

Pagaidu versija

ENERĢLADVOKĀTA

MACEJA ŠPUNARA [MACIEJ SZPUNAR] SECINĀJUMI,

sniegti 2019. gada 10. oktobrī (1)

Lieta C-211/18

Idealmed III – Serviços de Saúde SA

pret

Autoridade Tributária e Aduaneira

(Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (Šķērtējtiesa nodokļu lietās (Administratīvo šķērtējtiesu centrs), Portugāle) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Nodokļi – Pievienotās vērtības nodoklis – Direktīva 2006/112 – 132. panta 1. punkta b) apakšpunkts – Atbrīvojumi no nodokļa – Slimnīcas un medicīniskā aprūpe – Pakalpojumi, ko sniedz sociālos apstākļos, kas iedzinās apstākļiem, kurus piemēro publisko tiesību subjektiem – 377. un 391. pants – Atkāpes – Iespēja izvēlēties aplikšanas ar nodokli sistēmu – Uzņēmējdarbības veikšanas noteikumu maiņa

1. Nodokļi ir kaut kas tāds, no kura visi parasti cenšas pēc iespējas vairāk izvairīties, lai gan saskaņā ar pazīstamu izteicienu tie, līdz ar to nāvē, ir viena no divām lietām, no kurām dzīvot nevar izvairīties. Dīvaini kārtā tomēr ir situācijas, kad aplikšana ar nodokli tiek pieņemta kā kas pozitīvs un pat vēlams. Tas arī attiecas uz subjektiem, kuri veic tādus uzņēmējdarbības, kurai uzliek pievienotās vērtības nodokli (turpmāk tekstā – "PVN"). Kamēr šāda saimnieciskā darbība ir aplikama ar nodokli, tikmēr šāda aplikšana ar nodokli nodokļa maksātājam ir neitrāla, jo tā ekonomiskais slogs tiek pārnests uz nākamajiem apgrozījuma posmiem un beigu beigās to uzņemas patērētāji. Tomēr, ja nodokļa maksātāja veiktajiem darījumiem tiek piemērots atbrīvojums no PVN, tad šis nodokļa maksātāja uzņemas iepriekšējās apgrozījuma posmos samaksātā priekšnodokļa ekonomisko slogu. Tādējādi saimnieciskās darbības subjekti bieži labprāt izvēlas aplikšanu ar nodokli, nevis atbrīvojumu no tā. Tomēr, ja šis atbrīvojums ir obligāts, tad šāda iespēja nepastāv: nevar no tā atteikties un labprātīgi maksāt nodokli. Aplūkojamajā lietā Tiesai būs jānoskaidro atgādinātais šis princips.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

2. Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopājo pievienotās

v?rt?bas nodok?a sist?mu (2) 132. panta 1. punkta b) apakšpunkt? ir noteikts:

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

[..]

b) slimn?cas un medic?nisko apr?pi, k? ar? ar t?m cieši saist?tas darb?bas, ko veic publisko ties?bu subjekti, vai soci?los apst?k?os, kas l?dzin?s apst?k?iem, ko piem?ro publisko ties?bu subjektiem, slimn?cas, medic?nisk?s apr?pes vai diagnostikas centri, vai ar? citas pien?c?g? k?rt? atz?tas l?dz?gas iest?des;

[..].”

3. Saska?? ar š?s direkt?vas 133. panta a) un c) punktu:

“Pieš?irot strukt?r?m, kas nav publisko ties?bu subjekti, 132. panta 1. punkta b), g), h), i), l), m) un n) apakšpunkt? paredz?tos atbr?vojumus, dal?bvalsts katr? atseviš?? 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;

[..]

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;

[..].”

4. Š?s direkt?vas 377. pant? ir paredz?ta š?da atk?pe:

“Portug?le var turpin?t atbr?vot no nodok?a X pielikuma B da?as 2., 4., 7., 9., 10. un 13. punkt? paredz?tos dar?jumus, piem?rojot nosac?jumus, kas šaj? dal?bvalst? bija sp?k? 1989. gada 1. janv?r?.”

5. Min?t?s direkt?vas 391. pants nosaka:

“Dal?bvalstis, kuras atbr?vo no nodok?a [...] 377. pant? [...] min?tos dar?jumus, var nodok?a maks?t?jiem pieš?irt ties?bas izv?l?ties iesp?ju, ka šiem dar?jumiem uzliek nodokli.”

6. Visbeidzot Direkt?vas 2006/112 X pielikuma B da?as 7) punkt? ir min?ti “slimn?cu veikti dar?jumi, kas nav paredz?ti 132. panta 1. punkta b) apakšpunkt?”.

Portug?les ties?bas

7. Direkt?vas 2006/112 132. panta 1. punkt? b) apakšpunkt? ietvertais atbr?vojums tika transpon?ts Portug?les ties?b?s *Código do IVA* (PVN kodeksa) 9. panta 2. punkt?.

