

3. Tiesai tiek l?gts paskaidrot, vai dal?bvalsts var – piem?rojojot Sest?s direkt?vas 13. panta A da?as 1. punkta g) apak?punktu – slim?m vai kopjam?m person?m sniegt? ambulator?s apr?pes pakalpojuma atbr?vojuma no nodok?a pie?ir?šanu pak?aut nosac?jumam, ka ?o organiz?ciju gad?jum? “apr?pes izmaksas iepriek?j? kalend?raj? gad? vismaz div?s tre?da??s gad?jumu piln? m?r? vai liel?kaj? da?? ir segu?as valsts soci?l?s apdro?in?šanas vai soci?l?s pal?dz?bas iest?des” (4).

4. It ?paši, k? es izkl?st?šu turpm?k, nopietnas šaubas rodas par to, vai š?ds nosac?jums atbilst nodok?u neitralit?tes principam, cikt?l tas netiek vienl?dz?gi piem?rots visiem ambulator?s apr?pes pakalpojumu sniedz?jiem.

I – Atbilstoš?s ties?bu normas

A – Eiropas Savien?bas ties?bas

5. Sest?s direkt?vas 13. panta A da?as 1. punkta g) apakšpunkt? ir paredz?ts, ka dal?bvalstis atbr?vo turpm?k min?t?s darb?bas atbilst?gi noteikumiem, ko t?s pie?em, lai nodrošin?tu pareizu un god?gu šo atbr?vojumu piem?rošanu un lai nepie?autu nek?du nodok?u nemaks?šanu, apiešanu vai ?aunpr?t?gu izmantošanu:

“t?du pakalpojumu sniegšanu un t?du pre?u pieg?di, kas ir cieši saist?ti ar soci?l?s apr?pes un soci?l?s nodrošin?šanas darbu, ieskaitot tos, ko veic veco ?aužu pansion?ti, publisko ties?bu subjekti vai citas organiz?cijas, ko attiec?g? dal?bvalsts atzinusi par labdar?bas organiz?cij?m.”

6. Saska?? ar Sest?s direkt?vas 13. panta A da?as 2. punkta a) apakšpunktu “dal?bvalstis var pieš?irt organiz?cij?m, kas nav publisko ties?bu subjekti, š? panta 1. punkta b), g), h), i), l), m) un n) apakšpunkt? paredz?to atbr?vojumu no nodok?a, katr? atseviš?? gad?jum?, pak?aujot to vienam vai vair?kiem min?tajiem nosac?jumiem:

– t?s [organiz?cijas] past?v?gi necenšas g?t pe??u, ta?u jebkuru pe??u, kas tom?r rodas, nesadala, bet gan novirza sniegto pakalpojumu turpin?šanai vai uzlabošanai,

– t?s piln?gi br?vpr?t?gi p?rvalda un vada personas, kuras pašas vai caur starpniekiem nav tieši vai netieši ieinteres?tas attiec?go darb?bu izn?kum?,

– t?s 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],

– attiec?go pakalpojumu atbr?vojums nedr?kst rad?t konkurences trauc?jumus, piem?ram, nost?dot neizdev?g? st?vokl? komercuz??mumus, kuriem j?maks? [PVN]”.

B – Valsts ties?bas

7. Atbilstoši *Umsatzsteuergesetz 1993* (1993. gada Likums par apgroz?juma nodokli, turpm?k tekst? – “UStG”) 4. panta 16. punkta e) apakšpunktam attiec?gajos gados (proti, 1993. un 1994. gad?) sp?k? esošaj? redakcij? š?di UStG no 1. panta 1. punkta 1) apakšpunkta l?dz 1. panta 1. punkta 3) apakšpunktam min?tie dar?jumi bija atbr?voti no nodok?a: “ar iest?žu [..], kas ambulatori veic slimnieku un kopjamu personu kopšanu, saist?tie dar?jumi, ja:

e) iest?žu, kur?s uz laiku tiek uz?emtas kopjamas personas, un iest?žu, kas ambulatori veic slimnieku un kopjamu personu kopšanu, apr?pes izmaksas iepriekš?j? kalend?raj? gad? vismaz div?s trešda??s gad?jumu piln?b? vai liel?kaj? da?? sedza valsts soci?l?s apdrošin?šanas vai soci?l?s pal?dz?bas iest?des”.

8. Saska?? ar UStG 4. panta 18. punkta pirmo teikumu no nodok?a ir atbr?voti š?di dar?jumi: “valsts atz?tu br?vpr?t?go labdar?bas organiz?ciju biedr?bu un juridisko personu, kas darbojas k? br?vpr?t?g?s labdar?bas organiz?cijas, personu apvien?bu un ?pašuma apvien?bu, kas k? biedri ir pievienojuš?s k?dai labdar?bas biedr?bai, sniegtie pakalpojumi, ja:

- a) šīs organizācijas darbojas tikai un tieši vispārīgās intereses, labdarības vai baznīcas mērķiem,
- b) pakalpojumus tieši saņem personas, kas minētas [šo organizāciju] statūtos, nolikumos vai satversmē, un
- c) atbildība par attiecīgajiem pakalpojumiem ir zemāka par vidējo atbildību, ko par līdzvērtīgiem pakalpojumiem prasa komercuzņēmumi.

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

10. Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung 1993 (1993. gada Noteikumi par apgrozījuma nodokļa piemērošanu, turpmāk tekstā – “UStDV”) 23. pantā ir nosauktas 11 apvienības, kas UStG 4. panta 18. punkta izpratnē ir valsts atzītas labdarības organizācijas.

II – Lietas fakti un uzdotie jautājumi

11. Prasītāja un atbildētāja kasācijas sūdzībā *I. Zimmermann* sniedz ambulatoros aprūpes pakalpojumus Berlīnē. Viņa ir sertificēta medicīnas māsa un 1992. gadā strādāja par aprūpes dienesta vadītāju sociālās aprūpes centrā. Turklāt kopš 1993. gada sākuma viņa individuāli aprūpēja atsevišķus pacientus, un 1993. gada 1. jūnijā viņa reģistrēja [savu] ambulatorās aprūpes dienestu. Pamatojoties uz viņas 1993. gada 27. augusta iesniegumu, 1993. gada 1. oktobrī viņa sāka atāļu piedalīties slimnīcā sistēmā ar slimnieku kopšanas mējas apstākļos pakalpojumiem (5), aprūpes mējas pakalpojumiem (6) un mējas izpildes pakalpojumiem (7). PVN deklarācijā par attiecīgajiem gadiem viņa norādīja, ka tās darījumi ir atbrīvoti no nodokļa saskaņā ar UStG 4. panta 16. punkta e) apakšpunktu.

12. 1999. gadā atbildētāja un kasācijas sūdzības iesniedzēja *Finanzamt* secināja, ka *I. Zimmermann* (kopā ar savu personālu) 1993. gadā aprūpēja kopumā 76 personas, no kurām 52 personas (68 %) par pakalpojumiem maksāja privāti. Sakarā ar to *Finanzamt* atteicās atbrīvot no nodokļiem *I. Zimmermann* 1993. gadā sniegtos pakalpojumus atbilstoši UStG 4. panta 16. punkta e) apakšpunktam un norādīja, ka saskaņā ar šo tiesību normu izmaksas vismaz divās trešdaļās gadījumā bija pilnībā vai lielākaj daļā jāsedz valsts sociālās apdrošināšanas vai sociālās palīdzības iestādēm.

13. *Finanzamt* atteicās atbrīvot no nodokļiem arī *I. Zimmermann* 1994. gadā sniegtos pakalpojumus atbilstoši UStG 4. panta 16. punkta e) apakšpunktam, jo, [nosakot atbrīvojumu], UStG ievēro situāciju iepriekšējā gadā. Tomēr atbrīvojums no PVN saskaņā ar UStG 4. panta 14. punktu bija piemērojams, ciktāl *I. Zimmermann* bija sniegusi terapeitisku aprūpi, un *Finanzamt* uzskatīja, ka šie pakalpojumi veido vienu trešdaļu (8).

