

Downloaded via the EU tax law app / web

Pagaidu versija

TIESAS SPRIEDUMS (sestā palāta)

2020. gada 5. martā (*)

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu – Nodokļu uzlikšana – Pievienotās vērtības nodoklis (PVN) – Direktīva 2006/112/EK – 132. panta 1. punkta b) apakšpunkts – Atbrīvojumi – Slimnācas un medicīniskā aprūpe – Slimnācas – Pakalpojumi, kuri tiek sniegti sociālos apstākļos, kas izdizina apstākļiem, kurus piemēro publisko tiesību subjektiem – 377. un 391. pants – Atkāpes – Tiesības izvēlēties nodokļa uzlikšanu – Nodokļa noteikšanas saglabāšana – Darbības veikšanas nosacījumu grozījumi

Lieta C-211/18

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa)* (Šķērtietis nodokļu lietās (Administratīvo šķērtietis centrs), Portugāle) iesniedza ar lūgumu, kas pieņemts 2018. gada 19. februārī un kas Tiesā reģistrēts 2018. gada 26. martā, tiesvedībā

Idealmed III – Serviços de Saúde SA

pret

Autoridade Tributária e Aduaneira,

TIESA (sestā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs M. Safjans [*M. Safjan*], tiesneši L. Bejs Larsens [*L. Bay Larsen*] (referents) un K. Toadere [*C. Toader*],

ģenerālvokāts: M. Špunars [*M. Szpunar*],

sekretāre: M. Ferreira [*M. Ferreira*], galvenā administratore,

ģemot vērā rakstveida procesu un tiesas sēdi 2019. gada 17. jūnijā,

ģemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- *Idealmed III – Serviços de Saúde SA* vērā – *J. P. Lampreia* un *F. Antas*, advogados,
- Portugāles valdības vērā – *L. Inez Fernandes*, *M. Figueiredo* un *R. Campos Laires*, kā arī *M. J. Marques* un *P. Barros da Costa*, pārstāvji,
- Eiropas Komisijas vērā – *M. Afonso* un *N. Gossement*, pārstāves,

noklausījusies ģenerālvokāta secinājumus 2019. gada 10. oktobra tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par to, kā interpretēt Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.) 132. panta 1. punkta b) apakšpunktu, kā arī 377. un 391. pantu.

2 Šis līgums ir iesniegts saistībā ar strīdu starp *Idealmed III – Serviços de Saúde SA* (turpmāk tekstā – “*Idealmed*”) un *Autoridade Tributária e Aduaneira* (Nodokļu un muitas iestāde, Portugāle) par pārdziņas minētās līguma, ar kuru ir noteikts *Idealmed* samaksēt summu, kas atbilst pievienotās vērtības nodoklim (PVN), kurš atskaitīts saistībā ar medicīnas pakalpojumiem, ko tā ir sniegusi laikposmā no 2014. līdz 2016. gadam, kā arī samaksēt attiecīgos kompensācijas un nokavējuma procentus.

Atbilstošie tiesību akti

Direktīva 2006/112

3 Direktīvas 2006/112 7. apsvērumā ir noteikts:

“Pat ja kopējā PVN sistēmā pilnīgi nesaskaņo likmes un atbrīvojumus, tās mērķim vajadzētu būt konkurences izlīdzināšanai, jo katras dalībvalsts teritorijā līdzīgām precēm un pakalpojumiem piemēro vienādu nodokli, neatkarīgi no ražošanas un izplatīšanas vietas garuma.”

4 Šīs direktīvas 132. panta 1. punktā ir noteikts:

“Dalībvalstis atbrīvo no nodokļa šādus darījumus:

[..]

b) slimnīcas un medicīnisko aprūpi, kā arī arī tām cieši saistītas darbības, ko veic publisko tiesību subjekti vai, sociālos apstākļos, [kuri] līdzinās apstākļiem, ko piemēro publisko tiesību subjektiem, slimnīcas, medicīniskās aprūpes vai diagnostikas centri, vai arī citas pienācīgi atzītas līdzīgās iestādes;

[..]

g) pakalpojumu sniegšanu un preču piegādes, kas ir cieši saistītas ar sociālo aprūpi un sociālo nodrošināšanu, tostarp tādās, ko veic veco āžu pansionāti, publisko tiesību subjekti vai citas struktūras, kuras attiecīgā dalībvalsts atzinusi par sociālo labklājības struktūru;

[..].”

