



Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (otrā palāta)

2012. gada 15. novembrī*

Sestā PVN direktīva — Atbrīvojumi no nodokļa — 13. panta A daļas 1. punkta g) apakšpunkts un 2. punkts — Pakalpojumi, kas ir cieši saistīti ar sociālo palīdzību un sociālo nodrošinājumu un ko sniedz publisko tiesību organizācijas vai citas organizācijas, kuras ir atzītas par sociāla rakstura organizācijām — Atzišana — Nosacījumi, kas nav piemērojami organizācijām, kuras nav publisko tiesību organizācijas — Dalībvalstu rīcības brīvība — Robežas — Nodokļu neitralitātes princips

Lieta C-174/11

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Bundesfinanzhof* (Vācija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2011. gada 2. martā un kas Tiesā reģistrēts 2011. gada 13. aprīlī, tiesvedībā

Finanzamt Steglitz

pret

Ines Zimmermann .

TIESA (otrā palāta)

šādā sastāvā: A. Ross [*A. Rosas*], kas pilda otrā palātas priekšsēdētāja funkcijas, tiesneši U. Lehmuss [*U. Lohmus*] (referents), M. Ilešičs [*M. Ilešič*], A. Arabadžijevs [*A. Arabadjiev*] un K. G. Fernlunds [*C. G. Fernlund*],

ģenerāladvokāts J. Mazaks [*J. Mazák*],

sekretāre A. Impellicēri [*A. Impellizzeri*], administratore,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2012. gada 23. maija tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

— *I. Zimmermann* vārdā – *U. Behr, Rechtsanwalt*,

— Vācijas valdības vārdā – *T. Henze* un *K. Petersen*, pārstāvji,

— Eiropas Komisijas vārdā – *W. Mölls* un *C. Soulay*, pārstāvji,

noklausījusies ģenerāladvokāta secinājumus 2012. gada 19. jūlija tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

* Tiesvedības valoda – vācu.

Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem - Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “Sestā direktīva”), 13. panta A daļas 1. punkta g) apakšpunktu un 2. punkta a) apakšpunktu.
- 2 Šis lūgums ir iesniegts saistībā ar strīdu starp *I. Zimmermann* un *Finanzamt Steglitz* (Šteglīcas Finanšu pārvalde, turpmāk tekstā – “*Finanzamt*”) par pievienotās vērtības nodokli (turpmāk tekstā – “PVN”), kas jāmaksā par 1993. un 1994. gadu.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

- 3 Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punktā ir noteikts:

“Ciktāl tas nav pretrunā ar citiem Kopienas noteikumiem, dalībvalstis atbrīvo turpmāk minētās darbības atbilstīgi noteikumiem, ko tās pieņem, lai nodrošinātu pareizu un godīgu šo atbrīvojumu piemērošanu un lai nepieļautu nekādu nodokļu nemaksāšanu, apiešanu vai ļaunprātīgu izmantošanu:

[..]

- b) slimnīcas un medicīnisko aprūpi, kā arī ar tām cieši saistītas darbības, ko veic publisko tiesību subjekti, vai sociālos apstākļos, kas līdzinās apstākļiem, ko piemēro publisko tiesību subjektiem, – slimnīcas, medicīniskās aprūpes vai diagnostikas centri vai arī citas pienācīgā kārtā atzītas līdzīgas iestādes;

[..]

- g) tādu pakalpojumu sniegšanu un tādu preču piegādi, kas ir cieši saistīti ar sociālās aprūpes un sociālās nodrošināšanas darbu, ieskaitot tos, ko veic veco ļaužu pansionāti, publisko tiesību subjekti vai citas organizācijas, ko attiecīgā dalībvalsts atzinusi par labdarības organizācijām;

[..].”

- 4 Sestās direktīvas 13. panta A daļas 2. punktā ir paredzēts:

“a) Dalībvalstis var piešķirt organizācijām, kas nav publisko tiesību subjekti, katru šā panta 1. punkta b), g), h), i), l), m) un n) apakšpunktā paredzēto atbrīvojumu, katrā atsevišķā gadījumā pakļaujot to vienam vai vairākiem no šiem nosacījumiem:

- tās pastāvīgi necenšas gūt peļņu, taču jebkuru peļņu, kas tomēr rodas, nesadala, bet gan novirza sniegto pakalpojumu turpināšanai vai uzlabošanai,
- tās pilnīgi brīvprātīgi pārvalda un vada personas, kuras pašas vai caur starpniekiem nav tieši vai netieši ieinteresētas attiecīgo darbību iznākumā,
- tās nosaka 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],

— attiecīgo pakalpojumu atbrīvojums nedrīkst radīt konkurences traucējumus, piemēram, nostādot neizdevīgā stāvoklī komercuzņēmumus, kuriem jāmaksā [PVN].

b) preču piegādei vai pakalpojumu sniegšanai nepiešķir 1. punkta b), g), h), i), l), m) un n) apakšpunktā paredzēto atbrīvojumu, ja:

— tas nav būtiski svarīgs atbrīvotajiem darījumiem,

— to pamatmērķis ir gūt organizācijai papildu ienākumus, veicot darījumus, kas tieši konkurē ar komercuzņēmumu darījumiem, kuriem jāmaksā [PVN].”

Vācijas tiesības

5 1993. gada Likuma par apgrozījuma nodokli (*Umsatzsteuergesetz 1993*, turpmāk tekstā – “*UStG*”), redakcijā, kas bija spēkā strīdīgajos 1993. un 1994. gadā, 4. pantā bija noteikts:

“No nodokļa ir atbrīvotas [...] šādas darbības:

[..]

