



Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (sestā palāta)

2020. gada 5. martā*

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

Lietā C-211/18

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

Idealmed III – Serviços de Saúde SA

pret

Autoridade Tributária e Aduaneira,

TIESA (sestā palāta)

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

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

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

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

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

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

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

* Tiesvedības valoda – portugāļu.

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.) 132. panta 1. punkta b) apakšpunktu, kā arī 377. un 391. pantu.
- 2 Šis lūgums ir iesniegts saistībā ar strīdu starp *Idealmed III – Serviços de Saúde SA* (turpmāk tekstā – “*Idealmed*”) un *Autoridade Tributária e Aduaneira* (Nodokļu un muitas iestāde, Portugāle) par pēdējās minētās lēmumu, ar kuru ir noteikts *Idealmed* samaksāt summu, kas atbilst pievienotās vērtības nodoklim (PVN), kurš atskaitīts saistībā ar medicīnas pakalpojumiem, ko tā ir sniegusi laikposmā no 2014. līdz 2016. gadam, kā arī samaksāt attiecīgos kompensācijas un nokavējuma procentus.

Atbilstošie tiesību akti

Direktīva 2006/112

- 3 Direktīvas 2006/112 7. apsvērumā ir noteikts:

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

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

“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, [kuri] līdzinās apstākļiem, ko piemēro publisko tiesību subjektiem, slimnīcas, medicīniskās aprūpes vai diagnostikas centri, vai arī citas pienācīgi atzītas līdzīgas iestādes;

[..]

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

[..].”

- 5 Minētās direktīvas 133. pantā ir paredzēts:

“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;

[..]

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;

[..].”

6 Atbilstoši šīs pašas direktīvas 377. pantam:

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

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

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

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

Portugāles tiesības

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

10 Šī kodeksa 12. pantā redakcijā, kas izriet no 2008. gada 20. jūnija *decreto-lei nº 102/2008* (Dekrētlukums Nr. 102/2008), ir noteikts:

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

[..]

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

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

3. Tā kā izvēles tiesības tiek izmantotas saskaņā ar iepriekšējiem punktiem, nodokļa maksātājam ir jā saglabā pakļautība režīmam, ko tas ir izvēlējis, vismaz piecus gadus un pēc tam, kad šis termiņš ir beidzies, ja tas vēlas atgriezties atbrīvojuma no nodokļa režīmā, tam:

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

[..].”

- 11 Ar 2016. gada 30. marta *lei n° 7-A/2016* (likums Nr. 7-A/2016) ir izdarīti grozījumi minētā kodeksa 12. panta 1. punktā, kas turpmāk ir formulēts šādi:

“No atbrīvojuma no nodokļa var atteikties un izvēlēties darījumu aplikšanu ar nodokli:

[..]

- b) 9. panta 2. punktā minētie nodokļa maksātāji, kas nav publisko tiesību juridiskas personas, attiecībā uz medicīnisko un sanitāro pakalpojumu sniegšanu un ar tiem cieši saistītiem darījumiem, kas neizriet no līgumiem, kuri veselības aizsardzības sistēmas ietvaros ir noslēgti ar valsti, saskaņā ar attiecīgo likumu par veselības aizsardzības pamatiem.”

