

Pagaidu versija

TIESAS SPRIEDUMS (septītā palāta)

2023. gada 11. maijā (\*)

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu – Kopējā pievienotās vērtības nodokļa (PVN) sistēma – Direktīva 2006/112/EK – 132. panta 1. punkta g) apakšpunkts – Pakalpojumu, kuri cieši saistīti ar sociālo aprūpi un sociālo nodrošināšanu un kurus sniedz struktūra, ko attiecīgā dalībvalsts atzinusi par sociālās labklājības struktūru, atbrīvojumi no nodokļa – Pakalpojumu sniegšana personai, kas nav nodokļa maksātāja, dalībvalstī, kura nav pakalpojumu sniedzēja reģistrācijas dalībvalsts – Pabalstu rakstura un nosacījuma par organizāciju, kas atzēta par sociālās labklājības organizāciju, vērtējums – Atbilstošo valsts tiesību noteikšana – “Attiecīgās dalībvalsts” jēdziens

Lietā C-620/21

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Varhoven administrativen sad* (Augstākā administratīvā tiesa, Bulgārija) iesniegusi ar 2021. gada 27. septembra lēmumu un kas Tiesā reģistrēts 2021. gada 6. oktobrī, tiesvedībā

## **MOMTRADE RUSE OOD**

pret

***Direktor na Direktsia “Obzhalvane i danachnoosiguritelna praktika” Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite,***

TIESA (septītā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētāja M. L. Arasteja Saņa [*M. L. Arastey Sahún*] (referente), tiesneši F. Biltšens [*F. Biltgen*] un J. Pasers [*J. Passer*],

ģenerālvokāte: J. Kokote [*J. Kokott*],

sekretārs: A. Kalots Eskobars [*A. Calot Escobar*],

ģemotvērīgā rakstveida procesā,

ģemotvērīgā apsvērumus, ko snieguši:

– *Direktor na Direktsia “Obzhalvane i danachnoosiguritelna praktika” Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite* vārdā – S. Petkov,

– Eiropas Komisijas vārdā – D. Drambozova un J. Jokubauskaitis, pārstāves,

noklausījies ģenerālvokātes secinājumus 2022. gada 1. decembra tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

**Spriedums**

1 L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu ir par Padomes Direkt?vas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu (OV 2006, L 347, 1. lpp.), redakcij? ar groz?jumiem, kas izdar?ti ar Padomes 2008. gada 12. febru?ra Direkt?vu 2008/8/EK (OV 2008, L 44, 11. lpp.) (turpm?k tekst? – “PVN direkt?va”), 132. panta 1. punkta g) apak?punkta interpret?ciju.

2 ?is l?gums ir iesniegts tiesved?b? starp *MOMTRADE RUSE OOD* (turpm?k tekst? – “*Momtrade*”) un *Direktor na Direktsia “Obzhalvane i danachno?osiguritelna praktika” Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite* (Valsts ie??mumu a?ent?ras Centr?l?s administr?cijas Varnas pils?tas Nodok?u un soci?l? nodrošin?juma direkcijas direktors, Bulg?rija; turpm?k tekst? – “direktors”) par pazi?ojumu par pievienot?s v?rt?bas nodokli (PVN).

## **Atbilsto?s ties?bu normas**

### **Savien?bas ties?bas**

#### *PVN direkt?va*

3 PVN direkt?vas 45. pants ir izteikts ??di:

“Pakalpojumu snieg?anas vieta personai, kas nav nodok?a maks?t?ja, ir vieta, kur ir pakalpojumu sniedz?ja saimniecisk?s darb?bas past?v?g? vieta. Tom?r, ja pakalpojumus sniedz nodok?a maks?t?ja past?v?g?s iest?des viet?, kas nav vi?a saimniecisk?s darb?bas past?v?g? vieta, ?o pakalpojumu snieg?anas vieta ir vieta, kur atrodas ?? past?v?g? iest?de. Ja ??das saimniecisk?s darb?bas past?v?g?s vietas vai past?v?g?s iest?des vietas nav, pakalpojumu snieg?anas vieta ir vieta, kur pakalpojumu sniedz?jam ir past?v?g? adrese vai parast? uztur??an?s vieta.”

4 ??s direkt?vas IX sada?a attiecas uz atbr?vojumiem no PVN.

5 Min?t?s direkt?vas IX sada?as 1. noda?? “Visp?r?gi noteikumi” ir ietverts 131. pants, saska?? ar kuru:

“??s sada?as 2. l?dz 9. noda?? paredz?tos atbr?vojumus, neskarot citus Kopienas noteikumus, piem?ro saska?? ar noteikumiem, ko dal?bvalstis pie?em, lai nodrošin?tu pareizu un god?gu ?o atbr?vojumu piem?ro?anu un lai nepie?autu nek?du iesp?jamu kr?p?šanu, izvair??anos un ?aunpr?t?gu izmanto?anu.”

6 PVN direkt?vas ??s pa?as IX sada?as 2. noda?? “Atbr?vojumi konkr?t?m darb?b?m sabiedr?bas interes?s” ir ietverts 132.–134. pants.

7 ??s direkt?vas 132. panta 1. punkta g) apak?punkt? ir noteikts:

“Dal?bvalstis atbr?vo no nodok?a ??dus dar?jumus:

[..]

g) pakalpojumu snieg?anu un pre?u pieg?des, kas ir cie?i saist?tas ar soci?lo apr?pi un soci?lo nodrošin??anu, tostarp t?das, ko veic veco ?au?u pansion?ti, publisko ties?bu subjekti vai citas strukt?ras, kuras attiec?g? dal?bvalsts atzinusi par soci?l?s labkl?j?bas strukt?r?m.”

8 Min?t?s direkt?vas 133. pants ir formul?ts ??di:

“Pie?irot strukt?r?m, kas nav publisko ties?bu subjekti, 132. panta 1. punkta b), g), h), i), l), m) un n) apak?punkt? paredz?tos atbr?vojumu[s], dal?bvalsts katr? atsevi?? gad?jum? var t?m

piem?rot vienu vai vair?kus š?dus nosac?jumus:

- a) attiec?g?s strukt?ras nedr?kst past?v?gi censties g?t pe??u, un jebkuru pe??u, kas tom?r rodas, nedr?kst sadal?t, bet t? j?novirza sniegto pakalpojumu turpin?šanai vai uzlabošanai;
- b) š?s strukt?ras ir j?p?rvalda un j?vada – b?t?b? br?vpr?t?gi – person?m, kur?m paš?m vai caur starpniekiem nav tieša vai netieša da?a attiec?go darb?bu izn?kum?;
- c) š?m strukt?r?m j?nosaka cenas, ko apstiprin?jušas valsts iest?des vai kas nav augst?kas par š?d?m apstiprin?t?m cen?m, vai attiec?b? uz pakalpojumiem, kas nav j?apstiprina, zem?kas cenas par t?m, ko l?dz?giem pakalpojumiem nosaka komercuz??mumi, kuriem j?maks? PVN;
- d) atbr?vojumi nedr?kst?tu rad?t konkurences izkrop?ojumus, nost?dot neizdev?g? st?vokl? uz??mumus, kas ir PVN maks?t?ji.

[..]”

9 Š?s pašas direkt?vas 134. pants ir formul?ts š?di:

“Pre?u pieg?dei vai pakalpojumu sniegšanai nepieš?ir 132. panta 1. punkta b), g), h), i), l), m) un n) apakšpunkt? paredz?to atbr?vojumu, ja:

- a) pre?u pieg?de vai pakalpojumu sniegšana nav b?tiski svar?ga atbr?votajiem dar?jumiem;
- b) pre?u pieg?des vai pakalpojumu sniegšanas pamatm?ris ir g?t strukt?rai papildu ien?kumus, veicot dar?jumus, kas tieši konkur? ar komercuz??mumu dar?jumiem, par kuriem uzliek PVN.”

*Direkt?va 2008/8*

10 Padomes Direkt?vas 2008/8/EK (2008. gada 12. febru?ris), ar ko groza Direkt?vu 2006/112/EK attiec?b? uz pakalpojumu sniegšanas vietu (OV 2008, L 44, 11. lpp.), 3. un 5. apsv?rum? ir noteikts:

“ (3) Princip? par visiem sniegtajiem pakalpojumiem b?tu j?uzliek nodoklis viet?, kur patieš?m notiek pat?riš?. Ja visp?r?jo noteikumu par pakalpojumu sniegšanas vietu groz?tu š?di, gan administrat?vu, gan politikas iemeslu d?? tom?r b?tu vajadz?gi noteikti iz??mumi no š? visp?r?j? noteikuma.

[..]

(5) Ja pakalpojumus sniedz person?m, kas nav nodok?a maks?t?jas, visp?r?jam noteikumam ar? turpm?k b?tu j?b?t t?dam, ka pakalpojuma sniegšanas vieta ir vieta, kur pakalpojuma sniedz?js veic uz??m?jdarb?bu.”

### ***Bulg?rijas ties?bas***

*Bulg?rijas Republikas Konstit?cija*

11 Bulg?rijas Republikas Konstit?cijas 26. panta 2. punkt? ir paredz?ts:

“?rvalstniekiem, kuri dz?vo Bulg?rijas Republik?, ir visas šaj? Konstit?cij? noteikt?s ties?bas un pien?kumi, iz?emot t?s ties?bas un pien?kumus, kuru ieg?šanai Konstit?cij? un likum? ir pras?ta Bulg?rijas pilson?ba.”

## *Nodokļu un sociālo nodrošinājuma procesa kodekss*

12 *Danachnoosiguriteten protsesualen kodeks* (Nodokļu un sociālo nodrošinājuma procesa kodekss), redakcijā, kas piemērojama pamatlietas faktiem, 122. panta 1. punkts ir noteikts:

“Nodokļu iestāde var piemērot nodokli, kas noteikts saskaņā ar attiecīgo likumu un bāzi, kuru tā nosaka pati un kura norādīta 2. punktā, šādos apstākļos:

[..]

