

Lieta C-407/07

Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing

pret

Staatssecretaris van Financiën

(Hoge Raad der Nederlanden lūgums sniegt prejudiciālu nolūmumu)

Sestā PVN direktīvā – 13. panta A daļas 1. punkta f) apakšpunkts – Atbrīvojumi no nodokļa – Nosacījumi – Pakalpojumi, ko sniedz neatkarīgas grupas – Pakalpojumi, kas sniegti vienam vai vairākiem grupas locekļiem

Sprieduma kopsavilkums

Noteikumi par nodokļiem – Tiesību aktu saskaņošana – Apgrozījuma nodokļi – Kopēja pievienotās vērtības nodokļa sistēma – Sestajā direktīvā paredzētjie atbrīvojumi no nodokļa

(Padomes Direktīvas 77/388 13. panta A daļas 1. punkta f) apakšpunkts)

Sestās direktīvas 77/388 par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem, 13. panta A daļas 1. punkta f) apakšpunkts ir interpretējams tādējādi, ka, ja ir ievēroti citi šajā normā paredzētie nosacījumi, pakalpojumi, ko saviem locekļiem sniedz neatkarīgas grupas, ir atbrīvoti no nodokļa saskaņā ar minēto normu pat tad, ja šie pakalpojumi ir sniegti tikai vienam vai dažiem no minētajiem locekļiem.

Šīs normas piemērošanas jomas ierobežojumu, neiekaujot atbrīvojumos no pievienotās vērtības nodokļa pakalpojumus, kurus neatkarīgas grupas sniedz saviem locekļiem gadījumos, kad minēto locekļu vajadzības atšķiras, neapstiprina tās mērķis – radīt atbrīvojumu no pievienotās vērtības nodokļa, lai izvairītos no tā, ka personai, kas piedāvā noteiktus pakalpojumus, ir jāmaksā minētais nodoklis, kad tai ir jāsadarbojas ar citiem profesionāliem, izmantojot kopīgu struktūru, kas uzēmas veikt darbības, kuras ir vajadzīgas, lai īstenotu minētos pakalpojumus.

Turklāt vajadzēja minēto normu interpretēt šauri nevar radīt situāciju, kad katram neatkarīgas grupas loceklim tiek piešķirtas tiesības atēmt citiem šīs grupas locekļiem iespēju izmantot atbrīvojumu no pievienotās vērtības nodokļa, jebkurā brīdī izlemjot neizmantot kādu pakalpojumu, ko sniedz grupa, kurā saskaņotāji ir nolūmis piedalīties minētais loceklis. Šādas tiesības pastāv šāda katram neatkarīgas grupas loceklim neizriet ne no Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta f) apakšpunkta redakcijas, ne mērķa.

(sal. ar 36., 37. un 41. punktu un rezolutīvo daļu)

TIESAS SPRIEDUMS (trešā palāta)

2008. gada 11. decembrī (*)

Sestā PVN direktīva – 13. panta A daļas 1. punkta f) apakšpunkts – Atbrīvojumi no nodokļa – Nosacījumi – Pakalpojumi, ko sniedz neatkarīgas grupas – Pakalpojumi, kas sniegti vienam vai vairākiem grupas locekļiem

Lieta C-407/07

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši EKL 234. pantam, ko *Hoge Raad der Nederlanden* (Nīderlande) iesniedza ar lūgumu, kas pieņemts 2007. gada 10. augustā un kas Tiesā reģistrēts 2007. gada 5. septembrī, tiesvedībā

Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing

pret

Staatssecretaris van Financiën.

TIESA (trešā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs A. Ross [A. Rosas], tiesneši A. Ō'Kēfs [A. Ó Caoimh], J. Klučka [J. Klucka] (referents), U. Lehmušs [U. Lohmus] un P. Linda [P. Lindh],

ģenerālvokāle E. Šārpstone [E. Sharpston],

sekretāre S. Strēmholma [C. Strömholm], administratore,

ģemot vērā rakstveida procesu un 2008. gada 4. septembra tiesas sēdi,

ģemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

– *Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing* vērā – B. Zadelhofs [B. Zadelhoff], advokāts,

– Nīderlandes valdības vērā – K. Viselsa [C. Wissels], K. ten Dama [C. ten Dam] un M. de Grāfe [M. de Grave], pārstāvji,

– Eiropas Kopienų Komisijas vērā – M. van Bēks [M. van Beek] un D. Triandafilu [D. Triantafyllou], pārstāvji,

noklausījusies ģenerālvokāta secinājumus 2008. gada 9. oktobra tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu attiecas uz Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “Sestā direktīva”), 13. panta A daļas 1. punkta f) apakšpunkta interpretāciju.

