

**Lieta C-513/20**

**Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu**

**Iesniegšanas datums:**

2020. gada 13. oktobris

**Iesniedzējtiesa:**

*Supremo Tribunal Administrativo* (Augstākā administratīvā tiesa, Portugāle)

**Datums, kurā pieņemts iesniedzējtiesas nolēmums:**

2020. gada 1. jūlijs

**Apelācijas sūdzības iesniedzēja:**

*Autoridade Tributária e Aduaneira* (Nodokļu un muitas iestāde)

**Atbildētāja apelācijas tiesvedībā:**

*Termas Sulfurosas de Alcaface, S.A.*

---

***Supremo Tribunal Administrativo***

**(Augstākā administratīvā tiesa)**

[..]

**SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO** (Augstākās administratīvās tiesas)  
**NODOKĻU LIETU TIESU PALĀTAS LĒMUMS**

**I. Faktiskie apstākļi**

I.1. Ar 2018. gada 14. jūnija spriedumu *Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu* (Viseu Administratīvā un nodokļu lietu tiesa) apmierināja *Termas Sulfurosas de Alcaface, S.A.* iesniegto pieteikumu administratīvajā lietā un līdz ar to

- a. daļēji atcēla apstrīdētos paziņojumus (par PVN un nokavējuma procentiem, kas atbilst 2010., 2011. un 2012. taksācijas gadam), ciktāl tajos netiek atzīts atbrīvojums no PVN par summām, kas iekasētas par t.s. “reģistrēšanos SPA procedūrām [inscrição termal]” un “klasisko

*ūdensdziedniecības procedūru*” pakalpojumu sniegšanu, proporcionāli koriģējot atskaitāmo PVN;

- b. atcēla implicītos lēmumus, ar kuriem noraidīti iesniegumi Nr. [...] par [aprēķina] apstrīdēšanu padotības kārtībā [*recursos hierárquicos*];
- c. atcēla lēmumus, ar kuriem noraidīti administratīvie [aprēķina] pārskatīšanas [*reclamação graciosa*] iesniegumi Nr. [...].

1.2. Nepiekrītot šim spriedumam, *Fazenda Pública* (Valsts kase) pārstāve cēla prasību *Supremo Tribunal Administrativo* [Augstākā administratīvā tiesa], kurā tā izvirzīja vairākus argumentus, kuru rezultātā tika izdarīti šādi secinājumi:

A – Šī prasība ir par 2018. gada 14. jūnija sprieduma atcelšanu, ciktāl tajā par nesaderīgu ar likumu, proti, *Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado* (turpmāk tekstā – “PVN kodekss”) 9. pantu tiek uzskatītas PVN korekcijas, kas veiktas, pamatojoties uz to, ka reģistrēšanās SPA procedūrām tiek uzskatīta par darbību, kas ir apliekama ar PVN un nav no tā atbrīvota, un līdz ar to atcelti apstrīdētie paziņojumi (PVN un nokavējuma procentu aprēķini par 2010., 2011. un 2012. taksācijas gadu).

B. – Galvenais juridiskais jautājums šajā lietā ir noteikt, vai uz konkrētiem prasītājas sniegtajiem pakalpojumiem attiecas atbrīvojums no pievienotās vērtības nodokļa (PVN), kas ir paredzēts PVN kodeksa 9. panta 2. punktā, konkrēti tādēļ, ka tās ir “darbības, kas ir cieši saistītas ar ārstniecības un veselības aprūpes pakalpojumu sniegšanu”.

C. – Atbildes sniegšanai ir nepieciešams, pirmkārt, interpretēt tiesību normu, kurā ir paredzēts atbrīvojums, mēģinot, ciktāl tas ir iespējams un nepieciešams, noskaidrot tajā ietvertos jēdzienus, un, otrkārt, interpretēt faktiskos apstākļus, lai noskaidrotu, vai tie ir iekļaujami tiesību normā paredzētajā hipotēzē.

D – Iemesli, kas ir šīs pārsūdzības pamatā, ir saistīti ar abiem jautājumiem: tiesību normas interpretāciju un faktu interpretāciju.

