

ENERĢLADVOKĀTES ELEANORAS ŠARPSTONES [ELEANOR SHARPSTON] SECINĀJUMI,
sniegti 2008. gada 9. oktobrī (1)

Lieta C-407/07

Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing

pret

Staatssecretaris van Financiën

(Hoge Raad (Nīderlande) lūgums sniegt prejudiciālu nolikumu)

PVN – Atbrīvojumi darbības sabiedrības interesēs – Atbrīvojums pakalpojumiem, ko
dalībniekiem sniedz personu grupas, kuru darbības ir atbrīvotas no nodokļa – Piemērojams
pakalpojumiem, kurus sniedz dalībniekiem individuāli, un pakalpojumiem, kurus sniedz
dalībniekiem kopumā

1. Konkrētas darbības sabiedrības interesēs, ieskaitot slimnīcas un medicīnisko aprūpi, kā
arī ar tām cieši saistītas darbības, ir atbrīvotas no PVN. Ja personas, kuru darbības ir
atbrīvotas no nodokļa, apvienojas grupā, lai saviem dalībniekiem sniegtu pakalpojumus, kuri ir
tieši vajadzīgi minēto darbību izpildei, šādi pakalpojumi arī ir atbrīvoti no nodokļa, ja grupa
pieprasa no saviem locekļiem vienīgi “precīzi atlīdzināt savu daļu kopīgajos izdevumos”, ar
noteikumu, ka šāds atbrīvojums nevar radīt konkurences traucējumus.

2. Jautājums šajā *Netherlands Hoge Raad* (Nīderlandes Augstākā tiesa) lūgumā sniegt
prejudiciālu nolikumu būtībā ir par to, vai minētais atbrīvojums no nodokļa attiecas uz
pakalpojumiem, kuri tiek sniegti vienam vai vairākiem dalībniekiem individuāli. Vai tomēr Kopienas
PVN tiesības šajā gadījumā ievēro musketieru moto “Visi par vienu, un viens par visiem”?

Atbilstošās tiesību normas

3. Process valsts tiesību attiecas uz pakalpojumiem, kas ir sniegti laika posmā no 1994. līdz
1998. gadam, tātad atbilstošais Kopienas tiesiskais regulējums ir Sestā PVN direktīva (2).

4. Šīs direktīvas 13. panta A daļas nosaukums ir “Atbrīvojumi dažāmu darbības
sabiedrības interesēs”. 1. punktā, ciktī tas attiecas uz šo lietu, ir noteikts:

“Ciktī tas nav pretrunā ar citiem Kopienas noteikumiem, dalībvalstis atbrīvo turpmāk minētās
darbības atbilstīgi noteikumiem, ko tās pieņem, lai nodrošinātu pareizu un godīgu šo
atbrīvojumu piemērošanu un lai nepieautu nekādu nodokļu nemaksāšanu, apiešanu vai
aunprātīgu izmantošanu:

[..]

b) slimn?cas un medic?nisko apr?pi, k? ar? ar t?m cieši saist?tas darb?bas, ko veic publisko ties?bu subjekti, vai soci?los apst?k?os, kas l?dzin?s apst?k?iem, ko piem?ro publisko ties?bu subjektiem, – slimn?cas, medic?nisk?s apr?pes vai diagnostikas centri vai ar? citas pien?c?g? k?rt? atz?tas l?dz?gas iest?des;

[..]

f) pakalpojumus, ko sniedz neatkar?gas personu grupas, kuru darb?ba ir atbr?vota no pievienot?s v?rt?bas nodok?a vai uz kuru darb?bu pievienot?s v?rt?bas nodoklis neattiecas, lai sniegtu šo grupu locek?iem pakalpojumus, kas tieši nepieciešami to darb?bas veikšanai, ja š?s grupas patst?v?gi pieprasa no saviem locek?iem prec?zi atl?dzin?t savu da?u kop?gajos izdevumos, ar noteikumu, ka š?ds atbr?vojums nevar rad?t konkurences trauc?jumus;

[..] (3).”

