ĢENERĀLADVOKĀTA DŽOVANNI PITRUCELLAS
[*GIOVANNI PITRUZZELLA*]
SECINĀJUMI,
sniegti 2021. gada 14. janvārī[1]

Lieta C-846/19

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

(*tribunal d'arrondissement (Luxembourg)* [Luksemburgas apgabaltiesa] lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Nodokļu tiesību aktu saskaņošana – Pievienotās vērtības nodoklis – Ekonomiskās darbības un pakalpojumu sniegšanas jēdzieni, kas ir cieši saistīti ar sociālo aprūpi un sociālo nodrošinājumu – Organizāciju, kuras ir atzītas par sociālās labklājības struktūrām, jēdziens – Pilngadīgu personu pārstāvības pilnvaras – Aplikšana ar PVN

1. Vai PVN var tikt piemērots pakalpojumiem, ko advokāts sniedz rīcībnespējīgu pilngadīgo personu aizsardzības sistēmas ietvaros?

2. Vai šie pakalpojumi ir pielīdzināmi "ar sociālo aprūpi cieši saistītiem pakalpojumiem"?

3. Vai profesionālis, kas ir reģistrēts profesionālajā reģistrā, var tikt atzīts, un kādās robežās, par "sociālās labklājības struktūru"?

4. Šādi ir galvenie jautājumi pamatā lietai, kas šobrīd tiek izskatīta tiesvedībā starp EQ un *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA* (Luksemburgas Reģistrācijas, īpašumu un PVN administrācija, turpmāk tekstā – "nodokļu administrācija").

5. Tiesai būtībā ir jālemj par Direktīvas 2006/112/EK[2] (turpmāk tekstā – "PVN direktīva") 132. panta 1. punkta g) apakšpunktā minēto jēdzienu tvērumu un dalībvalstu rīcības brīvības ierobežojumiem ieviest papildu nosacījumus direktīvā paredzētajiem nosacījumiem.

1 Oriģinālvaloda – itāļu.

2 Padomes Direktīva 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.).

I. Atbilstošās tiesību normas

A. Savienības tiesības

6. 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; [..]".

7. Saskaņā ar PVN direktīvas 9. panta 1. punktu:

""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."

8. PVN direktīvas 131. pantā 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".

PVN direktīvas IX sadaļas 2. nodaļas virsraksts ir "Atbrīvojumi konkrētām darbībām sabiedrības interesēs". Šajā nodaļā ir ietverts 132.–134. pants.

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

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

B. Luksemburgas tiesības

10. 1979. gada 12. februāra Likuma par PVN (turpmāk tekstā – "PVN likums") 4. panta 1. punktā, redakcijā, kas piemērojama pamatlietas faktiskajiem apstākļiem, noteikts:

"nodokļa maksātājs 2. panta nozīmē ir jebkura persona, kas patstāvīgi un regulāri sniedz pakalpojumus, kas attiecas uz jebkuru saimniecisku darbību, neatkarīgi no šīs darbības mērķa vai rezultāta un vietas [..]"

11. PVN likuma 5. pantā ir paredzēts:

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

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

"1. No pievienotās vērtības nodokļa maksas noteiktās robežās un, ievērojot Lielhercogistes tiesību aktos paredzētos nosacījumus, ir atbrīvojami:

[..]

o) pakalpojumi un preču piegāde, kas ir cieši saistīti ar sociālo nodrošinājumu, sociālo aprūpi vai sabiedrības veselību un ko sniedz 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 organizācijas, kuru sociālo raksturu atzīst kompetentās valsts iestādes;

[..]."

13. Grozītā PVN likuma 44. panta 1. punkta īstenošanas nosacījumi ir definēti Lielhercogistes 1981. gada 23. decembra noteikumos (turpmāk tekstā – "Lielhercogistes noteikumi"), kuru 3. pants ir formulēts šādi:

"Aizgādnības lietu tiesa var piešķirt aizgādnim atlīdzību, kuras apmēru vai aprēķināšanas metodi tā nosaka, ņemot vērā rīcībnespējīgās personas finansiālo stāvokli.

Šī atlīdzība sastāv vai nu no fiksētas summas, vai no rīcībnespējīgās personas ienākumu daļas, vai arī no honorāra, kas tiek noteikts proporcionāli par paveikto darbu."

II. Fakti, pamata tiesvedība un prejudiciālie jautājumi

14. EQ kopš 1994. gada ir Luksemburgas advokātu kolēģijas loceklis un kopš 2004. gada pilda pienākumus rīcībnespējīgu pilngadīgo personu aizsardzības sistēmas ietvaros, galvenokārt kā likumiskais pārstāvis un kā aizgādnis.

15. Līdz 2013. gadam nodokļu administrācija uzskatīja, ka šai darbībai nav piemērojams PVN.

16. Ar diviem 2018. gada 19. janvāra paziņojumiem par PVN attiecībā uz 2014. un 2015. gadu nodokļu administrācija pieprasīja EQ samaksāt PVN par šajos gados veiktajām rīcībnespējīgu pilngadīgo personu pārstāvības darbībām. Šādi rīkojoties, nodokļu administrācija nolēma pirmo reizi aplikt ar PVN minētās pārstāvības darbības.

17. Ar 2018. gada 4. jūnija lēmumu nodokļu administrācija noraidīja EQ celto pārsūdzību par abiem paziņojumiem par nodokli.

18. Pēc tam EQ cēla prasību iesniedzējtiesā – *tribunal d'arrondissement (Luxembourg)* [Luksemburgas apgabaltiesā] – lūdzot atcelt 2018. gada 4. jūnija lēmumu.

19. EQ uzskata, ka attiecīgie pakalpojumi nav saimnieciska darbība, kas apliekama ar PVN, jo tie pilda sociālu funkciju.

20. Tas uzskata, ka šīs darbības esot atbrīvotas no PVN saskaņā ar valsts tiesību normu, ar kuru ir transponēts PVN direktīvas 132. panta 1. punkta g) apakšpunkts, proti, Luksemburgas PVN likuma 44. panta 1. punkta o) apakšpunktu, kurā ir atzīts atbrīvojums no PVN tādu pakalpojumu sniegšanai, kas ir cieši saistīti ar sociālo nodrošinājumu un aprūpi un ko sniedz organizācijas, kuras par sociālās labklājības struktūrām ir atzinušas kompetentās valsts iestādes.

21. Tā apgalvo, ka no 2004. līdz 2013. gadam šīs darbības nebija apliktas ar PVN, tādēļ to aplikšana ar PVN par 2014. un 2015. gadu esot tiesiskās paļāvības principa pārkāpums.

22. Iesniedzējtiesa precizē, ka Luksemburgas tiesībās ir paredzētas dažādas rīcībnespējīgu pilngadīgo personu aizsardzības sistēmas. Šo aizsardzības sistēmu ieviešanas rezultātā aizgādnības lietu tiesa var iecelt īpašo pārstāvi, gaidot lēmumu par ieviešamo aizsardzības sistēmu, kā arī *ad hoc* pārstāvi interešu konflikta gadījumā.

23. Iesniedzējtiesa vispirms vēlas noskaidrot, vai aizsardzības darbība pilngadīgu personu aizsardzības jomā, kas tiek veikta par atlīdzību, ir saimnieciska darbība PVN direktīvas 9. panta 1. punkta izpratnē.

24. Attiecībā uz atlīdzības apmēru, lai gan no Tiesas judikatūras izriet, ka nav nozīmes tam, ka saimnieciska darbība tiek veikta par cenu, kas ir zemāka par pašizmaksu, atlīdzība tomēr ir jānosaka iepriekš un tai ir jāsedz pakalpojumu sniedzēja darbības izmaksas [3]. Šajā gadījumā atlīdzību katrā atsevišķā gadījumā nosaka kompetentā tiesa, ņemot vērā saņēmēja finansiālo stāvokli, līdz ar to atlīdzība netiek noteikta iepriekš un ne vienmēr garantē pakalpojumu sniedzējam radušos izmaksu segšanu.