8. Š? kodeksa 12. panta 1. punkta b) apakšpunkt?, redakcij?, kas bija piem?rojama l?dz 2016. gada 31. martam, bija paredz?ts, ka no atbr?vojuma no nodok?a var atteikties slimn?cas, kl?nikas, ambulator?s ?rstniec?bas iest?des un citas l?dz?gas iest?des, kas nepieder publisko ties?bu subjektiem vai valsts vesel?bas apr?pes sist?m? iek?aut?m priv?t?m iest?d?m. Taj? paš? ties?bu norm? redakcij?, kas ir sp?k? no 2016. gada 31. marta, tika ierobežota priv?to iest?žu iesp?ja atteikties no atbr?vojuma attiec?b? uz t?diem pakalpojumiem, par kuriem nav nosl?gti

I?gumi ar valsti vesel?bas apr?pes sist?mas jom?.

9. Saska?? ar ?? kodeksa 12. panta 3. punktu nodok?a maks?t?js izv?las aplikšanas ar nodokli sist?mu vismaz uz piecu gadu laikposmu.

Fakti, tiesved?ba un prejudici?lie jaut?jumi

10. *Idealmed III – Servi?os de Sa?de SA*, Portug?l? re?istr?ta sabiedr?ba (turpm?k tekst? – “sabiedr?ba *Idealmed*”), kura pe??as g?šanas nol?k? veic saimniecisko darb?bu piec?s vesel?bas apr?pes iest?d?s.

11. 2012. gada 6. janv?r? iesniegtaj? darb?bas s?kuma deklar?cij? ?? sabiedr?ba izv?l?j?s parasto PVN maks?šanas sist?mu.

12. No 2012. gada septembra sabiedr?ba *Idealmed* ir nosl?gusi virkni I?gumu ar publisko ties?bu subjektiem, kuri pieder pie da??d?m vesel?bas apr?pes sist?mas apak??sist?m?m, par medic?nisk?s apr?pes pakalpojumiem par iepriek?? noteikt?m cen?m.

13. Veicot kontroli, nodok?u iest?des konstat?ja, ka laikposm? no 2014. gada apr??a l?dz 2016. gada j?nijam liela sabiedr?bas *Idealmed* saimniecisk?s darb?bas da?a tika veikta iepriek?? min?to I?gumu ietvaros. T?d?? nodok?u iest?des konstat?ja, ka ??s sabiedr?bas saimnieciskajai darb?bai ir j?piem?ro Direkt?vas 2006/112 132. panta 1. punkta b) apak??punkt? nor?d?tais atbr?vojums no nodok?a bez iesp?jas atteikties no ?? atbr?vojuma. Nodok?u iest?des saist?b? ar to pie??ma I?mumu par sabiedr?bas *Idealmed* nodok?u statusa mai?u p?c iest?des iniciat?vas no 2012. gada 1. oktobra, k? ar? piepras?ja atmaks?t nepamatoti atskait?to PVN 2 009 944,90 EUR apm?r? kop? ar procentiem.

14. 2017. gada 27. j?nij? sabiedr?ba *Idealmed* piepras?ja ??r?jtiesas izveidošanu nodok?u jom?, lai atceltu iepriek?? min?to I?mumu.

15. ??dos apst?k?os *Tribunal Arbitral Tribut?rio (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD)* (??r?jtiesa nodok?u liet?s (Administrat?v?s arbitr??žas centrs), Portug?le) nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai ??dus prejudici?lus jaut?jumus:

“1) Vai Direkt?vas [2006/112] 132. panta 1. punkta b) apak??punktam pretrun? ir uzskat?t, ka priv?tties?bu komercsabiedr?bai piedero?? slimn?ca, kas ir nosl?gusi I?gumus par vesel?bas apr?pes pakalpojumu sniegšanu ar valsti un publisko ties?bu juridisk?m person?m, uzs?k darb?bu soci?los apst?k?os, kas ir l?dz?gi tiem, ko piem?ro min?taj? ties?bu norm? nor?d?taj?m iest?d?m, ja t?s izpilda ??das pras?bas:

– vair?k nek? 54,5 % no ie??mumiem, tostarp summas, par kur?m ir izrakst?ti r??ini pacientiem dal?bniekiem, ir izrakst?ti valsts iest?d?m un administrat?vaj?m slimokas?m, nor?dot cenas, kas ir noteiktas ar t?m nosl?gtajos nol?gumos un I?gumos;

– vair?k nek? 69 % pacientu ir administrat?vo slimokasu dal?bnieki vai ar? tie izmanto pakalpojumus, kas tiek sniegti, pildot ar valsts iest?d?m nosl?gtos I?gumus;

– vair?k nek? 71 % medic?nisko darb?bu tiek veiktas saska?? ar I?gumiem, kas ir nosl?gti ar administrat?v?m slimokas?m un valsts iest?d?m un

– darb?ba tiek veikta svar?g?s sabiedr?bas interes?s?