Fakti, process un uzdotais jaut?jums

5. *Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing* (turpm?k tekst? – “*Stichting*”) ir nodibin?jums, kura dal?bnieki ir daž?das medic?nas un vesel?bas apdrošin?šanas iest?des, un dažos gad?jumos ar? šo iest?žu individu?li locek?i, piem?ram, atseviš?as slimn?cas. *Stichting* dal?bnieku darb?bas ir atbr?votas no PVN. T? galvenais m?r?is ir veicin?t medic?nisk?s apr?pes kvalit?ti. Šim nol?kam tas sniedz daž?dus pakalpojumus saviem dal?bniekiem. Galvenok?rt šie pakalpojumi (it ?paši saist?b? ar medic?nas darbiniekiem un medic?nas m?s?m paredz?to profesion?lo standartu defin?šanu un uztur?šanu) tiek sniegti slimn?c?s un izmaksas tiek sadal?tas atkar?b? no gultu skaita. Š?du pakalpojumu (kurus b?t?b? apmaks? no vald?bas l?dzek?iem) atbr?vošanai no nodok?a saska?? ar valsts ties?bu aktiem, ar kuriem ?steno Sest?s direkt?vas 13. panta A da?as 1. punkta f) apakšpunktu, nodok?u iest?des piekr?t.

6. *Stichting* laiku pa laikam sniedz ar? citus pakalpojumus individu?lajiem grupas dal?bniekiem. Piem?ram, nodrošina vienu cilv?ku no person?la, lai vad?tu darba grupu, kas ievieš projektu par atbilstošu medic?nisko apr?pi vienai no saist?taj?m iest?d?m un dele?? person?la p?rst?vi uzst?ties kolokvij? par pretv?rsa un sirds mazsp?jas z?l?m, ko organiz? cita saist?t? iest?de. Par š?diem pakalpojumiem r??ins attiec?gajai organiz?cijai, grupas dal?bniecei, tiek izrakst?ts atseviš?i. Saska?? ar r?kojumu par prejudici?lu jaut?juma uzdošanu netiek apstr?d?ts, ka š?das darb?bas ir tieši nepieciešamas, lai ?stenotu no nodok?a atbr?vot?s dal?bnieku darb?bas, un konkurence netiek trauc?ta. Tom?r nodok?u iest?des uzskata, ka nav izpild?ts nosac?jums par to, ka ir “prec?zi j?atl?dzina sava da?a kop?gajos izdevumos”.

7. Str?ds ir nodots *Hoge Raad*, kura l?dz sniegt prejudici?lu nol?mumu par š?du jaut?jumu:

“Vai [Sest?s Direkt?vas] 13. panta A da?as 1. punkta 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 dažiem locek?iem?”

8. *Stichting*, N?derlandes vald?ba un Komisija visi ir snieguši rakstveida un mutv?rdu apsv?rumus.

V?rt?jums

Konkurences traucējums

9. Nīderlandes valdība apšaubā iesniedzējtiesas pieņēmumu, ka apstrīdētie pakalpojumi rada konkurences traucējumus. Tā tostarp norāda, ka valsts īstenojošie noteikumi, ar kuriem Nīderlandes tiesbūs tiek definēts atbrīvojumu no nodokļa apmērs, paši izslēdz personāla gadījumu tieši tāpēc, ka tas ir pakalpojums, ar kuru visdrīzāk var radīt nopietnu konkurences traucējumu.
10. Tas, vai pastāv faktiskais vai iespējams konkurences traucējums, protams, ir jautājums, ko izlems attiecīgā valsts tiesa, interpretējot un piemērojot attiecīgās valsts tiesību normas. Attiecībā uz traucējuma iespējamo ir vienkārši jānorāda, ka atbrīvojums ir jāatsaka, ja tas pats par sevi uzreiz vai pēc kāda laika var radīt konkurences traucējumu (4).
11. Tomēr es vēlos norādīt uz kādu tālāku aspektu. Valsts tiesas jautājums attiecas uz pakalpojumiem, par kuriem "rīcinā iekāpj vienīgi radušās izmaksas". Šīs formulējums varētu ietvert pakalpojumu, par kuriem ir izrakstīti rīcības maksājumi apmērā, nekā ir bijušās izmaksas, un tas ir tieši pretēji Sestajā direktīvā norādītajai precīzajai atlīdzināšanai (5). Protams, jebkura pakalpojumu sniegšana par cenu, kas ir zemāka par izmaksām, ietekmēs konkurenci ar komercuzņēmumiem, un kompetentajai valsts tiesai tas ir jāņem vērā faktiskajā novērtējumā.