3. ja grāmatvedībā ir izmantoti viltoti vai nepareizi dokumenti;

4. ja nav vai nav iesniegta grāmatvedības uzskaitē, kas vesta atbilstoši [*Zakon za schetovodstvoto* (Grāmatvedības likums)] vai ja krtotā grāmatvedība neapņēmusi noteikt nodokļa bāzi, kā arī ja dokumenti, kas vajadzīgi nodokļa bāzes vai obligāto sociālo iemaksu noteikšanai, ir iznīcināti neatbilstošā veidā;

[..]”

## *ZDDS*

13 Atbilstoši *Zakon za danak varhu dobavenata stoynost* (Likums par pievienotās vērtības nodokli; 2006. gada 4. augusta DV Nr. 63), redakcijā, kas ir piemērojama pamatlietas faktiem (turpmāk tekstā – “ZDDS”), 21. panta 1. punktam:

“Ja pakalpojumu saņēmējs ir persona, kas nav nodokļa maksātāja, pakalpojumu sniegšanas vieta ir vieta, kur pakalpojumu sniedzējs veic uzņēmējdarbību kā pašnodarbinātā persona.”

14 ZDDS 38. pants ir formulēts šādi:

“(1) No nodokļa ir atbrīvoti šāji nodaļas minētie darījumi.

(2) No nodokļa ir atbrīvoti arī Kopienas iekšējie darījumi, kas būtu atbrīvoti no nodokļa saskaņā ar šo nodaļu, ja tie tiktu veikti valsts teritorijā.

(3) No nodokļa ir atbrīvota arī jebkura tādā preču iegādē Kopienas iekšienā, kuru piegādē valsts teritorijā ir atbrīvota no nodokļa saskaņā ar šo nodaļu.

[..]”

15 ZDDS 40. pants ir noteikts:

“No nodokļa atbrīvots darījums ir:

1. sociālo pakalpojumu sniegšana [*Zakon za sotsialno podpomagane* (Sociālo palīdzības likums)] izpratnē;

[..].”

16 ZDDS 67. pants ir paredzēts:

“(1) Nodokļa summa tiek noteikta, reizinot nodokļa bāzi ar nodokļa likmi.

(2) Ja, apspriežot darījumu, nav skaidri norādīts, ka nodoklis ir jāmaksā atsevišķi, to uzskata

par iek?autu cen?, par kuru pan?kta vienošan?s.

(3) Tiek uzskat?ts, ka nodoklis ir iek?auts deklar?taj? cen? ar? tad, ja preces tiek pieg?d?tas mazumtirdzniec?b?.

[..]”

## ZSP

17 *Zakon za sotsialno podpomagane* (Likums par soci?lo pal?dz?bu; 1998. gada 19. maija DV Nr. 56), redakcij?, kas piem?rojama pamatlietas faktiem (turpm?k tekst? – “ZSP”), 16. pant? ir noteikts:

“(1) Soci?lo pakalpojumu sniegšanas pamat? ir soci?lais darbs, kas v?rstis uz atbalstu personai:

1. ikdienas darb?bu veikšan?;
2. lai t? soci?li iek?autos;

(2) Soci?los pakalpojumus sniedz, pamatojoties uz individu?lu vajadz?bu nov?rt?jumu un ?emot v?r? personas person?g?s v?lmes un izv?li.

[..]”

18 Atbilstoši ZSP, redakcij?, kas piem?rojama pamatlietas faktiem, 18. pantam:

“(1) Soci?los pakalpojumus sniedz:

1. valsts;
2. pašvald?bas;
3. Bulg?rijas fizisk?s personas, kas re?istr?tas saska?? ar [*Targovski zakon* (Komerclikums)], un juridiskas personas;
4. fiziskas personas, kas veic komercdarb?bu, un juridiskas personas, kas re?istr?tas saska?? ar citas Eiropas Savien?bas dal?bvalsts vai citas Eiropas Ekonomikas zonas [(EEZ)] dal?bvalsts ties?bu aktiem.

(2) 1. punkta 3. un 4. apakšpunkt? min?t?s personas var sniegt soci?los pakalpojumus tikai p?c re?istr?cijas [*Agentsia za sotsialno podpomagane* (Soci?l?s pal?dz?bas a?ent?ra)] re?istr?.

(3) Personas, kas min?tas 1. punkta 3. un 4. apakšpunkt?, p?c licences pieš?iršanas un ieraksta 2. punkt? min?taj? re?istr? var sniegt soci?los pakalpojumus b?rniem l?dz 18 gadu vecumam.

(4) Re?istr?cijas k?rt?ba ir noteikta likuma ?stenošanas noteikumos.”

19 ZSP papildu noteikumu redakcij?, kas piem?rojama pamatlietas faktiem, 1. punkt? ir paredz?ts:

“Šaj? likum? ir izmantoti š?di termini:

[..]

6. “sociālie pakalpojumi”: darbības, kas atbalsta un uzlabo cilvēku iespējas dzīvot neatkarīgi dzīvi; tās tiek veiktas specializētās iestādēs un sabiedrībā;

7. “sociālie pakalpojumi sabiedrībā”: pakalpojumi, kas tiek sniegti īmenes vidē vai vidē, kas līdzinās īmenes videi.

[..]”

#### *ZSP īstenošanas noteikumi*

20 *Pravilnik za prilagane na ZSP (ZSP īstenošanas noteikumi)*, redakcijā, kas piemērojama pamatlietas faktiem, 40. pants ir noteikts:

“(1) Personas, kas vālas saņemt sociālos pakalpojumus, iesniedz rakstisku pieteikumu atbilstoši savai pašreizējai adresei attiecīgi:

1. sociālās palīdzības pārvaldes direktoram attiecībā uz sociālajiem pakalpojumiem, kas saistīti ar atbilstoši 9. pielikumam valsts deleģētajām darbībām;

2. pašvaldības mēram – attiecībā uz sociālajiem pakalpojumiem pašvaldībā;

3. vadības struktūrai, ja sociālo pakalpojumu sniedzējs ir fiziska persona, kas reģistrēta saskaņā ar Likumu par tirdzniecību, vai juridiska persona.

(2) Šā panta 1. punktā minētajam pieteikumam pievieno:

1. personu apliecinošu dokumentu (atsaucei);

2. attiecīgā gadījumā veselības grāmatiņas kopiju;

3. vajadzības gadījumā *Natsionalna ekspertna lekarska comitsia (NELK)* (Valsts ārstu ekspertāžu komisija (*NELK*)) *Teritorialna ekspertna lekarska comitsia (TELK)* (Teritoriālā medicīniskās ekspertāžu komisija (*TELK*)) *Lekarska consultativna comitsia (LKK)* (ārstu konsultatīvā komisija (*LKK*)) lēmuma kopiju.

(3) Sociālo pakalpojumu sniedzējs vajadzības gadījumā var pieprasīt citus dokumentus.

(4) Pamatojoties uz pieteikumu un tam pievienotajiem dokumentiem, kā arī 27. panta 7. punktā minētajos gadījumos 1. punkta 1.–3. apakšpunktā minētā iestāde 20 dienu laikā veic personas sociālo pakalpojumu vajadzību sociālo novērtējumu saskaņā ar 10. pielikumu un ieraksta projekta ziņojumā, kas atbilst paraugam 8. pielikumā. 27. panta 7. punktā minētajos gadījumos persona iesniedz pieteikumu pēc sociālā novērtējuma.

[..]”

21 Šo noteikumu 40.d pants ir formulēts šādi:

“(1) Sociālo pakalpojumu sniedzēji pēc katra saņemtajā vajadzību izvērtēšanas un sasniedzamo mērķu noteikšanas izstrādā individuālu plānu.

(2) 1. punktā minētajā plānā iekļauj darbības, lai apmierinātu:

1. ikdienas vajadzības;

2. veselības vajadzības;
3. izglītības vajadzības;
4. rehabilitācijas vajadzības;
5. vajadzības pēc brīvā laika;
6. vajadzību pēc kontaktiem ar ģimeni, draugiem, radniekiem un citām personām.

[..]"

22 Atbilstoši minēto noteikumu 40.e pantam:

“(1) Sociālo pakalpojumu sniedzējs uztur saņēmēju reģistru.

(2) Reģistrs ietver šādu informāciju:

1. saņēmēju vārds, uzvārds, pastāvīgā dzīvesvieta un/vai pašreizējā adrese, dzimšanas datums un ģimenes stāvoklis;
  2. ievietošanas vai uzņemšanas sociālajā dienestā akts;
  3. aizbildņa, aizgādņa vai tuva radnieka vārds, uzvārds, pastāvīgā dzīvesvieta un/vai pašreizējā adrese un tālruna numurs;
  4. saņēmēju īrētājošā īrsta vārds, uzvārds, adrese un tālruna numurs;
  5. ievietošanas/uzņemšanas sociālajā dienestā datums;
  6. izrakstīšanas datums;
  7. nāves datums, laiks un cēlonis, ja saņēmējs ir miris specializētā iestādē vai ja runa ir par sociālo pabalstu sabiedrībā.
- (3) Pakalpojumu sniedzējs glabā numurētu, aizņemogotu un ar specializētās iestādes zīmogu apzīmogotu grāmatiņu, kurā ir:
1. to naudas un materiālo vērtību inventāra saraksts, ko iemētnieki nodrošina saglabāšanas nolūkā;
  2. datums, kad tika noguldīta nauda vai materiāls vērtības;
  3. datums, kurā naudas summa vai materiāls vērtības ir atmaksātas rezidentiem vai izmantotas viņu vārdā pēc viņu lūguma, kā arī to izlietojums;
  4. par naudas un citu materiālo vērtību glabāšanu atbildīgās personas vārds un amats.”

**Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi**

23 *Momtrade* ir sabiedrība ar ierobežotu atbildību, kas reģistrēta Bulgārijas Republikas teritorijā. Šī sabiedrība ir reģistrēta kā PVN maksātāja šajā dalībvalstī kopš 2014. gada 24. jūnija. Turklāt tā ir reģistrēta Sociālais palīdzības aģentūrā kā sociālo pakalpojumu sniedzēja un tai ir reģistrācijas apliecības attiecībā uz individuālo palīdzību, sociālo palīdzību un palīdzību veciem cilvēkiem to dzīvesvietās.

