TIESAS SPRIEDUMS (trešā palāta)

2021. gada 15. aprīlī*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Pievienotās vērtības nodoklis (PVN) – Direktīva 2006/112/EK – Saimnieciskā darbība – Pakalpojumu sniegšana par atlīdzību – 2. panta 1. punkta c) apakšpunkts un 9. panta 1. punkts – Atbrīvojumi no nodokļa – 132. panta 1. punkta g) apakšpunkts – Pakalpojumi, kas ir cieši saistīti ar sociālo aprūpi un sociālo nodrošinājumu – Pakalpojumi, kurus advokāts ir sniedzis atbilstoši rīcībnespējīgu pilngadīgu personu aizsardzības pilnvarojumiem – Struktūra, kas ir atzīta par sociālās labklājības struktūru

Lietā C-846/19

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *tribunal d'arrondissement* (Luksemburga) iesniedza ar 2019. gada 20. novembra lēmumu un kas Tiesā reģistrēts 2019. gada 21. novembrī, tiesvedībā

EQ

pret

Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA,

TIESA (trešā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētāja A. Prehala [*A. Prechal*] (referente), tiesneši N. Vāls [*N. Wahl*], F. Biltšens [*F. Biltgen*], L. S. Rosi [*L. S. Rossi*] un J. Pasers [*J. Passer*],

ģenerāladvokāts: Dž. Pitrucella [*G. Pitruzzella*],

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

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

– Luksemburgas valdības vārdā – *C. Schiltz* un *T. Uri*, pārstāvji,

– Eiropas Komisijas vārdā – sākotnēji *R. Lyal* un *N. Gossement*, vēlāk – *R. Lyal*, pārstāvji,

noklausījusies ģenerāladvokāta secinājumus 2021. gada 14. janvāra tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

* Tiesvedības valoda – franču.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.; turpmāk tekstā – "PVN direktīva") 9. panta 1. punktu un 132. panta 1. punkta g) apakšpunktu.

2 Šis lūgums ir iesniegts saistībā ar strīdu starp EQ un *administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA* [Reģistrācijas, īpašumu un PVN administrāciju] (Luksemburga) (turpmāk tekstā – "Luksemburgas nodokļu administrācija") par pievienotās vērtības nodokļa (PVN) piemērošanu pakalpojumiem, ko advokāts ir sniedzis atbilstoši rīcībnespējīgu pilngadīgu personu aizsardzības pilnvarojumiem, kurus tam saskaņā ar likumu ir piešķīrusi kompetentā tiesu iestāde.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 PVN direktīvas 2. panta 1. punkta c) apakšpunktā ir noteikts:

"PVN uzliek šādiem darījumiem:

[..]

c) pakalpojumu sniegšanai, ko par atlīdzību kādā dalībvalsts teritorijā veic nodokļa maksātājs, kas rīkojas kā tāds."

4 Šīs direktīvas 9. panta 1. punktā ir noteikts:

""Nodokļa maksātājs" ir jebkura persona, kas patstāvīgi jebkurā vietā veic jebkuru saimniecisku darbību, neatkarīgi no šīs darbības mērķa vai rezultāta.

Jebkuru ražotāju, tirgotāju vai pakalpojumu sniedzēju darbību, tostarp kalnrūpniecību, lauksaimniecisku darbību un brīvo profesiju darbību, uzskata par "saimniecisku darbību". Materiāla vai nemateriāla īpašuma izmantošana ar nolūku gūt no tā ilglaicīgus ienākumus jo īpaši ir uzskatāma par saimniecisku darbību."

5 Saskaņā ar minētās direktīvas 24. panta 1. punktu:

""Pakalpojumu sniegšana" ir jebkurš darījums, kas nav preču piegāde."

6 PVN direktīvas 25. pants ir formulēts šādi:

"Pakalpojumu sniegšana, *inter alia*, var būt viens no šādiem darījumiem:

a) nemateriālā īpašuma nodošana neatkarīgi no tā, vai tas ir tāda dokumenta priekšmets, kurš rada īpašumtiesības;

b) pienākums atturēties no kādas darbības vai pieļaut kādu darbību vai situāciju;

c) pakalpojumu sniegšana, pildot valsts iestādes vai tās vārdā izdotu rīkojumu vai arī pildot kādu tiesību aktu."

7 Saskaņā ar šīs direktīvas 73. pantu:

"Preču piegādei un pakalpojumu sniegšanai, uz ko neattiecas 74. līdz 77. pants, summa, kurai uzliek nodokli, ir visa summa, kas veido atlīdzību, kuru piegādātājs vai pakalpojumu sniedzējs par šiem darījumiem ir saņēmis vai saņems no pircēja, pakalpojumu saņēmēja vai trešās personas, tostarp subsīdijas, kas tieši saistītas ar šo darījumu cenām."

8 Minētās direktīvas 131. pantā, kas ir vienīgais pants tās IX sadaļas "Atbrīvojumi" 1. nodaļā "Vispārīgi noteikumi", ir noteikts:

"Šīs sadaļas 2. līdz 9. nodaļā paredzētos atbrīvojumus, neskarot citus Kopienas noteikumus, piemēro saskaņā ar noteikumiem, ko dalībvalstis pieņem, lai nodrošinātu pareizu un godīgu šo atbrīvojumu piemērošanu un lai nepieļautu nekādu iespējamu krāpšanu, izvairīšanos un ļaunprātīgu izmantošanu."

9 PVN direktīvas IX sadaļas 2. nodaļā "Atbrīvojumi konkrētām darbībām sabiedrības interesēs" ir ietverts tās 132.–134. pants.

10 Saskaņā ar šīs direktīvas 132. panta 1. punkta g) apakšpunktu dalībvalstis atbrīvo no nodokļa šādus darījumus:

"pakalpojumu sniegšanu un preču piegādes, kas ir cieši saistītas ar sociālo aprūpi un sociālo nodrošināšanu, tostarp tādas, ko veic veco ļaužu pansionāti, publisko tiesību subjekti vai citas struktūras, kuras attiecīgā dalībvalsts atzinusi par sociālās labklājības struktūrām".

11 Minētās direktīvas 133. panta pirmās daļas a) punktā ir noteikts:

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

a) tās pastāvīgi necenšas gūt peļņu, taču jebkuru peļņu, kas tomēr rodas, nesadala, bet gan novirza sniegto pakalpojumu turpināšanai vai uzlabošanai."

12 PVN direktīvas 134. pantā ir paredzēts:

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

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

b) preču piegādes vai pakalpojumu sniegšanas pamatmērķis ir gūt struktūrai papildu ienākumus, veicot darījumus, kas tieši konkurē ar komercuzņēmumu darījumiem, par kuriem uzliek PVN."

Luksemburgas tiesības

13 1979. gada 12. februāra Likuma par pievienotās vērtības nodokli, redakcijā, kas ir piemērojama pamatlietā (turpmāk tekstā – "PVN likums"), 4. panta 1. punktā ir noteikts:

"Nodokļa maksātājs 2. panta nozīmē ir jebkura persona, kas patstāvīgi un regulāri sniedz pakalpojumus, kuri ir saistīti ar jebkuru saimniecisku darbību, neatkarīgi no šīs darbības mērķiem vai rezultāta un tās izpildes vietas. [..]"

14 PVN likuma 5. pantā ir paredzēts:

"Saimnieciskā darbība ir jebkura darbība, kuras mērķis ir gūt ienākumus, un it īpaši ražotāju, tirgotāju vai pakalpojumu sniedzēju darbības, tostarp kalnrūpniecības darbība, lauksaimnieciska darbība, brīvo profesiju darbības un darbības, kas ir saistītas ar materiāla vai nemateriāla īpašuma izmantošanu, lai no tā gūtu pastāvīgus ienākumus."

15 Šī likuma 15. panta 1. punktā ir noteikts:

"1. Pakalpojumu sniegšana ir jebkurš darījums, kas nav ne preču piegāde, ne iegāde Kopienas iekšienē, ne to imports.

Šis darījums var izpausties kā nemateriāla īpašuma nodošana, pienākums atturēties no kādas darbības vai pieļaut kādu darbību vai situāciju, kā arī pakalpojuma sniegšana saskaņā ar likumu vai saskaņā ar valsts iestādes vai tās vārdā izdotu rīkojumu.

[..]"

16 Saskaņā ar PVN likuma 44. panta 1. punkta o) apakšpunktu:

"No [PVN], ievērojot Lielhercogistes tiesību aktos paredzētos ierobežojumus un nosacījumus, ir atbrīvojami:

[..]

o) pakalpojumu sniegšana un preču piegāde, kas ir cieši saistīti ar sociālo nodrošinājumu, sociālo aprūpi vai sabiedrības veselību un ko nodrošina publisko tiesību subjekti, kolektīvo ieguldījumu fondi, publisko tiesību vai sabiedriskā labuma iestādes, rehabilitācijas centri, veco ļaužu pansionāti, gerontoloģijas vai geriatrijas centri, slimnīcas vai labdarības organizācijas un citas līdzīgas privātā sektora struktūras, kuras kompetentās valsts iestādes ir atzinušas par sociālās labklājības struktūrām;

[..]."