16. darbības, kam ir cieša saikne ar tādu iestāžu [...] pārvaldību, kas ļauj nodrošināt slimnieku vai kopjamu personu ambulatoru aprūpi, ja

a) šīs iestādes pārvalda publisko tiesību juridiskas personas vai

[..]

e) [...] iestāžu, kas ambulatori veic slimnieku vai kopjamu personu kopšanu, aprūpes izmaksas un izdevumus par zālēm iepriekšējā kalendārajā gadā vismaz divās trešdaļās gadījumu pilnībā vai lielākajā daļā ir segušas valsts sociālās apdrošināšanas vai sociālās palīdzības iestādes;

[..]

18. valsts atzītu brīvprātīgo sociālā nodrošinājuma apvienību vai juridisko personu, personu apvienību un īpašuma apvienību, kas darbojas kā brīvprātīgas sociālā nodrošinājuma organizācijas un kas kā biedri ir pievienojušās kādai labdarības apvienībai, sniegtie pakalpojumi, ja

a) šīs organizācijas darbojas tikai un tieši vispārējās interesēs, labdarības vai reliģiskiem mērķiem;

b) pakalpojumus tieši saņem personas, kas minētas šo organizāciju statūtos, nolikumos vai citos dibināšanas dokumentos,

c) un atlīdzība par attiecīgajiem pakalpojumiem ir zemāka par vidējo atlīdzību, ko par līdzvērtīgiem pakalpojumiem prasa komercuzņēmumi. [..]”

6 *UStG* 4. panta 16. punkta e) apakšpunktā paredzētā divu trešdaļu robeža (turpmāk tekstā – “divu trešdaļu robeža”) kopš 1995. gada 1. janvāra ir samazināta līdz 40 %.

- 7 *UStG* 4. panta 18. punktā ietvertais jēdziens “sociālais nodrošinājums” Nodokļu kodeksa (*Abgabenordnung*, *BGBI.* 1976 I, 613. lpp., un *BGBI.* 1977 I, 269. lpp.) 66. panta 2. punktā ir definēts šādi:

“Sociālais nodrošinājums ir plānota personu, kam ir nepieciešama palīdzība vai kas ir apdraudētas, aizsardzība sabiedrības interesēs, nevis peļņas gūšanai. Šī aizsardzība var attiekties arī uz labklājību no veselības, morāles, izglītības vai ekonomiskās situācijas viedokļa, un tās mērķis var būt konkrētas situācijas novēršana vai labošana.”

- 8 1993. gada *UStG* piemērošanas noteikumu (*Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung 1993*, turpmāk tekstā – “*UStDV*”) 23. pantā ir uzskaitītas 11 grupas, kas atbilstoši *UStG* 4. panta 18. punktam tiek uzskatītas par valsts atzītām sociālā nodrošinājuma apvienībām.

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

- 9 *I. Zimmermann* ir sertificēta medicīnas māsa, un 1992. gadā viņa strādāja par aprūpes dienesta vadītāju sociālās aprūpes centrā. Paralēli šai darbībai kopš 1993. gada sākuma viņa individuāli aprūpēja atsevišķus pacientus un 1993. gada 1. jūnijā reģistrēja savu ambulatorās aprūpes dienestu. Pamatojoties uz viņas 1993. gada 27. augusta iesniegumu, 1993. gada 1. oktobrī viņa saņēma atļauju piedalīties slimokašu sistēmā ar slimnieku kopšanas mājas apstākļos pakalpojumiem. Savās apgrozījuma nodokļa deklarācijās par 1993. un 1994. gadu *I. Zimmermann* veiktās darbības bija norādījusi kā atbrīvotas no PVN atbilstoši *UStG* 4. panta 16. punkta e) apakšpunktam.
- 10 1999. gadā *Finanzamt* konstatēja, ka *I. Zimmermann* kopā ar savu personālu 1993. gadā kopumā ir aprūpējusi 76 personas, no kurām 52 personas (68 %) par pakalpojumiem maksājušas privāti. Tādējādi *Finanzamt* atteicās atbrīvojumu no PVN atbilstoši *UStG* 4. panta 16. punkta e) apakšpunktam piemērot pakalpojumiem, ko prasītāja bija sniegusi 1993. gadā.
- 11 Tā norādīja, ka saskaņā ar šo tiesību normu izmaksas vismaz divās trešdaļās gadījumu bija pilnā apmērā vai lielākajā daļā jāsedz valsts sociālās apdrošināšanas vai sociālās palīdzības iestādēm. *Finanzamt* atbrīvojumu no nodokļa atbilstoši *UStG* 4. panta 16. punkta e) apakšpunktam atteicās piemērot arī pakalpojumiem, ko prasītāja bija sniegusi 1994. gadā, tāpēc ka šajā tiesību normā bija ņemta vērā situācija iepriekšējā kalendārā gadā. Tomēr *Finanzamt* uzskata, ka *UStG* 4. panta 14. punktā paredzētais atbrīvojums no nodokļa bija piemērojams, ciktāl *I. Zimmermann* bija sniegusi terapeitiskas aprūpes pakalpojumus. Ar 1999. gada 27. aprīļa lēmumu *Finanzamt* atzina, ka šie aprūpes pakalpojumi veido vienu trešdaļu no pakalpojumiem.
- 12 Pēc noraidītās sūdzības prasītāja par šiem lēmumiem iesniedza prasību *Finanzgericht* [Finanšu tiesā]. Tiesvedības ietvaros viņa iesniedza tai adresētu Berlīnes Veselības, sociālo lietu un patērētāju aizsardzības lietu departamenta 2005. gada 19. oktobra apstiprinājumu, saskaņā ar kuru, pirmkārt, *I. Zimmermann* vismaz kopš 1988. gada ir sniegusi tos pašus pakalpojumus un veikusi tās pašas darbības kā Berlīnes brīvprātīgo labdarības organizāciju līgas (*Liga der Verbände der freien Wohlfahrtspflege*) pārraudzībā esošie aprūpes centri (sociālās aprūpes centri) un, otrkārt, *I. Zimmermann*, kā arī viņas uzņēmums saskaņā ar sociālo tiesību aktiem ir ticis atzīts par sociāla rakstura organizāciju.
- 13 *Finanzgericht* lielākajā daļā prasību apmierināja. Tā norādīja, ka *I. Zimmermann* darbības, kas veiktas 1993. gadā līdz 1. oktobrim, ciktāl runa bija par terapeitisku aprūpi, bija atbrīvotas no nodokļa atbilstoši *UStG* 4. panta 14. punkta pirmajam teikumam. *Finanzgericht* atzina, ka šīs darbības veidoja 75 %.