Šaura interpretācija

12. Kā norādīja Nīderlandes valdība un Komisija, Tiesa konsekventi ir norādījusi, ka, tā kā izņēmums no vispārīgā principa nosaka, ka PVN uzliek visām piegādēm nodokļa maksājumu, tad Sestās direktīvas 13. pantā izmantotie termini, ar ko apzīmē atbrīvojumu no nodokļa, ir jāinterpretē šauri (6).
13. Tomēr Tiesa turpmāk ir nolūmusi, ka judikatūras mērķis nav noteikt saistošu interpretāciju, ar kuru šajā normā noteiktie izņēmumi tiktu padarīti par praksē nepiemērojamiem (7).
14. Tāpat jānorāda, ka interpretācijas striktumu – un strikta interpretācija nebūtu jājauc ar šauru interpretāciju (8) – var mēģināt atkarībā no attiecīgā izņēmuma rakstura. Slimnācas un medicīniskā aprūpe ir atbrīvotas no nodokļa visas sabiedrības intereses, lai samazinātu pacientu izmaksas. Šā atbrīvojuma pamatojums attiecas uz nepieciešamajiem atbalsta pakalpojumiem, kuri ietaupījumu nolūkā ir deleģēti kopīgi pārvaldāmām iestādēm (9). Ja "slimnāca un medicīniskā aprūpe" pats par sevi ir strikti interpretējams termins, vai nepieciešamos atbalsta pakalpojumus var pakārt striktas interpretācijas papildu sašaurināšanai, tādējādi savelkot cilpu vēl jo ciešāk (10)?

Uzdotais jautājums

15. *Stichting* un Komisija apgalvo, ka uz *Hoge Raad* jautājumu ir jāatbild tādējādi, ka, ņemot vērā, ka citi 13. panta A daļas 1. punkta f) apakšpunktā minētie kritēriji ir izpildīti, šā norma attiecas uz tajā ietvertajiem grupu sniegtajiem pakalpojumiem, ja šie pakalpojumi ir sniegti tikai vienam vai vairākiem dalībniekiem.
16. Nīderlandes valdība uzskata, ka norma nevar attiekties uz sniegtajiem pakalpojumiem, par kuriem ir izrakstīti rīcības maksājumi grupas dalībniekiem. Tiesa šādā tādā paskaidroja savu viedokli, argumentējot, ka pastāv būtiska atšķirība starp sabiedrības intereses sniegtajiem pakalpojumiem, uz kuriem attiecas norma, un individuālas personas labā sniegtajiem pakalpojumiem, uz kuriem tā neattiecas.
17. Būtībā es piekrītu *Stichting* un Komisijai. Ja visi pārējie 13. panta A daļas 1. punkta f)

apakšpunkt? min?tie nosac?jumi ir izpild?ti – ja pakalpojumi ir tieši nepieciešami t?das darb?bas izpildei, kura ir atbr?vota no nodok?a vai kura nav apliekama ar nodokli, ja past?v radušos izdevumu prec?za atl?dzin?šana un ja nav konkurences trauc?juma iesp?jam?bas, – man š?iet, ka p?rk gramatiska v?rdu “da?a” un “kop?gs” interpret?cija patva??gi un m?ksl?gi ierobežotu atbr?vojuma apm?ru.

18. Skaidrs, ka, ja visiem grupas dal?bniekiem katr? taks?cijas period? tiek sniegts tikai viena veida pakalpojums, tad no katra var piepras?t “kop?go izmaksu da?u” š? v?rda vistieš?kaj? noz?m?. Tom?r realit?t? š?das grupas b?s daudz sarež??t?kas. Grupa var sniegt daž?du pakalpojumu kl?stu, no kura dažus pieprasa visi dal?bnieki un citus tikai atseviš?i dal?bnieki. Dal?bnieku vajadz?bas, iesp?jams, main?sies katr? taks?cijas period?, un konkr?taj? period? daži pakalpojumi tiks sniegti visiem dal?bniekiem, citi – tikai dažiem dal?bniekiem, bet v?l citi – varb?t tikai vienam no tiem. Tom?r šo visu pakalpojumu sniegšanas izmaksas re?l? noz?m? ir kop?g?s izmaksas, jo t?s raduš?s grupai, kuru šim nol?kam izveidojuši visi dal?bnieki kop?, un ar izmaksu apr??ina metod?m ir iesp?jams noteikt prec?zu izdevumu da?u, kas attiecin?ma uz katru individu?li sniegto pakalpojumu.