14. Pēc noraidītās sūdzības *I. Zimmermann* cēla prasību tiesā par šiem *Finanzamt* lēmumiem. Tiesvedības ietvaros viņa iesniedza tai adresētu 2005. gada 19. oktobra Berlīnes Veselības, sociālo lietu un patērētāju aizsardzības lietu departamenta vēstuli. Tajā ir teikts, ka “[...] es varu Jums apstiprināt, ka Jūs, sniedzot slimnieku kopšanas mējas apstākļos pakalpojumus, sniežat tos pašus pakalpojumus, proti, veicat tādās pašās darbības, kā Berlīnes brīvprātīgo labdarības organizāciju līgumcēlā esošie aprūpes centri (sociālās aprūpes centri). Privāto pakalpojumu sniedzēju veikto darba uzdevumu apraksts un saturs bija identisks brīvprātīgo labdarības organizāciju sociālās aprūpes centru sniegtajiem pakalpojumiem. Saskaņā ar man rīcībā esošajiem dokumentiem šāda pakalpojumu saturs identitēte pastāv vēlākais kopš 1988. gada. Es noraidu uz to, ka kopš 1992. gada 1. janvāra UStG 4. panta 16.

punkta e) apakšpunktā atbrīvojumam no apgrozījuma nodokļa ir paredzēti konkrēti priekšnoteikumi. Es nevaru un arī nevēlos izvērtēt, vai šie priekšnoteikumi bija izpildīti. Neatkarīgi no šā tiesiskā regulējuma, es uzskatu, ka Jūs, proti, Jūs uzņēmums, raugoties no sociālo tiesību viedokļa, ir ticis atzīts par labdarības organizāciju”.

15. *Finanzgericht* (Finanšu tiesa) apmierināja šā prasības lielo daļu. Kā pamatojumu *Finanzgericht* minēja, ka 1993. strādus gadā līdz 1. oktobrim *I. Zimmermann* darījumi, ciktāl tie bija saistīti ar terapeitisku aprūpi, esot atbrīvoti no nodokļa atbilstoši *UStG* 4. panta 14. punkta pirmajam teikumam. *Finanzgericht*, balstoties uz aprēķinu, ko *I. Zimmermann* iesniedza tiesvedības ietvaros, uzskatīja, ka šāda veida pakalpojumi veidoja 75 %.

16. *Finanzgericht* uzskatīja, ka *I. Zimmermann* varēja prasīt atbrīvojumu no nodokļa atbilstoši *UStG* 4. panta 16. punkta e) apakšpunktam par laika posmu no 1993. gada 1. oktobra līdz 1994. gada 31. decembrim. No šā laika brīža vismaz divas trešdašas šo prasītājas darījumu bija saistīti ar personām, par kuru kopšanu pilnībā vai lielākaj daļā maksāja valsts sociālās apdrošināšanas vai sociālās palīdzības iestādes. *UStG* 4. panta 16. punkta e) apakšpunkts esot ar Sesto direktīvu atbilstīgā veidā jāinterpretē tādējādi, ka esot jāņem vērā laika posms tikai, sākot no 1993. gada oktobra.

17. Kasācijas sēdē *Finanzamt* pauž uzskatu, ka ir ticis pārkāpts *UStG* 4. panta 16. punkta e) apakšpunkts. Tā apgalvo, ka *Bundesfinanzhof* būtu jāatceļ iepriekšējais lēmums un prasība jānoraida, ciktāl *Finanzgericht*, apmierinot prasītājas prasību par laika posmu no 1993. gada 1. oktobra līdz 1994. gada 31. decembrim, balstījās uz *UStG* 4. panta 16. punkta e) apakšpunktu. *I. Zimmermann* apgalvo, ka *Bundesfinanzhof* būtu jānoraida kasācijas sēdē.

18. Ēmot vērā iepriekš minēto, iesniedzējtiesa nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“1) Vai [Sesto direktīvas] 13. panta A daļas 1. punkta g) apakšpunkts un/vai 2. punkta a) apakšpunkts atļauj valsts likumdevējam slimniekiem vai kopjamām personām sniegtu ambulatorās aprūpes pakalpojumu atbrīvojumu no nodokļa pakāut nosacījumam, ka šo pakalpojumu sniedzēju “aprūpes izmaksas iepriekšējā kalendārā gadā vismaz divas trešdašas gadījumu pilnā apmērā vai lielākajā daļā ir segušas valsts sociālās apdrošināšanas vai sociālās palīdzības iestādes” ([*UStG*] 4. panta 16. punkta e) apakšpunkts)?

2) Vai, ņemot vērā PVN neitralitātes principu, atbildot uz šo jautājumu, ir būtiski, ka valsts likumdevējs tādus pašus pakalpojumus citā situācijā uzskata par atbrīvotiem no nodokļa, ja tos sniedz valsts atzītas brīvprātīgo labdarības organizācijas biedrības un juridiskās personas, kas darbojas kā brīvprātīgo labdarības organizācijas, personu apvienības un pašuma apvienības, kas kā biedri ir pievienojušās kādai labdarības organizācijai ([*UStG*] 4. panta 18. punkts)?”

III – Vērtējums

A – Lietas dalībnieku galvenie argumenti

19. *I. Zimmermann* paskaidro, ka publiskas organizācijas (labdarības apvienības) un organizācijas ar peļņas gūšanas mērķi konkurē tirgū attiecībā uz ambulatorās aprūpes pakalpojumiem. Viņa apgalvo, ka pamatlietā aplūkojamais noteikums nodrošina dalībvalstu iestāžu noteikto cenu kontroli, ja ir ievēroti šādi nosacījumi: i) izmaksas, kuras sedz valsts sociālās apdrošināšanas vai sociālās palīdzības iestādes, atbilst noteiktajam līmenim; un ii) sociālās apdrošināšanas iestāžu segtās izmaksas parasti ir zemākas nekā summas, kas tiek prasītas no privātiem pacientiem vai privātām apdrošināšanas sabiedrībām.

20. I. Zimmermann b?tb? apgalvo, ka, lai nov?rt?tu, vai past?v prettiesisks konkurences krop?ojums, valsts tiesai b?tu j?konstat?, vai sniegtie pakalpojumi, kas no pacienta vai gala pat?r?t?ja viedok?a ir identiski vai l?dz?gi, ir pak?auti atš?ir?gai nodok?u sh?mai. Šaj? zi?? saist?b? ar apgroz?juma nodokli personai, juridiskajai formai vai organiz?cijas, kas sniedz apr?pes pakalpojumus, kvalifik?cijai neb?tu j?b?t nek?dai noz?mei.

21. V?cijas vald?ba apgalvo, ka ties?bu aktos paredz?t? organiz?ciju valstisk? atz?šana par labdar?bas organiz?cij?m pietiekami ?em v?r? š?dus no judikat?ras izrietošus elementus (9): i) ?pašu ties?bu normu iesp?jamo esam?bu; ii) sabiedr?bas interesi nodok?a maks?t?ja darb?b?; iii) to, vai citas ar nodokli apliekamas personas, kas veic š?s pašas darb?bas, ir jau l?dz?gi atz?tas; iv) to, vai liel?ko da?u min?to pakalpojumu izmaksu galu gal? segs slimokase vai citas soci?l?s nodrošin?šanas organiz?cijas; v) neitralit?tes principu konkur?sp?jas neitralit?tes izpratn?.

22. Saska?? ar V?cijas vald?bas viedokli r?c?bas br?v?bas robežas attiec?b? uz nodok?u neitralit?tes principu ir tikušas iev?rotas. It ?paši saist?b? ar Sest?s direkt?vas 13. panta A da?as 1. punkta g) apakšpunktu organiz?ciju atz?šanai par labdar?bas organiz?cij?m tiek piem?rots vienl?dz?gas attieksmes princips, lai piel?dzin?tu t?s publisk?m organiz?cij?m. T?p?c neitralit?tes principu nevar v?rt?t parastaj? noz?m?, ka vien?ds pakalpojumu saturs ir j?apliek ar nodokli vien?d? veid?. Dr?z?k tas ir j?v?rt? t?d?j?di, ka vien?diem nodok?u maks?t?jiem ir j?b?t pak?autiem t?diem pašiem nosac?jumiem saist?b? ar atbr?vojuma no nodok?a sa?emšanu. Turkl?t V?cijas vald?ba uzskata, ka noteikums, saska?? ar kuru dal?bvalsts atz?st organiz?ciju, kas rada konkurences krop?ojumu uz priv?tu sabiedr?bu r??ina, ir pie?aujams.

23. T?d?j?di V?cijas vald?ba uzskata, ka tikko k? ir pie?emts, ka UStG 4. panta 18. punkts – atš?ir?b? no š? panta 16. punkta – ir piem?rojams tikai bezpe??as juridisk?m person?m, kuru darb?ba labdar?bas nol?kos ir valsts atz?ta, V?cijas noteikumi neattiecas atš?ir?gi uz vien?diem nodok?u maks?t?jiem, bet gan nosaka atš?ir?gus nosac?jumus, lai par labdar?bas organiz?ciju atz?tu daž?dus nodok?u maks?t?jus, kuri ir pak?auti atš?ir?giem faktisk? un tiesisk? regul?juma nosac?jumiem.