- 14 *Finanzgericht* uzskata, ka *I. Zimmermann* var pretendēt uz *UStG* 4. panta 16. punkta e) apakšpunktā paredzēto atbrīvojumu no nodokļa attiecībā uz laika posmu no 1993. gada 1. oktobra līdz 1994. gada 31. decembrim. Tā ir paziņojusi, ka, sākot no šī laikposma, vismaz divas trešdaļas no viņas darbībām bija saistītas ar personām, kuru aprūpes izmaksas pilnībā vai lielākajā daļā ir segušas valsts sociālās apdrošināšanas vai sociālās palīdzības iestādes. *Finanzgericht* arī uzskata, ka *UStG* 4. panta 16. punkta e) apakšpunkts saskaņā ar direktīvu ir interpretējams tādējādi, ka var tikt ņemts vērā tikai laikposms pēc 1993. gada septembra.
- 15 Savā “Revision” prasībā *Finanzamt* lūdz atcelt *Finanzgericht* lēmumu un noraidīt prasību, ciktāl tā minētajā lēmumā, pamatojoties uz šo tiesību normu, ir apmierināta attiecībā uz laikposmu no 1993. gada 1. oktobra līdz 1994. gada 31. decembrim. *I. Zimmermann* lūdz šo prasību noraidīt.
- 16 *Bundesfinanzhof* [Federālā finanšu tiesa] atšķirībā no *Finanzgericht* uzskata, ka *UStG* 4. panta 16. punkta e) apakšpunktā paredzētie nosacījumi nav izpildīti. Tomēr pastāvot šaubas, vai divu trešdaļu robeža var tikt pamatota ar Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta g) apakšpunktu vai ar šī paša panta 2. punkta a) apakšpunktu. Turklāt Tiesa 2006. gada 8. jūnija spriedumā lietā C-106/05 *L.u.P.* (Krājums, I-5123. lpp.) neesot tieši apstiprinājusi *UStG* 4. panta 16. punkta c) apakšpunktā paredzēto nosacījumu, saskaņā ar kuru 40 % robežai ir jābūt sasniegtai iepriekšējā gadā. Turklāt neitralitātes principa nozīme PVN tiesību jomā šajā gadījumā esot neskaidra.
- 17 Lai piemērotu *UStG* 4. panta 18. punktā paredzēto atbrīvojumu no nodokļa, kas ir piemērojams tikai 11 *UStDV* 23. pantā uzskaitītajām organizācijām, kas sniedz pakalpojumus, kuri ir līdzīgi vai pat identiski tiem, ko sniedz *I. Zimmermann*, neesot nozīmes tam, ka zināmu daļu aprūpes izmaksu ir segušas valsts sociālās apdrošināšanas vai sociālās palīdzības iestādes. Šajā ziņā neesot jāņem vērā arī situācija iepriekšējā kalendārajā gadā.
- 18 Šajos apstākļos *Bundesfinanzhof* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

- “1) Vai [Sestās direktīvas] 13. panta A daļas 1. punkta g) apakšpunkts un/vai 2. punkta a) apakšpunkts atļauj valsts likumdevējam slimniekiem vai kopjamām personām sniegto ambulatorās aprūpes pakalpojumu atbrīvojumu no nodokļa pakļaut nosacījumam, ka šo pakalpojumu sniedzēju “aprūpes izmaksas iepriekšējā kalendārajā gadā vismaz divās trešdaļās gadījumu pilnā apmērā vai lielākajā daļā ir segušas valsts sociālās apdrošināšanas vai sociālās palīdzības iestādes” ([*UStG*] 4. panta 16. punkta e) apakšpunkts)?
- 2) Vai, ņemot vērā [PVN] neitralitātes principu, atbildot uz šo jautājumu, ir būtiski, ka valsts likumdevējs tādus pašus pakalpojumus citā situācijā uzskata par atbrīvotiem no nodokļa, ja tos sniedz valsts atzītas brīvprātīgas sociālā nodrošinājuma apvienības vai juridiskās personas, personu apvienības un īpašuma apvienības, kas darbojas kā brīvprātīgas sociālā nodrošinājuma organizācijas un kas kā biedri ir pievienojušās kādai labdarības organizācijai ([*UStG*] 4. panta 18. punkts)?”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

- 19 Uzdodot savus jautājumus, kas ir jāizskata kopā, iesniedzējtiesa būtībā vēlas uzzināt, vai Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta g) apakšpunkts un/vai 2. punkta a) apakšpunkts, kas interpretēti, ņemot vērā nodokļu neitralitātes principu, nepieļauj, ka atbrīvojumam no PVN par ambulatoro aprūpi, ko nodrošinājuši komercpakalpojumu sniedzēji, ir izvirzīts tāds nosacījums, kāds tiek aplūkots pamatlietā un saskaņā ar kuru ar šo aprūpi saistītās izmaksas iepriekšējā kalendārajā gadā vismaz divās trešdaļās gadījumu pilnā apmērā vai lielākajā daļā ir segušas valsts sociālās apdrošināšanas vai sociālās palīdzības iestādes (turpmāk tekstā – “pamatlietā aplūkotais nosacījums”), it īpaši, ja šis nosacījums ir piemērojams ne visiem iepriekš minētā veida pakalpojumu sniedzējiem.