E. – PVN kodeksa 9. panta 2. punkts (tiesību norma, kurā paredzēts atbrīvojums) ir jāinterpretē atbilstoši Savienības tiesībām un ar to saistītajai Tiesas judikatūrai.

F. – Ar šo tiesību normu valsts tiesībās ir transponēts Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (turpmāk tekstā – “PVN direktīva”) 132. panta 1. punkta b) apakšpunkts.

G – PVN kodeksa norma ir jāinterpretē atbilstoši tam, kā šo Savienības tiesību normu ir interpretējusi Tiesa, jo saskaņā ar Savienības tiesībās jau sen iedibinātu principu dalībvalstu tiesām visas savas valsts tiesības ir jāinterpretē atbilstoši Savienības tiesībām (Tiesas spriedums, 2006. gada 4. jūlijs, C-212/04, *Adeneler* u.c.).

H – No paša PVN direktīvas 132. panta formulējuma izriet, ka tajā paredzēto atbrīvojumu tvērums ir dalībvalstīm saistošs. Atskaitot skaidri paredzētus izņēmuma gadījumus, dalībvalstis nedrīkst minētajā pantā paredzētās darbības neatbrīvot no nodokļa un drīkst tās atbrīvot vienīgi šajā atbrīvojumā paredzētajā apmērā. To apstiprina Tiesa spriedumā *Skatteverket* (Tiesas spriedums, 2013. gada 21. marts, C-91/12, *PFC Clinic AB*).

I – Saskaņā ar iedibināto Tiesas judikatūru PVN atbrīvojumi, kas paredzēti PVN direktīvas 132. pantā, ir autonomi Savienības tiesību jēdzieni, kuru mērķis ir novērst atšķirības PVN sistēmas piemērošanā starp dalībvalstīm (spriedums, 1999. gada 25. februāris, C-349/96, *CPP*, 15. punkts; spriedums, 1989. gada 15. jūnijs, 348/87, *Stichting Uitvoering Financiële Acties/Staatssecretaris van Financiën*, 11. punkts, un spriedums, 2010. gada 28. janvāris, C-473/08, *Eulitz*, 25. punkts).

J – No iedibinātās judikatūras arī izriet, ka PVN direktīvas 132. pantā paredzētie atbrīvojumi no PVN neatbrīvo visus vispārēju interešu pasākumus, bet vienīgi tos, kas ir uzskaitīti un detalizēti aprakstīti minētajā tiesību normā (it īpaši skat. spriedumus, 1985. gada 11. jūlijs, Komisija/Vācija, 107/84, 17. punkts; 2003. gada 20. novembris, *d'Ambrumenil* un *Dispute Resolution Services*, C-307/01, 54. punkts, un *Eulitz*, 26. punkts).

K – Tomēr šo jēdzienu interpretācijai ir jāatbilst minēto atbrīvojumu mērķim un tai jāievēro nodokļu neitralitātes princips, kas raksturīgs kopējai PVN sistēmai, prasības. Tādējādi šis šauras interpretācijas princips nenozīmē, ka termini, kas izmantoti minētajā 132. panta 2. punktā paredzēto atbrīvojumu definēšanā, jāinterpretē veidā, kas tiem atņemtu iedarbību (it īpaši skat. spriedumu, 2007. gada 14. jūnijs, C-445/05 *Haderer*, 18. punkts un tajā minētā judikatūra, un spriedumu *Eulitz*, minēts iepriekš, 27. punkts un tajā minētā judikatūra).

L – Tādējādi “medicīniskās aprūpes” jēdziena, kas minēts PVN direktīvas 132. panta 1. punkta b) apakšpunktā, (gluži tāpat kā “medicīniskās aprūpes sniegšanas” jēdziena, kas minēts šīs direktīvas 132. panta 1. punkta c) apakšpunktā) mērķis ir diagnosticēt, ārstēt un iespējamā apjomā izārstēt slimības vai veselības anomālijas (skat. spriedumus, 2013. gada 21. marts, C-91/12, *PFC Clinic*, 25. punkts, un 2010. gada 10. jūnijs, C-86/09, *Future Health Technologies*, 37. un 38. punkts).