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

- 12 *Idealmed* ir sabiedrība, kas pārvalda un peļņas gūšanas nolūkā ekspluatē piecas ārstniecības iestādes, kuras tostarp piedāvā medicīnas pakalpojumus, medicīnas masu pakalpojumus, kā arī diagnostikas, klīnisko analīžu un fizioterapijas pakalpojumus.
- 13 Savā 2012. gada 6. janvārī iesniegtajā deklarācijā par darbības uzsākšanu šī sabiedrība pauda vēlmi izvēlēties parasto PVN režīmu.
- 14 Kopš 2012. gada septembra *Idealmed* ir noslēgusi līgumus un līgumus ar valsts iestādēm, tostarp paredzot aprūpes pakalpojumu sniegšanu par iepriekš noteiktām cenām.
- 15 Veicot pārbaudi, Nodokļu un muitas administrācija konstatēja, ka laikposmā no 2014. gada aprīļa līdz 2016. gada jūnijam liela daļa no *Idealmed* medicīniskās darbības tika veikta saskaņā ar šiem nolīgumiem un konvencijām. Šī iestāde no tā secināja, ka šī darbība bija jāatbrīvo no nodokļa un *Idealmed* nevarēja atteikties no šāda atbrīvojuma saņemšanas un ka tādējādi šī sabiedrība nepamatoti bija atskaitījusi PVN, kas samaksāts, veicot minēto darbību.
- 16 Pēc šīs pārbaudes Nodokļu un muitas iestāde pieņēma lēmumu, ar kuru pēc savas ierosmes no 2012. gada 1. oktobra grozīja *Idealmed* statusu attiecībā uz PVN un šai sabiedrībai noteica pienākumu samaksāt summu, kas atbilst nepamatoti atskaitītā PVN summai, proti, 2 009 944,90 EUR, pieskaitot ar to saistītos procentus.
- 17 2017. gada 27. jūnijā *Idealmed* iesniedza pieteikumu par šķirējtiesas nodokļu lietās izveidi, lai konstatētu šī lēmuma prettiesiskumu.
- 18 Šajos apstākļos *Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa)* (Šķirējtiesa nodokļu lietās (Administratīvo šķirējtiesu centrs), Portugāle) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:
- “1) Vai Direktīvas [2006/112] 132. panta 1. punkta b) apakšpunktam pretrunā ir uzskatīt, ka privāto tiesību komercsabiedrībai piederoša slimnīca, kas ir noslēgusi līgumus par veselības aprūpes pakalpojumu sniegšanu ar valsti un publisko tiesību juridiskām personām, uzsāk darbību sociālos apstākļos, kas līdzinās tiem, ko piemēro minētajā tiesību normā norādītajām iestādēm, ja ir izpildītas šādas prasības:
- vairāk nekā 54,5 % no ieņēmumiem, tostarp summas, par kurām ir izrakstīti rēķini pacientiem dalībniekiem, ir izrakstīti valsts iestādēm un administratīvajām slimokasēm, norādot cenas, kas ir noteiktas ar tām noslēgtajos nolīgumos un līgumos;

- vairāk nekā 69 % pacientu ir administratīvo slimokasu dalībnieki vai arī tie izmanto pakalpojumus, kas tiek sniegti, pildot ar valsts iestādēm noslēgtos līgumus;
 - vairāk nekā 71 % medicīnisko darbību tiek veiktas saskaņā ar līgumiem, kas ir noslēgti ar administratīvām slimokasēm un valsts iestādēm; un
 - darbība tiek veikta svarīgās sabiedrības interesēs?
- 2) Vai, ņemot vērā, ka saskaņā ar Direktīvas [2006/112] 377. pantu Portugāle ir izvēlējusies turpināt atbrīvot no PVN darījumus, kurus veic slimnīcas, kas nav minētas šīs direktīvas 132. panta 1. punkta b) apakšpunktā, piešķirot šiem nodokļa maksātājiem iespēju izvēlēties minēto darījumu aplikšanu ar nodokli saskaņā ar Direktīvas [2006/112] 391. pantu, ja aplikšanas ar nodokli režīms tiek piemērots vismaz piecu gadu laikposmā, un paredzot, ka tie var tikt atbrīvoti no nodokļa tikai tad, ja tie par to skaidri paziņo, 391. pantam un/vai iegūto tiesību aizsardzības, tiesiskās palāvības, vienlīdzīgas attieksmes, diskriminācijas aizlieguma, neitralitātes un konkurences neizkropļošanas attiecībā uz lietotājiem un nodokļa maksātājiem, kas ir publisko tiesību subjekti, principiem pretrunā ir tas, ka nodokļu iestāde nosaka atbrīvojuma no nodokļa režīma piemērošanu pirms minētā termiņa beigām no brīža, kad tā atzīst, ka nodokļa maksātājs ir sācis sniegt pakalpojumus sociālos apstākļos, kas līdzinās tiem, ko piemēro publisko tiesību subjektiem?
- 3) Vai minētajam Direktīvas [2006/112] 391. pantam un/vai iepriekš minētajiem principiem ir pretrunā tas, ka nodokļa maksātājiem, kuri iepriekš bija izvēlējušies aplikšanas ar nodokli režīmu, atbilstoši jaunajam likumam ir piemērojama atbrīvojuma no nodokļa režīms pirms minētā piecu gadu termiņa beigām?
- 4) Vai Direktīvas [2006/112] 391. pantam un iepriekš minētajiem principiem ir pretrunā tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru nodokļa maksātājam, kas ir izvēlējis aplikšanas ar nodokli sistēmas piemērošanu, jo brīdī, kad tika veikta šī izvēle, tas nesniedza veselības aprūpes pakalpojumus sociālos apstākļos, kas līdzinās tiem, kurus piemēro publisko tiesību subjektiem, var tikt arī turpmāk piemērota šī sistēma, ja šādus pakalpojumus tas sāk sniegt sociālos apstākļos, kas līdzinās tiem, ko piemēro publisko tiesību subjektiem?"

