



Judikatūras krājums

ĢENERĀLADVOKĀTA DŽERARDA HOGANA [*GERARD HOGAN*]
SECINĀJUMI,
sniegti 2021. gada 23. septembrī¹

Lieta C-228/20

I GmbH

pret

Finanzamt H

(*Niedersächsisches Finanzgericht* (Lejassaksijas Finanšu tiesa, Vācija) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Pievienotās vērtības nodoklis – Direktīva 2006/112/EK – 132. panta 1. punkta b) apakšpunkts – Atbrīvojumi konkrētām medicīniskām darbībām sabiedrības interesēs – Jēdziens “pienācīgi atzītas iestādes” – Jēdziens “sociālie apstākļi, kuri līdzinās apstākļiem, ko piemēro publisko tiesību subjektiem”

I. Ievads

1. Kādos apstākļos privātā slimnīca ir tiesīga izmantot atbrīvojumu no PVN, kas tiek attiecināts uz ārstēšanu un medicīnisko aprūpi valsts slimnīcās? Kā turpinājumā redzēsīm, tas ir sarežģīts jautājums, bet par to būtībā ir šis lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu, kas attiecas uz Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “PVN direktīva”) 132. panta 1. punkta b) apakšpunkta interpretāciju. Tieši šajā normā ir paredzēts atbrīvojums konkrētām veselības aprūpes darbībām, ko veic konkrētu veidu ārstniecības iestādes.

2. PVN direktīvas 132. pantā paredzētie atbrīvojumi no nodokļa ir balstīti uz politikas apsvērumiem, kas ne vienmēr ir pilnībā konsekventi. Kā minējis *D. Berlin*, progresu PVN saskaņošanas jomā bieži vien ir noteikuši ļoti praktiski apsvērumi, kurus savukārt nereti diktējusi valstu politikas realitāte un reģionālās īpatnības².

3. Šajā lietā lūgumu ir iesniegusi *Niedersächsisches Finanzgericht* (Lejassaksijas Finanšu tiesa, Vācija), izskatot strīdu starp sabiedrību ar ierobežotu atbildību “I” un *Finanzamt H* (H Finanšu pārvalde, Vācija) par minētās sabiedrības sniegto stacionāro pakalpojumu atbrīvojumu no PVN 2009.–2012. taksācijas gadā. Konstatējot zināmu spriedzi starp attiecīgajiem valsts tiesību aktiem un PVN direktīvas 132. panta 1. punkta b) apakšpunktu, iesniedzējtiesa nolēma uzdot Tiesai jautājumu par minētās normas interpretāciju.

¹ Oriģinālvaloda – angļu.

² Skat. Berlin, D., *La Directive TVA 2006/112*, Bruylant, Brisele, 2020, 538. lpp.

4. Vispirms – nevar neminēt, ka daļa no Tiesas esošās judikatūras par šo jautājumu, iespējams, ne vienmēr ir pilnībā konsekventa. Kā arī redzēsīm, šajā gadījumā daļa no grūtībām ir saistīta ar apstākli, ka daži 132. panta 1. punkta b) apakšpunktā ietvertie jēdzieni paši par sevi ir savā ziņā slikti definēti un grūti piemērojami. Līdz ar to izskatāmā lieta ļauj Tiesai precizēt šo judikatūru, veicot visaptverošu un sistēmisku šīs tiesību normas analīzi. Tomēr, pirms turpinu šo analīzi, ir jāizklāsta attiecīgais tiesiskais regulējums.

II. Atbilstošās tiesību normas

A. Savienības tiesības

5. PVN direktīvas 131. pants ir vienīgā norma, kas ietverta minētās direktīvas IX sadaļas “Atbrīvojumi” 1. nodaļā “Vispārīgi noteikumi”. Minētā norma ir formulēta šādi:

“Šīs sadaļas 2. līdz 9. nodaļā paredzētos atbrīvojumus, neskarot citus [ES] noteikumus, piemēro saskaņā ar noteikumiem, ko dalībvalstis pieņem, lai nodrošinātu pareizu un godīgu šo atbrīvojumu piemērošanu un lai nepieļautu nekādu iespējamu krāpšanu, izvairīšanos un ļaunprātīgu izmantošanu.”

6. PVN direktīvas 132. panta, kas iekļauts minētās direktīvas IX sadaļas 2. nodaļā “Atbrīvojumi konkrētām darbībām sabiedrības interesēs”, 1. punktā ir paredzēts:

“Dalībvalstis atbrīvo no nodokļa šādus darījumus:

[..]

- b) slimnīcas un medicīnisko aprūpi, kā arī ar tām cieši saistītas darbības, ko veic publisko tiesību subjekti vai, sociālos apstākļos, kuras līdzinās apstākļiem, ko piemēro publisko tiesību subjektiem, slimnīcas, medicīniskās aprūpes vai diagnostikas centri, vai arī citas pienācīgi atzītas līdzīgas iestādes;
- c) medicīniskās aprūpes sniegšanu, darbojoties medicīniskās vai paramedicīniskās profesijās, ko noteikusi attiecīgā dalībvalsts;

[..].”

7. Minētās direktīvas 133. pantā ir noteikts:

“Piešķirot struktūrām, 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;
- b) šīs struktūras ir jāpārvalda un jāvada – būtībā brīvprātīgi – personām, kurām pašām vai caur starpniekiem nav tieša vai netieša daļa attiecīgo darbību iznākumā;

- c) šīm struktūrām jānosaka cenas, ko apstiprinājušas valsts iestādes vai kas nav augstākas par šādām apstiprinātām cenām, vai attiecībā uz pakalpojumiem, kas nav jāapstiprina, zemākas cenas par tām, ko līdzīgiem pakalpojumiem nosaka komercuzņēmumi, kuriem jāmaksā PVN;
- d) atbrīvojumi nedrīkstētu radīt konkurences izkropļojumus, nostādot neizdevīgā stāvoklī uzņēmumus, kas ir PVN maksātāji.

[..]”

B. Vācijas tiesības

8. *Umsatzsteuergesetz* (Apgrozījuma nodokļa likums, turpmāk tekstā – “*UStG*”), redakcijā, kas bija spēkā 2009. gada 1. janvārī, 4. panta 14. punkta b) apakšpunktā ir paredzēts:

“To darījumu vidū, uz kuriem attiecas *UStG* 1. panta 1. punkta 1. apakšpunkts, no nodokļa atbrīvoti ir:

[..]

14. [..]

- b) slimnīcas un medicīniskā aprūpe, tostarp diagnostika, medicīniskās pārbaudes, profilakse, rehabilitācija, dzemdniecība un pirmsnāves aprūpe, kā arī ar to cieši saistītas darbības, ko veic publisko tiesību subjekti. Pirmajā teikumā minētie pakalpojumi tiek atbrīvoti no nodokļa arī tad, ja tos sniedz:

aa) apstiprinātās slimnīcas *Fünften Buches Sozialgesetzbuch* [(Sociālā nodrošinājuma kodeksa V grāmata)] 108. panta izpratnē;

[..]

cc) struktūras, kas aprūpē ir iesaistījušās ar tādu iestāžu palīdzību, kuras nodrošina nelaimes gadījumu obligāto apdrošināšanu saskaņā ar *Siebten Buches Sozialgesetzbuch* [(Sociālā nodrošinājuma kodeksa VII grāmata)] 34. pantu;

[..].”

9. *SGB V* [Sociālā nodrošinājuma kodeksa V grāmatas] 108. pantā “Apstiprinātās slimnīcas” ir noteikts:

“Slimokases atļauja sniegt slimnīcas aprūpes pakalpojumus var tikt izsniegta vienīgi šādām slimnīcām (turpmāk tekstā – “apstiprinātās slimnīcas”):

1. slimnīcām, kurām ir noteikts universitātes slimnīcas statuss [..],
2. slimnīcām, kas ir iekļautas *Land* [federālās zemes] līmeņa slimnīcu plānā (plāna slimnīcas), vai
3. slimnīcām, kas ir noslēgušas veselības aprūpes līgumu ar *Landesverbände der Krankenkassen* (federālo zemju slimokašu apvienības) un *Verbände der Ersatzkassen* (izvēles apdrošināšanas iestāžu apvienības).”

10. Šķiet, ka saskaņā ar Vācijas tiesību aktiem vēsturisku iemeslu dēļ atšķirība starp [federālās zemes] slimokasi un izvēles apdrošināšanas iestādi ir to organizācijas veids. Tam, šķiet, nav nozīmes izskatāmajā lietā.

11. *SGB V* 109. pantā “Veselības aprūpes līgumu noslēgšana ar slimnīcām” ir paredzēts:

“[..]

(2) Nav tiesību uz veselības aprūpes līguma noslēgšanu saskaņā ar *SGB V* 108. panta 3. punktu [..].

(3) *SGB V* 108. panta 3. punktā paredzēto veselības aprūpes līgumu nedrīkst noslēgt, ja slimnīca:

1. nenodrošina efektīvu un rentablu stacionāro aprūpi,

2. [neatbilst noteiktām kvalitātes prasībām] vai

3. nav nepieciešama, lai nodrošinātu apdrošināto personu vajadzībām atbilstīgu stacionāro aprūpi.

[..]”

12. *Gesetz zur wirtschaftlichen Sicherung der Krankenhäuser und zur Regelung der Krankenhauspflegesätze (Krankenhausfinanzierungsgesetz)* (Slimnīcu finansēšanas likums, turpmāk tekstā – “KHG”, *BGBI.* I, 1991, 886) 1. pantā “Pamatprincips”, redakcijā, ko iesniedzējtiesa norādījusi kā piemērojamo pamatlītai – bet minētajai tiesai tas ir jāapstiprina –, ir paredzēts:

“(1) Šā likuma mērķis ir slimnīcu saimnieciskā stabilitāte, kas dod iespēju nodrošināt augstas kvalitātes, pacientu un iedzīvotāju vajadzībām pielāgotu veselības aprūpi efektīvās, augsti kvalitatīvās un saimnieciski patstāvīgās slimnīcās un veicināt sociāli ilgtspējīgas aprūpes tarifus.”

13. Slimnīcu finansēšanas likuma 6. pantā ir paredzēts:

“(1) *Länder* [federālās zemes] izveido slimnīcu vajadzību novērtēšanas plānu un ieguldījumu programmu, lai sasniegtu 1. pantā minētos mērķus; tajos ņem vērā turpmākās izmaksas, it īpaši ietekmi uz veselības aprūpes tarifiem.

[..]

(4) Detalizētāku informāciju nosaka attiecīgās *Land* [federālās zemes] tiesību aktos.”

14. Savos rakstveida apsvērumos Vācijas valdība norādīja, ka *Bundesministerium der Finanzen* (Federālā finanšu ministrija, Vācija) ir pieņēmusi saistošu administratīvo apkārtrakstu, kas bija piemērojams no 2009. gada 1. janvāra. Saskaņā ar šo apkārtrakstu pat privātas slimnīcas, kuras nav apstiprinātās slimnīcas *SGB V* 108. panta izpratnē, var saņemt atbrīvojumu no nodokļa, ja to sniegtie pakalpojumi atbilst pakalpojumiem, kurus sniedz slimnīcas, ko pārvalda valsts struktūras, vai apstiprinātās slimnīcas *SGB V* 108. panta izpratnē un ja sniegto pakalpojumu izmaksas galvenokārt ir segušas slimokases vai citas sociālā nodrošinājuma iestādes. Tas tā ir gadījumā, ja pagājušajā finanšu gadā vismaz 40 % hospitalizācijas vai norēķinu dienu gada laikā ir attiecināmas uz pacientiem, kuriem par slimnīcas sniegtajiem pakalpojumiem ticis izrakstīts rēķins par summu,

kas nepārsniedz summu, kuru būtu kompensējušas sociālā nodrošinājuma iestādes³.

15. Visbeidzot, *Gewerbeordnung* (Rūpniecības, tirdzniecības un amatniecības profesiju kodekss, turpmāk tekstā – “*GewO*”) 30. pantā “Privātās slimnīcas” ir minēts:

“(1) Privāto slimnīcu un privāto dzemdību klīniku, kā arī privāto psihoneiroloģisko slimnīcu uzņēmējiem ir nepieciešama kompetentās iestādes licence. Licence netiek izsniegta tikai tad, ja

1. pastāv fakti, kas liecina par uzņēmēja neuzticamību attiecībā uz iestādes vai klīnikas vadību vai pārvaldību;
- 1.a pastāv fakti, kas liecina, ka pacientiem netiek nodrošināti pienācīgi medicīniskie un aprūpes pakalpojumi;
2. atbilstoši aprakstiem un plāniem, ko iesniedz uzņēmējs, iestādes vai klīnikas strukturālās un citas tehniskās iespējas neatbilst sanitārajām prasībām;
3. iestāde vai klīnika atrodas tikai daļā ēkas, ko aizņem arī citas personas, un tās darbība var negatīvi ietekmēt vai radīt apdraudējumu pārējiem šīs ēkas iemītniekiem, vai
4. iestāde vai klīnika ir paredzēta infekcijas slimību pacientu vai garīgi slimu personu uzņemšanai, un tās atrašanās vieta var negatīvi ietekmēt vai radīt apdraudējumu blakus esošo nekustamo īpašumu īpašniekiem vai iemītniekiem.

(2) Pirms koncesijas piešķiršanas par 1. punkta 3. un 4. apakšpunktā minētajiem jautājumiem jākonsultējas ar vietējās policijas un pašvaldības iestādēm.”

III. Pamatlietas fakti un lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu

16. Prasītāja pamatlietā ir saskaņā ar Vācijas tiesībām dibināta sabiedrība ar ierobežotu atbildību, kuras pamatdarbība atbilstoši tās statūtiem ir slimnīcas, kas specializējas neiroloģijā, plānošana, izveide un darbība. Šī slimnīca veic valsts apstiprinātu darbību *GewO* 30. panta izpratnē.

17. Prasītājas pacienti ir personas, kas par ārstēšanu maksā pašas, veicot avansa maksājumus, privāti apdrošinātas personas, pabalstu saņēmēji, tā sauktie “diplomātiskie” pacienti, par kuriem ārvalsts vēstniecība izsniedz izmaksu segšanas apstiprinājumu, Federālajiem bruņotajiem spēkiem piederīgas personas, arodapvienību pacienti un obligātās veselības apdrošināšanas pacienti.

18. Prasītāja savus stacionāros un medicīniskās aprūpes pakalpojumus, kā arī ar tiem cieši saistītās darbības sākotnēji aprēķināja, balstoties uz fiksētām dienas likmēm, kā tas bija ierasts *SGB V* 108. pantā norādītajās slimnīcās. Par medicīniskiem izvēles pakalpojumiem tika iekasēta atsevišķa maksa saskaņā ar *Gebührenordnung für Ärzte* (Ārstu honorāru noteikumi). Turklāt piemaksa tika iekasēta no pacientiem, kas ievietoti vienvietīgā vai divvietīgā palātā. Laika gaitā prasītāja savu norēķinu sistēmu pakāpeniski pielāgoja norēķiniem pēc *diagnosis-related group*

³ 2019. gadā šis nosacījums tika iekļauts *UStG* 4. panta 14. punkta b) apakšpunkta aa) punktā.

[standartlikmes par ikvienu ārstniecības gadījumu] (turpmāk tekstā – “DRG”) sistēmas⁴. Iesniedzējtiesā prasītāja norādīja, ka 2011. gadā tikai 15–20 % aprūpes dienu tika aprēķinātas pēc DRG sistēmas.

19. 2012. gada 28. jūnijā prasītāja noslēdza pamatvienošanos (*UStG* 4. panta 14. punkta b) apakšpunkta otrā teikuma cc) punkta izpratnē) ar iestādi, kas nodrošina nelaimes gadījumu obligāto apdrošināšanu. Šī vienošanās stājās spēkā 2012. gada 1. jūlijā.

20. Savās PVN deklarācijās par 2009.–2012. gadu prasītāja sniegta stacionāros pakalpojumus, par kuriem maksa aprēķināta pēc fiksētām dienas likmēm, un slimnīcā praktizējošiem līgumārstiem izrakstītajos rēķinos iekļautās atlīdzības par resursu izmantošanu uzrādīja kā atbrīvotus no PVN. Tomēr, veicot nodokļu revīziju, attiecīgā finanšu pārvalde pauda nostāju, ka lielākā daļa prasītājas darījumu, kas veikti pirms 2012. gada 1. jūlija, nav atbrīvojami no PVN, jo tā neesot apstiprinātā slimnīca *SGB V 108*. panta izpratnē. Šī nostāja tika apstiprināta lēmumā par sūdzību par nodokļu audita atzinumu un prasības tiesvedībā par šo lēmumu.