25. Turklāt iesniedzējtiesa jautā, vai uz rīcībnespējīgu pilngadīgo personu aizsardzības darbību var attiekties atbrīvojums no PVN un tātad vai minētā darbība ir "pakalpojumu sniegšana un [..] preču piegāde, kas ir cieši saistīta ar sociālo aprūpi un sociālo nodrošināšanu", PVN direktīvas 132. panta 1. punkta g) apakšpunkta nozīmē un vai uz advokātu, kas to veic, var attiekties jēdziens "struktūras, kuras attiecīgā dalībvalsts atzinusi par sociālās labklājības struktūrām" šīs tiesību normas izpratnē. Šajā ziņā EQ uzskata, ka nepieciešams ņemt vērā veiktās darbības raksturu neatkarīgi no pakalpojumu sniedzēja juridiskā statusa, savukārt nodokļu administrācija apgalvo, ka ir jāņem vērā juridiskais statuss un, to skaidri nenorādot, ka ir jāizslēdz pakalpojumu sniedzēji, kuru mērķis ir gūt peļņu.

26. Iesniedzējtiesa arī lūdz paskaidrojumus par attiecīgās struktūras sociālā rakstura "atzīšanas" jēdzienu. Kaut arī PVN direktīva aprobežojas ar norādi uz "*attiecīgās dalībvalsts*" veikto atzīšanu, tā neprecizē atzīšanas procedūru un iestādi, kas ir pilnvarota to veikt. Šīs lietas fakti tostarp rada jautājumu par to, vai attiecīgā iestāde var būt tiesu iestāde un vai atzīšana var tikt veikta katrā konkrētajā gadījumā atsevišķi.

27. Visbeidzot, iesniedzējtiesai ir šaubas par tiesiskās paļāvības aizsardzības principa piemērojamību šajā lietā. Tā norāda, ka PVN nav nodoklis, kas jāmaksā PVN parādniekam, bet gan galapatērētājam. Ja, kā tas ir šajā lietā, par PVN iekasēšanu atbildīgā iestāde pēc attiecīgo darījumu pabeigšanas paziņo nodokļu maksātājam, ka tā plāno atkāpties no savas iepriekšējās nostājas neaplikt šādus darījumus ar PVN, nodokļu maksātājs nonāk situācijā, kurā tas nav varējis aprēķināt PVN šo pakalpojumu saņēmējam, taču minētais nodoklis ir jāatmaksā valstij. Nodokļa maksātājam tādējādi būtu pienākums atskaitīt no saviem līdzekļiem summas, ko valsts pieprasa kā PVN, tādējādi pārkāpjot PVN neitralitātes principu.

28. Šajos apstākļos *tribunal d'arrondissement (Luxembourg)* (Luksemburgas apgabaltiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

"1. Vai jēdziens "saimnieciskā darbība" Direktīvas 2006/112/EK 9. panta 1. punkta otrās daļas izpratnē ir jāinterpretē tādējādi, kas tas ietver vai izslēdz pakalpojumus, kas tiek sniegti, izmantojot trīspusējas attiecības, kur pakalpojumu sniedzējam tos ir uzticējusi vienība, kas nav identiska ar pakalpojumu saņēmēju?

3 Skat. 2018. gada 22. februāra spriedumu lietā *Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft.* (C-182/17, EU:C:2018:91, 38. punkts).

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" Direktīvas 2006/112/EK 9. panta 1. punkta otrās daļas izpratnē ir jāinterpretē tādējādi, kas tas ietver vai izslēdz pakalpojumu sniegšanu, ja pakalpojumu sniedzēja atlīdzība nav likumā noteikta prasība un tās apmērs, ja tā tiek piešķirta, a) ir atkarīgs no novērtējuma, kas tiek veikts katrā atsevišķā gadījumā, un b) vienmēr ir atkarīgs no pakalpojumu saņēmēja finansiālā stāvokļa, un c) tiek aprēķināta, 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 Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 132. panta 1. punkta g) apakšpunktā, ir jāinterpretē tādējādi, ka tas ietver vai izslēdz pakalpojumus, kas sniegti ar likumu ieviestās pilngadīgo personu aizsardzības sistēmas ietvaros, kura ir pakļauta neatkarīgas tiesu iestādes kontrolei?

6. Vai jēdziens "struktūras, kuras [..] atz[ītas] par sociālās labklājības struktūrām", kas minēts Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 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 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 Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 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 princips, kā tas ir interpretēts Eiropas Savienības 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 tāda paša veida darījumi? Vai šī iespēja par labu administrācijai, kas ir atbildīga par PVN iekasēšanu, ir ierobežota ar noteiktiem nosacījumiem?"

III. Juridiskais vērtējums

29. Prejudiciālo jautājumu mērķis būtībā ir noteikt, vai darbības, ko advokāts veic kā rīcībnespējīgu pilngadīgo personu pilnvarotā persona, likumiskais pārstāvis un aizgādnis, ir apliekamas ar PVN vai arī no tā atbrīvotas.

30. Kā ierosina Komisija, astoņus prejudiciālos jautājumus var iedalīt trijās grupās:

A) pirmie četri attiecas uz saimnieciskās darbības jēdzienu, it īpaši, vai minētās darbības ietilpst saimnieciskās darbības jēdzienā PVN direktīvas 9. panta 1. punkta, lasot to kopā ar 2. panta 1. punkta c) apakšpunktu, izpratnē;

B) piektais līdz septītais jautājums attiecas uz PVN direktīvas 132. panta 1. punkta g) apakšpunktā paredzētā atbrīvojuma piemērošanas jomu, it īpaši, vai šīs darbības ir atbrīvotas no nodokļa kā "cieši saistītas ar sociālo aprūpi un sociālo nodrošināšanu" un vai advokāts, kas to veic, var tikt uzskatīts par "struktūru, kuru attiecīgā dalībvalsts atzinusi par sociālās labklājības struktūru", šīs pašas tiesību normas izpratnē;

C) pēdējā prejudiciālā jautājuma mērķis ir noskaidrot, vai tiesiskās paļāvības aizsardzības princips nepieļauj, ka šīm darbībām tiek piemērots PVN, ja nodokļu iestādes pagātnē un ilgu laiku bija piekritušas, ka šīs darbības nebija apliekamas ar PVN.

31. Ņemot vērā Tiesas lūgumu, šajos secinājumos galvenā uzmanība tiks pievērsta piektajam līdz septītajam prejudiciālajam jautājumam, kas apkopoti B punktā un attiecas uz nodokļu atbrīvojuma tvērumu pakalpojumiem, kas cieši saistīti ar sociālo aprūpi un sociālo nodrošināšanu. No tā izriet, ka pakalpojumiem ir ekonomisks raksturs saskaņā ar PVN direktīvas 9. panta 1. punktā minētajiem kritērijiem, kas ir A punktā uzskaitīto jautājumu priekšmets.

32. Vispirms jānorāda, ka izskatāmajiem jautājumiem ir pievērsta uzmanība ne tikai šajā lietā, jo pašlaik Tiesā ir iesniegta cita līdzīga prasība, ko šajā pašā jomā cēlusi *Verwaltungsgerichtshof* (Augstākā administratīvā tiesa, Austrija) par prejudiciālu jautājumu, kas lielā mērā pārklājas ar B grupas jautājumiem [4].

33. Arī lietā C-1/20 prasītājs ir advokāts, kuram tiesa bieži piešķir rīcībnespējīgu pilngadīgo personu pārstāvja statusu. Nodokļu iestāde uzskatīja, ka ienākumi no advokāta veiktajām darbībām pārstāvja statusā ir apliekami ar PVN. Prasītājs sākotnēji cēla prasību *Bundesfinanzgericht* (Federālā finanšu tiesa, Austrija), kura prasību noraidīja, pamatojoties uz to, ka advokātu profesionālo kategoriju nevar uzskatīt par organizāciju, kura atzīta par sociālās labklājības struktūru.

34. Tomēr lasot Austrijas tiesas iesniegto lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu, var būt noderīga virkne elementu, lai atbildētu uz šīs lietas jautājumiem.