5 Minētās direktīvas 133. pantā ir paredzēts:

“Piešīrot struktūru, kas nav publisko tiesību subjekti, 132. panta 1. punkta b), g), h), i), l), m) un n) apakšpunktā paredzētos atbrīvojumus, dalībvalsts katrā atsevišķā gadījumā var tām piemērot vienu vai vairākus šādus nosacījumus:

a) attiecīgās struktūras nedrīkst pastāvīgi censties gūt peļņu, un jebkuru peļņu, kas tomēr rodas, nedrīkst sadalīt, bet tā jānovirza sniegto pakalpojumu turpināšanai vai uzlabošanai;

[..]

c) Šķm struktūrēm jnosaka cenas, ko apstiprinājušas valsts iestādes vai kas nav augstākas par šķdēm apstiprinātām cenām, vai attiecībā uz pakalpojumiem, kas nav jāapstiprina, zemākas cenas par tām, ko līdžīgiem pakalpojumiem nosaka komercuzņēmumi, kuriem jāmaksā PVN;

[..].”

6 Atbilstoši šķs pašas direktīvas 377. pantam:

“Portugāle var turpināt atbrīvot no nodokļa X pielikuma B daļas 2., 4., 7., 9., 10. un 13. punktu paredzētos darījumus, piemērojot nosacījumu, kas šajā dalībvalstī bija spēkā 1989. gada 1. janvārī.”

7 Direktīvas 2006/112 391. pants ir formulēts šķdi:

“Dalībvalstis, kuras atbrīvo no nodokļa 371., 375., 376. un 377. pantā, 378. panta 2. punktā, 379. panta 2. punktā un 380. līdž 390. pantā minētos darījumus, var nodokļa maksātājiem piešķirt tiesības izvēlēties iespēju, ka šiem darījumiem uzliek nodokli.”

8 Šķs direktīvas X pielikuma “To darījumu saraksts, uz kuriem attiecas 370. un 371. pants un 375.–390. pants minētās atkāpes” B daļas 7. punkts, kurā uzskaitīti darījumi, ko dalībvalstis var turpināt atbrīvot no nodokļa, ir minēti “slimnīcu veikti darījumi, kas nav paredzēti 132. panta 1. punkta b) apakšpunktā”.

Portugāles tiesības

9 *Código do IVA* (PVN kodekss) 9. panta 2. punkts ir paredzēts, ka no PVN ir atbrīvota medicīnisko un sanitāro pakalpojumu sniegšana un ar to cieši saistīti darījumi, ko veic slimnīcas, klīnikas, dispanseri un citas līdžīgas iestādes”.

10 Šķ kodeksa 12. pants redakcijā, kas izriet no 2008. gada 20. jūnija *decreto/lei n o 102/2008* (Dekrētslikums Nr. 102/2008), ir noteikts:

“1. Var atteikties no atbrīvojuma un izvēlēt ties darījumu aplikšanu ar nodokli:

[..]

b) slimnīcas, klīnikas, dispanseri un citas līdžīgas iestādes, kas nepieder publisko tiesību juridiskām personām vai valsts veselības sistēmā integrētām privātām iestādēm, kas sniedz medicīniskos un sanitāros pakalpojumus un ar tiem cieši saistītas darbības.

2. Izvēles tiesības tiek izmantotas, katrā nodokļu dienestā vai citā saskaņā ar likumu apstiprinātā vietā iesniedzot attiecīgi paziņojumu par darbības uzsākšanu vai tās grozīšanu, un tas stājas spēkā no tās iesniegšanas dienas.

3. Tā kā izvēles tiesības tiek izmantotas saskaņā ar iepriekšējiem punktiem, nodokļa maksātājam ir jāsauglabā pakāautība režīmam, ko tas ir izvēlējies, vismaz piecus gadus un pēc tam, kad šīs termiņš ir beidzies, ja tas vēlas atgriezties atbrīvojuma no nodokļa režīmā, tam:

a) viena no gadiem, kas seko gadam, kurā ir beidzies tās izvēles režīma termiņš, janvārī jāiesniedz 32. pants minētā deklarācija, kas stājas spēkā no tās gada 1. janvāra, kurā tās ir iesniegta;

[..].”