24 *Momtrade* sniegto pakalpojumu saņēmji ir veci cilvēki, kas dzīvo Vācijas un Austrijā. Atbilstoši līgumiem, kas noslēgti starp šo sabiedrību un tās klientiem, sniegtie pakalpojumi izpaužas kā medicīniskās aprūpes nodrošināšana un aprūpes mājās pakalpojumu sniegšana. Dažādi pakalpojumu sniedzēja pienākumi ir detalizēti aprakstīti minētajiem līgumiem pievienotajā anketā, ko ir sagatavojusi Vācija vai Austrija reģistrētajā aģentūrā, kura ir atbildīga par klientu atrašanu un to novirzīšanu uz minēto sabiedrību. Šie pienākumi ietver atbalstu un palīdzību mājās veciem cilvēkiem ar veselības problēmām.

25 Bulgārijas nodokļu iestāžu veiktajā kontroles procedūrā attiecībā uz laikposmu no 2014. gada 24. jūnija līdz 2015. gada 31. decembrim šīs iestādes uzskatīja, ka, ņemot vērā, ka *Momtrade* sniegtie pakalpojumi faktiski tika sniegti Vācijas Federatīvās Republikas un Austrijas Republikas teritorijā, lai varētu atsaukties uz atbrīvojumu no PVN atbilstoši ZDDS 40. panta 1. punktam, šai sabiedrībai bija jāiesniedz pierādījumi, kas atbilstoši Vācijas un Austrijas tiesību aktiem apliecina šo dalībvalstu teritorijā šajā laikposmā sniegto pakalpojumu sociālo raksturu.

26 Bulgārijas nodokļu iestādes, konstatējušas, ka *Momtrade* šāds pierādījums nav iesniegusi, 2018. gada 4. oktobrī izdeva paziņojumu par nodokli attiecībā uz šo sabiedrību, kurā bija norādīts PVN parāds par minēto laikposmu. Šo paziņojumu apstiprināja direktors.

27 *Momtrade* cēla prasību *Administrativen sad Ruse* (Ruses Administratīvā tiesa, Bulgārija), lai apstrīdētu iepriekšējā punktā minēto paziņojumu par nodokli. Šī tiesa samazināja šajā paziņojumā noteikto prasījuma summu, apstiprinot minēto paziņojumu pārrēķināto. Šajā kontekstā, konstatējusi, ka ar ZDDS 40. panta 1. punktu ir transponēts PVN direktīvas 132. panta 1. punkta g) apakšpunkts, minētā tiesa apstiprināja, ka šīs sabiedrības Vācijas Federatīvās Republikas un Austrijas Republikas teritorijā sniegtajiem pakalpojumiem nav sociāla rakstura, jo minētā sabiedrība nav iesniegusi šo dalībvalstu kompetento iestāžu izdotus oficiālus dokumentus, kas apliecinātu šādu raksturu.

28 Par *Administrativen sad Ruse* (Ruses Administratīvā tiesa) pasludināto spriedumu attiecīgi direktors un *Momtrade* iesniedza jūties *Varhoven administrativen sad* (Augstākā administratīvā tiesa, Bulgārija) iesniedza divas apelācijas sūdzības.

29 Šī tiesa norāda, ka saskaņā ar tās judikatūru PVN direktīvas 132. panta 1. punkta g) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tajā dalībvalstīm nav noteikts pienākums atbrīvot no nodokļa sociālos pakalpojumus, kas sniegti citās dalībvalstīs pilsoņiem ārpus to teritorijas. Šī interpretācija esot balstīta uz Bulgārijas Republikas Konstitūcijas 26. panta 2. punktu.

30 Iesniedzējtiesa uzskata, ka, pirmkārt, lai sasniegtu PVN direktīvas 132. pantā izvirzīto mērķi, nav nozīmes tam, vai pakalpojumu sniedzji un saņēmji, kas var tikt atbrīvoti no PVN, paliek vai ir reģistrēti vienas vai divu dalībvalstu teritorijā.

31 Otrkārt, tā kā pakalpojumu saņēmji ir fiziskas personas, proti, personas, kas nav nodokļa maksātājas, šo pakalpojumu sniegšanas vieta ir vieta, kur pakalpojumu sniedzjs veic uzņēmējdarbību, šajā gadījumā – Bulgārijas Republikas teritorijā. Tāpēc, ja *Varhoven administrativen sad* (Augstākā administratīvā tiesa) izmantotā PVN direktīvas 132. panta 1. punkta g) apakšpunkta interpretācija būtu pareiza, pret Bulgārijā reģistrētiem sociālo pakalpojumu

sniedz?jiem tiktu piem?rota atš?ir?ga attieksme nodok?u jom? atkar?b? no t?, vai tie sniedz pakalpojumu Bulg?rijas Republikas teritorij? vai citas dal?bvalsts teritorij? ?rvalstu pilso?iem, un tas, p?c iesniedz?jtiesas dom?m, š?iet nepie?emami, pat ja PVN jom? nav veikta piln?ga nodok?u saska?ošana.

32 Šajos apst?k?os *Varhoven administrativen sad* (Augst?k? administrat?v? tiesa) nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?dus prejudici?lus jaut?jumus:

“1) Vai PVN direkt?vas 132. panta 1. punkta g) apakšpunkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka komercsabiedr?ba, kas dal?bvalst? (šaj? gad?jum? – [Bulg?rijas Republik?]) ir re?istr?ta k? soci?lo pakalpojumu sniedz?ja, var atsaukties uz šo ties?bu normu, lai sa?emtu atbr?vojumu no š? nodok?a attiec?b? uz soci?liem pakalpojumiem, ko t? sniedz fizisk?m person?m, kuras ir citu dal?bvalstu valstspieder?gie, šo valstu teritorij?? Vai, lai atbild?tu uz šo jaut?jumu, noz?me ir apst?klis, ka pakalpojumu sa??m?ji tiek uztic?ti pakalpojumu sniedz?jam ar t?du komercsabiedr?bu starpniec?bu, kas ir re?istr?tas dal?bvalst?s, kur?s pakalpojumi tiek sniegti?

2) Ja atbilde uz pirmo jaut?jumu ir apstiprinoša, pamatojoties uz k?diem krit?rijiem un saska?? ar k?diem ties?bu aktiem – Bulg?rijas un/vai Austrijas un V?cijas ties?bu aktiem, interpret?jot un piem?rojot nor?d?to Savien?bas ties?bu normu, ir j?izv?rt?, vai revid?t? sabiedr?ba ir “strukt?ra, kuru attiec?g? dal?bvalsts atzinusi par soci?l?s labkl?j?bas strukt?ru” un tiek sniegts apliecin?jums, ka tie ir t?di pakalpojumi, kas ir “cieši saist?t[i] ar soci?lo apr?pi un soci?lo nodrošin?šanu”?

3) Vai saska?? ar šo interpret?ciju ir pietiekami, ka komercsabiedr?ba ir re?istr?ta k? soci?lo pakalpojumu, k?di ir noteikti valsts ties?b?s, sniedz?ja, lai uzskat?tu, ka sabiedr?ba ir “strukt?ra, kur[u] attiec?g? dal?bvalsts atzinusi par soci?l?s labkl?j?bas strukt?r[u]”?

### **Par l?guma sniegt prejudici?lu nol?mumu pie?emam?bu**

33 Direktors apstr?d š? l?guma sniegt prejudici?lu nol?mumu pie?emam?bu, pamatojoties, pirmk?rt, uz to, ka atbildes uz iesniedz?jtiesas uzdotajiem jaut?jumiem neesot apšaub?mas, ?emot v?r? ne tikai PVN direkt?vas 132. un 133. panta skaidr?bu, bet ar? Tiesas judikat?ru attiec?b? uz š?m ties?bu norm?m, un, otrk?rt, uz to, ka min?tie jaut?jumi esot hipot?tiski.

34 Šaj? zi?? j?atg?dina, ka LESD 267. pant? noteiktaj? proced?r? tikai valsts tiesa, kura izskata str?du un kurai ir j?uz?emas atbild?ba par pie?emamo tiesas nol?mumu, ir t?, kuras zi??, ?emot v?r? lietas ?patn?bas, ir noteikt, cik liel? m?r? prejudici?lais nol?mums ir vajadz?gs, lai š? tiesa var?tu pie?emt savu nol?mumu, un cik atbilstoši ir Tiesai uzdotie jaut?jumi. T?d??, ja uzdotie jaut?jumi attiecas uz Savien?bas ties?bu interpret?ciju, Tiesai princip? ir j?lemj. Atteikties lemt par valsts tiesas uzdotu prejudici?lo jaut?jumu Tiesa var tikai tad, ja ir ac?mredzams, ka Savien?bas ties?bu interpret?cijai nav nek?da sakara ar pamatlietas apst?k?iem vai t?s priekšmetu, ja probl?mai ir hipot?tisks raksturs vai ar? ja Tiesai nav zin?mi faktiskie un ties?bu apst?k?i, kas vajadz?gi, lai sniegtu lietder?gu atbildi uz tai uzdotajiem jaut?jumiem (spriedums, 2023. gada 31. janv?ris, *Puig Gordi* u.c., C?158/21, EU:C:2023:57, 50. un 51. punkts, k? ar? tajos min?t? judikat?ra).

35 Šaj? gad?jum? iesniedz?jtiesas uzdotie jaut?jumi, kas ir uzdoti tiesved?b? starp sabiedr?bu un valsts nodok?u iest?di, kura atsak?s atbr?vot šo sabiedr?bu no PVN atbilstoši PVN direkt?vas 132. panta 1. punkta g) apakšpunktam, attiecas uz š? atbr?vojuma piem?rošanas nosac?jumiem un it ?paši uz j?dzienu “strukt?ras, kuras attiec?g? dal?bvalsts atzinusi par soci?l?s labkl?j?bas strukt?r?m” un “pakalpojumu sniegšanu [...], kas ir cieši saist?t[i] ar soci?lo apr?pi un soci?lo nodrošin?šanu”, interpret?ciju š?s ties?bu normas izpratn?, lai ?autu iesniedz?jtiesai noteikt, vai min?t?s sabiedr?bas sniegtie pakalpojumi ir atbr?voti no PVN, un t?d?j?di lemt par pamatliet?

apl?kot? pazi?ojuma par nodokli tiesiskumu.