21. Tad prasītāja iesniedzējtiesā uzsāka tiesvedību, kurā tā apgalvo, ka attiecīgie darījumi ir atbrīvojami no PVN saskaņā ar PVN direktīvas 132. panta 1. punkta b) apakšpunktu, ciktāl tos īstenojusi apstiprinātā slimnīca, kas sniedz pakalpojumus, ievērojot tādus pašus nosacījumus kā publisko tiesību subjekts. Lai pierādītu, ka tas tā ir šajā lietā, prasītāja apgalvo, ka tās darbība atbilst sabiedrības vispārējām interesēm, jo, pirmkārt, tā piedāvājot ar valsts iestāžu vai *Land* [federālās zemes] slimnīcu plānā iekļautu iestāžu salīdzināmu pakalpojumu klāstu, otrkārt, tā esot viena no vadošajām neiroķirurģijas klīnikām pasaulē un, treškārt, tā savus pakalpojumus sniedz ikvienam neatkarīgi no tā, vai pacientam ir obligātā vai privātā veselības apdrošināšana vai apdrošināšanas nav vispār.

22. Savukārt iesniedzējtiesa norāda, ka attiecīgajos laikposmos prasītāja pamatlietā neatbilstot atbrīvojuma no nodokļa nosacījumiem, kas paredzēti *UStG* 4. panta 14. punkta b) apakšpunkta otrā teikuma aa) punktā vai 4. panta 14. punkta b) apakšpunkta otrā teikuma cc) punktā. Pirmkārt, prasītājas noslēgtā pamatvienošanās ar nelaimes gadījumu apdrošināšanas iestādi stājās spēkā tikai 2012. gada 1. jūlijā un, otrkārt, prasītāja neatbilst *SGB V 108*. panta nosacījumiem, kas ļautu to uzskatīt par apstiprinātu slimnīcu. Tomēr iesniedzējtiesai ir šaubas par šo nosacījumu saderību ar PVN direktīvas 132. panta 1. punkta b) apakšpunktu.

23. Šajā ziņā valsts tiesa sliecas piekrist *Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa, Vācija) V un XI palātas nostājai, ka šie nosacījumi pārsniedz PVN direktīvas 132. panta 1. punkta b) apakšpunktā paredzētās prasības. Patiešām, ņemot vērā *SGB V 108*. pantā paredzētos nosacījumus apstiprinātas slimnīcas statusa iegūšanai šīs normas izpratnē, tā uzskata, ka jebkura prasība par to, ka privātām slimnīcām ir jāatbilst šiem nosacījumiem, lai varētu saņemt atbrīvojumu no PVN, ierobežotu atbrīvojuma no nodokļa izmantošanas priekšrocības slimnīcām, kuras jau ir iekļautas slimnīcu plānā vai kuras jau noslēgušas vienošanos ar slimokašu apvienību vai izvēles apdrošināšanas iestāžu apvienību. Tas tā esot tāpēc, ka citām privātām slimnīcām būtu maz izredžu tikt iekļautām slimnīcu plānā vai noslēgt šādu vienošanos, ja attiecīgajā *Land* [federālajā zemē] jau ir pieejams pietiekams konkrētā profila slimnīcas gultasvietu skaits. Līdz ar to līdzīgiem slimnīcu pakalpojumiem tiktu piemērots atšķirīgs [PVN] režīms atkarībā no tā, vai slimnīca, kas sniedz pakalpojumus, pieteikumu par iekļaušanu slimnīcu plānā vai par veselības

⁴ DRG ir sistēma, saskaņā ar kuru stacionārie ārstniecības gadījumi tiek klasificēti dažādās grupās.

aprūpes vienošanās noslēgšanu ar *Land* [federālās zemes] līmeņa slimokašu apvienību vai izvēles apdrošināšanas iestāžu apvienību ir iesniegusi agrāk vai vēlāk, un tas būtu pretrunā nodokļu neitralitātes principam.

24. Gadījumā, ja *UStG* 4. panta 14. punkta b) apakšpunkts tiktu atzīts par nesaderīgu ar PVN direktīvas 132. panta 1. punkta b) apakšpunktu, iesniedzējtiesa uzskata, ka rastos jautājums, vai prasītāja var atsaukties uz šo direktīvas normu. Lai tas tā būtu, prasītājas sniegtajiem stacionāriem pakalpojumiem un ar tiem cieši saistītajām darbībām jābūt sniegtiem saskaņā ar līdzīgiem nosacījumiem sociālo apstākļu ziņā ka tie, ko piemēro publisko tiesību subjektiem.

25. Šajā ziņā valsts tiesa norāda, ka *Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa) XI palāta ir noteikusi, ka Vācijas likumdevējs esot pārkāpis PVN direktīvas 132. pantu tikai tiktāl, cik šī tiesību norma paredz nosacījumu, ka atbrīvojums no PVN tiek piešķirts tikai tad, ja attiecīgos pakalpojumus sniedz iestāde, kas ir apstiprinātā slimnīca *SGB V* 108. panta izpratnē. Tomēr PVN direktīvas 132. panta 1. punkta b) apakšpunkta noteikumiem pretrunā nebūtu tas, ja valsts tiesību aktos šis atbrīvojums no nodokļa attiektos uz apstākļiem, kas saistīti ar slimnīcas darbības spēju personāla, telpu un aprīkojuma ziņā, kā arī pārvaldes rentabilitāti, kā tas ir noteikts *UStG* 4. panta 14. punkta b) apakšpunkta otrā teikuma aa) punktā, *SGB V* 108. panta 2. un 3. punktā, *KHG* 1. un 6. pantā un *SGB V* 109. pantā.

26. Iesniedzējtiesai ir šaubas par šo analīzi. Tā uzskata, ka, lai noteiktu, vai pakalpojumi tiek sniegti “līdzīgos sociālos apstākļos” PVN direktīvas 132. panta 1. punkta b) apakšpunkta izpratnē, būtu lietderīgi piemērot citus kritērijus nekā tie, ko ir izvirzījusi *Bundesfinanzhof* XI palāta, proti, vai lielākās pacientu daļas izmaksas kompensē sociālā nodrošinājuma iestādes.

27. Šādos apstākļos iesniedzējtiesa nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

- “1) Vai [*UStG*] 4. panta 14. punkta b) apakšpunkts ir saderīgs ar [PVN direktīvas] 132. panta 1. punkta b) apakšpunktu, ciktāl slimnīcas, kas nav publisko tiesību subjekti, var saņemt atbrīvojumu no nodokļa ar nosacījumu, ka tās ir apstiprinātas slimnīcas [*SGB V*] 108. panta izpratnē?
- 2) Ja atbilde uz pirmo jautājumu ir noliedzīga: ar kādiem nosacījumiem slimnīcas aprūpe, kuru nodrošina slimnīca, kas ir privāto tiesību subjekts, tiek sniegta “līdzīgos sociālos apstākļos”, kādus nodrošina publisko tiesību subjekti, PVN direktīvas 132. panta 1. punkta b) apakšpunkta izpratnē?”

IV. Analīze

A. Ievada apsvērumi

28. Tā kā gan iesniedzējtiesa, gan lietas dalībnieki ir atsaukušies uz nodokļu neitralitātes principu, varētu būt lietderīgi vispirms precizēt šā jēdziena nozīmi. Patiešām, ātrs Tiesas judikatūras pārskats liecina, ka jēdziens “nodokļu neitralitātes princips” tiek lietots vismaz trīs dažādos

kontekstos⁵.

29. *Pirmkārt*, šo jēdzienu nereti izmanto, lai aprakstītu faktu, ka persona, kurai par saņemtajām precēm vai pakalpojumiem bija jāmaksā PVN, pēc tam var veikt tā atskaitījumu, ja šīs preces vai pakalpojumus savukārt ir paredzēts izmantot ar nodokli apliekamu darbību nolūkā⁶. Tā nepārprotami ir šī jēdziena galvenā nozīme.

30. *Otrkārt*, dažkārt nodokļu neitralitātes princips ir vienlīdzīgas attieksmes principa tulkojums PVN jomā⁷. Protams, kad šis jēdziens tiek izmantots šajā nozīmē, uz šo principu var atsaukties, lai apstrīdētu PVN direktīvas normu spēkā esamību⁸.

31. *Treškārt*, dažkārt Tiesa šo jēdzienu izmanto, lai norādītu, ka, no konkurences viedokļa raugoties, PVN režīmam vajadzētu būt neitrālam⁹. Būtībā ideja ir tāda, ka pret līdzīgām, savstarpēji konkurējošām precēm vai pakalpojumiem būtu jāattiecas vienādi¹⁰. Tomēr šis princips nedaudz atšķiras no vienlīdzīgas attieksmes principa, jo tas nav sava veida vispārīgs primāro tiesību aktu noteikums, kurš var noteikt minētā atbrīvojuma no nodokļa spēkā esamību¹¹. Šī (trešā) izpratne paredz, ka nodokļu neitralitāte drīzāk ir interpretācijas princips, kas tiek piemērots, kad citas interpretācijas metodes nesniedz pārliecinošu rezultātu¹².

32. Izskatāmajā lietā iesniedzējtiesas un lietas dalībnieku argumentos par nodokļu neitralitāti šis jēdziens tiek lietots šajā trešajā izpratnē, proti, kā atsauce uz PVN direktīvas mērķi – nodoklim, cik vien iespējams, jābūt neitrālam no konkurences viedokļa. Tomēr, kā redzēsīm tālāk, šo PVN direktīvas noteikumu interpretācijā nozīme ir arī vienlīdzīgas attieksmes principam kā vispārējam tiesību principam.

B. Par pirmo jautājumu

33. Ar pirmo jautājumu iesniedzējtiesa vēlas noskaidrot, vai *UStG* 4. panta 14. punkta b) apakšpunkts – redakcijā, kas bija spēkā attiecīgajā taksācijas laikposmā, – ir saderīgs ar PVN direktīvas 132. panta 1. punkta b) apakšpunktu.

⁵ Pirmo divu kontekstu sakarā skat. spriedumu, 2012. gada 15. novembris, *Zimmermann* (C-174/11, EU:C:2012:716, 47. un 48. punkts). Atsevišķos spriedumos Tiesas judikatūras izklāstā ir sajauktas šīs dažādās nozīmes, un tas varētu radīt zināmu neskaidrību par nodokļu neitralitātes principa piemērošanas jomu. Skat., piemēram, spriedumu, 2009. gada 29. oktobris, *NCC Construction Danmark* (C-174/08, EU:C:2009:669, 40.–44. punkts).

⁶ Šajā nozīmē skat. spriedumus, 2001. gada 22. februāris, *Abbey National* (C-408/98, EU:C:2001:110, 24. punkts); 2010. gada 22. decembris, *RBS Deutschland Holdings* (C-277/09, EU:C:2010:810, 38. punkts), un nesen pasludinātos spriedumus, 2017. gada 26. aprīlis, *Farkas* (C-564/15, EU:C:2017:302, 43. punkts), vai 2018. gada 26. aprīlis, *Zabrus Siret* (C-81/17, EU:C:2018:283, 32.–34. punkts).

⁷ Spriedumi, 2014. gada 13. marts, *Jetair* un *BTWE Travel4you* (C-599/12, EU:C:2014:144, 53. punkts), un 2020. gada 17. decembris, *WEG Tevesstraße* (C-449/19, EU:C:2020:1038, 48. punkts).

⁸ Skat., piemēram, spriedumu, 2017. gada 7. marts, *RPO* (C-390/15, EU:C:2017:174, 38. punkts).

⁹ Nodokļu neitralitātes jēdziens ir aizgūts no liberālajām ekonomikas skolām, kas bija apņēmušās attiecināt uz nodokļiem stingru ienesīguma mērķi. Tomēr praksē neviena nodokļu sistēma nav ekonomiski neitrāla, jo nodokļu bāzes un nodokļa likmes izvēle noteikti ietekmē ekonomikas dalībnieku rīcību. Līdz ar to ideja par to, ka nodokļiem kopumā jābūt neitrāliem, ir vairāk vai mazāk atmešta, jo pakāpeniski tika apstiprināta nodokļu kā ekonomiskās un sociālās intervences instrumenta nozīme. Skat. Bommier, L., *L'objectif de neutralité du droit fiscal comme fondement d'une imposition de l'entreprise*, LGDJ, Parīze, 2021, 4.–7. lpp.

¹⁰ Šajā nozīmē skat., piemēram, spriedumu, *Marks & Spencer* (C-309/06, EU:C:2008:211, 49. punkts).

¹¹ Skat., piemēram, spriedumu, 2012. gada 19. jūlijs, *Deutsche Bank* (C-44/11, EU:C:2012:484, 45. punkts).

¹² Kā Tiesa ir atzinusi savā 2017. gada 7. marta spriedumā *RPO* (C-390/15, EU:C:2017:174, 54. punkts), ja Savienības likumdevējam, īstenojot fiskāla rakstura pasākumu, ir jāveic politiskas, ekonomiskas, kā arī sociālas izvēles un jāizveido dažādu interešu hierarhija vai jāveic sarežģīti vērtējumi, tam ir jāpiešķir plaša rīcības brīvība. Tas pats ir attiecināms uz valsts līmeni, kad direktīvā dalībvalstīm ir paredzēta rīcības brīvība nepiemērot tajā paredzētos kritērijus, bet gan precizēt tos. Skat. manus secinājumus lietā *Golfclub Schloss Igling* (C-488/18, EU:C:2019:942, 55.–60. punkts un tajos minētā judikatūra).

34. Tomēr šajā ziņā ir jāatgādina, ka Tiesas kompetencē prejudiciālo jautājumu tiesvedībā nav lemt par valsts tiesību normu atbilstību Savienības tiesībām, bet gan saskaņā ar LESD 267. panta 1. punktu tikai par līgumu interpretāciju un Eiropas Savienības iestāžu vai struktūru tiesību aktu spēkā esamību un interpretāciju¹³.

35. Līdz ar to, kā arī ņemot vērā Vācijas valdības apsvērumos sniegtos precizējumus par šīs valsts tiesisko regulējumu, es uzskatu, ka pirmais jautājums būtībā ir par to, vai PVN direktīvas 132. panta 1. punkta b) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka ar to netiek pieļauts tāds tiesiskais regulējums, kāds tiek aplūkots pamatlietā, ar kuru privātai slimnīcai, kas nav universitātes slimnīca, atbrīvojums no PVN tiek piešķirts tikai gadījumā, ja šī slimnīca vai nu ir iesaistījies aprūpē ar to iestāžu palīdzību, kas nodrošina nelaiemes gadījumu obligāto apdrošināšanu, vai ir iekļauta *Land* [federālās zemes] līmeņa slimnīcu plānā (plāna slimnīcas), vai ir noslēgusi veselības aprūpes līgumu ar *Land* [federālās zemes] līmeņa slimokašu vai izvēles apdrošināšanas iestāžu apvienībām, vai arī ja pagājušajā finanšu gadā vismaz 40 % sniegto stacionāro pakalpojumu rēķins ir izrakstīts par summu, kas ir mazāka par summu, kuru būtu kompensējušas sociālā nodrošinājuma iestādes.

36. Protams, šajā kontekstā sākumpunkts ir tas, ka PVN direktīvas 132. panta 1. punktā paredzētie dažādie atbrīvojumi ir jāinterpretē šauri¹⁴. Tas nozīmē, ka to interpretācija nevar radīt ietekmi, kura pārsniedz to, kas nepieciešama to mērķu sasniegšanai. Šie mērķi kopumā ir atbrīvot no PVN konkrētas darbības sabiedrības interesēs, lai atvieglotu piekļuvi noteiktiem pakalpojumiem, kā arī noteiktu preču piegādi, novēršot papildu izmaksas, kas rastos, ja tiem tiktu piemērots PVN¹⁵. Tomēr prasība piemērot šauru interpretāciju nenozīmē, ka jēdzieni, kas lietoti atbrīvojumu definēšanai, jāinterpretē tādā veidā, kas traucē sasniegt šos mērķus, un līdz ar to atbrīvojumi zaudētu savu iedarbību¹⁶.

37. Šajā kontekstā PVN direktīvas 132. panta 1. punkta b) apakšpunktā ir paredzēts, ka dalībvalstis atbrīvo no nodokļa “slimnīcas un medicīnisko aprūpi, kā arī ar tām cieši saistītas darbības, ko veic publisko tiesību subjekti vai, sociālos apstākļos, kuras līdzinās apstākļiem, ko piemēro publisko tiesību subjektiem, slimnīcas, medicīniskās aprūpes vai diagnostikas centri, vai arī citas pienācīgi atzītas līdzīgas iestādes”. To papildina 132. panta 1. punkta c) apakšpunkts, kurā ir paredzēts, ka dalībvalstis atbrīvo no nodokļa arī “medicīniskās aprūpes sniegšanu, darbojoties medicīniskās vai paramedicīniskās profesijās, ko noteikusi attiecīgā dalībvalsts”.