- 20 No iesniedzējtiesas lēmuma izriet, ka saskaņā ar *UStG* pamatojuma izklāstu gan tā 4. panta 16. punkta e) apakšpunktā, gan tā 4. panta 18. punktā ir paredzēts transponēt Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta g) apakšpunktu.
- 21 Šajā pēdējā tiesību normā paredzētais atbrīvojums no nodokļa ir piemērojams pakalpojumu sniegšanai un preču piegādei, kas, pirmkārt, ir “cieši saistītas ar sociālo palīdzību un sociālo nodrošinājumu” un ko, otrkārt, “ir nodrošinājušas publisko tiesību organizācijas vai citas organizācijas, kuras attiecīgā dalībvalsts ir atzinusi par sociāla rakstura organizācijām”.
- 22 No pastāvīgās judikatūras izriet, ka formulējums, kas ir izmantots, lai aprakstītu Sestās direktīvas 13. pantā ietvertos atbrīvojumus no nodokļa, ir interpretējams šauri. Tomēr šī formulējuma interpretācijai ir jāatbilst minēto atbrīvojumu no nodokļa mērķiem un tajā ir jāievēro kopējai PVN sistēmai raksturīgā nodokļu neitralitātes principa prasības. Tādējādi šis šauras interpretācijas noteikums nenozīmē, ka formulējums, kas ir izmantots, lai definētu minētajā 13. pantā paredzētos atbrīvojumus no nodokļa, ir jāinterpretē tādējādi, ka tas zaudētu savu iedarbību (šajā ziņā it īpaši skat. 2007. gada 14. jūnija spriedumu lietā *C-445/05 Haderer*, Krājums, I-4841. lpp., 18. punkts un tajā minētā judikatūra; 2009. gada 19. novembra spriedumu lietā *C-461/08 Don Bosco Onroerend Goed*, Krājums, I-11079. lpp., 25. punkts un tajā minētā judikatūra, kā arī 2010. gada 10. jūnija spriedumu lietā *C-262/08 CopyGene*, Krājums, I-5053. lpp., 26. punkts).
- 23 Tiesa lietā, kas attiecas uz agrāko *UStG* 4. panta 16. punkta redakciju, jau ir atzinusi, ka vispārējā aprūpe un palīdzība mājās, ko ambulatorās aprūpes dienests sniedz personām, kuras ir fiziski vai ekonomiski atkarīgas [no citu palīdzības], ir cieši saistīta ar sociālo palīdzību un sociālo nodrošinājumu Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta g) apakšpunkta nozīmē (skat. 2002. gada 10. septembra spriedumu lietā *C-141/00 Kügler, Recueil*, I-6833. lpp., 8., 17., 44. un 61. punkts).
- 24 Šajā gadījumā nav apstrīdēts, ka *I. Zimmermann* sniegtā ambulatorā aprūpe var tikt uzskatīta par “cieši saistītu ar sociālo palīdzību un sociālo nodrošinājumu” Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta g) apakšpunkta nozīmē. Valsts tiesai šis jautājums ir jānovērtē, ņemot vērā šī sprieduma 22. un 23. punktā minēto judikatūru.
- 25 No lietas materiāliem un it īpaši no Vācijas valdības apsvērumiem izriet, ka pamatlietā aplūkotais nosacījums attiecas uz “sociāla rakstura” atzišanu organizācijām, kas nav publisko tiesību subjekti Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta g) apakšpunkta nozīmē.
- 26 Šajā pēdējā tiesību normā nav precizēti ne minētās atzišanas nosacījumi, ne kārtība (2005. gada 26. maija spriedums lietā *C-498/03 Kingscrest Associates un Montecello*, Krājums, I-4427. lpp., 49. punkts). Tādējādi principā katras dalībvalsts tiesībās ir jāparedz noteikumi, saskaņā ar kuriem šādām organizācijām var tikt atzīts šāds raksturs. Dalībvalstīm šajā ziņā ir rīcības brīvība (šajā ziņā it īpaši skat. iepriekš minētos spriedumus lietā *Kügler*, 54. punkts, un lietā *Kingscrest Associates un Montecello*, 49. un 51. punkts, kā arī 2006. gada 9. februāra spriedumu lietā *C-415/04 Stichting Kinderopvang Enschede*, Krājums, I-1385. lpp., 23. punkts).
- 27 Šajā kontekstā Sestās direktīvas 13. panta A daļas 2. punkta a) apakšpunktā dalībvalstīm ir piešķirta iespēja šī paša panta 1. punkta g) apakšpunktā paredzētā atbrīvojuma no nodokļa piešķiršanu organizācijām, kas nav publisko tiesību subjekti, padarīt atkarīgu no tā, vai ir ievērots viens vai vairāki no minētā 2. punkta a) apakšpunktā uzskaitītajiem nosacījumiem. Šos fakultatīvos nosacījumus attiecīgā atbrīvojuma piešķiršanai dalībvalstis var izvirzīt brīvi un papildu kārtā (šajā ziņā skat. iepriekš minētos spriedumus lietā *Kingscrest Associates un Montecello*, 38. un 50. punkts, un lietā *L.u.P.*, 43. punkts, kā arī 2007. gada 14. jūnija spriedumu lietā *C-434/05 Horizon College*, Krājums, I-4793. lpp., 45. punkts).