17 Lielhercogistes 1982. gada 23. decembra Noteikumu, ar ko paredz aizbildņa iecelšanas nosacījumus, 3. pantā ir noteikts:

"Aizbildnības lietu tiesa var piešķirt aizbildnim atlīdzību, kuras apmēru vai aprēķināšanas metodi ar pamatotu lēmumu tā nosaka, ņemot vērā rīcībnespējīgās personas finansiālo stāvokli.

Šo atlīdzību veido vai nu fiksēta summa, vai rīcībnespējīgās personas ienākumu daļa, vai arī honorārs, kas tiek noteikts proporcionāli par paveikto darbu.

[..]"

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

18 EQ ir advokāts, kas Luksemburgas Advokātu kolēģijā (Luksemburga) ir reģistrēts kopš 1994. gada. Kopš 2004. gada viņš kā pilnvarnieks, likumiskais pārstāvis un aizbildnis īsteno pilngadīgu personu pārstāvību.

19 Ar 2018. gada 19. janvāra paziņojumiem par PVN, kas attiecas uz 2014. un 2015. gadu un kas ir apstiprināti ar 2018. gada 4. jūnija lēmumu par sūdzību, Luksemburgas nodokļu administrācija pēc savas ierosmes noteica PVN summas, kuras EQ bija jāmaksā par šiem gadiem, pamatojoties uz pieņēmumu, ka minētās pārstāvības darbības ir ar PVN apliekami pakalpojumi.

20 EQ vērsās iesniedzējtiesā ar prasību atcelt 2018. gada 4. jūnija lēmumu, it īpaši norādot, ka darbības, ko tas strīdīgajā laikposmā veica pilngadīgu personu aizsardzības jomā, nav saimnieciska darbība, ka šīs darbības katrā ziņā ir atbrīvotas no PVN saskaņā ar valsts tiesību normu, ar kuru ir transponēts PVN direktīvas 132. panta 1. punkta g) apakšpunkts, un ka no 2004. līdz 2013. gadam Luksemburgas nodokļu administrācija bija atzinusi, ka minētajām darbībām nav piemērojams PVN, līdz ar to tas, ka turpmāk attiecībā uz 2014. un 2015. gadu tām tiek piemērots PVN, ir tiesiskās paļāvības aizsardzības principa pārkāpums.

21 Turklāt EQ apgalvo, ka Luksemburgas nodokļu administrācijas nostāja ir pretrunā nostājai, kuru ir paudusi Tieslietu ministrija (Luksemburga), kas uzņemas pienākumu maksāt honorārus pilnvarniekiem, kuru uzdevums ir aizsargāt pilngadīgas personas, ja tās ir trūcīgas, un kas atzīst, ka šajā ziņā saņemtie maksājumi nav apliekami ar PVN.

22 Luksemburgas nodokļu administrācija apstrīd šos argumentus. Šajā ziņā tā apgalvo, pirmkārt, ka EQ sniegtie pakalpojumi pilngadīgu personu aizsardzības jomā ir saimnieciska darbība, jo EQ šos pakalpojumus sniedz savas advokāta profesionālās darbības ietvaros un no tā gūst ievērojamus ienākumus. Otrkārt, šīs lietas apstākļos minētie pakalpojumi nevar tikt atbrīvoti no nodokļa saskaņā ar valsts tiesību normu, ar kuru ir transponēts PVN direktīvas 132. panta 1. punkta g) apakšpunkts, jo uz šajā tiesību normā paredzēto atbrīvojumu nevar atsaukties persona, kas veic advokāta darbību un neatbilst nosacījumam par sociālās labklājības struktūru.

23 Iesniedzējtiesa paskaidro, ka ar dažādām aizsardzības sistēmām, tostarp aizgādību un aizbildnību, kas ļauj sniegt padomu, kontrolēt vai pat pārstāvēt rīcībnespējīgas pilngadīgas personas, proti, personas, kuru garīgās spējas ir pasliktinājušās slimības, invaliditātes vai vecuma izraisītas nespējas dēļ, to civiltiesiskajās darbībās un kas trešām personām piešķir pārvaldības un pārstāvības pilnvaras, tiek apmierinātas šo personu vajadzības. Šo aizsardzības sistēmu ieviešanas rezultātā aizbildnības lietu tiesa var iecelt īpašu pārstāvi, gaidot lēmumu par ieviešamo aizsardzības sistēmu, kā arī *ad hoc* pārstāvi interešu konflikta gadījumā. Praksē administratori, aizbildņi, īpašās pilnvarotās personas un *ad hoc* pārstāvji tiek izraudzīti it īpaši no ģimenes locekļiem, kā arī no citām personām, piemēram, advokātiem.

24 Minētā tiesa vispirms attiecībā uz to, vai konkrētās darbības ir saimnieciskā darbība PVN direktīvas 9. panta 1. punkta izpratnē, kas tiek veikta par atlīdzību tās 2. panta 1. punkta c) apakšpunkta izpratnē, norāda, ka Lielhercogistes 1982. gada 23. decembra Noteikumu, ar ko paredz aizbildņa iecelšanas nosacījumus, 3. pantā paredzētā atlīdzība nozīmē finansiālu atlīdzību saistībā ar šīm darbībām.

25 Tomēr, lai gan šajā lietā sniegtie pakalpojumi visos aspektos līdzinās saimnieciskajai darbībai, iesniedzējtiesa, pirmkārt, jautā, kāds ir tā vērtējuma apjoms, kas ir veikts Tiesas judikatūrā (skat. it īpaši spriedumu, 2018. gada 22. februāris, *Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft.*, C-182/17, EU:C:2018:91, 32. punkts), saskaņā ar kuru pakalpojumu sniegšana ir apliekama ar nodokli tikai tad, ja starp pakalpojuma sniedzēju un saņēmēju pastāv tiesiskas attiecības, kurās notiek savstarpēja pakalpojumu apmaiņa. Pilngadīgu personu aizsardzības jomā starp pakalpojumu sniedzēju, tā saņēmēju, proti, aizsargāto pilngadīgo personu, un tiesu iestādi, kas šim pakalpojumu sniedzējam ir uzticējusi veikt pārvaldības uzdevumu, pastāv trīspusējas attiecības. Šajā ziņā varētu būt nozīme arī tam, ka attiecīgās aizsargātās pilngadīgās personas trūcīgā stāvokļa gadījumā atlīdzību pakalpojumu sniedzējam maksā valsts.

26 Otrkārt, runājot par atlīdzības apmēru, lai gan no Tiesas judikatūras izriet, ka nav nozīmes tam, ka saimnieciskā darbība tiek veikta par cenu, kas ir zemāka par pašizmaksu, no šīs judikatūras, šķiet, turklāt izriet, ka atlīdzība ir jānosaka iepriekš un tai ir jāsedz pakalpojumu sniedzēja darbības izmaksas (skat. it īpaši spriedumu, 2018. gada 22. februāris, *Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft.*, C-182/17, EU:C:2018:91, 38. punkts). Šajā gadījumā atlīdzību pakalpojumu sniedzējam katrā atsevišķā gadījumā nosaka kompetentā tiesa atkarībā no pakalpojuma saņēmēja mantiskā stāvokļa, līdz ar to šī atlīdzība netiek noteikta iepriekš un tā katrā ziņā nebūt nenodrošina šim pakalpojumu sniedzējam radušos darbības izdevumu segšanu.

27 Turpinājumā, runājot par to, vai attiecīgās darbības ir atbrīvotas no PVN, iesniedzējtiesai ir jāpārbauda, pirmkārt, vai šīs darbības ietilpst "sociālās aprūpes un sociālās nodrošināšanas" jēdzienā PVN direktīvas 132. panta 1. punkta g) apakšpunkta izpratnē un, otrkārt, vai EQ varētu ietilpt jēdzienā "[struktūras], kuras attiecīgā dalībvalsts atzinusi par sociālās labklājības [struktūrām]" šīs tiesību normas izpratnē un atbilstoši kādai procedūrai un kādai iestādei būtu jāveic šī atzīšana.

28 Visbeidzot iesniedzējtiesai ir šaubas par tiesiskās paļāvības aizsardzības principa piemērojamību šīs lietas apstākļos. Tā šajā kontekstā it īpaši norāda – ja Luksemburgas nodokļu administrācija pēc attiecīgo darījumu veikšanas informē nodokļa maksātāju, ka tā vēlas atkāpties no savas iepriekšējās nostājas, saskaņā ar kuru šiem darījumiem netika piemērots PVN, nodokļa maksātājs nonāk situācijā, kurā tas nevar PVN iekasēt no tā sniegto pakalpojumu saņēmējiem. Tādējādi nodokļa maksātājam ir pienākums summas, ko valsts prasa samaksāt kā PVN, atskaitīt no saviem līdzekļiem.

