

Pagaidu versija

TIESAS SPRIEDUMS (otr? pal?ta)

2019. gada 20. novembr? (*)

L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu – Nodok?i – Pievienot?s v?rt?bas nodoklis (PVN) – Sest? direkt?va 77/388/EEK – 13. panta A da?as 1. punkta f) apakšpunkts – Atbr?vojumi – Pakalpojumi, ko sniedz neatkar?gas personu grupas – Pakalpojumu sniegšana dal?bniekiem un subjektiem, kas nav dal?bnieki

Liet? C?400/18

par l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Hof van Cassatie* (Kas?cijas tiesa, Be??ija) iesniedza ar l?mumu, kas pie?emts 2018. gada 19. apr?l? un kas Ties? re?istr?ts 2018. gada 18. j?nij?, tiesved?b?

Infohos

pret

Belgische Staat,

TIESA (otr? pal?ta)

š?d? sast?v?: pal?tas priekšs?d?t?js A. Arabadžijevs [*A. Arabadjiev*], tiesneši P. Dž. Šv?rebs [*P. G. Xuereb*] (referents), T. fon Danvics [*T. von Danwitz*], K. Vajda [*C. Vajda*] un A. Kumins [*A. Kumin*],

?ener?ladvok?ts: Dž. Pitrucella [*G. Pitruzzella*],

sekret?rs: A. Kalots Eskobars [*A. Calot Escobar*],

?emot v?r? rakstveida procesu,

?emot v?r? apsv?rumus, ko sniedza:

- *Infohos v?rd?* – *F. Soetaert, advocaat,*
- *Be??ijas vald?bas v?rd?* – *J.?C. Halleux un P. Cottin, k? ar? C. Pochet, p?rst?vji,*
- *Portug?les vald?bas v?rd?* – *L. Inez Fernandes un R. Campos Laires, k? ar? P. Barros da Costa un J. Marques, p?rst?vji,*
- *Eiropas Komisijas v?rd?* – *L. Lozano Palacios un W. Roels, p?rst?vji,*

noklaus?jusies ?ener?ladvok?ta secin?jumus 2019. gada 11. j?lija tiesas s?d?,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par to, kā interpretēt Padomes Sestās direktīvas 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 1977, L 145, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “Sestā direktīva”), 13. panta A daļas 1. punkta f) apakšpunktu.

2 Šis līgums ir iesniegts saistībā ar tiesvedību starp *Infohos* un *Belgische Staat* (Beļģijas valsts) par pievienotās vērtības nodokļa (PVN) uzrēķinu par 2002.–2004. gadu.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 Sestā direktīva kopš 2007. gada 1. janvāra ir atcelta un aizstāta ar Padomes Direktīvu 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.). Tomēr, ņemot vērā pamatlietas faktisko apstākļu norises laiku, uz šo lietu attiecas Sestā direktīva.

4 Sestās direktīvas devītajā un vienpadsmitajā apsvērumā bija paredzēts:

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

[..]

“tā kā jāpastāda kopējais atbrīvojumu saraksts, lai Kopienas pašu resursus visās dalībvalstīs varētu iekasēt vienādi.”

5 Sestās direktīvas 2. pantā bija noteikts:

“Pievienotās vērtības nodoklis jāmaksā:

1. Par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību attiecīgās valsts teritorijā veicis nodokļu maksātājs, kas kā tās rēķojas;

[..].”

6 Sestās direktīvas 13. pantā “Atbrīvojumi valsts teritorijā” bija paredzēts:

“A. Atbrīvojumi dažādu darbību sabiedrības interesēs.

1. Ciktāl tas nav pretrunā [..] citiem Kopienas noteikumiem, dalībvalstis atbrīvo turpmāk minētās darbības atbilstīgi noteikumiem, ko tās pieņem, lai nodrošinātu pareizu un godīgu šo atbrīvojumu piemērošanu un lai nepieļautu nekādu nodokļu nemaksāšanu, apiešanu vai āunprātīgu izmantošanu:

[..]

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

[..].”