2 Šis līgums tika iesniegts tiesvedībā starp *Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing* (turpmāk tekstā – “*Stichting*”) un *Staatssecretaris van Financiën* sakarā ar paziņojumu par pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā – “PVN”) maksājumu par laika posmu no 1994. gada 1. janvāra līdz 1998. gada 31. decembrim.

Atbilstošās tiesību normas

3 Sestās direktīvas devītajā un vienpadsmitajā apsvērumā ir paredzēts:

“tā kā jāsaskaņo nodokļu bāze, lai Kopienas likmes piemērošana darījumiem, par ko uzliek nodokļus, radītu līdzvērtīgus sekas visās dalībvalstīs;

[..]

tā kā jāstāda kopā atbilstošo saraksts, lai Kopienas pašu resursus visās dalībvalstīs varētu iekasēt vienādi.”

4 Sestās direktīvas 13. pantā ir noteikts:

“Atbilstoši valsts teritorijā

A. Atbilstoši dažādu darbību sabiedrības interesēs.

1. Ciktāl tas nav pretrunā ar citiem Kopienas noteikumiem, dalībvalstīs atbilstoši turpmāk minētās darbības atbilstīgi noteikumiem, ko tās pieņem, lai nodrošinātu pareizu un godīgu šo atbilstošu piemērošanu un lai nepieautu nekādu nodokļu nemaksāšanu, apiešanu vai aunprātīgu izmantošanu:

[..]

f) pakalpojums, ko sniedz neatkarīgas personu grupas, kuru darbība ir atbilstoši no pievienotās vērtības nodokļa vai uz kuru darbību pievienotās vērtības nodoklis neattiecas, lai sniegtu šo grupu locekļiem pakalpojums, kas tieši nepieciešami to darbības veikšanai, ja šīs grupas patstāvīgi pieprasa no saviem locekļiem precīzi atlīdzināt savu daļu kopīgajos izdevumos, ar noteikumu, ka šāds atbilstošs nevar radīt konkurences traucējumus;

[..].”

Pamata prāva un prejudiciālais jautājums

5 *Stichting* ir slimnīcu un citu veselības aprūpes iestāžu apvienība, kuru starpā ir *Orde van Medisch Specialisten* (ārstu speciālistu biedrība), *Koninklijke Nederlandse Maatschappij tot Bevordering van de Geneeskunst* (Nīderlandes Karaliskā ārstniecības veicināšanas sabiedrība), *Nationale Ziekenhuisraad* (Valsts slimnīcu padome), *Vereniging van Nederlandse Ziekenfondsen*

(Nīderlandes Slimokasu savienība), *Kontaktorgaan Landelijke Organisaties van Ziektekostenverzekeraars* (Slimokasu organizāciju kontaktiestāde) un *Nederlandse Vereniging voor Ziekenhuisdirecteuren* (Nīderlandes Slimnīcu vadītāju apvienība).

6 No iesniedzējtiesas lūmuma izriet, ka *Stichting* par atlīdzību saviem biedriem, kuru darbība ir atbrīvota no pievienotās vērtības nodokļa vai uz kuru darbību pievienotās vērtības nodoklis neattiecas, sniedz pakalpojumu veselības aprūpes jomā, tostarp arī pakalpojumu attiecībā uz kvalitātes normām veselības aprūpē, kā arī kvalitātes politikas izveidošanai un atbalstam šajā jomā.

7 Daļā no *Stichting* sniegtajiem pakalpojumiem slimnīcām, kas ir tās biedri, tiek finansēta atbilstoši 1980. gada 20. novembra Likumam par tarifiem veselības aprūpē (*Wet tarieven gezondheidszorg*, Stb. 1980, n° 646). Šie pakalpojumi ir atbrīvoti no PVN saskaņā ar 1968. gada Likuma par apgrozījuma nodokli (*Wet op de omzetbelasting* 1968) 11. panta 1. punkta u) apakšpunktu, kas transponē Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta f) apakšpunktu.