19. Savos rakstveida apsv?rumos N?derlandes vald?ba apgalvo, ka atbr?vojuma no nodok?a m?r?is ir nov?rst, ka PVN tiek uzlikts tiem pakalpojumiem, kurus grupa sniedz saviem dal?bniekiem, ja t?di paši pakalpojumi netiktu aplikti ar šo nodokli gad?jum?, kad katrs individu?lais dal?bnieks tos sniegtu grupas iekšien? (11). Š?di pakalpojumi t?d?j?di tiek piel?dzin?ti iekš?jiem dar?jumiem. N?derlandes vald?ba uzskata, ka, ja pakalpojums tiek sniegts individu?lam dal?bniekam, tas ir sal?dzin?ms ar dar?jumu atv?rt? tirg?, kur pakalpojuma sniedz?js atrodas pakalpojuma sa??m?ja tuvum?, un tad uz to neb?tu j?attiecina š?ds atbr?vojums.

20. Mani šis arguments nep?rliecina. Tas, vai grupa sniedz pakalpojumu vienam, dažiem vai visiem t?s dal?bniekiem, nemaina attiec?bas starp pakalpojuma sniedz?ju un sa??m?ju vai k?rt?bu, kur? l?dzek?i tiek sadal?ti ietaup?šanas nol?k?.

21. Tiesas s?d? N?derlandes vald?ba uzsv?ra, ka pakalpojumi, lai tiem var?tu piem?rot atbr?vojumu no nodok?a, ir j?sniedz visu grupas dal?bnieku kop?gaj?s interes?s, nevis tikai viena individu?la dal?bnieka interes?s. T? ilustr?ja atš?ir?bu starp š?m kategorij?m, sal?dzinot skolas s?dz?bu padomi, kas ir vis?s N?derlandes skol?s, ar pal?dz?bu s?dz?bu izskat?šan?. Šis pakalpojums tiek sniegts visu skolu kop?gaj?s interes?s, pat ja daž?m skol?m tas nav vajadz?gs konkr?taj? laika posm? vai visp?r, un t?d?? tam j?b?t atbr?votam no nodok?a saska?? ar 13. panta A da?as 1. punkta f) apakšpunktu. Savuk?rt, ja skola v?ršas pie padomes juristiem p?c juridiskas konsult?cijas, piem?ram, PVN jaut?jum?, tas b?tu pakalpojums skolas individu?laj?s interes?s un uz to neb?tu j?attiecina atbr?vojums no nodok?a.

22. Lai gan es sliecos piekrist izn?kumam, pie kura N?derlandes vald?ba non?ca, analiz?jot savu piem?ru, es nepiekr?tu t?s izmantotajai metodei. Aprakst?tajos apst?k?os konsult?cija par PVN netiktu atbr?vota no nodok?a t?p?c, ka tas nav tieši nepieciešams pakalpojums, lai ?autu skolai pild?t t?s no nodok?a atbr?voto darb?bu izgl?t?bas nodrošin?šan?, un varb?t ar? t?p?c, ka tas nav viens no pakalpojumiem, kura m?r?im padome tika izveidota. No otras puses, pakalpojums, kas attiecas uz padomes m?r?iem un kas bija tieši nepieciešams izgl?t?bas sniegšanai, kura ir atbr?vota no nodok?a, b?tu j?atbr?vo no nodok?a, ne?emot v?r? faktisko skolu skaitu, kas sa?em šo pakalpojumu.

23. Turkl?t man š?iet, ka atš?ir?bai starp kop?gaj?m un individu?laj?m interes?m nav b?tiskas noz?mes k? neatkar?gam krit?rijam. Ja vien dal?bnieku pien?kums nav izmantot katru grupas pied?v?to pakalpojumu, vi?i izv?l?sies izmantot tos pakalpojumus, par kuriem tiem ir individu?la interese. Un š?du pakalpojumu pieejam?ba visiem dal?bniekiem noteikti b?s to kop?j?s interes?s – ja vien, k? parasti, pakalpojumus “sniedz neatkar?gas personu grupas, kuru darb?bas ir

atbrīvošanas no pievienotās vērtības nodokļa vai kuras neapliek ar šo nodokli tādā, ka tās sniedz saviem dalībniekiem viņu darbību izpildei tieši nepieciešamos pakalpojumus”.