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo jautājumu

- 19) Vispirms jāatgādina, ka saskaņā ar Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta b) apakšpunktu dalībvalstis atbrīvo no nodokļa slimnīcas un medicīnisko aprūpi, kā arī ar tām cieši saistītas darbības, ko veic publisko tiesību subjekti, vai sociālos apstākļos, kuri līdzinās apstākļiem, ko piemēro publisko tiesību subjektiem, slimnīcas, medicīniskās aprūpes vai diagnostikas centri un citas pienācīgi atzītas līdzīgas iestādes.
- 20) No šīs tiesību normas formulējuma izriet, ka aprūpes, ko sniedz privātās slimnīcas, atbrīvojums no nodokļa ir pakļauts nosacījumam, ka šie pakalpojumi tiek sniegti sociālos apstākļos, kas līdzinās apstākļiem, kurus piemēro publisko tiesību subjektiem.
- 21) Tā kā šī prasība attiecas nevis uz attiecīgo pakalpojumu sniedzēju, bet uz sniegtajiem pakalpojumiem, lai piemērotu minētās direktīvas 132. panta 1. punkta b) apakšpunktā paredzēto atbrīvojumu, nav nozīmes tam, cik liela daļa no visas šī pakalpojumu sniedzēja darbības ir aprūpes pakalpojumi, kas tiek nodrošināti līdzīgos sociālos apstākļos minētās tiesību normas izpratnē.