8 *Stichting* dažiem saviem biedriem, proti – slimnīcām, kā arī citām iestādēm un personām sniedz pakalpojumu, par kuriem tās saņem atsevišķu samaksu, un šo pakalpojumu saņēmējiem rēķini tiek izrakstīti individuāli.

9 Attiecībā uz pārdotajiem minētajiem pakalpojumiem *Stichting* tika izsniegts paziņojums par maksājumu PVN apmēru par laika posmu no 1994. gada 1. janvāra līdz 1998. gada 31. decembrim, kuru pāc sēdzes izskatīšanas inspektors nolēma atstāt spēkā, jo minētie pakalpojumi neesot atbrīvoti no PVN.

10 *Stichting* pārsūdzēja šo lūmumu *Gerechtshof te Amsterdam*, kas to atcēla ar 2004. gada 1. jūnija spriedumu un samazināja maksājumu nodokļa summu līdz 182 460 NLG. Tomēr tas nosprieda, ka attiecībā uz pamata lietā aplūkotajiem pakalpojumiem *Stichting* ir izrakstījusi atsevišķus rēķinus un ka atbilstošā atlīdzība nesedza kopēgos izdevumus 1968. gada Likuma par apgrozījuma nodokli 11. panta 1. punkta u) apakšpunkta izpratnē. Līdz ar to atbrvojums no PVN nevarēja tikt piešķirts.

11 *Stichting* iesniedza kasācijas sēdzesbu *Hoge Raad der Nederlanden*, kura norādā, ka nav strīda par to, ka pamata lietā aplūkotie pakalpojumi ir tieši nepieciešami šīs grupas locekļiem to darbības, kas ir atbrīvota no pievienotās vērtības nodokļa, veikšanai un ka nav konkurences traucējumu.

12 Iesniedzējtiesa uzsver, ka, ja pamata lietā aplūkotie pakalpojumi patiešām ir pakalpojumi Sestās direktīvas izpratnē un ja *Stichting* par šiem pakalpojumiem pieprasa atlīdzību, kura nepārsniedz reālās izmaksas, rodas jautājums, vai summas, kas ir pieprasītas no šīs grupas locekļiem, atbilst daļai no kopēgajiem izdevumiem, kas radušies minētajiem locekļiem, Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta f) apakšpunkta izpratnē.

13 Uzskatot, ka prāvas, kuru izskata iesniedzējtiesa, atrisināšana ir atkarīga no šīs normas interpretācijas, *Hoge Raad der Nederlanden* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālo jautājumu:

“Vai Sest? s direkt? vas 13. panta A da? as 1. punkta ievadteikums un f) apakšpunkts ir interpret? jams t? d? j? di, ka tas attiecas ar? uz pakalpojumiem, ko šaj? norm? min? t? s grupas sniedz saviem locek? iem un kas ir tieši nepieciešami, lai šie locek? i veiktu darb? bas, kuras ir atbr? votas no pievienot? s v? rt? bas nodok? a vai uz kur? m pievienot? s v? rt? bas nodoklis neattiecas, un par kuriem samaksai ir piepras? ti vien? gi saist? b? ar šiem pakalpojumiem radušies izdevumi, ja š? di pakalpojumi tiek sniegti tikai vienam vai daži? em locek? iem?”

Par prejudici? lo jaut? jumu

14 Sav? jaut? jum? iesniedz? jtiesa b? t? b? jaut?, vai Sest? s direkt? vas 13. panta A da? as 1. punkta f) apakšpunkts ir interpret? jams t? d? j? di, ka, ja ir iev? roti citi šaj? norm? paredz? tie nosac? jumi, pakalpojumi, ko saviem locek? iem sniedz neatkar? gas grupas, ir atbr? voti no nodok? a saska? a ar min? to normu pat tad, ja šie pakalpojumi ir sniegti tikai vienam vai daži? em no min? tajiem locek? iem.

Tiesai iesniegtie apsv? rumi

15 *Stichting* un Eiropas Kopien? Komisija pied? v? atbild? t apstiprinoši uz uzdoto jaut? jumu, uzsverot, ka, ja tiktu sniegta noliedzoša atbilde, tad Sest? s direkt? vas 13. panta A da? as 1. punkta f) apakšpunkta piem? rošanas joma tiktu b? tiski ierobežota.

16 T? s nor? da, ka, ja neatkar? ga grupa sniedz vienam vai daži? em no t? s locek? iem pakalpojumu, kas ietilpst min? t? s grupas darb? bas aprakst?, tad min? tais pakalpojums esot atbr? vojams no PVN, k? tas ir paredz? ts Sest? s direkt? vas 13. panta A da? as 1. punkta f) apakšpunkt?.