B – Anal?ze

1) Pirmais jaut?jums

24. Vispirms attiec?b? uz tiesisko situ?ciju valsts ties?b?s iesniedz?jtiesa skaidri nor?da, ka šaj? liet? UStG 4. panta 16. punkta e) apakšpunkt? min?t?s pras?bas nav izpild?tas.

25. Tom?r iesniedz?jtiesa pauž šaubas, vai rezult?ts ir pareizs, iev?rojot Sesto direkt?vu.

26. T?d?j?di ar savu pirmo jaut?jumu t? nol?ma jaut?t Tiesai, vai Sest?s direkt?vas 13. panta A da?as 1. punkta g) apakšpunkts liedz ambulator?s apr?pes pakalpojumu, kurus sniedz priv?tas organiz?cijas, atbr?vojumu no nodok?a pak?aut pamatliet? apskat?majam nosac?jumam (10).

27. Es vispirms p?rskat?šu atbilstošo judikat?ru, kas jau ir diezgan plaša, un t?s kontekst? b?s nepieciešams izv?rt?t uzdotos jaut?jumus.

28. K? Tiesa nesen atg?din?ja liet? *Future Health Technologies* (11), “[Sest?s direkt?vas 13. panta A da?? (12)] paredz?tais atbr?vojums no PVN neattiecas uz vis?m darb?b?m sabiedr?bas interes?s, bet tikai uz t?m, kas ir uzskait?tas un ?oti s?ki aprakst?tas min?taj? ties?bu norm?”.

29. No judikat?ras saist?b? ar Sesto direkt?vu izriet ar? tas, ka noteikumi, kas tiek izmantoti, lai aprakst?tu Sest?s direkt?vas 13. pant? paredz?tos atbr?vojumus no nodok?iem, ir interpret?jami šauri, zinot, ka šie atbr?vojumi ir iz??mumi no principa, saska?? ar kuru katra pre?u pieg?de un

pakalpojumu sniegšana, ko nodokļu maksātājs veic kā pienākumu, tiek aplikta ar PVN. Tomēr šo noteikumu interpretācijai ir jābūt saskaņā ar šo izņēmumu mērķiem un jāatbilst nodokļu neitralitātes principa prasībām. Tādējādi šā šauras interpretācijas prasība nenozīmē, ka noteikumi, kas izmantoti minētajā Sestās direktivas 13. pantā paredzēto atbrīvojumu definēšanā, jāinterpretē veidā, kas tiem atēmtu nozīmi (13).

30. Jānorāda, ka Sestās direktivas 13. pantā noteikto atbrīvojumu no nodokļa interpretācijas noteikumi, kas ir aprakstīti iepriekš 29. punktā, ir piemērojami šādiem nosacījumiem, kas noteikti, lai saņemtu šos atbrīvojumus, un it īpaši tiem, kas attiecas uz tirgus dalībnieka, kurš sniedz pakalpojumus, uz kuriem attiecas atbrīvojums, statusu vai identitāti (14).

31. Attiecīgi Tiesa jau ir nospriedusi, ka Sestās direktivas 13. panta A daļas 1. punkta g) apakšpunkts par pakalpojumu, kas saistīts ar sociālās aprūpes un sociālās nodrošināšanas darbu, atbrīvojumu no PVN ir jāinterpretē tā, ka jēdziens "organizācijas, kuras attiecīgā dalībvalsts atzinusi par labdarības organizāciju" (15) neizslēdz privātas apvienības, kuru mērķis ir peļņas gūšana, kā, piemēram, fiziskas personas, kuras pārvalda "uzņēmumus" (16).

32. Sestās direktivas 13. panta A daļas 1. punkta g) apakšpunktā nav paredzēti īpaši nosacījumi un procedūra organizāciju, kuras nav publiskas organizācijas, atzīšanai par labdarības organizāciju. Tādā principā katras dalībvalsts tiesības nosaka noteikumus, saskaņā ar kuriem notiek šāda organizāciju atzīšana (17).

33. Turklāt valsts noteikumu pieņemšanu šajā nozarē paredz arī Sestās direktivas 13. panta A daļas 2. punkta a) apakšpunkts, atbilstoši kuram "dalībvalstis var piešķirt organizācijām, kas nav publisko tiesību subjekti, katru šā panta 1. punkta [...] g) apakšpunktā [...] paredzēto atbrīvojumu, katrā atsevišķā gadījumā pakāujot to vienam vai vairākiem no šiem nosacījumiem", kas minēti pēc šā noteikuma (18).

34. Judikatā arī ir skaidri norādīts, ka, kaut arī saskaņā ar Sestās direktivas 13. panta A daļas 1. punkta ievadfrāzi dalībvalstis [ar nodokli] neapliek darbības atbilstīgi noteikumiem, lai nodrošinātu pareizu un godīgu šo atbrīvojumu piemērošanu un nepieļautu nekādu nodokļu nemaksāšanu, apiešanu vai āunprātīgu izmantošanu, šie nosacījumi neattiecas uz definīciju par paredzēto atbrīvojumu saturu (19).

35. No judikatāras (20) izriet, ka Sestās direktivas 13. panta A daļas 1. punkta g) apakšpunktā dalībvalstīm ir piešķirta rīcības brīvība atzīt noteiktas organizācijas, kuras nav publisko tiesību subjekti, par labdarības organizāciju.

36. Tas tomēr nemaina to, ka, ja nodokļu maksātājs apstrīd organizācijas atzīšanu par labdarības organizāciju, valsts tiesīms ir jāizvērtē, vai kompetents iestādes ir ievērojušas ar Sestās direktivas 13. panta A daļas 1. punkta g) apakšpunktu piešķirtās rīcības brīvības robežas atbilstoši Savienības tiesību vispārējiem principiem, it īpaši vienlīdzīgas attieksmes principam (21).

37. Šajā ziņā nodokļu neitralitātes princips nepieļauj no PVN viedokļa it īpaši atšķirīgu aplūkoti dzīgus pakalpojumus, starp kuriem pastāv konkurence (22). Šis princips veido PVN loģisku pamatu. Šajā ziņā no loģuma sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet un netiek arī apstrīdēts, ka *I. Zimmermann* sniegtie pakalpojumi, vismaz tie, kurus viņa sniedza no 1993. gada 1. oktobra, būtībā bija tie paši, kas tiek automātiski pakauti atbrīvojumam no nodokļa saskaņā ar *UStG* 4. panta 18. punktu.

38. Visbeidzot no judikatāras izriet arī, ka, lai noteiktu, vai privāts iestādes var tikt atzītas saistībā ar Sestās direktivas 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunktā paredzēto atbrīvojuma

no nodok?a piem?rošanu, valsts iest?des var atbilstoši Savien?bas ties?b?m un valsts tiesu kontrolei ?emt v?r? tostarp ne tikai attiec?g? nodok?u maks?t?ja darb?bu visp?r?j?s intereses un to, ka p?r?jie nodok?u maks?t?ji, kas veic t?das pašas darb?bas, jau ir atz?ti l?dz?g? veid?, bet ar? to, ka attiec?go pakalpojumu izmaksu lielu da?u iesp?jams sedz slimokases vai citas soci?l? nodrošin?juma iest?des (23).

39. Šaj? zi?? V?cijas likumdev?js ieviesa UStG 4. panta 16. punkta e) apakšpunktu, lai “uzlabotu soci?l?s apr?pes iek?rtu slimnieku un kopjamu personu lab?”. (24) Šaj? punkt? paredz?t?s divu trešda?u robežas m?r?is ir nodrošin?t to, ka nodok?a priekšroc?ba b?tiski veicina soci?l?s nodrošin?šanas organiz?ciju nastas atvieglojumu (25).

40. Tādējādi ir skaidrs, ka 4. panta 16. punkta e) apakšpunkts var tikt lasīts kopsakarā ar Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta g) apakšpunkta prasību, saskaņā ar kuru tajā uzskaitīto pakalpojumu sniedzējam ir jābūt “[organizācijai], kuru attiecīgā dalībvalsts atzinusi par labdarības organizāciju”.

41. Papildus iepriekš 38. punktā minētajai judikatūrai Tiesa lietā L.u.P. (26) nosprieda, ka Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunktam ir pretējs valsts tiesiskais regulējums, kas pakauj to medicīnisko analīžu atbrīvošanu no nodokļa, kuras veiktas privātā laboratorijā, ņemot vērā aprēķinus, nosacījumam, ka tām jātiekt veiktām īsta uzraudzībā. Tātad nosprieda, ka 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunktam nav pretējs tas, ka šis regulējums pakauj minēto analīžu atbrīvojumu no nodokļa nosacījumam, ka vismaz 40 % no tām ir jāsniedz sociāli apdrošinātām personām.