2) ?emot v?r?, ka saska?? ar Direkt?vas [2006/112/] 377. pantu Portug?le ir izv?l?jusies turpin?t atbr?vot no PVN dar?jumus, kurus veic slimn?cas, kas nav min?tas ??s direkt?vas 132.

panta 1. punkta b) apakšpunktā, piešķirot šiem nodokļa maksājumiem iespēju izvēlēties minēto darījumu aplikšanu ar nodokli saskaņā ar Direktīvas 391. pantu, ja aplikšanas ar nodokli sistēma tiek piemērota vismaz piecu gadu laikposmā, un paredzot, ka tie var tikt atbrīvoti no nodokļa tikai tad, ja tie par to skaidri paziņo, vai 391. pantam vai iegūto tiesību aizsardzības, tiesiskās paātvības, vienlīdzīgās attieksmes, diskriminācijas aizlieguma, neitralitātes un konkurences neizkropošanas attiecībā uz lietotājiem un nodokļa maksājumiem, kas ir publisko tiesību subjekti, principiem pretrunā ir tas, ka *Autoridade Tributária e Aduaneira* (Nodokļu un muitas iestāde) nosaka atbrīvojuma no nodokļa sistēmas piemērošanu pirms minētā termiņa beigām no brīža, kad tā atzīst, ka nodokļa maksātājs ir sīcis sniegt pakalpojumus sociālos apstākļos, kas iedzinās tiem, ko piemēro publisko tiesību subjektiem?

3) Vai minētajam Direktīvas [2006/112] 391. pantam vai iepriekš minētajiem principiem ir pretrunā tas, ka nodokļa maksājumi, kuri iepriekš bija izvēlējušies aplikšanas ar nodokli sistēmu, atbilstoši jaunajam likumam ir piemērojama atbrīvojuma no nodokļa sistēmas pirms minētā piecu gadu termiņa beigām?

4) Vai minētajam Direktīvas [2006/112] 391. pantam un iepriekš minētajiem principiem ir pretrunā tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru nodokļa maksātājam, kurš ir izvēlējušies aplikšanas ar nodokli sistēmas piemērošanu, jo brīdī, kad tika veikta šī izvēle, tas nesniedza veselības aprūpes pakalpojumus sociālos apstākļos, kas iedzinās tiem, ko piemēro publisko tiesību subjektiem, var tikt arī turpmāk piemērota šī sistēma, ja šāds pakalpojums tas sīk sniegt sociālos apstākļos, kas iedzinās tiem, ko piemēro publisko tiesību subjektiem?"

16. Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu saņemts Tiesā 2018. gada 26. martā. Savus rakstveida apsvērumus iesniedza: sabiedrība *Idealmed*, Portugāles valdība un Eiropas Komisija. Tie paši lietas dalībnieki tika pārstāvēti 2019. gada 17. jūnijā sēdē.

Analīze

17. Aplūkojamā lietā iesniedzējtiesa uzdeva Tiesai ietrukt jautojumus par atbrīvojumu no PVN par medicīniskās aprūpes pakalpojumiem, ko sniedz privātas iestādes, bet ar tādām noteikumiem, kas ir iedzinās tiem, ar kuriem publisko tiesību subjekti sniedz līdzīgus pakalpojumus. Pirmajam jautojumam ir izšķiroša nozīme, un ar to es sīkšu analizēt šajā lietā izvirzītās juridiskās problēmas. Pārējie jautājumi drīzāk attiecas uz tehniskiem jautājumiem saistībā ar dalībvalsts tiesību sistēmas mainīt nodokļu maksātāja statusu un brīdī, kad šīs izmaiņas var notikt.

Pirmais prejudiciālais jautājums

18. Pirmais prejudiciālais jautājums attiecas uz jautājumu, kādos apstākļos būtu jāuzskata, ka slimnīcas un medicīniskās aprūpes pakalpojumi, ko sniedz privāta iestāde, tiek sniegti "sociālos apstākļos, kas iedzinās apstākļiem, ko piemēro publisko tiesību subjektiem", Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta b) apakšpunkta nozīmē un tādējādi tie ir atbrīvojami no PVN atbilstoši šai normai.

19. Šis jautājums tika uzdots tiesvedībā par komercsabiedrības slimnīcām, kuras sniedz daļu medicīniskās aprūpes pakalpojumu, noslēdzot līgumus ar valsts veselības aprūpes sistēmas iestādēm. Šajā jautājumā iesniedzējtiesa vērš uzmanību uz pakalpojumu, kuri tiek sniegti valsts veselības aprūpes sistēmas ietvaros, proporciju pret kopējiem pakalpojumiem, ko sniedz attiecīgais subjekts. Tomēr es neuzskatu, ka šī proporcija ir izšķiroša, lai piemērotu iepriekš minētajai Direktīvas 2006/112 normā ietvertu atbrīvojumu.

20. Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta b) apakšpunktā paredzētā atbrīvojuma struktūra

ir l?dz?ga p?r?jiem šaj? pant? min?tajiem atbr?vojumiem, proti, tam ir gan piem?rojam?bas person?m, gan materi?l?s piem?rojam?bas raksturs.