38. Tā kā būtībā šīs abas normas ir tikai 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 bāze¹⁷, 13. panta A daļas 1. punkta b) un c) apakšpunkta agrāko noteikumu konsolidētas versijas, tās ir jāinterpretē vienādi. Tādējādi Tiesas judikatūra par Direktīvas 77/388 13. panta A daļas 1. punkta b) un c) apakšpunktu ir principā uzskatāma par piemērojamu arī attiecībā uz PVN direktīvas 132. panta 1. punkta b) un c) apakšpunktu¹⁸.

¹³ Skat., piemēram, spriedumu, 2008. gada 17. jūlijs, *ASM Brescia* (C-347/06, EU:C:2008:416, 28. punkts).

¹⁴ Skat., piemēram, spriedumu, 2015. gada 2. jūlijs, *De Fruytier* (C-334/14, EU:C:2015:437, 18. punkts).

¹⁵ Šajā nozīmē skat. spriedumu, 2016. gada 5. oktobris, *TMD* (C-412/15, EU:C:2016:738, 30. punkts).

¹⁶ Skat., piemēram, spriedumu, 2020. gada 8. oktobris, *Finanzamt D* (C-657/19, EU:C:2020:811, 28. punkts).

¹⁷ (OV 1977, L 145, 1. lpp.).

¹⁸ Skat., piemēram, spriedumu, 2019. gada 18. septembris, *Peters* (C-700/17, EU:C:2019:753, 18. punkts).

39. No minētās Tiesas judikatūras izriet, ka tagadējā PVN direktīvas 132. panta 1. punkta b) apakšpunktā minētais atbrīvojums no nodokļa, lasot kopā ar minētās direktīvas 132. panta 1. punkta c) apakšpunktā paredzēto atbrīvojumu, ir domāts, lai samazinātu veselības aprūpes izmaksas¹⁹, nosakot priekšnoteikumus, ar kādiem var atbrīvot no nodokļa visus pakalpojumus, kuru mērķis ir diagnosticēt, ārstēt un pēc iespējas izārstēt slimības vai veselības anomālijas²⁰.

40. Lai gan abām šīm normām ir viens un tas pats mērķis, tām tomēr ir atšķirīga piemērošanas joma. PVN direktīvas 132. panta 1. punkta b) apakšpunkts attiecas uz pakalpojumiem, kas tiek sniegti *ārstniecības iestādē*, savukārt direktīvas 132. panta 1. punkta c) apakšpunkts attiecas uz pakalpojumiem, kas tiek sniegti ārpus šādas iestādes – gan pakalpojuma sniedzēja privātajā dzīvesvietā, gan pacienta dzīvesvietā vai citur²¹.

41. Konkrētāk, uz PVN direktīvas 132. panta 1. punkta b) apakšpunktā paredzēto atbrīvojumu no nodokļa ir attiecināmas trīs prasības²², kas attiecīgi skar:

- sniegtā pakalpojuma raksturu,
- pakalpojuma sniedzējas iestādes statusu un
- pakalpojuma sniegšanas veidu²³.

42. Runājot par *pirmo prasību*, no PVN direktīvas 132. panta 1. punkta b) apakšpunkta formulējuma izriet, ka attiecīgajiem pakalpojumiem, lai tiem piemērotu atbrīvojumu, ir jāietilpst vienā no šādām trim kategorijām:

- tie attiecas uz pacienta hospitalizāciju, proti, personas uzņemšanu un uzturēšanos slimnīcā²⁴, vai
- tie ir vērsti uz personas veselības aizsardzību, saglabāšanu vai atjaunošanu²⁵, vai
- tie skar darbības, kas ir cieši saistītas ar abām šīm pirmajām minētajām kategorijām²⁶.

¹⁹ Skat., piemēram, spriedumu, 2014. gada 13. marts, *Klinikum Dortmund* (C-366/12, EU:C:2014:143, 28. punkts).

²⁰ Šajā nozīmē skat. spriedumus, 2010. gada 10. jūnijs, *CopyGene* (C-262/08, EU:C:2010:328, 27. punkts), un 2014. gada 13. marts, *Klinikum Dortmund* (C-366/12, EU:C:2014:143, 29. punkts).

²¹ Šajā nozīmē skat. spriedumus, 2015. gada 2. jūlijs, *De Fruytier* (C-334/14, EU:C:2015:437, 19. punkts), un 2019. gada 18. septembris, *Peters* (C-700/17, EU:C:2019:753, 20. un 21. punkts). Tomēr, pretēji PVN direktīvas 132. panta 1. punkta b) apakšpunktam, tās 132. panta 1. punkta c) apakšpunkts nav attiecināms uz darbībām, kas ir cieši saistītas ar pirmajā normā minētajiem veselības aprūpes pakalpojumiem. Skat. spriedumu, 2014. gada 13. marts, *Klinikum Dortmund* (C-366/12, EU:C:2014:143, 32. punkts).

²² Abām tiesību normām kopīgs ir arī tas, ka tajās nav paredzēts neviens nosacījums attiecībā uz darījumu saņēmēju, kas atbrīvots no nodokļa.

²³ Šajā nozīmē skat. ģenerāladvokātes E. Šarpstones [E. Sharpston] secinājumus lietā *CopyGene* (C-262/08, EU:C:2009:541, 27. punkts).

²⁴ Kā Tiesa ir nospriedusi 2005. gada 1. decembra sprieduma *Ygeia* (C-394/04 un C-395/04, EU:C:2005:734) 29. punktā, “pakalpojumiem, kas [...] var palielināt slimnīcā ievietoto personu komfortu un labsajūtu, parasti nevar piešķirt [...] atbrīvojumu, [izņemot], ja šie pakalpojumi būtu noteikti nepieciešami, lai sasniegtu hospitalizēšanai un medicīniskajai aprūpei izvirzītos mērķus, proti, nodrošinātu ārstniecību, saistībā ar kuriem attiecīgie pakalpojumi tiem sniegti”.

²⁵ Attiecībā uz to medicīnas pakalpojumu raksturu, kuri var tikt atbrīvoti no nodokļa, skat., piemēram, spriedumus, 2006. gada 8. jūnijs, *L.u.p.* (C-106/05, EU:C:2006:380, 29. punkts); 2010. gada 10. jūnijs, *CopyGene* (C-262/08, EU:C:2010:328, 28. un 40.–52. punkts); 2010. gada 10. jūnijs, *Future Health Technologies* (C-86/09, EU:C:2010:334, 37. punkts); 2015. gada 2. jūlijs, *De Fruytier* (C-334/14, EU:C:2015:437, 28. un 29. punkts), un 2021. gada 4. marts, *Frenetikexito* (C-581/19, EU:C:2021:167, 25. un 26. punkts).

²⁶ Šajā nozīmē skat. spriedumu, 2015. gada 2. jūlijs, *De Fruytier* (C-334/14, EU:C:2015:437, 28.–31. punkts). Attiecībā uz cieši saistītu darbību jēdzienu PVN direktīvas 132. panta 1. punkta b) apakšpunkta izpratnē skat., piemēram, spriedumus, 2003. gada 6. novembris, *Dornier* (C-45/01, EU:C:2003:595, 33.–35. punkts); 2005. gada 1. decembris, *Ygeia* (C-394/04 un C-395/04, EU:C:2005:734, 23.–29. punkts); 2010. gada 25. marts, Komisija/Nīderlande (C-79/09, nav publicēts, EU:C:2010:171, 51. punkts), un 2010. gada 10. jūnijs, *Future Health Technologies* (C-86/09, EU:C:2010:334, 49. punkts).

43. Ciktāl tas attiecas uz šo lietu, šī pirmā prasība netiek skarta. Tieši *abas pārējās prasības* ir tās, kas rada grūtības, nosakot gan to piemērošanas jomu, gan piemērošanas veidu. Tagad ierosinu izvērtēt šīs prasības pēc kārtas.

1. Par tās iestādes statusu, kas sniedz attiecīgos pakalpojumus

44. PVN direktīvas 132. panta 1. punkta b) apakšpunktā ir paredzēts, ka pakalpojumi, ko sniedz struktūras, kuras nav publisko tiesību subjekti, var tikt atbrīvoti no PVN tikai gadījumā, ja šīs struktūras ir “slimnīcas, medicīniskās aprūpes vai diagnostikas centri, vai arī citas pienācīgi atzītas līdzīgas iestādes”. Vispirms jāatgādina, ka Tiesa ir apstiprinājusi, ka šajā normā minētais jēdziens “iestādes” ietver tostarp to, ka attiecīgajai iestādei jābūt “individuāli noteiktai vienībai”²⁷. Turklāt, tā kā PVN direktīvas 132. panta 1. punkta b) apakšpunkta piemērošanas joma atšķiras no minētās direktīvas 132. panta 1. punkta c) apakšpunkta tvēruma, proti, tas attiecas uz aprūpes sniegšanu ārpus ārstniecības struktūras, konkrētais atbrīvojums no nodokļa skar tikai individuāli noteiktas ārstniecības struktūras, proti, subjektus, kuros ir apvienoti dažādi resursi, it īpaši cilvēkresursu, tehnisko, nekustamā īpašuma un finanšu resursu ziņā²⁸.

45. Pirmkārt, runājot par to, *kāda veida darbība* šīm struktūrām ir jāveic, lai varētu saņemt šo atbrīvojumu no nodokļa, PVN direktīvas 132. panta 1. punkta b) apakšpunktā ir precizēts, ka tā ir darbība, ko veic slimnīcas, medicīniskās aprūpes vai diagnostikas centri vai arī līdzīgas iestādes²⁹.

46. Tā kā šādas iestāžu kategorijas nav definētas PVN direktīvā, tās ir jāsaprot, ņemot vērā to ierasto nozīmi ikdienas valodā³⁰.

47. Šajā gadījumā no to ierastās nozīmes ikdienas valodā nepārprotami izriet, ka jēdzieni “slimnīcas”, “medicīniskās aprūpes centri” un “diagnostikas centri” attiecas uz iestādēm, kuru galvenā darbība attiecīgi ir slimu cilvēku vai medicīnisku traumu upuru aprūpe, kas ir pārāk sarežģīta, lai tos ārstētu mājās vai ārsta prakses vietā, kā arī medicīnisko pakalpojumu sniegšana, kuru mērķis ir aizsargāt, uzturēt vai atjaunot cilvēku veselību, un tādu analīžu veikšana, kas ir paredzētas, lai noteiktu pacienta slimības vai traucējumu esamību³¹.

²⁷ Skat. spriedumu, 2015. gada 2. jūlijs, *De Fruytier* (C-334/14, EU:C:2015:437, 35. punkts). Piemēram, Tiesa ir atzinusi, ka laboratorija, kas ir privāto tiesību subjekts un kas veic medicīniskās diagnostikas analīzes, ir jāuzskata par “slimnīcām” un “medicīniskās aprūpes vai diagnostikas centriem” “līdzīgu” iestādi PVN direktīvas 132. panta 1. punkta b) apakšpunkta izpratnē, ja šīs analīzes, ko veic šāds subjekts, sava terapeitiskā mērķa dēļ ietilpst “medicīniskās aprūpes” jēdzienā, kas paredzēts minētajā tiesību normā. Skat. spriedumus, 2006. gada 8. jūnijs, *L.u.p.* (C-106/05, EU:C:2006:380, 35. punkts), un 2010. gada 10. jūnijs, *CopyGene* (C-262/08, EU:C:2010:328, 60. punkts). Tomēr subjekts, kas pašnodarbinātas personas statusā veic cilvēka orgānu un paraugu pārvadāšanu slimnīcām un laboratorijām, neveic tādu pašu uzdevumu kā medicīniskās aprūpes un diagnostikas iestādes vai centri, un tas ir uzskatāms par būtisku aspektu, lai subjektu klasificētu kā “līdzīgu iestādi” PVN direktīvas 132. panta 1. punkta b) apakšpunkta izpratnē. Spriedums, 2015. gada 2. jūlijs, *De Fruytier* (C-334/14, EU:C:2015:437, 36. punkts).

²⁸ Šāds resursu apvienojums ir kopīga slimnīcas, ārstniecības vai diagnostikas centra iezīme. Šis aspekts medicīniskās aprūpes centru nošķir no medicīnas vai paramedicīnas iestādes, kuras sniegtie pakalpojumi var arī tikt atbrīvoti no nodokļa, taču pamatojoties uz PVN direktīvas 132. panta 1. punkta c) apakšpunktu.

²⁹ 1988. gada 23. februāra spriedumā Komisija/Apvienotā Karaliste (353/85, EU:C:1988:82, 32. punkts), 2003. gada 6. novembra spriedumā *Dornier* (C-45/01, EU:C:2003:595, 47. punkts) un 2010. gada 10. jūnija spriedumā *CopyGene* (C-262/08, EU:C:2010:328, 58. punkts) Tiesa cita starpā, to nepamatojot, ir noteikusi, ka tagadējā PVN direktīvas 132. panta 1. punkta b) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums no nodokļa attiecas uz pakalpojumiem, ko sniedz “iestādes, kam ir sociāli uzdevumi”, lai arī šādi uzdevumi neizriet no formulējuma vai mērķa, kas skar tikai medicīnisko aprūpi. Ir taisnība, ka šajā tiesību normā ir noteikta prasība par “sociālo salīdzināmību”, taču tā attiecas tikai uz attiecīgo pakalpojumu sniegšanas veidu, nevis uz iestāžu, kas tos sniedz, darbības mērķi. Tomēr jānorāda, ka Tiesa savā nesenaajā judikatūrā ir pārtraukusi atsaukties uz korporatīvi sociālo mērķi, kādam būtu jābūt attiecīgajai iestādei.

³⁰ Skat., piemēram, spriedumu, 2016. gada 5. oktobris, *TMD* (C-412/15, EU:C:2016:738, 26. punkts), un manus secinājumus lietā *Grup Servicii Petroliere* (C-291/18, EU:C:2019:302, 40.–51. punkts).

³¹ Šajā nozīmē skat. spriedumu, 2006. gada 8. jūnijs, *L.u.p.* (C-106/05, EU:C:2006:380, 35. punkts).

48. Attiecībā uz jēdzienu “līdzīgas” iestādes ir skaidrs, ka tas būtu jāsaprot kā atsauce uz medicīniskām struktūrām, kurās ir apvienoti dažādi resursi, lai veiktu darbības, kuras ir līdzīgas tām, ko īsteno slimnīcas, medicīniskās aprūpes vai diagnostikas centri.

49. Otrkārt, attiecībā uz *iestāžu statusu* PVN direktīvas 132. panta 1. punkta b) apakšpunktā ir paredzēts, ka attiecīgajām iestādēm, kas nav publisko tiesību subjekti, jābūt “pienācīgi atzītām”, lai tās varētu izmantot šajā normā paredzēto atbrīvojumu no nodokļa. Šajā ziņā no PVN direktīvas 132. panta 1. punkta b) apakšpunkta angļu valodas versijas skaidri izriet, ka šī prasība ir attiecināma uz slimnīcām, medicīniskās aprūpes vai diagnostikas centriem un citām līdzīgām iestādēm, ar nosacījumu, ka tās nav publisko tiesību subjekti³². Proti, šajā versijā ir minēts, ka atbrīvojums no nodokļa ir piemērojams “citām *pienācīgi atzītām* līdzīgām iestādēm” [angļu valodā: “other *duly recognised* establishments of a similar nature”], kas paredz, ka šis nosacījums attiecas arī uz iestādi, kura var būt kā atskaites punkts.

50. Protams, romāņu valodās, piemēram, spāņu, itāļu, franču, portugāļu un rumāņu valodā, jēdziens “pienācīgi atzītas” tekstā ir minēts pēc atsauces uz citām iestādēm (piemēram, franču valodā: “et d’autres établissements de même nature *dûment reconnus*”), kas varētu radīt iespaidu, ka minētais nosacījums attiecas tikai uz “līdzīgām iestādēm”. Tomēr, tā kā minēto iestāžu saraksta beigās ir atsauce uz citām līdzīgām iestādēm, ir skaidrs, ka šis saraksts tikai ilustrē tās iestādes veidu, kuras sniegtie pakalpojumi varētu tikt atbrīvoti no nodokļa. Šajā kontekstā jēdziens “pienācīgi atzītas” ir jāsaprot kā tāds, kas attiecas uz visu veidu ārstniecības iestādēm, kas minētas šajā normā.