17 *Stichting* apgalvo, ka t? s daudzajiem locek? iem, kas visi darbojas vesel? bas apr? pes jom?, ne vienm? r esot vien? das vajadz? bas, jo tie neveic viena veida darb? bas, un, lai izmantotu min? to atbr? vojumu no nodok? a, nav iesp? jama t? da situ? cija, ka visi min? ti locek? i izmantotu visas darb? bas, kas tiek veiktas grupas ietvaros.

18 Šaj? sakar? *Stichting* preciz?, ka tad, kad k? ds pakalpojums tiek sniegts tikai vienam no t? s locek? iem, par to tiekot izrakst? ts r? ?ins atbilstoši t? patiesaj? m izmaks? m, iev? rojot gr? matved? bas noteikumus. Min? t? jam loceklim tiekot izrakst? ts r? ?ins par tam atbilstošo kop? go izdevumu da? u, un vi? š maks? jot tikai šo da? u. T? d? j? di esot iev? roti Sest? s direkt? vas 13. panta A da? as 1. punkta f) apakšpunkta piem? rošanas nosac? jumi.

19 Komisija no savas puses piebilst, ka no š? s normas redakcijas neesot secin? ms, ka visiem neatkar? gas grupas locek? iem ir j? izmanto katrs pakalpojums.

20 Turkl? t t? pamatojas uz 2003. gada 20. novembra spriedumu liet? C? 8/01 *Taksatorringen* (*Recueil*, I? 13711. lpp., 60.–62. punkts), k? ar? uz ?ener? ladvok? ta Mišo [*Mischo*] secin? jumu šaj? liet? 117. un turpm? kajiem punktiem, lai apgalvotu, ka N? derlandes vald? bas nor? d? t? interpret? cija padar? tu atbr? vojumu no nodok? a par praktiski gandr? z nepiem? rojamu.

21 T? atg?dina divus nosac?jumus, kuri, p?c ?ener?ladvok?ta Mišo dom?m, k? nor?d?ts iepriekš min?tajos secin?jumos, esot j?izpilda, lai rastos ties?bas uz Sest?s direkt?vas 13. panta A da?as 1. punkta f) apakšpunkt? min?to atbr?vojumu no nodok?a, proti – pakalpojumu sniedz?ja grup? ir j?ietilpst tikai t?diem operatoriem, kas veic no nodok?a atbr?votu darb?bu vai t?du darb?bu, uz kuru nodoklis neattiecas, un neatkar?gajai grupai nedr?kst b?t m?r?is g?t pe??u t?d?j?di, ka t? dr?kst piepras?t saviem locek?iem segt tikai t?s izmaksas, kas tai ir raduš?s, apmierinot locek?u vajadz?bas, neg?stot nek?du pe??u.

22 Savuk?rt N?derlandes vald?ba uzskata, ka uz uzdoto jaut?jumu ir j?sniedz noliedzoša atbilde. T? uzskata, ka šaj? liet? noteicošais jaut?jums ir zin?t, vai pakalpojums ir sniegts visu locek?u kop?g?s interes?s vai viena locek?a person?g?s un individu?l?s interes?s.

23 Savos rakstveida apsv?rumos t? s?kum? apšaubā, ka pamata liet? apl?kotie pakalpojumi neradot konkurences trauc?jumus, it ?paši attiec?b? uz pakalpojumu, kuram nepieciešama person?la pieš?iršana. Turkl?t past?vot konkurences trauc?jumu risks, ja piepras?t? samaksa par pakalpojumiem atspogu?o tikai min?to pakalpojumu tieš?s izmaksas. N?derlandes vald?ba uzskata, ka izmaksas, uz kur?m atsaucas iesniedz?jtiesa, esot re?l?s izmaksas, proti – tieš?s un netieš?s izmaksas, un ka re?l?s izmaksas esot gr?ti nosak?mas. T?d?j?di esot gr?ti sadal?t re?l?s izmaksas atbilstoši katrai darb?bai, kad *Stichting* sniedz pakalpojumu tikai vienam vai dažiem no t?s locek?iem.