29 Šādos apstākļos *tribunal d'arrondissement* [Apgabaltiesa] (Luksemburga) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

"1) Vai jēdziens "saimnieciskā darbība" [PVN] direktīvas 9. panta 1. punkta [otrās daļas] izpratnē ir jāinterpretē tādējādi, kas tas ietver vai izslēdz pakalpojumus, kuri tiek sniegti, izmantojot trīspusējas attiecības, kur pakalpojumu sniedzējam tos ir uzticējusi vienība, kas nav identiska ar pakalpojumu saņēmēju?

2) Vai atbilde uz pirmo jautājumu ir atkarīga no tā, vai pakalpojumi tiek sniegti neatkarīgas tiesu iestādes uzticēta uzdevuma ietvaros?

3) Vai atbilde uz pirmo jautājumu ir atkarīga no tā, vai atlīdzība pakalpojumu sniedzējam ir jāmaksā pakalpojuma saņēmējam vai to uzņemas valsts, kuras vienība ir uzticējusi pakalpojumu sniedzējam to sniegšanu?

4) Vai jēdziens "saimnieciskā darbība" [PVN] direktīvas 9. panta 1. punkta [otrās daļas] izpratnē ir jāinterpretē tādējādi, ka tas ietver vai izslēdz pakalpojumu sniegšanu, ja pakalpojumu sniedzēja atlīdzība nav likumā noteikta prasība un tās [apmērs], ja tā tiek piešķirta, [..] ir atkarīgs no novērtējuma, kas tiek veikts katrā atsevišķā gadījumā, un [..] vienmēr ir atkarīgs no pakalpojumu saņēmēja finansiālā stāvokļa un [..] tiek aprēķināts, atsaucoties vai nu uz fiksētu likmi, vai uz pakalpojumu saņēmēja ienākumu daļu, vai arī uz paveikto darbu?

5) Vai jēdziens "pakalpojumu sniegšana un preču piegāde, kas ir cieši saistīta ar sociālo aprūpi un sociālo nodrošināšanu", kas minēts [PVN] direktīvas [..] 132. panta 1. punkta g) apakšpunktā, ir jāinterpretē tādējādi, ka tas ietver vai izslēdz pakalpojumus, kas sniegti ar likumu ieviestās pilngadīgu personu aizsardzības sistēmas ietvaros, kura ir pakļauta neatkarīgas tiesu iestādes kontrolei?

6) Vai jēdziens "struktūras, kuras [..] atzītas par sociālās labklājības struktūrām", kas minēts [PVN] direktīvas [..] 132. panta 1. punkta g) apakšpunktā, ir jāinterpretē tādējādi, ka, lai atzītu struktūras sociālo raksturu, tas uzliek noteiktas prasības attiecībā uz pakalpojumu sniedzēja darbības veidu vai altruistisko vai peļņas gūšanas mērķi, vai – vispārīgāk – kā tāds, kas ar citiem kritērijiem

un/vai nosacījumiem ierobežo 132. panta 1. punkta g) apakšpunktā paredzētā atbrīvojuma piemērošanas jomu, vai arī tikai tas, ka tiek sniegti pakalpojumi, kas "saistīti ar sociālo aprūpi un sociālo nodrošināšanu", ir pietiekami, lai attiecīgajai struktūrai piešķirtu sociālu raksturu?

7) Vai jēdziens "struktūras, kuras attiecīgā dalībvalsts atzinusi par sociālās labklājības struktūrām", kas minēts [PVN] direktīvas [..] 132. panta 1. punkta g) apakšpunktā, ir jāinterpretē tādējādi, ka tas prasa atzīšanas procesu, kas balstīts uz iepriekš noteiktu procedūru un kritērijiem, vai arī katrā atsevišķā gadījumā var veikt *ad hoc* atzīšanu, ko vajadzības gadījumā veic tiesu iestāde?

8) Vai tiesiskās paļāvības [aizsardzības] princips, kā tas ir interpretēts [..] Tiesas judikatūrā, ļauj administrācijai, kas ir atbildīga par PVN iekasēšanu, prasīt, lai PVN maksātājs samaksātu PVN par saimnieciskiem darījumiem, kas saistīti ar periodu, kurš bija beidzies brīdī, kad nodokļu administrācija bija pieņēmusi lēmumu par nodokļa piemērošanu pēc tam, kad šī administrācija ilgu laiku pirms šī perioda bija pieņēmusi minētā nodokļa maksātāja PVN deklarācijas, kurās darījumos, par kuru uzliek nodokli, nav tikuši iekļauti šāda paša veida darījumi? Vai šī iespēja par labu administrācijai, kas ir atbildīga par PVN iekasēšanu, ir ierobežota ar noteiktiem nosacījumiem?"

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo līdz ceturto jautājumu

30 Ar pirmo līdz ceturto jautājumu, kuri ir jāizskata kopā, iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai PVN direktīvas 9. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka par saimniecisku darbību šīs tiesību normas izpratnē ir uzskatāma pakalpojumu sniegšana par labu rīcībnespējīgām pilngadīgām personām, kuras mērķis ir tās aizsargāt civiltiesiskajās darbībās un kuras izpildi pakalpojumu sniedzējam saskaņā ar likumu uztic tiesu iestāde, un atlīdzību par kuru nosaka šī pati iestāde atbilstoši fiksētai likmei vai pamatojoties uz vērtējumu katrā atsevišķā gadījumā, it īpaši, ņemot vērā rīcībnespējīgās personas finansiālo situāciju, turklāt šīs personas trūcīgā stāvokļa gadījumā šo atlīdzību var segt valsts.

31 Jāatgādina – kaut gan PVN direktīvā ir noteikta ļoti plaša PVN piemērošanas joma, šis nodoklis attiecas tikai uz darbību, kas ir saimnieciska rakstura darbība (spriedums, 2020. gada 17. decembris, *WEG Tevesstraße*, C-449/19, EU:C:2020:1038, 24. punkts un tajā minētā judikatūra).

32 Šajā ziņā Tiesa ir precizējusi, ka darbību var kvalificēt kā saimniecisku darbību PVN direktīvas 9. panta 1. punkta otrās daļas izpratnē, ja tā atbilst vienam no šīs direktīvas 2. panta 1. punktā paredzētajiem darījumiem (spriedums, 2016. gada 12. maijs, *Gemeente Borsele* un *Staatssecretaris van Financiën*, C-520/14, EU:C:2016:334, 21. punkts).

33 Saskaņā ar PVN direktīvas 2. panta 1. punkta c) apakšpunktu, kas attiecas uz darījumiem, kuri ir apliekami ar nodokli, PVN uzliek pakalpojumu sniegšanai, kuru par atlīdzību kādā dalībvalsts teritorijā veic nodokļa maksātājs, kas rīkojas kā tāds. Turklāt atbilstoši šīs direktīvas 9. panta 1. punkta pirmajai daļai "nodokļa maksātājs" ir jebkura persona, kas patstāvīgi veic jebkuru saimniecisku darbību, neatkarīgi no šīs darbības mērķa un rezultāta (spriedums, 2016. gada 2. jūnijs, *Lajvér*, C-263/15, EU:C:2016:392, 21. punkts).

34 Tādējādi ir jānoskaidro, pirmām kārtām, vai tādas darbības kā pamatlietā aplūkotās, kuras iesniedzējtiesa ir kvalificējusi kā pakalpojumu sniegšanu PVN direktīvas 2. panta 1. punkta c) apakšpunkta izpratnē, tiek veiktas par atlīdzību, kā tas ir prasīts šajā tiesību normā.

35 Lai gan šī pārbaude galu galā ir jāveic iesniedzējtiesai, Tiesai tomēr ir jāsniedz tai visi Savienības tiesību interpretācijas elementi, kas tai var būt noderīgi, izspriežot izskatāmo lietu (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2020. gada 17. decembris, *Franck*, C-801/19, EU:C:2020:1049, 27. punkts).

36 Šajā ziņā saskaņā ar pastāvīgo judikatūru, lai pakalpojumu sniegšanu varētu kvalificēt kā darījumu par atlīdzību, pietiek konstatēt, ka pastāv tieša saikne starp šo pakalpojumu sniegšanu un atlīdzību, ko par tiem faktiski ir saņēmis nodokļa maksātājs. Šāda tieša saikne tiek konstatēta, ja starp pakalpojuma sniedzēju un tā saņēmēju pastāv tiesiskas attiecības, kurās ir savstarpējs izpildījums, un pakalpojumu sniedzēja saņemtā samaksa ir faktiska atlīdzība par pakalpojuma saņēmējam sniegto pakalpojumu (spriedums, 2015. gada 29. oktobris, *Saudaçor*, C-174/14, EU:C:2015:733, 32. punkts).