36 Š?dos apst?k?os neš?iet, ka l?gtajai Savien?bas ties?bu interpret?cijai neb?tu nek?da sakara ar pamatlietas faktiskajiem apst?k?iem vai t?s priekšmetu vai ar?, ka iesniedz?jtiesas izvirz?t? probl?ma b?tu hipot?tiska, turkl?t Tiesas r?c?b? ir faktiskie un tiesiskie apst?k?i, kas nepieciešami, lai sniegtu noder?gu atbildi uz tai uzdotajiem jaut?jumiem.

37 Tas, ka direktora ieskat? PVN direkt?vas 132. panta 1. punkta g) apakšpunkta interpret?cija nav apšaub?ma, neietekm? šo jaut?jumu pie?emam?bu.

38 Patieš?m, k? Tiesa jau ir nospriedusi, pat ja atbilde uz uzdotajiem jaut?jumiem nepie?auj nek?das pamatotas šaubas, šie jaut?jumi š? iemesla d?? nek??st nepie?emami (spriedums, 2014. gada 27. marts, *Consejería de Infraestructuras y Transporte de la Generalitat Valenciana un Iberdrola Distribución Eléctrica*, C?300/13, nav public?ts, EU:C:2014:188, 18. punkts, k? ar? taj? min?t? judikat?ra).

39 No t? izriet, ka l?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu ir pie?emams.

## **Par prejudici?lajiem jaut?jumiem**

### ***Par pirmo jaut?jumu***

40 Ar pirmo jaut?jumu iesniedz?jtiesa b?t?b? vaic?, pirmk?rt, vai PVN direkt?vas 132. panta 1. punkta g) apakšpunkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka soci?lo pakalpojumu sniegšana fizisk?m person?m, kuras dz?vo dal?bvalst?, kas nav t? dal?bvalsts, kur? pakalpojumu sniedz?js veic uz??m?jdarb?bu, var tikt atbr?vota no nodok?a saska?? ar šo ties?bu normu un, otrk?rt, vai tas, ka min?tais pakalpojumu sniedz?js ir izmantojis šaj? cit? dal?bvalst? re?istr?tu sabiedr?bu, lai sazin?tos ar saviem klientiem, ietekm? min?to interpret?ciju.

41 Atbilstoši PVN direkt?vas 132. panta 1. punkta g) apakšpunktam dal?bvalstis no nodok?a atbr?vo pakalpojumu sniegšanu un pre?u pieg?des, kas ir cieši saist?tas ar soci?lo apr?pi un soci?lo nodrošin?šanu, tostarp t?das, ko veic veco ?aužu pansion?ti, publisko ties?bu subjekti vai citas strukt?ras, kuras attiec?g? dal?bvalsts atzinusi par soci?l?s labkl?j?bas strukt?r?m".

42 Saska?? ar Tiesas past?v?go judikat?ru, interpret?jot Savien?bas ties?bu normu, ir j??em v?r? ne tikai t?s teksts, bet ar? t?s konteksts un šo normu ietveroš? tiesisk? regul?juma m?r?i (spriedums, 2022. gada 7. apr?lis, I (Slimn?cu pakalpojumu atbr?vojums no nodok?a), C?228/20, EU:C:2022:275, 33. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

43 Šaj? zi??, pirmk?rt, no PVN direkt?vas 132. panta 1. punkta g) apakšpunkta formul?juma izriet, ka šaj? ties?bu norm? paredz?t? atbr?vojuma no nodok?a sa?emšana ir pak?auta diviem kumulat?viem nosac?jumiem, proti, pirmk?rt, nosac?jumam par sniegto pakalpojumu raksturu, kuriem ir j?b?t cieši saist?tiem ar soci?lo apr?pi un soci?lo nodrošin?šanu, un, otrk?rt, nosac?jumam par pakalpojumu sniedz?ju, kam ir j?b?t publisko ties?bu subjektam vai citai strukt?rai, kuru attiec?g? dal?bvalsts ir atzinusi par soci?l?s labkl?j?bas strukt?ru.

44 T?d?j?di PVN direkt?vas 132. panta 1. punkta g) apakšpunkt? attiec?g? atbr?vojuma pieš?iršanai nav izvirz?ts neviens nosac?jums attiec?b? uz vietu, kur? faktiski ir j?veic šaj? ties?bu norm? min?to pakalpojumu sniegšana. Turkl?t šaj? ties?bu norm? š?da atbr?vojuma no nodok?a sa?emšana nav pak?auta nosac?jumam, ka šo pakalpojumu sniedz?jam un pakalpojumu sa??m?jam ir j?dz?vo vai j?b?t re?istr?tiem vien? un taj? paš? dal?bvalst?.

45 Š?dos apst?k?os no PVN direkt?vas 132. panta 1. punkta g) apakšpunkta formul?juma nevar secin?t, ka tad, ja pakalpojumu sniegšana ir faktiski veikta nevis taj? dal?bvalst?, kur? ir

pakalpojumu sniedz?js veic uz??m?jdarb?bu, bet cit? dal?bvalst?, uz šaj? ties?bu norm? paredz?to pakalpojumu sniegšanu neattiecas taj? paredz?tais atbr?vojums no nodok?a.

46 Turkl?t, run?jot par kontekstu, k?d? iek?aujas PVN direkt?vas 132. panta 1. punkta g) apakšpunkts, š? ties?bu norma ir ietverta š?s direkt?vas IX sada?as 2. noda?? “Atbr?vojumi konkr?t?m darb?b?m sabiedr?bas interes?s”, kur? ir ietverts t?s 132.–134. pants. No š?s noda?as nosaukuma izriet, ka taj? min?to dar?jumu visp?r?jo interešu raksturs ir elements, ko Savien?bas likumdev?js ir uzskat?jis par noteicošo, lai atbr?votu šos dar?jumus no PVN. Tom?r tas, ka min?t?s darb?bas faktiski tiek veiktas nevis citas dal?bvalsts teritorij?, bet vienas dal?bvalsts teritorij?, š?du raksturu neietekm?.

47 Turkl?t j?atg?dina, ka, pirmk?rt, PVN direkt?vas 133. panta pirmaj? da?? dal?bvalst?m ir at?auts š?s direkt?vas 132. panta 1. punkta g) apakšpunkt? paredz?to atbr?vojumu no nodok?a pak?rtot vienam vai vair?kiem taj? min?tajiem nosac?jumiem, kas ir saist?ti ar m?r?iem, kurus ir izvirz?jušas priv?tas organiz?cijas, kas sniedz pakalpojumus, uz kuriem attiecas šis atbr?vojums, to p?rvald?bu un šo organiz?ciju piem?rotaj?m cen?m.

48 Otrk?rt, ar min?t?s direkt?vas 134. pantu no PVN direkt?vas 132. panta 1. punkta g) apakšpunkt? paredz?t? atbr?vojuma sa?emšanas ir izsl?gti šaj? p?d?j? min?taj? ties?bu norm? min?tie pakalpojumi, ja tie nav b?tiski ar soci?lo apr?pi un soci?lo nodrošin?šanu saist?tu dar?jumu veikšanai vai ja to pamatm?ris ir g?t pakalpojumus sniedzošajai strukt?rai papildu ien?kumus, veicot dar?jumus, kas tieši konkur? ar komercuz??mumu veiktajiem dar?jumiem, par kuriem j?maks? PVN.

49 T? k? PVN direkt?vas 133. un 134. pant? nav paredz?ti ierobežojumi attiec?b? uz vietu, kur? attiec?gie pakalpojumi faktiski tiek sniegti, dal?bvalst?m nevar b?t pilnvaru izsl?gt no PVN direkt?vas 132. panta 1. punkta g) apakšpunkt? paredz?t? atbr?vojuma sa?emšanas šaj? ties?bu norm? min?to pakalpojumu sniegšanu, ja tie faktiski tiek sniegti nevis taj? dal?bvalst?, kur? ir re?istr?ts pakalpojumu sniedz?js, bet cit? dal?bvalst? (p?c analo?ijas skat. spriedumu, 2013. gada 19. decembris, *Bridport and West Dorset Golf Club*, C?495/12, EU:C:2013:861, 27. punkts, k? ar? taj? min?t? judikat?ra).

50 Trešk?rt, PVN direkt?vas 132. panta 1. punkta g) apakšpunkt? paredz?t? atbr?vojuma m?ris ir, nodrošinot labv?l?g?ku pieeju PVN jom? attiec?b? uz noteiktiem visp?r?jo interešu pakalpojumiem, kas sniegti soci?laj? jom?, samazin?t šo pakalpojumu izmaksas un padar?t tos pieejam?kus person?m, kuras tos var?tu izmantot (spriedums, 2020. gada 8. oktobris, *Finanzamt D*, C?657/19, EU:C:2020:811, 29. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

51 T?da PVN direkt?vas 132. panta 1. punkta g) apakšpunkta interpret?cija, saska?? ar kuru taj? paredz?tais atbr?vojums no nodok?a ir piem?rojams tikai tiem pakalpojumiem, kas faktiski tiek sniegti pakalpojumu sniedz?ja re?istr?cijas dal?bvalst?, b?tu pretrun? iepriekš?j? punkt? min?tajam m?rim, jo pakalpojumi, kas atbilst abiem šaj? ties?bu norm? paredz?tajiem nosac?jumiem un kas sniegti nevis taj? dal?bvalst?, kur? pakalpojumu sniedz?js ir re?istr?ts, bet cit? dal?bvalst?, person?m, kur?m nepieciešama pal?dz?ba vai apr?pe, tiktu aplikti ar PVN, k? rezult?t? noteikti pieaugtu attiec?go pakalpojumu izmaksas, t?d?j?di apgr?tinot šo personu piek?uvi šiem pakalpojumiem.