24. Tā kā *Hoge Raad* uzdod savus jautājumus, skaidri pieņemot, ka vienīgā neskaidrība ir tā, vai ir izpildīts kritērijs par “precīzu savas daļas kopīgajos izdevumos atlīdzināšanu”, es uz šo jautājumu atbildētu apstiprinoši.

Secinājumi

25. Līdz ar to, manuprāt, Tiesai uz *Hoge Raad* uzdoto jautājumu ir jāatbild šādi:

Sestās PVN direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta f) apakšpunkts ietver pakalpojumus, ko saviem dalībniekiem sniedz šājs normatīvo ietilstošs grupas, pat ja šie pakalpojumi tiek sniegti vienam vai vairākiem dalībniekiem, ar nosacījumu, ka ir izpildīti pārējās šājs normatīvo noteiktie nosacījumi.

1 – Oriģinālvārda – angļu.

2 – Padomes 1977. gada 17. maija Sestā Direktīva 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopējā pievienotās vērtības nodokļa sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp., grozīta vairākas reizes; turpmāk tekstā – “Sestā direktīva”). No 2007. gada 1. janvāra to aizstāj Padomes 2006. gada 26. novembra Direktīva 2006/112/EK par kopīgo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV L 347, 1. lpp.), kuras mērķis ir skaidri un racionāli sniegt piemērojamos noteikumus, pārstrādājot direktīvas struktūru un formulējumu, principā neradot vajadzību veikt būtiskas izmaiņas pastāvīgajos tiesību aktos (skat. preambulas trešo apsvērumu).

3 – Šie paši noteikumi bez būtiskām izmaiņām ir atrodami Direktīvas 2006/112 131. pantā un 132. panta 1. punkta b) un f) apakšpunktā.

4 – Skat. Tiesas 2003. gada 20. novembra spriedumu lietā C-8/01 *Taksatorringen* (*Recueil*, I-13711. lpp., 58.–65. punkts).

5 – Vērsu uzmanību uz to, ka tekstā visās valodās, kurās Sestā direktīva tika pieņemta 1977. gadā, 13. panta A daļas 1. punkta f) apakšpunktā bija vārds “precīzs”, izņemot tekstu holandiešu valodā, kurā ir atsauce tikai uz “vienkāršu atlīdzināšanu” (*enkelterugbetaling*), nevis “vienkārši [...] precīzu atlīdzināšanu”. 13. panta A daļas 1. punkta f) apakšpunkts Nīderlandes tiesībās tika transponēts ar *Wet op de Omzetbelasting* (Likums par apgrozījuma nodokli) 11. panta 1. punkta u) apakšpunktu, kurā arī ir atsauce uz “vienkāršu atlīdzināšanu” (*slechtsterugbetaling*).

6 – Itāļi attiecībā uz 13. panta A daļas 1. punkta f) apakšpunktu skat. Tiesas 1989. gada 15. jūnija spriedumu lietā 348/87 *Stichting Uitvoering Financiële Acties* (*Recueil*, 1737. lpp., 13. punkts) un iepriekš 4. zemesvētras piezīmi minēto spriedumu lietā *Taksatorringen*, 61. punkts.

7 – Skat. spriedumu lietā *Taksatorringen*, 62. punkts.

8 – Skat. ģenerālvokāta Džeikobsa [*Jacobs*] secinājumu lietā C-267/00 *Zoological* (Tiesas 2002. gada 21. marta spriedums, *Recueil*, I-3353. lpp., 17.–19. punkts).

9 – Skat. ģenerālvokāta Mišo [*Mischo*] secinājumu iepriekš 4. zemesvētras piezīmi minētajā lietā *Taksatorringen*, 9. un 117.–124. punkts, itāļi 117.–119. punkts.

10 – Skat. arī Tiesas 2001. gada 11. janvāra spriedumu lietā C-76/99 Komisija/Francija (*Recueil*, I-249. lpp., 23. punkts), kā arī ģenerālvokāta Fennelija [*Fennelly*] secinājumu šajā lietā,

20.–23. punkts, kopā ar tajā minēto judikatūru.

11 – Skat. ģenerālvokāta Mišo [*Mischo*] secinājumus lietā *Taksatorringen*, 118. un 119. punkts.