24 Attiec?b? uz Sest?s direkt?vas 13. panta A da?as 1. punkta f) apakšpunkta interpret?ciju N?derlandes vald?ba atg?dina, ka atbr?vojumi no PVN samaksas principa esot j?interpret? šauri (2002. gada 20. j?nija spriedums liet? C?287/00 Komisija/V?cija, *Recueil*, I?5811. lpp., 43. punkts), ka tie esot autonomi Kopien? ties?bu j?dzieni (1989. gada 15. j?nija spriedums liet? 348/87 *Stichting Uitvoering Financiële Acties*, *Recueil*, 1737. lpp., 11. punkts, un iepriekš min?tais spriedums liet? Komisija/V?cija, 44. punkts) un ka tiem esot j?attiecas uz ?pašajiem nosac?jumiem, kas ir nepieciešami, lai izmantotu šos atbr?vojumus (1995. gada 11. augusta spriedums liet? C?453/93 *Bulthuis?Griffioen*, *Recueil*, I?2341. lpp., 18. punkts).

25 Sest?s direkt?vas 13. panta A da?as 1. punkta f) apakšpunkta redakcijas izp?te un šaj? norm? paredz?t? atbr?vojuma no nodok?a past?v?šanas m?r?is pier?dot, ka t? neattiecas uz pakalpojumiem, kas ir sniegti tikai dažiem neatkar?gas grupas locek?iem. Attiec?gajam atbr?vojumam no nodok?a ir nepieciešama prec?za kop?go izdevumu da?as, kas attiecas uz grupas locek?iem, atmaks?šana, bet tas neesot iesp?jams attiec?b? uz pakalpojumiem, kas ir sniegti tikai vienam vai dažiem min?t?s grupas locek?iem.

26 Pamatojoties uz ?ener?ladvok?ta Mišo secin?jumu 118.–122. punktu, kas tika sniegti liet?, kur? tika pie?emts iepriekš min?tais spriedums liet? *Taksatorringen*, N?derlandes vald?ba uzskata, ka min?taj? norm? paredz?t? atbr?vojuma no nodok?a past?v?šanas m?r?is esot v?l?šan?s neaplikt ar nodokli efektivit?tes pieaugumu, kas rodas no neatkar?gas grupas locek?u iekš?jas sadarb?bas. L?dz ar to Sest?s direkt?vas 13. panta A da?as 1. punkta f) apakšpunkta piem?rošanas jom? ietilpstot tikai pakalpojumi, ko neatkar?ga grupa sniedz kop?gi visiem t?s locek?iem. Ja š? grupa sniedz pakalpojumu dažiem t?s locek?iem, tad tas esot nevis iekš?js pakalpojums, bet gan neatkar?gs pakalpojums, kas rada attiec?bas “r?kojuma dev?js – izpild?t?js”, kuras neatbilst attiec?g? atbr?vojuma no nodok?a m?r?im.

Tiesas atbilde

27 Pirmk?rt, attiec?b? uz Sest?s direkt?vas 13. panta A da?as 1. punkta f) apakšpunkta, kas attiecas uz pakalpojumiem, kuri sniegti neatkar?gas grupas locek?iem, k? ar? konkurences trauc?jumu risku, piem?rošanas nosac?jumiem ir j?atg?dina, ka, ?stenojot EKL 234. pant?

paredz?to sadarb?bas proced?ru, nevis Tiesas, bet valsts tiesas kompetenc? ir konstat?t faktus, ar kuriem ir saist?ts str?ds, un izdar?t no tiem secin?jumus, lai pie?emtu atbilstošu l?mumu (skat. it ?paši 1999. gada 16. septembra spriedumu liet? C?435/97 *WWF u.c.*, *Recueil*, I?5613. lpp., 32. punkts; 2001. gada 23. oktobra spriedumu liet? C?510/99 *Tridon*, *Recueil*, I?7777. lpp., 28. punkts, k? ar? 2007. gada 11. decembra spriedumu liet? C?291/05 *Eind*, Kr?jums, I?10719. lpp., 18. punkts).

28 T?d?j?di uz valsts tiesas uzdotajiem jaut?jumiem ir j?atbild, ?emot v?r? pie??mumu, uz ko t? ir atsaukusies sav? l?mum? par prejudici?l? jaut?juma uzdošanu, proti, ka nav str?da par to, ka pamata liet? apl?kotie pakalpojumi ir tieši nepieciešami *Stichting* locek?iem to darb?bas, kas ir atbr?vota no pievienot?s v?rt?bas nodok?a, veikšanai un ka nepast?v konkurences trauc?jumi.