51. Lai noteiktu minētā nosacījuma piemērošanas jomu, ir jāatgādina, ka saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru tādas Savienības tiesību normas jēdzieni, kurā tās satura un piemērošanas jomas noskaidrošanai nav nevienas *tiešas* norādes uz dalībvalstu tiesībām, parasti visā Eiropas Savienībā ir interpretējami autonomi un vienveidīgi³³. Tā kā PVN direktīvas 132. pantā nav šādas norādes, var secināt, ka visos šajā normā paredzēto atbrīvojumu no nodokļa piemērošanas nosacījumos lietotie jēdzieni ir uzskatāmi par autonomiem Savienības tiesību jēdzieniem un tādēļ to saturs un piemērošanas joma visā Eiropas Savienībā ir jāinterpretē vienveidīgi.

52. Tomēr PVN direktīvas 132. panta 1. punkta b) apakšpunktā izmantotā jēdziena “pienācīgi atzīta iestāde” autonomo būtību nedrīkst sajaukt ar apstākli, ka šis jēdziens, kā tas ir jāsaprot saskaņā ar Savienības tiesībām, tā piemērošanas nolūkā attiecas uz konkrētiem faktiskajiem apstākļiem, proti, attiecīgās iestādes statusu, ņemot vērā valsts tiesību aktus.

53. Šajā kontekstā Tiesa ir norādījusi, ka tas, ka iestāde ir “pienācīgi atzīta”, nenozīmē formālu atzīšanas procedūru, kā arī neizslēdz iespēju, ka dalībvalsts var paredzēt šādu procedūru. Katras dalībvalsts tiesību aktos nosaka noteikumus, saskaņā ar kuriem pēc iestāžu pieprasījuma tiek veikta šāda atzīšana. Šajā ziņā dalībvalstīm ir zināma rīcības brīvība³⁴.

³² Šajā nozīmē, attiecībā uz jēdzienu “līdzīgas iestādes”, skat. spriedumu, 2006. gada 8. jūnijs, *L.u.p.* (C-106/05, EU:C:2006:380, 41. punkts).

³³ Pēc analogijas skat. spriedumu, 2015. gada 29. oktobris, *Saudaçor* (C-174/14, EU:C:2015:733, 52.–54. punkts).

³⁴ Spriedumi, 2006. gada 8. jūnijs, *L.u.p.* (C-106/05, EU:C:2006:380, 42. punkts); 2003. gada 6. novembris, *Dornier* (C-45/01, EU:C:2003:595, 64. un 81. punkts), un 2010. gada 10. jūnijs, *CopyGene* (C-262/08, EU:C:2010:328, 61.–63. punkts).

54. Tomēr saskaņā ar pastāvīgo judikatūru, ja dalībvalstīm piemīt rīcības brīvība, tā ir jāisteno Savienības tiesībās noteiktajās robežās. It īpaši šāda rīcības brīvība nevar likt apšaubīt medicīnas iestādes “pienācīgas atzišanas” jēdziena robežas PVN direktīvas 132. panta 1. punkta b) apakšpunkta izpratnē³⁵. Turklāt, īstenojot savu rīcības brīvību, dalībvalstij ir jāgarantē, ka tā netiek izmantota veidā, kas varētu apdraudēt jebkuru Savienības tiesību mērķi³⁶.

55. Šajos apstākļos uzskatu, ka, lai sniegtu atbildi uz valsts tiesas uzdoto jautājumu, ir jānosaka judikatūrā minētās dalībvalstu rīcības brīvības saturs un apjoms. Tas paredz, ka, interpretējot PVN direktīvas 132. panta 1. punkta b) apakšpunktu, ir jāņem vērā ne tikai tā teksts, bet arī tā konteksts, kā arī šā panta un vispār tiesiskā regulējuma, kurā tas ir ietverts, izvirzītie mērķi³⁷.

56. Šajā ziņā attiecībā uz PVN direktīvas 132. panta 1. punkta b) apakšpunkta *formulējumu* jānorāda, ka vārds “pienācīgi” ir frāzes “kā prasīts” sinonīms un jēdziens “atzīts” attiecas uz kaut ko noteiktu vai zināmu. Šīs tiesību normas kontekstā šie apzīmētāji norāda uz slimnīcām, medicīniskās aprūpes vai diagnostikas centriem un citām līdzīgām iestādēm. Līdz ar to no šīs normas teksta izriet, ka dalībvalstīm piešķirtā rīcības brīvība attiecas uz *nosacījumiem*, kuri ir jāizpilda, lai iestādes uzskatītu par slimnīcām, medicīniskās aprūpes vai diagnostikas centriem un citām līdzīgām iestādēm³⁸.

57. Kā būtībā Komisija ir apgalvojusi savos apsvērumos, minētais nosacījums ir jāsaprot tā, ka tas ir paredzēts vienīgi tādēļ, lai PVN direktīvas 132. panta 1. punkta b) apakšpunktā paredzēto atbrīvojumu no nodokļa nevarētu izmantot ārstniecības iestādes, kuru darbība nav atļauta ar likumu vai no attiecīgo profesionālo organizāciju puses. Patiešām, jebkura darbība, pat ja tā ir prettiesiska, ir apliekama ar nodokli un var tomēr gūt labumu no jebkura citādi piemērojama atbrīvojuma no nodokļa. Tādēļ, ja minētajā direktīvā nebūtu noteikta prasība tikt “pienācīgi atzītām”, tas radītu situāciju, kurā neatzītas ārstniecības iestādes izmantotu vai vismaz varētu izmantot atbrīvojumu no nodokļa³⁹. Tas viss vienkārši nozīmē, ka atbrīvojumu no nodokļa var izmantot tikai iestāde, kas ir pienācīgi atzīta ārstniecības iestāde.

58. Šo secinājumu apstiprina gan konteksts, kurā tiek izmantots jēdziens “pienācīgi atzītas”, gan PVN direktīvas 132. panta 1. punkta b) apakšpunkta mērķis.

59. Ciktāl tas attiecas uz *kontekstu*, var minēt vairākus elementus par labu šim secinājumam, proti, saskaņošanas pakāpe, kas panākta ar Savienības tiesību aktiem, PVN direktīvas vispārējā shēma un PVN direktīvas 132. panta 1. punkta b) apakšpunkta struktūra.

60. Pirmkārt, attiecībā uz saskaņošanas pakāpi, kas panākta ar Savienības tiesību aktiem, ir jānorāda, ka kopumā uz pakalpojumiem, kuri saskaņā ar PVN direktīvas 132. panta 1. punkta b) apakšpunktu var tikt atbrīvoti no nodokļa, piemēram, pacientu un medicīniskā aprūpe, dažādās dalībvalstīs attiecas īpaši īstenošanas nosacījumi. Tomēr, lai gan PVN direktīvas 132. panta 1. punkta b) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums ir attiecināms tikai uz slimnīcām,

³⁵ Pēc analogijas skat. 2017. gada 14. februāra atzinumu 3/15 (Marrākešas līgums par piekļuvi iespieddarbiem) (EU:C:2017:114, 122. punkts).

³⁶ Pēc analogijas skat. 2017. gada 14. februāra atzinumu 3/15 (Marrākešas līgums par piekļuvi iespieddarbiem) (EU:C:2017:114, 124. punkts).

³⁷ Skat., piemēram, spriedumu, 2020. gada 14. maijs, *Orde van Vlaamse Balies* un *Ordre des barreaux francophones et germanophone* (C-667/18, EU:C:2020:372, 25. punkts).

³⁸ Šajā nozīmē skat. spriedumus, 2010. gada 10. jūnijs, *CopyGene* (C-262/08, EU:C:2010:328, 74. punkts), un 2010. gada 10. jūnijs, *Future Health Technologies* (C-86/09, EU:C:2010:334, 34. punkts). Šķiet, abās lietās Tiesa apstāklī, ka slimnīca ir pienācīgi atzīta PVN direktīvas 132. panta 1. punkta b) apakšpunkta izpratnē, izsecina no fakta, ka tā administratīvi tika pilnvarota turpināt savu darbību.

³⁹ Skat., piemēram, spriedumus, 1998. gada 11. jūnijs, *Fischer* (C-283/95, EU:C:1998:276, 21. punkts), un 2005. gada 17. februāris, *Linneweber* un *Akritidis* (C-453/02 un C-462/02, EU:C:2005:92, 29. punkts).

medicīniskās aprūpes vai diagnostikas centriem un citām līdzīgām iestādēm, nedz tieši PVN direktīvā, nedz Savienības tiesībās kopumā nav saskaņoti šo pakalpojumu īstenošanas nosacījumi. Šajā kontekstā norāde uz to, ka attiecīgajai iestādei ir jābūt pienācīgi atzītai, ir tikai veids, kā ņemt vērā šo saskaņošanas neesamību, vienlaikus paredzot, lai attiecīgie pakalpojumi tiktu sniegti likumīgi no attiecīgās dalībvalsts viedokļa.

61. Otrkārt, runājot par PVN direktīvas vispārējo shēmu, tā kā PVN direktīvas 132. panta 1. punkta b) un c) apakšpunktam ir viens un tas pats mērķis un tie attiecīgi papildina viens otru⁴⁰, nosacījumi šo tiesību normu piemērošanai pēc iespējas ir jāinterpretē analogi. Šeit varētu norādīt, ka PVN direktīvas 132. panta 1. punkta c) apakšpunktā ir paredzēts, ka attiecīgie pakalpojumi ir jāsniedz, “darbojoties medicīniskās vai paramedicīniskās profesijās, ko noteikusi attiecīgā dalībvalsts”⁴¹. Attiecīgi juridiskas personas gadījumā jēdziens “pienācīgi atzīta” ir arī jāsaprot kā norāde uz attiecīgo pakalpojumu īstenošanas nosacījumiem konkrētā dalībvalstī⁴².

62. Treškārt, par PVN direktīvas 132. panta 1. punkta b) apakšpunkta struktūru varētu norādīt, ka šajā normā ir paredzēti trīs priekšnoteikumi atbrīvojumam no nodokļa, no kuriem katrs attiecas uz atšķirīgu to pakalpojumu aspektu, kam var tikt piemērots atbrīvojums, proti, to būtība, iestādes veids, kura tos sniedz, kā arī to sniegšanas apstākļi. It īpaši no šā pēdējā kritērija izriet, ka attiecībā uz konkrēto pakalpojumu sniegšanas apstākļiem dalībvalstis var ņemt vērā tikai sociāla rakstura apstākļus. Tādējādi, ja dalībvalstis, atsaucoties uz minētajā tiesību normā paredzēto kritēriju attiecīgajai iestādei tikt “pienācīgi atzītai”, varētu noteikt jebkādas prasības vai nu attiecībā uz sniegto pakalpojumu būtību, vai arī šo pakalpojumu sniegšanas apstākļiem, šiem abiem pārējiem kritērijiem lielā mērā tiktu atņemta to lietderīgā ietekme.

63. Attiecībā uz PVN direktīvas 132. panta 1. punkta b) apakšpunkta *mērķi* Tiesa jau ir uzsvērusi, ka minētā norma ir paredzēta it īpaši, lai samazinātu veselības aprūpes pakalpojumu izmaksas⁴³. Ņemot vērā šo mērķi, nosacījums, kas paredz, ka privāto tiesību subjektiem jābūt “pienācīgi atzītiem” kā slimnīcām, medicīniskās aprūpes vai diagnostikas centriem, vai arī līdzīgām iestādēm, nav jāinterpretē pārāk šauri, bet tikai kā atsaucē uz kritērijiem saistībā ar medicīnisko kvalifikāciju un standartiem, kas paredzēti valsts tiesību aktos, lai nodrošinātu, ka sniegtā medicīniskā aprūpe ir pietiekami kvalitatīva⁴⁴.

64. Visbeidzot jānorāda, ka papildus minētās normas formulējumam, kontekstam un mērķiem ir jāņem vērā interpretācijas princips, kas paredz, ka norma, ja iespējams, ir jāinterpretē tādā veidā, lai netiktu apdraudēta tās spēkā esamība⁴⁵.

⁴⁰ Šajā nozīmē skat. spriedumu, 2010. gada 10. jūnijs, *Future Health Technologies* (C-86/09, EU:C:2010:334, 38. punkts).

⁴¹ Konkrēti, Tiesa no šā nosacījuma secināja, ka dalībvalstu rīcības brīvību šajā ziņā ierobežo nepieciešamība nodrošināt, lai šajā normā paredzētais atbrīvojums no nodokļa attiektos tikai uz pietiekami kvalitatīviem pakalpojumiem. Skat. spriedumus, 2019. gada 18. septembris, *Peters* (C-700/17, EU:C:2019:753, 34. punkts), un 2020. gada 5. marts, X (Atbrīvojums no PVN par telefoniskām konsultācijām) (C-48/19, EU:C:2020:169, 42. punkts).

⁴² PVN direktīvas 133. panta 1. punkta c) apakšpunkta mērķis jau ir atļaut dalībvalstīm 132. panta 1. punkta b) apakšpunktā paredzētā atbrīvojuma no nodokļa piešķiršanu struktūrām, kas nav publisko tiesību subjekti, pakļaut nosacījumam, ka šīm struktūrām ir “jānosaka cenas, ko apstiprinājušas valsts iestādes vai kas nav augstākas par šādām apstiprinātām cenām, vai attiecībā uz pakalpojumiem, kuri nav jāapstiprina, zemākas cenas par tām, ko līdzīgiem pakalpojumiem nosaka komercuzņēmumi, kuriem jāmaksā PVN”. Tā kā Savienības likumdevējs ir konkrēti veltījis atsevišķu tiesību normu attiecīgo pakalpojumu sniegšanas veidam un brīvprātīgi attiecinājis šo pārbaudi tikai uz piemērojamiem sociāliem apstākļiem, šo elementu nevar ņemt vērā atsevišķa vērtēšanas kritērija ietvaros, neatņemot pirmajam kritērijam tā “*effet utile*”.

⁴³ Skat., piemēram, spriedumu, 2005. gada 1. decembris, *Ygeia* (C-394/04 un C-395/04, EU:C:2005:734, 23. punkts).

⁴⁴ Šajā nozīmē skat., piemēram, spriedumus, 2020. gada 8. oktobris, *Finanzamt D* (C-657/19, EU:C:2020:811, 36. un 37. punkts), un 2020. gada 5. marts, X (Atbrīvojums no PVN par telefoniskām konsultācijām) (C-48/19, EU:C:2020:169, 41. un 42. punkts).

⁴⁵ Skat. spriedumu, 2009. gada 19. novembris, *Sturgeon* u.c. (C-402/07 un C-432/07, EU:C:2009:716, 47. punkts).

65. Vienlīdzīgas attieksmes princips ir viens no noteikumiem, kas nosaka, vai ES likumdevējs īsteno savas kompetences likumīgi. Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru minētais princips paredz, ka līdzīgās situācijās nedrīkst būt atšķirīga attieksme un ka atšķirīgās situācijās nedrīkst būt vienāda attieksme, ja vien šāda attieksme nav objektīvi attaisnojama. Šim nolūkam atšķirīgas situācijas raksturojošie elementi, kā arī to salīdzināmība ir jānosaka un jānovērtē atbilstoši attiecīgo tiesību normu, ar ko ir ieviesta šī atšķirība, mērķim, neaizmirstot, ka šai nolūkā ir jāņem vērā arī attiecīgās jomas principi un mērķi⁴⁶.

66. Runājot par PVN direktīvas 132. panta 1. punkta b) apakšpunktu, ir skaidrs, ka, pirmām kārtām, ņemot vērā šīs normas mērķi – proti, samazināt veselības aprūpes pakalpojumu izmaksas –, publisko un privāto tiesību subjekti, vispārīgi runājot, tiek uzskatīti par tādiem, kas atrodas aptuveni vienādā situācijā. Attiecīgi, ja PVN direktīvas 132. panta 1. punkta b) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums no nodokļa būtu piemērojams tikai valsts slimnīcām, tas faktiski nozīmētu nevienlīdzīgu attieksmi, ciktāl tas attiecas uz privātām slimnīcām piemērojamo nodokļu režīmu.

67. Tādēļ ES likumdevējs ir atļāvis arī privāto tiesību subjektiem izmantot atbrīvojumu no nodokļa. Tomēr tas ir attiecinājies uz šo iespēju konkrētus ierobežojumus un tādējādi saglabājis noteiktu atšķirīgu attieksmi pret valsts un privātām slimnīcām, jo tikai pēdējām ir jāpierāda, ka tās atbilst šajā normā paredzētajiem īpašajiem nosacījumiem. Protams, atbilstoši Tiesas judikatūrai šāda atšķirīga attieksme noteiktos apstākļos var būt objektīvi pamatota⁴⁷. Tomēr šajā lietā, ja PVN direktīvas 132. panta 1. punkta b) apakšpunktā minētais kritērijs, kas paredz, ka attiecīgajai iestādei ir jābūt “pienācīgi atzītai”, būtu jāsaprot kā tāds, kas ļauj dalībvalstīm atsevišķas prasības attiecināt tikai uz privāto tiesību subjektiem papildus tam, ka šādām iestādēm ir jāsaņem profesionālo organizāciju apstiprinājums un tamlīdzīgi, lai tās varētu veikt savu darbību saskaņā ar līdzīgiem nosacījumiem sociālo apstākļu ziņā kā tie, kas attiecas uz publisko tiesību subjektiem, būtu grūti saskatīt, kāds iemesls varētu pamatot šādu atšķirīgu attieksmi.