M – [PVN direktīvas] 132. panta 1. punkta b) apakšpunkts ir jāinterpretē šauri: termini, kas izmantoti, lai apzīmētu [PVN] direktīvas 132. pantā minētos atbrīvojumus, ir interpretējami šauri, ņemot vērā, ka tās ir atkāpes no vispārējā principa, ka ar PVN tiek aplikts katrs pakalpojums, ko pret atlīdzību sniedz nodokļu maksātājs.

N – Turklāt minētās normas piemērošana, ko Tiesa veic lietā *De Fruytier* (spriedums, 2015. gada 2. jūlijs, C-334/14, *De Fruytier*) un vēl vairāk lietā *Klinikum Dortmund* (spriedums, 2014. gada 13. marts, C-366/12, *Klinikum*

*Dortmund*), kurās abās tika aplūkota medicīnisko pakalpojumu joma, liecina par to, ka normas par ārstniecības un veselības aprūpes pakalpojumu atbrīvošanu no PVN šobrīd Tiesa interpretē šauri.

O – Tiesa ir izteikusies cik vien skaidri iespējams, ka tiesību normas mērķis ir atbrīvot medicīniskos pakalpojumus to šaurā nozīmē.

P – No Tiesas sprieduma, neveicot pārlietu šauru darbības “terapeitiskā mērķa” interpretāciju, jāsecina, ka šī tiesību norma ir jāinterpretē šauri, tādējādi, ka atbrīvojumā tiek iekļauti vienīgi medicīniskie pakalpojumi šaurā izpratnē, kā arī ar tiem “cieši saistītās” darbības.

Q – Aplūkotā tiesību norma – PVN kodeksa 9. panta 2. punkts – aptver divas hipotēzes jeb situācijas: 1) “ārstniecības un veselības aprūpes pakalpojumus” un 2) ar tiem “cieši saistītās darbības”. Šķiet, ka nav vairāk šaubu par to, ka šīs lietas faktiskajos apstākļos var runāt vienīgi par to kvalificējamību par “darbībām, kas cieši saistītas ar ārstniecības un veselības aprūpes pakalpojumu sniegšanu” kvalifikāciju.

R – Atbilstošais formulējums PVN direktīvas 132. panta 1. punkta b) apakšpunktā ir “slimnīcas un medicīnisko aprūpi, kā arī ar tām cieši saistītās darbības”.

S – PVN direktīvā ne 132. pantā, ne citviet nav paredzēta jēdziena “ar slimnīcas un medicīnisko aprūpi cieši saistītu darbību” definīcija.

T – Attiecībā uz summu, kas iekasēta saistībā ar reģistrēšanos SPA procedūrām, zemākās instances tiesa vienīgi norāda, ka “[..] ja šī summa ir iekasēta par ūdensdziedniecības nodrošināšanu, kas jau tiek uzskatīti par atbrīvotiem no PVN, arī [reģistrēšanās] būtu jāuzskata par atbrīvotu no nodokļa, jo tā tiek iekasēta tikai pēc ārsta konsultācijas un ar noteikumu, ka norīkojumu veikt ūdensdziedniecību ir devis kvalificēts ārsts”. Ar visu pienācīgo pietāti - kurai gan nevajadzētu liegt šo jautājumu iztīrīt – ir vaicājams, vai zemākās instances tiesas nostājā nav pieļauta kļūda tāpēc, ka tā nav izpildījusi pienākumu strīdīgās tiesību normas interpretēt šauri?

U – Atgriezīsimies pie sprieduma *De Fruytier* un pārbaudīsim, vai tajā ar slimnīcas un medicīnisko aprūpi cieši saistītu darbību jēdzienu Tiesa ir piemērojusi atbilstīgi, proti, vai tā ir “darbība, kas veikta pirms vai pēc (diagnostiskās) pakalpojuma sniegšanas, ar kuru tā ir savienota vai saistīta tādējādi, ka veicina šā pakalpojuma īstenošanu”, kuru līdz ar to var uzskatīt par papildu vai pakārtotu galvenajam pakalpojumam? Vai tā ir “darbība, kas, lai arī pati par sevi nebūdamā klienta mērķis, tomēr nodrošina to, ka galvenais pakalpojums tiek sniegts labākā kvalitātē vai labākos apstākļos”? (frāzes pēdējās atspoguļo doktrīnas konceptuālo pieeju šajā ziņā, it īpaši LAIRES, Rui (2012), *O IVA nas Atividades Culturais, Educativas, Recreativas, Desportivas e de Assistência Médica ou Social*, Coimbra: Almedina I IDEFF, 133.–4. lpp., un NEVES, Filipe Duarte (2010), *Código do IVA e Legislação Complementar, Comentado e Anotado*, Porto: Vida Económica, 178. lpp.).