35. Šiem secinājumiem ir īpaši noderīgs apstāklis, ka "*Bundesfinanzhof*, izsakoties par BGB 1896. pantā reglamentēto darbību, kas Vācijas tiesībās ir pielīdzināma profesionāla aizgādņa darbībai, ir nonākusi pie secinājuma, ka uz to varētu attiecināt atbrīvojumu no nodokļa saskaņā ar PVN direktīvas 132. panta 1. punkta g) apakšpunktu, izņemot, ja runa ir par apmaksātiem pakalpojumiem, kurus sniedz advokāts, kurš ir iecelts par aizgādni un veic juridisku darbību aizgādnības ietvaros (*Bundesfinanzhof*, 25.4.2013, V R 7/11). Vācijas likumdevējs šo judikatūru izmantoja par iemeslu, lai saistībā ar šiem pakalpojumiem Vācijas Likuma par apgrozījuma nodokli 4. panta 16. punkta k) apakšpunktā paredzētu atsevišķu atbrīvojuma par šādiem pakalpojumiem tiesību nomu. [5]

4 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu, ko 2020. gada 3. janvārī iesniegusi *Verwaltungsgerichtshof* (Augstākā administratīvā tiesa), B/*Finanzamt Wien* (C-1/20).

5 Lieta C-1/20, lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu, 41. punkts. Rakstiskajās atbildēs uz Tiesas jautājumiem, it īpaši atbildē uz trešo jautājumu, EQ apgalvo, ka Beļģijā advokātiem, kuri iecelti par rīcībnespējīgu pilngadīgo personu pagaidu aizgādņiem, nav jāmaksā PVN par viņu atalgojumu par šo darbību, lai gan par citiem advokāta statusā sniegtiem pakalpojumiem tas ir jāmaksā.

36. Lai atbildētu uz B punktā apkopotajiem prejudiciālajiem jautājumiem, ir jāatgādina, ka saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru PVN direktīvas 132. panta 1. punkta g) apakšpunktā ir prasīts, ka, lai varētu piemērot šajā tiesību normā paredzēto atbrīvojumu no PVN maksāšanas, ir jābūt izpildītiem diviem kumulatīviem nosacījumiem: minētajiem pakalpojumiem jābūt "cieši saistītiem ar sociālo aprūpi un sociālo nodrošināšanu" un tos jāveic "publisko tiesību subjektiem vai citām struktūrām, kuras attiecīgā dalībvalsts atzinusi par sociālās labklājības struktūrām" [6].

37. Tātad ir jāpārbauda, vai darbības, ko advokāts veic kā rīcībnespējīgas pilngadīgās personas pilnvarotais pārstāvis, likumiskais pārstāvis vai aizbildnis, ietilpst PVN direktīvas 132. panta 1. punkta g) apakšpunktā paredzētā atbrīvojuma no PVN piemērošanas jomā un vai tādējādi šīs darbības ir "cieši saistītas ar sociālo aprūpi un sociālo nodrošināšanu" un, vai advokāts, kurš tās ir izmantojis, var tikt uzskatīts par "struktūru, kuru dalībvalsts ir atzinusi par sociālās labklājības struktūru".

38. Konkrēti, ir jāpārbauda, vai Luksemburgas valdības piedāvātā interpretācija, saskaņā ar kuru no atbrīvojuma no PVN ir jāizslēdz advokāts, kas veic minētās darbības, atbilst PVN direktīvas [7] 132. panta 1. punkta g) apakšpunkta gramatiskai, sistēmiskai un teleoloģiskai interpretācijai un vai dalībvalstīm ir rīcības brīvība ieviest šādu interpretācijas izņēmumu.

39. Saskaņā ar pastāvīgo Tiesas judikatūru "jēdzieni, kas ir izmantoti, lai raksturotu PVN direktīvas 132. pantā ietvertos atbrīvojumus no nodokļa, ir interpretējami šauri" [8], jo minētie atbrīvojumi ir atkāpes no vispārējā principa, ka PVN tiek iekasēts par katru pakalpojumu, ko pret atlīdzību sniedzis nodokļu maksātājs.

40. Tomēr dalībvalsts piemērotā šaurā interpretācija, transponējot direktīvu, nevar atbrīvojumu režīma īstenošanu padarīt pārmērīgi apgrūtinātu, ne arī atņemt to patstāvīgā jēdziena nozīmi.

41. Tādēļ ir jānorāda uz šīs tiesību normas mērķi.

42. PVN direktīvas mērķis ir saskaņot dalībvalstu tiesību aktus, lai izveidotu kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu un tātad vienoto nodokļa bāzi.

43. Tomēr PVN direktīvā iekļauto jēdzienu interpretācijai ir jāatbilst minēto atbrīvojumu mērķiem un kopējās PVN sistēmas pamatā esošās nodokļu neitralitātes principa prasībām. Ir svarīgi novērst to, ka jēdzieni, kas izmantoti minētajā 132. pantā paredzēto atbrīvojumu definēšanai, tiktu interpretēti tādējādi, ka tiem tiek atņemta to iedarbība [9].

44. Nodrošinot labvēlīgāku attieksmi PVN jomā dažiem vispārējas nozīmes sociālās labklājības nozarē sniegtiem pakalpojumiem, tiek paredzēts samazināt šo pakalpojumu izmaksas un tādējādi padarīt tos pieejamākus privātpersonām, kas tos varētu izmantot [10].

45. Šķiet, ka no lietas materiāliem, vismaz pamatargumentos, izriet, ka arī Luksemburgas Tieslietu ministrija uzskata, ka sociālās palīdzības pakalpojumus atbrīvo no PVN, pat ja tos sniedz advokāti, lai nesadārdzinātu sabiedrības segtās izmaksas [11].

6 Skat. spriedumus, 2020. gada 8. oktobris, E (C-657/19, EU:C:2020:811, 30. punkts); 2012. gada 15. novembris, *Zimmermann* (C-174/11, EU:C:2012:716, 21. punkts), un 2005. gada 26. maijs, *Kingscrest Associates* un *Montecello* (C-498/03, EU:C:2005:322, 34. punkts).

7 Skat. spriedumu, 2017. gada 21. septembris, *DNB Banka* (C-326/15, EU:C:2017:719, 29. punkts un tajā minētā judikatūra).

8 Visbeidzot, skat. spriedumu, 2020. gada 8. oktobris, E (C-657/19, EU:C:2020:811, 28. punkts).

9 Skat. spriedumus, 2020. gada 8. oktobris, E (C-657/19, EU:C:2020:811, 28. punkts), un 2012. gada 15. novembris, *Zimmermann* (C-174/11, EU:C:2012:716, 22. punkts). Šajā ziņā joprojām attiecībā uz šīs pašas tiesību normas interpretāciju skat. spriedumu, 2008. gada 11. decembris, *Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing* (C-407/07, EU:C:2008:713, 30. punkts un tajā minētā judikatūra). Tiesa uzskata, ka, lai gan ir nepieciešama šaura interpretācija, tas nenozīmē, ka jēdzieni, kuri izmantoti, definējot atbrīvojumus, ir jāinterpretē veidā, kas tiem atņemtu nozīmi vai padarītu paredzētos atbrīvojumus par gandrīz nepiemērojamiem.

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

11 Skat. lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu, 3. lpp. prasītāja pamatlietā argumentu aprakstā.

a) Par nosacījumu, atbilstoši kuram pakalpojumu sniegšanai jābūt "cieši saistītai ar sociālo aprūpi un sociālo nodrošināšanu"

46. Tātad, ņemot vērā jēdziena "cieša saikne" mērķi, ko raksturo sociālās palīdzības loģika, tas nav jāinterpretē īpaši stingri, arī tādēļ, ka PVN direktīvas 132. panta 1. punkta g) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums ir pakļauts papildu nosacījumam, ka attiecīgajiem pakalpojumiem ir jābūt "būtiski svarīgiem" sociālās aprūpes un sociālā nodrošinājuma pasākumiem minētās direktīvas 134. panta a) apakšpunkta izpratnē [12].

47. Lai gan PVN direktīvā nav definēti "sociālās aprūpes un sociālās nodrošināšanas" jēdzieni, Tiesas judikatūrā vairākkārt ir atzīts dažu tādu darbību sociālais raksturs, kas saistītas ar apgādājamām pilngadīgām personām sniegto aprūpi, palīdzību un aizsardzību.

48. Spriedumā lietā *Kügler* [13] Tiesa apstiprināja, ka vispārējā aprūpe un palīdzība mājās, ko kā pakalpojumu sniedz ambulators aprūpes dienests personām, kas ir fiziski vai ekonomiski atkarīgas [no citu palīdzības] [..], ir cieši saistīta ar sociālo palīdzību un sociālo nodrošināšanu saistītiem pakalpojumiem Sestās direktīvas [14] 13. panta A daļas 1. punkta g) apakšpunkta izpratnē.