11 Ar 2016. gada 30. marta *lei n o 7/A/2016* (likums Nr. 7/A/2016) ir izdarīti grozījumi minētā

kodeksa 12. panta 1. punkt?, kas turpm?k ir formul?ts š?di:

“No atbr?vojuma no nodok?a var atteikties un izv?l?ties dar?jumu aplikšanu ar nodokli:

[..]

b) 9. panta 2. punkt? min?tie nodok?a maks?t?ji, kas nav publisko ties?bu juridiskas personas, attiec?b? uz medic?nisko un sanit?ro pakalpojumu sniegšanu un ar tiem cieši saist?tiem dar?jumiem, kas neizriet no l?gumiem, kuri vesel?bas aizsardz?bas sist?mas ietvaros ir nosl?gti ar valsti, saska?? ar attiec?go likumu par vesel?bas aizsardz?bas pamatiem.”

Pamatlieta un prejudici?lie jaut?jumi

12 *Idealmed* ir sabiedr?ba, kas p?rvalda un pe??as g?šanas nol?k? ekspluat? piecas ?rstniec?bas iest?des, kuras tostarp pied?v? medic?nas pakalpojumus, medic?nas m?su pakalpojumus, k? ar? diagnostikas, kl?nisko anal?žu un fizioterapijas pakalpojumus.

13 Sav? 2012. gada 6. janv?r? iesniegtaj? deklar?cij? par darb?bas uzs?kšanu š? sabiedr?ba pauda v?lmi izv?l?ties parasto PVN rež?mu.

14 Kopš 2012. gada septembra *Idealmed* ir nosl?gusi l?gumus un l?gumus ar valsts iest?d?m, tostarp paredzot apr?pes pakalpojumu sniegšanu par iepriekš noteikt?m cen?m.

15 Veicot p?rbaudi, Nodok?u un muitas administr?cija konstat?ja, ka laikposm? no 2014. gada apr??a l?dz 2016. gada j?nijam liela da?a no *Idealmed* medic?nisk?s darb?bas tika veikta saska?? ar šiem nol?gumiem un konvencij?m. Š? iest?de no t? secin?ja, ka š? darb?ba bija j?atbr?vo no nodok?a un *Idealmed* nevar?ja atteikties no š?da atbr?vojuma sa?emšanas un ka t?d?j?di š? sabiedr?ba nepamatoti bija atskait?jusi PVN, kas samaks?ts, veicot min?to darb?bu.

16 P?c š?s p?rbaudes Nodok?u un muitas iest?de pie??ma l?mumu, ar kuru p?c savas ierosmes no 2012. gada 1. oktobra groz?ja *Idealmed* statusu attiec?b? uz PVN un šai sabiedr?bai noteica pien?kumu samaks?t summu, kas atbilst nepamatoti atskait?t? PVN summai, proti, 2 009 944,90 EUR, pieskaitot ar to saist?tos procentus.

17 2017. gada 27. j?nij? *Idealmed* iesniedza pieteikumu par š??r?jtiesas nodok?u liet?s izveidi, lai konstat?tu š? l?muma prettiesiskumu.

18 Šajos apst?k?os *Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa)* (Š??r?jtiesa nodok?u liet?s (Administrat?vo š??r?jtiesu centrs), Portug?le) nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?dus prejudici?lus jaut?jumus:

“1) Vai Direkt?vas [2006/112] 132. panta 1. punkta b) apakšpunktam pretrun? ir uzskat?t, ka priv?to ties?bu komercsabiedr?bai piederoša slimn?ca, kas ir nosl?gusi l?gumus par vesel?bas apr?pes pakalpojumu sniegšanu ar valsti un publisko ties?bu juridisk?m person?m, uzs?k darb?bu soci?los apst?k?os, kas l?dzin?s tiem, ko piem?ro min?taj? ties?bu norm? nor?d?taj?m iest?d?m, ja ir izpild?tas š?das pras?bas:

– vair?k nek? 54,5 % no ie??mumiem, tostarp summas, par kur?m ir izrakst?ti r??ini pacientiem dal?bniekiem, ir izrakst?ti valsts iest?d?m un administrat?vaj?m slimokas?m, nor?dot cenas, kas ir noteiktas ar t?m nosl?gtajos nol?gumos un l?gumos;

– vair?k nek? 69 % pacientu ir administrat?vo slimokasu dal?bnieki vai ar? tie izmanto pakalpojumus, kas tiek sniegti, pildot ar valsts iest?d?m nosl?gtos l?gumus;

- vairāk nekā 71 % medicīnisko darbību tiek veiktas saskaņā ar līgumiem, kas ir noslēgti ar administratīvo slimnīcu un valsts iestādi; un
- darbība tiek veikta svarīgās sabiedrības interesēs?