42. No t? izriet, ka š?da veida krit?riji – kas ir balst?ti uz noteiktu pakalpojumu sa??m?ju grupas defin?ciju – saska?? ar judikat?ru ir j?v?rt? Sest?s direkt?vas 13. panta A da?as 1. punkta kontekst?.

43. Manuprāt, šīs lietas būtībā ir rodama, noskaidrojot, vai – pakāujot Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta g) apakšpunkta atbilstojumu no nodokļa tādām nosacījumiem, kas paredzēti *USTG* 4. panta 16. punktā, – [Vācijas] Federatīvā Republika pārņēmusi brīvību, kas tai piešķirta saskaņā ar Sesto direktīvu (27).

44. Iesniedzējtiesa norāda, ka viens no tai uzdotajiem Savienības tiesību interpretācijas jautājumiem ir par to, ka nav skaidrs, vai divu trešdaļu robeža, kas ir paredzēta *UStG* 4. panta 16. punkta e) apakšpunktā, var tikt balstīta uz Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta g) apakšpunktu vai 13. panta A daļas 2. punkta a) apakšpunktu.

45. Šaj? liet? str?d?gais krit?rijs mazliet atš?iras no t?, kas bija liet? *L.u.P.* (28) Krit?rijs šaj? liet? nav balst?ts tikai uz pakalpojumu sa??m?ju grupas sast?vu, bet ar? nosaka, ka noteiktai minim?lai pakalpojumu sa??m?ju da?ai, kuriem soci?l? nodrošin?juma vai apr?pes iest?des sniedz ieguld?jumu medic?nisko un z??u izdevumu segšan?, attiec?g? organiz?cija sedz š?s izmaksas piln? apm?r? vai "liel?kaj? da??".

46. Str?d?g? V?cijas ties?bu norma vismaz teor?tiski var?tu tikt interpret?ta t?d?j?di, ka t? ietver cenu krit?riju, kas b?tu j?izv?rt? atseviš?i, iev?rojot Sest?s direkt?vas 13. panta A da?as 2. punkta a) apakšpunkta trešo ievilkumu. Tom?r pret?ji *I. Zimmermann* un V?cijas vald?bai es uzskatu, ka nav lietder?gi balst?ties uz šo pantu, lai atrisin?tu pamatlietu. Komisijai ir taisn?ba, ka, iev?rojot to, ka iesniedz?jtiesa neuzskat?ja par nepieciešamu sniegt plaš?ku izv?rt?jumu šaj? ziņ?, atseviš?a 13. panta A da?as 2. punkta a) apakšpunkta anal?ze b?tu m?ksl?ga un jebkur? gad?jum? neb?tu nepieciešama, lai atrisin?tu šo lietu. Turkl?t pamatliet? nav apsv?rti jaut?jumi par cenu noteikšanu.

a) Vai dalībvalsts rēķinās brīvības robežas tika ievērotas – divu trešdaļu robeža

47. Kā es norādīju iepriekš 41. punktā, lietā *L.u.P.* (29) Tiesa jau apstiprināja, ka Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunkts pieļauj, ka valsts tiesību akti paredz attiecīgo medicīnisko analīžu atbrīvojumu no nodokļa ar nosacījumu, ka vismaz 40 % no tām ir jāsniedz sociāli apdrošinātajām personām. Tiesa uzskatīja, ka šāda izvēle bija dalībvalsts rēķinās brīvības robežās, kad tā nosaka, cik lielā mērā tā atzīs organizācijas par labdarības organizācijām (30).

48. Manuprāt, Tiesa šajā kontekstā jau faktiski ir atzinusi, ka noteikumi, kas paredz noteiktas robežas (tādas kā divas trešdaļas), būtībā ir tiesiski. Es piekrītu Komisijai, ka, ciktī tas ir būtiski šai lietai un lai gan tā ir piemērojama citai sociālai sistēmai (sociālai aprūpei), divu trešdaļu kritērijs neatšķiras no kritērija, kuru Tiesa izvērtēja lietā *L.u.P.*, izņemot vienu jautājumu, proti, nepieciešamo pakalpojumu saņēmēju daļu, kurai sociālās sistēmas sedz visas izmaksas vai lielāko daļu.

49. Tādējādi es uzskatu, ka divu trešdaļu robežas noteikšana nepārsniedz to, ko dalībvalstis var pieprasīt, lai atzātu noteiktas apvienības par labdarības apvienībām (31).

50. Es uzskatu, ka, nosakot divu trešdaļu robežu, Vācijas likumdevējs ir izvēlējies procentuālu daļu, kas nodrošina pietiekamu pakalpojuma sniedzēja integrācijas līmeni sociālās nodrošināšanas sistēmā. Tas savukārt ļauj pasargāt pakalpojumu sniedzēja kā labdarības organizācijas raksturu un uzskatīt tā pakalpojumus par tiem, kuriem ir (pietiekami) cieša saikne ar sociālo aprūpi un nodrošināšanu.

51. Var piebilst, ka judikatūrā, kurā Tiesa atsaucas uz izdevumu segšanu no slimokašu puses kā kritēriju, lai noteiktu, vai valsts atzīs organizāciju, tā vienmēr atsaucas uz to, vai izmaksas "lielākajai daļai" sedz slimokases (32). Tādējādi šīet, ka rēķinās brīvības kontekstā Vācijas likumdevējs izvēlējās robežu, kas ir vienkārša, bet atbilstoša.

b) Vai dalībvalsts rēķinās brīvības robežas tika ievērotas – iepriekšējais kalendrais gads

52. Vispirms es piekrītu Komisijai, ka atsauce uz iepriekšējo kalendro gadu izraisa vairākus sarežģījumus. Iepriekšējā kalendro gada izvēle dabiski rada noteiktu neprecizitēšu loku, ciktī tas nav gads, kurā ir tikuši veikti attiecīgie darījumi.

53. Tomēr ir pietiekami konstatēt, ka tas, ka divu trešdaļu robeža ir saistīta ar "iepriekšējo kalendro gadu", nepārkāpj dalībvalsts rēķinās brīvību.

54. No vienas puses, ir strīdīgi, ka iepriekš minēto secinājumu apstiprina tas, ka lietā *L.u.P.* (33) Tiesa atsaucās uz to pašu kritēriju un nekur spriedumā tā neapstrīd atsauci uz "iepriekšējo kalendro gadu" lietas strīdīgajā noteikumā, kas nosaka 40 % ierobežojumu (34). No otras puses, ir taisnība, ka lietā *L.u.P.* (35) Tiesa tieši nekomentēja *UStG* 4. panta 16. punkta c) apakšpunktā iekāuto prasību, ka 40 % ierobežojumam ir jābūt izpildītam "iepriekšējā kalendrajā gadā".

55. Lai kā arī būtu, es piekrītu Vācijas valdībai un Komisijai, ka faktam, ka *UStG* 4. panta 16. punkta e) apakšpunktā ir atsauce uz iepriekšējo kalendro gadu – lai gan ir acīmredzami praktiski iemesli – ir priekšrocība, jo tas ir saskaņā ar tiesiskās drošības principu.

56. Cit?di rastos gr?t?bas, ja nodok?u maks?t?ji nep?rtraukti atsauktos uz pašreiz?jo gadu. Ja t? b?tu, tad nodok?u maks?t?js, sniedzot pakalpojumu, nezin?tu un nevar?tu zin?t, vai tas veic no nodok?a atbr?votu dar?jumu, ja vien tas zina apmaks?jamo izmaksu da?u pašreiz?j? gad?.

57. Manis šeit atbalst?to pieeju atbalsta ar? iesniedz?jtiesa, kura l?gum? pauž viedokli, ka atsauc? uz apst?k?iem iepriekš?j? kalend?raj? gad? 4. panta 16. punkta e) apakšpunkt? (36) nodrošina tiesisko droš?bu un var tikt pamatota Eiropas Savien?bas ties?b?s uz Sest?s direkt?vas 13. panta A da?as 1. punkta ievadteikumu, saska?? ar kuru tostarp ir j?iev?ro "god?ga atbr?vojumu piem?rošana".

