Judikatūras krājums

ĢENERĀLADVOKĀTES JULIANAS KOKOTES [*JULIANE KOKOTT*]
SECINĀJUMI,
sniegti 2022. gada 1. decembrī [1]

Lieta C-620/21

MOMTRADE RUSE OOD
pret
Direktor na Direktsia "Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika" Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite

(*Varhoven administrativen sad* (Augstākā administratīvā tiesa, Bulgārija) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – PVN direktīva – 132. panta 1. punkta g) apakšpunkts – Tādu pakalpojumu atbrīvošana no nodokļa, kas cieši saistīti ar sociālo aprūpi un sociālo nodrošināšanu – Par sociālās labklājības struktūru atzīta struktūra – Attiecīgā dalībvalsts, kas atzīst struktūru par labklājības struktūru

I. Ievads

1. Demogrāfiskajai attīstībai un globalizācijai nav šķērslis pat Savienības tiesību akti PVN jomā. To apliecina šī tiesvedība. Bulgārijā reģistrēts uzņēmums savus darbiniekus sūta strādāt visā Savienībā, tostarp pie (fiziskām) personām, kas dzīvo Vācijā un Austrijā un kam vecuma vai veselības stāvokļa dēļ vajadzīga palīdzība mājsaimniecībā un arī aprūpe. Principā šo fiziskām personām sniegto pakalpojumu sniegšanas vieta ir pakalpojumu sniedzēja juridiskā adrese, t.i., šajā gadījumā – Bulgārijā. Tāpēc, ja runa ir par šo pakalpojumu, kas sniegti Vācijā vai Austrijā, pareizu aplikšanu ar PVN un līdz ar to arī atbrīvošanu no nodokļa, ir piemērojami Bulgārijas tiesību akti.

2. Šajā gadījumā aplūkojamais atbrīvojums no nodokļa attiecas uz pakalpojumiem, kas cieši saistīti ar sociālo aprūpi un sociālo nodrošināšanu, un kurus sniedz "struktūra, kur[u] attiecīgā dalībvalsts atzinusi par sociālās labklājības struktūr[u]". Izšķirošais jautājums ir, kura ir šī "attiecīgā dalībvalsts". Vai tā ir valsts, kuras teritorijā tiek sniegti atbalstītie pakalpojumi (galamērķa valsts), jo tās sociālās sistēmas parasti apmaksā pakalpojumu? Vai arī tā ir valsts, kurai faktiski būtu tiesības uz nodokļu ieņēmumiem, ja pakalpojums nebūtu atbrīvots no nodokļa? Ja pakalpojumi tiek sniegti personām, kas nav nodokļa maksātājas – kā tas ir šajā gadījumā – tad tā būtu izcelsmes valsts; ja pakalpojumi tiek sniegti personām, kas ir nodokļa maksātājas (piemēram, slimnīcai ārvalstīs), tad tā būtu galamērķa valsts.

[1] Oriģinālvaloda – vācu.

3. Abi risinājumi rada praktiskas problēmas. Ja dalībvalsts, kas ir galamērķa valsts, pieņem atzīšanas lēmumu, dalībvalstij, kas ir izcelsmes valsts, ir grūti pārskatīt šo lēmumu, lai gan tas, iespējams, netieši ietekmē tās nodokļu ieņēmumus. Ja dalībvalsts, kas ir izcelsmes valsts, kompetencē ir veikt šo atzīšanu, tad šī dalībvalsts ar ļoti labvēlīgu atzīšanas praksi varētu izveidot ideālu vietu pārrobežu sociālās aprūpes pakalpojumiem. Tas varētu izkropļot konkurenci ar galamērķa valstī reģistrētajiem uzņēmumiem, no kā patiesībā, ieviešot saskaņotu PVN sistēmu, ir paredzēts izvairīties.

4. Tomēr, ņemot vērā, ka risinājums var būt tikai viens, Tiesai šajā lietā ir jāizlemj, vai, lai konkrētu "attiecīgās dalībvalsts" atzītu struktūru veiktos darījumus atbrīvotu no nodokļa, izšķirošā nozīme vienmēr ir pakalpojumu sniegšanas vietas valstij PVN piemērošanas nolūkā (šajā gadījumā – Bulgārijai) vai galamērķa valstij (šajā gadījumā – Vācijai vai Austrijai).

II. Tiesiskais regulējums

A. Savienības tiesības

5. Savienības tiesisko regulējumu veido Direktīva 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu [2] (turpmāk tekstā – "PVN direktīva").

6. PVN direktīvas 45. pants attiecas uz pakalpojumu sniegšanas vietu personai, kas nav nodokļa maksātāja, un ir formulēts šādi:

"Pakalpojumu sniegšanas vieta personai, kas nav nodokļa maksātāja, ir vieta, kur ir pakalpojumu sniedzēja saimnieciskās darbības pastāvīgā vieta. Tomēr, ja pakalpojumus sniedz no pakalpojumu sniedzēja pastāvīgās iestādes vietā, kas nav viņa saimnieciskās darbības pastāvīgā vieta, šo pakalpojumu sniegšanas vieta ir vieta, kur atrodas šī pastāvīgā iestāde. Ja šādas saimnieciskās darbības pastāvīgās vietas vai pastāvīgās iestādes vietas nav, pakalpojumu sniegšanas vieta ir vieta, kur pakalpojumu sniedzējam ir pastāvīgā adrese vai parastā uzturēšanās vieta."

7. PVN direktīvas 132. panta 1. punkta g) apakšpunktā ir reglamentēts atbrīvojums no nodokļa:

"1. Dalībvalstis atbrīvo no nodokļa šādus darījumus:

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."

[2] Padomes Direktīva (2006. gada 28. novembris) (OV 2006, L 347, 1. lpp.), redakcijā, kas bija spēkā gados, par kuriem ir strīds (2014 – 2015. gads), kurā šajā ziņā pēdējie grozījumi ir izdarīti ar Padomes Direktīvu 2013/61/ES (2013. gada 17. decembris) (OV 2013, L 353, 5. lpp.).

8. PVN direktīvas 133. panta 1. punkta c) apakšpunktā dalībvalstīm ir atļauts iepriekš minēto atbrīvojumu piešķirt ar nosacījumu:

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

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."

9. PVN direktīvas 134. panta a) punktā ir paredzēts:

"Preču piegādei vai pakalpojumu sniegšanai nepiešķir 132. panta 1. punkta b), g), h), i), l), m) un n) apakšpunktā paredzēto atbrīvojumu, ja:

a) preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana nav būtiski svarīga atbrīvotajiem darījumiem."

B. Bulgārijas tiesības

10. PVN direktīva tika transponēta ar *Zakon za danaka varhu dobavenata stoynost* (Likums par pievienotās vērtības nodokli, turpmāk tekstā – "*ZDDS*").

11. Saskaņā ar *ZDDS* 21. pantu par pakalpojuma, kurš sniegts personai, kas nav nodokļa maksātāja, pakalpojumu sniegšanas vietu uzskata vietu, kur ir pakalpojumu sniedzēja pastāvīgās saimnieciskās darbības vieta.

12. Saskaņā ar *ZDDS* 40. pantu sociālo pakalpojumu sniegšana *Zakon za sotsialnoto podpomagane* (Likums par sociālo palīdzību, turpmāk tekstā – "*ZSP*") izpratnē ir atbrīvota no nodokļa.

13. Saskaņā ar *ZSP* 16. pantu sociālie pakalpojumi ir balstīti uz mērķtiecīgu sociālo darbu atbalsta sniegšanai cilvēkiem ar mērķi veikt ikdienas aktivitātes vai sociālo integrāciju, un tos nodrošina pēc personu pieprasījuma un izvēles, pamatojoties uz individuālu vajadzību izvērtējumu.