2) Vai, ņemot vērā, ka saskaņā ar Direktīvas [2006/112] 377. pantu Portugāle ir izvēlējusies turpināt atbrīvot no PVN darījumus, kurus veic slimnīcas, kas nav minētas šīs direktīvas 132. panta 1. punkta b) apakšpunktā, piešķirot šiem nodokļa maksājumiem iespēju izvēlēties minēto darījumu aplikšanu ar nodokli saskaņā ar Direktīvas [2006/112] 391. pantu, ja aplikšanas ar nodokli režīms tiek piemērots vismaz piecu gadu laikposmā, un paredzot, ka tie var tikt atbrīvoti no nodokļa tikai tad, ja tie par to skaidri paziņo, 391. pantam un/vai iegūto tiesību aizsardzības, tiesiskās pārvērtības, vienlīdzīgās attieksmes, diskriminācijas aizlieguma, neitralitātes un konkurences neizkropošāšanas attiecībā uz lietotajiem un nodokļa maksājumiem, kas ir publisko tiesību subjekti, principiem pretrunā ir tas, ka nodokļu iestāde nosaka atbrīvojuma no nodokļa režīma piemērošanu pirms minētā termiņa beigām no brīža, kad tā atzīst, ka nodokļa maksājums ir sīcis sniegt pakalpojumus sociālos apstākļos, kas iedzīns tiem, ko piemēro publisko tiesību subjektiem?

3) Vai minētajam Direktīvas [2006/112] 391. pantam un/vai iepriekš minētajiem principiem ir pretrunā tas, ka nodokļa maksājumiem, kuri iepriekš bija izvēlējusies aplikšanas ar nodokli režīmu, atbilstoši jaunajam likumam ir piemērojama atbrīvojuma no nodokļa režīms pirms minētā piecu gadu termiņa beigām?

4) Vai Direktīvas [2006/112] 391. pantam un iepriekš minētajiem principiem ir pretrunā tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru nodokļa maksājumiem, kas ir izvēlējies aplikšanas ar nodokli sistēmas piemērošanu, jo brīdā, kad tika veikta šī izvēle, tas nesniedza veselības aprūpes pakalpojumus sociālos apstākļos, kas iedzīns tiem, kurus piemēro publisko tiesību subjektiem, var tikt arī turpmāk piemērota šī sistēma, ja šādos pakalpojumus tas sīk sniegt sociālos apstākļos, kas iedzīns tiem, ko piemēro publisko tiesību subjektiem?"

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo jautājumu

19 Vispirms jāatgādina, ka saskaņā ar Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta b) apakšpunktu dalībvalstis atbrīvo no nodokļa slimnīcas un medicīnisko aprūpi, kā arī ar tām cieši saistītas darbības, ko veic publisko tiesību subjekti, vai sociālos apstākļos, kuri iedzīns apstākļiem, ko piemēro publisko tiesību subjektiem, slimnīcas, medicīniskās aprūpes vai diagnostikas centri un citas pienācīgi atzītas iestādes.

20 No šīs tiesību normas formulējuma izriet, ka aprūpes, ko sniedz privāts slimnīcas, atbrīvojums no nodokļa ir pakāpāts nosacījums, ka šie pakalpojumi tiek sniegti sociālos apstākļos, kas iedzīns apstākļiem, kurus piemēro publisko tiesību subjektiem.

21 Tā kā šī prasība attiecas nevis uz attiecīgo pakalpojumu sniedzēju, bet uz sniegtajiem pakalpojumiem, lai piemērotu minētās direktīvas 132. panta 1. punkta b) apakšpunktā paredzēto atbrīvojumu, nav nozīmes tam, cik liela daļa no visām šā pakalpojumu sniedzēja darbībām ir aprūpes pakalpojumi, kas tiek nodrošināti līgumos sociālos apstākļos minētās tiesību normas izpratnē.

22 Šādos apstākļos ir jāuzskata, ka ar savu pirmo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta b) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka dalībvalsts

kompetentās iestādes, lai noteiktu, vai privātas slimnīcas sniegtie aprūpes pakalpojumi, kam ir vispārjo interešu raksturs un kas tiek sniegti apstākļos, kuri sociāli iedzinās tiem, kas attiecas uz publisko tiesību subjektiem šīs pašas tiesību normas izpratnē, var ņemt vērā to, ka šie pakalpojumi tiek sniegti atbilstoši ar šīs dalībvalsts valsts iestādēm noslēgtiem līgumiem par šajos līgumos noteiktām cenām un tādā izmaksā daļēji uzēmas minētās dalībvalsts sociāli nodrošinājuma iestādes.