58. No visiem iepriekš min?tajiem apsv?rumiem izriet, ka Sest?s direkt?vas 13. panta A da?as 1. punkta g) apakšpunkts princip? at?auj valsts likumdev?jam slimniekiem un kopjam?m person?m sniegto ambulator?s apr?pes pakalpojumu atbr?vojumu no nodok?a pak?aut nosac?jumam, ka šo pakalpojumu sniedz?ju apr?pes izmaksas iepriekš?j? kalend?raj? gad? vismaz div?s trešda??s gad?jumu piln? m?r? vai liel?kaj? da?? ir segušas valsts soci?l?s nodrošin?šanas vai soci?l?s pal?dz?bas iest?des.

59. Paliek nemain?gi tom?r tas, ka min?tais krit?rijs var tikt piem?rots tikai, cikt?l tas ir saska?? ar nodok?u neitralit?tes principu, kuram iesniedz?jtiesa ?paši piev?rš uzman?bu otraj? jaut?jum? (37).

2) Otrais jaut?jums

60. Uzdodot otro jaut?jumu, iesniedz?jtiesa v?las zin?t, vai, ?emot v?r? nodok?u neitralit?tes principu, atbildot uz pirmo jaut?jumu, ir b?tiski, ka valsts likumdev?js t?dus pašus pakalpojumus cit? situ?cij? uzskata par atbr?votiem no nodok?a, ja tos sniedz valsts atz?tas br?vpr?t?go labdar?bas organiz?ciju biedr?bas un juridisk?s personas, kas darbojas k? br?vpr?t?gas labdar?bas organiz?cijas, personu apvien?bas un ?pašuma apvien?bas, kas k? biedri ir pievienojuš?s k?dai labdar?bas organiz?cijai (38).

61. Vispirms ir skaidrs, ka nodok?u neitralit?tes princips ir rakstur?gs kop?jai PVN sist?mai (39), un tas ir ne maz?k k? t?s pamatprincips (40).

62. Šaj? zi?? ir j?atg?dina, ka nodok?u neitralit?tes principa m?r?is bija atspogu?ot vienl?dz?gas attieksmes principu ar PVN saist?tos jaut?jumos (41).

63. Manupr?t, šaj? zi?? ir j?nor?da, ka vienl?dz?gas attieksmes princips ir visp?r?js Savien?bas ties?bu princips, kas ir iek?auts Pamatties?bu hartas 20. pant?, un ka nodok?u neitralit?tes princips vienk?rši ir š? principa izpausme.

64. Tiesai jau ir bijusi iesp?ja atz?t, ka, ja valsts ties?bu akt?, ar ko tiek transpon?ts Sestaj? direkt?v? paredz?ts atbr?vojums no nodok?a, ir ietverts nosac?jums, kas ir pret?js nodok?u neitralit?tes principam, š?ds nosac?jums nav j?piem?ro (42).

65. Judikat?r? ir ar? skaidri noteikts, ka dal?bvalst?m ir j?iev?ro nodok?u neitralit?tes princips, kad t?s ?steno 13. panta A da?as 1. punkta g) apakšpunkt? paredz?t?s ties?bas noteikt nosac?jumus, kuriem ir pak?auti atbr?vojumi no nodok?a, un t?d?j?di noteikt, vai dar?jumam ir piem?rojams PVN (43).

66. Liet? *K?ugler* Tiesa pazi?oja, ka nodok?u neitralit?tes princips tostarp iest?jas pret to, ka uz??m?jiem, kas veic t?s pašas darb?bas, tiek piem?roti atš?ir?gi noteikumi attiec?b? uz PVN iekas?šanu. No t? izriet, ka šis princips neb?tu iev?rots, ja iesp?ja atsaukties uz 13. panta A da?as 1. punkta c) apakšpunkt? paredz?to atbr?vojumu no nodok?a medic?nisk?s apr?pes sniegšanai

b?tu atkar?ga no juridisk?s formas, k?d? nodok?u maks?t?js veic savu darb?bu (44).

67. Turkl?t judikat?r? ir noteikts, ka pret?ji nodok?u neitralit?tes principam ir ?paši tas, ka pret vien?du pre?u pieg?di un pakalpojumu sniegšanu, kas t?d?j?di konkur? sav? starp?, izturas atš?ir?gi saist?b? ar PVN, un t?d?j?di š?dai pre?u pieg?dei un pakalpojumu sniegšanai ir j?piem?ro vien?da likme (45).

68. No Tiesas teikt? liet? *L.u.P.* (46) var secin?t, ka nodok?u neitralit?tes principa iev?rošana vispirms prasa, lai vis?m priv?to iest?žu kategorij?m, kas ir min?tas Sest?s direkt?vas 13. panta A da?as 1. punkta g) apakšpunkt?, tiktu piem?roti tie paši nosac?jumi, t?s atz?stot par t?d?m, kas sniedz l?dz?gus pakalpojumus.

69. *Galu gal?* valsts tiesai (47) ac?mredzot b?s j?p?rbauda, vai valsts tiesiskais regul?jums atbilst šai pras?bai vai ar?, tieši otr?di, tas attiec?gajiem nosac?jumiem pak?auj tikai noteikta veida iest?des, izsl?dzot p?r?j?s.

70. Tom?r no l?guma sniegt prejudici?lu nol?mumu jau skaidri izriet, ka iesniedz?jtiesa sliecas uzskat?t, ka šaj? liet? šis princips nav iev?rots.

71. Turpm?k? gait? par?d?šu, ka es tikai varu piekrist iesniedz?jtiesai, ka, iev?rojot PVN neitralit?tes pras?bu – šaj? zi?? k? neitralit?ti attiec?b? uz konkur?tsp?ju –, *I. Zimmermann* b?t?b? šaj? liet? nevajadz?tu atteikt atbr?vojumu no nodok?a saska?? ar Sest?s direkt?vas 13. panta A da?as 1. punkta g) apakšpunktu, pamatojoties uz to, ka kopš 1992. gada 1. janv?ra valsts likumdev?js *UStG* 4. panta 16. punkta e) apakšpunkt? attiec?gajos gados sp?k? esošaj? redakcij? paredz?ja, ka apr?pes izmaksas iepriekš?j? kalend?raj? gad? vismaz div?s trešda??s gad?jumu piln? apm?r? vai liel?kaj? da?? ir segušas valsts soci?l?s nodrošin?šanas vai soci?l?s pal?dz?bas iest?des.

72. No l?guma sniegt prejudici?lu nol?mumu skaidri izriet, ka saska?? ar likuma pamatojumu gan *UStG* 4. panta 16. punkta e) apakšpunkta, gan *UStG* 4. panta 18. punkta m?r?is ir transpon?t Sest?s direkt?vas 13. panta A da?as 1. punkta g) apakšpunktu.

73. Tom?r *UStG* 4. panta 16. punkta e) apakšpunkt? attiec?b? uz apr?pes pakalpojumu atbr?vojumu no nodok?a ir paredz?ti nosac?jumi, kuri konkurentiem, kas sniedz sal?dzin?mus pakalpojumus, nav j?izpilda, lai sa?emtu atbr?vojumu no nodok?a saska?? ar 4. panta 18. punktu.

74. T? attiec?b? uz *Liga der Verbände der Freien Wohlfahrtspflege* ietilpstošo organiz?ciju sniegto apr?pes pakalpojumu atbr?vojumu no nodok?a, saska?? ar *UStG* 4. panta 18. punktu nav b?tiski, vai k?du noteiktu da?u no apr?pes izmaks?m sedza valsts soci?l?s apdrošin?šanas vai soci?l?s pal?dz?bas iest?des. Turkl?t netiek ?emta v?r? ar? situ?cija iepriekš?j? kalend?raj? gad?.

75. Citiem v?rdiem sakot, organiz?cijas, uz kur?m attiecas *UStG* 4. panta 18. punkts – pret?ji t?m, uz kur?m attiecas 4. panta 16. punkts, – ir atbr?votas no PVN, ne?emot v?r? pakalpojumu sa??m?ju grupas sast?vu.

76. T?d?j?di š?d? situ?cij? – iev?rojot konkurenci starp l?dz?gu pakalpojumu sniedz?jiem – noteiktu organiz?ciju atz?šana saska?? ar Sest?s direkt?vas 13. panta A da?as 1. punkta g) apakšpunktu (organiz?cijas atbilstoši *UStG* 4. panta 16. punktam) nav pak?auta vien?diem nosac?jumiem, kam?r pakalpojumiem ir paredz?ti vien?di nosac?jumi (pakalpojumi atbilstoši 4. panta 18. punktam).