14. Saskaņā ar *ZSP* 18. pantu sociālos pakalpojumus, tostarp Bulgārijas juridisko personu pakalpojumus, sniedz tikai pēc reģistrēšanās *Agentsia za sozialno podpomagane* (Sociālā nodrošinājuma aģentūra, Bulgārija).

15. Saskaņā ar *ZSP* papildu noteikumu 1. panta 6. punktā ietverto juridisko definīciju "sociālie pakalpojumi" ir darbības, ar kurām tiek atbalstītas personas un paplašinātas to iespējas dzīvot patstāvīgu dzīvi; saskaņā ar 7. punktu "sociālie pakalpojumi kopienā" tiek sniegti ģimenes vai tai pietuvinātā vidē.

16. Saskaņā ar *Pravilnik za prilagane na ZSP* (*ZSP* piemērošanas noteikumi, turpmāk tekstā – "*PPZSP*") 40. pantu personas, kas vēlas izmantot sociālos pakalpojumus, iesniedz rakstisku pieteikumu pārvaldītājai iestādei savas pašreizējās dzīvesvietas adresē, ja sociālo pakalpojumu sniedzējs ir juridiska persona. Uzziņai viņi pievieno personu apliecinoša dokumenta kopiju,

personas medicīniskās kartes kopiju, ja tāda ir, un ārsta slēdziena kopiju, ja tāds ir. Pārvaldītāja iestāde veic personas vajadzību novērtējumu sociālo pakalpojumu jomā un fiksē to standartizētā ziņojumā.

17. Saskaņā ar *PPZSP* 40.d pantu sociālo pakalpojumu sniedzējs pēc vajadzību izvērtēšanas izstrādā individuālu plānu, kurā ir formulēti mērķi un kurš ietver darbības, kas paredzētas it īpaši ikdienas vajadzību, veselības, izglītības, rehabilitācijas vai citu vajadzību apmierināšanai.

18. Saskaņā ar *PPZSP* 40.e pantu sociālo pakalpojumu sniedzējs uztur klientu reģistru, kurā ir dati par personu un sniegto pakalpojumu.

III. Fakti un prejudiciālā nolēmuma tiesvedība

19. *Momtrade Ruse OOD* (turpmāk tekstā – "*Momtrade*") ir sabiedrība ar ierobežotu atbildību, kas galvenokārt sniedz ambulatorus sociālos pakalpojumus. Saskaņā ar *ZDDS* tā pēc brīvprātības principa ir reģistrēta kā nodokļu maksātāja kopš 2014. gada 24. jūnija. Turklāt tā ir reģistrēta arī Bulgārijas Darba un sociālās politikas ministrijas[3] Sociālās palīdzības aģentūrā kā sociālo pakalpojumu sniedzēja, kas nodrošina personīgos aprūpētājus, sociālos asistentus un palīgus mājas darbos vecāka gadagājuma cilvēkiem.

20. *Momtrade* tika veikta nodokļu revīzija par periodu no 2014. gada 24. jūnija līdz 2015. gada 31. decembrim. Revīzijas priekšmets bija pakalpojumi, kas sniegti dažādām fiziskām personām ar Vācijas un/vai Austrijas pilsonību, kuru dzīvesvieta acīmredzami ir Vācijā vai Austrijā.

21. Pamatojoties uz līgumiem, kas noslēgti ar šīm fiziskām personām, *Momtrade* uz pasūtītāju mājsaimniecībām nosūtīja darbiniekus aprūpei un palīdzībai mājas darbos. Konkrētas darbības ir norādītas līgumiem pievienotajā anketā. Šo anketu bija izstrādājusi Vācijā vai Austrijā reģistrēta starpniecības sabiedrība, kura *Momtrade*, pamatojoties uz starpniecības līgumu, nodrošināja klientus.

22. Norādītās darbības papildus palīdzības sniegšanai mājsaimniecībā ietver arī tādu vecāka gadagājuma cilvēku ar veselības problēmām aprūpi, kuri nespēj sevi patstāvīgi aprūpēt. Katrā līgumā ir norādīts gan pasūtītāja vārds un uzvārds, gan starpnieka nosaukums. Fizisko personu veiktie maksājumi *Momtrade* nav apstrīdami.

23. Vācijas nodokļu iestādes aizsāka informācijas apmaiņu. Tādējādi tika konstatēts, ka šo pakalpojumu sniegšanas vieta ir Bulgārijā. Līdz ar to tie ar nodokli nav apliekami Vācijā, bet gan Bulgārijā – atbilstoši Bulgārijas *ZDDS*.

24. Pamatojoties uz *Momtrade* iesniegtajiem dokumentiem, par ieņēmumiem atbildīgās iestādes Bulgārijā konstatēja, ka nav panākta vienošanās par "sociālo pakalpojumu" sniegšanu, jo nebija norādītas klientu individuālās vajadzības. Tās pieņēma, ka, pamatojoties uz to, ka pakalpojums faktiski tika sniegts citā dalībvalstī, līdztekus *ZSP*, ir piemērojamas arī Vācijas vai Austrijas tiesības. Lai uz *Momtrade* attiektos atbrīvojums no nodokļa saskaņā ar *ZDDS* 40. panta 1. punktu, tai ir jāiesniedz pierādījumi, kas saskaņā ar attiecīgās citas dalībvalsts tiesībām apstiprinātu tās teritorijā sniegto pakalpojumu sociālo raksturu.

[3] *Ministerstvo na truda i sotsialnata politika.*

25. Ar 2018. gada 4. oktobra lēmumu par nodokļu apmēra precizēšanu *Momtrade* tika atteikts pakalpojumiem piemērot atbrīvojumu no nodokļa. Par to tā cēla prasību. Pirmās instances tiesa tiesvedībā – *Administrativen sad Ruse* (Ruses Administratīvā tiesa, Bulgārija) – uzskatīja, ka *ZDDS* 40. panta 1. punkts atbilst PVN direktīvas 132. panta 1. punkta g) apakšpunktam. Lai varētu piemērot atbrīvojumu no nodokļa saskaņā ar *ZDDS* 40. panta 1. punktu, revidētajai personai ir jāpierāda, ka darbībai ir sociāls raksturs gan saskaņā ar Bulgārijas tiesībām, gan saskaņā ar tās attiecīgās dalībvalsts tiesībām, kuras teritorijā tiek sniegti pakalpojumi. Šī tiesa uzskatīja, ka šis sociālais raksturs, ņemot vērā Bulgārijas tiesisko regulējumu, nav pierādīts. Tajā obligāti ir paredzēts personas sociālo vajadzību novērtējums, kas šajā gadījumā netika veikts un netika arī dokumentēts.

26. *Momtrade* nav iesniegusi saskaņā ar Bulgārijas tiesību normām nepieciešamos pieteikumus sociālo pakalpojumu sniegšanai, sociālos novērtējumus, ziņojumus par ieteikumiem, individuālos plānus un klientu reģistru, bet gan tikai līgumus un tiem pievienotās anketas.

27. Turklāt pakalpojumi, kas saistīti ar vecāka gadagājuma cilvēku aprūpi, nav sociāli pakalpojumi *ZDDS* 40. panta 1. punkta izpratnē, jo tiek sniegts vienīgi atbalsts, kas saistīts ar mājsaimniecības darbiem. Darbiniekiem nav pienākuma veikt darbības, kas ir saistītas ar personu veselības stāvokli. Viņiem nebija arī profesionālās kvalifikācijas, kas apliecinātu, ka viņi var sniegt medicīnisko aprūpi.

