS yra įsiregistravusi savo noru.

- 2 Bendrovė yra įregistruota *Agentsia „Sotsialno podpomagane“* (Socialinės paramos agentūra) prie *Ministerstvo na truda i sotsialnata politika* (Darbo ir socialinės politikos ministerija) kaip socialinių paslaugų teikėja, skirianti asmeninius globėjus ir socialinius padėjėjus, taip pat padedanti vyresnio amžiaus žmonėms buityje.
- 3 2018 m. spalio 4 d. Pranešimu dėl mokesčio perskaičiavimo baigtos mokesčio patikrinimo procedūros metu bendrovė *Momtrade Ruse* pateikė paslaugų teikimo sutartis, kuriose kaip užsakovai nurodomi įvairūs fiziniai asmenys, kurie yra Vokietijos ir (arba) Austrijos piliečiai. Remdamasi šiomis sutartimis bendrovė priežiūrą ir pagalbą buityje teikiančius darbuotojus komandiravo į užsakovų namų ūkius. Atskiros užduotys buvo sukonkretintos prie sutarčių pridėtame klausimyne, kurį parengė Vokietijoje arba Austrijoje įregistruota tarpininkavimo bendrovė, pagal tarpininkavimo sutartį padėdavusi tikrintai bendrovei surasti klientus.
- 4 Nurodytos užduotys apima ne tik pagalbą buityje, bet ir sveikatos problemų turinčių vyresnio amžiaus žmonių, kurie negali pasirūpinti savimi, priežiūrą. Kiekvienoje sutartyje nurodomas ir užsakovo vardas bei pavardė, ir tarpininko pavadinimas. Fizinų asmenų mokėjimai bendrovei yra neginčijami.
- 5 Pagal 2010 m. spalio 7 d. Tarybos reglamentą (ES) 904/2010 dėl administracinio bendradarbiavimo ir kovos su sukčiavimu pridėtinės vertės mokesčio srityje (OL L 268, 2010, p. 1) Vokietijos mokesčių institucijos inicijavo pasikeitimą informacija. Buvo konstatuota, kad šios paslaugos yra neapmokestinamos Vokietijoje, tačiau pagal Bulgarijos ZDDS turėjo būti apmokestintos Bulgarijoje.
- 6 Besiremdamos tikrintos bendrovės pateiktais dokumentais, už pajamas atsakingos valdžios institucijos 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 Ruse* teikiamos paslaugos pagal ZDDS 40 straipsnio 1 punktą galėtų būti neapmokestinamos, ši bendrovė turi pateikti įrodymus, kurie pagal atitinkamos kitos valstybės narės teisę patvirtintų socialinį jos teritorijoje teikiamų paslaugų pobūdį.
- 7 Be to, mokesčių kontrolės institucijos konstatavo, kad pirminių su paslaugų teikimu susijusių dokumentų turinys yra klaidingas. Kaip paslaugų gavėjai juose yra nurodyti Vokietijos ir Austrijos juridiniai asmenys, nors tikrieji gavėjai yra Vokietijos ar Austrijos pilietybę turintys fiziniai asmenys. Apskaitoje fiksuojamas paslaugų teikimas juridiniams asmenims Bendrijos viduje, kuriam taikomas 0 % mokesčio tarifas, tačiau nefiksuojamas paslaugų teikimas fiziniams asmenims. Daroma išvada, kad mokesčio bazės pagal apskaitą nustatyti negalima. Be to, nebuvo pateikti visi dokumentai ir paaiškinimai, kurių buvo aiškiai paprašyta. Dėl to mokesčių institucijos nusprendė, kad pagal DOPK 122 straipsnio 2 dalį mokesčio bazę jos turi nustatyti pagal savo įvertinimą.