23 Šajā ziņā vispirms ir jānorāda, ka Padomes Sestās direktīvas 77/388/EEK (1977. gada 17. maijs) par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV 1977, L 145, 1. lpp.), 13. panta A daļas 1. punkta b) un g) apakšpunkts, kā arī Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta b) un g) apakšpunkts, kuru formulējums būtībā ir identisks pirmās no šīm tiesību normām formulējumam, ir jāinterpretē vienādi un līdz ar to Tiesas judikatūra par šo pirmo tiesību normu ir atbilstoša, lai atbildētu uz jautājumiem par otrās minētās tiesību normas interpretāciju (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2010. gada 10. jūnijs, *Future Health Technologies*, C-86/09, EU:C:2010:334, 27. punkts).

24 Attiecībā uz jādzienu “sociāli pielīdzināmi apstākļi” Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta b) apakšpunkta izpratnē ir jākonstatē, ka šajā tiesību normā nav precīzi definēti, kādi attiecīgo aprūpes pakalpojumu aspekti ir jāsalīdzina, lai novērtētu tās piemērojamību.

25 Šajā ziņā jāatgādina, pirmkārt, ka Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta noteikumu mērķis kopumā ir atbrīvot no PVN noteiktas darbības sabiedrības interesēs, lai atvieglotu piekūvi noteiktiem pakalpojumiem, kā arī noteiktu preču piegādi, izvairoties no papildu izmaksām, kas izriet no to aplikšanas ar PVN (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2019. gada 20. novembris, *Infobios*, C-400/18, EU:C:2019:992, 37. punkts un tajā minētā judikatūra).

26 Tādējādi pakalpojumu vispārjo interešu raksturs ir atbilstošs elements, kas ir jāņem vērā, lai noteiktu, vai uz privātas slimnīcas sniegtajiem aprūpes pakalpojumiem attiecas šīs direktīvas 132. panta 1. punkta b) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums.

27 Otrkārt, no minētās direktīvas 133. panta pirmās daļas c) apakšpunkta izriet, ka dalībvalstis var piešķirt šīs pašas direktīvas 132. panta 1. punkta b) un g) apakšpunktā paredzētos atbrīvojumus organizācijām, kas nav publisko tiesību subjekti, ievērojot nosacījumu, ka šīm iestādēm ir jāpiemēro cenas, kuras ir apstiprinājušas valsts iestādes vai kuras nav augstākas par šādām cenām, vai attiecībā uz darījumiem, attiecībā uz kuriem cenas nav jāapstiprina, – cenas, kas ir zemākas par tām, ko prasa komercuzņēmumi, kam tiek uzlikts PVN.

28 Tā kā Savienības likumdevējs līgumā, kas noslēgts ar dalībvalsts valsts iestādēm, ir padarījis pakalpojumu cenu noteikšanas elementu par fakultatīvu nosacījumu, kuru dalībvalstis var izvēlēties piemērot vai nepiemērot Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta b) apakšpunktā paredzētajam atbrīvojumam, šāda elementa neesamība nevar izslēgt šā atbrīvojuma no nodokļa piemērošanu (pēc analoģijas skat. spriedumu, 2005. gada 26. maijs, *Kingscrest Associates un Montecello*, C-498/03, EU:C:2005:322, 40. punkts).

29 Šāds elements tomēr ir būtisks, lai noteiktu, vai privātas slimnīcas aprūpes pakalpojumi tiek nodrošināti sociālos apstākļos, kas iedzinās apstākļiem, kurus piemēro publisko tiesību subjektiem Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta b) apakšpunkta izpratnē (pēc analoģijas skat. spriedumu, 2016. gada 21. janvāris, *Les Jardins de Jouvence*, C-335/14, EU:C:2016:36, 38. punkts).

30 Šādos apstākļos jāuzskata, ka elements, kas attiecas uz pakalpojumu cenu noteikšanu, noslēdzot līgumu ar dalībvalsts valsts iestādēm, ir apstāklis, kuru var ņemt vērā, lai noteiktu, vai

priv?tas slimn?cas apr?pes pakalpojumi tiek sniegti apst?k?os, kas soci?li l?dzin?s apst?k?iem, kurus piem?ro publisko ties?bu subjektiem Direkt?vas 2006/112 132. panta 1. punkta b) apakšpunkta izpratn?.