7 Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta f) apakšpunkts atbilst Direktīvas 2006/112 131. pantam un 132. panta 1. punkta f) apakšpunktam.

Beidzas tiesības

8 PVN kodeksa 44. panta 2. punkta 1.bis apakšpunktā, redakcijā, kas ir piemērojama pamatlīetas faktiskajiem apstākļiem, bija noteikts, ka no PVN ir atbrīvoti “pakalpojumi, ko saviem dalībniekiem sniedz neatkarīgas personu grupas, kuru darbība ar šo pantu ir atbrīvota no nodokļa vai attiecībā uz kuru darbību tās nav nodokļa maksātājas, ja šie pakalpojumi ir tieši nepieciešami minētās darbības veikšanai un ja šīs grupas pieprasa no saviem dalībniekiem precīzi atmaksāt savu daļu kopējās izdevumos, ja vien atbrīvojums nerada konkurences izkropojumu; karalis regulē šo atbrīvojuma piemērošanas nosacījumus”.

9 1991. gada 5. jūlija *koninklijk besluit nr. 43 met betrekking tot de vrijstelling op het stuk van de belasting over de toegevoegde waarde ten aanzien van de door zelfstandige groeperingen van personen aan hun leden verleende diensten* (Karaļa 1991. gada 5. jūlija dekrēts Nr. 43 par atbrīvojumu no pievienotās vērtības nodokļa pakalpojumiem, ko neatkarīgas personu grupas sniedz saviem dalībniekiem) (*Belgisch Staatsblad*, 6.8.1991., 17215. lpp.), 2. pantā bija paredzēts:

“Pakalpojumi, kurus 1. pantā minētās neatkarīgas personu grupas sniedz saviem dalībniekiem, ir atbrīvoti no nodokļa, ja:

1° grupas darbības ietver vienīgi pakalpojumu sniegšanu tieši tās dalībnieku labā un ja visi dalībnieki veic darbību, kura saskaņā ar Kodeksa 44. pantu ir atbrīvota no nodokļa vai attiecībā uz kuru tie nav nodokļa maksātāji.”

Pamatlieta un prejudiciālais jautājums

10 *Infohos* ir grupa, kas ir specializējusies slimnīcu informācijas tehnoloģijās. Tā sniedz, pirmkārt, slimnīcu informācijas tehnoloģiju pakalpojumus slimnīcām, kas ir tās dalībnieki, un, otrkārt, tā sniedz pakalpojumus arī subjektiem, kas nav tās dalībnieki.

11 2000. gada 5. septembrā tā noslēdza sadarbības līgumu ar *IHC Group NV* par jaunu vai inovatīvu lietojumprogrammu kopīgu izstrādi pēc pašas *Infohos* pasūtījuma slimnīcām, kas ir tās dalībnieces.

12 *Infohos* nav reģistrējusies kā PVN maksātāja, jo tās ieskatā, pirmkārt, atbilstoši PVN kodeksa 6. pantam tā neesot uzskatāma par PVN maksātāju vai katrā ziņā uz to attiecoties šā kodeksa 44. panta 2. punkta 1.bis apakšpunktā paredzētais atbrīvojums no nodokļa.

13 Pēc 2005. gada 20. aprīlī veiktās kontroles nodokļu iestāde uzskatīja, ka pakalpojumi, kurus savstarpīgi sniedza *Infohos* un *IHC Group*, ir apliekami ar PVN. Turklāt nodokļu iestādes ieskatā ar nodokli apliekamu pakalpojumu sniegšanas subjektam, kuri nav grupas dalībnieki, sekas ir tādas, ka arī *Infohos* dalībniekiem sniegtie pakalpojumi ir apliekami ar PVN, jo *Infohos* vairs nevar izmantot PVN kodeksa 44. panta 2. punkta 1.bis apakšpunktā paredzēto atbrīvojumu no nodokļa attiecībā uz grupas dalībniekiem sniegtajiem pakalpojumiem.