28. Tāpēc pirmās instances tiesa lielā mērā ir apstiprinājusi lēmumā par nodokļu apmēra precizēšanu noteikto nodokļu parādu. *Momtrade* to pārsūdzēja. Kompetentajai kasācijas palātai rodas jautājums, uz kādiem kritērijiem pamatojoties, ir jāizvērtē, vai runa ir par sociālām darbībām.

29. Tādēļ *Varhoven administrativen sad* (Augstākā administratīvā tiesa, Bulgārija) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

1) Vai PVN direktīvas 132. panta 1. punkta g) apakšpunkta interpretācija ļauj komercsabiedrībai, kas dalībvalstī (šajā gadījumā – Bulgārijā) ir reģistrēta kā sociālo pakalpojumu sniedzēja, atsaukties uz šo tiesību normu, lai saņemtu atbrīvojumu no nodokļa attiecībā uz sociāliem pakalpojumiem, ko tā sniedz fiziskām personām, kuras ir citu dalībvalstu pilsoņi, šo valstu teritorijā? Vai, lai atbildētu uz šo jautājumu, nozīme ir apstāklim, ka pakalpojumu saņēmējus pakalpojumu sniedzējs atrod ar tādu komercsabiedrību starpniecību, kas ir reģistrētas dalībvalstīs, kurās pakalpojumi tiek sniegti?

2) Ja atbilde uz pirmo jautājumu ir apstiprinoša, pamatojoties uz kādiem kritērijiem un saskaņā ar kādiem tiesību aktiem – Bulgārijas un/vai Austrijas un Vācijas tiesību aktiem, interpretējot un piemērojot norādīto Savienības tiesību normu, ir jāizvērtē, vai revidētā sabiedrība ir "atzīta par sociālās labklājības struktūru" un tiek sniegts apliecinājums, ka tie ir tādi pakalpojumi, kas ir "cieši saistīt[i] ar sociālo aprūpi un sociālo nodrošināšanu"?

3) Vai saskaņā ar šo interpretāciju ir pietiekami, ka komercsabiedrība ir reģistrēta kā sociālo pakalpojumu, kādi ir noteikti valsts tiesībās, sniedzēja, lai uzskatītu, ka sabiedrība ir "struktūra, kur[u] attiecīgā dalībvalsts atzinusi par sociālās labklājības struktūr[u]"?

30. Tiesvedībā Tiesā rakstveida apsvērumus iesniedza Bulgārijas Republikas nodokļu administrācija un Eiropas Komisija. Saskaņā ar Reglamenta 76. panta 2. punktu Tiesa nolēma nerīkot tiesas sēdi.

IV. Tiesiskais vērtējums

31. Tā kā atbildes uz pirmo un trešo jautājumu samērā skaidri izriet no PVN direktīvas un Tiesas judikatūras, vispirms aplūkošu šos jautājumus (par to A un B iedaļā). Pēc tam pievērsīšos otrajam jautājumam, kas ietver divas atsevišķi izskatāmas daļas. Pirmkārt, iesniedzējtiesa lūdz interpretēt jēdzienu "pakalpojumi, kas ir cieši saistīti ar sociālo aprūpi un sociālo nodrošināšanu", un to, kā tie ir jāapliecina. Šajā ziņā runa ir par tāda pakalpojuma esamību, kas pats par sevi ir atbrīvots no nodokļa (par to C iedaļā) un ko sniedz veco ļaužu pansionāti, publisko tiesību subjekti vai citas atzītas struktūras. Otrkārt, jāprecizē, kā interpretēt jēdzienu "attiecīgā dalībvalsts", kas šīs "citas struktūras" atzīst par sociālās labklājības struktūrām, lai uz tām attiektos atbrīvojuma no nodokļa *ratione personae* piemērošanas joma (par to D iedaļā).

A. PVN direktīvas 132. panta 1. punkta g) apakšpunkta tiešā piemērojamība (pirmais jautājums)

32. Pirmā jautājuma mērķis ir noskaidrot, vai *Momtrade* var tieši atsaukties uz PVN direktīvas 132. panta 1. punkta g) apakšpunktu. No Tiesas judikatūras [4] izriet, ka visos gadījumos, kuros kādas direktīvas noteikumi pēc to satura šķiet esam beznosacījuma un pietiekami precīzi, indivīds uz šiem noteikumiem var atsaukties, ja termiņā nav veikti ieviešanas pasākumi, lai atspēkotu ikvienu valsts tiesību normu, kas ir pretrunā PVN direktīvai. Tas nozīmē, ka šie noteikumi paredz tiesības, uz kurām indivīdi ir tiesīgi atsaukties attiecībā pret valsti.

33. Turklāt Tiesa attiecībā uz PVN direktīvas 132. panta 1. punkta g) apakšpunktu jau ir nospriedusi, ka tajā (vai Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta g) apakšpunktā, kas satura ziņā ir identiska iepriekš spēkā bijusī tiesību norma) ir pietiekami precīzi un bez nosacījumiem uzskaitītas darbības, kas ir atbrīvotas no nodokļa [5].

34. Tomēr jēdziens "struktūras, kuras attiecīgā dalībvalsts atzinusi par sociālās labklājības struktūrām" dod dalībvalstīm novērtējuma brīvību jautājumā par to, vai atsevišķām organizācijām atzīt labdarības organizāciju raksturu [6]. Ciktāl dalībvalstis ievēro tām ar PVN direktīvas 132. panta 1. punkta g) apakšpunktu piešķirtās novērtējuma brīvības robežas, privātpersonas, pamatojoties uz šo tiesību normu, nevar iegūt sociālās labklājības struktūras statusu attiecībā pret attiecīgo dalībvalsti [7].

35. Tomēr, ja privātpersona pieprasa sociālās labklājības struktūras statusu, valsts tiesām ir jāpārbauda, vai kompetentās iestādes, piemērodamas Savienības tiesību principus, ir ievērojušas rīcības brīvības robežas, it īpaši vienlīdzīgas attieksmes principu [8]. Šajā ziņā tad privātpersona, neraugoties uz piešķirto novērtējuma brīvību, var atsaukties uz PVN direktīvas 132. panta 1. punkta g) apakšpunktu [9].

[4] Spriedums, 2002. gada 10. septembris, *Kügler* (C-141/00, EU:C:2002:473, 51. punkts); 2000. gada 26. septembris, *IGI* (C-134/99, EU:C:2000:503, 36. punkts), un 1982. gada 19. janvāris, *Becker* (8/81, EU:C:1982:7, 25. punkts).

[5] Spriedums, 2002. gada 10. septembris, *Kügler* (C-141/00, EU:C:2002:473, 53. punkts). 2016. gada 21. janvāra spriedumā lietā *Les Jardins de Jouvence* (C-335/14, EU:C:2016:36, 47. punkts) runa ir par autonomiem Savienības tiesību jēdzieniem, kuriem ir nepieciešama Savienības tiesību definīcija.

[6] Spriedums, 2010. gada 17. jūnijs, Komisija/Francija (C-492/08, EU:C:2010:348, 41. punkts attiecībā uz III pielikuma 15. punktu).

[7] Spriedums, 2002. gada 10. septembris, *Kügler* (C-141/00, EU:C:2002:473, 55. punkts).

[8] Spriedumi, 2020. gada 8. oktobris, *Finanzamt D* (C-657/19, EU:C:2020:811, 45. punkts), un 2002. gada 10. septembris, *Kügler* (C-141/00, EU:C:2002:473, 56. punkts).

[9] Spriedumi, 2012. gada 15. novembris, *Zimmermann* (C-174/11, EU:C:2012:716, 32. punkts), un 2002. gada 10. septembris, *Kügler* (C-141/00, EU:C:2002:473, 61. punkts).