V – Abos gadījumos atbilde acīmredzami ir apstiprinoša. Tomēr pat šādā gadījumā Tiesas uzskatā nav ar medicīnisko aprūpi cieši saistītas darbības. Tas iezīmē to, ka doktrīnā minētās definīcijas neatbilst jaunākajai Tiesas judikatūrai.

X – Šīs nostājas pamatojumam ir jāatsaucas uz citu Tiesas spriedumu, kas pieņemts lietā C-366/12 (spriedums 2014. gada 13. marts, C-366/12, *Klinikum Dortmund*), kurā Tiesa noslēguma secinājumos uzskatīja, ka citostatisko medikamentu piegādei, kuru, veicot vēža pacientu ambulatoro ārstēšanu, veic slimnīcas aptieka, nevar piemērot atbrīvojumu no PVN. Lai gan minētajā lietā patiešām netika iztirzāts “cieši saistītu darbību” jēdziens, tajā apspriestais joprojām ir ļauj uzskatāmi parādīt, cik šaura 2015. gadā bija Tiesas interpretācija par atbrīvojumiem veselības aprūpes pakalpojumu jomā.

Y – Pamatojoties uz abām iepriekš minētajām Tiesā izspriestajām lietām, nav iespējams definēt ar ārstniecības un veselības aprūpes pakalpojumu sniegšanu “cieši saistītu darbību” jēdzienu, bet tajās ir rodams apstiprinājums, ka Tiesa pieprasa attiecīgās tiesību normas šauru interpretāciju.

Z – Turklāt *De Fruytier* lietā ir rodama līdz šim vienīgā spēkā esošā robežšķirtne: darbības, kas “galvenajam” ārstniecības pakalpojumam nodrošina saikni, kas ir vienlīdz mazāk cieša par to, kāda ir sniegta šajā lietā, nevar tikt uzskatītas par “darbībām, kas ir cieši saistītas ar ārstniecības vai veselības aprūpes pakalpojumu sniegšanu”.

AA – No visa iepriekš minētā var secināt, ka summu, ko prasītāja iekasē par reģistrēšanos SPA procedūrām, nevar kvalificēt kā “darbību, kas ir cieši saistīta” ar ārstniecības vai veselības aprūpes pakalpojumu sniegšanu.

AB – [...] Pārsūdzētajā spriedumā, atsaucoties uz nodokļu revīzijas ziņojumu un tā attiecīgajiem pielikumiem, ir norādīts, ka: summa, ko nodokļa maksātāja (prasītāja) ir iekasējusi kā maksu par “reģistrēšanos SPA procedūrām”, tiek maksāta tikai reizi gadā; tās samaksa vēl nenozīmē, ka procedūras tiks veiktas, jo lietotājiem, samaksājot minēto abonentmaksu, ir vienīgi tiesības iegādāties vēlāmās procedūras, nevis tās saņemt.

AC – Tādējādi [...]: “Taču aplūkotajā lietā ir skaidrs, ka lietotāju veiktais maksājums par “reģistrēšanos SPA procedūrām” nav maksa par ārstniecības pakalpojumiem un tāpēc nav [atlīdzība] ne par faktisku veselības aprūpes pakalpojumu, ne arī par veselības aizsardzību, profilaksi vai rehabilitāciju, līdz ar to tam nevar piemērot nedz PVN kodeksa 9. panta [1]. punktā, nedz 2. punktā paredzēto atbrīvojumu.”