14 2005. gada 13. decembrā nodokļu iestāde sagatavoja protokolu, kurā konstatēti šie pārkāpumi, un pēc tam izdeva maksājuma rēķojumu, kurš tika atzīts par izpildīamu.

15 2007. gada 22. maijā ar *inter partes* prasību, kas celta *rechtbank van eerste aanleg Brugge*

(Briges pirmās instances tiesa, Beļģija), *Infohos* lūdz šo tiesu atzīt šo prasību par pieņemamu un pamatotu un lūdz ar to apturēt nodokļu iestādes izdot maksājuma rēķojuma izpildi, nospriest, ka pieprasītās summas nav jāmaksā, un, pakārtoti, piespriest atcelt uzliktos sodus vai vismaz būtiski samazināt tos, piespriest atļaut dzinēt visas uz šo maksājuma rēķojuma pamata iekasētās summas, pieskaitot nokavējuma procentus, kā arī piespriest Beļģijas valstij atļaut dzinēt tiesāšanās izdevumus.

16 Ar 2009. gada 23. februāra spriedumu *rechtbank van eerste aanleg Brugge* (Briges pirmās instances tiesa) nosprieda, ka PVN kodeksa 44. panta 2. punkta 1.*bis* apakšpunktā paredzētā atbrīvojuma piemērošanas nosacījumi nav izpildīti un ka *Infohos* ir jāmaksā PVN par visiem pakalpojumiem, kurus tā sniegusi gan saviem dalībniekiem, gan subjektiem, kuri nav grupas dalībnieki.

17 *Infohos* pārsūdzēja šo spriedumu *hof van beroep te Gent* (Gentes apelācijas tiesa, Beļģija).

18 Ar 2010. gada 21. septembra spriedumu šī tiesa nosprieda, ka *Infohos* nevar izmantot PVN kodeksa 44. panta 2. punkta 1.*bis* apakšpunktā paredzēto atbrīvojumu, jo atbrīvojuma piemērošana kropotu konkurenci. Turklāt tā nosprieda, ka *Infohos* kā jaukts nodokļa maksātājs PVN kodeksa 46. panta izpratnē var celt prasību pret Beļģijas valsti par nodokļu atmaksu.

19 Nodokļu iestāde tādējādi iesniedza kasācijas sūdzību *Hof van Cassatie* (Kasācijas tiesa, Beļģija).

20 Ar 2014. gada 31. oktobra spriedumu šī tiesa atcēla *hof van beroep te Gent* (Gentes apelācijas tiesa) spriedumu pretrunīgā konstatējuma dēļ, pirmkārt, ka *Infohos* nevar atsaukties uz PVN kodeksa 44. panta 2. punkta 1.*bis* apakšpunktu un ka tā ir uzskatāma par tādā, kurai ir neierobežots nodokļu maksāšanas statuss, un, otrkārt, ka turklāt tā var pamatoti atsaukties uz jaukta nodokļa maksātāja statusu.

21 *Hof van Cassatie* (Kasācijas tiesa) nodeva lietu *hof van beroep te Antwerpen* (Antverpenes apelācijas tiesa, Beļģija).

22 Ar 2016. gada 20. septembra spriedumu šī pārdzīvotā minētā tiesa nosprieda, ka *Infohos* nevarot izmantot PVN kodeksa 44. panta 2. punkta 1.*bis* apakšpunktā paredzēto atbrīvojumu no nodokļa, jo tā esot sniegusi pakalpojumus arī subjektiem, kuri nav grupas dalībnieki.

23 *Infohos* pārsūdzēja spriedumu *Hof van Cassatie* (Kasācijas tiesa), tostarp kā pamatojumu norādīja, ka Karaļa dekrēta Nr. 43 2. panta 1. punktā ietvertā atbrīvojuma no PVN piemērošanas nosacījums – saskaņā ar kuru neatkarīgā personu grupa var sniegt pakalpojumus vienīgi saviem dalībniekiem – neesot paredzēts Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta f) apakšpunktā un tādējādi tas esot pretrunīgs šai tiesību normai.