77. Šaj? zi?? var nor?d?t, ka 2007. gada 15. mart? (48)*Bundesfinanzhof* V pal?ta izdar?ja

pareizu secinājumu liet? *L.u.P.* p?c tam, kad t? sa??ma Tiesas atbildi uz t?s prejudici?lo jautājumu, ka *UStG* 4. panta 14. punkta un 4. panta 16. punkta b) un c) apakšpunkta valsts ties?bu normas nebija sader?gas ar Savien?bas ties?b?s paredz?to nodok?u neitralit?tes principu t?p?c, ka saska?? ar šo noteikumu ne vis?m priv?to iest?žu kategorij?m Sest?s direkt?vas 13. panta A da?as 1. punkta b) apakšpunkta izpratn? tika piem?roti tie paši nosac?jumi, t?s atz?stot par t?d?m, kas sniedz l?dz?gus pakalpojumus.

78. Es uzskatu, ka Tiesas r?c?b? esošajos dokumentus nekas nenor?da uz to, ka iepriekš min?t? atš?ir?ba var tikt tom?r uzskat?ta par sader?gu ar nodok?u neitralit?tes principu, un V?cijas vald?bas argumenti šaj? zi?? nav p?rliecinoši.

79. V?cijas vald?ba b?t?b? apgalvo, ka tai b?tu j?at?auj piem?rot atš?ir?gus noteikumus atš?ir?giem nodok?u maks?t?jiem. *Oberfinanzdirektion Düsseldorf* (Diseldorfas Galvenais finanšu direktor?ts) 2003. gada 13. maija administrat?vaj? l?mum? *Kurzinformation Umsatzsteuer* Nr. 10 (49) [Apkopota inform?cija par apgroz?juma nodok?iem Nr. 10] attiec?b? uz atbr?vojumu no nodok?a iev?ro to, ka attiec?b? uz ambulatoru apr?pes pakalpojumu sp?k? ir atš?ir?gi nosac?jumi. Tas izkl?sta, ka saska?? ar *UStG* 4. panta 18. punktu atbr?vojumu no nodok?a var pieš?irt ar? tad, ja nav izpild?tas *UStG* 4. panta 16. punkta e) apakšpunkta pras?bas.

80. Tom?r, manupr?t, šis arguments ir pretrun? nodok?u neitralit?tes principam un Tiesas spriedumam liet? *L.u.P.* (50) No š? principa un š?s judikat?ras izriet, ka parasti dal?bvalsts nevar piem?rot atš?ir?gus noteikumus atš?ir?giem nodok?u maks?t?jiem.

81. V?cijas vald?ba apgalvoja, ka pret publisko ties?bu iest?d?m un priv?to ties?bu apvien?b?m var b?t atš?ir?ga attieksme. Tom?r ir svar?gi nor?d?t uz jautājumu, kuru bija nepieciešamas noskaidrot tiesas s?d? un kuru p?c tam apstiprin?ja V?cijas vald?ba, ka *UStG* 4. panta 18. punkt? min?t?s valsts atz?t?s br?vpr?t?go labdar?bas organiz?ciju biedr?bas (51) regul? priv?t?s ties?bas, nevis publisk?s ties?bas un t?d?j?di t?s nav pak?autas atseviš?am atbr?vojumam no nodok?a saska?? ar 4. panta 16. punkta a) apakšpunktu, kas attiecas uz publisko ties?bu subjektiem.

82. Ir j?nor?da, ka Sest?s direkt?vas 13. panta A da?as 1. punkta g) apakšpunkta m?r?is ir samazin?t vesel?bas apr?pes izmaksas (52). Attiec?b? uz m?r?iem, kuri ir izvirz?ti ar Sest?s direkt?vas 13. panta A da?as 1. punkta g) apakšpunkt? min?tajiem atbr?vojumiem, no š? noteikuma izriet, ka, nodrošinot labv?l?g?ku pieeju saist?b? ar PVN attiec?b? uz atseviš?iem visp?r?jo interešu soci?l?s jomas pakalpojumiem, min?to atbr?vojumu m?r?is ir samazin?t šo pakalpojumu izmaksas un padar?t tos pieejam?kus person?m, kuras tos var?tu izmantot (53).

83. Es (t?pat k? Komisija) uzskatu, ka, kaut ar? iepriekš min?tais m?r?is samazin?t vesel?bas apr?pes izmaksas princip? attaisno *UStG* 4. panta 16. punkta e) apakšpunkt? min?t? divu trešda?u krit?rija izmantošanu, paliek nemain?gs tas, ka no š? m?r?a neizriet, k?p?c personas, kas atrodas *I. Zimmermann* situ?cij?, ir pak?autas šim krit?rijam, bet *UStG* 4. panta 18. punkt? min?t?s apvien?bas nav tam pak?autas.

84. V?cijas vald?ba apgalvo, ka *UStG* 4. panta 16. punkt? paredz?t? nosac?juma m?r?is ir nodrošin?t, ka pakalpojumu sniedz?js ir patieš?m labdar?bas organiz?cija, un piel?dzin?t t?s publisk?m organiz?cij?m. T? uzskata, ka min?to noteikumu m?r?is ir izmantot atbr?vojumu no nodok?a, lai veicin?tu personu iesaist?šanos slimokašu sist?m?.

85. Kaut ar? es to uzskatu par saprotamu, nemain?gi paliek tas, ka ab?m nodok?u maks?t?ju grup?m (atbilstoši 4. panta 16. punkta e) apakšpunktam un 4. panta 18. punktam) b?tu j?piem?ro t?di paši noteikumi.

86. K? Tiesa nosprieda liet? *Rank Group*, "nodok?u neitralit?tes princips ir j?interpret? t?d?j?di, ka ar atš?ir?b?m PVN rež?m? attiec?b? uz divu no pat?r?t?ju viedok?a identisku vai l?dz?gu pakalpojumu sniegšanu, kas apmierina vien?das pat?r?t?ja vajadz?bas, pietiek, lai konstat?tu š? principa p?rk?pumu. T?gad, lai past?v?tu š?ds p?rk?pums, nav nepieciešams, lai turkl?t faktiski past?v?tu konkurence starp attiec?gajiem pakalpojumiem vai konkurences izkrop?ojums šo atš?ir?go rež?mu d??" (54).

87. Visbeidzot iesniedz?jtiesa pareizi nor?da, ka Sestaj? direkt?v? nav noteikumu, kas ?autu dal?bvalstij pieš?irt atbr?vojumu no nodok?a t?diem pašiem pakalpojumiem atkar?b? no t?, vai pakalpojumu sniedz?js ir noteikta apvien?ba vai š?das apvien?bas biedrs.

88. K? nosl?guma piebildi es v?l?tos teikt, ka, ja V?cija izv?las ieviest noteikumus organiz?cijas atz?šanai par labdar?bas organiz?ciju – lai gan no judikat?ras skaidri izriet, ka Sest? direkt?va neparedz, ka š?da atz?šana ir j?veic saska?? ar ofici?lu proced?ru vai ka t? tieši ir j?paredz valsts nodok?u noteikumos (55), – t? var to dar?t. Tom?r šiem noteikumiem ir j?b?t saska?? ar nodok?u neitralit?tes principu.

89. No visiem iepriekš min?tajiem apsv?rumiem izriet, ka nodok?u neitralit?tes princips liedz piem?rot pamatliet? apl?kojamo nosac?jumu (56), ja saska?? ar piem?rojamajiem valsts noteikumiem tiem pašiem pakalpojumiem tiek piem?rots atbr?vojums no nodok?a atbilstoši atš?ir?giem nosac?jumiem, ja tos sniedz valsts atz?tas br?vpr?t?go labdar?bas organiz?ciju biedr?bas un juridisk?s personas, kas darbojas k? br?vpr?t?gas labdar?bas organiz?cijas, personu apvien?bas un ?pašuma apvien?bas, kas k? biedri ir pievienojuš?s k?dai labdar?bas organiz?cijai.

IV – Secin?jums

90. Iepriekš min?to iemeslu d?? es uzskatu, ka uz *Bundesfinanzhof* (V?cija) iesniegtajiem prejudici?lajiem jaut?jumiem ir j?atbild š?di:

1. Padomes 1977. gada 17. maija Sest?s direkt?vas 77/388/EEK par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma: vienota apr??inu b?ze, 13. panta A da?as 1. punkta g) apakšpunkts princip? at?auj valsts likumdev?jam slimniekiem vai kopjam?m person?m sniegto ambulator?s apr?pes pakalpojumu atbr?vojumu no nodok?a pak?aut nosac?jumam, ka š?du organiz?ciju gad?jumu? apr?pes izmaksas iepriekš?j? kalend?raj? gad? vismaz div?s trešda??s gad?jumu piln? apm?r? vai liel?kaj? da?? ir segušas valsts soci?l?s apdrošin?šanas vai soci?l?s pal?dz?bas iest?des.