- 22 Šādos apstākļos ir jāuzskata, ka ar savu pirmo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta b) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka dalībvalsts kompetentās iestādes, lai noteiktu, vai privātās slimnīcas sniegtie aprūpes pakalpojumi, kam ir vispārējo interešu raksturs un kas tiek sniegti apstākļos, kuri sociāli līdzinās tiem, kas attiecas uz publisko tiesību subjektiem šīs pašas tiesību normas izpratnē, var ņemt vērā to, ka šie pakalpojumi tiek sniegti atbilstoši ar šīs dalībvalsts valsts iestādēm noslēgtiem līgumiem par šajos līgumos noteiktām cenām un tāpat izmaksas daļēji uzņemas minētās dalībvalsts sociālā nodrošinājuma iestādes.
- 23 Šajā ziņā vispirms ir jānorāda, ka Padomes Sestās direktīvas 77/388/EEK (1977. gada 17. maijs) par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV 1977, L 145, 1. lpp.), 13. panta A daļas 1. punkta b) un g) apakšpunkts, kā arī Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta b) un g) apakšpunkts, kuru formulējums būtībā ir identisks pirmās no šīm tiesību normām formulējumam, ir jāinterpretē vienādi un līdz ar to Tiesas judikatūra par šo pirmo tiesību normu ir atbilstoša, lai atbildētu uz jautājumiem par otrās minētās tiesību normas interpretāciju (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2010. gada 10. jūnijs, *Future Health Technologies*, C-86/09, EU:C:2010:334, 27. punkts).
- 24 Attiecībā uz jēdzienu “sociāli pielīdzināmi apstākļi” Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta b) apakšpunkta izpratnē ir jākonstatē, ka šajā tiesību normā nav precīzi definēts, kādi attiecīgo aprūpes pakalpojumu aspekti ir jāsalīdzina, lai novērtētu tās piemērojamību.
- 25 Šajā ziņā jāatgādina, pirmkārt, ka Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta noteikumu mērķis kopumā ir atbrīvot no PVN noteiktas darbības sabiedrības interesēs, lai atvieglotu piekļuvi noteiktiem pakalpojumiem, kā arī noteiktu preču piegādi, izvairoties no papildu izmaksām, kas izrietētu no to aplikšanas ar PVN (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2019. gada 20. novembris, *Infohos*, C-400/18, EU:C:2019:992, 37. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 26 Tādējādi pakalpojumu vispārējo interešu raksturs ir atbilstošs elements, kas ir jāņem vērā, lai noteiktu, vai uz privātās slimnīcas sniegtajiem aprūpes pakalpojumiem attiecas šīs direktīvas 132. panta 1. punkta b) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums.
- 27 Otrkārt, no minētās direktīvas 133. panta pirmās daļas c) apakšpunkta izriet, ka dalībvalstis var piešķirt šīs pašas direktīvas 132. panta 1. punkta b) un g) apakšpunktā paredzētos atbrīvojumus organizācijām, kas nav publisko tiesību subjekti, ievērojot nosacījumu, ka šīm iestādēm ir jāpiemēro cenas, kuras ir apstiprinājušas valsts iestādes vai kuras nav augstākas par šādām cenām, vai attiecībā uz darījumiem, attiecībā uz kuriem cenas nav jāapstiprina, – cenas, kas ir zemākas par tām, ko prasa komercuzņēmumi, kam tiek uzlikts PVN.
- 28 Tā kā Savienības likumdevējs līgumā, kas noslēgts ar dalībvalsts valsts iestādēm, ir padarījis pakalpojumu cenu noteikšanas elementu par fakultatīvu nosacījumu, kuru dalībvalstis var izvēlēties piemērot vai nepiemērot Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta b) apakšpunktā paredzētajam atbrīvojumam, šāda elementa neesamība nevar izslēgt šī atbrīvojuma no nodokļa piemērošanu (pēc analogijas skat. spriedumu, 2005. gada 26. maijs, *Kingscrest Associates* un *Montecello*, C-498/03, EU:C:2005:322, 40. punkts).
- 29 Šāds elements tomēr ir būtisks, lai noteiktu, vai privātās slimnīcās aprūpes pakalpojumi tiek nodrošināti sociālos apstākļos, kas līdzinās apstākļiem, kurus piemēro publisko tiesību subjektiem Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta b) apakšpunkta izpratnē (pēc analogijas skat. spriedumu, 2016. gada 21. janvāris, *Les Jardins de Jouvence*, C-335/14, EU:C:2016:36, 38. punkts).
- 30 Šādos apstākļos jāuzskata, ka elements, kas attiecas uz pakalpojumu cenu noteikšanu, noslēdzot līgumu ar dalībvalsts valsts iestādēm, ir apstāklis, kuru var ņemt vērā, lai noteiktu, vai privātās slimnīcās aprūpes pakalpojumi tiek sniegti apstākļos, kas sociāli līdzinās apstākļiem, kurus piemēro publisko tiesību subjektiem Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta b) apakšpunkta izpratnē.