49. Tāpat spriedumā lietā *Zimmerman* [15] lietas dalībniekiem nebija strīda par to, ka profesionālā māsas sniegtā aprūpe dzīvesvietā var tikt uzskatīta par "cieši saistītu ar sociālo aprūpi un sociālo nodrošinājumu" Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta g) apakšpunkta izpratnē.

50. Turpinājumā ir jākonstatē, ka PVN direktīvas 132. panta 1. punkta g) apakšpunkta formulējumā starp pakalpojumiem, kas ir cieši saistīti ar sociālo aprūpi un sociālās nodrošināšanas darbu un uz kuriem tādējādi attiecas šajā normā paredzētais atbrīvojums, ir tieši minēti pakalpojumi, kurus sniedz veco ļaužu pansionāti. Šo apstākli Tiesa uzsvēra spriedumā lietā *Les Jardins de Jouvence* [16].

51. No lietas materiāliem izriet, ka juridiskā pārstāvja iecelšana nozīmē, ka pilngadīga persona nespēj neatkarīgi īstenot savas intereses tādēļ, ka tā cieš no psihiskas slimības vai garīgas invaliditātes, vecuma radītas vai citas nespējas.

52. Lai novērtētu juridiskā pārstāvja veiktās darbības sociālo raksturu un tātad tās ciešo saikni ar sociālo aprūpi, vispirms ir jāņem vērā šo darbību konkrētais saturs. Šajā nolūkā lietas dalībnieku sniegtās rakstveida atbildes uz Tiesas šajā sakarā uzdoto jautājumu ir īpaši noderīgas.

53. Prasītājs pamatlietā uzskata, ka lielākā daļa pakalpojumu, ko snieguši advokāti, kuri ir iecelti par rīcībnespējīgu pilngadīgo personu pilnvarotajām personām, likumiskajiem pārstāvjiem vai aizgādņiem, ir: 1) aprūpējamo personu apmeklējums to dzīvesvietās, lai pārliecinātos par to labklājību un noskaidrotu to vajadzības; 2) sazināšanos ar ģimeni, sociālajiem darbiniekiem, personālu, kas nodrošina aprūpi; 3) dzīvesvietas izvēle; 4) pieteikumi par pensijām, sociālo palīdzību; 5) atbalsta mājās īstenošana; 6) rēķinu apmaksa, medicīnisku izdevumu atmaksas saņemšana, ienākumu deklarācija, naudas deponēšana ikdienas izdevumiem.

12 Skat. spriedumu, 2020. gada 8. oktobris, E (C-657/19, EU:C:2020:811, 31. punkts).

13 Skat. spriedumu, 2002. gada 10. septembris, *Kügler* (C-141/00, EU:C:2002:473, 61. punkts).

14 Padomes Sestā Direktīva 77/388/EEK (1977. gada 17. maijs) par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp., grozīta vairākas reizes; turpmāk tekstā – "Sestā direktīva"). Sestā direktīva tika atcelta, un kopš 2007. gada 1. janvāra tā ir aizstāta ar PVN direktīvu.

15 Skat. spriedumu, 2012. gada 15. novembris, *Zimmermann* (C-174/11, EU:C:2012:716, 24. punkts).

16 Skat. spriedumu, 2016. gada 21. janvāris, *Les Jardins de Jouvence* (C-335/14, EU:C:2016:36, 42. punkts).

54. Mēdz gadīties, ka pārstāvis sniedz arī juridiska rakstura pakalpojumus, tomēr advokāti nav vienīgie, kas drīkst veikt šādas darbības: sarunas, īres līguma parakstīšana vai izbeigšana, kustamo vai nekustamo īpašumu pārdošana, pilngadīgās personas atbalstīšana vai pārstāvība mantojuma lietās. Protams, saskaņā ar Luksemburgas valsts tiesībām par pilnvarotajiem, pārstāvjiem, administratoriem un aizgādņiem var tikt iecelti arī aprūpes saņēmēja tuvi radinieki vai iestādes, kas ir atbildīgas par to subjektu aizsardzību, kuri cieš no garīgiem vai fiziskiem traucējumiem.

55. Visbeidzot, šīs pilnvaras var ietvert pakalpojumus, kas ietilpst tikai advokātu ekskluzīvajā kompetencē, piemēram, rīcībnespējīgās personas pārstāvēšana juridiskos strīdos, taču šāda veida pakalpojumu esot maz.

56. Luksemburgas valdības sniegtā atbilde šajā jautājumā ir tāda, ka saskaņā ar Luksemburgas advokātu kolēģijas saņemto informāciju advokāta darbības šajā jomā ir daudzas un tā nav tikai ikdienas pārstāvība, bet "daļu advokāta darbību var kvalificēt kā "sociālas": saziņa ar sociālajiem darbiniekiem, mediķiem, bankām, ģimenēm. Piemēram, advokātiem bieži ir jāparūpējas par uzņemšanu rehabilitācijas centros, jālūdz finansiālā palīdzība un jāorganizē pārcelšanās" [17].

57. Atbildes uz Tiesas uzdoto jautājumu par konkrēto juridiskā pārstāvja veikto darbību saturu, šķiet, būtībā neatšķiras: advokāti veic dažādas darbības rīcībnespējīgās personas labā, un daļu šo darbību var kvalificēt kā "sociālu", tostarp iepriekšminētajā nozīmē kā "cieši saistītu ar sociālo aprūpi".

58. Taču pušu faktu izklāstā atšķiras veikto darbību apmērs un proporcijas: prasītājs pamatlietā apgalvo, ka veic galvenokārt "sociāla" rakstura darbības, savukārt Luksemburgas valdība apgalvo, ka tā ir "daļa" no daudzām darbībām, kas tiek veiktas.

59. Lai noteiktu, kāds ir šādu pārstāvības darbību sociālais raksturs, turklāt jāņem vērā vairākas nianses, kas izklāstītas detalizētāk Lielhercogistes regulējumā: a) šādu pilnvaru izmaksas, ja pilngadīgajai personai nav pietiekamu finanšu līdzekļu, ir jāsedz valstij; b) atlīdzības par pakalpojumiem, ko nosaka tiesa, ņemot vērā rīcībnespējīgās personas ienākumus un mantisko stāvokli; c) pārstāvis ir pakļauts tiesas pārbaudei; d) izmaksātā kompensācija bieži ir fiksēta un reti atbilst sniegtajiem pakalpojumiem.

60. Kā izriet no lietas materiāliem, šķiet, ka tā tas ir šajā lietā.

61. Tādējādi, saskanīgi lasot lietas dalībnieku apgalvojumus, tostarp Luksemburgas valdības pārstāvēto valsts nostāju, var tikt apstiprināts, ka daļa no darbībām, ko veic rīcībnespējīgu pilngadīgo personu pilnvarotais advokāts, likumiskais pārstāvis vai aizgādnis, var tikt uzskatīta par tādu, kas "ir cieši saistīta ar sociālo aprūpi", jo tā ir saistīta ar rīcībnespējīgās personas aizgādnību un tās personīgo izvēli, tādējādi pilnvarotā persona, likumiskais pārstāvis un aizgādnis veic "būtiski svarīgas" darbības, jo tās ir nepieciešamas, lai nodrošinātu saņēmējam pienācīgus dzīves apstākļus, ņemot vērā tā garīgos vai fiziskos traucējumus [18]. Tātad runa ir par darbībām, kas nepieciešamas, lai aprūpētu, atbalstītu un aizsargātu personas, kuras cieš no garīgiem un fiziskiem traucējumiem un kuras nevarētu to veikt patstāvīgi. Konkrētāk var minēt izvēli par to, vai attiecīgā persona tiek ievietota aprūpes namā, kas pielāgota tās vajadzībām, vai arī tai tiks nodrošināta aprūpe mājās.

62. Kā to atzīst arī Luksemburgas valdība, "sociālās aprūpes" jēdziens var tikt aprakstīts arī kā palīdzība, kas ļauj fiziskai personai dzīvot cilvēka cienīgi brīžos, kad tai nepieciešama palīdzība [19].

63. Īpašuma pārvaldīšana var būt (vismaz dažos gadījumos) darbība, lai nodrošinātu pakalpojuma saņēmējam cilvēka cienīgu dzīvi un lai to pasargātu no tādu darbību veikšanas, kas varētu tam kaitēt.