24 Iesniedzātāja atgādina, ka *hof van beroep te Antwerpen* (Antverpenes apelācijas tiesa) nosprieda, ka Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta f) apakšpunkta un, it īpaši, šajā tiesību normā paredzētā nosacījuma – saskaņā ar kuru neatkarīgām personu grupām saviem dalībniekiem ir jāpieprasa vienīgi precīzi atļaut dzinēt savu daļu kopīgajos izdevumos – šaura interpretācija izslēdzot, ka šīs grupas pakalpojumi tiktu sniegti arī subjektiem, kuri nav to dalībnieki. *Hof van beroep te Antwerpen* (Antverpenes apelācijas tiesa) arī uzskatīja – tā kā *Infohos* ir ne tikai sniegusi pakalpojumus saviem dalībniekiem, bet arī pārdēvusi lietojumprogrammas trešajām personām, tā atbrīvojumu nevar izmantot attiecībā uz visām veiktajām darbībām.

25 Iesniedzātāja uzskata, ka šo strīdu var atrisināt, vienīgi interpretējot Sestās direktīvas

13. panta A da?as 1. punkta f) apakšpunktu.

26 Šajos apstākļos *Hof van Cassatie* (Kasācijas tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“Vai [Sestās direktīvas] 13. panta A da?as 1. punkta f) apakšpunkts, tagad [Direktīvas 2006/112] 132. panta 1. punkta f) apakšpunkts, ir jāinterpretē tādējādi, ka atbilstoši tam dalībvalstis var attiecībā uz tajā paredzēto atbrīvojumu no nodokļa paredzēt ekskluzīvā nosacījumu, atbilstoši kuram neatkarīgai grupai, kura pakalpojumu sniedz arī subjektiem, kas nav tās dalībnieki, par dalībniekiem sniegtajiem pakalpojumiem arī jāmaksā PVN pilnā apmērā?”

Par prejudiciālo jautājumu

27 Ar savu jautājumu iesniedzītāja b?t?b? v?las noskaidrot, vai Sestās direktīvas 13. panta A da?as 1. punkta f) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tam pretrunā ir tāda valsts tiesību norma kā pamatlietā apl?kotā, ar kuru atbrīvojuma no PVN piešķiršana ir pakāauta nosacījumam, ka neatkarīgās personu grupas sniedz pakalpojumus vienīgi saviem dalībniekiem, kā rezultātā šādām grupām, kuras sniedz pakalpojumus arī subjektiem, kas nav grupas dalībnieki, ir jāmaksā PVN pilnā apmērā, tostarp par pakalpojumiem, ko tās sniedz saviem dalībniekiem.

28 Lai atbildētu uz šo jautājumu, ir jāatgādina, ka atbilstoši Sestās direktīvas 13. panta A da?as 1. punkta f) apakšpunktam dalībvalstis – saskaņā ar to noteiktiem nosacījumiem ar mērķi nodrošināt pareizu un godīgu šajā tiesību normā paredzēto atbrīvojumu piemērošanu un lai nepieautu nekādu nodokļu nemaksāšanu, apiešanu vai ?aunprātīgu izmantošanu – atbrīvo no nodokļa pakalpojumus, ko sniedz neatkarīgās personu grupas, kuru darbība ir atbrīvota no PVN vai attiecībā uz kuru darbību tās nav nodokļa maksātājas, lai sniegtu šo grupu dalībniekiem pakalpojumus, kas tieši nepieciešami šīs darbības veikšanai, ja šīs grupas saviem dalībniekiem vienīgi pieprasa precīzi atmaksāt savu daļu kopējās izdevumos, ar nosacījumu, ka šīs atbrīvojums nerada konkurences izkropojumus.

29 Šajā ziņā no Sestās direktīvas devītā un vienpadsmitā apsvēruma izriet, ka tās mērķis ir saskaņot PVN b?zi un ka atbrīvojumi no šā nodokļa ir patstāvīgi Savienības tiesību j?dzieni, kas, kā to jau ir nospriedusi Tiesa, ir jāapl?ko ar minēto direktīvu izveidotās kopējās PVN sistēmas vispārīgā kontekstā (spriedums, 2008. gada 11. decembris, *Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing*, C?407/07, EU:C:2008:713, 29. punkts un tajā minētā judikatūra).