52 T?p?c no PVN direkt?vas 132. panta 1. punkta g) apakšpunkta gramatisk?s, sist?misk?s un teleolo?isk?s interpret?cijas izriet, ka šaj? ties?bu norm? paredz?tais atbr?vojums no nodok?a ir piem?rojams ikvienai pakalpojumu sniegšanai, kas atbilst diviem min?taj? ties?bu norm? nosauktajiem un š? sprieduma 43. punkt? atg?din?tajiem nosac?jumiem, neatkar?gi no t?, vai š?ds pakalpojums faktiski tiek sniegts dal?bvalst?, kur? pakalpojumu sniedz?js ir re?istr?ts, vai cit? dal?bvalst?.

53 Visbeidzot, no iepriekš min?tajiem apsv?rumiem izriet, ka tam, ka pakalpojumu sniedz?js, kurš sniedz pakalpojumu, kas ir cieši saist?ti ar soci?lo apr?pi un soci?lo nodrošin?šanu un kas tiek sniegti fizisk?m person?m, kuras dz?vo dal?bvalst?, kas nav t? re?istr?cijas dal?bvalsts, ir izmantojis šaj? cit? dal?bvalst? re?istr?tu starpnieku, lai sazin?tos ar saviem klientiem, nav noz?mes, nosakot, vai attiec?gie pakalpojumi var tikt atbr?voti no nodok?a atbilstoši PVN direkt?vas 132. panta 1. punkta g) apakšpunktam.

54 K? ir nor?d?jusi Eiropas Komisija, š?d? gad?jum? t?du pakalpojumu sniegšana, kas ir cieši saist?ti ar soci?lo apr?pi un soci?lo nodrošin?jumu un ko pakalpojumu sniedz?js sniedz fizisk?m person?m, no vienas puses, un pakalpojumu sniegšana, ko veic starpnieks, pie kura v?ršas min?tais pakalpojumu sniedz?js, no otras puses, ir atseviš?i un neatkar?gi dar?jumi, kas t?p?c ir j?v?rt? atseviš?i un tiem ir j?piem?ro atš?ir?gs nodoklis.

55 ?emot v?r? iepriekš min?tos apsv?rumus, uz pirmo jaut?jumu ir j?atbild, ka PVN direkt?vas 132. panta 1. punkta g) apakšpunkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka, pirmk?rt, soci?lo pakalpojumu sniegšana fizisk?m person?m, kuras dz?vo dal?bvalst?, kas nav t?, kur? pakalpojumu sniedz?js veic uz??m?jdarb?bu, var tikt atbr?vota no nodok?a saska?? ar šo ties?bu normu un, otrk?rt, ka šaj? zi?? nav noz?mes tam, ka min?tais pakalpojumu sniedz?js ir izmantojis šaj? cit? dal?bvalst? re?istr?tu sabiedr?bu, lai sazin?tos ar saviem klientiem.

### **Par otro jaut?jumu**

56 Ar otro jaut?jumu iesniedz?jtiesa b?t?b? vaic?, vai PVN direkt?vas 132. panta 1. punkta g) apakšpunkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka tad, ja sabiedr?ba sniedz soci?los pakalpojumus fizisk?m person?m, kas dz?vo nevis taj? dal?bvalst?, kur? š? sabiedr?ba veic uz??m?jdarb?bu, bet cit? dal?bvalst?, šo pakalpojumu raksturs un š?s sabiedr?bas paz?mes, lai noteiktu, vai šie pakalpojumi ietilpst j?dzien? "pakalpojumu sniegšana [..], kas ir cieši saist?t[i] ar soci?lo apr?pi un soci?lo nodrošin?šanu, ko veic [..] strukt?ras, kuras attiec?g? dal?bvalsts atzinusi par soci?l?s labkl?j?bas strukt?r?m" š?s ties?bu normas izpratn?, ir j?p?rbauda saska?? ar t?s dal?bvalsts ties?bu aktiem, kur? š? sabiedr?ba veic uz??m?jdarb?bu, vai saska?? ar t?s dal?bvalsts ties?bu aktiem, kur? attiec?gie pakalpojumi tiek faktiski sniegti.

57 J?atg?dina, ka PVN direkt?vas 132. pant? paredz?tie atbr?vojumi ir autonomi Savien?bas ties?bu j?dzieni, kuru m?r?is ir nov?rst atš?ir?bas PVN rež?ma piem?rošan? daž?d?s dal?bvalst?s (spriedums, 2022. gada 28. apr?lis, *Happy Education*, C?612/20, EU:C:2022:314, 27. punkts un taj? min?t? judikat?ra), un tas pats attiecas uz ?pašajiem nosac?jumiem, kas izvirz?ti šo atbr?vojumu sa?emšanai, k? ar? j?dzieniem un termiņiem, kas izmantoti, lai apz?m?tu šos nosac?jumus (šaj? noz?m? skat. spriedumus, 2005. gada 26. maijs, *Kingscrest Associates un Montecello*, C?498/03, EU:C:2005:322, 23. un 27. punkts, k? ar? 2016. gada 5. oktobris, *TMD*, C?412/15, EU:C:2013:738, 24. un 25. punkts).

58 K? jau Tiesa to ir nospriedusi, lai gan atbilstoši PVN direkt?vas 131. panta ievadfr?zei dal?bvalstis nosaka atbr?vojumu no nodok?a nosac?jumus, lai nodrošin?tu pareizu un god?gu to piem?rošanu un nepie?autu nek?du nodok?u nemaks?šanu, apiešanu vai ?aunpr?t?gu izmantošanu, šie nosac?jumi neattiecas uz paredz?to atbr?vojumu satura defin?ciju (spriedums,

2005. gada 26. maijs, *Kingscrest Associates un Montecello*, C-498/03, EU:C:2005:322, 24. punkts, k? ar? taj? min?t? judikat?ra).

59 Pirmk?rt, run?jot par PVN direkt?vas 132. panta 1. punkta g) apakšpunkt? noteikto nosac?jumu, ka pakalpojumu sniegšanai ir j?b?t cieši saist?tai ar soci?lo apr?pi un soci?lo nodrošin?šanu, j?atg?dina, ka saska?? ar Tiesas judikat?ru šis nosac?jums ir j?interpret?, ?emot v?r? š?s direkt?vas 134. panta a) punktu, kur? katr? zi?? tiek pras?ts, lai attiec?g?s pre?u pieg?des vai sniegtie pakalpojumi b?tu b?tiski svar?gi ar soci?lo apr?pi un soci?lo nodrošin?šanu saist?to dar?jumu ?stenošanai (spriedums, 2021. gada 15. apr?lis, *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA*, C-846/19, EU:C:2021:277, 59. punkts, k? ar? taj? min?t? judikat?ra).

60 Turkl?t Tiesa ir nospriedusi, ka princip? ar soci?lo apr?pi un soci?lo nodrošin?šanu PVN direkt?vas 132. panta 1. punkta g) apakšpunkta izpratn? ir cieši saist?ti apr?pes un pal?dz?bas m?j?s pakalpojumi, ko ambulator?s apr?pes dienests sniedz person?m, kuras ir fiziski vai ekonomiski atkar?gas. T?pat par t?diem ir j?uzskata ar? pakalpojumi, kas tiek sniegti person?m, kuras ir gar?gas atkar?bas st?vokl?, un kas ir paredz?ti vi?u aizsardz?bai to civiltiesiskaj?s darb?b?s, ja š?s personas pašas to nesp?j, nerisk?jot kait?t pašu finanšu vai cit?m interes?m, jo šis risks ir tieši pamatojis to, ka attiec?b? uz vi??m tiek pasludin?ta r?c?bnesp?ja (spriedums, 2021. gada 15. apr?lis, *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA*, C-846/19, EU:C:2021:277, 62. un 63. punkts, k? ar? tajos min?t? judikat?ra).

61 T?tad, ja publisko ties?bu subjekts vai priv?ta strukt?ra, kas PVN direkt?vas 132. panta 1. punkta g) apakšpunkta izpratn? ir atz?ta par soci?l?s labkl?j?bas strukt?ru, sniedz iepriekš?j? punkt? min?tos pakalpojumus person?m, kuras ir fiziski, ekonomiski vai gar?gi atkar?gas personas, saska?? ar šo ties?bu normu dal?bvalstij, kur? b?tu j?maks? PVN, šie pakalpojumi ir j?atbr?vo no PVN.

62 T?d?j?di š?dos apst?k?os š? dal?bvalsts, neapdraudot PVN direkt?vas 132. panta 1. punkta g) apakšpunkt? min?t? j?dziena "pakalpojumu sniegšana [...], kas cieši saist?t[i] ar soci?lo apr?pi un soci?lo nodrošin?šanu" autonomo interpret?ciju un t?d?j?di neiev?rojot šo ties?bu normu, nevar taj? paredz?to atbr?vojumu no nodok?a pak?rtot nosac?jumam, ka attiec?gajiem pakalpojumiem saska?? ar citas dal?bvalsts ties?b?m ir soci?ls raksturs.

63 Šaj? gad?jum? no l?guma sniegt prejudici?lu nol?mumu izriet, ka pamatliet? apl?kotos soci?los pakalpojumus Bulg?rij? re?istr?ta sabiedr?ba sniedz fizisk?m person?m, kas dz?vo V?cij? un Austrij?.

64 Atbilstoši PVN direkt?vas 45. pantam pakalpojumu sniegšanas vieta personai, kas nav nodok?a maks?t?ja, ir vieta, kur pakalpojumu sniedz?js veic uz??m?jdarb?bu.

65 T?d?j?di PVN piem?rošanas nol?k? soci?lo pakalpojumu sniegšana fiziskai personai, kas nedz?vo taj? dal?bvalst?, kur? pakalpojumu sniedz?js veic uz??m?jdarb?bu, bet cit? dal?bvalst?, tiek uzskat?ta par sniegtu t?s dal?bvalsts teritorij?, kur? pakalpojumu sniedz?js ir re?istr?ts, t?d?j?di, ka šie pakalpojumi ir aplicami ar PVN šaj? p?d?j? min?taj? dal?bvalst?.