29 Otrk?rt, no Sest?s direkt?vas dev?t? un vienpadsmit? apsv?ruma izriet, ka t?s m?r?is ir saska?ot PVN b?zi un ka atbr?vojumi no š? nodok?a ir patst?v?gi Kopienu ties?bu j?dzieni, kas, k? to jau ir nospriedusi Tiesa, ir j?apl?ko ar min?to direkt?vu izveidot?s kop?j?s PVN sist?mas visp?r?j? kontekst? (skat. it ?paši 1987. gada 26. marta spriedumu liet? 235/85 Komisija/N?derlande, *Recueil*, 1471. lpp., 18. punkts, un iepriekš min?to spriedumu liet? *Stichting Uitvoering Financiële Acties*, 10. punkts).

30 Turkl?t atbilstoši past?v?gajai judikat?rai j?dzieni, kas izmantoti, lai apz?m?tu Sest?s direkt?vas 13. pant? min?tos atbr?vojumus, ir interpret?jami šauri, ?emot v?r?, ka t?s ir atk?pes no visp?r?j? principa, ka PVN tiek iekas?ts par katru pakalpojumu, ko pret atl?dz?bu sniedzis nodok?u maks?t?js (skat. iepriekš min?tos spriedumus liet? *Stichting Uitvoering Financiële Acties*, 13. punkts, un liet? *Taksatorringen*, 36. punkts, k? ar? 2007. gada 14. j?nija spriedumu liet? C?434/05 *Horizon College*, Kr?jums, I?4793. lpp., 16. punkts). Tom?r šo j?dzienu interpret?cijai ir j?atbilst min?to atbr?vojumu m?r?im un j?iev?ro nodok?u neitralit?tes principa pras?bas, kas rakstur?gas kop?jai PVN sist?mai. T?d?j?di šis šauras interpret?cijas princips nenoz?m?, ka j?dzieni, kas izmantoti min?taj? 13. pant? paredz?to atbr?vojumu defin?šan?, j?interpret? veid?, kas tiem at?emtu noz?mi (iepriekš min?tais spriedums liet? *Horizon College*, 16. punkts). Tiesas judikat?ras m?r?is nav noteikt t?du interpret?ciju, kas padar?tu attiec?gos atbr?vojumus par gandr?z piln?b? nepiem?rojamiem praks? (iepriekš min?tais spriedums liet? *Taksatorringen*, 62. punkts).

31 Attiec?b? uz Sest?s direkt?vas 13. panta A da?as 1. punkta f) apakšpunktu ir j?nor?da, ka no t? redakcijas neizriet, ka taj? paredz?tais atbr?vojums no nodok?a ir piem?rojams tikai tiem pakalpojumiem, kurus neatkar?ga grupa ir sniegusi visiem saviem locek?iem.

32 Atbilstoši šai redakcijai Kopienu likumdev?js ir tikai paredz?jis, ka atbr?vojums no PVN attiecas uz pakalpojumiem, ko sniedz neatkar?gas grupas, ja t?s pieprasa no saviem locek?iem prec?zi atl?dzin?t savu da?u kop?gajos izdevumos.

33 N?derlandes vald?ba uzskata, ka, ja Sest?s direkt?vas 13. panta A da?as 1. punkta f) apakšpunkt? ir paredz?ts, ka neatkar?gas grupas locek?iem ir j?pieprasa prec?zi atl?dzin?t savu da?u kop?gajos izdevumos, tas noz?m?jot, ka tikai tie pakalpojumi, kas sniegti visiem š?s grupas locek?iem, varot tikt atbr?voti no PVN. J?dziens "kop?gie izdevumi" nor?dot uz pakalpojumiem, kas ir sniegti visiem min?t?s grupas locek?iem, nevis atseviš?am t?s biedram.

34 Šaj? sakar? ir j?uzsver, k? to ir nor?d?jusi ?ener?ladvok?te savu secin?jumu 18. punkt?, ka neatkar?gas grupas locek?u vajadz?bas var main?ties katr? taks?cijas period?, un konkr?taj? period? daži pakalpojumi tiks sniegti visiem locek?iem, citi – tikai dažiem locek?iem, bet v?l citi – tikai vienam no tiem.

35 T?pat, kad neatkar?gu grupu veido vair?ki locek?i, kuru vajadz?bas atš?iras, ir piln?b?

iespējams, ka pakalpojumi, ko tiem sniedz šī grupa, sistemātiski nav identiski.