- 28 No tā izriet, ka pamatlietā galvenokārt ir jānoskaidro, vai, organizējot atzišanas kārtību Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta g) apakšpunkta nozīmē, Vācijas Federatīvā Republika ir ievērojusi tai piešķirtās rīcības brīvības robežas (pēc analogijas skat. arī iepriekš minēto spriedumu lietā *Kügler*, 55. punkts).
- 29 Šajā jautājumā Vācijas valdība norāda, ka Vācijas Federatīvajai Republikai bija tiesības paredzēt, ka organizāciju, kas nav publisko tiesību subjekti, atzīšana Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta g) apakšpunktā paredzētā atbrīvojuma no nodokļa ietvaros pilnībā tiek reglamentēta valsts tiesību aktos nodokļu jomā, nepiešķirot administratīvajām iestādēm rīcības brīvību šajā ziņā.
- 30 Protams, Sestās direktīvas 13. panta A daļā ir atļauts pieņemt valsts tiesību normas par nosacījumiem un kārtību, kādā organizācijām, kas nav publisko tiesību subjekti, tiek atzīts sociāls raksturs (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Kingscrest Associates* un *Montecello*, 50. punkts).
- 31 Tomēr no Tiesas judikatūras izriet, ka, lai noteiktu organizācijas, kuru “sociālais raksturs” Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta g) apakšpunkta nozīmē ir jāatzīst atbilstoši šai tiesību normai, valsts iestādēm saskaņā ar Savienības tiesībām un valsts tiesu uzraudzībā ir jāņem vērā vairāki apstākļi. Šādi apstākļi var būt specifisku valsts vai reģionālu, normatīvu vai administratīvu, ar nodokļiem vai sociālo nodrošinājumu saistītu noteikumu esamība, attiecīgā nodokļu maksātāja darbībām piemērotais vispārējo interešu raksturs, tas, ka citiem nodokļu maksātājiem, kas veic tādas pašas darbības, jau ir atzīts līdzīgs raksturs, kā arī tas, ka attiecīgo pakalpojumu izmaksas lielā daļā, iespējams, sedz slimokases vai citas sociālā nodrošinājuma iestādes (šajā ziņā skat. iepriekš minētos spriedumus lietā *Kügler*, 57. un 58. punkts, kā arī lietā *Kingscrest Associates* un *Montecello*, 53. punkts; tāpat arī pēc analogijas skat. 2003. gada 6. novembra spriedumu lietā *C-45/01 Dornier, Recueil*, I-12911. lpp., 72. un 73. punkts; kā arī iepriekš minētos spriedumus lietā *L.u.P.*, 53. punkts, un lietā *CopyGene*, 65. un 71. punkts).
- 32 Turklāt uz Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta g) apakšpunktā paredzēto atbrīvojumu no nodokļa nodokļu maksātājs var atsaukties valsts tiesā, lai iebilstu pret valsts tiesisko regulējumu, kas nav saderīgs ar šo tiesību normu. Šādā gadījumā valsts tiesai, ņemot vērā visus attiecīgos apstākļus, ir jānoskaidro, vai nodokļu maksātājs ir organizācija, kas minētās tiesību normas nozīmē ir atzīta par sociāla rakstura organizāciju (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Kügler*, 61. punkts).
- 33 Tādējādi, ja nodokļu maksātājs apstrīd sociāla rakstura organizācijas statusa atzīšanu vai atzīšanas neesamību Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta g) apakšpunkta nozīmē, valsts tiesām ir jāpārbauda, vai kompetentās iestādes ir ievērojušas šajā pantā piešķirtās rīcības brīvības robežas, ievērojot Savienības tiesību principus, tostarp it īpaši vienlīdzīgas attieksmes principu, kas PVN jomā izpaužas kā nodokļu neitralitātes princips (šajā ziņā it īpaši skat. iepriekš minētos spriedumus lietā *Kügler*, 56. punkts; lietā *Kingscrest Associates* un *Montecello*, 52. un 54. punkts, kā arī lietā *L.u.P.*, 48. punkts).
- 34 Šajā gadījumā iesniedzējtiesa vispirms, ņemot vērā Sesto direktīvu, vēlas noskaidrot, vai likumīgi ir pamatlietā aplūkojamā nosacījuma divi aspekti, proti, pirmkārt, divu trešdaļu robeža un, otrkārt, tas, ka vērtējumam par šī nosacījuma izpildi saskaņā ar šīs tiesas interpretāciju noteikti ir jāattiecas uz situāciju, kāda pastāvēja iepriekšējā kalendārajā gadā (turpmāk tekstā – “pienākums ņemt vērā tikai iepriekšējo kalendāro gadu”).
- 35 Pirmkārt, runājot par divu trešdaļu robežu, ir jānorāda, ka saskaņā ar šī sprieduma 31. punktā minēto judikatūru tas, ka attiecīgo pakalpojumu izmaksas, iespējams, lielākajā daļā sedz slimokases vai citas sociālā nodrošinājuma iestādes, ir apstākļi, kas var tikt ņemti vērā, lai noteiktu organizācijas, kuru “sociālais raksturs” Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta g) apakšpunkta nozīmē ir jāatzīst atbilstoši šai tiesību normai.