37 Šajā gadījumā no iesniedzējtiesas sniegtajiem paskaidrojumiem izriet, ka EQ faktiski ir saņēmis maksājumus, izpildot viņam uzticētās pārvaldības un pārstāvības pilnvaras.

38 Tomēr šī tiesa norāda, pirmkārt, ka minēto pakalpojumu sniegšanu EQ ir uzticējuši nevis to saņēmēji, bet gan kompetentā iestāde saskaņā ar tiesisko regulējumu, kura mērķis ir aizsargāt rīcībnespējīgas pilngadīgas personas to civiltiesiskajās darbībās.

39 Tiesa jau ir atzinusi – tam, ka attiecīgā darbība ir tiesību aktā piešķirto un reglamentēto funkciju pildīšana vispārējās interesēs, nav nozīmes, izvērtējot, vai šī darbība ir pakalpojumu sniegšana par atlīdzību (spriedums, 2016. gada 2. jūnijs, *Lajvér*, C-263/15, EU:C:2016:392, 42. punkts). PVN direktīvas 25. panta c) punktā ir skaidri paredzēts, ka pakalpojumu sniegšana var būt pakalpojuma sniegšana, pildot valsts iestādes vai tās vārdā izdotu rīkojumu vai arī pildot kādu tiesību aktu.

40 Otrkārt, runājot par to, vai šajā kontekstā ir nozīme apstāklim, ka pamatlietā aplūkoto pakalpojumu saņēmēju trūcīgā stāvokļa gadījumā atlīdzību par tiem var segt valsts, ir jāatgādina, ka, lai pakalpojumu sniegšanu varētu uzskatīt par sniegtu "par atlīdzību" PVN direktīvas izpratnē, nav nepieciešams, kā tas izriet arī no šīs direktīvas 73. panta, ka atlīdzība par šo pakalpojumu tiek saņemta tieši no pakalpojuma saņēmēja, bet šī atlīdzība var tikt saņemta arī no trešās personas (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2014. gada 27. marts, *Le Rayon d'Or*, C-151/13, EU:C:2014:185, 34. punkts).

41 Treškārt, attiecībā uz noteikumiem, saskaņā ar kuriem tiek noteikta atlīdzība par tādiem pakalpojumiem kā EQ sniegtie pakalpojumi, no iesniedzējtiesas sniegtajiem paskaidrojumiem, kā arī no EQ un Luksemburgas valdības rakstveida atbildēm uz Tiesas uzdotajiem jautājumiem šajā ziņā, kuru pamatotība būs jāpārbauda iesniedzējtiesai, izriet, ka šo atlīdzību, pamatojoties uz katra atsevišķa gadījuma vērtējumu, ņemot vērā rīcībnespējīgās personas finansiālo situāciju, nosaka kompetentā tiesu iestāde pēc pakalpojuma sniedzēja lūguma, kam par tā darījumiem regulāri ir jāziņo šai iestādei. Turklāt no tā izriet, ka to parasti veido fiksēta ikmēneša summa par rīcībnespējīgās personas ikdienas darbību pārvaldību un attiecīgā gadījumā summa par papildu pakalpojumiem, kas principā tiek noteikta, pamatojoties uz stundas likmi, un šādi piešķirtā atlīdzība ne vienmēr visos gadījumos atbilst sniegtā pakalpojuma reālajai vērtībai.

42 Šajā kontekstā ir jāatgādina, pirmkārt, – tas, ka atlīdzība par attiecīgajiem pakalpojumiem tiek izmaksāta kā vienotas likmes maksājums, neietekmē tiešo saikni starp sniegto pakalpojumu un saņemto atlīdzību (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2014. gada 27. marts, *Le Rayon d'Or*, C-151/13, EU:C:2014:185, 37. punkts).

43 Otrkārt, tam, vai saimnieciska darbība tiek veikta par cenu, kas ir augstāka vai zemāka par pašizmaksu, un līdz ar to par cenu, kas ir augstāka vai zemāka par parasto tirgus cenu, nav nozīmes, kvalificējot darījumu, kurš ir veikts par atlīdzību, jo šāds apstāklis nevar ietekmēt tiešo saikni starp sniegtajiem vai sniedzamajiem pakalpojumiem un saņemto vai saņemamo atlīdzību, kuras apmērs ir noteikts iepriekš saskaņā ar iedibinātiem kritērijiem (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2016. gada 2. jūnijs, *Lajvér*, C-263/15, EU:C:2016:392, 45. un 46. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra).

44 Turklāt tādas atlīdzības noteikšana, kāda tikko tika aprakstīta, kas tiek veikta tādējādi, ka attiecīgais pakalpojumu sniedzējs veic savas darbības un iesniedz ar to saistītos norēķinus kompetentajai tiesu iestādei, nekādi neliedz uzskatīt, ka šādi noteiktā summa ir noteikta iepriekš un atbilstoši iedibinātiem kritērijiem saskaņā ar šī sprieduma iepriekšējā punktā minēto judikatūru, ja šīs noteikšanas kārtība ir paredzama un var nodrošināt, ka šis pakalpojumu sniedzējs principā saņem samaksu par šiem pakalpojumiem.

45 Ņemot vērā iepriekš minēto, nešķiet, ka iesniedzējtiesas norādītie apstākļi ļauj apšaubīt, ka pamatlietā aplūkotie pakalpojumi ir sniegti par atlīdzību PVN direktīvas 2. panta 1. punkta c) apakšpunkta izpratnē.

46 Ņemot vērā konstatēto, otrām kārtām, ir svarīgi, lai pamatlietā aplūkoto pakalpojumu sniegšana ietilptu jēdzienā "saimnieciskā darbība" PVN direktīvas 9. panta 1. punkta otrās daļas izpratnē.

47 "Saimnieciskās darbības" jēdziens PVN direktīvas 9. panta 1. punkta otrajā daļā ir definēts kā jebkuru ražotāju, tirgotāju vai pakalpojumu sniedzēju darbība, tostarp kalnrūpniecība, lauksaimnieciska darbība un brīvo profesiju vai tām pielīdzināma darbība. No Tiesas judikatūras izriet, ka šī definīcija atklāj jēdziena "saimnieciskā darbība" piemērošanas jomas tvērumu, kā arī šī jēdziena objektīvo raksturu tādējādi, ka darbība tiek izskatīta pati par sevi neatkarīgi no tās mērķa vai rezultāta. Tātad darbību parasti atzīst par "saimniecisku", ja tā ir pastāvīga un tiek veikta par atlīdzību, ko saņem darbības veicējs (spriedums, 2020. gada 17. decembris, *WEG Tevesstraße*, C-449/19, EU:C:2020:1038, 34. punkts un tajā minētā judikatūra).

48 Turklāt no Tiesas judikatūras izriet – lai noskaidrotu, vai pakalpojumi tiek sniegti par atlīdzību tādējādi, ka šī darbība ir jākvalificē kā saimnieciska darbība, ir jāizvērtē visi apstākļi, kādos tā ir veikta (spriedums, 2016. gada 12. maijs, *Gemeente Borsele* un *Staatssecretaris van Financiën*, C-520/14, EU:C:2016:334, 29. punkts).

49 Šajā ziņā atbilstošs faktors, kā to ir norādījusi iesniedzējtiesa, var būt tas, vai kompensācijas apmērs tiek noteikts atbilstoši kritērijiem, kuri garantē, ka tā ir pietiekama, lai segtu pakalpojumu sniedzēja darbības izmaksas (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2018. gada 22. februāris, *Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft.*, C-182/17, EU:C:2018:91, 38. punkts un tajā minētā judikatūra), tāpat kā vispārīgi ienākumu summa, kā arī citi elementi, piemēram, klientu skaits (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2016. gada 12. maijs, *Gemeente Borsele* un *Staatssecretaris van Financiën*, C-520/14, EU:C:2016:334, 31. punkts).

50 Ņemot vērā iesniedzējtiesas norādītos faktus, šķiet, ka EQ veiktajai darbībai ir pastāvīgs raksturs. Turklāt, kā izriet no šī sprieduma 45. punkta, šķiet arī skaidrs, ka EQ darbība tiek veikta par atlīdzību. Tomēr iesniedzējtiesa paskaidro, ka tai šajā ziņā ir šaubas par to, vai šī pakalpojumu sniedzēja sniegtie pakalpojumi vienmēr jebkādos apstākļos tiek atlīdzināti tādā mērā, lai nodrošinātu, ka atlīdzība sedz tā darbības izmaksas.