17 Luksemburgas valdības rakstveida atbildes, 16. punkts.

18 Skat. spriedumu, 2016. gada 21. janvāris, *Les Jardins de Jouvence* (C-335/14, EU:C:2016:36, 54. punkts).

19 Luksemburgas valdības rakstveida atbildes, 14. punkts.

64. Turklāt cilvēka cienīga dzīve neapšaubāmi tiek apdraudēta, ja praktiskās ikdienas darbības, tostarp finansiāla rakstura darbības netiek veiktas pietiekami piesardzīgi.

65. Attiecībā uz otro darbību kategoriju, ko veic rīcībnespējīgās pilngadīgās personas pilnvarotais advokāts, likumiskais pārstāvis vai aizgādnis un kas attiecas vienīgi uz advokāta profesiju, tā ir daļa no pilnvarotā advokāta, likumiskā pārstāvja vai aizgādņa veiktajām darbībām.

66. Es izslēdzu, ka šīs darbības, ko veic pilnvarotais advokāts, likumiskais pārstāvis vai aizgādnis, var uzskatīt par darbībām, kas ir cieši saistītas ar sociālo aprūpi un no nodokļa atbrīvoto pakalpojumu izpildi. Proti, tā ir profesionāla darbība, ko veic tikai advokāti, pildot brīvās profesijas funkcijas, nevis pilnvarotās personas, likumiskā pārstāvja vai aizgādņa sociālās funkcijas.

67. Lai izvērtētu, vai advokātam, kas veic tādas sociālā nodrošinājuma darbības kā iepriekš aprakstītās, ir piemērojams atbrīvojums, ir jāpārbauda, vai ir izpildīts PVN direktīvā paredzētais otrais nosacījums (dalībvalsts to ir atzinusi par sociālās labklājības struktūru). Manuprāt, pastāv cieša saikne starp abiem nosacījumiem tādā ziņā, ka būtisks sociālās aprūpes darbību pārsvars var kvalificēt paša subjekta dabu, kas izriet no sniegtajiem pakalpojumiem, to raksturojot kā stabili sociālu un attiecīgi atzīstamu darbību.

68. Kā redzēsim, manuprāt, ja advokāts galvenokārt veic sociāla rakstura funkcijas (kuras ir cieši saistītas ar sociālo aprūpi), kas nav tikai likumā paredzētās funkcijas, attiecībā uz sociāla rakstura pakalpojumiem tas var saņemt atbrīvojumu no nodokļa. To kā tādu nevar izslēgt tikai tādēļ, ka runa ir par advokātiem.

b) Par nosacījumu, ka dalībvalsts to ir atzinusi par sociālās labklājības struktūru

69. PVN direktīvas 132. panta 1. punkta g) apakšpunktā nav precizēti nosacījumi un īpaši noteikumi, saskaņā ar kuriem par sociālās labklājības struktūrām tiktu atzītas organizācijas, kas nav publisko tiesību subjekti.

70. Tādējādi principā katras dalībvalsts tiesībās ir jāparedz noteikumi, saskaņā ar kuriem šādām organizācijām var tikt atzīts šāds raksturs [20].

71. Konkrētāk, PVN direktīvas 132. pantā dalībvalstīm ir piešķirta iespēja šī paša panta 1. punkta g) apakšpunktā paredzētā atbrīvojuma no nodokļa piešķiršanu organizācijām, kas nav publisko tiesību subjekti, padarīt atkarīgu no tā, vai ir ievērots viens vai vairāki no minētajā pantā uzskaitītajiem nosacījumiem. Šos fakultatīvos nosacījumus attiecīgā atbrīvojuma piešķiršanai dalībvalstis var izvirzīt brīvi un papildu kārtā [21].

72. No tā izriet, ka ar PVN direktīvas 132. panta 1. punkta g) apakšpunktu dalībvalstīm tiek piešķirta rīcības brīvība, lai noteiktām organizācijām, kas nav publisko tiesību subjekti, noteiktu labdarības raksturu [22].

73. Tomēr ir jāatgādina, ka ar 131. panta 1. punktu tiek ierobežots dalībvalstu rīcības brīvības apjoms, precizējot, ka tās var ieviest papildu nosacījumus tiem, kas paredzēti šajā direktīvā, lai "nodrošinātu pareizu un godīgu šo atbrīvojumu piemērošanu un lai nepieļautu nekādu iespējamu krāpšanu, izvairīšanos un ļaunprātīgu izmantošanu."

20 Skat. spriedumus, 2020. gada 8. oktobris, E (C-657/19, EU:C:2020:811, 43. punkts); 2016. gada 21. janvāris, *Les Jardins de Jouvence* (C-335/14, EU:C:2016:36, 32. punkts), un 2012. gada 15. novembris, *Zimmermann* (C-174/11, EU:C:2012:716, 26. punkts un tajā minētā judikatūra).

21 Skat. spriedumus, 2016. gada 21. janvāris, *Les Jardins de Jouvence* (C-335/14, EU:C:2016:36, 33. punkts), un 2012. gada 15. novembris, *Zimmermann* (C-174/11, EU:C:2012:716, 27. punkts un tajā minētā judikatūra).

22 Skat. spriedumu, 2005. gada 26. maijs, *Kingscrest Associates* un *Montecello* (C-498/03, EU:C:2005:322, 51. punkts un tajā minētā judikatūra).

74. Tātad dalībvalstu novērtējuma brīvība, nosakot atbrīvojuma piešķiršanas nosacījumus, nevar sniegties līdz direktīvā uzskaitīto atbrīvojumu satura definīcijas izmaiņai.

75. Manuprāt, frāzes "lai nodrošinātu pareizu un godīgu šo atbrīvojumu piemērošanu" mērķis ir ļaut dalībvalstīm ieviest valsts tiesiskos regulējumus, kuri ir piemēroti, lai nodrošinātu, ka atbrīvojumu piemērošana saimnieciskās darbības subjektiem nebūtu pārmērīgi sarežģīta, un vajadzības gadījumā racionalizētu kontroles pasākumus.

76. Tāpat kā mērķis "novērst jebkādu iespējamu krāpšanu, izvairīšanos un ļaunprātīgu izmantošanu" acīmredzami nevar atsaukties uz vienkāršu subjektīvu izslēgšanu, kas nav saistīta ar veikto darbību konkrēto raksturu.

77. Katrā ziņā, ņemot vērā vispārējos principus, ir jāuzskata, ka valstu rīcības brīvība ir jāīsteno atbilstoši Savienības tiesībām [23].

78. Ja nodokļu maksātājs apstrīd sociālās labklājības struktūras statusa atzīšanu vai neatzīšanu PVN direktīvas 132. panta 1. punkta g) apakšpunkta izpratnē, valsts tiesām ir jāizvērtē, vai kompetentās iestādes ir ievērojušas ar šo pantu piešķirtās rīcības brīvības robežas, piemērojot Savienības tiesību principus, tostarp vienlīdzīgas attieksmes principu, kas PVN jomā ir konkretizēts nodokļu neitralitātes principā [24].

79. Šajā gadījumā Luksemburgas valdība nav atzinusi, ka EQ ir sociālās labklājības struktūra attiecībā uz darbībām, ko tas veicis kā pilnvarotā persona, likumiskais pārstāvis un aizgādnis, attiecinot to tikai uz advokāta statusu.

80. Tiesa jau iepriekšējos lēmumos ir izslēgusi iespēju, ka advokātu profesionālā kategorija principā varētu tikt uzskatīta par sociālās labklājības struktūru. Tiesa uzskata, ka dalībvalsts nevar piemērot samazinātu PVN likmi pakalpojumu sniegšanai, ko veic privātas apvienības, kuru mērķis ir peļņas gūšana, pamatodamās vienīgi uz šo pakalpojumu rakstura vērtējumu, konkrētāk, neņemot vērā šo apvienību izvirzītos mērķus, aplūkojot tos kopumā, un šo apvienību sociālās līdzdalības stabilitāti; ņemot vērā to vispārējos mērķus un to, ka nav stabilas iespējamās sociālās līdzdalības, Tiesa ir nospriedusi, ka advokātu un juriskonsultu profesionālo kategoriju kopumā nevar uzskatīt par tādu, kam būtu sociāls raksturs [25].

81. Piemērojot šo pašu argumentāciju, Tiesa ir nospriedusi, ka advokātu pakalpojumi, kas sniegti valsts juridiskās palīdzības sistēmas ietvaros, nav atbrīvoti no PVN saskaņā ar PVN direktīvas 132. panta 1. punkta g) apakšpunktu [26].