21. Pirmk?rt, šis atbr?vojums attiecas uz slimn?cu un medic?nisk?s apr?pes pakalpojumiem (3), kurus sniedz publisko ties?bu subjekti. Apl?kojamaj? ties?bu norm? nav preciz?ts, ar k?diem noteikumiem šie pakalpojumi ir j?sniedz, pietiek ar to, ka tos sniedz publisko ties?bu subjekts.

22. Otrk?rt, šis atbr?vojums attiecas ar? uz slimn?cu un medic?nisk?s apr?pes pakalpojumiem, kurus sniedz citi subjekti, kas nav publisko ties?bu subjekti, "soci?los apst?k?os, kas l?dzin?s apst?k?iem, ko piem?ro publisko ties?bu subjektiem". J?atz?m?, ka pras?ba, kura attiecas uz soci?lajiem apst?k?iem, kas l?dzin?s apst?k?iem, ko piem?ro publisko ties?bu subjektiem, attiecas uz pakalpojumiem, uz kuriem attiecas atbr?vojums, nevis uz attiec?g? subjekta saimniecisko darb?bu kopum?. T?d?j?di šim atbr?vojumam – attiec?b? uz t?diem subjektiem, kas nav publisko ties?bu subjekti, – ir materi?l?s piem?rojam?bas raksturs: tas attiecas tikai uz pakalpojumiem, kuri tiek sniegti soci?los apst?k?os, kas l?dzin?s apst?k?iem, ko piem?ro publisko ties?bu subjektiem, savuk?rt citi pakalpojumi, kurus sniedz tas pats subjekts, tiek aplikti ar nodokli, pamatojoties uz visp?r?jiem principiem.

23. Tas noz?m?, ka pakalpojumu, kas tiek sniegti š?dos sal?dzin?mos apst?k?os, proporcija pret visiem pakalpojumiem, kurus sniedz attiec?gais subjekts, lai k? t? tiktu m?r?ta, nav b?tiska apl?kojam? atbr?vojuma piem?rošan?, jo šis atbr?vojums attiecas uz atseviš?iem pakalpojumiem, nevis uz subjekta saimniecisko darb?bu pašu par sevi.

24. Tas, protams, noz?m? ar? to, ka t?ds subjekts, kurš nav publisko ties?bu subjekts un kurš sniedz medic?nisk?s apr?pes pakalpojumus gan soci?los apst?k?os, kas l?dzin?s apst?k?iem, ko piem?ro publisko ties?bu subjektiem, Direkt?vas 2006/112 132. panta 1. punkta b) apakšpunkta izpratn?, gan ar? citos apst?k?os, k??st par t? saucamo jaukto nodok?a maks?t?ju, t.i., par t?du, kurš veic gan ar nodokli apliekamus, gan no nodok?a atbr?votus dar?jumus. Tas ir saist?ts ar papildu administrat?vo slogu, kas ir vajadz?gs, lai pareizi apr??in?tu PVN – gan maks?jamo nodokli, gan priekšnodokli (4). Tom?r t?s ir nenov?ršamas sekas tam, ka tiek veikta saimniecisk? darb?ba, kurai ir piem?rojams atbr?vojums no PVN.

25. Š?iet, ka starp pamatlietas pus?m past?v str?ds par to, vai sabiedr?bas *Idealmed* pakalpojumi tiek sniegti soci?los apst?k?os, kas l?dzin?s apst?k?iem, ko piem?ro publisko ties?bu subjektiem, Direkt?vas 2006/112 132. panta 1. punkta b) apakšpunkta izpratn?. Proti, š? sabiedr?ba apgalvo, ka pakalpojumi, kurus t? sniedz, pamatojoties uz l?gumiem ar publisko ties?bu subjektiem, neietilpst Portug?les visp?r?j?s vesel?bas apdrošin?šanas sist?mas darb?bas jom?, tie ir paredz?ti ?pašai apdrošin?tu personu grupai (t.i., ier?d?iem) un tie b?tu dr?z?k j?sal?dzina ar priv?t?s vesel?bas apdrošin?šanas sist?mu.

26. Šis jaut?jums attiecas uz valsts ties?bu aktu interpret?ciju un faktu nov?rt?šanu, un tas piln?b? ietilpst iesniedz?jtiesas kompetenc?. Tom?r Direkt?vas 2006/112 noteikumi ir j?interpret? p?c iesp?jas saska?oti vis? Eiropas Savien?b?, pat ja to piem?rošanai ir nepieciešama atsauc? uz valsts ties?bu aktiem. T?p?c es uzskatu, ka situ?cij?, kad subjekts sniedz medic?nisk?s apr?pes pakalpojumus atbilst?gi vesel?bas apdrošin?šanas sist?mai, kura ir vai nu oblig?ta, vai ir viena no alternat?vaj?m apdrošin?šanas sist?m?m, no kur?m apdrošin?tajam ir j?izdara izv?le, un kuras m?r?is ir apmierin?t pamatvajadz?bas medic?nisk?s apr?pes jom?, past?v liela varb?t?ba, ka š?dus pakalpojumus vajadz?tu uzskat?t par sniegtiem soci?los apst?k?os, kas l?dzin?s apst?k?iem, ko piem?ro publisko ties?bu subjektiem, Direkt?vas 2006/112 132. panta 1. punkta b) apakšpunkta izpratn?.