- 31 Treškārt, no Tiesas judikatūras izriet – kārtībai, kādā dalībvalsts sociālā nodrošinājuma iestādes veic maksājumus, ir nozīme, pārbaudot to apstākļu salīdzināmību, kādos šie pakalpojumi tiek sniegti šīs tiesību normas izpratnē (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2010. gada 10. jūnijs, *CopyGene*, C-262/08, EU:C:2010:328, 69. un 70. punkts).
- 32 Ņemot vērā iepriekš minēto, uz pirmo jautājumu ir jāatbild, ka Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta b) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka dalībvalsts kompetentās iestādes, lai noteiktu, vai privātās slimnīcas sniegtie aprūpes pakalpojumi, kam ir vispārējo interešu raksturs un kas tiek sniegti apstākļos, kuri sociāli līdzinās tiem, kas attiecas uz publisko tiesību subjektiem šīs pašas tiesību normas izpratnē, var ņemt vērā to, ka šie pakalpojumi tiek sniegti atbilstoši ar šīs dalībvalsts valsts iestādēm noslēgtiem līgumiem par šajos līgumos noteiktām cenām un tātad izmaksas daļēji uzņemas minētās dalībvalsts sociālā nodrošinājuma iestādes.

Par otro līdz ceturto jautājumu

- 33 Ar otro līdz ceturto jautājumu, kuri ir jāizskata kopā, iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai Direktīvas 2006/112 391. pants, skatīts kopā ar tās 377. pantu un tiesiskās paļāvības, tiesiskās drošības, kā arī nodokļu neitralitātes principu, ir jāinterpretē tādējādi, ka tam pretrunā ir tas, ka no PVN tiek atbrīvoti tādi privātās slimnīcas sniegti aprūpes pakalpojumi, uz kuriem attiecas šīs direktīvas 132. panta 1. punkta b) apakšpunkts, jo šo darbību veikšanas nosacījumi ir grozīti pēc tam, kad tā ir izvēlējusies attiecīgās dalībvalsts tiesiskajā regulējumā paredzēto nodokļu režīmu, kurā ir paredzēts pienākums visiem nodokļu maksātājiem, kas izdara šo izvēli, palikt pakļautiem šim režīmam līdz noteiktam termiņam, ja šis termiņš nav vēl iestājies.
- 34 Jāatgādina, ka kopējā PVN sistēma ir valstu tiesību aktu pakāpeniskas saskaņošanas rezultāts, kura īstenota saistībā ar LESD 113. un 115. pantu. Tiesa vairākkārt ir secinājusi, ka šī harmonizācija, kas tika īstenota ar vairākām citu pēc citas pieņemtām direktīvām un it īpaši ar Direktīvu 77/388, ir tikai daļēja (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2015. gada 26. februāris, *VDP Dental Laboratory* u.c., C-144/13 un C-160/13, EU:C:2015:116, 60. un tajā minētā judikatūra).
- 35 Ar Direktīvas 2006/112 370. pantu dalībvalstīm ir atļauts turpināt paturēt spēkā dažas valsts tiesību normas, kas ir pieņemtas pirms šīs direktīvas un kas gadījumā, ja šādas atļaujas nebūtu, nebūtu saderīgas ar šo direktīvu (spriedums, 2015. gada 26. februāris, *VDP Dental Laboratory* u.c., C-144/13 un C-160/13, EU:C:2015:116, 61. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 36 Šajā kontekstā ar šīs direktīvas 377. pantu, skatītu kopā ar minētās direktīvas X pielikuma B daļas 7. punktu, Portugāles Republikai ir atļauts turpināt atbrīvot no nodokļa darbības, ko veic slimnīcas, kuras nav minētas šīs pašas direktīvas 132. panta 1. punkta b) apakšpunktā, ar nosacījumiem, kas šajā dalībvalstī pastāvēja 1989. gada 1. janvārī.
- 37 Turklāt Direktīvas 2006/112 391. pantā dalībvalstīm, kas atbrīvo no nodokļa darījumus, uz kuriem attiecas tajā minētie noteikumi, tostarp šīs direktīvas 377. pants, ir atļauts sniegt attiecīgajiem nodokļa maksātājiem iespēju izvēlēties maksāt nodokli par minētajiem darījumiem.
- 38 Tādējādi no minētās direktīvas 377. un 391. panta, kā arī tās X pielikuma B daļas 7. punkta kopīgas interpretācijas izriet, ka šīs pašas direktīvas 391. pantā paredzētā iespēja izvēlēties nodokli attiecas tikai uz tādu slimnīcu darbībām, kas nav norādītas Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta b) apakšpunktā. Šajā pēdējā minētajā tiesību normā dalībvalstīm ir noteikts pienākums atbrīvot no nodokļa pakalpojumus, uz kuriem tā attiecas (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2010. gada 10. jūnijs, *CopyGene*, C-262/08, EU:C:2010:328, 56. punkts).