AD – Turklāt [...] no administratīvo [aprēķina] pārskatīšanas [*reclamação graciosa*] iesniegumu noraidīšanas [lēmumu] projektā ietvertās informācijas [...] izriet, ka (ūdensdziedniecības iestāžu darbību reglamentējušajā) 1928. gada 20. aprīļa Dekrētā Nr. 15401 jēdziens “abonēšanas nodeva” tika paredzēts, nosakot, ka reģistrāciju var veikt vienīgi pēc tam, kad lietotāju bija apsekojis klīnikas direktors vai ārsts, kurš ir specializējies hidroloģijā un kurš ir tiesīgs

nodarboties ar ārstniecību ūdensdziedniecības iestādē; reģistrācija tika veikta pēc tam, kad par apsekošanu atbildīgais ārsts bija pienācīgi aizpildījis medicīnisko dosjē; bija jāsamaksā nodeva, bez kuras lietotājs nevarēja uzsākt ūdensdziedniecības procedūras. 1928. gada 20. aprīļa Dekrēts Nr. 15401 tika atcelts ar 2004. gada 11. jūnija Dekrētlikumu Nr. 142/2004, kurā vairs nav paredzēta reģistrācijas nodeva, līdz ar to šis jēdziens tiesību aktos vairs nav paredzēts.

AE – Turklāt “atsauces uz dokumentiem, kas jau ir iekļauti lietas materiālos, nevar uzskatīt par faktu apgalvojumiem, jo viss tiesvedības norises gaitā notikušais ir oficiāli zināms”, skat. Jorge Lopes de Sousa, *CPPT anotado e comentado*, 6. izdevums, 225. lpp., kurā ir atsauce uz Augstākās administratīvās tiesas spriedumiem [..].

AF – Ir uzskatāms, ka ar lietotāju maksāto dažāda apmēra maksājumu par “reģistrāciju” tiek apmaksāti nevis stacionāro ārstniecības pakalpojumi vai ārstu, zobārstu, vecmāšu, medicīnas māsu vai paramedicīniskā personāla sniegtie pakalpojumi, bet gan maksāts par tiesībām saņemt virkni pakalpojumu, jeb, izsakoties prasītājas vārdiem: “[tā ir] līdzeklis, ar kuru lietotājiem kļūst pieejama vai nu ārsta konsultācija, vai arī norīkotās procedūras”, un tāpēc nav [atlīdzība] ne par faktisku veselības aprūpes pakalpojumu, ne arī par veselības aizsardzību, profilaksi vai rehabilitāciju, līdz ar to tam nevar piemērot nedz PVN kodeksa 9. panta 1. punktā, nedz 2. punktā paredzēto atbrīvojumu.

AG – Taču zemākās instances tiesa ir nonākusi pie pretēja secinājuma: tā uzskata, ka, tā kā šī summa tiek iekasēta par to, lai būtu pieejamas ūdensdziedniecības procedūras, kas jau tiek uzskatītas par atbrīvotām no nodokļa, arī šī summa ir jāuzskata par atbrīvotu no nodokļa, jo tā tiek iekasēta vienīgi pēc ārsta konsultācijas un ar nosacījumu, ka norīkojumu uz šīm procedūrām ir izdarījis kvalificēts ārsts. Šis ir vienīgais izdarītā secinājuma pamatojums.

AH – Spriedumā nav sniegts neviens arguments, lai pierādītu, kādā ziņā strīdīgās darbības (pat netieši) ietilptu jēdzienā “darbības, kas ir cieši saistītas ar [veselības aprūpi], ko sniedz slimnīcas, klīnikas, veselības aprūpes iestādes un citas līdzīgas iestādes”.

AI – Tāpat nav skaidrs, kā tiesa varēja nonākt pie šāda secinājuma, ņemot vērā, ka tas neizriet no likuma, to nepamato neviens interpretācijas arguments un nav atsauces ne uz juridisko literatūru vai judikatūru, kas pamatotu tās interpretāciju.

AJ – Kā norādīts iepriekš, judikatūrā vēl nav definēts jēdziens “ar slimnīcas un medicīniskās aprūpes pakalpojumiem cieši saistītas darbības”. Ticamākā informācija, kas ņemama vērā attiecībā uz tā piemērošanu konkrētajā gadījumā, ir šā jēdziena interpretācija, ko Tiesa veikusi lietā *De Fruytier*. Un pat toreiz Tiesa uzskatīja, ka asins transportēšana līdz laboratorijai nav uzskatāma par saistītu darbību.