27. Apl?kojamaj? liet? sniegtajos apsv?rumos Komisija izvirza ar? jaut?jumu par papildu nosac?jumu, kurš ir ietverts attiec?gaj? norm?, proti, ka subjektam, kurš sniedz pakalpojumus, uz

kuriem attiecas atbr?vojums, ir j?b?t "pien?c?g? k?rt? atz?tam". Tom?r š?iet, ka š? pras?ba attiecas uz "cit?m iest?d?m", kam?r sabiedr?ba *Idealmed* veic saimniecisko darb?bu k? slimn?ca. Katr? zi?? Tiesai jau ir bijusi iesp?ja spriest, ka š? pras?ba nenoz?m? nepieciešam?bu ofici?li atz?t subjektu par t?du, uz kuru attiecas attiec?gaj? norm? paredz?tais atbr?vojums (5). Š?iet, ka tas, ka subjektam ir ties?bas sniegt medic?nisk?s apr?pes pakalpojumus un tas tos sniedz, nosl?dzot l?gumu ar valsts vesel?bas apdrošin?šanas sist?mas iest?d?m, ir piln?gi pietiekami, lai konstat?tu, ka subjekts ir "pien?c?g? k?rt? atz?ts" Direkt?vas 2006/112 132. panta 1. punkta b) apakšpunkta izpratn?.

28. Direkt?vas 2006/112 133. pants ?auj dal?bvalst?m, pieš?irot atbr?vojumus, kuri ar? ir paredz?ti š?s Direkt?vas 2006/112 132. panta 1. punkta b) apakšpunkt?, piem?rot nodok?a maks?t?jiem atseviš?us nosac?jumus, jo ?paši to, ka nodok?a maks?t?js nedr?kst past?v?gi censties g?t pe??u. Tom?r, k? izriet no apl?kojam?s lietas materi?liem, Portug?les ties?b?s š?ds nosac?jums nav paredz?ts. Š?ds nosac?jums nav ar? ietverts paš? Direkt?vas 2006/112 132. panta 1. punkta b) apakšpunkt? atš?ir?b? no citiem š?s direkt?vas noteikumiem, kuros ieviesti atbr?vojumi no PVN. Saska?? ar Tiesas judikat?ru, ja š?da nosac?juma nav – ne direkt?v?, ne valsts ties?bu aktos –, tikai tas, ka tiek veikta saimniecisk? darb?ba ar m?r?i g?t pe??u, neliedz piem?rot atbr?vojumu, kurš ir paredz?ts min?t?s direkt?vas 132. panta 1. punkta b) apakšpunkt? (6).

29. T?p?c fakts, ka sabiedr?ba *Idealmed* sniedz medic?nisk?s apr?pes pakalpojumus ar m?r?i g?t pe??u, neietekm? Direkt?vas 2006/112 132. panta 1. punkta b) apakšpunkt? paredz?ta atbr?vojuma piem?rojam?bu tai.

30. Saist?b? ar iepriekš min?to ierosinu uz pirmo prejudici?lo jaut?jumu atbild?t, ka Direkt?vas 2006/112 132. panta 1. punkta b) apakšpunkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka slimn?cas un medic?nisk?s apr?pes pakalpojumiem, kurus soci?los apst?k?os, kas l?dzin?s apst?k?iem, ko piem?ro publisko ties?bu subjektiem, sniedz strukt?ra, kura nav publisko ties?bu subjekts, piem?ro šaj? noteikum? ietverto atbr?vojumu neatkar?gi no š?du pakalpojumu proporcijas attiec?b? uz pakalpojumu, kurus sniedz šis subjekts, kopumu. Izv?rt?jums, vai pakalpojumi tiek sniegti soci?los apst?k?os, kas l?dzin?s apst?k?iem, ko piem?ro publisko ties?bu subjektiem, ir j?veic valsts tiesai. Veicot šo izv?rt?jumu, šai tiesai jo ?paši b?tu j??em v?r? tas, vai šie pakalpojumi tiek sniegti atbilst?gi vesel?bas apdrošin?šanas sist?mai, kura ir vai nu oblig?ta, vai viena no alternat?vaj?m apdrošin?šanas sist?m?m, no kur?m apdrošin?tajam ir j?izdara izv?le, un kuras m?r?is ir apmierin?t pamatvajadz?bas medic?nisk?s apr?pes jom?.