- 39 No tā izriet, ka no brīža, kad privāta slimnīca sniedz pakalpojumus, uz kuriem attiecas šīs pašas direktīvas 132. panta 1. punkta b) apakšpunkts, tai ir jāpiemēro atbrīvojuma no nodokļa režīms attiecībā uz šiem pakalpojumiem, pat ja tā ir izvēlējusies aplikšanas ar nodokli režīmu darbībām, uz kurām neattiecas minētā tiesību norma.
- 40 Līdz ar to dalībvalstis nevar pamatoties uz Direktīvas 2006/112 377. un 391. pantu, lai pamatotu nodokļa maksātāja darījumu aplikšanas ar nodokli turpināšanu, ja tās rezultātā tā darījumi netiks atbrīvoti no nodokļa, lai gan uz tiem attiecas šīs direktīvas 132. panta 1. punkta b) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums.
- 41 Turklāt, ņemot vērā nodokļu neitralitātes principu, kas ir atgādināts minētās direktīvas 7. apsvērumā un kas nepieļauj no PVN viedokļa atšķirīgi aplūkot līdzīgus pakalpojumus, starp kuriem pastāv konkurence (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2019. gada 5. septembris, *Regards Photographiques*, C-145/18, EU:C:2019:668, 36. punkts un tajā minētā judikatūra), ar faktu, ka agrāk attiecīgais nodokļa maksātājs ir sniedzis citus pakalpojumus, attiecībā uz kuriem tam ir ticis piemērots īpašs nodokļu režīms, principā nav paredzēts mainīt nodokļu režīmu pakalpojumiem, kurus tas vēlāk sniedzis atšķirīgos sociālos apstākļos.
- 42 Tāpat tas, ka valsts tiesiskais regulējums, kurā ir paredzēta šāda iespēja izvēlēties darbību aplikšanas ar nodokli režīmu, nodokļa maksātājam uzliek pienākumu noteiktā termiņā, kas vēl nav beidzies, palikt pakļautam šim režīmam, un tas neietekmē to pakalpojumu aplikšanu ar nodokli, uz kuriem attiecas Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta b) apakšpunkts, jo šāda iespēja attiecas tikai uz šajā tiesību normā neparedzētiem darījumiem.
- 43 Turklāt šādu interpretāciju neliek apšaubīt tiesiskās paļāvības vai tiesiskās drošības principi.
- 44 Attiecībā uz tiesiskās paļāvības principu jāatgādina, ka tiesības atsaukties uz šo principu ir ikvienam tiesību subjektam, kam kāda administratīva iestāde ir devusi pamatotas cerības ar konkrētiem tam dotiem solījumiem (spriedums, 2018. gada 21. februāris, *Kreuzmayr*, C-628/16, EU:C:2018:84, 46. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 45 Tas, ka valsts tiesiskajā regulējumā, kurā nodokļa maksātājam ir atļauts izvēlēties maksāt nodokli par savu darbību, šādas izvēles izmantošana ir pakārtota tā pienākumam palikt pakļautam režīmam līdz noteiktam termiņam, šim nodokļu maksātājam nevar radīt tiesisko paļāvību attiecībā uz to, ka kompetentās iestādes turpinās piemērot šo režīmu gadījumā, ja tiks grozīti nosacījumi, ar kādiem tas veic savu darbību.
- 46 Attiecībā uz tiesiskās drošības principu Tiesa ir nospriedusi, ka tas neliedz nodokļu iestādēm noilguma termiņā veikt PVN uzrēķinu par atskaitīto nodokli vai par jau sniegtiem pakalpojumiem, kuriem būtu bijis jāpiemēro šis nodoklis (spriedums, 2016. gada 12. oktobris, *Nigl u.c.*, C-340/15, EU:C:2016:764, 48. punkts).
- 47 Tādējādi šim principam nav pretrunā tas, ka nodokļu iestāde izvērtē tāda nodokļu maksātāja situāciju, kurš ir izvēlējis aplikēt ar nodokli savu darbību, un ka šī novērtējuma beigās šī iestāde veic PVN pārrēķinu par pakalpojumiem, ko šis nodokļa maksātājs sniedzis pēc tam, kad tas ir izmantojis savas izvēles tiesības, ja tā secina, ka uz šiem pakalpojumiem attiecas šīs direktīvas 132. panta 1. punkta b) apakšpunkts un tie būtu jāatbrīvo no nodokļa saskaņā ar šo tiesību normu.
- 48 No tā izriet, ka uz otro līdz ceturto jautājumu ir jāatbild, ka Direktīvas 2006/112 391. pants, skatīts kopā ar tās 377. pantu un tiesiskās paļāvības, tiesiskās drošības, kā arī nodokļu neitralitātes principiem, ir jāinterpretē tādējādi, ka tas neliedz atbrīvot no PVN tādus privātas slimnīcas sniegtus aprūpes pakalpojumus, uz kuriem šīs direktīvas 132. panta 1. punkta b) apakšpunkts attiecas tāpēc, ka šo