51 Ar apstākli, ka katrs atsevišķs pakalpojums, aplūkots individuāli, netiek atlīdzināts tādā apmērā, kas atbilst ar to saistītajām izmaksām, nepietiek, lai pierādītu, ka darbība kopumā netiek atlīdzināta atbilstoši kritērijiem, kuri nodrošina pakalpojumu sniedzēja darbības izmaksu segšanu.

52 Šajā gadījumā un ar nosacījumu, ka iesniedzējtiesa to pārbauda, šķiet, ka pamatlieta atšķiras no tām, kurās tika taisīts 2009. gada 29. oktobra spriedums Komisija/Somija (C-246/08, EU:C:2009:671, 50. punkts), kā arī 2016. gada 12. maija spriedums *Gemeente Borsele* un *Staatssecretaris van Financiën* (C-520/14, EU:C:2016:334, 33. punkts), kuros tika secināta saimnieciskās darbības neesamība tāpēc, ka attiecīgo pakalpojumu saņēmēju maksātās iemaksas bija paredzētas, tikai lai segtu ļoti nelielu daļu no visām pakalpojuma sniedzēju darbības izmaksām.

53 Šķiet, ka pamatlietā nekas neliecina par to, ka ienākumu līmenis, ko EQ ir guvis no savas darbības, būtu nepietiekams salīdzinājumā ar tā darbības izmaksām. Turklāt attiecīgās darbības rezultāti paši par sevi nevar būt izšķiroši šī sprieduma 48. punktā minētajā vērtējumā par paredzētās darbības saimniecisko raksturu, jo šis vērtējums ir jāveic, ņemot vērā visus apstākļus, kādos šī darbība tiek veikta (pēc analoģijas skat. spriedumu, 1996. gada 26. septembris, *Enkler*, C-230/94, EU:C:1996:352, 29. punkts).

54 Līdz ar to nešķiet – ar nosacījumu, ka iesniedzējtiesa to pārbauda –, ka EQ veiktajai darbībai nav saimnieciska rakstura.

55 Ņemot vērā iepriekš minēto, uz pirmo līdz ceturto jautājumu ir jāatbild, ka PVN direktīvas 9. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka par saimniecisku darbību šīs tiesību normas izpratnē ir uzskatāma pakalpojumu sniegšana, kura ir veikta par labu rīcībnespējīgām pilngadīgām personām, kuras mērķis ir tās aizsargāt to civiltiesiskajās darbībās un kuras izpildi pakalpojumu sniedzējam saskaņā ar likumu ir uzticējusi tiesu iestāde, un par kuru atlīdzību nosaka tā pati iestāde, pamatojoties uz fiksētu likmi vai pamatojoties uz vērtējumu katrā atsevišķā gadījumā, ņemot vērā it īpaši rīcībnespējīgās personas finansiālo stāvokli, turklāt šīs personas trūcīgā stāvokļa gadījumā šo atlīdzību var uzņemties segt valsts, ja šie pakalpojumi tiek sniegti par atlīdzību, ja pakalpojumu sniedzējs no tā gūst pastāvīgus ienākumus un ja par šo darbību sniegtās kompensācijas kopējais apmērs tiek noteikts atbilstoši kritērijiem, kuru mērķis ir garantēt šī pakalpojumu sniedzēja darbības izmaksu segšanu.

Par piekto līdz septīto jautājumu

56 Ar piekto līdz septīto jautājumu, kuri ir jāizskata kopā, iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai PVN direktīvas 132. panta 1. punkta g) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, pirmkārt, ka "pakalpojumu sniegšana, kas ir cieši saistīta ar sociālo aprūpi un sociālo nodrošināšanu", ir pakalpojumu sniegšana, kura tiek veikta par labu rīcībnespējīgām pilngadīgām personām un kuras mērķis ir tās aizsargāt to civiltiesiskajās darbībās, un, otrkārt, ka advokāts, kas sniedz šādus pakalpojumus, sava uzņēmuma vajadzībām PVN direktīvas izpratnē var tikt atzīts par struktūru, kura ir sociālās labklājības struktūra.

57 Vispirms ir jāatgādina, ka formulējums, kas ir izmantots, lai aprakstītu PVN direktīvas 132. pantā minētos atbrīvojumus, ir interpretējams šauri, ņemot vērā, ka atbrīvojumi nozīmē atkāpes no vispārējā principa, saskaņā ar kuru PVN tiek iekasēts par katru pakalpojumu, ko pret atlīdzību ir sniedzis nodokļa maksātājs. Tomēr šī formulējuma interpretācijā ir jāievēro nodokļu neitralitātes principa prasības, kas ir raksturīgas kopējai PVN sistēmai, un tai ir jāatbilst minēto atbrīvojumu mērķiem. Tādējādi šauras interpretācijas prasība nenozīmē, ka minētajā 132. pantā norādīto atbrīvojumu definēšanā lietotais formulējums ir jāinterpretē tādā veidā, ka atbrīvojumi zaudē paredzēto iedarbību (spriedums, 2015. gada 12. marts, *"go fair" Zeitarbeit*, C-594/13, EU:C:2015:164, 17. punkts).

58 Kā tas izriet no PVN direktīvas 132. panta 1. punkta g) apakšpunkta formulējuma, šajā tiesību normā paredzētais atbrīvojums no nodokļa ir piemērojams pakalpojumu sniegšanai un preču piegādēm, kas, pirmkārt, ir "cieši saistītas ar sociālo aprūpi un sociālo nodrošināšanu" un ko, otrkārt, "veic publisko tiesību subjekti vai citas struktūras, kuras attiecīgā dalībvalsts atzinusi par sociālās labklājības struktūrām".

59 Pirmkārt, runājot par nosacījumu, ka pakalpojumu sniegšanai ir jābūt cieši saistītai ar sociālo aprūpi un sociālo nodrošināšanu, šis nosacījums ir jāinterpretē, ņemot vērā PVN direktīvas 134. panta a) punktu, kurā katrā ziņā tiek prasīts, lai attiecīgās preču piegādes vai sniegtie pakalpojumi būtu būtiski svarīgi ar sociālo aprūpi un sociālo nodrošināšanu saistīto darījumu īstenošanai (spriedums, 2020. gada 8. oktobris, *Finanzamt D*, C-657/19, EU:C:2020:811, 31. punkts).

60 Šajā gadījumā no Tiesas rīcībā esošajiem lietas materiāliem izriet, ka pamatlietā aplūkotie pakalpojumi tiek sniegti saskaņā ar dažādām Luksemburgas tiesībās paredzētajām sistēmām, kuru mērķis ir atbalstīt rīcībnespējīgas pilngadīgas personas to civiltiesiskajās darbībās, un šo personu rīcībnespēja var tikt

konstatēta, ja ir ietekmētas viņu garīgās spējas slimības, invaliditātes vai vecuma dēļ. Saskaņā ar šīm sistēmām kompetentā tiesa piešķir trešai personai pārvaldības un – vajadzības gadījumā – pārstāvības pilnvarojumu attiecībā uz rīcībnespējīgo personu saistībā ar šīs personas civiltiesiskajām darbībām un tās īpašuma pārvaldīšanu. Šim nolūkam var tikt pilnvaroti tostarp rīcībnespējīgās personas ģimenes locekļi, sociālie darbinieki, bezpeļņas apvienības vai advokāti.

61 Konkrētāk, no EQ un Luksemburgas valdības iesniegtajām rakstveida atbildēm uz Tiesas šajā ziņā uzdotajiem jautājumiem izriet – ja advokāts ir šādi pilnvarots, šis advokāts parasti ir lūgts rīcībnespējīgajai personai sniegt vairākus pakalpojumus – kā tas īsumā ir izklāstīts ģenerāladvokāta secinājumu 52.–57. punktā –, kuros ir ietverti gan pakalpojumi saistībā ar civiltiesiskajām darbībām, kuru mērķis ir rīcībnespējīgās personas ikdienas dzīves un īpašuma pārvaldība, gan juridiska rakstura pakalpojumi.

62 Lai gan PVN direktīvā nav ietverta nekāda "sociālās aprūpes un sociālās nodrošināšanas" jēdziena, kas ir izmantots tostarp tās 132. panta 1. punkta g) apakšpunktā, definīcija, Tiesa jau ir nospriedusi, ka principā vispārējā aprūpe un palīdzība mājās, kuru nodrošina ambulators aprūpes dienests personām, kas ir fiziski vai ekonomiski atkarīgas no citu palīdzības, ir cieši saistīta ar sociālo aprūpi un sociālo nodrošināšanu šīs tiesību normas izpratnē (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2002. gada 10. septembris, *Kügler*, C-141/00, EU:C:2002:473, 44. punkts).