Otrais, trešais un ceturtais prejudici?lais jaut?jums

31. Otrais, trešais un ceturtais prejudici?lais jaut?jums attiecas uz to, vai Direkt?vas 2006/112 377. pantam kopsakar? ar t?s 391. pantu, k? ar? ieg?to ties?bu un tiesisk?s pa??v?bas aizsardz?bas, vienl?dz?gas attieksmes, diskrimin?cijas aizlieguma, neitralit?tes un konkurences neizkrop?ošanas principiem pretrun? ir tas, ka subjektam, kurš atbilst?gi valsts ties?bu aktiem, ar kuriem ir transpon?ts min?t?s direkt?vas 391. pants, ir izv?l?jies savas saimniecisk?s darb?bas aplikšanas ar nodokli sist?mu atbilst?gi visp?r?jai k?rt?bai, tiktu piem?rots direkt?vas 132. panta 1. punkta b) apakšpunkt? paredz?tais atbr?vojums, pirms ir beidzies periods, kur? tam bija pien?kums saglab?t izv?l?to aplikšanas ar nodokli sist?mu. Šie jaut?jumi ir j?izv?rt? kop?.

32. Atg?din?šu, ka saska?? ar Direkt?vas 2006/112 377. pantu Portug?lei, atk?pjoties no š?s direkt?vas visp?r?gajiem principiem, ir ties?bas saglab?t atbr?vojumu ar? attiec?b? uz medic?nisk?s apr?pes pakalpojumiem, kas nav atbr?vojami no nodok?a saska?? ar Direkt?vas 132. panta 1. punkta b) apakšpunktu. Savuk?rt Direkt?vas 2006/112 391. pant? ir paredz?ts, ka š?d? situ?cij? dal?bvalstis var nodok?a maks?t?jiem pieš?irt ties?bas izv?l?ties iesp?ju, ka šiem dar?jumiem uzliek nodokli. Š?da iesp?ja ir paredz?ta Portug?les ties?b?s: subjekti, kuri sniedz

medicīniskās aprūpes pakalpojumus, var izvēlēties starp atbrīvojumu no nodokļa vai aplikšanu ar nodokli atbilstīgi vispārīgiem noteikumiem, ievērojot, ka šāda izvēle principā tiek veikta vismaz uz piecu gadu laikposmu. Sabiedrība *Idealmed* izmantoja šo iespēju, izvēloties aplikšanu ar nodokli atbilstīgi vispārīgiem noteikumiem. Tomēr izrādījās, ka, nodokļu iestāžu ieskatā, atsevišķi sabiedrības sniegtie pakalpojumi tika sniegti sociālos apstākļos, kas līdzinās apstākļiem, ko piemēro publisko tiesību subjektiem, Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta b) apakšpunkta izpratnē, kā rezultātā tie ir atbrīvoti no nodokļa neatkarīgi no tā, kādu aplikšanas ar nodokli veidu minētā sabiedrība ir izvēlējusies. Tas arī bija pamats iesniedzēt tiesas otrajam, trešajam un ceturtajam prejudiciālajam jautājumam.

33. Saistībā ar šiem jautājumiem vispirms ir jānorāda, ka tiesības izvēlēties aplikšanas ar nodokli sistēmu, kas ir paredzētas Direktīvas 2006/112 391. pantā, attiecas tikai uz tiem atbrīvojumiem, kādus dalībvalstis piemēro saskaņā ar pašiem noteikumiem, kuri ir ietverti šīs direktīvas 370.–390.c pantā un veido atkāpi no tās vispārīgiem principiem. Tādējādi runa ir par atbrīvojumu tiem darījumiem, kuri nav atbrīvoti no nodokļa saskaņā ar citiem šīs direktīvas noteikumiem, piemēram, tās 132. panta 1. punkta b) apakšpunktu.

34. Savukārt, ja runa ir tieši par medicīniskās aprūpes pakalpojumiem, tad atbrīvojumu, kuru Portugāle saglabā, pamatojoties uz tiesībām, kas ir norādītas Direktīvas 2006/112 377. pantā, kopā ar nodokļa maksājuma iespēju izvēlēties aplikšanas ar nodokli sistēmu saskaņā ar šīs direktīvas 391. pantu var attiecināt tikai uz tiem pakalpojumiem, kurus sniedz subjekti, kas nav publisko tiesību subjekti, un tādus sociālos apstākļos, kuri nelīdzinās apstākļiem, ko piemēro publisko tiesību subjektiem. Tas neprotami izriet no Direktīvas 2006/112 X pielikuma B daļas 7) punkta formulējuma. Savukārt attiecībā uz pakalpojumiem, uz kuriem attiecas Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta b) apakšpunkts, šīs tiesības norma paredz obligātu atbrīvojumu sabiedrības interesēs, un ne Portugāle (kā dalībvalsts), ne nodokļa maksātāji nedrīkst atkāpties no šīs atbrīvojuma.

35. Turklāt atgādināšu, ka Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta b) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums attiecas uz konkrētiem darījumiem, nevis uz subjekta saimniecisko darbību pašu par sevi. Tāpēc attiecīgais subjekts var turpināt aplikēt ar nodokliem tos darījumus, uz kuriem šis atbrīvojums neattiecas.