36. Attiecībā uz iesniedzējtiesas pirmo jautājumu jāprecizē, ka tas tā ir neatkarīgi no tā, vai pakalpojuma sniegšanas vieta ir noteikta saskaņā ar galamērķa valsts vai izcelsmes valsts principu, kā arī neatkarīgi no tā, vai šo pakalpojumu ir nodrošinājis starpnieks.

B. Par efektīvas atzīšanas prasībām (trešais jautājums)

37. Trešais jautājums ir par to, vai komercsabiedrības reģistrēšanās kā sociālo pakalpojumu sniedzējai ir pietiekama, lai varētu runāt par efektīvi atzītu struktūru PVN direktīvas 132. panta 1. punkta g) apakšpunkta izpratnē.

38. Valsts iestāžu ziņā ir noteikt, kuras struktūras ir atzīstamas par sociālās labklājības struktūrām PVN direktīvas 132. panta 1. punkta g) apakšpunkta izpratnē [10]. PVN direktīvas 132. panta 1. punkta g) apakšpunktā nav precizēti ne nosacījumi, ne noteikumi, saskaņā ar kuriem par sociālās labklājības struktūrām tiktu atzītas struktūras, kas nav publisko tiesību subjekti. Tāpēc principā katras dalībvalsts tiesību aktos ir jānosaka noteikumi, saskaņā ar kuriem šādām struktūrām var piešķirt šādu atzīšanu [11].

39. Tomēr šajā ziņā no Tiesas judikatūras izriet, ka, lai struktūras, kas nav publisko tiesību subjekti, atzītu par sociālās labklājības struktūrām, valsts iestādēm saskaņā ar Savienības tiesībām un valsts tiesu uzraudzībā ir jāņem vērā vairāki apstākļi.

40. Tie var būt specifisku valsts vai reģionālu, normatīvu vai administratīvu, ar nodokļiem vai sociālo nodrošinājumu saistītu noteikumu esamība, attiecīgā nodokļa maksātāja darbībām piemītošais vispārējo interešu raksturs, tas, ka citiem nodokļa maksātājiem, kas veic tādas pašas darbības, jau ir atzīts līdzīgs raksturs, kā arī tas, ka attiecīgo pakalpojumu izmaksas lielā mērā, iespējams, sedz slimokases vai citas sociālā nodrošinājuma iestādes [12]. Šajā ziņā var ņemt vērā arī šo struktūru izvirzītos mērķus, aplūkojot tos kopumā, un šo struktūru sociālās līdzdalības stabilitāti [13].

41. No tā vienlaikus izriet, ka dalībvalstis nevar brīvi kvalificēt privātas vienības, kuru mērķis ir peļņas gūšana (kā šajā gadījumā *Momtrade*), kā sociālās labklājības struktūras tikai tāpēc vien, ka šīs vienības sniedz arī sociāla rakstura pakalpojumus [14]. Tāpēc tikai fakts, ka komercsabiedrība ir reģistrēta valsts aģentūrā kā sociālo pakalpojumu sniedzēja, pats par sevi nevar būt pietiekams iemesls, lai secinātu, ka tā, nepieļaujot diskrecionālas kļūdas, ir atzīta par sociālās labklājības struktūru. Citādi varētu būt tad, ja šī reģistrācija tiktu papildināta ar iepriekš minēto aspektu pārbaudi pēc būtības, kas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai.

[10] Spriedums, 2002. gada 10. septembris, *Kügler* (C-141/00, EU:C:2002:473, 57. punkts).

[11] Spriedums, 2021. gada 15. aprīlis, *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA* (C-846/19, EU:C:2021:277, 69. punkts); 2020. gada 8. oktobris, *Finanzamt D* (C-657/19, EU:C:2020:811, 43. punkts); 2016. gada 21. janvāris, *Les Jardins de Jouvence* (C-335/14, EU:C:2016:36, 32. un 34. punkts), un 2012. gada 15. novembris, *Zimmermann* (C-174/11, EU:C:2012:716, 26. punkts).

[12] Spriedums, 2021. gada 15. aprīlis, *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA* (C-846/19, EU:C:2021:277, 70. punkts); 2020. gada 8. oktobris, *Finanzamt D* (C-657/19, EU:C:2020:811, 44. punkts); 2016. gada 21. janvāris, *Les Jardins de Jouvence* (C-335/14, EU:C:2016:36, 35. punkts); 2015. gada 12. marts, *"go fair" Zeitarbeit* (C-594/13, EU:C:2015:164, 20. punkts), un 2012. gada 15. novembris, *Zimmermann* (C-174/11, EU:C:2012:716, 31. punkts un tajā minētā judikatūra).

[13] Spriedums, 2010. gada 17. jūnijs, Komisija/Francija (C-492/08, EU:C:2010:348, 45. punkts).

[14] Spriedums, 2021. gada 15. aprīlis, *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA* (C-846/19, EU:C:2021:277, 72. punkts); 2010. gada 17. jūnijs, Komisija/Francija (C-492/08, EU:C:2010:348, 42. un 44. punkts), un 2016. gada 28. jūlijs, *Conseil des ministres* (C-543/14, EU:C:2016:605, 61. un 63. punkts).

C. Par to pakalpojumu novērtēšanu, kas ir cieši saistīti ar sociālo aprūpi un sociālo nodrošināšanu (otrā jautājuma otrā daļa)

42. No nodokļa atbrīvota pakalpojuma novērtēšana gan attiecībā uz kritērijiem, gan piemērojamiem tiesību aktiem un šim nolūkam nepieciešamajiem pierādījumiem ir otrā jautājuma otrā daļas tēma. No PVN direktīvas 132. panta 1. punkta g) apakšpunkta formulējuma izriet, ka šajā tiesību normā paredzētais atbrīvojums attiecas tikai uz pakalpojumiem un preču piegādēm, kas ir "cieši saistītas ar sociālo aprūpi un sociālo nodrošināšanu". Tādējādi no nodokļiem atbrīvota pakalpojuma esamība izriet tikai no Savienības tiesību aktiem.

43. Saskaņā ar Tiesas judikatūru formulējums, kas izmantots, lai aprakstītu PVN direktīvas 132. pantā minētos atbrīvojumus, ir interpretējams šauri, ņemot vērā, ka šie atbrīvojumi nozīmē atkāpes no vispārējā principa, saskaņā ar kuru PVN tiek iekasēts par katru pakalpojumu, ko pret atlīdzību ir sniedzis nodokļa maksātājs [15]. Tomēr tas arī nebūtu jāinterpretē pārāk šauri [16], jo šā formulējuma interpretācijā ir jāievēro nodokļu neitralitātes principa prasības, kas raksturīgas kopējai PVN sistēmai, un tai ir jāatbilst minēto atbrīvojumu mērķiem. Tādējādi Tiesas ieskatā šauras interpretācijas prasība nenozīmē, ka minētajā 132. pantā norādīto atbrīvojumu definēšanā lietotais formulējums ir jāinterpretē tādā veidā, ka atbrīvojumi zaudē paredzēto iedarbību [17].

44. Tādējādi Tiesa prasa veikt teleoloģisku noteikumu par atbrīvošanu no nodokļa interpretāciju, ņemot vērā nodokļu atbrīvojuma mērķus un neitralitātes principu. Turklāt, interpretējot PVN direktīvas 132. panta 1. punkta g) apakšpunktu, ir jāņem vērā arī 134. panta a) punkts, saskaņā ar kuru attiecīgajiem pakalpojumiem ir jābūt būtiski svarīgiem ar sociālo aprūpi un sociālo nodrošināšanu saistīto darījumu īstenošanai [18].