68. Savukārt prasība par to, ka privātām organizācijām ir jāpierāda, ka tām ir atļauts sniegt medicīnas pakalpojumus, ir pilnībā pamatota, jo pēc savas būtības privātās organizācijas nav valsts emanācija un tādēļ nav *tieši* pakļautas tās uzraudzībai, tādējādi dalībvalstis varētu būt likumīgi ieviesušas atzīšanas mehānismus to atbilstības attiecīgajiem profesionālajiem standartiem nodrošināšanā.

69. Pievēršoties tagad nodokļu neitralitātes principam, kas šeit tiek saprasts konkurences neitralitātes nozīmē, – esmu jau norādījis, ka pēdējais drīzāk ir PVN tiesību aktu mērķis, nevis kāds patiess, vispārīgs princips, kuru nekad nevarētu apdraudēt PVN direktīva. Tomēr jānorāda, ka Tiesa ir jau nospriedusi, ka minētais princips paredz, ka PVN direktīvas 132. panta 1. punkta b) apakšpunktā minētais atbrīvojums no nodokļa, cik vien iespējams, ir jāinterpretē tā, lai visiem tiesību subjektiem, kuri veic vienādas darbības, PVN iekasēšanas jomā tiktu piemērots vienāds režīms. Konkrēti, Tiesa uzskata, ka šis princips tiktu apdraudēts, ja PVN direktīvas (tagadējā) 132. panta 1. punkta c) apakšpunktā minētais medicīniskās aprūpes sniegšanas atbrīvojums no nodokļa būtu atkarīgs no juridiskās formas, kādā nodokļu maksātājs veic savu darbību⁴⁸.

⁴⁶ Skat. spriedumu, 2017. gada 7. marts, *RPO* (C-390/15, EU:C:2017:174, 41. un 42. punkts).

⁴⁷ Skat. spriedumu, 2017. gada 7. marts, *RPO* (C-390/15, EU:C:2017:174, 52. un 53. punkts).

⁴⁸ Skat., piemēram, spriedumu, 2002. gada 10. septembris, *Kügler* (C-141/00, EU:C:2002:473, 30. punkts).

70. Ir taisnība, ka – tāpat kā vienlīdzīgas attieksmes gadījumā – dažas atšķirības starp valsts un privātām slimnīcām var būt pamatotas, lai nodrošinātu godīgu konkurenci. Tomēr nošķirt tiesību subjektus PVN piemērošanas nolūkā atkarībā no, piemēram, to personāla, telpām, aprīkojuma vai to pārvaldes ekonomiskās efektivitātes (kā, šķiet, uzskata atsevišķas Vācijas tiesas), nav lietderīgi, ņemot vērā PVN direktīvas 132. panta 1. punkta b) apakšpunkta mērķi. Vispārīgi runājot, varētu atzīmēt, ka ES likumdevēja nodoms nebija nostādīt privātās medicīnas veicinātājus neizdevīgākā stāvoklī nodokļu jomā, bet gan nodrošināt godīgu konkurenci starp tiem un publisko tiesību subjektiem.

71. Manuprāt, no tā izriet, ka gan PVN direktīvas 132. panta 1. punkta b) apakšpunkta formulējums, konteksts un mērķi, gan nepieciešamība interpretēt jebkuru tiesību normu tā, lai neapšaubītu tās spēkā esamību, liecina, ka dalībvalstīm piešķirtā rīcības brīvība noteikt nosacījumus, saskaņā ar kuriem privāto tiesību subjekti ir uzskatāmi par “pienācīgi atzītiem”, attiecas *vienīgi* uz nosacījumiem, kas ir jāizpilda, lai subjekts būtu pienācīgi pilnvarots sniegt veselības aprūpes un medicīnas pakalpojumus, uz kuriem attiecas minētais atbrīvojums no nodokļa, tādas struktūras ietvaros, kurā ir apvienoti resursi. Tādēļ būtībā prasība iestādei tikt “pienācīgi atzītai” attiecas tikai uz profesionālajiem standartiem.

72. Nonākot pie šāda secinājuma, neatstāju bez ievēribas apstākli, ka 2006. gada 8. jūnija sprieduma *L.u.p.* (C-106/05, EU:C:2006:380) 53. punktā Tiesa, atsaucoties uz spriedumu *Dornier*⁴⁹, noteica, ka valsts iestādes var, atbilstoši Savienības tiesībām un valsts tiesām to kontrolējot, ņemt vērā ne tikai attiecīgā nodokļu maksātāja darbību vispārējās interesēs un to, ka pārējie nodokļu maksātāji, kas veic tādas pašas darbības, jau ir atzīti līdzīgā veidā, bet arī to, ka attiecīgo pakalpojumu izmaksu lielu daļu, iespējams, sedz slimokases vai citas sociālā nodrošinājuma iestādes.

73. Minētā sprieduma nākamajā punktā (54. punkts) Tiesa secina, ka, “prasot, lai laboratorijās, kas tiek atzītas par privātām laboratorijām, [...] [PVN direktīvas 132. panta 1. punkta b) apakšpunkta piemērošanai] vismaz 40 % no veiktajām medicīniskajām analizēm būtu izdarītas personām, kas ir sociāli apdrošinātas, attiecīgā dalībvalsts nav pārkāpusi sav[u] [rīcības brīvību], kas tai piešķirta minētajā normā”.

74. Tomēr nevar neatzīmēt, ka faktiski šī analīze būtiski atšķiras no pamatojuma spriedumā *Dornier*, uz ko Tiesa apgalvo, ka atsaucas. Kā Tiesa norādījusi sprieduma *L.u.p.* 53. punktā, nolēmums lietā *Dornier* tikai paredzēja ļaut valsts iestādēm *ņemt vērā* to, ka lielu daļu no iestādes sniegto pakalpojumu izmaksām, iespējams, sedz slimokases vai citas sociālā nodrošinājuma iestādes, lai noteiktu, vai privāttiesību reglamentētā iestāde var tikt uzskatīta par pienācīgi atzītu⁵⁰. Spriedumā *Dornier* nebija runas par to, ka dalībvalstīm būtu jāļauj *noteikt* prasību, ka attiecīgās iestādes veic konkrētu procentuālo daļu tādas darbības, kuru izmaksas sedz veselības apdrošināšanas shēmas, lai šie darījumi tiktu atbrīvoti no nodokļa saskaņā ar PVN direktīvas 132. panta 1. punkta b) apakšpunktā paredzēto prasību [iestādei] tikt “pienācīgi atzītai”. Gluži otrādi, kā Tiesa norādījusi sprieduma *Dornier* 75. punktā, ja iestāde sniedz pakalpojumus, kas ir

⁴⁹ Spriedums, 2003. gada 6. novembris, *Dornier* (C-45/01, EU:C:2003:595).

⁵⁰ Skat. sprieduma *Dornier* 72. un 73. punktu. Šajā nozīmē es arī saprotu 2010. gada 10. jūnija sprieduma *CopyGene* (C-262/08, EU:C:2010:328) 65. punktu. Jāpiekrīt, ka minētā sprieduma 75. punktā Tiesa nosprieda, ka fakts, ka kompetentās veselības aizsardzības iestādes šim subjektam bija atļāvušas veikt darbības ar nabassaites cilmes šūnām, pats par sevi un automātiski nerada atzišanu PVN direktīvas 132. panta 1. punkta b) apakšpunkta izpratnē. Tomēr darbībām ar cilmes šūnām, pat ja šīs šūnas paredzēts izmantot cilvēkiem, var būt citi mērķi, kas nav saistīti ar medicīnisko aprūpi vai diagnostiku, piemēram, izpēte. Attiecīgi, kā Tiesa secināja, šis faktors “vedina domāt, ka [subjekts] veic darbības, kas saistītas ar stacionāro un medicīnisko aprūpi. Lidz ar to šāda atļauja var būt labvēlīgs faktors tam, ka šis pakalpojumu sniedzējs šajā gadījumā ir “pienācīgi atzīts” [PVN direktīvas 132. panta 1. punkta b) apakšpunkta] izpratnē”, tomēr tas pats par sevi un automātiski nenosaka to, ka attiecīgajā dalībvalstī minētais subjekts ir pienācīgi atzīts kā slimnīca, medicīniskās aprūpes vai diagnostikas centrs, vai arī līdzīga iestāde.

salīdzināmi ar citu uzņēmēju veikto tādu pašu ārstēšanu, “tas vien, ka sociālā nodrošinājuma iestādes pilnībā nesedz šīs ārstēšanas izmaksas, neattaisno atšķirīgu attieksmi pret pakalpojumu sniedzējiem PVN piemērošanas nolūkā”.

75. Viss minētais parāda, ka spriedumā *Dornier* Tiesa vienkārši vēlējas norādīt, ka nosacījums iestādei tikt pienācīgi atzītai var tikt uzskatīts par izpildītu noteiktos apstākļos⁵¹. Gadījumā, ja uz medicīniskajām procedūrām un darbībām ir attiecināmas veselības apdrošināšanas shēmas, varētu diezgan pamatoti pieņemt, ka iestāde, kas tās īsteno, ir pienācīgi pilnvarota veikt savu darbību⁵². Tomēr otrādi nevar būt. Tas vien, ka klīnika vai slimnīca balsta savu darbību galvenokārt vai vienīgi uz privātiem pacientiem, nekādā ziņā nenozīmē to, ka valsts iestādes nav pienācīgi atzinušas attiecīgo subjektu. Protams, veselības apdrošināšanas shēmu piemērošana var būt atkarīga no dažādiem faktoriem.

76. Katrā ziņā Tiesa spriedumā *L.u.p* (sprieduma 36. punkts) nosprieda, ka nodokļu neitralitātes princips nepieļauj “atšķirīgu PVN piemērošanu” attiecīgajiem pakalpojumiem “atkarībā no to veikšanas vietas, ja to kvalitāte ir vienāda, ņemot vērā attiecīgo pakalpojuma sniedzēju izglītību [profesionālo kvalifikāciju]”⁵³. No tā noteikti izriet, ka dalībvalsts nevar piemērot atšķirīgu attieksmi diviem identiskiem pakalpojumiem, ciktāl *tas attiecas uz PVN direktīvas 132. panta 1. punkta b) apakšpunktā paredzēto prasību par pienācīgu atzišanu*, atkarībā no tās attiecīgās iestādes sniegto pakalpojumu daļas, kuru izmaksas kompensē veselības apdrošināšanas shēmas, jo šāds nosacījums nekādā ziņā nav saistīts ar sniegtās medicīniskās aprūpes kvalitāti⁵⁴.

77. Tādēļ, ciktāl Tiesa sprieduma *L.u.p.* 54. punktā, šķiet, ir ierosinājusi, ka PVN direktīvas 132. panta 1. punkta b) apakšpunktā dalībvalstīm piešķirtā rīcības brīvība ļautu tām noteikt nosacījumu par atzišanu, kas paredzētu, ka attiecīgajam medicīnas centram ir jāsniedz ārstēšanas pakalpojumi noteiktai procentuālai daļai pacientu, uz kuriem attiecas veselības apdrošināšanas shēmas, šis pieņēmums ir kļūdainis un nav pamatots nedz ar tiesību akta faktisko tekstu, nedz arī ar agrāko judikatūru šajā jomā. PVN direktīvas 132. panta 1. punkta b) apakšpunktā paredzētā prasība par pienācīgu atzišanu vienkārši ļauj dalībvalstīm garantēt, ka ārstniecības iestādes atbilst attiecīgajiem veselības aprūpes sniegšanas standartiem, proti, to nevajadzētu interpretēt tādējādi, ka dalībvalstīm tiek ļauts, tā teikt, iesaukt privātos veselības aprūpes pakalpojumus sniedzējus valsts veselības aprūpes sistēmā, piemērojot tiem nelabvēlīgu attieksmi PVN piemērošanas nolūkā. Kā tikko norādīju, ciktāl Tiesa sprieduma *L.u.p.* 54. punktā, šķiet, ierosina citādi, es uzskatu, ka tā bija kļūda un tagad to nevajadzētu ievērot vai piemērot.

78. Šajā kontekstā ierosinu, ka Tiesai ir skaidri jānorāda, ka jēdziens “pienācīgi atzītas” attiecas uz nosacījumiem, kuri ir jāizpilda, lai konkrētā iestāde profesionālo standartu ziņā tiktu pilnvarota attiecīgajā dalībvalstī sniegt slimnīcas, medicīniskās aprūpes vai diagnostikas centra vai līdzīgas iestādes pakalpojumus. Tā kā šajā jomā nav veikta saskaņošana, dalībvalstīm nepārprotami ir ievērojama valsts autonomija. Kad valsts tiesību aktos ir paredzēts, ka sociālās apdrošināšanas

⁵¹ Šajā nozīmē skat. spriedumu, 2010. gada 10. jūnijs, *CopyGene* (C-262/08, EU:C:2010:328, 71. punkts): “[fakts, ka valsts iestādes var ņemt vērā to, ka subjekta darbības nesaņem nekādu atbalstu no valsts sociālā nodrošinājuma sistēmas un to izmaksas netiek atlīdzinātas no šīs sistēmas līdzekļiem], nenozīmē, ka [...] noteiktais atbrīvojums no nodokļa ir sistemātiski noraidāms, ja sociālā nodrošinājuma iestādes neatlīdzina izdevumus par pakalpojumu sniegšanu”.

⁵² Lai no formālās loģikas viedokļa šim elementam būtu pierādījuma vērtība, uz to netieši ir attiecināms nosacījums par to, ka prasība iestādei tikt pienācīgi atzītai ir priekšnoteikums, lai sniegto pakalpojumu izmaksas segtu no veselības apdrošināšanas shēmām.

⁵³ Mans izcēlums,

⁵⁴ Jānorāda, ka Tiesa vairākkārt ir grozījusi savu judikatūru par tagadējās PVN direktīvas 132. panta 1. punkta b) apakšpunktā paredzētā atbrīvojuma no nodokļa interpretāciju. Attiecībā uz spriedumu, ar ko tiek atcelts iepriekšējs risinājums, skat., piemēram, spriedumu, 1999. gada 7. septembris, *Gregg* (C-216/97, EU:C:1999:390, 15. punkts), vai – attiecībā uz situāciju, kad spriedumā tiek no jauna citādā veidā, nevis burtiski interpretēts iepriekš pasludināts spriedums, lai nošķirtu agrāku spriedumu, skat., spriedumu, 2019. gada 18. septembris, *Peters* (C-700/17, EU:C:2019:753, 35. punkts).

shēmas ir attiecināmas tikai uz pakalpojumiem, ko sniedz veselības aprūpes iestādes, kuras ir pienācīgi atzītas tos sniegt, iestāde var pamatoties uz to, ka tās sniegto pakalpojumu izmaksas būtībā tiek kompensētas, lai pierādītu, ka tā ir uzskatāma par pienācīgi atzītu iestādi PVN direktīvas 132. panta 1. punkta b) apakšpunkta izpratnē.

2. Par attiecīgo pakalpojumu sniegšanas veidu: kritērijs par “līdzīgiem sociāliem apstākļiem”

79. PVN direktīvas 132. panta 1. punkta b) apakšpunktā ir paredzēts, ka, lai varētu izmantot atbrīvojumu no PVN, slimnīcas, medicīniskās aprūpes vai ar tām cieši saistītus pakalpojumus jāsniedz iestādei, kas atbilst kādai no šajā normā minētajām kategorijām. Turklāt, ja iestāde ir privāto tiesību subjekts, attiecīgajiem pakalpojumiem “sociālo apstākļu [ziņā] jālīdzinās” pakalpojumiem, ko nodrošina publisko tiesību subjekts⁵⁵.

80. Vispirms ir jāuzsver, ka, tā kā dalībvalstīm, īstenojot PVN direktīvu, ir jāievēro tiesiskās drošības princips⁵⁶, valsts tiesību aktos ir jāprecizē jēdziens “līdzīgi sociālie apstākļi”, kuriem privātai medicīnas iestādei jāatbilst, lai izmantotu atbrīvojumu no PVN šajā nolūkā. Nepietiek ar to, ka šādus nosacījumus paredz attiecīgā nodokļu administrācija brīdī, kad tiek iesniegts pieprasījums piemērot atbrīvojumu no PVN. Patiešām, tikai no vispārēji piemērojamiem un publicētiem tiesību aktiem privātā medicīnas iestāde var uzzināt, kādi faktiski ir nosacījumi sociālo apstākļu ziņā, kuri tai ir jānodrošina, ja tā vēlas izmantot atbrīvojumu no nodokļa.