36. Šī iemesla dēļ Direktīvas 2006/112 377. pantam kopsakarā ar tās 391. pantu nav pretrunā tas, ka subjektam, kurš atbilstīgi valsts tiesību aktiem, ar kuriem transponēts minētās direktīvas 391. pants, ir izvēlēties savas saimnieciskās darbības aplikšanas ar nodokli sistēmu atbilstīgi vispārīgiem noteikumiem, tiktu piemērots šīs direktīvas 132. panta 1. punkta b) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums, pirms ir beidzies periods, kurā tam bija pienākums saglabāt izvēlēto aplikšanas ar nodokli sistēmu, jo pakalpojumi, kuri tiek sniegti atbilstīgi Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta b) apakšpunkta noteikumiem, ir ārpus šīs direktīvas 377. un 391. panta tvēruma.

37. Šo secinājumu neliek apstrīdēt vispārīgie principi, kas tika izklāstīti iesniedzēt tiesas uzdotajos jautājumos.

38. Saistībā ar tiesiskās paņēmības aizsardzības principu sabiedrība *Idealmed* apgalvo, ka Portugāles tiesību normas, saskaņā ar kurām tai ir jāsaglabā izvēlētais aplikšanas ar nodokli sistēma vismaz piecu gadu laikposmā, tai radījuši tiesisko paņēmību, ka šīs sistēmas netiks mainīta arī ar nodokļu iestāžu lēmumu.

39. Tomēr šīs paņēmības ir pamatota tikai, ciktāl uz šīs sabiedrības veiktajiem darījumiem attiecas tiesiskais režīms, kurš izriet no Direktīvas 2006/112 377. panta kopsakarā ar tās 391. pantu. Tikai šajā režīmā nodokļa maksātājam ir tiesības izvēlēties kārtību, kādā ar nodokli ir

apliekami t? dar?jumi. Tom?r, ja šis nodok?a maks?t?js veic saimniecisko darb?bu, kurai ir piem?rojams oblig?ts atbr?vojums, kurš ir paredz?ts direkt?vas 132. panta 1. punkta b) apakšpunkt?, tad tam nevar b?t tiesisk? pa??v?ba, ka tas var?s turpin?t izmantot ties?bas izv?l?ties aplikšanas ar nodokli atbilst?gi noteikumiem, kuros š?das izv?les ties?bas nav paredz?tas. T?d?j?di, tam piem?rojot atbr?vojumu, pat pirms t? laikposma beig?m, kur? tam bija j?saglab? izv?l?t? aplikšanas ar nodokli sist?ma, šis princips netiek p?rk?pts.

40. Tas pats attiecas uz vienl?dz?gas attieksmes un diskrimin?cijas aizlieguma principu, kuru izpausme kop?j? PVN sist?m? ir nodok?u neitralit?tes princips (7). Šis princips piln?b? apstiprina šajos secin?jumos ietvertu rezult?tu. Proti, tas ne?auj PVN zi?? atš?ir?gi v?rt?t preces vai pakalpojumus, kuri, vidusm?ra pat?r?t?ja skat?jum?, ir l?dz?gi un starp kuriem l?dz ar to past?v konkurence (8). T?gad, ja Direkt?v? 2006/112 ir paredz?ts oblig?ts atbr?vojums no nodok?a noteiktiem pakalpojumiem, tad tam ir j?aptver visi dar?jumi, uz kuriem attiecas šis atbr?vojums, neatkar?gi no nodok?u maks?t?ja iepriekš izv?l?t?s aplikšanas ar nodokli sist?mas.

41. Nodok?u neitralit?tes princips PVN kontekst? noz?m? ar? to, ka saimniecisk?s darb?bas subjekti neuz?emas š? nodok?a maks?šanas slogu, jo tas piln?b? p?riet uz pat?r?t?ju. Šis rezult?ts tiek sasniegts, pateicoties priekšnodok?a atskait?šanas apgroz?juma agr?kajos posmos sist?mai (9). Tom?r š? sist?ma darbojas tikai tad, ja komersants pats veic ar nodokli apliekamus dar?jumus. Savuk?rt, ja tas veic dar?jumus, kuri ir atbr?voti no nodok?a, no PVN sist?mas viedok?a tas, t?pat k? pat?r?t?js, k??st par p?d?jo apgroz?juma posmu un zaud? ties?bas atskait?t priekšnodokli, kurš samaks?ts iepriekš?jos posmos, uz?emoties š? nodok?a ekonomisko slogu.

42. T?d?j?di nodok?u neitralit?tes principam nav pretrun? tas, ka sabiedr?ba *Idealmed* var?tu zaud?t ties?bas atskait?t priekšnodokli, kurš samaks?ts iepriekš?jos apgroz?juma posmos attiec?b? uz pakalpojumiem, kuriem ir piem?rojams atbr?vojums saska?? ar Direkt?vas 2006/112 132. panta 1. punkta b) apakšpunktu. T? viet? tai ir ties?bas uz nodok?a, kas samaks?ts par šiem pakalpojumiem, atmaksu kop? ar procentiem, jo šis nodoklis ir uzskat?ms par nepamatoti iekas?tu (10).