63 Tāpat par tādiem ir jāuzskata arī pakalpojumi, kas tiek sniegti personām, kuras ir garīgas atkarības stāvoklī, un kas ir paredzēti viņu aizsardzībai to civiltiesiskajās darbībās, ja šīs personas pašas to nespēj, neriskējot kaitēt pašu interesēm, finanšu vai citām interesēm, jo šis risks ir tieši pamatojis to, ka attiecībā uz viņām tiek pasludināta rīcībnespēja.

64 Proti, kā būtībā to ir norādījis arī ģenerāladvokāts secinājumu 63. un 64. punktā, ciktāl šādi pakalpojumi palīdz mazināt šādu risku, nodrošinot, ka minēto personu konkrētās ikdienas darbības, tostarp finanšu darbības, tiek pārvaldītas ar nepieciešamo piesardzību, tie ir būtiski svarīgi, lai tās aizsargātu no darbībām, kas tām var radīt kaitējumu vai pat apdraudēt pienācīgus dzīves apstākļus.

65 Līdz ar to pakalpojumi, kuri ir sniegti rīcībnespējīgām pilngadīgām personām un kuru mērķis ir tās aizsargāt to civiltiesiskajās darbībās, ietilpst jēdzienā "pakalpojumi, kas ir cieši saistīti ar sociālo aprūpi un sociālo nodrošināšanu" PVN direktīvas 132. panta 1. punkta g) apakšpunkta izpratnē.

66 Savukārt gadījumā, ja šādus pakalpojumus sniedz pakalpojumu sniedzējs, kurš atbilstoši šī sprieduma 60. punktā minētajām pilnvarām veic arī vispārīgākas juridiskās, finanšu vai cita veida palīdzības vai konsultāciju darbības, piemēram, tādas, kas var būt saistītas ar advokāta, finanšu konsultanta vai nekustamā īpašuma aģenta īpašo kompetenci, ir jāprecizē, ka pakalpojumi, kuri ir sniegti saistībā ar šīm pēdējām minētajām darbībām, principā neietilpst PVN direktīvas 132. panta 1. punkta g) apakšpunktā paredzētā atbrīvojuma piemērošanas jomā, pat ja tie ir sniegti saistībā ar atbalstu rīcībnespējīgai personai. Ņemot vērā šim atbrīvojumam piemērojamo šauro interpretāciju, šādus darījumus nevar uzskatīt par būtiski svarīgiem un cieši saistītiem ar sociālo aprūpi.

67 Šis konstatējums turklāt ir jāizdara arī tādēļ, lai ievērotu nodokļu neitralitātes principu, kas ir īpašā veidā ietverts PVN direktīvas 134. panta b) punktā un kas nepieļauj, ka tādu līdzīgu pakalpojumu sniegšana, starp kuriem pastāv konkurence, no PVN viedokļa tiek vērtēta atšķirīgi (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2017. gada 4. maijs, *Brockenhurst College*, C-699/15, EU:C:2017:344, 35. punkts). Šis princips būtu pārkāpts, ja tad, kad pakalpojumu sniedzēji, kuriem ir piešķirti tādi aizsardzības pilnvarojumi kā pamatlietā aplūkotie, veic ne tikai darbības, kas ir raksturīgas rīcībnespējīgu personu aizsardzībai, bet arī darbības, kuras ir līdzīgas darbībām, kas tiek veiktas ārpus šādiem pilnvarojumiem, pēdējās minētās darbības būtu atbrīvotas no PVN tikai tādēļ, ka tās tiek veiktas, izpildot šādus pilnvarojumus.

68 Otrkārt, runājot par nosacījumu, saskaņā ar kuru, lai pakalpojumu sniegšana tiktu atbrīvota no nodokļa, pakalpojumu sniedzējiem ir jābūt publisko tiesību subjektiem vai citām struktūrām, ko attiecīgā dalībvalsts ir atzinusi par sociālās labklājības struktūrām, ir skaidrs, ka EQ, kas ir Luksemburgas Advokātu kolēģijā reģistrēts advokāts, neietilpst "publisko tiesību subjekta" jēdzienā, tādējādi tam attiecīgo atbrīvojumu varētu piemērot tikai tad, ja tas ietilptu jēdzienā "citas struktūras, kuras attiecīgā dalībvalsts ir atzinusi par sociālās labklājības struktūrām" PVN direktīvas 132. panta 1. punkta g) apakšpunkta izpratnē.

69 PVN direktīvas 132. panta 1. punkta g) apakšpunktā nav precizēti ne nosacījumi, ne noteikumi, saskaņā ar kuriem par sociālās labklājības struktūrām tiktu atzītas struktūras, kas nav publisko tiesību subjekti. Tādējādi principā katrai dalībvalstij savās tiesībās ir jāparedz noteikumi, atbilstoši kuriem šādām struktūrām var tikt atzīts šāds raksturs, jo šajā ziņā dalībvalstīm ir rīcības brīvība (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2016. gada 21. janvāris, *Les Jardins de Jouvence*, C-335/14, EU:C:2016:36, 32. un 34. punkts).

70 Šajā ziņā no Tiesas judikatūras izriet – 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. Tostarp var būt specifisku valsts vai reģionālu, normatīvu vai administratīvu, ar nodokļiem vai sociālo nodrošinājumu saistītu noteikumu esamība, attiecīgā nodokļa maksātāja darbībām piemītošais vispārējo interešu raksturs, tas, ka citiem nodokļa maksātājiem, kas veic tādas pašas darbības, jau ir atzīts līdzīgs raksturs, kā arī tas, ka attiecīgo pakalpojumu izmaksas lielā mērā, iespējams, sedz slimokases vai citas sociālā nodrošinājuma iestādes, it īpaši, ja privātiem uzņēmējiem ir līgumiskas attiecības ar šīm struktūrām (spriedums, 2020. gada 8. oktobris, *Finanzamt D*, C-657/19, EU:C:2020:811, 44. punkts).

71 Tikai tad, ja dalībvalsts nav ievērojusi savas rīcības brīvības robežas, nodokļa maksātājs var atsaukties uz PVN direktīvas 132. panta 1. punkta g) apakšpunktā paredzēto atbrīvojumu, lai iebilstu pret valsts tiesisko regulējumu, kas nav saderīgs ar šo tiesību normu. Šādā gadījumā valsts tiesai, ņemot vērā visus atbilstošos elementus, ir jānosaka, vai nodokļa maksātājs ir jāatzīst par sociālās labklājības struktūru minētās tiesību normas izpratnē (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2012. gada 15. novembris, *Zimmermann*, C-174/11, EU:C:2012:716, 28. un 32. punkts), kā arī ģenerāladvokāts to ir norādījis secinājumu 114.–119. punktā.

72 Šajā gadījumā, ņemot vērā iesniedzējtiesas jautājumus, ir jāuzsver, pirmkārt, ka PVN direktīvas 132. panta 1. punkta g) apakšpunktā paredzētā atbrīvojuma piemērošana ir pakļauta ne tikai nosacījumam par attiecīgo pakalpojumu sociālo raksturu, bet tā turklāt attiecas tikai uz tādu struktūru sniegtajiem pakalpojumiem, kuras ir atzītas par sociālās labklājības struktūrām, kā tas ir atgādināts šī sprieduma 58. punktā. Ar šo dubulto prasību nebūtu saderīgi tas, ka privātās vienības, kuru mērķis ir peļņas gūšana, dalībvalsts varētu kvalificēt kā sociālās labklājības struktūras tikai tāpēc vien, ka šīs vienības sniedz arī sociāla rakstura pakalpojumus (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2016. gada 28. jūlijs, *Ordre des barreaux francophones et germanophone* u.c., C-543/14, EU:C:2016:605, 61. un 63. punkts).

73 Otrkārt, tas, ka attiecīgais pakalpojumu sniedzējs ir fiziska persona un ar savu darbību cenšas gūt peļņu, nav noteicošs nolūkā to atzīt par sociālās labklājības struktūru saskaņā ar PVN direktīvas 132. panta 1. punkta g) apakšpunktu. Tiesa jau ir nospriedusi, ka jēdziens "struktūras, kas atzītas par sociālās labklājības struktūrām" principā ir pietiekami plašs, lai tajā iekļautu arī privātas vienības, kuru mērķis ir peļņas gūšana, tostarp fiziskas personas, kas pārvalda uzņēmumu, jo arī šīs pēdējās minētās ir individualizētas struktūras, kurām ir īpaša funkcija (šajā nozīmē skat. spriedumus, 1999. gada 7. septembris, *Gregg*, C-216/97, EU:C:1999:390, 17. un 18. punkts; 2010. gada 17. jūnijs, Komisija/Francija, C-492/08, EU:C:2010:348, 36. un 37. punkts, kā arī 2012. gada 15. novembris, *Zimmermann*, C-174/11, EU:C:2012:716, 57. punkts).