45. Šajā ziņā Tiesa jau ir nospriedusi, ka principā vispārējā aprūpe un palīdzība mājās, kuru nodrošina ambulators aprūpes dienests personām, kas ir fiziski vai ekonomiski atkarīgas no citu palīdzības, ir cieši saistīta ar sociālo aprūpi un sociālo nodrošināšanu šīs tiesību normas izpratnē [19]. Tāpat par tādiem ir jāuzskata arī pakalpojumi, kas tiek sniegti personām, kuras ir garīgas atkarības stāvoklī, un kas ir paredzēti viņu aizsardzībai to civiltiesiskajās darbībās, ja šīs personas riskē kaitēt pašu interesēm – finansiālajām vai citām [20]. Tomēr tas neattiecas uz nodrošināšanu ar darba ņēmējiem, jo tā pati par sevi nav vispārējas nozīmes sociālās labklājības nozarē veikta pakalpojumu sniegšana. Šajā ziņā nav nozīmes nedz tam, ka konkrētie darbinieki ir aprūpējošais personāls, nedz arī tam, ka darbinieki tiek nodrošināti atzītām veselības aprūpes iestādēm [21].

[15] Tiesas spriedums, 2021. gada 15. aprīlis, *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA* (C-846/19, EU:C:2021:277, 57. punkts); 2020. gada 8. oktobris, *Finanzamt D* (C-657/19, EU:C:2020:811, 28. punkts); 2015. gada 12. marts, *"go fair" Zeitarbeit* (C-594/13, EU:C:2015:164, 17. punkts); 2012. gada 15. novembris, *Zimmermann* (C-174/11, EU:C:2012:716, 22. punkts), un 1999. gada 7. septembris, *Gregg* (C-216/97, EU:C:1999:390, 12. punkts).

[16] Spriedums, 2005. gada 26. maijs, *Kingscrest Associates* un *Montecello* (C-498/03, EU:C:2005:322, 32. punktā ir teikts "nav interpretējams šauri").

[17] Spriedums, 2021. gada 15. aprīlis, *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA* (C-846/19, EU:C:2021:277, 57. punkts); 2020. gada 8. oktobris, *Finanzamt D* (C-657/19, EU:C:2020:811, 28. punkts); 2015. gada 12. marts, *"go fair" Zeitarbeit* (C-594/13, EU:C:2015:164, 17. punkts), un 2012. gada 15. novembris, *Zimmermann* (C-174/11, EU:C:2012:716, 22. punkts).

[18] Spriedums, 2021. gada 15. aprīlis, *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA* (C-846/19, EU:C:2021:277, 59. punkts), un 2020. gada 8. oktobris, *Finanzamt D* (C-657/19, EU:C:2020:811, 31. punkts); šajā nozīmē eventuāli arī spriedums, 2006. gada 9. februāris, *Stichting Kinderopvang Enschede* (C-415/04, EU:C:2006:95, 25. punkts).

[19] Spriedums, 2021. gada 15. aprīlis, *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA* (C-846/19, EU:C:2021:277, 62. punkts), un 2012. gada 15. novembris, *Zimmermann* (C-174/11, EU:C:2012:716, 23. punkts), šajā nozīmē skat. spriedumu, 2002. gada 10. septembris, *Kügler* (C-141/00, EU:C:2002:473, 44. punkts).

[20] Spriedums, 2021. gada 15. aprīlis, *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA* (C-846/19, EU:C:2021:277, 63. punkts).

[21] Spriedums, 2015. gada 12. marts, *"go fair" Zeitarbeit* (C-594/13, EU:C:2015:164, 28. punkts).

46. Tas, vai attiecīgais pakalpojums ir atbrīvots no nodokļiem, ir jānosaka dalībvalstij, kurai ar direktīvu piešķirta kompetence nodokļu jomā. PVN tiesībās tas tiek īstenots, izmantojot pakalpojuma sniegšanas vietu. Ja pakalpojumi tiek sniegti personai, kas ir nodokļa maksātāja, tad saskaņā ar PVN direktīvas 44. pantu principā tā ir vieta, kur ir pakalpojumu saņēmēja saimnieciskās darbības pastāvīgā vieta (galamērķa valsts princips). Ja pakalpojumi tiek sniegti personai, kas nav nodokļa maksātāja, tad saskaņā ar PVN direktīvas 45. pantu tā ir vieta, kur ir pakalpojumu sniedzēja saimnieciskās darbības pastāvīgā vieta (izcelsmes valsts princips). Dažās īpašās tiesību normās par pakalpojumu sniegšanas vietu (piemēram, PVN direktīvas 54. pantā) nodokļa uzlikšanas tiesības ir balstītas uz vietu, kur faktiski tiek veiktas darbības (darbības vietas princips).

47. Šajā gadījumā attiecīgie pakalpojumi ir pakalpojumi personām, kas nav nodokļa maksātājas, tāpēc saskaņā ar PVN direktīvas 45. pantu valsts, kurai ir tiesības uzlikt nodokli, ir Bulgārija. Tāpēc atbilstoši Bulgārijas Likumam par pievienotās vērtības nodokli, ja ar to ir pareizi transponēta PVN direktīva, tiek noteikts, vai ir sniegts no nodokļa atbrīvots pakalpojums. Tas, vai arī Vācijas vai Austrijas likumā par apgrozījuma nodokli attiecīgais pakalpojums tiktu vērtēts kā no nodokļa atbrīvots sociālās aprūpes pakalpojums, šajā ziņā nav būtiski. Tomēr tādā saskaņotā tiesību jomā kā PVN tiesības vērtējumam ideālā gadījumā vajadzētu būt vienādam.

48. To, vai ar attiecīgajām *ZDDS* tiesību normām ir pareizi transponēta PVN direktīva, ir jāizvērtē iesniedzējtiesai. Ja tas tā nav, kā izklāstīts iepriekš (32. un nākamajos punktos), nodokļa maksātājs var tieši atsaukties uz PVN direktīvu. Abos gadījumos nodokļa maksātājam ir pienākums sadarboties, lai novērtētu, vai attiecīgie pakalpojumi ir arī no nodokļa atbrīvoti pakalpojumi. Tas var ietvert arī pierādījumu sniegšanu. Savukārt tas, kādi ir šie pierādījumi, un kā tie sniedzami, PVN direktīvā nav noteikts.

49. Nepastāvot šādam regulējumam Savienības tiesībās, dalībvalstu kompetencē ir noteikt prasības pierādījumu jomā (procesuālās autonomijas princips). Kā Tiesa jau ir nospriedusi, tām šajā ziņā ir rīcības brīvība [22] un tās pašas var noteikt nosacījumus. Tomēr noteikumi nedrīkst būt mazāk labvēlīgi par tiem, kas reglamentē līdzīgas iekšzemes situācijas (līdzvērtības princips), ne arī tādi, kas padara faktiski neiespējamu vai pārmērīgi apgrūtina Savienības tiesību sistēmā paredzēto tiesību īstenošanu (efektivitātes princips) [23].

50. Līdzvērtības principa pārkāpums šajā gadījumā nav konstatējams. Tāpat nav acīmredzams efektivitātes principa pārkāpums. Ir skaidrs, ka zināmi pierādījumi, lai pārbaudītu, vai pastāv no nodokļa atbrīvots pakalpojums, ir atbilstīgi, nepieciešami un vairumā gadījumu arī piemēroti. Tas tā ir vēl jo vairāk tad, ja pakalpojumi tiek sniegti ārpus Bulgārijas nodokļu iestāžu kontroles jomas (šajā gadījumā – Vācijā vai Austrijā). Tādējādi man šķiet, ka atbrīvojuma no nodokļa izmantošana principā nav padarīta praktiski neiespējama. Tomēr šis vērtējums galu galā ir jāveic iesniedzējtiesai.