66 No t? izriet, ka šaj? gad?jum? nodok?a uzlikšanas dal?bvalsts ir Bulg?rijas Republika.

67 T?p?c, k? ?ener?ladvok?te ir nor?d?jusi secin?jumu 47. un 48. punkt?, pamatliet? apl?koto soci?lo pakalpojumu rakstura v?rt?jums, lai noteiktu, vai tie ir "pakalpojumi [...], kas ir cieši saist?t[i] ar soci?lo apr?pi un soci?lo nodrošin?šanu" PVN direkt?vas 132. panta 1. punkta g) apakšpunkta izpratn?, ir j?veic, ?emot v?r? Bulg?rijas ties?bu aktus PVN jom?, ?emot v?r?, ka ar šiem ties?bu aktiem PVN direkt?va ir j?transpon? pareizi un ka, ja tas t? neb?tu, pakalpojumu sniedz?js, proti,

prasītāja pamatlietā, iesniedzējtiesā varētu tieši atsaukties uz minēto šīs direktivas 132. panta 1. punkta g) apakšpunktu, lai iebilstu pret valsts tiesisko regulējumu, kas nav saderīgs ar šo tiesību normu (spriedums, 2012. gada 15. novembris, *Zimmermann*, C-174/11, EU:C:2012:716, 32. punkts un tajā minētā judikatūra).

68 Šajos apstākļos, ja no iesniedzējtiesas veicamās pārbaudes izrietētu, ka pamatlietā aplūkotie sociālie pakalpojumi, it īpaši ģemot vērā šo sprieduma 59. un 60. punktā minētajā judikatūrā ietvertos interpretācijas elementus, ir “pakalpojumu sniegšana [...], kas ir cieši saistīta ar sociālo aprūpi un sociālo nodrošināšanu” PVN direktivas 132. panta 1. punkta g) apakšpunkta izpratnē, un ka prasītāja pamatlietā ir “struktūra, ko attiecīgā dalībvalsts atzinusi par sociālās labklājības struktūru” šīs tiesību normas izpratnē, pēdējā minētā varētu pamatot atsaukties uz minētajā tiesību normā paredzēto atbrīvojumu no nodokļa.

69 Turklāt attiecībā uz PVN direktivas 132. panta 1. punkta g) apakšpunktā paredzēto nosacījumu, saskaņā ar kuru, lai pakalpojumu sniegšanu varētu atbrīvot no nodokļa, tā ir jāveic publisko tiesību subjektiem vai citām struktūrām, kuras attiecīgā dalībvalsts atzinusi par sociālās labklājības struktūrām, jāatgādina, ka šajā tiesību normā nav precizēti ne nosacījumi, ne noteikumi struktūru, kas nav publisko tiesību subjekti, atzīšanai par sociālās labklājības struktūrām. Tādējādi katrai dalībvalstij savas tiesības ir jāizdod priekšraksti, atbilstoši kuriem šāda atzīšana par šādu struktūru varētu notikt, un šajā ziņā dalībvalstīm ir rīcības brīvība (spriedums, 2021. gada 15. aprīlis, *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA*, C-846/19, EU:C:2021:277, 69. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

70 Šajā kontekstā PVN direktivas 133. pantā dalībvalstīm ir piešķirta iespēja šīs direktivas 132. panta 1. punkta g) apakšpunktā paredzēto atbrīvojumu no nodokļa piešķiršanu struktūrām, kas nav publisko tiesību subjekti, padarīt atkarīgu no tā, vai ir ievērots viens vai vairāki no minētajā 133. pantā uzskaitētajiem nosacījumiem. Šos nosacījumus, kas PVN direktīvā ir fakultatīvi, dalībvalstis var paredzēt kā attiecīgā atbrīvojuma piešķiršanas papildnosacījumus (attiecībā uz Padomes Direktivas 77/388/EEK (1977. gada 17. maijs) par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopējā pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķina bāze (OV 1977, L 145, 1. lpp.), 13. panta A daļas 2. punkta a) apakšpunktu (tagad – PVN direktivas 133. pants) skat. spriedumu, 2016. gada 21. janvāris, *Les Jardins de Jouvence*, C-335/14, EU:C:2016:36, 33. punkts un tajā minētā judikatūra).

71 Tādējādi dalībvalstu rīcības brīvība attiecībā uz struktūras atzīšanu par sociālās labklājības struktūru PVN direktivas 132. panta 1. punkta g) apakšpunktā paredzētajā atbrīvojuma piemērošanas nolūkā tām nedod tiesības grozīt šo atbrīvojuma saturu, piemēram, par sociālās labklājības struktūru šīs tiesību normas izpratnē kvalificējot privātu struktūru, kura sociālajā nozarē nesniedz vispārīgas nozīmes pakalpojumus vai kuras darbības veids vai kuras sniegto sociālo pakalpojumu sniegšanas nosacījumi nav saderīgi ar šādu raksturu.

72 Attiecībā uz jautājumu par to, kurai dalībvalstij ir tiesības atzīt struktūras, kas nav publisko tiesību subjekti, par sociālās labklājības struktūrām saistībā ar PVN direktivas 132. panta 1. punkta g) apakšpunktā paredzēto atbrīvojumu no PVN un it īpaši jautājumu par to, vai, kā tas ir šajā gadījumā, attiecīgā sociālie pakalpojumi tiek sniegti fiziskām personām, kas dzīvo dalībvalstī, kura nav tā dalībvalsts, kurā pakalpojumu sniedzējs veic uzņēmējdarbību, šāda atzīšana ietilpst tās dalībvalsts pilnvarās, kurā pakalpojumu sniedzējs ir reģistrēts, vai tās dalībvalsts pilnvarās, kurā minētie pakalpojumi faktiski tiek sniegti, jāatgādina, ka, tā kā PVN direktīvā nav ietverta tās 132. panta 1. punkta g) apakšpunktā minētā jēdziena definīcija, šo jēdziena nozīme un tvērumi ir jānosaka, ģemot vērā ne tikai minētās tiesību normas formulējumu, bet arī kontekstu, kādā tā iekāujas, un tiesiskā regulējuma, kurā šā norma ir ietverta, mērķus (spriedums, 2022. gada 22. decembris, *EUROAPTIEKA*, C-530/20,

EU:C:2022:1014, 31. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

73 Šaj? zi??, pirmk?rt, PVN direkt?vas 132. panta 1. punkta g) apakšpunkta formul?jums liek dom?t, ka v?rdi “attiec?g? dal?bvalsts” ir j?saista ar v?rdiem “dal?bvalstis atbr?vo no nodok?a”, kas ir ietverti PVN direkt?vas 132. panta 1. punkta ievadda??. T?d?j?di, atsaucoties uz “attiec?go dal?bvalsti”, Savien?bas likumdev?js ir nor?d?jis tikai to dal?bvalsti, kurai konkr?t? gad?jum? ir j?atbr?vo no PVN š?s direkt?vas 132. panta 1. punkta g) apakšpunkt? min?tie dar?jumi.

74 Dal?bvalstij, kurai PVN direkt?v? ir pieš?irta nodok?u kompetence uzlikt šiem dar?jumiem PVN, proti, nodok?a uzlikšanas dal?bvalstij, min?tie dar?jumi ir j?atbr?vo no š? nodok?a, ja ir izpild?ti pras?tie nosac?jumi.

75 Otrk?rt, PVN direkt?vas 132. panta 1. punkta interpret?cija, ?emot v?r? t?s 131. pantu, apstiprina to, ka j?dziens “attiec?g? dal?bvalsts” attiecas uz nodok?a uzlikšanas dal?bvalsti.

76 PVN direkt?vas 131. pant?, kur? ir izkl?st?ti visp?r?gie noteikumi, kas piem?rojami š?s direkt?vas IX sada?as 2.–9. noda?? paredz?tajiem atbr?vojumiem, tostarp t?s 132. pant? ietvertajiem atbr?vojumiem, ir noteikts, ka šos atbr?vojumus piem?ro “saska?? ar noteikumiem, ko dal?bvalstis pie?em, lai nodrošin?tu pareizu un god?gu šo atbr?vojumu piem?rošanu un lai nepie?autu nek?du iesp?jamu kr?pšanu, izvair?šanos un ?aunpr?t?gu izmantošanu”.

77 T?d?j?di no min?t? 131. panta izriet, ka tieši dal?bvalstij, kurai ir j?piem?ro min?tie atbr?vojumi, iev?rojot PVN direkt?vu, ir j?nosaka to piem?rošanas nosac?jumi, tostarp nosac?jumi, kas priv?tu strukt?ru ?auj atz?t par soci?l?s labkl?j?bas strukt?ru PVN direkt?vas 132. panta 1. punkta g) apakšpunkt? paredz?t? atbr?vojuma no nodok?a piem?rošanas nol?k?. K? nor?d?ts š? sprieduma 74. punkt?, š?di atbr?vojumi ir j?piem?ro nodok?a uzlikšanas dal?bvalstij.

78 Turkl?t, ja Savien?bas likumdev?js b?tu v?l?jies, lai strukt?ras, kas nav publisko ties?bu subjekti, atz?šana par soci?l?s labkl?j?bas strukt?r?m saist?b? ar PVN direkt?vas 132. panta 1. punkta g) apakšpunkt? paredz?to atbr?vojumu no nodok?a ietilptu t?s dal?bvalsts kompetenc?, kas nav t? dal?bvalsts, kurai ir j?piem?ro šis atbr?vojums, k?, piem?ram, dal?bvalsts, kur? pakalpojumi faktiski tiek sniegti, tas neb?tu nor?d?jis vien?gi “attiec?go dal?bvalsti”.