- 8 Bylą nagrinėjantis pirmosios instancijos teismas, *Administrativen sad Ruse* (Rusės administracinis teismas), 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, nes vadovaujantis šiais teisės aktais būtina atlikti asmens poreikių socialinį įvertinimą ir jį dokumentuoti, o tai užsienio piliečių atžvilgiu nebuvo padaryta. Tikrintas asmuo 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. O pirmosios instancijos teisme Vokietijos pilietybę turinčių fizinių asmenų pateikti paaiškinimai, socialinio vertinimo ataskaitos ir vertinimo ataskaitos dėl priežiūros poreikio pagal Vokietijos socialinės apsaugos kodeksą (*Sozialgesetzbuch*), taip pat sąskaitos faktūros *ratione temporis* negali būti susieti su asmenimis, kuriems išrašytos nagrinėjamosios sąskaitos faktūros. Teismo proceso metu pateiktose fiziniams asmenims išrašytose sąskaitose faktūrose, dėl kurių atlikus ekspertizę buvo patvirtinta, kad jos atitinka mokestinio patikrinimo procedūros metu pateiktas Vokietijos tarpininkams išrašytas sąskaitas faktūras, paslaugos nebuvo sukonkretintos ir jų socialinis pobūdis nebuvo įrodytas.
- 9 Remdamasis ZDDS 67 straipsnio 2 dalimi pirmosios instancijos teismas mokestinę skolą sumažino suma, lygia 264 027,60 BGN ir 316 833,05 BGN dydžio pagrindinio reikalavimo sumų skirtumui ir 89 315,83 BGN ir 107 178,98 BGN dydžio delspinigių skirtumui, o kitas pranešimu dėl mokesčio perskaičiavimo nustatytas mokestines skolas patvirtino.
- 10 Kasacinei kolegijai kyla klausimas, ar reikia įvertinti *Momtrade Ruse* teikiamų paslaugų pobūdį. Remdamasis per mokestinio patikrinimo procedūrą pateiktais rašytiniais įrodymais, taip pat teismo proceso metu surinktais įrodymais (sutartys, klausimynai ir paslaugų gavėjų paaiškinimai), teismas konstatuoja, kad fiziniai asmenys, kurie naudojami bendrovės teikiamomis paslaugomis, yra pagyvenę sveikatos problemų turintys žmonės, kuriems, be pagalbos prižiūrint namus, kuri yra susijusi su pareigomis buityje, taip pat yra reikalinga pagalba dėl jų sveikatos būklės.
- 11 Tai, kad paslaugos nėra socialinio pobūdžio, *Administrativen sad Ruse* (Rusės administracinis teismas) savo sprendime grindė tuo, kad bendrovė nepateikė Vokietijos arba Austrijos valdžios institucijų oficialių dokumentų, patvirtinančių šį socialinį pobūdį. Jis nusprendė, kad paslaugos, susijusios su pagyvenusių asmenų priežiūra, nebuvo socialinės, nes teikiama tik pagalba, susijusi su buitinių darbais. Darbuotojai neprivalėjo atlikti su asmenų sveikatos būkle susijusių užduočių ir neturėjo išsilavinimo, pagrindžiančio, kad jie galėtų teikti sveikatos priežiūros paslaugas.

- 12 Minėtame sprendime *Les Jardins de Jouvence* Teisingumo Teismas nusprendė, kad neapmokestinimo galimybė priklauso nuo „būdingo įvykdytų sandorių pobūdžio ir ūkio subjekto, teikiančio atitinkamas paslaugas, statuso“. Todėl prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad siekiant tinkamai išspręsti šalių ginčą būtina nustatyti kriterijus, kuriais remiantis reikia vertinti, ar tai yra socialinė veikla: ar [tai turi būti daroma] remiantis įgaliotų šalies, kurioje vykdoma veikla, valdžios institucijų dokumentais, ar pakanka nustatyti teikiamos priežiūros pobūdį.