Tom?r paliek nemain?gs tas, ka š?ds krit?rijs var tikt piem?rots, cikt?l tas ir saska?? ar nodok?u neitralit?tes principu;

2. nodok?u neitralit?tes princips liedz piem?rot š?du krit?riju, ja atbilstoši piem?rojamajiem valsts noteikumiem vien?diem vai l?dz?giem pakalpojumiem tiek piem?rots atbr?vojums no nodok?a, pamatojoties uz atš?ir?giem nosac?jumiem, k? tas ir pamatliet?.

1 – Ori?in?lvaloda – ang?u.

2 – Tiesnesis Sedlijs [*Lord Justice Sedley*], *Royal & Sun Alliance Insurance Group plc* pret *Customs and Excise Commissioners* [2001] *STC* 1476 (CA), 54. punkts. Manupr?t, tom?r b?tu j?papildina, ka bieži vien sarež??jumi saist?b? ar t?s piem?rošanu un interpret?ciju rodas nevis no paša PVN, bet gan no m??in?jumiem no t? izvair?ties.

3 – Padomes 1977. gada 17. maija Sest? direkt?va 77/388/EEK par to, k? saska?ojami

dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļa sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp.).

4 – Turpmāk tekst – “pamatlietas strīdus nosacījums”.

5 – *Sozialgesetzbuch V* grāmatas (*Vācijas Sociālā nodrošinājuma kodekss*, turpmāk tekst – “*SGB V*”) 37. pants redakcijā, kas bija piemērojama attiecīgajā laikā (1988. gada 20. decembris, I daļa, 2477. lpp.).

6 – *SGB V* 53.–56. pants.

7 – *SGB V* 38. pants.

8 – 1999. gada 27. aprīļa PVN deklarācija par 1993. un 1994. gadu.

9 – Vācijas valdība atsaucas uz 2005. gada 26. maija spriedumu lietā C-498/03 *Kingscrest Associates un Montecello* (Krājums, I-4427. lpp., 53. punkts un 41. un nākamie punkti) un 2002. gada 10. septembra spriedumu lietā C-141/00 *Kügler* (*Recueil*, I-6833. lpp., 57. un nākamie punkti). Tā arī atsaucas uz 2003. gada 6. novembra spriedumu lietā C-45/01 *Dornier* (*Recueil*, I-12911. lpp., 72. un nākamie punkti).

10 – Saskaņā ar kuru aprēķes izmaksas iepriekšējā kalendārā gadā vismaz divas trešdaļas gadījumu pilnā apmērā vai lielākajā daļā ir segušas valsts sociālās apdrošināšanas vai sociālās palīdzības iestādes.

11 – 2010. gada 10. jūnija spriedums lietā C-86/09 (Krājums, I-5215. lpp., 29. punkts). Pēc analoģijas skat. itāļi 1985. gada 11. jūlija spriedumu lietā 107/84 Komisija/Vācija (*Recueil*, 2655. lpp., 17. punkts), 2003. gada 20. novembra spriedumu lietā C-307/01 *D’Ambrumenil un Dispute Resolution Services* (*Recueil*, I-13989. lpp., 54. punkts) un 2010. gada 28. janvāra spriedumu lietā C-473/08 *Eulitz* (Krājums, I-907. lpp., 26. punkts un tajā minētā judikatūra).

12 – Tagad Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV L 347, 1. lpp.) 132. pants.

13 – Skat. spriedumu lietā *Future Health Technologies* (minēts 11. zemesvētras piezīme, 30. punkts). Pēc analoģijas skat. itāļi 2007. gada 14. jūnija spriedumu lietā C-445/05 *Haderer* (Krājums, I-4841. lpp., 18. punkts un tajā minētā judikatūra), 2009. gada 19. novembra spriedumu lietā C-461/08 *Don Bosco Onroerend Goed* (Krājums, I-11079. lpp., 25. punkts un tajā minētā judikatūra); kā arī spriedumu lietā *Eulitz* (minēts 11. zemesvētras piezīme, 27. punkts un tajā minētā judikatūra). Skat. arī 2010. gada 10. jūnija spriedumu lietā C-262/08 *CopyGene A/S* (Krājums, I-5053. lpp., 25. un 26. punkts).

14 – Skat. spriedumu lietā *Eulitz* (minēts 11. zemesvētras piezīme, 42. punkts). Šajā ziņā skat. 1999. gada 7. septembra spriedumu lietā C-216/97 *Gregg* (*Recueil*, I-4947. lpp., 16.–20. punkts), spriedumu lietā *Kingscrest Associates un Montecello* (minēts 9. zemesvētras piezīme, 23. punkts) un spriedumu lietā *Haderer* (minēts 13. zemesvētras piezīme, 19. punkts).

15 – Jāmin, ka Direktīvas 2006/112 atbilstošajā noteikumā – 132. panta 1. punkta g) apakšpunkts – angļu valodas redakcijā vairs netiek lietots vārds “*charitable*” [“labdarības”] un tā vietā tajā ir atsauce uz “...bodies recognised by the Member State concerned as being devoted to social wellbeing” [“...organizācijas, kuras attiecīgā dalībvalsts atzinusi par iesaistītām sociālā nodrošināšanā”] (mans izcēlums).

16 – Skat. spriedumu lietā *Kingscrest Associates un Montecello* (minēts 9. zemesvētras

piez?m?, 35. un n?kamie punkti), un spriedumu liet? *Gregg* (min?ts 14. zemspv?tras piez?m?, 17. un n?kamie punkti).

17 – Skat. spriedumu liet? *Dornier* (min?ts 9. zemspv?tras piez?m?, 64. un 81. punkts), spriedumu liet? *Kingscrest Associates un Montecello* (min?ts 9. zemspv?tras piez?m?, 49. punkts), 2006. gada 8. j?nija spriedumu liet? C-106/05 *L.u.P.* (Kr?jums, I-5123. lpp., 42. punkts) un spriedumu liet? *CopyGene A/S* (min?ts 13. zemspv?tras piez?m?, 63. punkts).

18 – Skat. spriedumu liet? *Dornier* (min?ts 9. zemspv?tras piez?m?, 65. punkts), un spriedumu liet? *Kingscrest Associates un Montecello* (min?ts 9. zemspv?tras piez?m?, 50. punkts).

19 – Tostarp skat. spriedumu liet? *Kingscrest Associates un Montecello* (min?ts 9. zemspv?tras piez?m?, 22.–24. punkts un tajos min?t? judikat?ra, un 2006. gada 14. decembra spriedumu liet? C-401/05 *VDP Dental Laboratory* (Kr?jums, I-12121. lpp., 26. punkts).

20 – Skat. spriedumu liet? *Kügler* (min?ts 9. zemspv?tras piez?m?, 54. punkts) un spriedumu liet? *Kingscrest Associates un Montecello* (min?ts 9. zemspv?tras piez?m?, 51. punkts).

21 – Šaj? zi?? skat. spriedumu liet? *Kügler* (min?ts 9. zemspv?tras piez?m?, 56. punkts), spriedumu liet? *Dornier* (min?ts 9. zemspv?tras piez?m?, 69. punkts), spriedumu liet? *Kingscrest Associates un Montecello* (min?ts 9. zemspv?tras piez?m?, 52. punkts) un spriedumu liet? *L.u.P.* (min?ts 17. zemspv?tras piez?m?, 48. punkts).

22 – Skat. it ?paši spriedumu liet? *Kügler* (min?ts 9. zemspv?tras piez?m?, 30. punkts), 2001. gada 3. maija spriedumu liet? C-481/98 Komisija/Francija (*Recueil*, I-3369. lpp., 22. punkts), 2003. gada 23. oktobra spriedumu liet? C-109/02 Komisija/V?cija (*Recueil*, I-12691. lpp., 20. punkts), spriedumu liet? *Kingscrest Associates un Montecello* (min?ts 9. zemspv?tras piez?m?, 41. un 54. punkts), 2008. gada 10. apr??a spriedumu liet? C-309/06 *Marks & Spencer* (Kr?jums, I-2283. lpp., 47. punkts) un 2011. gada 3. marta spriedumu liet? C-41/09 Komisija/N?derlande (Kr?jums, I-831. lpp., 66. punkts).

23 – Skat. spriedumu liet? *Kügler* (min?ts 9. zemspv?tras piez?m?, 57. un 58. punkts), spriedumu liet? *Dornier* (min?ts 9. zemspv?tras piez?m?, 72. un 73. punkts), spriedumu liet? *Kingscrest Associates un Montecello* (min?ts 9. zemspv?tras piez?m?, 53. punkts) (attiec?b? uz Sest?s direkt?vas 13. panta A da?as 1. punkta g) apakšpunktu) un spriedumu liet? *L.u.P.* (min?ts 17. zemspv?tras piez?m?, 53. punkts) (attiec?b? uz Sest?s direkt?vas 13. panta A da?as 1. punkta b) apakšpunktu).