30 Turklāt saskaņā ar pastāvīgo judikatūru j?dzieni, kas lietoti, lai raksturotu Sestās direktīvas 13. pantā paredzētos atbrīvojumus, ir interpretējami šauri, jo šie atbrīvojumi ir atkāpe no vispārīgā principa, saskaņā ar kuru PVN ir piemērojams katram pakalpojumam, ko nodokļu maksātājs sniedz par atlīdzību. Tomēr šo j?dzienu interpretācijai ir jāatbilst minēto atbrīvojumu mērķiem un jābūt ievērotam kopējās PVN sistēmas pamatā esošā nodokļu neitralitātes principa prasībām. Tādējādi šā šaurās interpretācijas prasība nenozīmē, ka minētajā 13. pantā norādīto atbrīvojumu definēšanā lietotie j?dzieni ir jāinterpretē tā, ka atbrīvojumi zaudē savu iedarbību. Tiesas judikatūras mērķis nav noteikt t?du interpretāciju, kas padarītu attiecīgos atbrīvojumus par gandrīz pilnībā nepiemērojamiem praksē (spriedums, 2008. gada 11. decembris, *Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing*, C?407/07, EU:C:2008:713, 30. punkts un tajā minētā judikatūra).

31 Kā atgādināts šā sprieduma 28. punktā, runājot par Sestās direktīvas 13. panta A da?as 1. punkta f) apakšpunkta formulējumu, tajā paredzētais atbrīvojums attiecas uz pakalpojumu sniegšanu, ko veic neatkarīgās personu grupas saviem dalībniekiem. Savukārt no šā

formulējuma neizriet, ka pakalpojumu sniegšana, ko veic šādas grupas saviem dalībniekiem, ir izslēgta no minētā atbrīvojuma, ja šīs grupas turklāt sniedz pakalpojumus arī subjektiem, kas nav to dalībnieki.

32 Tādējādi, lai gan saskaņā ar šo tiesību normu minētais atbrīvojums var tikt piešķirts vienīgi par pakalpojumiem, kurus neatkarīgās personu grupas sniedz saviem dalībniekiem, no tās formulējuma nevar secināt, ka tā var tikt piemērota vienīgi tad, ja šīs grupas pakalpojumus var sniegt tikai saviem dalībniekiem.

33 Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru, interpretējot Savienības tiesību normu, ir jāņem vērā ne tikai tās teksts, bet arī tās konteksts un ar tiesisko regulējumu, kurā šī norma ir ietverta, izvirzītie mērķi (spriedums, 2019. gada 3. oktobris, *Wasserleitungsverband Nördliches Burgenland u.c.*, C-197/18, EU:C:2019:824, 48. punkts).

34 Runājot par Sestās direktivas 13. panta A daļas 1. punkta f) apakšpunkta kontekstu, ir jāuzsver, ka šīs direktivas 13. panta A daļas nosaukums ir "Atbrīvojumi dažāmu darbības sabiedrības interesēs" un tas ir ietverts šīs direktivas X sadaļā, kas veltīta atbrīvojumiem no PVN. Šis virsraksts norāda, ka minētās direktivas 13. panta A daļas 1. punkta f) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums attiecas tikai uz tām neatkarīgām personu grupām, kuru dalībnieki veic darbības sabiedrības interesēs (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2017. gada 21. septembris, *Komisija/Vācija*, C-616/15, EU:C:2017:721, 44. punkts).

35 Šis konteksts neatklāj elementus, no kuriem izrietētu, ka minētais atbrīvojums attiektos tikai uz neatkarīgām personu grupām, kas sniedz pakalpojumus vienīgi saviem dalībniekiem.