[22] Attiecībā uz procentu regulējuma neesamību PVN tiesībās skat. spriedumus, 2020. gada 23. aprīlis, *Sole-Mizo* un *Dalmandi Mezőgazdasági* (C-13/18 un C-126/18, EU:C:2020:292, 37. punkts); 2013. gada 24. oktobris, *Rafinăria Steaua Română* (C-431/12, EU:C:2013:686, 20. punkts, autonomija); 2011. gada 28. jūlijs, Komisija/Ungārija (C-274/10, EU:C:2011:530, 39. punkts), un 2011. gada 12. maijs, *Enel Maritsa Iztok 3* (C-107/10, EU:C:2011:298, 29. punkts).

[23] Spriedumi, 2020. gada 16. jūlijs, UR (advokātu pienākums maksāt PVN) (C-424/19, EU:C:2020:581, 25. punkts); 2020. gada 4. marts, *Telecom Italia* (C-34/19, EU:C:2020:148, 58. punkts); 2014. gada 10. jūlijs, *Impresa Pizzarotti* (C-213/13, EU:C:2014:2067, 54. punkts); 2013. gada 24. oktobris, *Rafinăria Steaua Română* (C-431/12, EU:C:2013:686, 20. punkts); 2010. gada 21. janvāris, *Alstom Power Hydro* (C-472/08, EU:C:2010:32, 17. punkts), un 2009. gada 3. septembris, *Fallimento Olimpiclub* (C-2/08, EU:C:2009:506, 24. punkts).

D. Par "attiecīgo dalībvalsti", kas veic struktūru atzīšanu (otrā jautājuma pirmā daļa)

1. Problēmas izklāsts

51. Tādējādi Bulgārija pieņem lēmumu par to, vai pastāv pakalpojums, kas ir cieši saistīts ar sociālo aprūpi. Tomēr PVN direktīvas 132. panta 1. punkta g) apakšpunktā papildus ir prasīts, lai šo pakalpojumu sniedz konkrēts nodokļa maksātājs. Šāda veida no nodokļa atbrīvotus pakalpojumus var sniegt tikai "veco ļaužu pansionāti, publisko tiesību subjekti vai citas struktūras, kuras attiecīgā dalībvalsts atzinusi par sociālās labklājības struktūrām".

52. Tā kā šajā gadījumā iespējama ir tikai pēdējā alternatīva, izšķiroši ir tas, vai *Momtrade* ir šāda atzīta struktūra. Iespējams, ka Bulgārija ir atzinusi *Momtrade* par šādu struktūru, lai gan tikai fakts, ka komercsabiedrība ir reģistrēta valsts aģentūrā kā sociālo pakalpojumu sniedzēja, pats par sevi nav pietiekams (par to skat. 40. un 41. punktu). Darbības vietā vai galamērķa valstīs – Vācijā un Austrijā – *Momtrade* acīmredzot nav atzīta par šādu struktūru. Pieņemot, ka Bulgārija ir efektīvi atzinusi *Momtrade* par šādu struktūru, lai atbildētu uz otrā jautājuma pirmo daļu, ir jānoskaidro, kurai "attiecīgajai dalībvalstij" ir jāpieņem šis atzīšanas lēmums.

53. PVN direktīvā ir runa tikai par "attiecīgo dalībvalsti". Virspusēji aplūkojot, "attiecīgā dalībvalsts" ir arī pakalpojumu sniegšanas vietas dalībvalsts PVN piemērošanas nolūkā. Galu galā tai, piemēram, saskaņā ar Komisijas apsvērumos pausto viedokli, ir jāuzliek nodoklis.

54. Tomēr tiesību normas par izpildes vietu tieši attiecībā uz pakalpojumiem ir grozītas, tām stājoties spēkā no 2010. gada 1. janvāra[24]. Šo grozījumu mērķis bija ņemt vērā PVN patēriņa nodokļa raksturu[25] arī attiecīgās dalībvalsts nodokļa uzlikšanas tiesībās. Tāpēc principā valstij, kurā notiek patēriņš, vajadzētu būt tiesībām uzlikt nodokli (galamērķa valsts princips). Tomēr, ja tas rada īstenošanas problēmas, kā tas ir pakalpojumu sniegšanas gadījumā personām, kas nav nodokļa maksātājas, – skat. PVN direktīvas 45. pantu –, tiek piemērots izcelsmes valsts princips. Tomēr šī izcelsmes valsts principa jēga – izvairīšanās no īstenošanas trūkumiem – man tomēr nešķiet automātiski attiecināma uz jēgu citu struktūru atzīšanai PVN direktīvas 132. panta 1. punkta g) apakšpunkta izpratnē.

55. Visvienkāršākais risinājums varētu būt arī šajā ziņā balstīties uz izcelsmes valsti. Par to liecina tas, ka pakalpojumu sniegšanas vieta personām, kas nav nodokļu maksātājas, parasti ir izcelsmes valsts, kurai arī ir tiesības uz nodokļa uzlikšanu. Tad šajā gadījumā Bulgārija būtu atbildīga par atzīšanu. Tomēr šāda risinājuma gadījumā dalībvalsts, kas izvirza īpaši stingras prasības (piemēram, kvalitātes ziņā) attiecībā uz atzīšanu, apgrūtinātu uzņēmumiem, kas reģistrēti tās teritorijā, tādu pārrobežu pakalpojumu sniegšanu, kuri ir cieši saistīti ar sociālo aprūpi. Savukārt pretējā gadījumā šādiem uzņēmumiem būtu atrašanās vietas priekšrocība, reģistrējoties tajā valstī, kurā ir viszemākās prasības attiecībā uz atzīšanu. Abos gadījumos neizbēgami būtu konkurences traucējumi galamērķa valstī – tur, kur pakalpojums tiek saņemts un patērēts.

[24] Padomes Direktīva 2008/8/EK (2008. gada 12. februāris), ar ko groza Direktīvu 2006/112/EK attiecībā uz pakalpojumu sniegšanas vietu (OV 2008, L 44, 11. lpp.)

[25] Skat. tikai Direktīvas 2008/8/EK trešo apsvērumu.

56. Tomēr PVN tiesību akti ir saskaņoti tieši tāpēc, ka tie *per se* ir īpaši saistīti ar iekšējo tirgu, un šādi konkurences izkropļojumi būtu jānovērš. Tāpēc PVN direktīva ir balstīta uz LESD 113. pantā noteikto kompetences pamatu, un atšķirībā no tā, kā tas ir citu nodokļu gadījumā (it īpaši atšķirībā no tā, kā tas ir ienākuma nodokļu gadījumā), tai nav jāatbilst LESD 115. pantā noteiktajiem īpašajiem nosacījumiem.

57. Tāpēc šķiet apšaubāmi, vai ar "attiecīgo dalībvalsti" patiešām ir domāta pakalpojumu sniegšanas vietas valsts PVN piemērošanas nolūkā. Tas tā ir vēl jo vairāk tāpēc, ka pakalpojuma sniegšanas vieta ir atkarīga no pakalpojuma saņēmēja statusa. Ja viens un tas pats pakalpojums tiktu sniegts vienā un tajā pašā dalībvalstī (ārvalstīs) personai, kas nav nodokļa maksātāja (piemēram, aprūpes pakalpojumi fiziskai personai), un personai, kas ir nodokļa maksātāja (piemēram, apakšpakalpojumu sniedzēja statusā sniegti aprūpes pakalpojumi veco ļaužu pansionātam), tam būtu nepieciešams divreiz veikt atzīšanu, jo pakalpojumu sniegšanas vieta vienreiz ir galamērķa valstī (ārvalstīs) un vienreiz izcelsmes valstī (iekšzemē).

2. Formulējums

58. Frāze "attiecīgā[s] dalībvalsts atz[īta] [..] struktūr[a]" tiek izmantota tikai dažās nodokļa atbrīvojumu regulējošās tiesību normās, savukārt citās nodokļa atbrīvojumu regulējošās tiesību normās ir runa tikai par "atzītām struktūrām" (skat., piemēram, PVN direktīvas 132. panta 1. punkta b) apakšpunktu).