82. Tomēr tādam gadījumam kā šajā lietā aplūkotais, šķiet, piemīt noteiktas īpatnības, kas *a priori* nevar izslēgt atbrīvojuma no PVN piemērojamību.

83. Kā var secināt no iepriekš minētā attiecībā uz advokāta sniegto pakalpojumu veidu rīcībnespējīgās personas pilnvarotā pārstāvja, likumiskā pārstāvja vai aizgādņa lomā, vismaz daļai no tiem ir skaidra sociāla nozīme, un tādējādi to var uzskatīt par cieši saistītu ar iepriekš precizēto jēdzienu "sociālā aprūpe".

23 Skat. spriedumus, 2002. gada 10. septembris, *Kügler* (C-141/00, EU:C:2002:473, 54. un 57. punkts), un 2005. gada 26. maijs, *Kingscrest Associates* un *Montecello* (C-498/03, EU:C:2005:322, 51. un 52. punkts).

24 Skat. spriedumus, 2002. gada 10. septembris, *Kügler* (C-141/00, EU:C:2002:473, 56. punkts), un 2005. gada 26. maijs, *Kingscrest Associates* un *Montecello* (C-498/03, EU:C:2005:322, 52. un 54. punkts).

25 Skat. spriedumu, 2010. gada 17. jūnijs, Komisija/Francija (C-492/08, EU:C:2010:348, 45. un 46. punkts).

26 Skat. spriedumu, 2016. gada 28. jūlijs, *Conseil des ministres* (C-543/14, EU:C:2016:605, 65. punkts).

84. Proti, tos nesniedz tikai advokāti un tie pat ir neatkarīgi no advokāta statusa attiecībā uz personu, kura tos īsteno.

85. Šajā stadijā, manuprāt, ir jāpārbauda daži papildu nosacījumi, lai atbrīvojumu no PVN atzītu par saderīgu ar situāciju, kas ir analoga šajā lietā esošajai situācijai: advokāta statusa ņemšana vērā attiecībā uz personu, kas veic rīcībnespējīgas personas pilnvarotā pārstāvja, likumiskā pārstāvja vai aizgādņa funkciju, personas, kura lūdz atbrīvojumu no nodokļa, sociālo saistību apjomu un stabilitāti, tostarp, lai nodrošinātu, ka dalībvalsts rīcības brīvības robežas tiek ievērotas, ieviešot papildu nosacījumus salīdzinājumā ar tiem, kas Direktīvā paredzēti atbrīvojuma atzīšanai.

86. Visi šie nosacījumi ir konkrēti jākonstatē valsts tiesai, bet Tiesai ir pienākums tai norādīt parametrus, kas ļautu veikt šādu konstatējumu atbilstoši Savienības tiesībām.

87. Lai gan nosacījumu, kas saistīts ar sniegto pakalpojumu ciešu saikni ar sociālo aprūpi, varētu uzskatīt par pārbaudītu, ar to nepietiek, lai uzskatītu par pārbaudītu arī otro nosacījumu attiecībā uz atzīšanu, kurā ir skaidri prasīts, lai persona, kas piedāvā minētos pakalpojumus, būtu atzīta par "organizāciju, kam ir sociāls raksturs" [27].

88. Tā, manuprāt, būtu jāinterpretē Tiesas judikatūra, saskaņā ar kuru "Savienības likumdevēja griba – attiecināt iespējamību piemērot samazinātu likmi vienīgi uz tiem pakalpojumiem, ko sniedz organizācijas, kuras atbilst abām prasībām, nebūtu ievērota, ja dalībvalsts varētu brīvi kvalificēt privātas apvienības, kuru mērķis ir peļņas gūšana, kā organizācijas minētā 15. punkta nozīmē tikai tāpēc vien, ka šīs apvienības sniedz arī sociālus pakalpojumus" [28].

89. Manuprāt, tomēr ir arī otrādi: Savienības likumdevēja griba tiktu kavēta pat tad, ja dalībvalsts atteiktos kvalificēt kā "sociālās labklājības struktūras" privātas organizācijas, kuras, lai gan (ierobežoti) darbojas peļņas gūšanas nolūkā, sniedz sociālos pakalpojumus tādā veidā, lai pierādītu to sociālo saistību stabilitāti.

90. Nedomāju, ka iepriekš minēto Tiesas judikatūru varētu interpretēt tādējādi, ka tā *a priori* izslēdz iespēju piemērot PVN direktīvas 132. panta 1. punkta g) apakšpunktā paredzēto atbrīvojumu no PVN personai, kas sniedz pakalpojumus, kuri ir cieši saistīti ar sociālo aprūpi un kuri pierāda tās sociālo saistību stabilitāti, tikai tādēļ, ka tā ir reģistrēta advokātu reģistrā.

91. Tas ir, pirmkārt, pamatojoties uz samērīguma principu, kas ir viens no Savienības tiesību vispārējiem principiem. Tiesa ir vairākkārt atgādinājusi, ka Sestās direktīvas īstenošanas pasākumiem ir jābūt piemērotiem, lai sasniegtu šā akta mērķus, un tie nedrīkst pārsniegt to sasniegšanai nepieciešamo [29].

92. Atbrīvojuma nepiešķiršana nodokļu maksātājam tikai tādēļ, ka tas ir reģistrēts advokātu reģistrā, drīzāk varētu izmainīt Savienības tiesību normas līdzsvaru "izslēdzoša" nolūka dēļ, kas nav raksturīgs direktīvas būtībai.

93. Piemērojot atbrīvojumu, šķiet pareizāk aplūkot nodokļu maksātāja veikto darbību, nevis paša nodokļu maksātāja raksturu.

27 Skat. spriedumus, 2020. gada 8. oktobris, E (C-657/19, EU:C:2020:811, 30. punkts); 2012. gada 15. novembris, *Zimmermann* (C-174/11, EU:C:2012:716, 21. punkts), un 2005. gada 26. maijs, *Kingscrest Associates* un *Montecello* (C-498/03, EU:C:2005:322, 34. punkts).

28 Skat. spriedumu, 2010. gada 17. jūnijs, Komisija/Francija (C-492/08, EU:C:2010:348, 44. punkts).

29 Skat. spriedumus, 2017. gada 23. novembris, *Di Maura* (C-246/16, EU:C:2017:887, 25. punkts), un 2012. gada 26. aprīlis, Komisija/Nīderlande (C-508/10, EU:C:2012:243, 75. punkts).

94. Otrkārt, ir jāņem vērā nodokļu neitralitātes principa piemērošana. Tam, ka nodokļu maksātājam ir advokāta statuss, nevajadzētu radīt atšķirīgu nodokļu režīmu salīdzinājumā ar tādu režīmu, kuram, nodrošinot būtībā tos pašus pakalpojumus, tiktu piemērots atbrīvojums, ja pastāv personas vai apvienības, kas sniedz līdzīgus pakalpojumus un kuras ir atzītas [30].

95. Šāda pieeja nozīmētu koncentrēties uz attiecīgā nodokļa maksātāja nosaukumu, un tādējādi varētu saskarties ar to, ka ekonomiskās un komerciālās situācijas ņemšana vērā ir būtisks kritērijs PVN piemērošanai. Turklāt tas varētu būt problemātiski attiecībā uz nodokļu neitralitātes principu, kas liedz līdzīgiem saimnieciskiem darījumiem, starp kuriem pastāv konkurence, PVN jomā piemērot atšķirīgus noteikumus.

96. Treškārt, var norādīt, ka attiecīgās darbības advokāts veic nevis savas profesionālās kvalifikācijas dēļ, bet gan tādēļ, ka tiesnesis to ir iecēlis par rīcībnespējīgas pilngadīgās personas pilnvaroto pārstāvi, likumisko pārstāvi vai aizgādni. Tiesu iestāde piešķir ieceltajai personai likumā noteiktu īpašu funkciju rīcībnespējīgu pilngadīgo personu interesēs, piešķirot pilnvaras vai pienākumu pārstāvēt un aizsargāt rīcībnespējīgo pilngadīgo personu un šajā ziņā veikt profesionālo darbību. Tādēļ man rodas jautājums, vai Luksemburgas tiesībās paredzētais pilnvarotās personas, likumiskā pārstāvja un aizgādņa jēdziens var tikt saprasts kā "struktūra, kas atzīta par labklājības struktūru" īpašā sociālā rakstura dēļ, kas šim jēdzienam ir piešķirta likumā. Šādā gadījumā pilnvarotās personas, likumiskā pārstāvja un aizgādņa funkcijas sociālās labklājības rakstura atzīšana tieši izrietētu no valsts likuma, lai gan tiesas pasākums par iecelšanu amatā aprobežojas ar personas, kurai ir noteikts amata pienākums, identificēšanu.