36 Attiecībā uz Sestās direktivas 13. panta A daļas 1. punkta f) apakšpunktu ir jāatgādina, ka no Tiesas judikatūras izriet, ka šīs tiesību normas mērķis ir "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 uzemas veikt darbības, kuras ir vajadzīgas, lai īstenotu minētos pakalpojumus" (spriedums, 2008. gada 11. decembris, *Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing* (C-407/07, EU:C:2008:713, 37. punkts).

37 Tādējādi ir jāuzskata, ka visu Sestās direktivas 13. panta A daļas 1. punkta normu mērķis ir atbrīvot no PVN atsevišķas darbības sabiedrības interesēs, lai atvieglotu piekļuvi atsevišķiem pakalpojumiem, kā arī atsevišķu preču piegādi, novēršot papildu izmaksas, kas rastos, ja tiem tiktu piemērots PVN (šajā nozīmā skat. spriedumus, 2016. gada 5. oktobris, *TMD*, C-412/15, EU:C:2016:738, 30. punkts, un 2017. gada 21. septembris, *Aviva*, C-605/15, EU:C:2017:718, 28. punkts).

38 Saskaņā ar pamatlietā aplūkoto valsts tiesību normu Sestās direktivas 13. panta A daļas 1. punkta f) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums no PVN tiek regulāri atteikts attiecībā uz pakalpojumiem, kurus neatkarīgās personu grupas sniedz dalībniekiem, kad šīs grupas pakalpojumus sniedz arī subjektiem, kas nav šo grupu dalībnieki, kā rezultātā par visiem pakalpojumiem ir jāmaksā PVN.

39 Tomēr, ja tādā neatkarīgā personu grupa kā *Infohos* sniedz pakalpojumus arī subjektiem, kuri nav šīs grupas dalībnieki, pakalpojumi, ko tā sniedz saviem dalībniekiem, tieši sekmē arī minēto tiesību normu aptverto sabiedrības interesēm atbilstošu darbību veikšanu. Uz neatkarīgās personu grupas sniegtajiem pakalpojumiem attiecas Sestās direktivas 13. panta A daļas 1. punkta f) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums, kad tie tieši sekmē šīs direktivas 13. panta A daļas 1. punktā paredzēto sabiedrības interesēm atbilstošo darbību veikšanu.

40 Šajos apstākļos ir jākonstatē, ka tam, ka neatkarīgai personu grupai, kura atbilst visiem Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta f) apakšpunktā paredzētajiem nosacījumiem, tiek atteikts šajā tiesību normā paredzētais atbrīvojums no nodokļa vienīgi tādēļ, ka tās sniedz pakalpojumus arī subjektiem, kuri nav šīs grupas dalībnieki, sekas ir tādas, ka minētās tiesību normas piemērošanas joma tiek ierobežota, izslēdzot atbrīvojuma no PVN izmantošanu par pakalpojumiem, ko šī grupa sniedz saviem dalībniekiem, jo šādu piemērošanas jomas ierobežojumu neapstiprina šīs direktīvas mērķis, kāds tas ir atgādināts šā sprieduma 36. punktā (pēc analoģijas skat. spriedumu, 2008. gada 11. decembris, *Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing*, C-407/07, EU:C:2008:713, 36. un 37. punkts).

41 Tādējādi šīs tiesību normas piemērošana pakalpojumu sniegšanai, kuru veic neatkarīga personu grupa par labu tieši savas grupas dalībniekiem, kuriem ir jāveic darbība, kas ir atbrīvota no nodokļa vai attiecībā uz kuru viņi nav nodokļu maksātāji, ir saderīga ar Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta f) apakšpunkta mērķi, jo šis mērķis neliedz šādai grupai nodrošināt pakalpojumu sniegšanu subjektiem, kas nav tās dalībnieki.