- 36 Šajos apstākļos Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunktā paredzētā atbrīvojuma no nodokļa kontekstā Tiesa būtībā jau ir atzinusi, ka tikai tāpēc vien, ka tiek pieprasīts, lai laboratoriju atzišanai par privāto tiesību laboratorijām šīs tiesību normas piemērošanas nolūkā attiecīgo laboratoriju veiktās medicīniskās analīzes vismaz 40 % gadījumu būtu paredzētas sociālās apdrošināšanas iestādē apdrošinātajām personām, attiecīgā dalībvalsts nepārsniedz rīcības brīvību, kas tai ir piešķirta ar minēto tiesību normu (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *L.u.P.*, 53. un 54. punkts).
- 37 Līdzīgi ir jāpārbauda prasība par divu trešdaļu robežu, kas aplūkota pamatlietā, lai varētu piemērot minētās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta g) apakšpunktu. Tas, ka tiek pieprasīta šāda robeža, līdzīgi atbilst vajadzībai atzīt organizāciju sociālo raksturu šīs pēdējās tiesību normas piemērošanas nolūkā. Tāpat arī, pieprasot, lai arī saistībā ar pamatlietā aplūkoto nosacījumu attiecīgās ar ambulatoro aprūpi saistītās izmaksas pilnā apmērā vai lielākajā daļā būtu segušas valsts sociālās apdrošināšanas vai sociālās palīdzības iestādes, dalībvalsts principā nepārsniedz rīcības brīvību, kas tai ir piešķirta Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta g) apakšpunktā.
- 38 Otrkārt, runājot par pienākumu ņemt vērā tikai iepriekšējo kalendāro gadu, iesniedzējtiesa vēlas uzzināt, vai šis pienākums varētu būt pamatots ar Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta ievadteikumu, saskaņā ar kuru ir jāņem vērā “godīga” turpmāk šajā punktā paredzēto atbrīvojumu piemērošana.
- 39 Šajā ziņā, kaut arī saskaņā ar Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta ievadteikumu dalībvalstīm ir jāparedz nosacījumi atbrīvošanai no nodokļa, lai nodrošinātu to pareizu un godīgu piemērošanu un nepieļautu nekādu nodokļu nemaksāšanu, apiešanu un ļaunprātīgu izmantošanu, šie nosacījumi neattiecas uz paredzēto atbrīvojumu satura definīciju (it īpaši skat. 1982. gada 19. janvāra spriedumu lietā *8/81 Becker, Recueil*, 53. lpp., 32. punkts; iepriekš minēto spriedumu lietā *Kingscrest Associates un Montecello*, 24. punkts, kā arī 2006. gada 14. decembra spriedumu lietā *C-401/05 VDP Dental Laboratory*, Krājums, I-12121. lpp., 26. punkts).
- 40 Līdz ar to iesniedzējtiesai vajadzības gadījumā būtu jānovērtē, vai situācijās, kad no attiecīgo darbību uzsākšanas brīža “sociālais raksturs” Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta g) apakšpunkta nozīmē būtu jāatzīst saskaņā ar šī sprieduma 31. punktā minēto judikatūru, pienākumam ņemt vērā tikai iepriekšējo kalendāro gadu ir tādas sekas, ka saistībā ar pirmo kalendāro gadu, kurā ir veiktas minētās darbības, vai pat pirmajiem diviem kalendārajiem gadiem, kuros tās ir veiktas, attiecīgā pakalpojumu sniedzēja “sociālā rakstura” atzišana šīs tiesību normas nozīmē automātiski un neizbēgami ir izslēgta.
- 41 Ja pienākumam ņemt vērā tikai iepriekšējo kalendāro gadu būtu šādas sekas, tas nebūtu pamatojams ar Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta ievadteikumu.
- 42 Pēc tam iesniedzējtiesa vēlas uzzināt, kādas ir nodokļu neitralitātes principa sekas pamatlietā, ņemot vērā, ka *UStG* 4. panta 18. punktā, kas ir piemērojams tikai 11 *UStDV* 23. pantā uzskaitītajām organizācijām, tādu pakalpojumu atbrīvojumam no nodokļiem, kādus ir sniegusi *I. Zimmermann*, pamatlietā aplūkotais nosacījums nav izvirzīts.
- 43 No šī sprieduma 22. un 33. punktā minētās judikatūras izriet, ka, īstenojot Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta g) apakšpunktā paredzēto atbrīvojumu no nodokļa, nodokļu neitralitātes principa ievērošanas nolūkā principā ir nepieciešams, lai visas organizācijas, kas nav publisko tiesību subjekti, būtu nostādītas vienlīdzīgā situācijā no atzišanas viedokļa līdzīgu pakalpojumu sniegšanas ziņā (pēc analogijas ar Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunktu skat. arī iepriekš minētos spriedumus lietā *L.u.P.*, 50. punkts, un lietā *CopyGene*, 71. punkts).