97. Visbeidzot, uzskatu, ka nebūt nav pārliecinoša Luksemburgas valdības un Komisijas argumentācija par to, ka fakts, ka peļņas gūšanas nolūks ir raksturīgs advokāta profesijai, ir šķērslis atzīšanai.

98. Jēdziens "struktūra" principā ir pietiekami plašs, lai ietvertu arī privātus uzņēmumus, kuru mērķis ir (ierobežoti) gūt peļņu: tas, ka EQ veic dažas savas darbības tikai ar šādu mērķi, nekādā veidā neizslēdz šo sabiedrību klasificēšanu par "citām struktūrām, kuras attiecīgā dalībvalsts atzinusi par sociālās labklājības struktūrām" PVN direktīvas 132. panta 1. punkta g) apakšpunkta izpratnē [31].

99. Proti, ar nosacījumu, ka mērķis gūt peļņu ir ierobežots turpmāk izklāstīto apsvērumu dēļ.

100. Vispirms ir jānorāda, ka atlīdzību par advokāta pakalpojumiem valsts var maksāt gadījumā, ja rīcībnespējīgajai pilngadīgajai personai nav pietiekamu finanšu līdzekļu.

101. Turklāt šī atlīdzība, kas noteikta, pamatojoties uz iepriekš minētajiem Lielhercogistes noteikumiem, nekad netiek noteikta iepriekš, nekad nav automātiska, jo tā ir pakļauta tiesas vērtējumam, un, neprecizējot advokāta izdevumus un pakalpojumus, var gadīties, ka tā pilnībā nesedz izmaksas [32].

102. Saskaņā ar jau atgādināto judikatūru [33] šis apstāklis var būt viens no elementiem, kas ir jāņem vērā, lai noteiktu, vai attiecīgajai struktūrai ir sociāls raksturs, un pierāda, ka sociāla rakstura darbības, pat saņemot atlīdzību, tiek veiktas nesaistīti ar tirgus loģiku.

30 Skat. spriedumu, 2016. gada 21. janvāris, *Les Jardins de Jouvence* (C-335/14, EU:C:2016:36, 49. punkts).

31 Skat. spriedumus, 2016. gada 21. janvāris, *Les Jardins de Jouvence* (C-335/14, EU:C:2016:36, 39. punkts), un 2015. gada 12. marts, *"go fair" Zeitarbeit* (C-594/13, EU:C:2015:164, 27. punkts un tajā minētā judikatūra).

32 Skat. EQ atbildes uz Tiesas jautājumiem, it īpaši atbildi uz 1. jautājumu.

33 Skat. spriedumu, 2012. gada 15. novembris, *Zimmermann* (C-174/11, EU:C:2012:716, 31. punkts un tajā minētā judikatūra).

103. Tiesa jau ir precizējusi, ka, lai noteiktu, vai struktūrai, kas nav publisko tiesību subjekts, piemīt sociāls raksturs, valsts iestādēm saskaņā ar Savienības tiesībām un valsts tiesu uzraudzībā ir jāņem vērā vairāki apstākļi: specifisku noteikumu esamība, attiecīgā nodokļu maksātāja darbībām piemītošais vispārējo interešu raksturs, apstāklis, ka citiem nodokļu maksātājiem, kas veic tādas pašas darbības, jau ir atzīts līdzīgs raksturs, kā arī tas, ka lielu daļu attiecīgo pakalpojumu izmaksu, iespējams, sedz valsts [34].

104. Šajā lietā man šķiet, ka dažas no norādēm, ko Tiesa ir noteikusi, lai atzītu konkrētas struktūras sociālo raksturu, daļēji attiecināmas arī uz šo lietu: tas, ka vismaz dažas no nodokļu maksātāja veiktajām darbībām ir vispārējās interesēs, tas, ka citi nodokļu maksātāji, kas veic šo pašu darbību, saņem atbrīvojumu no nodokļa [35], fakts, ka vismaz daļu no sociālo pakalpojumu izmaksām sedz valsts vai katrā ziņā, kā tas ir šajā gadījumā, tās vienmēr ir noteiktas ar tiesu iestādes rīkojumu un vērtējumu. Protams, valsts tiesai būs jānosaka, vai pamatlietā pastāv šīs prasības, tomēr precizējot, ka runa ir par netiešiem elementiem, kuru izpilde nevar tikt uzskatīta par nepieciešamu atzīšanai.

105. Tieši tāpēc, ka šajā lietā aplūkotā situācija nevar ietilpt tipiskajā situācijā, kas dod tiesības uz atbrīvojumu, patiesais elements, kurš nodokļa maksātāja stāvokli raksturo, lai to varētu uzskatīt par "sociālās labklājības struktūru", manuprāt, ir stabilas sociālās saistības, kā tas netieši izriet no iepriekš minētās judikatūras.

106. Šis apstāklis ir viegli konstatējams, ja nodokļu maksātāja mērķis vai vienīgais darbības mērķis ir sociālo vai aprūpes pakalpojumu sniegšana, to ir grūtāk pārbaudīt (taču to nevar izslēgt), ja nodokļu maksātājs veic visaptverošāku profesionālo darbību kā, piemēram, advokāts.

107. Uzskatu, ka šajā gadījumā, nevarot *a priori* izslēgt, kā jau minēju, atzīšanas iespēju tikai tāpēc, ka nodokļu maksātājs pārstāv konkrētu profesiju, kritērijam, kas varētu vadīt valsts iestādi atzīšanas jomā, manuprāt, būtu jābūt saistītam ar sociāla rakstura darbības kvantitatīvo pārākumu pār citām likumīgi veiktām darbībām.

108. Advokāts kā jebkurš cits profesionālis, kas galvenokārt veic darbības, kuras ietilpst "pakalpojumos, kas ir cieši saistīti ar sociālo aprūpi un sociālo nodrošinājumu", manuprāt, var tikt atzīts par "sociālās labklājības struktūru", arī gadījumā, ja viņš epizodiski veic stingri juridiska rakstura darbības, kas hipotētiski nav saistītas ar sociālajiem pakalpojumiem.

109. Profesionālim šajā gadījumā būtu jānodrošina atsevišķa uzskaite, lai PVN piemērošanas nolūkā nošķirtu darbības, kas ir cieši saistītas ar sociālo aprūpi (un dominē), kuras ir atbrīvotas no nodokļa, no dažādām (epizodiskām) darbībām, kas ir apliekamas ar PVN [36].

110. Ņemot vērā iepriekš minēto, iesniedzējtiesai, ņemot vērā visus atbilstošos elementus, sevišķi iepriekš minētos, būs jānosaka, vai valsts iestādes, neatzīstot EQ par sociālās labklājības struktūru, ir ievērojušas tām PVN direktīvas 132. pantā paredzētās rīcības brīvības robežas.

34 Skat. spriedumu, 2020. gada 8. oktobris, E (C-657/19, EU:C:2020:811, 44. punkts); 2016. gada 21. janvāris, *Les Jardins de Jouvence* (C-335/14, EU:C:2016:36, 35. punkts), un 2012. gada 15. novembris, *Zimmermann* (C-174/11, EU:C:2012:716, 31. punkts un tajā minētā judikatūra).

35 Par šo prasību prasītājs pamatlietā un Luksemburgas valdība savās atbildēs uz Tiesas rakstveida jautājumiem sniedz atšķirīgus apgalvojumus. Līdz ar to iesniedzējtiesai ir jānosaka to iespējamā pastāvēšana.