42 Šajos apstākļos saskaņā ar Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta f) apakšpunktu no PVN ir atbrīvota vienīgi pakalpojumu sniegšana neatkarīgas personu grupas dalībniekiem, jo šie pakalpojumi tomēr tiek sniegti, ievērojot mērķus, kuriem ir izveidota šāda grupa, un tādējādi tie tiek piedāvāti atbilstoši grupas uzdevumam (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2008. gada 11. decembris, *Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing*, C-407/07, EU:C:2008:713, 39. punkts). Šajā ziņā iesniedzētājam ir jāpārbauda, vai Infohos sniegtie pakalpojumi atbilst visiem Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta f) apakšpunktā paredzētajiem nosacījumiem.

43 Savukārt uz subjektiem, kas nav grupas dalībnieki, sniegtajiem pakalpojumiem nevar attiekties šis atbrīvojums no PVN un par tiem tik un tā ir jāmaksā PVN. Proti, tā kā šādi pakalpojumi neietilpst Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta f) apakšpunktā paredzētajā atbrīvojuma piemērošanas jomā, šīs direktīvas 2. panta 1. punktā ir prasīts, lai minētajiem pakalpojumiem, kurus kādas dalībvalsts teritorijā par atlīdzību sniedz kāds nodokļu maksātājs, kurš arī rīkojas kā tās, tiktu piemēroti PVN.

44 Tādējādi, ņemot vērā Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta f) apakšpunkta formulējumu un mērķi, šajā tiesību normā paredzētais atbrīvojums no PVN nav pakauts nosacījumam, ka attiecīgā pakalpojumu sniegšana tiek piedāvāta tikai attiecīgās neatkarīgas personu grupas dalībniekiem.

45 Beziņās valdība norāda, ka Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta f) apakšpunktam nav pretrunā tās valsts tiesiskais regulējums kā pamatlietā aplūkots, jo šā tiesiskais regulējums mērķis ir novērst jebkādu konkurences izkropojumu atbilstoši šajā pašā tiesību normā paredzētajam nosacījumam.

46 Ir jāatgādina, ka saskaņā ar Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta f) apakšpunktu šajā noteikumā paredzētais atbrīvojums ir piemērojams arī nosacījumam, ka tas neizraisa konkurences izkropojumus.

47 Šajā ziņā Tiesa jau ir konstatējusi, ka tieši pašam atbrīvojumam no PVN ir jābūt tādā, kas nerada konkurences izkropojumus tirgū, kurā konkurenci jau tik un tā ietekmēs tādā saimnieciskās darbības subjekta klātbūtne, kas sniedz pakalpojumus saviem dalībniekiem un kam ir aizliegts darboties peļņas gūšanas nolūkā. Tādējādi, lai šo atbrīvojumu atteiktu, tieši apstāklim, ka no nodokļa ir atbrīvota grupas pakalpojumu sniegšana, nevis apstāklim, ka šā

grupa atbilst citiem attiecīgās tiesību normas nosacījumiem, ir jābūt tādām, kas iespējami varētu radīt konkurences izkropojumus (spriedums, 2003. gada 20. novembris, *Taksatorringen*, C-8/01, EU:C:2003:621, 58. punkts).

48 Tiesa tādā ir nospriedusi, ka atbrvojuma no PVN piešķiršana būtu jāatsaka, ja pastāv reāls risks, ka atbrvojums pats par sevi uzreiz vai pēc kāda laika varētu izraisīt konkurences izkropojumus (spriedums, 2003. gada 20. novembris, *Taksatorringen*, C-8/01, EU:C:2003:621, 64. punkts).

49 Lai noteiktu, vai Sestās direktivas 13. panta A daļas 1. punkta f) apakšpunktā paredzētā atbrvojuma piemērošana konkrētai darbībai var izraisīt konkurences izkropojumus, valsts likumdevējs neapšaubami var paredzēt noteikumus, kuru izpildi kompetentās iestādes var viegli uzraudzēt un kontrolēt (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2017. gada 21. septembris, Komisija/Vācija, C-616/15, EU:C:2017:721, 65. punkts).

50 Tomēr šajā tiesību normā paredzētais nosacījums par konkurences izkropošanas neesamību vispārīgi neaizliedz ierobežot tajā paredzētā atbrvojuma piemērošanas jomu (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2017. gada 21. septembris, Komisija/Vācija, C-616/15, EU:C:2017:721, 67. punkts).