- 44 Vācijas valdība uzskata, ka konkrēti Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta g) apakšpunkta kontekstā runa ir par vienlīdzīgu attieksmi no sociāla rakstura organizācijas atzišanas viedokļa, lai pēdējās minētās pielīdzinātu publisko tiesību organizācijām. Šajā nolūkā, kā uzskata šī valdība, nodokļu neitralitātes princips var tikt saprasts nevis tā, ka identisku pakalpojumu saturs ar nodokļiem ir jāapliek identiski, bet gan, ka identiski nodokļu maksātāji ir pakļauti vieniem un tiem pašiem nosacījumiem, lai saņemtu atbrīvojumu no nodokļa.
- 45 Minētā valdība norāda, ka tiek uzskatīts, ka pamatlietā aplūkotais nosacījums, īpaši ieskaitot divu trešdaļu robežu, garantē, ka attiecīgais pakalpojumu sniedzējs faktiski ir sociāla rakstura organizācija un palīdz to nostādīt vienlīdzīgā situācijā ar publisko tiesību organizācijām. Šī valdība savukārt uzskata, ka, tā kā *UStG* 4. panta 18. punkts atšķirībā no šī panta 16. punkta attiecas tikai uz bezpeļņas juridiskām personām, kuru sociālais raksturs ir formāli konstatēts, Vācijas tiesiskajā regulējumā nav paredzēts atšķirīgs regulējums identiskiem nodokļu maksātājiem, bet tikai paredzēti atšķirīgi nosacījumi dažādu nodokļu maksātāju, kas atrodas dažādos materiālos un juridiskos apstākļos, atzīšanai par sociāla rakstura organizācijām.
- 46 Attiecībā uz šiem jautājumiem ir jāatgādina, ka neitralitātes jēdziens PVN jomā ir izmantots dažādās nozīmēs.
- 47 Pirmkārt, atgādinot, ka Sestajā direktīvā paredzētā atskaitīšanas mehānisma mērķis ir pilnībā atbrīvot uzņēmēju no tā PVN sloga, kas jāmaksā vai samaksāts par visām tā saimnieciskajām darbībām, Tiesa ir atzinusi, ka kopējās PVN sistēmas mērķis ir garantēt neitralitāti attiecībā uz nodokļu slogu par visām saimnieciskajām darbībām, ar nosacījumu, ka principā par tām ir jāmaksā PVN (šajā ziņā it īpaši skat. 2009. gada 29. oktobra spriedumu lietā *C-174/08 NCC Construction Danmark*, Krājums, I-10567. lpp., 27. punkts, un 2010. gada 22. decembra spriedumu lietā *C-277/09 RBS Deutschland Holdings*, Krājums, I-13805. lpp., 38. punkts).
- 48 Otrkārt, saskaņā ar pastāvīgo judikatūru nodokļu neitralitātes princips nepieļauj no PVN viedokļa atšķirīgi izvērtēt līdzīgas preces vai pakalpojumus, starp kuriem pastāv konkurence (it īpaši skat. 2005. gada 17. februāra spriedumu apvienotajās lietās *C-453/02* un *C-462/02 Linneweber* un *Akritidis*, Krājums, I-1131. lpp., 24. punkts, kā arī 2011. gada 10. novembra spriedumu apvienotajās lietās *C-259/10* un *C-260/10 Rank Group*, Krājums, I-10947. lpp., 32. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).
- 49 Šī pēdējā neitralitātes jēdziena nozīme ir svarīga šajā gadījumā. Kā izriet no šī sprieduma 22. punktā minētās judikatūras, Sestās direktīvas 13. pantā paredzēto atbrīvojumu no nodokļa interpretācijas kontekstā nodokļu neitralitātes princips ir jāpiemēro vienlaikus ar principu, saskaņā ar kuru šie atbrīvojumi ir interpretējami šauri (šajā ziņā skat. arī 2012. gada 19. jūlija spriedumu lietā *C-44/11 Deutsche Bank*, 45. punkts).
- 50 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka nodokļu neitralitātes princips, runājot par īpašu vienlīdzības principa izpaušmi atvasināto Savienības tiesību mērogā un konkrēti nodokļu jomā (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *NCC Construction Danmark*, 44. punkts), nav primāro tiesību noteikums, kas var noteikt Sestās direktīvas 13. pantā paredzēta atbrīvojuma spēkā esamību. Tas arī neļauj paplašināt šāda atbrīvojuma no nodokļa piemērošanas jomu, ja nav nepārprotama noteikuma (šajā ziņā skat. iepriekš minētos spriedumus lietā *VDP Dental Laboratory*, 35.–37. punkts, kā arī lietā *Deutsche Bank*, 45. punkts).
- 51 Darbības vispārējās interesēs, kas ir jāatbrīvo no PVN, tās, kuras no nodokļiem var atbrīvot dalībvalstis, un tās, kas nevar tikt atbrīvotas no nodokļiem, kā arī nosacījumi, kurus dalībvalstis var izvirzīt darbībām, kas var tikt atbrīvotas no nodokļa, ir definēti Sestās direktīvas 13. panta A daļā (skat. 2003. gada 3. aprīļa spriedumu lietā *C-144/00 Hoffmann*, *Recueil*, I-2921. lpp., 38. punkts, kā arī 2008. gada 16. oktobra spriedumu lietā *C-253/07 Canterbury Hockey Club* un *Canterbury Ladies Hockey Club*, Krājums, I-7821. lpp., 38. punkts).