AK – Tādējādi jāuzskata, ka šādu reģistrēšanos SPA procedūrām nevar kvalificēt kā darbību, kas “cieši saistīta ar ārstniecības un veselības aprūpes pakalpojumu sniegšanu” un ka pretējais nav pamatoti pierādīts.

AL – Tā kā pastāv nopietnas šaubas par iztīrājamo jautājumu, ir jāiesniedz lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu Eiropas Savienības Tiesai, attiecīgi apturot lietas izskatīšanu līdz brīdim, kad minētā Tiesa pieņems nolēmumu.

Ņemot vērā visu iepriekš minēto, tiek lūgts apmierināt šo prasību un atcelt pārsūdzēto spriedumu ar visām no tā izrietošajām tiesiskajām sekām.

I.3. Atbildētāja apelācijas tiesvedībā iesniedza iebildumu rakstu, kurā tā izklāsta vairākus argumentus, kuru rezultātā tā lūdz “apelācijas sūdzību noraidīt un pārsūdzēto spriedumu atstāt negrozītu”.

I.4. Šajā tiesā norīkotais prokurors sniedza atzinumu, kurā secināts, ka:

“Pārsūdzētais spriedums ir jāgroza apstrīdētajā daļā.

Apelācijas sūdzība ir jāapmierina un apstrīdētais spriedums ir jāatceļ apstrīdētajā daļā vai, ja strīdīgais jautājums būtu uzskatāms par tādu, kas rada nopietnas šaubas, jāvēlējas Tiesā ar lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu, apturot tiesvedību”.

## II. Apelācijas sūdzības priekšmets

Ciktāl apelācijas sūdzība ir par *Autoridade Tributária* (nodokļu iestādei) nelabvēlīgo pārsūdzētā sprieduma daļu, ir jānoskaidro, vai maksājumi, kas iekasēti par “*reģistrēšanos SPA procedūrām*”, netiek atbrīvoti no PVN, jo tie nav “*darbības, kas ir cieši saistītas ar ārstniecības un veselības aprūpes pakalpojumu sniegšanu*” atbilstoši PVN kodeksa 9. panta 2. punktā un Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) (PVN direktīva) 132. panta 1. punkta b) apakšpunktā noteiktajam.

Ja šīs pēdējās minētās tiesību normas piemērošana rada šaubas, ir jāizvērtē, vai šis jautājums ir jāiesniedz EST vērtējumam saistībā ar prejudiciālu jautājumu un vai šajā gadījumā ir jāaptur tiesvedība.

## III. Pamatojums

### III. 1. Fakti

No faktiem, kas tiek uzskatīti par pierādītiem pārsūdzētajā spriedumā, tostarp izriet, ka prasītāja no *Alcafache* termālo ūdeņu kūrorta - kurš tiek uzskatīts par valsts veselības aprūpes dienesta neietilpstošu primārās veselības aprūpes iestādi bez stacionārās aprūpes iespējām - apmeklētājiem iekasēja maksājumus par

“reģistrēšanos SPA procedūrām”, kuru kopsumma 2010., 2011. un 2012. gadā sasniedza attiecīgi 87 003,00 EUR, 72 654,00 EUR un 55 627,50 EUR, kā tas ir konstatēts nodokļu revīzijas ziņojumā, ar kuru ir pamatoti paziņojumi par PVN, ko *Autoridade Tributária* (nodokļu iestāde) pēc savas ierosmes aprēķināja, piemērojot šīm summām 23 % likmi, kā arī nokavējuma procentus.

Atbilstoši minētajā ziņojumā noteiktajam [..]:

“[...] Ja lietotājs pienāk pie reģistratūras un tās personālam dara zināmu, kuru pakalpojumu tas vēlas saņemt, var tikt piemērotas divas procedūras:

1. Ja klients vēlas izmantot “klasiskās ūdensdziedniecības procedūras”, viņam pirms tam obligāti jākonsultējas pie kāda SPA telpās strādājošajiem ārstiem - speciālistiem hidroloģijā, lai saņemtu norīkojumu uz veicamajām procedūrām.