81. Turklāt šajā ziņā ir pietiekami, ka privātā slimnīca vai jebkura līdzīga ārstniecības iestāde brīvprātīgi ievēro dalībvalsts noteiktās juridiskās prasības, lai varētu izmantot PVN direktīvas 132. panta 1. punkta b) apakšpunktā paredzēto atbrīvojumu no nodokļa. Jebkurš cits secinājums nozīmētu, ka dalībvalsts var pilnībā izslēgt privātās ārstniecības iestādes no šajā normā paredzētā atbrīvojuma no nodokļa piemērošanas jomas, vienkārši neattiecinot uz tām sociālos pienākumus, kas līdzinās tiesību aktos noteiktajiem pienākumiem attiecībā uz publisko tiesību subjektiem.

82. Ja privāta iestāde uzskata, ka attiecīgajos tiesību aktos izvirzītie nosacījumi sociālo apstākļu ziņā nav nedz identiski, nedz līdzinās tiem, ko piemēro valsts slimnīcām, šai iestādei jābūt iespējai apstrīdēt šo kritēriju spēkā esamību. It īpaši, ja izrādītos, ka valsts tiesību aktos ir ietverti atsevišķi nosacījumi, kas nav identiski valsts iestādēm uzliktajam pienākumam, valstu tiesām it īpaši ir jāpārbauda, vai dalībvalsts sniegtais pamatojums šajā ziņā ir pietiekams. Tas nozīmē, ka pastāv saikne starp katru šo nosacījumu un līdzīgiem sociāliem apstākļiem, kas tiek attiecināti uz valsts slimnīcu, medicīniskās aprūpes centru vai līdzīgu ārstniecības iestādi.

83. Šajā ziņā jānorāda, ka PVN direktīvā nav precizēta jēdziena [aprūpe, kas] “sociālo apstākļu ziņā līdzinās” medicīniskai aprūpei, ko nodrošina valsts slimnīcas, nozīme⁵⁷. Tāpat kā attiecībā uz kritēriju tikt “pienācīgi atzītai”, tas nenozīmē, ka minētais jēdziens ir jāizprot, atsaucoties uz valsts tiesību aktiem, bet gan to, ka šī jēdziena piemērošanas jomas noteikšanas ietvaros dalībvalstīm ir rīcības brīvība paredzēt nosacījumus sociālo apstākļu ziņā, kuri jāievēro publisko tiesību

⁵⁵ Jānorāda, ka šis kritērijs netika iekļauts sākotnējā Komisijas priekšlikumā Padomes Sestajai direktīvai par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (Nr. C 80/1). Skat. ģenerāladvokātes E. Šarpstones secinājumus lietā *CopyGene* (C-262/08, EU:C:2009:541, 82. punkts).

⁵⁶ Spriedums, 2016. gada 9. jūnijs, *Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR* (C-332/14, EU:C:2016:417, 49. punkts).

⁵⁷ Šajā ziņā Tiesa 2020. gada 5. marta sprieduma *Idealmed III* (C-211/18, EU:C:2020:168) 24. punktā ir norādījusi, ka šajā “tiesību normā nav precīzi definēts, kādi attiecīgo aprūpes pakalpojumu aspekti ir jāsalīdzina, lai novērtētu tās piemērojamību”. Tomēr tas nebūtu jāsaprot pārāk šauri. Patiešām no PVN direktīvas 132. panta 1. punkta b) apakšpunkta izriet, ka “sociālā [ziņā] līdzīgiem” jābūt apstākļiem, kādos tiek sniegti pakalpojumi, kuri ir atbrīvojami no nodokļa, nevis tikai šo pakalpojumu saturam, kā varētu liecināt šī norma.

subjektiem, kas sniedz medicīnas pakalpojumus. PVN direktīvas 132. panta 1. punkta b) apakšpunkts arī paredz, ka šie nosacījumi ir jāievēro arī privāto tiesību subjektiem, lai uz to sniegtajiem pakalpojumiem varētu attiecināt atbrīvojumu no PVN.

84. Tiesa gan ir atzinusi, ka jēdziens “sociālie apstākļi” var attiekties uz tādiem aspektiem kā medicīnas pakalpojumu cenu noteikšana⁵⁸ vai arī kārtība, kādā dalībvalsts sociālā nodrošinājuma iestādes veic maksājumus⁵⁹. Tomēr Tiesa nekad nav mēģinājusi vispārīgāk un sistemātiskāk izskaidrot šā nosacījuma saturu. Šķiet, izskatāmā lieta sniedz atbilstošu iespēju šādam precizējumam.

85. Šajā ziņā esmu jau norādījis, ka nav strīda par to, ka tiesību normas nozīme un piemērošanas joma parasti ir jānosaka, tostarp atsaucoties uz attiecīgās normas formulējumu, kontekstu un mērķiem. Lai gan nav daudz ko teikt par konkrētās normas *kontekstu*, tās *mērķi* un *formulējums* ļauj precizēt šā jēdziena tvērumu.

86. Runājot par PVN direktīvas 132. panta 1. punkta b) apakšpunktā minētā trešā nosacījuma *mērķiem*, šķiet, skaidrs, ka mērķis ir nepieļaut, ka privātās iestādes sniedz no PVN atbrīvotus pakalpojumus, ja uz tām nav attiecināti tādi paši sociālie pienākumi, kādi tiek piemēroti līdzīgiem publisko tiesību subjektiem. Tas, iespējams, ir tikai vēl viens veids, kā atsaukties uz valsts slimnīcām un citām ārstniecības iestādēm attiecinātajām sociālām sabiedrisko pakalpojumu sniegšanas saistībām⁶⁰. Tādēļ šis nosacījums ir īpaša nediskriminācijas un fiskālās neitralitātes principu izpausme privāto un publisko tiesību subjektu starpā, it īpaši tāpēc ka, no vienas puses, slimnīcas un medicīniskā aprūpe un ar tām cieši saistītās darbības, ko veic pēdējie, vienmēr ir atbrīvotas no nodokļa un, no otras puses, uz pirmajiem ne vienmēr attiecas tādas pašas sociālās sabiedrisko pakalpojumu sniegšanas saistības.

87. Runājot par PVN direktīvas 132. panta 1. punkta b) apakšpunkta *formulējumu*, no minētās normas faktiskā teksta ir skaidrs, ka jāsalīdzina slimnīcas, kuras ir publisko tiesību subjekti, no vienas puses, un privātās slimnīcas, no otras puses.

88. Tā kā šā nosacījuma mērķis ir nodrošināt godīgu konkurenci starp publisko un privāto tiesību subjektiem, tas ir *divpusējs*. Tas liedz privātām iestādēm sniegt pakalpojumus, kas ir atbrīvoti no PVN, ja tās nepilda tādas pašas sabiedrisko pakalpojumu sniegšanas saistības, kādas noteiktas publiskām struktūrām. Un otrādi, tā kā publisko tiesību subjektu sniegtie pakalpojumi vienmēr ir atbrīvoti no PVN, tas ļauj arī privātām struktūrām, uz kurām attiecas tie paši pienākumi (vai kuras tos uzņemas brīvprātīgi), izmantot šo atbrīvojumu no PVN.

⁵⁸ Spriedums, 2020. gada 5. marts, *Idealmed III* (C-211/18, EU:C:2020:168, 28. punkts).

⁵⁹ Spriedums, 2020. gada 5. marts, *Idealmed III* (C-211/18, EU:C:2020:168, 31. punkts). Šajā ziņā Tiesa norādīja, ka kārtībai “ir nozīme”, taču neprecizēja nedz to, kādos apstākļos, nedz kādas sekas tas radīs attiecībā uz pārbaudi.

⁶⁰ Tādējādi šie pienākumi netieši ir saistīti ar to, ka attiecīgie pakalpojumi ir LESD 106. pantā minēto vispārējās tautsaimnieciskas nozīmes pakalpojumu daļa. Patiešām, PVN direktīvas 132. panta 1. punkta noteikumi ir paredzēti, lai atbrīvotu no nodokļa noteiktus pakalpojumus, pamatojoties uz to, ka tie tiek sniegti vispārējās interesēs. Šajā nozīmē skat. spriedumu, 2020. gada 5. marts, *Idealmed III* (C-211/18, EU:C:2020:168, 26. punkts), kā arī – par to, ka slimnīcas, medicīniskās aprūpes vai diagnostikas centra sniegtie pakalpojumi ir vispārējās tautsaimnieciskas nozīmes pakalpojumi, – spriedumus, 2001. gada 25. oktobris, *Ambulanz Glöckner* (C-475/99, EU:C:2001:577, 55. punkts), un 2001. gada 12. jūlijs, *Vanbraekel* u.c. (C-368/98, EU:C:2001:400, 48. punkts).

89. No PVN direktīvas 132. panta 1. punkta b) apakšpunkta formulējuma izriet, ka šis salīdzinājums ir jāizdara, atsaucoties uz konkrētām darbībām, ko veic ārstniecības iestāde. Tas savukārt nozīmē, ka privātai ārstniecības iestādei jābūt arī iespējai attiecībā uz noteiktiem tās pakalpojumiem neievērot prasību par līdzīgiem nosacījumiem sociālo apstākļu ziņā un līdz ar to neizmantojot atbrīvojumu no PVN attiecībā uz šādu pakalpojumu sniegšanu⁶¹.

3. Par jēdzienu “līdzīgi”, “sociālie” un “apstākļi” interpretāciju

90. Lai noteiktu tā salīdzinājuma tvērumu, kas jāveic valstu tiesām, kuras vērtē to nosacījumu sociālo apstākļu ziņā saderību ar Savienības tiesībām, kurus dalībvalsts ir attiecinājusi uz privāto tiesību subjektiem, kas vēlas izmantot atbrīvojumu no PVN, tālāk ir jāprecizē lietvārda “apstākļi”, kā arī abu īpašības vārdu “līdzīgi” un “sociālie” tvērums.

91. Vispirms jānorāda, ka PVN direktīvas 132. panta 1. punkta b) apakšpunkts attiecas nevis uz jebkuru pienākumu, kas noteikts publisko tiesību subjektu sniegtajiem pakalpojumiem, bet gan drīzāk tikai uz sociāla rakstura pienākumiem. Tādējādi, veicamā salīdzinājuma nolūkā tikai šie pienākumi būtu jāuzskata par būtiskiem. Tomēr, kā jau esmu norādījis, šī koncepcija ir plašāka nekā, piemēram, šādu iestāžu noteikto cenu būtība.

92. No savas puses uzskatu, ka jēdziens “sociālie apstākļi” būtu jāsaprot kā atsauce uz pienākumiem, kas tiesību aktos noteikti valsts slimnīcām attiecībā pret to pacientiem. Tomēr tas nav attiecināms uz pienākumiem, kas publisko tiesību subjektiem noteikti attiecībā uz to personāla pārvaldību, telpām, aprīkojumu vai to rentabilitāti⁶².

93. Otrkārt, jēdziens “sociālie apstākļi” ir jāsaprot kā atsauce uz apstākļiem, kas *paredzēti* attiecīgās dalībvalsts *tiesību aktos* attiecībā uz *valsts slimnīcu juridiskajām saistībām, ciktāl tas skar valsts pacientu ārstēšanu*⁶³. Līdz ar to šīs juridiskās saistības var atšķirties un atšķiras dažādās dalībvalstīs, taču var pieņemt, ka tās galvenokārt attiecas uz tādiem jautājumiem kā tiesības uz noteikta veida stacionāro aprūpi, kā arī uz tiesisko regulējumu par tādiem jautājumiem kā maksa par konkrētiem pakalpojumiem. Tomēr nosacījums sociālo apstākļu ziņā varētu attiekties arī uz citiem jautājumiem, proti, viens no šādiem piemēriem varētu būt juridiska prasība, lai nedēļas nogalēs valsts slimnīcās darbotos neatliekamās palīdzības nodaļas. Turklāt, ņemot vērā PVN direktīvas 132. panta 1. punkta b) apakšpunktā paredzēto prasību privātām iestādēm tikt

⁶¹ Tomēr, tā kā PVN direktīvas 132. panta 1. punkta b) apakšpunkts attiecas uz jebkuriem nosacījumiem sociālo apstākļu ziņā, lai noteiktu, vai ar šo normu ir saderīga dalībvalsts noteiktā prasība, kas ļautu uz pakalpojumu attiecināt atbrīvojumu no nodokļa šajā nolūkā, ir jāņem vērā ne tikai pienākumi, kas *konkrēti* piemērojami līdzīgiem pakalpojumiem, kurus sniedz publisko tiesību subjekts, bet arī vispārīgāki pienākumi, kas attiecas uz valsts struktūrām, kuras sniedz šādus pakalpojumus, ciktāl šie pienākumi ir sociāla rakstura. Ja – minot mūsdienīgu piemēru – visām valsts slimnīcām, kas sniedz noteiktus pakalpojumus, saskaņā ar likumu ir jārezervē noteikts gultasvietu skaits *Covid-19* pacientiem neatkarīgi no iesaistītās medicīnas nodaļas, tad šis pats pienākums, kas pēc būtības ir sociāla rakstura, būtu jāievēro jebkurai privātai slimnīcai, kura vēlas, lai pakalpojuma sniegšana tiktu atbrīvota no nodokļa. Protams, šajā gadījumā, ja pienākums saistībā ar *Covid-19* situāciju, piemēram, neskar valsts psihoneiroloģiskās slimnīcas vai neiroloģijas nodaļu vispārēja profila slimnīcā, apstākļi, ka privāta psihoneiroloģiskā slimnīca vai neiroloģijas nodaļa vispārēja profila slimnīcā nav rezervējusi noteiktu gultasvietu skaitu šādiem pacientiem, nevarētu tikt izmantots pret to 132. panta 1. punkta b) apakšpunktā paredzētā atbrīvojuma no nodokļa piemērošanas nolūkā, liedzot atbrīvojumu no PVN attiecībā uz pakalpojumiem, ko sniedz šī slimnīca vai šī nodaļa.

⁶² Uzskatu, ka mērķis tam ir netieši negatīvi neietekmēt privātās struktūras, kas tostarp ir noteikušas atšķirīgas organizācijas metodes vai medicīniskos protokolus, un tādējādi veicināt godīgu konkurenci, proti, tādu, kas balstīta uz paveikto.

⁶³ Patiešām, tikai atsaucoties uz šādiem apstākļiem, privāta slimnīca var pārbaudīt, vai uz to attiecinātie nosacījumi tiešām ir līdzīgi tiem, ko piemēro valsts slimnīcai. Turpretim, ja šis jēdziens būtu jāsaprot kā atsauce tikai uz faktiskajiem apstākļiem, kādos publisko tiesību subjekti sniedz savus pakalpojumus, vai uz dažādajām praksēm, ko tie ievēro, būtu ļoti grūti novērtēt to nosacījumu saderību, kuri ir jāievēro privātām struktūrām, jo potenciāli būtu jāveic tūkstošiem citu slimnīcu situācijas pārbaude attiecīgajā dalībvalstī.

“pienācīgi atzītām”, šeit minētie nosacījumi sociālo apstākļu ziņā pēc definīcijas ir nošķirami no valsts tiesību aktos noteiktajiem, ciktāl tie skar uz slimnīcas, medicīniskās aprūpes vai diagnostikas centra vai līdzīgas iestādes atzīšanu.

94. Treškārt, jēdziens “līdzīgi” nozīmē to, ka valsts slimnīcām uzliktās sociālās saistības privātām slimnīcām nav jāisteno “vārds vārdā”. Var pastāvēt arī noteiktas sociālas saistības, kurus pēc to būtības var izpildīt tikai valsts slimnīcas.

95. Tomēr tas nenozīmē, ka dalībvalstis varētu brīvi izlemt, kuri nosacījumi sociālo apstākļu ziņā ir jāievēro privātām iestādēm. Patiešām, pretēji PVN direktīvas 132. panta 1. punkta m) apakšpunktam, tās 132. panta 1. punkta b) apakšpunktā nav norādes uz “konkrētiem” nosacījumiem sociālo apstākļu ziņā, kā tas būtu bijis gadījumā, ja Savienības likumdevēja nodoms būtu piešķirt dalībvalstīm plašu rīcības brīvību šajā ziņā⁶⁴. Gluži otrādi, izmantotais formulējums (“Dalībvalstis atbrīvo [..]”) paredz, ka dalībvalstu rīcības brīvība šajā ziņā ir ierobežota⁶⁵.