- 52 Tādējādi nodokļu neitralitātes princips neliedz, piemēram, to, ka publisko tiesību organizāciju sociālā rakstura atzišana nav nepieciešama, lai tiktu piešķirts Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta g) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums no nodokļa, kaut gan šāda atzišana ir prasīta attiecībā uz organizācijām, kas nav publisko tiesību subjekti.
- 53 Sestās direktīvas 13. panta [A daļas] 1. punkta g) apakšpunktā paredzētā atbrīvojuma no nodokļa ietvaros, kā izriet no šī sprieduma 43. un 52. punkta, nodokļu neitralitātes princips pieprasa vienlīdzīgu attieksmi sociāla rakstura atzišanas ziņā ne jau saistībā ar publisko tiesību organizācijām, bet gan saistībā ar visām citām organizācijām.
- 54 Kā Vācijas valdība to apstiprināja tiesas sēdē Tiesā, organizācijas, uz kurām attiecas *UStG* 4. panta 18. punkts un kas pilnībā ir uzskaitītas *UStDV* 23. pantā, – kā nodokļu maksātāji, kuriem ir piemērojams pamatlietā aplūkotais nosacījums, – ir nevis publisko tiesību organizācijas, bet gan privāto tiesību organizācijas.
- 55 Kā to būtībā apgalvo Vācijas valdība, nodokļu neitralitātes princips kā tāds patiešām nevar būt šķērslis atteikumam atbilstoši šīs direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta g) apakšpunktam piešķirt atbrīvojumu no nodokļa organizācijām, kuru mērķis, tāpat kā prasītājam pamatlietā, ir sistemātiski censties gūt peļņu, ievērojot iespēju, kas ir paredzēta šīs direktīvas 13. panta A daļas 2. punkta a) apakšpunkta pirmajā ievilkumā.
- 56 Tomēr no Tiesai iesniegtās informācijas nekādā ziņā neizriet, ka Vācijas Federatīvā Republika, izmantojot pamatlietā aplūkoto nosacījumu, būtu izmantojusi minēto iespēju. Tieši pretēji – šķiet, ka ar šo pašu nosacījumu Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta g) apakšpunktā paredzētā atbrīvojuma no nodokļa piešķiršanas nolūkā ir paredzēta tieši komercorganizāciju, kuru mērķis ir gūt peļņu, sociāla rakstura atzišana.
- 57 Turklāt, piemērojot šī sprieduma 22. punktā izklāstītos interpretācijas noteikumus (it īpaši skat. 2010. gada 28. janvāra spriedumu lietā *C-473/08 Eulitz*, Krājums, I-907. lpp., 42. punkts un tajā minētā judikatūra), Tiesa attiecībā uz jēdzienu “organizācijas, kurām attiecīgā dalībvalsts ir atzinusi sociālu raksturu”, ņemot vērā Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta g) apakšpunktu, jau ir atzinusi, ka tas principā ir pietiekami plašs, lai ietvertu arī fiziskas personas un privātas struktūras, kuru mērķis ir gūt peļņu (skat. 1999. gada 7. septembra spriedumu lietā *C-216/97 Gregg, Recueil*, I-4947. lpp., 17. punkts; iepriekš minētos spriedumus lietā *Hoffmann*, 24. punkts, un lietā *Kingscrest Associates un Montecello*, 35. un 47. punkts, kā arī 2010. gada 17. jūnija spriedumu lietā *C-492/08 Komisija/Francija*, Krājums, I-5471. lpp., 36. un 37. punkts).
- 58 Šajos apstākļos valsts tiesiskajā regulējumā, īstenojot Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta g) apakšpunktā paredzēto atbrīvojumu no nodokļa, nevar tikt paredzēti pēc būtības atšķirīgi nosacījumi, kas attiecas, pirmkārt, uz struktūrām, kuru mērķis ir peļņas gūšana, un, otrkārt, uz juridiskām personām, kuru mērķis nav peļņas gūšana un uz kurām attiecas *UStG* 4. panta 18. punkts.
- 59 No tā izriet, ka Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta g) apakšpunkts, kas interpretēts, ņemot vērā nodokļu neitralitātes principu, nepieļauj tādu robežu kā divu trešdaļu robeža, ciktāl tādu pakalpojumu kontekstā, kas būtībā ir vieni un tie paši, lai tiktu atzīts “sociāls raksturs” šīs tiesību normas nozīmē, tā tiek piemērota atsevišķiem nodokļu maksātājiem, uz kuriem attiecas privāttiesības, bet citiem tā netiek piemērota.
- 60 Lai iesniedzējtiesai sniegtu pilnīgu atbildi, ir jāatgādina, ka tai, ņemot vērā visus konkrētos tajā izskatāmās lietas apstākļus, ir jāņem vērā Sestās direktīvas 13. panta A daļas 2. punkta b) apakšpunktā paredzētās prasības.

- 61 Tādējādi, lai arī kāda būtu frāzei “cieši saistīti” sniegtā interpretācija Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta g) apakšpunkta ietvaros, ir jāatgādina, ka tās 13. panta A daļas 2. punkta b) apakšpunkta pirmajā ievilkumā katrā ziņā atbrīvojumam no nodokļa ir paredzēts nosacījums, ka attiecīgā preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana ir būtiski svarīga no nodokļa atbrīvoto darbību veikšanai (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Stichting Kinderopvang Enschede*, 25. punkts). Iesniedzējtiesai ir jānosaka, vai visi *I. Zimmermann* sniegtie pakalpojumi ir būtiski svarīgi no nodokļa atbrīvoto darbību veikšanai šīs pēdējās minētās tiesību normas nozīmē (pēc analogijas skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Horizon College*, 38.–41. punkts).
- 62 Turklāt saskaņā ar Sestās direktīvas 13. panta A daļas 2. punkta b) apakšpunkta otro ievilkumu pakalpojumu sniegšanai vai preču piegādei netiek piešķirts šī paša panta 1. punkta g) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums no nodokļa, ja to pamatmērķis ir gūt organizācijai papildu ienākumus, veicot darījumus, kas tieši konkurē ar komercuzņēmumu darījumiem, par kuriem jāmaksā PVN.
- 63 Ņemot vērā visus iepriekš izklāstītos apsvērumus, uz uzdotajiem jautājumiem ir jāatbild, ka Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta g) apakšpunkts, kas interpretēts, ņemot vērā nodokļu neitralitātes principu, nepieļauj, ka komercpakalpojumu sniedzēju nodrošinātās ambulatorās aprūpes atbrīvojums no PVN tiek pakļauts tādām nosacījumiem, kāds ir aplūkots pamatlietā un saskaņā ar kuru ar šo aprūpi saistītās izmaksas pilnā apmērā vai lielākajā daļā iepriekšējā kalendārajā gadā vismaz divās trešdaļās gadījumu ir segušas valsts sociālās apdrošināšanas vai sociālās palīdzības iestādes, ja ar šo nosacījumu nevar tikt nodrošināta vienlīdzīga attieksme saistībā ar tādu organizāciju sociāla rakstura atzīšanu atbilstoši šai tiesību normai, kas nav publisko tiesību subjekti.

Par tiesāšanās izdevumiem

- 64 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 minēti lietas dalībnieku izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (otrā palāta) nospriež:

Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze, 13. panta A daļas 1. punkta g) apakšpunkts, kas interpretēts, ņemot vērā nodokļu neitralitātes principu, nepieļauj, ka komercpakalpojumu sniedzēju nodrošinātās ambulatorās aprūpes atbrīvojums no pievienotās vērtības nodokļa tiek pakļauts tādām nosacījumiem, kāds ir aplūkots pamatlietā un saskaņā ar kuru ar šo aprūpi saistītās izmaksas pilnā apmērā vai lielākajā daļā iepriekšējā kalendārajā gadā vismaz divās trešdaļās gadījumu ir segušas valsts sociālās apdrošināšanas vai sociālās palīdzības iestādes, ja ar šo nosacījumu nevar tikt nodrošināta vienlīdzīga attieksme saistībā ar tādu organizāciju sociāla rakstura atzīšanu atbilstoši šai tiesību normai, kas nav publisko tiesību subjekti.

[Paraksti]