51 Tāda tieši ir pamatlietā aplūkots valsts tiesību normas iedarbība, kas paredz vispārīgu prezumpciju attiecībā uz konkurences izkropojuma esamību un vispārīgi ierobežo Sestās direktivas 13. panta A daļas 1. punkta f) apakšpunktā paredzētā atbrvojuma piemērošanas jomu, izslēdzot, ka atbrvojums no PVN tiek attiecināts uz pakalpojumiem, ko neatkarīgās personu grupas sniedz saviem dalībniekiem, kad tie sniedz pakalpojumus arī subjektiem, kas nav grupas dalībnieki, lai gan, kā izriet no šī sprieduma 43. punkta, šie pārdotie minētie pakalpojumi neietilpst šā atbrvojuma no nodokļa piemērošanas jomā un par tiem tādējādi ir jāmaksā PVN.

52 Turklāt Beļģijas valdība apgalvo, ka pamatlietā aplūkots valsts tiesību norma aizliedz jebkādu nodokļu nemaksāšanu, apiešanu un aizņēmēju izmantošanu.

53 Šajā ziņā pietiek atgādināt, ka, lai gan saskaņā ar Sestās direktivas 13. panta A daļas 1. punkta ievadfrāzi dalībvalstīm, lai nodrošinātu pareizu un godīgu šo atbrvojumu piemērošanu un nepieautu nekādu nodokļu nemaksāšanu, apiešanu vai aizņēmēju izmantošanu, ir jāparedz nosacījumi atbrvojumiem no PVN, šie nosacījumi neattiecas uz paredzēto atbrvojumu saturu definēšanu (spriedums, 2012. gada 15. novembris, *Zimmermann*, C-174/11, EU:C:2012:716, 39. punkts). Tieši tāda ir ar pamatlietā aplūkoto valsts tiesisko regulējumu paredzēto nosacījumu iedarbība, ar kuriem attiecībā uz neatkarīgām personu grupām, kuras sniedz pakalpojumus arī subjektiem, kas nav grupas dalībnieki, tiek ieviesta vispārīga un neatspēkojama prezumpcija par nodokļu nemaksāšanu, apiešanu vai aizņēmēju izmantošanu, tomēr precīzi neidentificējot nodokļu nemaksāšanas, apiešanas vai aizņēmēju izmantošanas, ko šis tiesiskais regulējums tiecas novērst, veidu.

54 Ēmot arī visus iepriekš izklāstītos apsvērumus, uz uzdoto jautājumu ir jāatbild, ka Sestās direktivas 13. panta A daļas 1. punkta f) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tam pretrunā ir tāda valsts tiesību norma kā pamatlietā aplūkoto, kurā atbrvojuma no PVN piešķiršana tiek pakāauta nosacījumam, ka neatkarīgās personu grupas sniedz pakalpojumus vienīgi saviem dalībniekiem, kā rezultātā šādām grupām, kuras sniedz pakalpojumus arī subjektiem, kas nav to dalībnieki, ir pilnībā jāmaksā PVN, tostarp par pakalpojumiem, kurus tās sniedz saviem dalībniekiem.

Par tiesāšanas izdevumiem

55 Attiecībā uz pamatlīdības pusēm šī tiesvedība ir stadijā procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tādēļ lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (otrā palāta) nospriež:

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, 13. panta A daļas 1. punkta f) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tam pretrunā ir tāda valsts tiesību norma kā pamatlīdēt aplūkots, kurā atbrīvojuma no pievienotās vērtības nodokļa (PVN) piešķiršana tiek pakāauta nosacījumam, ka neatkarīgas personu grupas sniedz pakalpojumus viēnāgi saviem dalībniekiem, kā rezultātā šādām grupām, kuras sniedz pakalpojumus arī subjektiem, kas nav to dalībnieki, ir pilnībā jāmaksā PVN, tostarp par pakalpojumiem, kurus tās sniedz saviem dalībniekiem.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – holandiešu.