Šajā brīdī lietotājs apmaksā konsultāciju, kā arī maksājuma par “reģistrēšanos SPA procedūrām” summu (kas uzņēmuma tīmekļa vietnē tiek dēvēta par “inscrição nas águas termais” [reģistrēšanās termālajiem ūdeņiem]), kas ir derīga visu attiecīgo gadu, kā arī norīkotajām procedūrām (kuras var saņemt uzreiz vai vēlāk, ņemot vērā, ka norīkojums ir derīgs līdz tā izrakstīšanas gada 31. decembrim), šīm summām nodokļu maksātājs piemēro atbrīvojumu no PVN, kas ir norādīts rēķinā atbilstoši PVN kodeksa 9. panta 2. punktam.

[Procedūras] tiek apmaksātas pirms to uzsākšanas.

Uzņēmuma oficiālajā tīmekļa vietnē ir brīdinājums: “*Nemiet vērā, ka ikviena reģistrācija ir individuāla un personīga un domāta tam, lai pierakstītos ārsta apmeklējumam. Norīkojumu veicamajām procedūrām vēlāk izsniegs mūsu ārsts, kurš ir specializējies hidroloģijā.*”

[..]

2. Ja klients vēlas izmantot “termālā SPA” pakalpojumu, ārsta konsultācija nav obligāta attiecībā uz procedūrām, kuru ilgums nepārsniedz 3 dienas [..]

Lietotājam nav jāmaksā maksājums par “reģistrēšanos SPA procedūrām” neatkarīgi no tā, vai notiek vai nenotiek ārsta konsultācija.”

Tāpat saskaņā [..] ar šo pašu ziņojumu:

“[...] lai varētu izmantot procedūras, kas ir iekļautas kategorijā “klasiskās ūdensdziedniecības procedūras”, lietotājiem ir ne tikai jāveic ārsta apmeklējums, bet arī jāreģistrējas.

Reģistrēšanās brīdī lietotājs samaksā maksājumu, kuru nodokļa maksātājs sauc par “reģistrēšanos SPA procedūrām” un kura apmērs 2011. un 2012. taksācijas gadā

sasniedza 30 EUR, 33 EUR un 36 EUR, un, to nesamaksājot, lietotāji nevar uzsākt hidroloģiskās procedūras [..]”

Turpmāk minētajā [..] ziņojumā ir paredzēts, ka:

1. Ir konstatēts, ka no klienta ar “SPA rēķinu/kvīti” vai “SPA avansa maksājumu” tiek iekasēts maksājums par “reģistrēšanos SPA procedūrām”.
2. Atbilstoši iepriekš norādītajam, 2014. gada 18. jūnijā uzņēmums rakstveidā norādīja [..]:

Maksājums par “reģistrēšanos SPA procedūrām” ir maksa par to, ka katram SPA lietotājam tiek ik gadus iekārtots un atjaunināts personīgais dosjē, kurā ir iekļauta tostarp medicīniskā karte (ņemot vērā, ka Termas de Alcafache neļauj izmantot ūdensdziedniecības procedūras tiem, kuri iepriekš nav konsultējušies pie ārsta), un kas ietilpst [PVN kodeksa] 9. panta 2. punkta tvērumā, ņemot vērā apkārtrakstu [..]. Tā ir derīga attiecībā uz SPA sezonu, proti, tā ir derīga līdz pēdējai attiecīgā gada dienai, kurā SPA darbojas.”

3. Šīs summas obligātais maksājums vienīgi sniedz iespēju piekļūt hidroloģiskajām procedūrām, neatkarīgi no tā, vai tās tiek veiktas.
4. Summa, kuru nodokļu maksātājs iekasē par “reģistrēšanos SPA procedūrām”:
  - a. tiek maksāta reizi gadā;
  - b. tās samaksa vēl nenozīmē, ka procedūras tiks veiktas ;
  - c. samaksājot “abonentmaksu”, lietotājiem ir vienīgi tiesības iegādāties vēlāmās procedūras, nevis tiesības tās saņemt.

Attiecībā uz tā saukto “klasisko ūdensdziedniecības procedūru” pakalpojumiem, kas ietver vairākas otolaringoloģijas/elpceļu un reimatoloģijas procedūras, pārsūdzētajā spriedumā arī tiek uzskatīts, ka ir pierādīts, ka tiem ir terapeitiska funkcija, kas nav novērota citos tā sauktajos “ūdens procedūru labsajūtas veicināšanai” vai “SPA ūdens procedūru” pakalpojumos, ko arī piedāvā šajā SPA.