24 – Ori?in?l? redakcij? – “[um] die bestehenden Versorgungsstrukturen bei der Pflege kranker und pflegebedürftiger Personen zu verbessern”. Skat. Bundestags-Drucksache 12/1506, 178. lpp. kopsakar? ar 65. lpp.

25 – Atsauce ir uz 2008. gada 24. janv?ra *Bundesfinanzhof* spriedumu V R 54/06 (*Bundessteuerblatt* 2008, II da?a, 643. lpp.) II. da?as I. punkta c. apakšpunktu, kur? ir atsauce uz 2007. gada 31. maija *Bundesverfassungsgericht* spriedumu 1 BvR 1316/04 (*Neue Juristische Wochenschrift* 2007, 3628. lpp.).

26 – Iepriekš 17. zemspv?tras piez?m? min?tais spriedums, 55. punkts.

27 – Sal., piem?ram, ar 1998. gada 7. maija spriedumu liet? C-124/96 Komisija/Sp?nija (*Recueil*, I-2501. lpp.), kur? Tiesa b?t?b? nosprieda, ka Sest?s direkt?vas 13. panta A da?as 2. punkta a) apakšpunkta trešais ievilkums nenoz?m?, ka dal?bvalsts, 13. panta A da?as 1. punkta m) apakšpunkt? paredz?to atbr?vojumu no nodok?a pak?aujot vienam vai vair?kiem nosac?jumiem,

kas ir paredzēti šā noteikuma 2. punkta a) apakšpunktā, var grozīt pēdējā apjomu. Turklāt 13. panta A daļas 2. punkta a) apakšpunktā ir izslēgtas atbrīvojuma no nodokļa ierobežojums attiecībā uz privātm sporta organizācijām vai sociāla rakstura iestādēm, kurās ir noteikta daļēbas maksa, kas nepārsniedz noteiktu apmēru, neņemot vērā attiecīgo sporta veidu un pašos apstākļos.

28 – Iepriekš 17. zemsvaltras piezēm minētais spriedums.

29 – Turpat.

30 – Skat. spriedumu lietā *Kügler* (minēts 9. zemsvaltras piezēm, 54. punkts) un spriedumu lietā *Kingscrest Associates un Montecello* (minēts 9. zemsvaltras piezēm, 51. punkts).

31 – Var atgādināt, ka pa šo laiku divu trešdaļu robeža ir samazināta uz 40 %.

32 – Skat. spriedumu lietā *Kügler* (minēts 9. zemsvaltras piezēm, 57. un nākamie punkti), spriedumu lietā *Dornier* (minēts 9. zemsvaltras piezēm, 72. un nākamie punkti) un spriedumu lietā *Kingscrest Associates un Montecello* (minēts 9. zemsvaltras piezēm, 53. un 41. punkts un nākamie punkti).

33 – Iepriekš 17. zemsvaltras piezēm minētais spriedums.

34 – Paredzēts *UStG 1980/1991/1993* 4. panta 16. punkta c) apakšpunktā.

35 – Itāļi 41. un nākamie punkti.

36 – Un b)–d) *UStG* 4. panta 16. punkta b)–d) apakšpunkts.

37 – Skat. spriedumu lietā *L.u.P.* (minēts 17. zemsvaltras piezēm, 50. punkts).

38 – *UStG* 4. panta 18. punkts.

39 – Tostarp skat. 1998. gada 11. jūnija spriedumu lietā *Fischer (Recueil, I-3369. lpp., 27. punkts)* un spriedumu lietā *Gregg* (minēts 14. zemsvaltras piezēm, 19. punkts).

40 – Skat. 2009. gada 29. oktobra spriedumu lietā *C-29/08 SKF* (Krājums, I-10413. lpp., 67. punkts un tajā minētā judikatūra).

41 – Tostarp skat. 2009. gada 29. oktobra spriedumu lietā *C-174/08 NCC Construction Danmark* (Krājums, I-10567. lpp., 41. punkts), spriedumu lietā *CopyGene A/S* (minēts 13. zemsvaltras piezēm, 64. punkts) un 2011. gada 10. novembra spriedumu apvienotajās lietās *C-259/10 un C-260/10 Rank Group* (Krājums, I-10947. lpp., 61. punkts). Skat. arī 2006. gada 7. decembra spriedumu lietā *C-240/05 Eurodental* (Krājums, I-11479. lpp., 55. punkts).

42 – Skat. 2005. gada 17. februāra spriedumu apvienotajās lietās *C-453/02 un C-462/02 Linneweber un Akritidis* (Krājums, I-1131. lpp., 37. punkts).

43 – Pēc analoģijas skat. spriedumu lietā *Fischer* (minēts 39. zemsvaltras piezēm, 27. punkts) un spriedumu apvienotajās lietās *Linneweber un Akritidis* (minēts 42. zemsvaltras piezēm, 24. punkts).

44 – Iepriekš minēts 9. zemsvaltras piezēm, 30. punkts. Šajā ziņā skat. spriedumu lietā *Gregg* (minēts 14. zemsvaltras piezēm, 20. punkts).

45 – Skat. 2001. gada 11. oktobra spriedumu lietā *C-267/99 Adam (Recueil, I-7467. lpp., 36.*

punkts) un spriedumu liet? C-109/02 Komisija/V?cija (min?ts 22. zemsp?tras piez?m?, 20. punkts).

46 – Iepriekš min?ts 17. zemsp?tras piez?m?, 50. punkts.

47 – Skat. spriedumu liet? *Kügler* (min?ts 9. zemsp?tras piez?m?, 57. punkts), spriedumu liet? *Dornier* (min?ts 9. zemsp?tras piez?m?, 74. punkts) un spriedumu liet? *CopyGene A/S* (min?ts 13. zemsp?tras piez?m?, 65. punkts).

48 – *V R 55/03 (BFHE 217, 48, BStBl II 2008, 31)*. Tom?r sal?dzin?t ar *Bundesfinanzhof* 2008. gada 24. janv?ra spriedumu liet? *Czukas*, *V R 54/06*.

49 – Kurzinformation Umsatzsteuer Nr. 10 (Umsatzsteuer-Rundschau 2005, 516).

50 – Iepriekš 17. zemsp?tras piez?m? min?tais spriedums.

51 – Un juridiskas personas, kas darbojas k? br?vpr?t?gas labdar?bas organiz?cijas, personu apvien?bas un ?pašuma apvien?bas, kas k? biedri ir pievienojuš?s k?dai labdar?bas organiz?cijai.

52 – Tostarp skat. spriedumu liet? *L.u.P.* (min?ts 17. zemsp?tras piez?m?, 31. punkts).

53 – Spriedums liet? *Kingscrest Associates* un *Montecello* (min?ts 9. zemsp?tras piez?m?, 30. punkts. Skat. ar? spriedumu liet? *Dornier* (min?ts 9. zemsp?tras piez?m?, 43. punkts) (saist?b? ar Sest?s direkt?vas 13. panta A da?as 1. punkta b) un c) apakšpunktu); spriedumu liet? *D'Ambrumenil* un *Dispute Resolution Services* (min?ts 11. zemsp?tras piez?m?, 58. punkts) (13. panta A da?as 1. punkta b) apakšpunkts); spriedumu liet? *L.u.P.* (min?ts 17. zemsp?tras piez?m?, 25. punkts (13. panta A da?as 1. punkta b) un c) apakšpunkts).

54 – Iepriekš 41. zemsp?tras piez?m? min?tais spriedums, 36. punkts.

55 – Skat. spriedumu liet? *Dornier* (min?ts 9. zemsp?tras piez?m?, 67. punkts).

56 – Proti, ja dal?bvalsts – piem?rojot Sest?s direkt?vas 13. panta A da?as 1. punkta g) apakšpunkta atbr?vojumu no nodok?a – slimniekiem vai kopjam?m person?m sniegto ambulator?s apr?pes pakalpojumu atbr?vojumu no nodok?a š?du organiz?ciju gad?jum? padara atkar?gu no t?, vai *apr?pes izmaksas iepriekš?j? kalend?raj? gad? vismaz div?s trešda??s gad?jumu piln? apm?r? vai liel?kaj? da?? ir segušas valsts soci?l?s apdrošin?šanas vai soci?l?s pal?dz?bas iest?des*.