31 Trešk?rt, no Tiesas judikat?ras izriet – k?rt?bai, k?d? dal?bvalsts soci?li nodrošin?juma iest?des veic maks?jumus, ir noz?me, p?rbaudot to apst?k?u sal?dzin?m?bu, k?dos šie pakalpojumi tiek sniegti š?s ties?bu normas izpratn? (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2010. gada 10. j?nijs, *CopyGene*, C?262/08, EU:C:2010:328, 69. un 70. punkts).

32 ?emot v?r? iepriekš min?to, uz pirmo jaut?jumu ir j?atbild, ka Direkt?vas 2006/112 132. panta 1. punkta b) apakšpunkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka dal?bvalsts kompetent?s iest?des, lai noteiktu, vai priv?t?s slimn?cas sniegtie apr?pes pakalpojumi, kam ir visp?r?jo interešu raksturs un kas tiek sniegti apst?k?os, kuri soci?li l?dzin?s tiem, kas attiecas uz publisko ties?bu subjektiem š?s pašas ties?bu normas izpratn?, var ?emt v?r? to, ka šie pakalpojumi tiek sniegti atbilstoši ar š?s dal?bvalsts valsts iest?d?m nosl?gtiem l?gumiem par šajos l?gumos noteikt?m cen?m un t?gad izmaksas da??ji uz?emas min?t?s dal?bvalsts soci?li nodrošin?juma iest?des.

Par otro l?dz ceturto jaut?jumu

33 Ar otro l?dz ceturto jaut?jumu, kuri ir j?izskata kop?, iesniedz?jtiesa b?t?b? vaic?, vai Direkt?vas 2006/112 391. pants, skat?ts kop? ar t?s 377. pantu un tiesisk?s pa??v?bas, tiesisk?s droš?bas, k? ar? nodok?u neitralit?tes principu, ir j?interpret? t?d?j?di, ka tam pretrun? ir tas, ka no PVN tiek atbr?voti t?di priv?t?s slimn?cas sniegti apr?pes pakalpojumi, uz kuriem attiecas š?s direkt?vas 132. panta 1. punkta b) apakšpunkts, jo šo darb?bu veikšanas nosac?jumi ir groz?ti p?c tam, kad t? ir izv?l?jusies attiec?g?s dal?bvalsts tiesiskaj? regul?jum? paredz?to nodok?u rež?mu, kur? ir paredz?ts pien?kums visiem nodok?u maks?t?jiem, kas izdara šo izv?li, palikt pak?autiem šim rež?mam l?dz noteiktam termi?am, ja šis termi?š nav v?l iest?jies.

34 J?atg?dina, ka kop?j? PVN sist?ma ir valstu ties?bu aktu pak?peniskas saska?ošanas rezult?ts, kura ?stenota saist?b? ar LESD 113. un 115. pantu. Tiesa vair?kk?rt ir secin?jusi, ka š? harmoniz?cija, kas tika ?stenota ar vair?k?m citu p?c citas pie?emt?m direkt?v?m un it ?paši ar Direkt?vu 77/388, ir tikai da??ja (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2015. gada 26. febru?ris, *VDP Dental Laboratory u.c.*, C?144/13 un C?160/13, EU:C:2015:116, 60. un taj? min?t? judikat?ra).

35 Ar Direkt?vas 2006/112 370. pantu dal?bvalst?m ir at?auts turpin?t patur?t sp?k? dažas valsts ties?bu normas, kas ir pie?emtas pirms š?s direkt?vas un kas gad?jum?, ja š?das at?aujas neb?tu, neb?tu sader?gas ar šo direkt?vu (spriedums, 2015. gada 26. febru?ris, *VDP Dental Laboratory u.c.*, C?144/13 un C?160/13, EU:C:2015:116, 61. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

36 Šaj? kontekst? ar š?s direkt?vas 377. pantu, skat?tu kop? ar min?t?s direkt?vas X pielikuma B da?as 7. punktu, Portug?les Republikai ir at?auts turpin?t atbr?vot no nodok?a darb?bas, ko veic slimn?cas, kuras nav min?tas š?s pašas direkt?vas 132. panta 1. punkta b) apakšpunkt?, ar nosac?jumiem, kas šaj? dal?bvalst? past?v?ja 1989. gada 1. janv?r?.