36 Līdz ar to Nīderlandes valdības piedāvātā interpretācija ierobežotu Sestās direktivas 13. panta A daļas 1. punkta f) apakšpunkta piemērošanas jomu, neiekļaujot atbrīvojumus no PVN pakalpojumus, kurus neatkarīgas grupas sniedz saviem locekļiem gadījumos, kad minēto locekļu vajadzības atšķiras.

37 Šādu šīs normas piemērošanas jomas ierobežojumu neapstiprina tās mērķis – radīt atbrīvojumu no PVN, lai izvairītos no tā, ka personai, kas piedāvā noteiktus pakalpojumus, ir jāmaksā minētais nodoklis, kad tai ir jāsadarbojas ar citiem profesionāliem, izmantojot kopīgu struktūru, kas uzņemas veikt darbības, kuras ir vajadzīgas, lai īstenotu minētos pakalpojumus.

38 Ir jāuzsver, ka pat tad, kad pakalpojumi tiek sniegti tikai vienam vai dažiem neatkarīgās grupas locekļiem, šo pakalpojumu sniegšanas izmaksas ir kopīgas izmaksas, jo tās radušās grupai, kas ir izveidota šim nolīkam, un ar izmaksu aprēķina metodēm ir iespējams noteikt precīzu izdevumu daļu, kas attiecināma uz katru individuāli sniegto pakalpojumu.

39 Tāpat minētie pakalpojumi ir sniegti, ievērojot mērķus, kuriem ir izveidota neatkarīgā grupa, un tādējādi tie tiek piedāvāti atbilstoši grupas uzdevumam.

40 Līdz ar to nav iespējams Sestās direktivas 13. panta A daļas 1. punkta f) apakšpunktu interpretēt kā tādū, kas atbrīvojumu no PVN pakāauj nosacījumam, ka pakalpojumiem ir jātiek piedāvātiem visiem attiecīgās neatkarīgās grupas locekļiem.

41 Papildus ir jānorāda, ka vajadzībā minēto normu interpretēt šauri nevar radīt situāciju, kad katram neatkarīgās grupas loceklim tiek piešķirtas tiesības atļemt citiem šīs grupas locekļiem iespēju izmantot atbrīvojumu no PVN, jebkurā brīdī izlemjot neizmantot kādu pakalpojumu, ko sniedz grupa, kurā šākotnāji ir nolīmis piedalīties minētais loceklis. Šādas tiesības pastāvšana katram neatkarīgās grupas loceklim neizriet ne no Sestās direktivas 13. panta A daļas 1. punkta f) apakšpunkta redakcijas, ne mērķa.

42 Līdz ar to minētajā normā paredzētajam atbrīvojumam no nodokļa ir jāattiecas uz pakalpojumiem, kurus neatkarīgā grupa sniedz saviem locekļiem dažādos taksācijas periodos vai pat sniedz vienam vai vairākiem locekļiem vienā taksācijas periodā.

43 No visa iepriekš minētā izriet, ka uz uzdoto jautājumu ir jāatbild, ka Sestās direktivas 13. panta A daļas 1. punkta f) apakšpunkts ir interpretējams tādējādi, ka, ja ir ievēroti citi šajā normā paredzētie nosacījumi, pakalpojumi, ko saviem locekļiem sniedz neatkarīgās grupas, ir atbrīvoti no nodokļa saskaņā ar minēto normu pat tad, ja šie pakalpojumi ir sniegti tikai vienam vai dažiem no minētajiem locekļiem.

Par tiesāšanas izdevumiem

44 Attiecībā uz pamata lietas dalībniekiem šīs tiesvedībā ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanas izdevumiem. Tiesāšanas izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti lietās dalībnieku tiesāšanas izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (trešā palāta) nospriež:

Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktivas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopējā pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze, 13. panta A daļas 1. punkta f) apakšpunkts ir interpretējams tādējādi, ka, ja ir ievēroti citi šajā normā paredzētie nosacījumi, pakalpojumi, ko saviem locekļiem sniedz neatkarīgās grupas, ir atbrīvoti no nodokļa saskaņā ar minēto normu pat tad, ja šie pakalpojumi ir sniegti tikai vienam vai dažiem no

min?tajiem locek?iem.

[Paraksti]

* Tiesved?bas valoda – holandiešu.