59. Šāds formulējuma salīdzinājums jau ļauj secināt, ka "attiecīgā dalībvalsts", visticamāk, nozīmē ko citu, nevis valsti, kurai ir tiesības uzlikt nodokli. Proti, interpretācija, ka attiecīgā dalībvalsts vienmēr nozīmē dalībvalsti, kas drīkst arī darījumam uzlikt nodokli, padara šo formulējumu kopumā lieku. Tas tādēļ, ka, nepastāvot šādam formulējumam, jebkurā gadījumā vienmēr tā dalībvalsts, kurā atrodas pakalpojuma sniegšanas vieta PVN piemērošanas nolūkā, un kurai tādējādi ir tiesības uzlikt nodokli, pārbauda nodokļa iekasējuma gadījuma iestāšanās nosacījumus un var izmantot atbilstošu novērtējuma brīvību.

60. Tāpēc jau formulējums norāda, ka ar "attiecīgo dalībvalsti" ne vienmēr ir domāta dalībvalsts, kura drīkst darījumam uzlikt nodokli.

3. Izstrādes vēstures izvērtēšana

61. Par to liecina arī šīs tiesību normas izstrādes vēsture. PVN direktīvas 132. panta 1. punkta g) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums no nodokļa bija noteikts Sestās direktīvas 13. pantā, kas bija PVN direktīvas normas priekštece. Tomēr saskaņā ar toreizējo virsrakstu šajā pantā bija ietverti tikai "Atbrīvojumi valsts teritorijā".

62. Atbilstoši 3. apsvērumam, pieņemot PVN direktīvu, ir pārstrādāta tikai struktūra un formulējumi, bet nav veiktas būtiskas izmaiņas spēkā esošajos tiesību aktos. Tomēr izdarītie grozījumi ir izsmeļoši uzskaitīti tiesību normās par direktīvas transponēšanu un stāšanos spēkā. Tajās nekas nav atrodams attiecībā uz PVN direktīvas 132. panta 1. punkta g) apakšpunktu.

63. Tāpēc, ņemot vērā Sesto direktīvu, var pieņemt, ka ar atbrīvojumu no nodokļa *valsts teritorijā* galvenokārt bija domāti pakalpojumi, ko parasti sniedz "veco ļaužu pansionāti, publisko tiesību subjekti vai citas struktūras, kuras attiecīgā dalībvalsts atzinusi par sociālās labklājības

struktūrām", kuri ir reģistrēti valsts teritorijā un piedāvā savus pakalpojumus valsts teritorijā. Attiecīgā dalībvalsts, kam jāveic atzīšana, tad būtu tā dalībvalsts, kurā pakalpojums tika sniegts. Tas atbilstu galamērķa valsts principam.

4. Teleoloģiskā interpretācija

64. Arī teleoloģiskā interpretācija liecina pret tiesību normu par pakalpojuma sniegšanas vietu izmantošanu, lai noteiktu "attiecīgo dalībvalsti", kas lemj par atzīšanu. Kā minēts iepriekš, tiesību normu par pakalpojumu sniegšanas vietu mērķis pārrobežu piegāžu un pakalpojumu gadījumā ir nodokļu ieņēmumus novirzīt vienai no attiecīgajām dalībvalstīm. Šajā ziņā var piemērot dažādus principus, kuros vai nu vairāk ņem vērā patēriņa nodokļa raksturu (galamērķa valsts princips, darbības vietas princips), vai arī vairāk ņem vērā efektīvas nodokļu administrācijas principu (izcelsmes valsts princips).

65. Tomēr, manuprāt, PVN direktīvas 132. panta 1. punkta g) apakšpunktā paredzētā atbrīvojuma no PVN mērķis un sasaiste ar "attiecīgās dalībvalsts" veiktu atzīšanu valstiskā līmenī atšķiras. Tas tādēļ, ka šajā ziņā runa nav par patēriņa nodokļa rakstura vai efektīvas nodokļu administrācijas īstenošanu, bet gan it īpaši par attiecīgo dalībvalstu sociālo sistēmu finansēšanu.

66. Proti, atbrīvojuma no nodokļa mērķis ir samazināt šo pakalpojumu izmaksas un tādējādi padarīt tos pieejamākus privātpersonām, kas tos varētu izmantot [26]. Tā kā lielāko daļu šo izmaksu sedz dalībvalstu sociālās sistēmas, atbrīvojuma no nodokļa mērķis tādējādi ir arī dalībvalstu sociālo sistēmu finansēšana.

67. Šā iemesla dēļ Tiesa jau vairākkārt ir nospriedusi, ka dalībvalsts, atzīstot citas struktūras, nepārsniedz savu rīcības brīvību, ja tā pieprasa, lai attiecīgās ar ambulatoro aprūpi saistītās izmaksas pilnā apmērā vai lielākajā daļā būtu segušas valsts sociālās apdrošināšanas vai sociālās palīdzības iestādes [27].

68. Tomēr, ja, no vienas puses, citas struktūras atzīšana ir dalībvalsts ziņā un, no otras puses, atbrīvojums no nodokļa ir paredzēts, lai samazinātu medicīniskās aprūpes izmaksas, kuras galvenokārt sedz attiecīgās sociālās sistēmas, tad pakalpojuma sniegšanas vietai PVN piemērošanas nolūkā nevar būt izšķiroša nozīme. Tas tādēļ, ka pārrobežu pakalpojumu gadījumā šķiet grūti iedomāties, ka izcelsmes valsts (šajā gadījumā – Bulgārija) varētu pēc saviem ieskatiem lemt, vai galamērķa valstu (šajā gadījumā – Vācijas vai Austrijas) sociālās sistēmas būtu vai nebūtu jāapliek ar PVN.

69. Tas arī izskaidrotu, kāpēc Savienības likumdevējs skaidri balstās uz atzīšanu, ko veic attiecīgā dalībvalsts. No teleoloģiskās interpretācijas viedokļa raugoties, attiecīgā dalībvalsts ir tā dalībvalsts, kuras sociālās sistēmas pakalpojums ietekmē un kurai tādēļ būtu jāvar lemt par pakalpojuma sniedzēja atzīšanu par sociālās labklājības struktūru.

[26] Spriedums, 2020. gada 8. oktobris, *Finanzamt D* (C-657/19, EU:C:2020:811, 29. punkts); 2016. gada 21. janvāris, *Les Jardins de Jouvence* (C-335/14, EU:C:2016:36, 41. punkts), un 2005. gada 26. maijs, *Kingscrest Associates* un *Montecello* (C-498/03, EU:C:2005:322, 30. punkts).

[27] Spriedums, 2012. gada 15. novembris, *Zimmermann* (C-174/11, EU:C:2012:716, 37. punkts); šajā nozīmē arī spriedums, 2016. gada 21. janvāris, *Les Jardins de Jouvence* (C-335/14, EU:C:2016:36, 39. punkts), un 2005. gada 26. maijs, *Kingscrest Associates* un *Montecello* (C-498/03, EU:C:2005:322, 53. punkts). Līdzīgi arī no nodokļiem atbrīvotu medicīniskās aprūpes pakalpojumu gadījumā – spriedums, 2022. gada 7. aprīlis, I (PVN atbrīvojums slimnīcas pakalpojumiem) (C-228/20, EU:C:2022:275, 61. punkts), un 2020. gada 5. marts, *Idealmed III* (C-211/18, EU:C:2020:168, 30. un 31. punkts).