37 Turkl?t Direkt?vas 2006/112 391. pant? dal?bvalst?m, kas atbr?vo no nodok?a dar?jumus, uz kuriem attiecas taj? min?tie noteikumi, tostarp š?s direkt?vas 377. pants, ir at?auts sniegt attiec?gajiem nodok?a maks?t?jiem iesp?ju izv?l?ties maks?t nodokli par min?tajiem dar?jumiem.

38 T?d?j?di no min?t?s direkt?vas 377. un 391. panta, k? ar? t?s X pielikuma B da?as 7. punkta kop?gas interpret?cijas izriet, ka š?s pašas direkt?vas 391. pant? paredz?t? iesp?ja izv?l?ties nodokli attiecas tikai uz t?du slimn?cu darb?b?m, kas nav nor?d?tas Direkt?vas 2006/112 132. panta 1. punkta b) apakšpunkt?. Šaj? p?d?j? min?taj? ties?bu norm? dal?bvalst?m

ir noteikts pienākums atbrīvot no nodokļa pakalpojumus, uz kuriem tie attiecas (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2010. gada 10. jūnijs, *CopyGene*, C-262/08, EU:C:2010:328, 56. punkts).

39 No tie izriet, ka no brīža, kad privāta slimnīca sniedz pakalpojumus, uz kuriem attiecas šīs pašas direktīvas 132. panta 1. punkta b) apakšpunkts, tai ir jāpiemēro atbrīvojuma no nodokļa režīms attiecībā uz šiem pakalpojumiem, pat ja tie ir izvēlējusies aplikšanos ar nodokli režīmu darbībā, uz kurām neattiecas minētā tiesību norma.

40 Līdz ar to dalībvalstis nevar pamatoties uz Direktīvas 2006/112 377. un 391. pantu, lai pamatotu nodokļa maksājuma darījumu aplikšanos ar nodokli turpināšanu, ja tās rezultātā tie darījumi netiks atbrīvoti no nodokļa, lai gan uz tiem attiecas šīs direktīvas 132. panta 1. punkta b) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums.

41 Turklāt, ņemot vērā nodokļu neitralitātes principu, kas ir atgādāts minētās direktīvas 7. apsvērumā un kas nepieļauj no PVN viedokļa atšķirīgi aplūkot līdzīgus pakalpojumus, starp kuriem pastāv konkurence (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2019. gada 5. septembris, *Regards Photographiques*, C-145/18, EU:C:2019:668, 36. punkts un tajā minētā judikatūra), ar faktu, ka agrāk attiecīgais nodokļa maksātājs ir sniedzis citus pakalpojumus, attiecībā uz kuriem tam ir ticis piemērots šīs pašas nodokļu režīms, principā nav paredzēts mainīt nodokļu režīmu pakalpojumiem, kurus tas vēlāk sniedzis atšķirīgos sociālos apstākļos.

42 Tāpat tas, ka valsts tiesiskais regulējums, kurā ir paredzēta šāda iespēja izvēlēties darbību aplikšanos ar nodokli režīmu, nodokļa maksājuma uzliedz pienākumu noteikt termiņus, kas vēl nav beidzies, palikt pakārtam šim režīmam, un tas neietekmē to pakalpojumu aplikšanu ar nodokli, uz kuriem attiecas Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta b) apakšpunkts, jo šāda iespēja attiecas tikai uz šajā tiesību normā neparedzētiem darījumiem.

43 Turklāt šādu interpretāciju neliek apšaubīt tiesiskās paņēvības vai tiesiskās drošības principi.

44 Attiecībā uz tiesiskās paņēvības principu jāatgādina, ka tiesības atsaukties uz šo principu ir ikvienam tiesību subjektam, kam kāda administratīvā iestāde ir devusi pamatotas cerības ar konkrētiem tam dotiem solījumiem (spriedums, 2018. gada 21. februāris, *Kreuzmayr*, C-628/16, EU:C:2018:84, 46. punkts un tajā minētā judikatūra).

45 Tas, ka valsts tiesiskajā regulējumā, kurā nodokļa maksājuma ir atļauts izvēlēties maksāt nodokli par savu darbību, šādas izvēles izmantošana ir pakārtota tie pienākumam palikt pakārtam režīmam līdz noteiktam termiņam, šim nodokļu maksājuma nevar radīt tiesisko paņēvību attiecībā uz to, ka kompetentās iestādes turpinās piemērot šo režīmu gadījumā, ja tiks grozīti nosacījumi, ar kuriem tas veic savu darbību.