74 Turklāt no Tiesai iesniegtās informācijas neizriet, ka Luksemburgas Lielhercogiste būtu izmantojusi PVN direktīvas 133. panta pirmās daļas a) punktā paredzēto iespēju atteikties piešķirt šīs direktīvas 132. panta 1. punkta g) apakšpunktā paredzēto atbrīvojumu struktūrām, kuru mērķis ir sistemātiski censties gūt peļņu, kā rezultātā šī dalībvalsts nevar pret nodokļa maksātāju, kas vēlas saņemt šo atbrīvojumu, atsaukties uz iespējamu šāda mērķa esamību.

75 Šādam ierobežojumam attiecībā uz noteikumu par neaplikšanu ar nodokli ir tikai iespējams raksturs, un dalībvalsts, kas nav veikusi šajā ziņā vajadzīgos pasākumus, nevar atsaukties uz savu bezdarbību, lai atteiktu nodokļa maksātājam atbrīvojumu, uz kuru viņš var likumīgi pretendēt saskaņā ar PVN direktīvu (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2002. gada 10. septembris, *Kügler*, C-141/00, EU:C:2002:473, 60. punkts). Minētā ierobežojuma piemērošana šajā gadījumā turklāt varētu būt pretrunā nodokļu neitralitātes principam, kas izraisa atšķirīgu attieksmi PVN jomā attiecībā uz šīs direktīvas 132. panta 1. punkta g) apakšpunktā paredzētajiem pakalpojumiem atkarībā no tā, vai subjekti, kas tos sniedz, vēlas vai nevēlas gūt peļņu (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2005. gada 26. maijs, *Kingscrest Associates* un *Montecello*, C-498/03, EU:C:2005:322, 42. punkts).

76 Treškārt, kaut gan, lai pakalpojumu sniedzēju varētu atzīt par sociālās labklājības struktūru, pakalpojumu sniedzēja izvēlētajai uzņēmējdarbības formai ir nozīme, jo tā nedrīkst izrādīties nesaderīga ar kvalifikāciju par "sociālās labklājības struktūru", dalībvalstis tomēr nevar atteikties veikt šādu atzīšanu, precīzi nepārbaudot konkrētus lietas apstākļus, lai noskaidrotu, vai tie var pierādīt, ka šāda pakalpojumu sniedzēja uzņēmums ir sociālās labklājības struktūra, līdz ar to, ja šis sociālās labklājības raksturs ir pierādīts un ja vien šis pakalpojumu sniedzējs sniedz pakalpojumus, kas ir cieši saistīti ar sociālo aprūpi un sociālo nodrošināšanu, uz tiem attiecas PVN direktīvas 132. panta 1. punkta g) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums no nodokļa.

77 Konkrēti, runājot par apstākli, ka šajā gadījumā attiecīgos pakalpojumus ir sniedzis advokātu kolēģijā reģistrēts advokāts, ir jānorāda, ka Tiesa, protams, ir nospriedusi, ka, ņemot vērā vispārējos mērķus un to, ka nav stabilas iespējamās sociālās līdzdalības, advokātu un prokuroru profesionālā kategorija kopumā nevar tikt uzskatīta par sociālās labklājības struktūru (spriedums, 2016. gada 28. jūlijs, *Ordre des barreaux francophones et germanophone* u.c., C-543/14, EU:C:2016:605, 62. punkts).

78 Tomēr no šīs judikatūras neizriet, ka nodokļa maksātājs, kas veic ar sociālo aprūpi un sociālo nodrošināšanu cieši saistītas darbības, jebkuros apstākļos un *a priori* var tikt izslēgts no iespējas tikt atzītam par sociālās labklājības struktūru tikai tādēļ, ka tas ietilpst šī sprieduma iepriekšējā punktā definētajā profesionālajā kategorijā, neizskatot to, vai viņš vada savu uzņēmumu apstākļos, kas pamato atzīšanu par sociālās labklājības struktūru PVN direktīvas 132. panta 1. punkta g) apakšpunkta izpratnē. Šāda pieeja turklāt varētu būt pretrunā nodokļu neitralitātes principam, kā to būtībā ir norādījis arī ģenerāladvokāts secinājumu 90. un 95. punktā.

79 Pat ja advokātu profesijas kategoriju kopumā nevar raksturot kā tādu, kam ir sociālās labklājības struktūras raksturs, nav izslēgts, ka konkrētajā gadījumā advokātam, kurš sniedz ar sociālo aprūpi un sociālo nodrošināšanu cieši saistītus pakalpojumus, ir stabilas sociālās saistības un, ievērojot elementus, kas ir jāņem vērā, lai noteiktu uzņēmuma sociālo raksturu, no citām fiziskām vai juridiskām personām, kuras sniedz šādus pakalpojumus, tas atšķiras vien ar to, ka viņš kā advokāts ir reģistrēts advokātu kolēģijā.

80 Šādā gadījumā pakalpojumu sniedzēja advokāta statuss vien ir tikai formāls elements, kas nevar likt apšaubīt tā uzņēmuma kā sociālās labklājības struktūras raksturu.

81 Līdz ar to iesniedzējtiesai, ņemot vērā visus pārējos atbilstošos apstākļus, kas raksturo tajā izskatāmo strīdu, ir jāpārbauda, vai Luksemburgas Lielhercogiste ir pārsniegusi savas rīcības brīvības robežas, neparedzot iespēju pakalpojumu sniedzējam, kurš ir tādā situācijā kā apelācijas sūdzības iesniedzējs pamatlietā, sava uzņēmuma vajadzībām tikt atzītam par sociālās labklājības struktūru. Tikai tad, ja šī

dalībvalsts ir pārsniegusi šīs robežas, iesniedzējtiesai pašai būs jāveic šāda atzīšana attiecībā uz pamatlietā aplūkoto laikposmu, vajadzības gadījumā nepiemērojot valsts tiesību materiālās vai procesuālās normas, kas rada šķērsli šai atzīšanai.

82 Tomēr, lai iesniedzējtiesai sniegtu lietderīgu atbildi, ir jānorāda, ka, neskarot šīs tiesas veicamo pārbaudi, dažiem elementiem, kas ir ietverti Tiesas rīcībā esošajos lietas materiālos, šķiet, ir zināma nozīme pārbaudē, kuras mērķis ir noskaidrot, vai apelācijas sūdzības iesniedzējs pamatlietā, neraugoties uz advokāta statusu, ir apliecinājis stabilas sociālās saistības sava uzņēmuma darbības ietvaros pamatlietā aplūkotajā laikposmā.

83 Pirmkārt, šajā ziņā var tikt ņemts vērā apstāklis, ka ieinteresētā persona savas darbības, no kurām daļa katrā ziņā, šķiet, ir sociāla rakstura darbības, ir veikusi saistībā ar aizsardzības pilnvarojumiem, ko tai saskaņā ar dažādiem Luksemburgas tiesību aktos paredzētajiem aizsardzības režīmiem ir uzticējusi tiesu iestāde, kura turklāt kontrolē to izpildi. Šāds apstāklis norāda ne tikai uz to, ka attiecīgajam pakalpojumu sniedzējam ir pienākums veikt šīs darbības saskaņā ar konkrētām Luksemburgas tiesību normām, kas šajā ziņā ir paredzētas, bet arī to, ka tas var iejaukties tikai pēc tam, kad kompetentā tiesu iestāde ir pieņēmusi skaidru lēmumu, lai ieceltu personas, kuras ir atbildīgas par šajā sociālās aprūpes un sociālā nodrošinājuma jomā ietilpstošo pakalpojumu sniegšanu.

84 Otrkārt, nozīme var būt arī tam, ka atlīdzība par attiecīgajām darbībām vienmēr tiek noteikta šīs tiesu iestādes pārraudzībā (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2016. gada 21. janvāris, *Les Jardins de Jouvence*, C-335/14, EU:C:2016:36, 38. punkts) un ka pakalpojumu saņēmēja trūcīgā stāvokļa gadījumā šo atlīdzību var segt valsts.

85 Tāpat ir jāatgādina, ka medicīnas māsas gadījumā, kas vada individuālo uzņēmumu un kas atsaucas uz PVN direktīvas 132. panta 1. punkta g) apakšpunktā paredzēto atbrīvojumu, Tiesa jau ir nospriedusi, ka dalībvalsts, nepārsniedzot tai šajā kontekstā piešķirto rīcības brīvību, principā var prasīt, lai šāda nodokļa maksātāja medicīniskās un farmaceitiskās izmaksas pilnībā vai daļēji segtu likumā noteiktās sociālā nodrošinājuma un sociālās aprūpes iestādes vismaz divās trešdaļās gadījumu, lai šo pakalpojumu sniedzēju varētu atzīt par sociālās labklājības struktūru (pēc analoģijas skat. spriedumu, 2012. gada 15. novembris, *Zimmermann*, C-174/11, EU:C:2012:716, 10. un 35.–37. punkts).