Prašymo priimti prejudicinį sprendimą motyvų santrauka

- 13 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad Direktyvos 2006/112 132 straipsnyje numatyti neapmokestinimo atvejai turi būti aiškinami siaurai, nes tai yra bendrojo principo, pagal kurį PVM apmokestinama bet kokia apmokestinamojo asmens už atlygį teikiama paslauga, išimtis. Visgi šių atvejų aiškinimas turi būti suderinamas su tikslais, kurių jais siekiama, ir atitikti mokesčių neutralumo principo reikalavimus, tačiau juo negali būti panaikintas teigiamas neapmokestinimo poveikis (žr. minėtus sprendimus „*go fair*“ *Zeitarbeit*, *Horizon College*, *Komisija / Nyderlandai*, *Zimmermann* ir *Klinikum Dortmund*).
- 14 Visomis Direktyvos 2006/112 132 straipsnio nuostatomis siekiama tam tikros su visuomenės interesais susijusios veiklos neapmokestinimo PVM, kad būtų palengvintas tam tikrų teikiamų paslaugų ir tam tikrų tiekiamų prekių prieinamumas, išvengiant papildomų išlaidų, kurių kiltų jas apmokestinus PVM (žr. minėtus sprendimus *Komisija / Vokietija*, *TMD* ir *VDP Dental Laboratory ir kt.*).
- 15 *Varhoven administrativen sad* (Vyriausiasis administracinis teismas) panašioje byloje jau yra pareiškęs nuomonę dėl minėtos Direktyvos nuostatos aiškinimo. 2020 m. rugpjūčio 3 d. sprendime Nr. 10652 administracinėje byloje Nr. 11597/2019 jis nurodė, kad pagal Sąjungos teisę valstybės narės nėra įpareigojamos neapmokestinti už jų nacionalinės teritorijos ribų kitų valstybių narių piliečiams teikiamų socialinių paslaugų. Sprendimas buvo grindžiamas [Bulgarijos Respublikos] Konstitucijos 26 straipsnio 2 dalimi, pagal kurią tik Bulgarijos Respublikos teritorijoje gyvenantys užsieniečiai naudojami visomis Bulgarijos Konstitucijoje įtvirtintomis teisėmis ir pareigomis, išskyrus teises ir pareigas, kurioms privaloma turėti Bulgarijos pilietybę.
- 16 Šią bylą nagrinėjanti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo kolegija mano, kad atsižvelgiant į minėtą Direktyvos 2006/112 132 straipsniu siekiamą tikslą nesvarbu tai, ar paslaugų šalis yra valstybės narės teritorijoje, ar, kaip šiuo atveju, paslaugų teikėjas yra registruotas vienoje valstybėje narėje, o šių paslaugų gavėjai yra kitos valstybės narės, kurioje teikiamos šios paslaugos, piliečiai. Tačiau kadangi paslaugų teikimo vieta laikoma ta vieta, kurioje paslaugų teikėjas yra įsteigęs savo verslą, jei *Varhoven administrativen sad* (Aukščiausiasis

administracinis teismas) laikosi pirmiau pateikto Sąjungos teisės aiškinimo, Bulgarijoje įsisteigę socialinių paslaugų teikėjai mokesčių požiūriu turėtų būti vertinami skirtingai, priklausomai nuo to, ar jie paslaugas teikia Bulgarijos teritorijoje, ar kitos valstybės narės teritorijoje užsienio piliečiams; toks rezultatas prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui atrodo nepriimtinas.

- 17 Dėl šių priežasčių prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui reikalingas Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies g punkto išaiškinimas, kad būtų galima atsakyti į klausimą, ar pagal šį straipsnį komercinė bendrovė, kuri yra įregistruota kaip socialinių paslaugų teikėja valstybėje narėje (šiuo atveju Bulgarijoje), gali remtis šia nuostata norėdama, kad būtų neapmokestinamos socialinės paslaugos, kurias ji šių valstybių teritorijoje teikia fiziniams asmenims, kurie yra kitų valstybių narių piliečiai, ir ar atsakant į šį klausimą svarbu tai, kad paslaugų gavėjus padėjo surasti komercinės bendrovės, kurios yra įregistruotos toje valstybėje narėje, kurioje teikiamos paslaugos.
- 18 Be to, jei atsakymas į klausimą yra teigiamas ir pagal Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalį neapmokestinami tiekimai yra savarankiškos Sąjungos teisės sąvokos (žr. minėtą sprendimą *Žamberk*), tačiau šioje direktyvoje nėra nei šių sąvokų nustatymo kriterijų, nei atitinkamų svarbių faktų įrodinėjimo taisyklių, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui reikalingas paaiškinimas, kaip aiškinti ir taikyti šią Sąjungos teisės nuostatą, visų pirma, ar kiekvienu atveju pagal Bulgarijos ir (arba) Austrijos ir Vokietijos teisę reikia vertinti, ar tikrinta bendrovė yra „pripažinta socialine gerove besirūpinančia organizacija“ ir ar laikoma, kad pateikti įrodymai, kad paslaugos yra „glaudžiai susijusios su globa ir rūpyba bei socialinės apsaugos darbu“.
- 19 Galiausiai šiomis aplinkybėmis teismui kyla klausimas, ar komercinės bendrovės įregistravimo socialinių paslaugų teikėja, kaip tai suprantama pagal nacionalinės teisės aktus, pakanka, kad būtų galima teigti, jog ši bendrovė atitinkamoje valstybėje narėje yra „pripažinta socialine gerove besirūpinančia organizacija“.