### III. 2. Pamatojums

Saskaņā ar PVN kodeksa 9. panta 2. punktu no PVN tostarp ir atbrīvotas:

– “ārstniecības un veselības aprūpes pakalpojumu sniegšana, kā arī ar tām cieši saistītas darbības, ko veic slimnīcas, klīnikas, veselības aprūpes iestādes un citas līdzīgas iestādes”.

Ar minēto tiesību normu valsts tiesībās tiek transponēts Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) (PVN direktīva) 132. panta

1. punkta b) apakšpunkts, kurā ir arī paredzēts, ka no PVN atbrīvo “*slimnīcas un medicīnisko aprūpi, kā arī ar tām cieši saistītas darbības*”.

Saskaņā ar šo PVN kodeksa normu atbrīvojums no PVN attiecas uz darbībām, kas ir cieši saistītas ar “ārstniecības un veselības aprūpes pakalpojumu sniegšanu”, k veic “slimnīcās” un citās līdzīgās iestādēs.

Jautājumā par to, vai pastāv cieša saikne starp “reģistrēšanos SPA procedūrām” un ārstniecības (un veselības aprūpes pakalpojumu sniegšanu atbilstoši PVN kodeksa formulējumam), ņemot vērā Tiesas jau noteiktos kritērijus, nav skaidrs, vai šīs summas, kas iekasētas kā maksājums par “reģistrēšanos SPA procedūrām”, ir jāuzskata par cieši saistītām ar šo aprūpi.

Var uzskatīt, ka atsevišķi apstākļi liek izdarīt šādu secinājumu, piemēram, tas, ka [“reģistrēšanās SPA procedūrām”] ir maksa par to, ka katram lietotājam tiek iekārtots medicīnisko karti ietverošs personīgais dosjē, kas tiem dod tiesības iegādāties procedūras, kas ietilpst kategorijā “klasiskās ūdensdziedniecības procedūras”, attiecībā uz kurām netiek apstrīdēts, ka tās kā sniegtie pakalpojumi un darbības, ir atbrīvotas no nodokļa.

Taču rodas šaubas par iespēju šos maksājumus par “reģistrēšanos SPA procedūrām” saistīt ar PVN direktīvas 132. panta 1. punkta b) apakšpunktā minēto medicīniskās aprūpes pakalpojumu sniegšanu.

Turklāt, kā var secināt, apmeklējot tīmekļa vietni “[www.curia.europa.eu/juris/](http://www.curia.europa.eu/juris/)”, Eiropas Savienības Tiesa (EST) vēl savā judikatūrā nav lēmusi par “reģistrēšanās SPA procedūrām” maksājumu aplikamību ar PVN. Šis jautājums nav ticis izskatīts arī tās spriedumā *De Fruytier*, kas minēts iepriekš.

Visbeidzot, ņemot vērā prasības, kas izriet no Savienības tiesību pārākuma un atbilstīgās interpretācijas principiem, attiecībā uz kuriem lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir būtisks instruments, lai nodrošinātu vēlamo Savienības tiesību interpretācijas un piemērošanas vienveidību visās dalībvalstīs, kā arī Savienības tiesību aizsardzības sistēmas saskaņotību un principu par personas tiesību uz efektīvu tiesību aizsardzību tiesā, tiek uzskatīts par lietderīgu un nepieciešamu saskaņā ar LESD 267. pantu lūgt EST lemt par šādu prejudiciālu jautājumu attiecībā uz PVN direktīvas 132. panta 1. punkta b) apakšpunkta interpretāciju:

— **Vai maksājumi - kas veikti par to, ka tiek iekārtots katra lietotāja medicīnisko karti ietverošs personīgais dosjē, kas dod tiesības iegādāties “klasiskās ūdensdziedniecības procedūras” – ir ietverami PVN direktīvas 132. panta 1. punkta b) apakšpunktā paredzētajā jēdzienā “cieši saistītas darbības” un līdz ar to uzskatāmi par atbrīvotiem no PVN?**

[..]