46 Attiecībā uz tiesiskās drošības principu Tiesa ir nospriedusi, ka tas neliedz nodokļu iestādēm noilguma termiņus veikt PVN uzdevumu par atskaitīto nodokli vai par jau sniegtiem pakalpojumiem, kuriem būtu bijis jāpiemēro šis nodoklis (spriedums, 2016. gada 12. oktobris, *Nigl* u.c., C-340/15, EU:C:2016:764, 48. punkts).

47 Tādējādi šim principam nav pretrunā tas, ka nodokļu iestāde izvērtē tādā nodokļu maksājuma situāciju, kurā ir izvēlējies aplikēt ar nodokli savu darbību, un ka šā novērtējuma beigās šā iestāde veic PVN uzdevumu par pakalpojumiem, ko šis nodokļa maksātājs sniedzis pēctam, kad tas ir izmantojis savas izvēles tiesības, ja tie secina, ka uz šiem pakalpojumiem attiecas šīs direktīvas 132. panta 1. punkta b) apakšpunkts un tie būtu jāatbrīvo no nodokļa saskaņā ar šo tiesību normu.

48 No t? izriet, ka uz otro l?dz ceturto jaut?jumu ir j?atbild, ka Direkt?vas 2006/112 391. pants, skat?ts kop? ar t?s 377. pantu un tiesisk?s pa??v?bas, tiesisk?s droš?bas, k? ar? nodok?u neitralit?tes principiem, ir j?interpret? t?d?j?di, ka tas neliedz atbr?vot no PVN t?dus priv?tas slimn?cas sniegtus apr?pes pakalpojumus, uz kuriem š?s direkt?vas 132. panta 1. punkta b) apakšpunkts attiecas t?p?c, ka šo darb?bu veikšanas nosac?jumi ir groz?ti p?c tam, kad t? ir izv?l?jusies attiec?g?s dal?bvalsts tiesiskaj? regul?jum? paredz?to nodok?u rež?mu, kur? ir paredz?ts pien?kums visiem nodok?u maks?t?jiem, kas izdara šo izv?li, palikt pak?autiem šim rež?mam l?dz noteiktam termi?am, ja šis termi?š nav v?l iest?jies.

Par ties?šan?s izdevumiem

49 Attiec?b? uz pamatlietas dal?bniekiem š? tiesved?ba ir stadija proces?, kuru izskata iesniedz?jtiesa, un t? lemj par ties?šan?s izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsv?rumus Tiesai, un kas nav min?to lietas dal?bnieku izdevumi, nav atl?dzin?mi.

Ar š?du pamatojumu Tiesa (sest? pal?ta) nospriež:

1) **Padomes Direkt?vas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu 132. panta 1. punkta b) apakšpunkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka dal?bvalsts kompetent?s iest?des, lai noteiktu, vai priv?t?s slimn?cas sniegtie apr?pes pakalpojumi, kam ir visp?r?jo interešu raksturs un kas tiek sniegti apst?kos, kuri soci?li l?dzin?s tiem, kas attiecas uz publisko ties?bu subjektiem š?s pašas ties?bu normas izpratn?, var ?emt v?r? to, ka šie pakalpojumi tiek sniegti atbilstoši ar š?s dal?bvalsts valsts iest?d?m nosl?gtiem l?gumiem par šajos l?gumos noteikt?m cen?m un t?gad izmaksas da??ji uz?emas min?t?s dal?bvalsts soci?l? nodrošin?juma iest?des.**

2) **Direkt?vas 2006/112 391. pants, skat?ts kop? ar t?s 377. pantu un tiesisk?s pa??v?bas, tiesisk?s droš?bas, k? ar? nodok?u neitralit?tes principiem, ir j?interpret? t?d?j?di, ka tas neliedz atbr?vot no PVN t?dus priv?tas slimn?cas sniegtus apr?pes pakalpojumus, uz kuriem š?s direkt?vas 132. panta 1. punkta b) apakšpunkts attiecas t?p?c, ka šo darb?bu veikšanas nosac?jumi ir groz?ti p?c tam, kad t? ir izv?l?jusies attiec?g?s dal?bvalsts tiesiskaj? regul?jum? paredz?to nodok?u rež?mu, kur? ir paredz?ts pien?kums visiem nodok?u maks?t?jiem, kas izdara šo izv?li, palikt pak?autiem šim rež?mam l?dz noteiktam termi?am, ja šis termi?š nav v?l iest?jies.**

[Paraksti]

* Tiesved?bas valoda – portug??u.