70. Visbeidzot, par labu šādai interpretācijai liecina PVN direktīvas 133. panta 1. punkta c) apakšpunkta formulējums. Saskaņā ar to dalībvalsts var piešķirt atbrīvojumu "citām struktūrām", piemērojot nosacījumu, ka šo struktūru noteiktās cenas ir apstiprinājušas valsts iestādes. Ar to var būt domātas tikai iestādes galamērķa valstī. Ja cenu apstiprināšana uz vietas ir atkarīga no galamērķa valsts kompetentajām iestādēm, tas nozīmē, ka "attiecīgajai dalībvalstij", kura lemj par atzīšanu, ir jābūt dalībvalstij, kas ir galamērķa valsts.

5. Neitralitātes principa ievērošana

71. Turklāt interpretācija, ka PVN direktīvas 132. panta 1. punkta g) apakšpunktā par atzīšanu atbildīgā dalībvalsts ir dalībvalsts, kuras sociālās sistēmas parasti apmaksā pakalpojumus, nevis dalībvalsts, kurā atrodas pakalpojuma sniegšanas vieta saskaņā ar PVN direktīvu, atbilst neitralitātes principam.

72. Neitralitātes princips liedz pret uzņēmējiem, kas veic vienādas darbības, attiekties dažādi PVN iekasēšanas ziņā [28]. Uzņēmumus, starp kuriem pastāv konkurence, no PVN viedokļa būtu jāvērtē vienādi.

73. Konkurence starp veco ļaužu pansionātiem, publisko tiesību subjektiem un citām struktūrām, kuras atzinusi attiecīgā dalībvalsts, principā notiek tur, kur pakalpojumi tiek sniegti un apmaksāti. Šajā ziņā *Momtrade* konkurē galvenokārt ar struktūrām, kas sniedz līdzīgus pakalpojumus Vācijā vai Austrijā. Šī konkurence varētu tikt būtiski izkropļota, ja dalībvalstis, izmantojot savu atzīšanas praksi izcelsmes valstī, varētu ietekmēt darbības izmaksas galamērķa valstī.

74. Šādi konkurences izkropļojumi rastos visos gadījumos, kuros atzīšanas prakse dalībvalstīs ir atšķirīga. Dalībvalstīm šajā ziņā piešķirtā novērtējuma brīvība (skat. 38. un nākamos punktus) izslēdz gandrīz jebkādu vienotu praksi. Dalībvalsts, kas izvirza visstingrākos nosacījumus attiecībā uz atzīšanu, nostādītu neizdevīgākā situācijā uzņēmumus, kuru saimnieciskās darbības pastāvīgā vieta atrodas tās teritorijā, attiecībā uz pakalpojumiem, kas minēti PVN direktīvas 45. pantā. Dalībvalsts, kas izvirza visvieglākos nosacījumus attiecībā uz atzīšanu, radītu priekšrocību uzņēmumiem, kuru saimnieciskās darbības pastāvīga vieta ir tās teritorijā, attiecībā uz PVN direktīvas 45. pantā minētajiem pakalpojumiem.

75. Attiecīgi Bulgārija, kā to norādījusi Bulgārijas nodokļu administrācija, pieņem atzīšanas lēmumu, kas ir spēkā tikai attiecībā uz pakalpojumiem, kuri sniegti Bulgārijas teritorijā. Tādējādi šajā gadījumā Vācijai un Austrijai būtu jālemj, vai *Momtrade* ir jāatzīst par sociālās labklājības struktūru.

76. *Momtrade* šis lēmums būtu jāiesniedz Bulgārijas nodokļu iestādēm. Saskaņā ar savstarpējas uzticēšanās principu [29] tas būtu jāatzīst Bulgārijā. Bulgārijas iestādēm tad būtu tikai jāpārbauda, vai pastāv arī no nodokļa atbrīvots pakalpojums, kas ir cieši saistīts ar sociālo aprūpi un sociālo nodrošināšanu PVN direktīvas 132. panta 1. punkta g) apakšpunkta izpratnē. Ja tas tā nav,

[28] Skat. spriedumus, 2008. gada 16. oktobris, *Canterbury Hockey Club* un *Canterbury Ladies Hockey Club* (C-253/07, EU:C:2008:571, 30. punkts); 1999. gada 7. septembris, *Gregg* (C-216/97, EU:C:1999:390, 20. punkts), un 1998. gada 11. jūnijs, *Fischer* (C-283/95, EU:C:1998:276, 22. punkts).

[29] Attiecībā uz šo principu sadarbības krimināltiesību jomā skat. spriedumu, 2021. gada 12. maijs, *Bundesrepublik Deutschland* (Interpola sarkanais paziņojums) (C-505/19, EU:C:2021:376, 80. punkts un tajā minētā judikatūra). Skat. arī spriedumu, 2006. gada 28. septembris, *van Straaten* (C-150/05, EU:C:2006:614, 43. punkts).

pakalpojums ir apliekams ar nodokli; ja tas tā ir, pakalpojums ir atbrīvots no nodokļa. Jebkurš strīds par to, vai atzīšanas lēmumā nav pieļautas diskrecionālas kļūdas, būtu jārisina valstī, kuras sociālajām sistēmām parasti būtu jāsedz izmaksas, tātad, galamērķa valstī.

77. Tomēr šādas interpretācijas dēļ Bulgārijas PVN ieņēmumu apjomu netieši ietekmē citas dalībvalsts (šajā gadījumā – Vācijas un Austrijas) atzīšanas lēmums. Taču, manuprāt, to attaisno PVN direktīvas 132. panta 1. punkta g) apakšpunkta īpašais mērķis (attiecīgo sociālo sistēmu izmaksu samazināšana – par to skat. 65. un nākamos punktus) un konkurences neitralitātes princips.

V. Secinājumi

78. Līdz ar to es ierosinu Tiesai uz *Varhoven administrativen sad* (Augstākā administratīvā tiesa, Bulgārija) uzdotajiem prejudiciālajiem jautājumiem atbildēt šādi:

1. Indivīds var tieši atsaukties uz PVN direktīvas 132. panta 1. punkta g) apakšpunktu pret dalībvalsti, kas uzliek nodokli, neraugoties uz tajā dalībvalstīm piešķirto rīcības brīvību. Tas tā ir neatkarīgi no tā, vai pakalpojuma sniegšanas vieta ir noteikta saskaņā ar galamērķa valsts vai izcelsmes valsts principu, un neatkarīgi no tā, vai šo pakalpojumu ir nodrošinājis starpnieks.

2. PVN direktīvas 132. panta 1. punkta g) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka attiecīgā dalībvalsts, kas pieņem atzīšanas lēmumu attiecībā uz citām struktūrām, ir tā dalībvalsts, kurā pakalpojumi faktiski tiek sniegti un kuras sociālās sistēmas parasti apmaksā šos pakalpojumus. Pārrobežu pakalpojumu gadījumā tā var būt arī dalībvalsts, kurai direktīvā noteikumos par pakalpojuma sniegšanas vietu nav piešķirta attiecīgā kompetence nodokļu jomā.

   Savukārt tas, vai attiecīgais pakalpojums ir pakalpojums, kas ir cieši saistīts ar sociālo aprūpi un sociālo nodrošināšanu un ir pietiekami pierādīts, jāizvērtē dalībvalstij, kurai direktīvā, izmantojot pakalpojumu sniegšanas vietu, ir piešķirta kompetence nodokļu jomā, tikai un vienīgi saskaņā ar tās tiesību aktiem (ja tā pareizi transponē PVN direktīvas 132. panta 1. punkta g) apakšpunktu).

3. Tikai fakts, ka komercsabiedrība ir reģistrēta valsts aģentūrā kā sociālo pakalpojumu sniedzēja, pats par sevi nav pietiekams iemesls, lai secinātu, ka tā, nepieļaujot diskrecionālas kļūdas, ir atzīta par sociālās labklājības struktūru.