darbību veikšanas nosacījumi ir grozīti pēc tam, kad tā ir izvēlējusies attiecīgās dalībvalsts tiesiskajā regulējumā paredzēto nodokļu režīmu, kurā ir paredzēts pienākums visiem nodokļu maksātājiem, kas izdara šo izvēli, palikt pakļautiem šim režīmam līdz noteiktam termiņam, ja šis termiņš nav vēl iestājies.

Par tiesāšanās izdevumiem

- 49 Attiecībā uz pamatlietas dalībniekiem šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto lietas dalībnieku izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (sestā palāta) nospriež:

- 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 dalībvalsts kompetentās iestādes, lai noteiktu, vai privātās slimnīcas sniegtie aprūpes pakalpojumi, kam ir vispārējo interešu raksturs un kas tiek sniegti apstākļos, kuri sociāli lidzinās tiem, kas attiecas uz publisko tiesību subjektiem šīs pašas tiesību normas izpratnē, var ņemt vērā to, ka šie pakalpojumi tiek sniegti atbilstoši ar šīs dalībvalsts valsts iestādēm noslēgtiem līgumiem par šajos līgumos noteiktām cenām un tātad izmaksas daļēji uzņemas minētās dalībvalsts sociālā nodrošinājuma iestādes.**
- 2) **Direktīvas 2006/112 391. pants, skatīts kopā ar tās 377. pantu un tiesiskās paļāvības, tiesiskās drošības, kā arī nodokļu neitralitātes principiem, ir jāinterpretē tādējādi, ka tas neliedz atbrīvot no PVN tādus privātas slimnīcas sniegtus aprūpes pakalpojumus, uz kuriem šīs direktīvas 132. panta 1. punkta b) apakšpunkts attiecas tāpēc, ka šo darbību veikšanas nosacījumi ir grozīti pēc tam, kad tā ir izvēlējusies attiecīgās dalībvalsts tiesiskajā regulējumā paredzēto nodokļu režīmu, kurā ir paredzēts pienākums visiem nodokļu maksātājiem, kas izdara šo izvēli, palikt pakļautiem šim režīmam līdz noteiktam termiņam, ja šis termiņš nav vēl iestājies.**

[Paraksti]