79 Trešk?rt, kas attiecas uz PVN direkt?vas 132. panta 1. punkta g) apakšpunkta m?r?i, kas atg?din?ts š? sprieduma 50. punkt?, nodrošinot labv?l?g?ku attieksmi PVN jom? da?iem visp?r?jas noz?mes soci?l?s labkl?j?bas jom? sniegtiem pakalpojumiem, šaj? ties?bu norm? paredz?to atbr?vojumu m?r?is ir samazin?t attiec?go pakalpojumu izmaksas un t?d?j?di padar?t tos pieejam?kus person?m, kuras tos var?tu izmantot (spriedums, 2020. gada 8. oktobris, *Finanzamt D*, C?657/19, EU:C:2020:811, 29. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

80 ?emot v?r? šo m?r?i, š?iet atbilstoši, ka dal?bvalstij ir j?atsak?s no PVN iekas?šanas, kas b?tu piem?rojams PVN direkt?vas 132. panta 1. punkta g) apakšpunkt? min?tajiem pakalpojumiem, t?d?j?di pie?aujot, ka cena, kas j?maks? priv?tperson?m, kuras v?las sa?emt šos pakalpojumus, ir maz?ka, jo t? savas r?c?bas br?v?bas ietvaros nosaka, kuras priv?t?s vien?bas, ?emot v?r? min?to vien?bu soci?lo raksturu, ir peln?jušas t?du pašu labv?l?gu attieksmi PVN jom? k? t?, kas ir piem?rojama pakalpojumiem, ko sniedz š?s dal?bvalsts publisko ties?bu subjekti.

81 Tādējādi no PVN direktīvas 132. panta 1. punkta g) apakšpunkta gramatikas, sistēmiskās un teleoloģiskās interpretācijas izriet, ka uz struktūru, kas nav publisko tiesību subjekti, attiecināmu par sociālo labklājības struktūru saistībā ar PVN direktīvas 132. panta 1. punkta g) apakšpunktu paredzēto atbrīvojumu no nodokļa attiecas nodokļu uzlikšanas dalībvalsts kompetence.

82 Tātad tādus apstākļus, kādi ir pamatliet, kad sabiedrība sniedz sociālos pakalpojumus fiziskām personām, kuras dzīvo dalībvalstī, kas nav tā dalībvalsts, kurā šā sabiedrība veic uzdevumu darbu, šīs sabiedrības attiecīgā par sociālo labklājības struktūru PVN direktīvas 132. panta 1. punkta g) apakšpunktu paredzētā atbrīvojuma no nodokļa piemērošanas nolūkā ietilpst nevis tās dalībvalsts, kurā šie pakalpojumi faktiski tiek sniegti, – šajā gadījumā Vācijas Federatīvās Republikas un Austrijas Republikas –, bet gan tās dalībvalsts, kurā sabiedrība ir reģistrēta, – šajā gadījumā Bulgārijas Republikas – kompetence.

83 Šo interpretāciju turklāt apstiprina loģika, kas ir pamatā normām par pakalpojumu sniegšanas vietas noteikšanu un kas atspoguļota Direktīvas 2008/8 3. un 5. apsvērumā, kā arī PVN direktīvas 45. pantā, saskaņā ar kuru nodokļa uzlikšana pakalpojumiem, kas sniegti personām, kuras nav nodokļa maksātājas, ir jāveic vietā, kur ir reģistrēts pakalpojumu sniedzējs, neatkarīgi no tā, kur šie pakalpojumi faktiski tiek sniegti.

84 Šajā kontekstā šī iet, ka šādai loģikai atbilst tas, ka, tāpat kā kompetence aplikāt ar PVN sociālos pakalpojumus, kas sniegti personai, kura nav nodokļa maksātāja un kura dzīvo dalībvalstī, kas nav pakalpojumu sniedzēja reģistrācijas dalībvalsts, kompetence attiecībā uz pakalpojumu sniedzēja sociālo raksturu PVN direktīvas 132. panta 1. punkta g) apakšpunktu paredzētā atbrīvojuma no nodokļa mērķiem tiek noteikta, pamatojoties uz izcelsmes valsts principu.

85 Visbeidzot jāatgādina, ka, interpretējot jēdzienus, kas izmantoti, lai apzīmētu PVN direktīvas 132. pantā minētos atbrīvojumus, ir jāievēro nodokļu neitralitātes principa prasības, kas ir raksturīgas kopš PVN sistēmai un kas it īpaši nepieļauj, ka saimnieciskās darbības subjektiem, kas veic vienādu darījumu, tiek piemērota atšķirīga attieksme PVN iekasēšanas jomā (spriedums, 2008. gada 16. oktobris, *Canterbury Hockey Club* un *Canterbury Ladies Hockey Club*, C-253/07, EU:C:2008:571, 30. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

86 Tādā PVN direktīvas 132. panta 1. punkta g) apakšpunkta interpretācijas rezultātā, saskaņā ar kuru šā pakalpojumu sniedzēja attiecīgā par sociālo labklājības struktūru šajā tiesību normā paredzētā atbrīvojuma no nodokļa piemērošanas nolūkā ir tās dalībvalsts kompetence, kurā pakalpojumi tiek faktiski sniegti, ar sociālo palīdzību un sociālo nodrošinājumu cieši saistītu pakalpojumu sniegšana minētās normas izpratnē, ko dalībvalstī reģistrēta sabiedrība, kuru šā valsts ir atzinusi par sociālo labklājības struktūru tās pašas normas izpratnē, sniedz personai, kas nav nodokļa maksātāja un kas dzīvo šajā dalībvalstī, būtu atbrīvota no PVN, turpretī šo pašu pakalpojumu sniegšana, ko veic šā pati sabiedrība vai cita sabiedrība, kas arī ir reģistrēta šajā dalībvalstī un ko šā dalībvalsts ir atzinusi par sociālo labklājības struktūru, personai, kas nav nodokļa maksātāja un kas dzīvo citā dalībvalstī, kura tās neatzīst par sociālo labklājības struktūru, nebūtu atbrīvota no PVN. Jāpiebilst, ka šā interpretācija būtu piemērojama pat tad, ja saskaņā ar PVN direktīvas 45. pantu abas darījumu kategorijas PVN nolūkā tiktu uzskatītas par veiktām dalībvalstī, kurā piegādātājs ir reģistrēts, un tādēļ tām šajā dalībvalstī tiktu piemērotas PVN, ja tās pēc satura būtu līdzīgas un tās veiktu viens un tas pats piegādātājs vai divi piegādātāji ar līdzīgu pašbūmi.

87 Protams, pašreizējā Savienības tiesību stāvoklī PVN direktīvas 132. panta 1. punkta g) apakšpunkta interpretācija, kāda tā izriet no šā sprieduma 81. punkta, var radīt situāciju, kurā

attiecībā uz tādā pakalpojumu sniegšanu, kuri ir cieši saistīti ar sociālo aprūpi un sociālo nodrošināšanu, personai, kas nav nodokļa maksātāja un kas dzīvo dalībvalstī, kur pakalpojumu sniedzējs nav reģistrēts, pakalpojumu sniedzējs, kas ir reģistrēts dalībvalstī, kura nosaka elastīgās prasības, lai privāto subjektu atzītu par sociālās labklājības struktūru šajā tiesību normā paredzētā atbrīvojuma saņemšanai, varētu sniegt pakalpojumu, kas ir atbrīvoti no PVN dalībvalstī, kas šajā ziņā izvirza paši stingras prasības, tādējādi pakalpojumu sniedzējs, kurš ir reģistrēts šajā pārdējā minētajā valstī varētu nesaņemt šādu atbrīvojumu. Savukārt attiecībā uz pakalpojumiem, kas ir cieši saistīti ar sociālo aprūpi un sociālo nodrošināšanu, pakalpojumu sniedzējs, kas reģistrēts dalībvalstī, kura izvirza paši stingras prasības attiecībā uz šādu atzīšanu, varētu dalībvalstī, kas šajā ziņā izvirza vieglākas prasības, sniegt pakalpojumu, kuri nebūtu atbrīvoti no PVN, lai gan šajā pārdējā minētajā valstī reģistrēts pakalpojumu sniedzējs varētu sniegt no šā nodokļa atbrīvotus pakalpojumus.

88 Tomēr atšķirīga attieksme PVN jomā, kas varētu pastāvēt starp divām privātm vienībām, kuras sniedz PVN direktīvas 132. panta 1. punkta g) apakšpunktā minētos pakalpojumus personai, kas nav nodokļa maksātāja, atkarībā no tā, vai tā ir reģistrēta tajā dalībvalstī, kurā dzīvo šo pakalpojumu saņēmējs, vai citā dalībvalstī, izriet no tā, ka, pirmkārt, piemērojot PVN direktīvas 45. pantu, šādi pakalpojumi tiek aplikti ar PVN dažādās dalībvalstīs saskaņā ar nosacījumiem, kas, ievērojot PVN direktīvu, ir noteikti nodokli uzliekošās dalībvalsts tiesību aktos, un, otrkārt, it paši attiecībā uz nosacījumu par privātas vienības, kas sniedz minētos pakalpojumus, atzīšanu par sociālās labdarības struktūru šajā tiesību normā paredzētā atbrīvojuma no nodokļa mērķiem, Savienības likumdevējs ir atzinis dalībvalstīm rīcības brīvību, kas izslēdz jebkādu prakses vienveidību. Tā kā šim spēkā esošajam Savienības tiesiskajam regulējuma aspektam tādā varētu būt negatīvas sekas, kuras enerģētikas advokāts ir norādījis secinājumā 73. un 74. punktā, Savienības likumdevējam būtu jālemj par iespējamiem šo tiesību aktu grozījumiem (pēc analoģijas skat. spriedumu, 2021. gada 9. septembris, *Ministère public* (Eksteritoriālas sankcijas), C-906/19, EU:C:2021:715, 45. punkts).

89 Ēmot vērā iepriekš izklāstītos apsvērumus, uz otro jautājumu ir jāatbild, ka PVN direktīvas 132. panta 1. punkta g) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tad, ja sabiedrība sniedz sociālos pakalpojumus fiziskām personām, kas dzīvo nevis tajā dalībvalstī, kurā šā sabiedrība veic uzņēmējdarbību, bet citā dalībvalstī, šo pakalpojumu raksturs un šīs sabiedrības pazīmes, lai noteiktu, vai šie pakalpojumi ietilpst jādziņā "pakalpojumu sniegšana [...], kas ir cieši saistīta ar sociālo aprūpi un sociālo nodrošināšanu, ko veic [...] struktūra, kuru attiecīgā dalībvalsts atzinusi par sociālās labklājības struktūru" šīs tiesību normas izpratnē, ir jāpārbauda saskaņā ar tās dalībvalsts tiesību aktiem, kurā šā sabiedrība veic uzņēmējdarbību.