96. PVN direktīvas 132. panta 1. punkta b) apakšpunkta galvenais mērķis šajā un citos aspektos patiešām ir nodrošināt salīdzināmu nodokļu režīmu tādu valsts un privāto ārstniecības iestāžu starpā, kuras, vispārīgi runājot, veic vienādas funkcijas un kuras, atkal vispārīgi runājot, savus pacientus ārstē aptuveni vienādi. Tomēr šajā ziņā ir skaidrs, ka dalībvalstis kā priekšnoteikumu attiecīgā atbrīvojuma no PVN saņemšanai nevar pieprasīt, lai privātās slimnīcas medicīnas pakalpojumus sniegtu saskaņā ar tādiem nosacījumiem sociālo apstākļu ziņā, kuriem nav līdzvērtīgu valsts slimnīcām piemērojamo juridisko saistību ziņā.

97. Manuprāt, jēdziens “līdzīgi” paredz arī zināmu vispārinājuma pakāpi, veicot salīdzināšanu. Tomēr, ņemot vērā to, ka šo nosacījumu mērķis ir nodrošināt plašu vienlīdzību starp privātām un publiskām struktūrām nodokļu piemērošanas jomā, es uzskatu, ka dalībvalstīm ir jānodrošina, ka privātā struktūra būtībā ievēro visus nosacījumus sociālo apstākļu ziņā, kas valsts tiesību aktos ir *noteikti* publiskām struktūrām un kam var būt ievērojama ietekme uz godīgu konkurenci starp publiskām un privātām struktūrām. Tas it īpaši ietvertu visus *nosacījumus sociālo apstākļu ziņā*, kas varētu būtiski ietekmēt publisko tiesību subjektu pārvaldību vai pacientu izvēli izmantot privātās vai valsts struktūras pakalpojumus. Tomēr dalībvalstis nevar piešķirt atbrīvojumu no PVN pakalpojumiem, ko sniedz privātās iestādes, kuras tikai daļēji ievēro nosacījumus, ko sociālo apstākļu ziņā piemēro valsts struktūrām un kas varētu ietekmēt godīgu konkurenci starp šīm abu veidu struktūrām.

98. Tādējādi, ja valsts tiesām ir jāizvērtē nosacījumi sociālo apstākļu ziņā, kas privātām iestādēm ir jāievēro, lai tās varētu izmantot PVN direktīvas 132. panta 1. punkta b) apakšpunktā paredzēto atbrīvojumu no PVN, tām, vispārīgi runājot, ir jānodrošina, ka šie nosacījumi nav ne stingrāki, ne vieglāki par visiem tiem nosacījumiem sociālo apstākļu ziņā, kas tiesību aktos paredzēti valsts iestādēm, pat ja šim nolūkam *faute de mieux* varētu būt nepieciešams izmantot arī dažus aptuvenus tuvinājumus.

99. Šim nolūkam patiešām ir nepieciešami līdzsvaroti kritēriji tādā nozīmē, ka tie nerada nedz priekšrocības, nedz neizdevīgu stāvokli privātām iestādēm. Ja, piemēram, konkrētā dalībvalstī publisko tiesību subjektiem ir *juridisks pienākums* nodrošināt no terapeitiskā viedokļa vienādu aprūpes kvalitāti neatkarīgi no noteiktās likmes vai tām ir arī pienākums ārstēt visus pacientus neatkarīgi no viņu personiskās situācijas, tad šai dalībvalstij ir jāparedz, ka atbrīvojumu no PVN var izmantot tikai tās privātās iestādes, kuras izpilda līdzīgas saistības.

⁶⁴ Skat. spriedumu, 2020. gada 10. decembris, *Golfclub Schloss Igling* (C-488/18, EU:C:2020:1013, 30. un 33. punkts).

⁶⁵ Konkrēti, es nedomāju, ka šis jautājums būtu jāatstāj dalībvalstu ziņā, jo tas ir sarežģīts.

100. Vēl viens piemērs varētu būt gadījums, kad saskaņā ar likumu valsts slimnīcām ir jāsniedz pakalpojums pēc pamatlikmes, lai netiktu garantēta tā medicīnas speciālista identitāte, kurš faktiski sniegs galveno medicīnisko aprūpi. Šādos apstākļos, lai varētu atbrīvot no nodokļa līdzīgu medicīniskās aprūpes pakalpojumu, ko sniedz privātā struktūra, pacientam ir jābūt piedāvātai tādai pašai iespējai, pat ja šī persona galu galā izvēlas veikt papildu samaksu, lai nodrošinātu, ka viņu ārstē tās izvēlēts konkrēts ārsts.

101. Tomēr, ja publisko tiesību subjektiem ir atļauts sniegt no PVN atbrīvojamus medicīniskos pakalpojumus, kuriem nav saistošas fiksētas maksājumu likmes vai kuru izmaksas nekompensē veselības apdrošināšanas shēmas, attiecīgā dalībvalsts nevar atsaukties uz šo vai līdzīgu iemeslu, lai liegtu piemērot PVN direktīvas 132. panta 1. punkta b) apakšpunktā paredzēto atbrīvojumu no PVN tādām pašām pakalpojumiem, ko sniedz pienācīgi atzīts privāto tiesību subjekts. It īpaši gadījumā, ja valsts ārstniecības iestādēm ir atļauts iekasēt papildu maksu no saviem turīgākajiem pacientiem, lai viņi varētu saņemt papildu pakalpojumus un sarežģītākus vai kvalitatīvākus produktus, kas netiek aplikti ar PVN, tad acīmredzami arī privātām slimnīcām ir jābūt iespējai piedāvāt tādas pašas pakalpojumus vai produktus, kuriem netiek piemērots PVN⁶⁶.

102. Tāpat – ja valsts slimnīcām ir atļauts piedāvāt, piemēram, dažādas cenas, lai ņemtu vērā pacientu vēlmes attiecībā uz uzturēšanos slimnīcā (piemēram, vienvietīga palāta) vai efektīvākām protēzēm, pat ja šīs izmaksas nesedz veselības apdrošināšanas shēmas, šie paši pakalpojumi ir arī atbrīvojami no PVN, ja tos sniedz privātā struktūra.

a) Spriedums “*Idealmed III*”

103. Sprieduma *Idealmed III* 21. punktā Tiesa patiešām norādīja, ka prasība par līdzīgiem nosacījumiem sociālo apstākļu ziņā attiecas *nevis* uz attiecīgo pakalpojumu sniedzēju, bet uz sniegtajiem pakalpojumiem. Attiecīgi Tiesa secināja, ka, “lai piemērotu [PVN] direktīvas 132. panta 1. punkta b) apakšpunktā paredzēto atbrīvojumu, nav nozīmes tam, cik liela daļa no visas šī pakalpojumu sniedzēja darbības ir aprūpes pakalpojumi, kas tiek nodrošināti līdzīgos sociālos apstākļos minētās tiesību normas izpratnē”⁶⁷.

104. Es savukārt nevaru nedomāt, ka minēto spriedumu nevajadzētu interpretēt pārāk detalizēti. Spriedumā *Idealmed III* saskaņā ar valsts tiesas sniegto izklāstu par strīdīgajiem valsts tiesību aktu noteikumiem, kas Tiesai bija saistošs, galvenais aspekts tiešām bija par to, ka attiecīgais atbrīvojums no nodokļa nebija atkarīgs no tā, vai *katrs pakalpojums* tika sniegts saskaņā ar līdzīgiem nosacījumiem sociālo apstākļu ziņā, bet gan no tādu pakalpojumu *īpatsvara*, kas atbilda šim nosacījumam. Tāpēc, kad Tiesa spriedumā *Idealmed III* noteica, ka, “lai piemērotu [PVN] direktīvas 132. panta 1. punkta b) apakšpunktā paredzēto atbrīvojumu, nav nozīmes tam, cik liela daļa no visas šī pakalpojumu sniedzēja darbības ir aprūpes pakalpojumi, kas tiek nodrošināti līdzīgos sociālos apstākļos minētās tiesību normas izpratnē”⁶⁸, tās nodoms nebija liegt

⁶⁶ Praksē nav neierasti, ka valsts slimnīcās ārstēšanu var saņemt personas, kurām nav slimokases apdrošināšanas seguma, ar nosacījumu, ka tās pašas sedz ārstēšanās izdevumus.

⁶⁷ Spriedums, 2020. gada 5. marts, *Idealmed III* (C-211/18, EU:C:2020:168, 21. punkts).

⁶⁸ Mans izcēlums. Līdz ar to ir skaidrs, ka atbrīvojums no nodokļa tiek piemērots katram pakalpojumam atsevišķi, nevis iestādei kopumā.

dalībvalstīm kā nosacījumu sociālo apstākļu ziņā – un līdz ar to kā nosacījumu medicīnisko pakalpojumu atbrīvošanai no nodokļa – paredzēt, piemēram, ka privātai slimnīcai ir jāsniedz vairāki pakalpojumi, piemērojot noteiktu likmi⁶⁹.

105. Spriedumā *Idealmed III* izvirzītie problēmjaucējumi drīzāk bija saistīti ar to privātās slimnīcas sniegto aprūpes pakalpojumu īpatsvaru, kas sociālo apstākļu nosacījumu ziņā līdzinās tiem, kurus nodrošina valsts slimnīcas, un kā šis aspekts varētu ietekmēt jebkuru PVN atbrīvojumu saskaņā ar PVN direktīvas 132. panta 1. punkta b) apakšpunktu. Lai gan par citiem šajā spriedumā izvirzītajiem jautājumiem varētu pateikt ko vairāk, es nedomāju, ka, ņemot vērā secinājumus, kurus gatavojos izdarīt par iesniedzējtiesas aprakstītā tiesiskā regulējuma saderību ar PVN direktīvas 132. panta 1. punkta b) apakšpunktu, būtu jāpievēršas šiem citiem jautājumiem, kas būtu izskatāmi atbilstošākā lietā.

4. Par piemērošanu apstākļos, kādus iesniedzējtiesa apraksta pirmajā jautājumā

106. Kā esmu jau izskaidrojis, iesniegtajā jautājumā tika vaicāts, vai ar PVN direktīvas 132. panta 1. punkta b) apakšpunktu ir saderīgi valsts tiesību akti, kuros ir paredzēts, ka šajā PVN direktīvas pantā noteikto atbrīvojumu no PVN var piemērot, ja privātā slimnīca, kas nav universitātes slimnīca un kas sniedz hospitalizācijas un medicīniskās aprūpes pakalpojumus:

- aprūpē ir iesaistījusies ar to iestāžu palīdzību, kuras nodrošina nelaimes gadījumu obligāto apdrošināšanu, vai
- ir iekļauta pavalsts slimnīcu plānā (plāna slimnīcas), vai
- ir noslēgusi veselības aprūpes līgumu ar *Land* [federālās zemes] līmeņa slimokašu apvienību un izvēles apdrošināšanas iestāžu apvienību, vai
- pagājušajā finanšu gadā vismaz par 40 % slimnīcas sniegto pakalpojumu ir izrakstījusi rēķinu par summu, kas ir mazāka par summu, kuru būtu kompensējušas sociālā nodrošinājuma iestādes.

107. Tā kā PVN direktīvas 132. panta 1. punkta b) apakšpunktā, ciktāl tas attiecas uz šo lietu, ir paredzēti trīs galvenie nosacījumi, lai pakalpojuma sniegšanai piemērotu paredzēto atbrīvojumu no PVN (proti, pakalpojums ir saistīts ar slimnīcas vai medicīnisko aprūpi, to sniedz pienācīgi atzīta iestāde un tas tiek sniegts saskaņā ar līdzīgiem nosacījumiem sociālo apstākļu ziņā), ir jāpārbauda, vai šiem nosacījumiem atbilst katrs no četriem minētajiem kritērijiem, kas paredzēti tādā normā, kāda ir *UStG* 4. panta 14. punkta b) apakšpunkts, lasot to kopā ar *SGB V* 108. pantu.

⁶⁹ Piemēram, pieņemsim, ka attiecībā uz valsts slimnīcām dalībvalsts nosaka divus pienākumus sociālo apstākļu ziņā, no kuriem pirmais skar atsevišķas pacientiem atzītās tiesības (piemēram, tiesības uz pilnīgu piekļuvi savai medicīniskajai lietai un tās pārsūtīšanu, tiesības tikt pavadītam u.c.), bet otrs paredz rezervēt 20 % slimnīcas gultasvietu *Covid-19* pacientiem. Šī dalībvalsts nevarētu atļaut privātām slimnīcām izmantot atbrīvojumu no PVN attiecībā uz visiem saviem pakalpojumiem, ja tikai 40 % no tiem atbilst šiem abiem pienākumiem, jo attiecībā uz pirmo nosacījumu tas nozīmētu, ka potenciāli 60 % pakalpojumu tiktu atbrīvoti no nodokļa, pat ja to sniegšanā netiek ievērotas šīs pacientiem piešķirtās tiesības. Tomēr dalībvalsts būtu tiesīga kā vienu no nosacījumiem sociālo apstākļu ziņā pieprasīt, lai arī privātās slimnīcas rezervē 20 % no savām gultasvietām *Covid-19* pacientiem, lai gan šis nosacījums ir atkarīgs no slimnīcas, kas sniedz attiecīgos pakalpojumus, nevis tieši no šo pakalpojumu būtības.

a) Četru atbilstības kritēriju novērtējums, ņemot vērā PVN direktīvas 132. panta 1. punkta b) apakšpunktā minētos kritērijus

108. Šajā ziņā ir pilnīgi skaidrs, ka šie četri atbilstības kritēriji nevar tikt pamatoti ar atsauci uz prasību, ka attiecīgajiem pakalpojumiem ir jāattiecas uz slimnīcas vai medicīnisko aprūpi vai ka tos ir jāsniedz iestādei, kas ir “pienācīgi atzīta”, kā noteikts PVN direktīvas 132. panta 1. punkta b) apakšpunktā. It īpaši, kā jau redzējām, šis konkrētais nosacījums būtībā attiecas uz atbilstošiem profesionālajiem standartiem. No Tiesas lietas materiāliem – un kā to arī ir norādījusi Komisija savos rakstveida apsvērumos –, ir saprotams, ka no Vācijas iestāžu puses slimnīca ir pienācīgi atzīta⁷⁰. Līdz ar to lieta būtībā ir par to, vai Vācijas tiesību aktos minēto četru atbilstības kritēriju piemērošanu var pamatot ar atsauci uz kritēriju par “līdzīgiem sociāliem apstākļiem”.

109. Runājot par pirmajiem trim atbilstības kritērijiem, var atzīmēt, ka šīs prasības pašas par sevi nav nosacījumi “sociālo apstākļu ziņā” PVN direktīvas 132. panta 1. punkta b) apakšpunkta konkrētajā izpratnē, jo tās labākajā gadījumā ir tikai netieši saistītas ar slimnīcas un medicīniskās aprūpes sniegšanu pacientam. Šie kritēriji faktiski ir saistīti ar finansiālām attiecībām un līgumsaistībām starp attiecīgo slimnīcu vai ārstniecības iestādi un iestādi, kas nodrošina nelaiemes gadījumu obligāto apdrošināšanu, *Land* [federālās zemes] līmeņa valsts slimokašu apvienību, izvēles apdrošināšanas iestāžu apvienību vai *Land* [federālo zemi].

110. Šķiet, it īpaši otrais kritērijs (proti, dalība *Land* [federālās zemes] līmeņa slimnīcu plānā) atspoguļo dalībvalsts centienus noteikt privātām slimnīcām sava veida kvotas, atsaucoties uz konkrētiem ģeogrāfiskiem apgabaliem. Šķiet, ka šajā gadījumā runa ir par 132. pantā paredzētā atbrīvojuma no PVN izmantošanu kā līdzekli, lai nodrošinātu, ka faktiski tiek ierobežots *privāto slimnīcu* skaits, kas darbojas noteiktos ģeogrāfiski tuvējos apgabalos, lai *valsts slimnīcas*, kas sniedz pakalpojumus šajā reģionā, saglabātu pietiekamu pacientu skaitu un būtu finansiāli dzīvotspējīgas. Norādišu tikai, ka PVN direktīvas 132. panta 1. punkta b) apakšpunktu nevar izmantot šim nolūkam un jebkurš Vācijas valsts mēģinājums – vai nu ar tās nodokļu iestāžu, vai arī ar veselības aprūpes plānošanu atbildīgo iestāžu starpniecību – sasniegt šo mērķi, šādā veidā ierobežojot citādi piemērojamo atbrīvojumu no PVN attiecībā uz privātām slimnīcām, būtu acīmredzami prettiesisks un pretrunā ES tiesībām.