36 Attiecībā uz tikai daļēju atbrīvojumu no nodokļa tikai dažām darbībām, nevis citām, nesen skat. (tādā nozīmē, ka atšķirīga rakstura pakalpojumu esamība nemaina atbrīvojuma no nodokļa raksturu) spriedumu, 2019. gada 20. novembris, *Infohos* (C-400/18, EU:C:2019:992, 42. un 43. punkts), un spriedumu, 2016. gada 21. janvāris, *Les Jardins de Jouvence* (C-335/14, EU:C:2016:36, 54. punkts).

c) Par valsts tiesas iespēju veikt atzīšanu

111. Nobeigumā pāris apsvērumu saistībā ar atzīšanas procedūru; Luksemburgas valdība un arī Komisija apgalvo, ka Luksemburgas sistēmā nodokļu maksātāja atzīšanu par sociālās labklājības struktūru nevar veikt tiesa, pat ja ir pierādīts, ka Luksemburgas valsts, neparedzot valsts tiesībās iespēju atzīt konkrētu nodokļu maksātāju, ir pārsniegusi savu rīcības brīvību šajā ziņā.

112. Lai gan ir taisnība, ka ar attiecīgo PVN direktīvas 131. pantu dalībvalstīm ir atstāta plaša rīcības brīvība attiecībā uz attiecīgo struktūru atzīšanu, Tiesa tieši attiecībā uz šīs pašas direktīvas interpretāciju ir skaidri apstiprinājusi, ka nevar "norādīt vispārējo (šīs direktīvas) raksturu vai rīcības brīvības apjomu, ko tā piešķir dalībvalstīm, lai atteiktu jebkādu iedarbību šīm tiesību normām, uz kurām, ņemot vērā to priekšmetu, var lietderīgi atsaukties tiesā, lai gan direktīva nav tikusi īstenota pilnībā" [37].

113. Vispirms valstij ir jādefinē šis nosacījums, taču Tiesa ir precizējusi, ka dalībvalsts, kas nav veikusi direktīvā paredzētos transponēšanas pasākumus, "nevar atsaukties uz savu bezdarbību, lai liegtu nodokļu maksātājam izmantot atbrīvojumu, uz kuru viņš var likumīgi pretendēt saskaņā ar Sesto direktīvu". [38] Lai gan turklāt ir iespējams rekonstruēt attiecīgos atzīšanas nosacījumus, Eiropas tiesību sistēmas principi un direktīvu lietderīgās iedarbības princips, pirmkārt, prasa, lai šajā direktīvā paredzēto tiesību īstenošana ieinteresētajām personām nebūtu aizliegta.

114. Jāatgādina, ka atbilstoši pastāvīgajai judikatūrai [39] visos gadījumos, kuros kādas direktīvas noteikumi pēc to satura šķiet beznosacījuma un pietiekami precīzi, uz šiem noteikumiem var atsaukties, ja noteiktajā termiņā nav pieņemti ieviešanas pasākumi, lai atspēkotu ikvienu valsts tiesību normu, kas ir pretrunā direktīvai, vai ja šie noteikumi paredz tiesības, uz kurām indivīdi ir tiesīgi atsaukties attiecībā pret valsti.

115. Tiesa spriedumā *Kügler* paskaidroja, ka PVN direktīvas 132. panta 1. punkta g) apakšpunktā pietiekami precīzi un bez nosacījumiem ir norādītas darbības, uz kurām attiecas atbrīvojums, un tātad tā ir tieši piemērojama tiesību norma [40].

116. Attiecīgo organizāciju atzīšanas likumdošanā neesamība šajā ziņā pati par sevi nevar tikt uzskatīta par tādu, kas var apdraudēt tiesību normas tiešu piemērojamību, bet, gluži pretēji, ir jāpārbauda, vai attiecīgās dalībvalsts tiesības neļauj citādi rekonstruēt arī struktūras sociālās labklājības rakstura atzīšanas veidu, kaut arī tikai faktiski.

117. Ciktāl dalībvalstis ievēro tām ar PVN direktīvas 132. panta 1. punkta g) apakšpunktu piešķirtās rīcības brīvības robežas, privātpersonas, pamatojoties uz šo tiesību normu, nevar iegūt sociālās labklājības struktūras statusu attiecībā pret attiecīgo dalībvalsti.

118. Tiesas atzītā attiecīgā atbrīvojuma tiešā iedarbība [41] tomēr liek uzskatīt, ka tad, ja Luksemburgas valsts ir pārsniegusi savas rīcības brīvības robežas, neparedzot atzīšanas iespēju šajā konkrētajā gadījumā, iesniedzējtiesa vajadzības gadījumā varētu pati veikt šādu atzīšanu.

37 Skat. 1982. gada 19. janvāra spriedumu lietā *Becker* (C-8/81; Krāj., 53. lpp., 29. punkts).

38 Skat. spriedumus, 2002. gada 10. septembris, *Kügler* (C-141/00, EU:C:2002:473, 60. punkts), un 2012. gada 15. novembris, *Zimmermann* (C-174/11, EU:C:2012:716, 32. punkts).

39 Skat. spriedumu, 2002. gada 10. septembris, *Kügler* (C-141/00, EU:C:2002:473, 51. punkts un tajā minētā judikatūra).

40 Skat. spriedumu, 2002. gada 10. septembris, *Kügler* (C-141/00, EU:C:2002:473, 53. punkts).

41 Skat. spriedumu, 2002. gada 10. septembris, *Kügler* (C-141/00, EU:C:2002:473, 52.–61. punkts).

119. No šāda viedokļa raugoties, ja privātpersona lūdz piešķirt sociālās labklājības struktūras statusu, valsts tiesām ir jāizvērtē, vai kompetentās iestādes ir ievērojušas minētās robežas, piemērojot Savienības tiesībās paredzētos principus, un, "ņemot vērā visus atbilstošos elementus, ir jānosaka, vai nodokļa maksātājs ir organizācija, kas atzīta par sociālās labklājības struktūru minētās tiesību normas izpratnē" [42].

120. Šajā gadījumā iecerētais risinājums nepaplašina atbrīvojuma jomu vairāk, nekā tas paredzēts Direktīvā, bet tikai padara iespējamu atbrīvojuma piešķiršanu nodokļu maksātājiem, kuriem saskaņā ar šo direktīvu ir tiesības uz šādu atbrīvojumu.

IV. Secinājumi

121. Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, ierosinu Tiesai uz *tribunal d'arrondissement (Luxembourg)* (Luksemburgas apgabaltiesas) Tiesai iesniegtajiem lūgumiem sniegt prejudiciālu nolēmumu, kas uzskaitīti 5., 6. un 7. punktā un apvienoti B grupā, atbildēt šādi:

1) Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 132. panta 1. punkta g) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka ar to starp pakalpojumiem, kas ir cieši saistīti ar sociālo aprūpi, var iekļaut pakalpojumus, kuri sniegti rīcībnespējīgu pilngadīgo personu aizsardzības sistēmas ietvaros, kā noteikts likumā, pakļaujot to neatkarīgas tiesu iestādes kontrolei; ka organizācijas, kas atzīta par sociālās labklājības struktūru, kvalifikāciju var piešķirt advokātam rīcībnespējīgu pilngadīgo personu aizsardzības sistēmas ietvaros ar nosacījumu, ka šai personai ir stabilas sociālās saistības tādā ziņā, ka sociāla rakstura darbības būtiski pārsniedz citas darbības; šādas atzīšanas nolūkā nav jāizmanto atzīšanas procedūra, kuras pamatā ir procedūra un iepriekš noteikti kritēriji, bet to var veikt katrā atsevišķā gadījumā, nepieciešamības gadījumā to var veikt tiesu iestāde, ja valsts likumdevējs vai administratīvās iestādes nav veikušas atzīšanu, tādējādi pārsniedzot rīcības brīvību, ko Direktīva piešķir dalībvalstīm.

2) Šajā nolūkā valsts tiesai būs jānosaka, vai EQ veiktās pilnvarotās personas, likumiskā pārstāvja un aizgādņa darbības ir cieši saistītas ar sociālo aprūpi un, ņemot vērā sniegto pakalpojumu saturu, vai EQ var tikt atzīts par sociālās labklājības struktūru, veicot pilngadīgo personu pilnvarotās personas, likumiskā pārstāvja un aizgādņa funkcijas, kā arī vai likumdevēja un valsts administratīvo iestāžu neatzīšana pārsniedz rīcības brīvību, ko dalībvalstīm piešķir Direktīva.

42 Skat. spriedumu, 2020. gada 8. oktobris, E (C-657/19, EU:C:2020:811, 45. punkts un tajā minētā judikatūra).