43. Saist?b? ar iepriekš min?to uz otro, trešo un ceturto prejudici?lo jaut?jumu ierosinu atbild?t, ka Direkt?vas 2006/112 377. pantam kopsakar? ar t?s 391. pantu, k? ar? ieg?to ties?bu un tiesisk?s pa??v?bas aizsardz?bas, vienl?dz?gas attieksmes, diskrimin?cijas aizlieguma, neitralit?tes un konkurences neizkrop?ošanas principiem nav pretrun? tas, ka subjektam, kurš atbilst?gi valsts ties?bu aktiem, ar kuriem transpon?ts min?t?s direkt?vas 391. pants, ir izv?l?jies savas saimniecisk?s darb?bas aplikšanas ar nodokli sist?mu atbilst?gi visp?r?jiem noteikumiem, tiktu piem?rots š?s direkt?vas 132. panta 1. punkta b) apakšpunkt? paredz?tais atbr?vojums, pirms ir beidzies periods, kur? tam bija pien?kums saglab?t izv?l?to aplikšanas ar nodokli sist?mu.

Secin?jumi

44. ?emot v?r? iepriekš min?tos apsv?rumus, iesaku uz *Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD)* (Š??r?jtiesa nodok?u liet?s (Administrat?vo š??r?jtiesu centrs), Portug?le) uzdotajiem prejudici?lajiem jaut?jumiem atbild?t š?di:

1) Padomes Direkt?vas 2006/112 (2006. gada 28. novembris) par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu 132. panta 1. punkta b) apakšpunkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka slimn?cas un medic?nisk?s apr?pes pakalpojumiem, kurus soci?los apst?k?os, kas l?dzin?s apst?k?iem, ko piem?ro publisko ties?bu subjektiem, sniedz strukt?ra, kura nav publisko ties?bu subjekts, piem?ro šaj? noteikum? ietvertu atbr?vojumu neatkar?gi no š?du pakalpojumu proporcijas attiec?b? uz pakalpojumu, kurus sniedz šis subjekts, kopumu. Izv?rt?jums, vai pakalpojumi tiek sniegti soci?los apst?k?os, kas l?dzin?s apst?k?iem, ko piem?ro publisko ties?bu subjektiem, ir

j?veic valsts tiesai. Veicot šo izv?rt?jumu, šai tiesai jo ?paši b?tu j??em v?r? tas, vai šie pakalpojumi tiek sniegti atbilst?gi vesel?bas apdrošin?šanas sist?mai, kura ir vai nu oblig?ta, vai viena no alternat?vaj?m apdrošin?šanas sist?m?m, no kur?m apdrošin?tajam ir j?izdara izv?le, un kuras m?r?is ir apmierin?t pamatvajadz?bas medic?nisk?s apr?pes jom?.

2) Direkt?vas 2006/112 377. pantam kopsakar? ar t?s 391. pantu, k? ar? ieg?to ties?bu un tiesisk?s pa??v?bas aizsardz?bas, vienl?dz?gas attieksmes, diskrimin?cijas aizlieguma, neitralit?tes un konkurences neizkrop?ošanas principiem nav pretrun? tas, ka subjektam, kurš atbilst?gi valsts ties?bu aktiem, ar kuriem transpon?ts min?t?s direkt?vas 391. pants, ir izv?l?jies savas saimniecisk?s darb?bas aplikšanas ar nodokli sist?mu atbilst?gi visp?r?jiem noteikumiem, tiktu piem?rots š?s direkt?vas 132. panta 1. punkta b) apakšpunkt? paredz?tais atbr?vojums, pirms ir beidzies periods, kur? tam bija pien?kums saglab?t izv?l?to aplikšanas ar nodokli sist?mu.

1 Ori?in?lvaloda – po?u.

2 OV 2006, L 347, 1. lpp.

3 K? ar? ar tiem cieši saist?tas darb?bas.

4 Atš?ir?b? no dar?jumiem, kuri ir apliekami ar nodokli, attiec?b? uz atbr?votiem dar?jumiem nodok?u maks?t?jam nav ties?bu atskait?t priekšnodokli.

5 Spriedums, 2003. gada 6. novembris, *Dornier* (C?45/01, EU:C:2003:595, 64.–67. punkts).

6 P?c analo?ijas skat. spriedumu, 2005. gada 26. maijs, *Kingscrest Associates un Montecello* (C?498/03, EU:C:2005:322, 40. punkts).

7 Skat. it ?paši spriedumu, 2011. gada 10. novembris, *The Rank Group* (C?259/10 un C?260/10, EU:C:2011:719, 61. punkts).

8 Skat. neseno spriedumu, 2019. gada 5. septembris, *Regards Photographiques* (C?145/16, EU:C:2019:668, 36. punkts).

9 Spriedums, 2012. gada 15. novembris, *Zimmermann* (C?174/11, EU:C:2012:716, 46. punkts).

10 Skat. it ?paši spriedumu, 2012. gada 19. j?lijs, *Littlewoods Retail* u.c. (C?591/10, EU:C:2012:478, 24.–26. punkts).