111. Katrā ziņā šajā kontekstā var arī atzīmēt, ka, lai gan iesniedzējtiesas sniegtajā informācijā nav skaidri un izsmeļoši norādīti nosacījumi, kuri jāizpilda iestādei, lai tā atbilstu pirmajiem trim atbilstības kritērijiem, šķiet, ka iestādēm, kas nodrošina nelaiemes gadījumu obligāto apdrošināšanu, *Land* [federālās zemes] līmeņa slimokašu apvienībām un izvēles apdrošināšanas iestāžu apvienībām ir rīcības brīvība attiecībā uz līgumu slēgšanu ar slimnīcu⁷¹.

112. Tāpat *Länder* [federālajām zemēm] nav pienākuma iekļaut slimnīcu plānā privātās slimnīcas, kuras nav universitātes slimnīcas un kuras savu darbību veic saskaņā ar līdzīgiem nosacījumiem sociālo apstākļu ziņā. Tā kā šāda valsts tiesībās paredzēta rīcības brīvība, kuras esamība ir jāpārbauda iesniedzējtiesai, nozīmē, ka atbrīvojumu no PVN varētu atteikt ārstniecības iestādei, lai gan tā atbilst PVN direktīvā paredzētajiem atbrīvojuma no nodokļa nosacījumiem, šāda rīcības brīvība pati par sevi ir acīmredzami nesaderīga ar PVN direktīvas 132. panta 1. punkta

⁷⁰ Iesniedzējtiesas sniegtā informācija liecina, ka valsts tiesību aktos nav noteikta prasība par to, ka, lai saņemtu atļauju veikt ar universitātes slimnīcas statusu nesaistītu darbību, privātajai iestādei obligāti ir jāatbilst vienai no četrām situācijām, kas minētas *UStG* 4. panta 14. punkta b) apakšpunktā, lasot to kopā ar *SGB V* 108. pantu. Drīzāk šķiet, ka šīs četras situācijas var rasties tikai pēc tam, kad iestāde ir tikusi pienācīgi pilnvarota veikt šādu darbību.

⁷¹ Skat., piemēram, *SGB V* 109. panta 2. punktu.

b) apakšpunkta formulējumu. Tas tā ir it īpaši tādēļ, ka šī pēdējā minētā norma dalībvalstīm *uzliek pienākumu* atbrīvot no nodokļa darījumus, kas atbilst šajā normā paredzētajiem nosacījumiem (“Dalībvalstis *atbrīvo* [..]”) ⁷².

113. Attiecībā uz pēdējo valsts tiesību aktos minēto kritēriju, proti, ka pagājušajā finanšu gadā vismaz par 40 % pakalpojumu, ko sniegusi privātā slimnīca, kas nav universitātes slimnīca, bija jāizraksta rēķins par summu, kas ir mazāka par summu, kuru būtu kompensējušas sociālā nodrošinājuma iestādes, ir svarīgi uzsvērt, ka šis kritērijs, kā to apraksta Vācijas valdība, ir atkarīgs nevis no tā, vai sniegto pakalpojumu izmaksas faktiski kompensē veselības apdrošināšanas shēmas, bet gan no tā, vai attiecīgā privātā slimnīca maksu par sniegto medicīnisko aprūpi iekasē tieši no pacientiem ⁷³. Šis jautājums ir būtisks, aplūkojot PVN direktīvas 133. panta noteikumus, kuriem tagad ir jāpievēršas.

b) PVN direktīvas 133. pants

114. PVN direktīvas 133. pants ļauj dalībvalstīm uz citādi piemērojamu atbrīvojumu no PVN attiecināt virkni papildu nosacījumu, kas katrā gadījumā ir individuāli. 133. panta 1. punkta c) apakšpunktā, uz kuru ir atsaukušies daži lietas dalībnieki, citu nosacījumu vidū ir paredzēts, ka dalībvalsts minētās direktīvas 132. panta 1. punkta b) apakšpunktā paredzētajam atbrīvojumam var piemērot nosacījumu, ka privātā struktūra nosaka cenas, ko *apstiprinājušas* valsts iestādes vai kas nav augstākas par šādām apstiprinātām cenām, vai – attiecībā uz pakalpojumiem, kuri nav jāapstiprina, – zemākas cenas par tām, ko līdzīgiem pakalpojumiem nosaka komercuzņēmumi, kuriem jāmaksā PVN ⁷⁴.

115. Tomēr lietas materiālos nav norādīts, ka Vācijā valsts iestādei būtu jāapstiprina slimnīcu pakalpojumu cenas, kas ir galvenā PVN direktīvas 133. panta 1. punkta c) apakšpunkta prasība ⁷⁵. Noteiktās cenas tiek ņemtas vērā, lai sociālās apdrošināšanas iestādes kompensētu pakalpojumu izmaksas, bet, šķiet, ka šīs cenas nav pakļautas šādai kontrolei ⁷⁶.

116. Turklāt no PVN direktīvas 133. panta 1. punkta c) apakšpunkta formulējuma izriet, ka nosacījums, ko dalībvalstis tādējādi var paredzēt saskaņā ar šo noteikumu, attiecas uz *visām cenām*, ko nosaka attiecīgā iestāde.

No minētā izriet, ka vai nu visu to pakalpojumu cenām, kurus sniedz privātā slimnīca, ir jāatbilst likmei, ko apstiprinājušas valsts iestādes vai kas nav augstāka par šādām apstiprinātām cenām, vai arī – attiecībā uz pakalpojumiem, kas nav jāapstiprina, – šīs cenas ir zemākas par tām, ko līdzīgiem pakalpojumiem nosaka komercuzņēmumi, kuriem jāmaksā PVN, un šādā gadījumā visus šos pakalpojumus, ja tie katrs atsevišķi atbilst PVN direktīvas 132. panta 1. punkta b) apakšpunktā paredzētajiem piemērošanas nosacījumiem, var atbrīvot no nodokļa, vai, ja tas tā nav, nevienam

⁷² Mans izcēlums.

⁷³ Tādējādi šī nosacījuma ievērošana nav atkarīga no faktoriem, kas būtu ārpus valsts vai privātās slimnīcas kontroles, piemēram, sociālā nodrošinājuma iestāžu īstenotā kompensēšanas politika.

⁷⁴ No minētās normas formulējuma skaidri izriet, ka šis nosacījums ir jāizvērtē attiecībā uz katru pakalpojumu, ko sniedz attiecīgā iestāde.

⁷⁵ Skat. Berlin, D., *La Directive TVA 2006/112*, Bruylant, Brisele, 2020, 538. lpp.

⁷⁶ Šajā ziņā, lai novērstu jebkādu pārpratumu, vēlos uzsvērt, ka jautājums par kārtību, kādā slimokases kompensē medicīnisko pakalpojumu izmaksas, pat ja šī kārtība ir noteikta ar likumu, nekādā veidā nav saistīts ar cenu kontroli. Patiešām – tas, ka izmaksas netiek kompensētas tikai par atsevišķiem aprūpes pakalpojumiem, kuri tiek sniegti par noteiktu cenu, nenozīmē, ka ārstniecības iestādēm ir pienākums iekasēt maksu par saviem pakalpojumiem par šādu cenu. Iestādes joprojām var brīvi noteikt sev vēlamās cenas.

no tiem nevar piemērot atbrīvojumu no nodokļa. Tomēr šis noteikums nekādā gadījumā neparedz iespēju atteikties piemērot 132. pantā paredzēto atbrīvojumu no PVN, pamatojoties uz to, ka *tikai daļa* faktiski sniegto *medicīnas pakalpojumu* atbilst šādam nosacījumam⁷⁷.

117. Lai gan PVN direktīvas 133. pants neattiecas uz ceturto Vācijas tiesību aktos paredzēto kritēriju, es uzskatu, ka to tomēr var uzskatīt par tādu, kas ietilpst līdzīgu sociālo apstākļu jēdziena tvērumā PVN direktīvas 132. panta 1. punkta b) apakšpunkta izpratnē, taču ar nosacījumu, ka neatkarīgi no attiecīgā pakalpojuma uz valsts slimnīcām attiecas arī juridisks pienākums pagājušajā finanšu gadā vismaz par 40 % sniegto pakalpojumu izrakstīt rēķinu par summu, kas ir mazāka par summu, kuru būtu kompensējušas sociālā nodrošinājuma iestādes, vai uz tām attiecas juridisks pienākums, kas ir tuvs minētajam.

118. Tas viss nozīmē, ka, lai gan prasību par 40 % sniegto pakalpojumu izrakstīt rēķinu par noteiktu summu nevar pamatot ar PVN direktīvas 133. panta 1. punkta c) apakšpunktu, to principā tomēr var uzskatīt par nosacījumu sociālo apstākļu sakarā tās 132. panta 1. punkta b) apakšpunkta izpratnē, pieņemot, ka šāds pienākums ar likumu ir noteikts arī valsts slimnīcām un citām līdzīgām iestādēm⁷⁸.

119. Jāuzsver, ka prejudiciālais jautājums attiecas uz valsts tiesiskā regulējuma saderību ar Savienības tiesībām, nevis uz to, vai prasītājam būtu jāizmanto atbrīvojums no nodokļa. Tādējādi neatkarīgi no Tiesas nostājas, saistībā ar ceturto kritēriju, par secinājumiem, kas izdarīti spriedumā *Idealmed III*, valsts tiesiskais regulējums tomēr būtu pretrunā ES tiesībām, ņemot vērā to, ka pirmie trīs kritēriji, kas minēti *SGB V* 108. punktā, nav tieši saistīti ar PVN direktīvas 132. panta 1. punkta b) apakšpunktā paredzēto prasību sniegt attiecīgos pakalpojumus saskaņā ar līdzīgiem nosacījumiem sociālo apstākļu ziņā.

120. Tādēļ noslēgumā ierosinu uz valsts tiesas uzdoto pirmo prejudiciālo jautājumu atbildēt, ka PVN direktīvas 132. panta 1. punkta b) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nepieļauj tādu valsts tiesisko regulējumu kā pamatlietā aplūkotais, kurā ir paredzēts atbrīvojuma no PVN piemērošanas nosacījums, ka privātajai slimnīcai ir vai nu jāiesaistās aprūpē ar to iestāžu palīdzību, kas nodrošina nelaimes gadījumu obligāto apdrošināšanu, vai tai ir jābūt iekļautai *Land* [federālās zemes] slimnīcu plānā, vai arī tai ir jābūt noslēgtam līgumam par veselības aprūpes sniegšanu ar valsts vai reģionālo slimokasi. Konkrēti – šīs prasības nav uzskatāmas par nosacījumiem sociālo apstākļu ziņā PVN direktīvas 132. panta 1. punkta b) apakšpunkta izpratnē.

121. Tomēr tāda prasība kā tā, kuru min Vācijas valdība – ka privātai slimnīcai, kas vēlas izmantot atbrīvojumu no PVN, pagājušajā finanšu gadā vismaz par 40 % sniegto pakalpojumu ir bijis jāizraksta rēķins par summu, kas ir mazāka par summu, kuru būtu kompensējušas sociālā nodrošinājuma iestādes –, principā var būt sociāla rakstura nosacījums PVN direktīvas 132. panta 1. punkta b) apakšpunkta izpratnē, ja līdzīga prasība ir noteikta publisko tiesību subjektiem.

⁷⁷ Šo PVN direktīvas 133. panta gramatisko interpretāciju apstiprina nepieciešamība interpretēt jebkuru ES tiesību normu tā, lai tiktu ievēroti vispārējie tiesību principi, tostarp vienlīdzīgas attieksmes princips, kā arī PVN direktīvas 133. panta mērķis, kas, šķiet, galvenokārt ir ļaut dalībvalstīm noteikt papildu nosacījumus, lai nodrošinātu, ka atbrīvojumu no nodokļa var izmantot tikai tās privātās struktūras, kuras darbību veic, ievērojot tādus pašus ierobežojumus kā publisko tiesību subjekti.

⁷⁸ Protams, ja pastāv citi būtiski nosacījumi sociālo apstākļu ziņā, kas valsts slimnīcām ir jāievēro, sniedzot tādu pašu pakalpojumu, valsts tiesību akti arī būtu pretrunā ES tiesībām, ciktāl tie neparedz, ka privātām slimnīcām ir jāievēro līdzīgi nosacījumi sociālo apstākļu ziņā, lai varētu izmantot PVN direktīvas 132. panta 1. punkta b) apakšpunktā paredzēto atbrīvojumu no PVN. Tomēr šie citi nosacījumi sociālo apstākļu ziņā nebūs izpildāmi pret prasītāju, jo, ja nav veikta pienācīga direktīvas transponēšana valsts tiesību aktos, tā pati par sevi nevar uzlikt pienākumus privātpersonām. Skat., piemēram, spriedumu, 2002. gada 5. marts, *Axa Royale Belge* (C-386/00, EU:C:2002:136, 18. punkts), un manus secinājumus lietā *Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia* (C-521/19, EU:C:2021:176, 21. punkts).

C. Par otro jautājumu

122. Ar otro jautājumu valsts tiesa vēlas noskaidrot, ar kādiem nosacījumiem slimnīcas aprūpe, kuru nodrošina slimnīca, kas ir privāto tiesību subjekts, sociālo apstākļu ziņā līdzinās slimnīcas aprūpei, ko nodrošina publisko tiesību subjekti, PVN direktīvas 132. panta 1. punkta b) apakšpunkta izpratnē.

123. Ņemot vērā pirmā jautājuma izvērtējuma gaitu, es ierosinu Tiesai uz otro jautājumu atbildēt tādējādi, ka PVN direktīvas 132. panta 1. punkta b) apakšpunktā minētā frāze “sociāl[ie] apstākļ[i], kur[i] līdzinās apstākļiem, ko piemēro publisko tiesību subjektiem” ir jāinterpretē kā atsauce uz visiem nosacījumiem, kuri jāievēro privātām iestādēm, lai uz tām attiektos identiski vai līdzīgi noteikumi, kas reglamentē publisko tiesību subjektu un to pacientu attiecības un kas tām jāievēro visos gadījumos, kad tās nodrošina stacionāro ārstēšanu, medicīnisko aprūpi vai ar šādiem pakalpojumiem cieši saistītas darbības. Privātās iestādes atbilstību šim nosacījumam var izsecināt no saistībām, ko šī iestāde ir sev noteikusi līgumā attiecībā uz pacientiem.

V. Secinājumi

124. Tādējādi uzskatu, ka Tiesai uz abiem *Niedersächsisches Finanzgericht* (Lejassaksijas Finanšu tiesa, Vācija) uzdotajiem prejudiciālajiem jautājumiem būtu jāatbild šādi:

1) Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 132. panta 1. punkta b) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nepieļauj tādu valsts tiesisko regulējumu kā pamatlietā aplūkotais, kurā ir paredzēts atbrīvojuma no PVN piemērošanas nosacījums, ka privātajai slimnīcai ir vai nu jāiesaistās aprūpē ar to iestāžu palīdzību, kas nodrošina nelaimes gadījumu obligāto apdrošināšanu, vai tai ir jābūt iekļautai *Land* [federālās zemes] slimnīcu plānā, vai arī tai ir jābūt noslēgtam līgumam par veselības aprūpes sniegšanu ar valsts vai reģionālo slimokasi. Konkrēti – šīs prasības nav uzskatāmas par nosacījumiem sociālo apstākļu ziņā PVN direktīvas 132. panta 1. punkta b) apakšpunkta izpratnē.

Tomēr tāda prasība kā tā, kuru min Vācijas valdība – ka privātai slimnīcai, kas vēlas izmantot atbrīvojumu no PVN, pagājušajā finanšu gadā vismaz par 40 % sniegto pakalpojumu ir bijis jāizraksta rēķins par summu, kas ir mazāka par summu, kuru būtu kompensējušas sociālā nodrošinājuma iestādes –, principā var būt sociāla rakstura nosacījums Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta b) apakšpunkta izpratnē, ja līdzīga prasība ir noteikta publisko tiesību subjektiem.

2) Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta b) apakšpunktā minētā frāze “sociāl[ie] apstākļ[i], kur[i] līdzinās apstākļiem, ko piemēro publisko tiesību subjektiem” ir jāinterpretē kā atsauce uz visiem nosacījumiem, kuri jāievēro privātām iestādēm, lai uz tām attiektos identiski vai līdzīgi noteikumi, kas reglamentē publisko tiesību subjektu un to pacientu attiecības un kas tām jāievēro visos gadījumos, kad tās nodrošina stacionāro ārstēšanu, medicīnisko aprūpi vai ar šādiem pakalpojumiem cieši saistītas darbības. Privātās iestādes atbilstību šim nosacījumam var izsecināt no saistībām, ko šī iestāde ir sev noteikusi līgumā attiecībā uz pacientiem.