### **Par trešo jautājumu**

90 Ar trešo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai PVN direktīvas 132. panta 1. punkta g) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka ar to vien, ka sabiedrība, kas sniedz sociālos pakalpojumus, ir reģistrēta nodokļu uzlikšanas dalībvalsts publiskajā iestādē kā sociālo pakalpojumu sniedzēja saskaņā ar šīs dalībvalsts tiesību aktiem, pietiek, lai uzskatītu, ka šā sabiedrība ietilpst jādziņā "[struktūra], kuru attiecīgā dalībvalsts atzinusi par sociālās labklājības struktūru" šīs tiesību normas izpratnē.

91 Kā izriet no Tiesas judikatūras, 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. To vidū var būt šādi apstākļi: specifiskas, valsts vai reģionālas, normatīvas vai administratīvas, ar nodokļiem vai sociālo nodrošinājumu saistītas normas, attiecīgā nodokļa maksātāja darbības piemērošais vispārīgais interešu raksturs, tas, ka citiem nodokļa maksātājiem, kas veic tādās pašas darbības, jau ir atzīts līdzīgs raksturs, kā arī

tas, ka attiecīgo pakalpojumu izmaksas lielā mērā, iespējams, sedz slimokases vai citas sociālās nodrošinājuma iestādes, it īpaši, ja privātiem uzņēmumiem ir līgumiskas attiecības ar šāmu struktūru (spriedums, 2021. gada 15. aprīlis, *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA*, C-846/19, EU:C:2021:277, 70. punkts, kārtojamā minētā judikatūra).

92 Turklāt, kā norādīts šā sprieduma 67. punktā, nodokļa maksātājs var atsaukties uz PVN direktīvas 132. panta 1. punkta g) apakšpunkta paredzēto atbrīvojumu valsts tiesā, lai iebilstu pret tādā valsts tiesisko regulējumu, kas nav saderīgs ar šo tiesību normu. Šādā gadījumā valsts tiesā, ņemot vērā visus attiecīgos apstākļus, ir jānoskaidro, vai nodokļa maksātājs ir struktūra, kas minētās tiesību normas nozīmē ir atzīta par sociāla rakstura struktūru (spriedums, 2012. gada 15. novembris, *Zimmermann*, C-174/11, EU:C:2012:716, 32. punkts un tajā minētā judikatūra).

93 Tādējādi, ja nodokļa maksātājs apstrīd to, ka struktūra ir vai arī tā nav atzīta par sociālas labklājības struktūru PVN direktīvas 132. panta 1. punkta g) apakšpunkta izpratnē, valsts tiesā ir jāpārbauda, vai kompetentās iestādes ir ievērojušas šajā tiesību normā piešķirtās rīcības brīvības robežas, ievērojot Savienības tiesību principus, tostarp it īpaši vienlīdzīgas attieksmes principu, kas PVN jomā izpaužas kā nodokļa neitralitātes princips (spriedums, 2012. gada 15. novembris, *Zimmermann*, C-174/11, EU:C:2012:716, 33. punkts un tajā minētā judikatūra).

94 Šajā pētījumā ziņā jāatgādina, ka tas izriet no Tiesas judikatūras, ka, īstenojot PVN direktīvas 132. panta 1. punkta g) apakšpunkta paredzēto atbrīvojumu no nodokļa, nodokļa neitralitātes ieviešana principā prasa, lai visas struktūras, kas nav publisko tiesību subjekti, tiktu nostādītas vienlīdzīgā situācijā attiecībā uz to atzīšanu līdzīgu pakalpojumu sniegšanai (spriedums, 2012. gada 15. novembris, *Zimmermann*, C-174/11, EU:C:2012:716, 43. punkts un tajā minētā judikatūra).

95 No tā izriet, ka, piemērojot šo atbrīvojumu, kas ir jāveic nodokļa uzlikšanas dalībvalstij, tā attiecībā uz diviem nodokļa maksātājiem, kuri veic vienādas darbības un kuru darbības veids vai to sniegto sociālo pakalpojumu sniegšanas nosacījumi ir līdzīgi, nevar vienu no abiem nodokļa maksātājiem atzīt par sociālas labklājības struktūru un savukārt otru nodokļa maksātāju par tādā neatzītu, nepārbaudot nodokļa neitralitātes principu.

96 ņemot vērā šo judikatūru, jākonstatē, ka sabiedrības kā sociālo pakalpojumu sniedzēju reģistrācija nodokļa uzlikšanas dalībvalsts publisko tiesību struktūrā saskaņā ar šīs dalībvalsts tiesību aktiem var būt kritērijs, kas jāņem vērā, lai pārbaudītu, vai uz šo sabiedrību attiecas jēdziens “[struktūra], ko attiecīgā dalībvalsts atzinusi par sociālās labklājības struktūru” PVN direktīvas 132. panta 1. punkta g) apakšpunkta izpratnē, it īpaši, ja minētās dalībvalsts nodokļa iestādes šādi reģistrētas sabiedrības sistēmiski vai parasti uzskata par šādu struktūru. Tomēr šāda iekļaušana var būt uzskatāma, ka attiecīgā sabiedrība ietilpst šajā jēdzienā tikai tad, ja tā prasa, lai kompetentās valsts iestādes, ņemot vērā šā sprieduma 91.–94. punkta minētos elementus, iepriekš pārbaudītu, ka šī sabiedrība ir sociālās labklājības struktūra šīs tiesību normas izpratnē.

97 ?emot v?r? iepriekš min?tos apsv?rumus, uz trešo jaut?jumu ir j?atbild, ka PVN direkt?vas 132. panta 1. punkta g) apakšpunkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka ar to vien, ka sabiedr?ba, kas sniedz soci?los pakalpojumus, ir re?istr?ta nodok?u uzlikšanas dal?bvalsts publiskaj? iest?d? k? soci?lo pakalpojumu sniedz?ja atbilstoši š?s dal?bvalsts ties?bu aktiem, nepietiek, lai uzskat?tu, ka š? sabiedr?ba ietilpst j?dzien? “[strukt?ra], kuru attiec?g? dal?bvalsts atzinusi par soci?l?s labkl?j?bas strukt?ru” š?s ties?bu normas izpratn?, tikai tad, ja š?dai atz?šanai kompetentaj?m valsts iest?d?m ir j?veic iepriekš?ja š?s sabiedr?bas soci?l? rakstura p?rbaude min?t?s ties?bu normas izpratn?.

### **Par ties?šan?s izdevumiem**

98 Attiec?b? uz pamatlietas pus?m š? tiesved?ba izriet no tiesved?bas, kas notiek iesniedz?jties?, t?p?c t? lemj par ties?šan?s izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsv?rumus Tiesai, un kas nav min?to pušu izdevumi, nav atl?dzin?mi.

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

1) **Padomes Direkt?vas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu, kur? groz?jumi ir izdar?ti ar Padomes 2008. gada 12. febru?ra Direkt?vu 2008/8/EK, 132. panta 1. punkta g) apakšpunkts**

ir j?interpret? t?d?j?di, ka

pirmk?rt, soci?lo pakalpojumu sniegšana fizisk?m person?m, kuras dz?vo dal?bvalst?, kas nav t? dal?bvalsts, kur? pakalpojumu sniedz?js veic uz??m?jdarb?bu, var tikt atbr?vota no nodok?a saska?? ar šo ties?bu normu un, otrk?rt, ka šaj? zi?? nav noz?mes tam, ka min?tais pakalpojumu sniedz?js ir izmantojis šaj? cit? dal?bvalst? re?istr?tu sabiedr?bu, lai sazin?tos ar saviem klientiem.

2) **Direkt?vas 2006/112, kur? groz?jumi izdar?ti ar Direkt?vu 2008/8, 132. panta 1. punkta g) apakšpunkts**

ir j?interpret? t?d?j?di, ka

tad, ja sabiedr?ba sniedz soci?los pakalpojumus fizisk?m person?m, kas dz?vo nevis taj? dal?bvalst?, kur? š? sabiedr?ba veic uz??m?jdarb?bu, bet cit? dal?bvalst?, šo pakalpojumu raksturs un š?s sabiedr?bas paz?mes, lai noteiktu, vai šie pakalpojumi ietilpst j?dzien? “pakalpojumu sniegšana [...], kas ir cieši saist?t[i] ar soci?lo apr?pi un soci?lo nodrošin?šanu, ko veic [...] strukt?ra, kuru attiec?g? dal?bvalsts atzinusi par soci?l?s labkl?j?bas strukt?ru” š?s ties?bu normas izpratn?, ir j?p?rbauda saska?? ar t?s dal?bvalsts ties?bu aktiem, kur? š? sabiedr?ba veic uz??m?jdarb?bu un ar kuriem ir transpon?ta groz?t? Direkt?va 2006/112.

3) **Direkt?vas 2006/112, kur? groz?jumi izdar?ti ar Direkt?vu 2008/8, 132. panta 1. punkta g) apakšpunkts**

ir j?interpret? t?d?j?di, ka

ar to vien, ka sabiedr?ba, kas sniedz soci?los pakalpojumus, ir re?istr?ta nodok?u uzlikšanas dal?bvalsts publiskaj? iest?d? k? soci?lo pakalpojumu sniedz?ja atbilstoši š?s dal?bvalsts ties?bu aktiem, nepietiek, lai uzskat?tu, ka š? sabiedr?ba ietilpst j?dzien? “[strukt?ra], kuru attiec?g? dal?bvalsts atzinusi par soci?l?s labkl?j?bas strukt?ru” š?s ties?bu normas izpratn?, tikai tad, ja š?dai atz?šanai kompetentaj?m valsts iest?d?m ir j?veic iepriekš?ja š?s sabiedr?bas soci?l? rakstura p?rbaude min?t?s ties?bu normas

**izpratn?.**

[Paraksti]

\* Tiesved?bas valoda – bulg?ru.