86 Tāpat nekas neliedz attiecīgajai dalībvalstij šādu atzīšanu pakļaut nosacījumam, ka pakalpojumu sniedzējs šajā nolūkā veic noteiktas procesuālas darbības, jo šādas darbības var ļaut attiecīgajām iestādēm pārbaudīt šī pakalpojumu sniedzēja kā sociālās labklājības struktūras raksturu. Taču šķiet, ka attiecībā uz valsts tiesību normā, ar kuru ir transponēts PVN direktīvas 132. panta 1. punkta g) apakšpunkts, paredzēto atbrīvojumu Luksemburgas tiesībās šādi pasākumi nav jāveic, bet tas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai.

87 Tomēr, piemērojot šādus nosacījumus, ir jāievēro nodokļu neitralitātes princips. Tādējādi pamatlietā būs jāpārbauda, vai citiem nodokļa maksātājiem, tostarp bezpeļņas apvienībām, jau ir atzīts līdzīgs raksturs tādos apstākļos kā tie, kas raksturo apelācijas sūdzības iesniedzēja pamatlietā situāciju, – aspekts, attiecībā uz kuru apelācijas sūdzības iesniedzējs un Luksemburgas valdība savās rakstveida atbildēs uz Tiesas uzdotajiem jautājumiem ir pauduši atšķirīgas nostājas.

88 Ņemot vērā visus iepriekš minētos apsvērumus, uz piekto līdz septīto jautājumu ir jāatbild, ka PVN direktīvas 132. panta 1. punkta g) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, pirmkārt, ka "pakalpojumu sniegšana, kas ir cieši saistīta ar sociālo aprūpi un sociālo nodrošināšanu", ir pakalpojumu sniegšana par labu rīcībnespējīgām pilngadīgām personām, kuras mērķis ir tās aizsargāt to civiltiesiskajās darbībās, un, otrkārt, ka nav izslēgts, ka advokāts, kas sniedz šādus sociāla rakstura pakalpojumus, sava uzņēmuma vajadzībām un minēto pakalpojumu robežās var tikt atzīts par sociālās labklājības struktūru, un šādai atzīšanai tomēr obligāti ir jānotiek ar tiesu iestādes iejaukšanos tikai tad, ja attiecīgā dalībvalsts, atsakoties tam atzīt šādu raksturu, ir pārsniegusi tai šajā ziņā piešķirtās rīcības brīvības robežas.

Par astoto jautājumu

89 Ar astoto jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai tiesiskās paļāvības aizsardzības principam ir pretrunā tas, ka nodokļu administrācija noteiktus darījumus, kas attiecas uz agrāku laikposmu, apliek ar PVN situācijā, kad šī administrācija vairākus gadus ir pieņēmusi nodokļa maksātāja PVN deklarācijas, kurās tāda paša veida darījumi nav ietverti ar nodokli apliekamos darījumos, un nodokļa maksātājs nevar atgūt maksājamo PVN no tiem, kuri ir samaksājuši par šiem darījumiem.

90 Ir jāatgādina, ka tiesības atsaukties uz tiesiskās paļāvības aizsardzības principu ir ikvienam tiesību subjektam, kam kāda administratīva iestāde ir devusi pamatotas cerības ar konkrētiem tam dotiem solījumiem (spriedums, 2020. gada 5. marts, *Idealmed III*, C-211/18, EU:C:2020:168, 44. punkts).

91 No Tiesas rīcībā esošajiem lietas materiāliem izriet, ka Luksemburgas nodokļu administrācija pēc tam, kad tā bija akceptējusi EQ kopš 2004. gada veikto darījumu neaplikšanu ar nodokli, ar savu 2018. gada 19. janvāra lēmumu par nodokļu uzrēķinu attiecībā uz darījumiem, kas ir veikti, sākot no 2014. gada, mainīja šo praksi, pieprasot maksāt PVN par tāda paša veida darījumiem.

92 Tomēr tas vien, ka Luksemburgas nodokļu administrācija pat vairākus gadus ir pieņēmusi EQ iesniegtās PVN deklarācijas, kurās nebija iekļautas summas saistībā ar pamatlietā aplūkotajiem darījumiem, nav uzskatāms par precīzu solījumu, ko šī administrācija ir sniegusi par PVN nepiemērošanu šiem darījumiem, un līdz ar to nevar radīt tiesisko paļāvību šim nodokļa maksātājam par attiecīgo darījumu neaplikšanu ar nodokli.

93 Turklāt, runājot par iesniedzējtiesas norādīto gadījumu, kad pakalpojumu sniedzējs ir sniedzis pakalpojumus bez PVN, kas tam bija jāmaksā, un kad no tiem, kuri ir samaksājuši par šiem pakalpojumiem, nevar atgūt nodokļu administrācijas vēlāk prasīto PVN, ja šis gadījums ir konkretizējies, ir jāuzskata, ka šajā ziņā pakalpojumu sniedzēja saņemtajā atlīdzībā jau ir ietverts maksājamais PVN, tādējādi PVN iekasēšana ir saderīga ar PVN direktīvas pamatprincipu, saskaņā ar kuru PVN sistēmas mērķis ir aplikt ar nodokli vienīgi galīgo patērētāju (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2013. gada 7. novembris, *Tulică* un *Plavoşin*, C-249/12 un C-250/12, EU:C:2013:722, 34., 42. un 43. punkts).

94 Ņemot vērā šos apsvērumus, uz astoto jautājumu ir jāatbild, ka tiesiskās paļāvības aizsardzības principam nav pretrunā tas, ka nodokļu administrācija uzliek PVN noteiktiem darījumiem, kas attiecas uz agrāku laikposmu, situācijā, kad šī administrācija vairākus gadus ir pieņēmusi nodokļa maksātāja PVN deklarācijas, kurās tāda paša veida darījumi nav iekļauti ar nodokli apliekamajos darījumos, un kad nodokļa maksātājam nav iespējams maksājamo PVN atgūt no tiem, kuri ir samaksājuši par šiem darījumiem, jo tiek uzskatīts, ka samaksātās atlīdzības jau ietver šo PVN.

Par tiesāšanās izdevumiem

95 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (trešā palāta) nospriež:

1) Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 9. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka par saimniecisku darbību šīs tiesību normas izpratnē ir uzskatāma pakalpojumu sniegšana, kura ir veikta par labu rīcībnespējīgām pilngadīgām personām, kuras mērķis ir tās aizsargāt to civiltiesiskajās darbībās un kuras izpildi pakalpojumu sniedzējam saskaņā ar likumu ir uzticējusi tiesu iestāde, un par kuru atlīdzību nosaka tā pati iestāde, pamatojoties uz fiksētu likmi vai

pamatojoties uz vērtējumu katrā atsevišķā gadījumā, ņemot vērā it īpaši rīcībnespējīgās personas finansiālo stāvokli, turklāt šīs personas trūcīgā stāvokļa gadījumā šo atlīdzību var uzņemties segt valsts, ja šie pakalpojumi tiek sniegti par atlīdzību, ja pakalpojumu sniedzējs no tā gūst pastāvīgus ienākumus un ja par šo darbību sniegtās kompensācijas kopējais apmērs tiek noteikts atbilstoši kritērijiem, kuru mērķis ir garantēt šī pakalpojumu sniedzēja darbības izmaksu segšanu.

2) **Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta g) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, pirmkārt, ka "pakalpojumu sniegšana, kas ir cieši saistīta ar sociālo aprūpi un sociālo nodrošināšanu", ir pakalpojumu sniegšana par labu rīcībnespējīgām pilngadīgām personām, kuras mērķis ir tās aizsargāt to civiltiesiskajās darbībās, un, otrkārt, ka nav izslēgts, ka advokāts, kas sniedz šādus sociāla rakstura pakalpojumus, sava uzņēmuma vajadzībām un minēto pakalpojumu robežās var tikt atzīts par sociālās labklājības struktūru, un šādai atzīšanai tomēr obligāti ir jānotiek ar tiesu iestādes iejaukšanos tikai tad, ja attiecīgā dalībvalsts, atsakoties tam atzīt šādu raksturu, ir pārsniegusi tai šajā ziņā piešķirtās rīcības brīvības robežas.**

3) **Tiesiskās paļāvības aizsardzības principam nav pretrunā tas, ka nodokļu administrācija uzliek pievienotās vērtības nodokli (PVN) noteiktiem darījumiem, kas attiecas uz agrāku laikposmu, situācijā, kad šī administrācija vairākus gadus ir pieņēmusi nodokļa maksātāja PVN deklarācijas, kurās tāda paša veida darījumi nav iekļauti ar nodokli apliekamajos darījumos, un kad nodokļa maksātājam nav iespējams maksājamo PVN atgūt no tiem, kuri ir samaksājuši par šiem darījumiem, jo tiek uzskatīts, ka samaksātās atlīdzības jau ietver šo PVN.**

[Paraksti]