

Pagaidu versija

ENERĢLADVOKĀTA DŽOVANNI PITRUCCELLAS

[GIOVANNI PITRUZZELLA] SECINĀJUMI,

sniegti 2019. gada 11. jūlijā (1)

Lieta C-400/18

Infohos

pret

Belgische Staat

(*Hof van Cassatie* (Kasācijas tiesa, Beļģija) lūgums sniegt prejudiciālu nolikumu)

Lūgums sniegt prejudiciālu nolikumu – PVN – Atbrīvojumi – Neatkarīgas personu grupas – Pakalpojumu sniegšana dalībniekiem un subjektiem, kas nav dalībnieki

1. Vai neatkarīga personu grupa, kuru veido vairāki valsts sociālās aprūpes centri, kuriem šī grupa sniedz sabiedriskas nozīmes pakalpojumus, zaudē atbrīvojumu no PVN grupas dalībniekiem sniegtajiem pakalpojumiem tādēļ, ka nolemj sniegt pakalpojumus arī trešajām personām?

2. Pēc būtības tās ir jautājums, kuru uzdod Beļģijas tiesa, kas lūdz Tiesu izvērtēt, vai Savienības tiesību akti atbilst valsts tiesību norma, kas neatkarīgu personu grupu, kuras veido valsts sociālās aprūpes centri, atbrīvojumam no PVN paredz nosacījumu, ka tām ir jāsniedz pakalpojumi vienīgi grupas dalībniekiem.

I. Atbilstošās tiesību normas

A. Eiropas Savienības tiesības

3. Padomes Sestās direktīvas 77/388/EEK (1977. gada 17. maijs) par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļa sistēma: vienota aprēķinu bāze (2), 13. pantā attiecībā uz atbrīvojumiem valsts teritorijā ir paredzēts:

“A. Atbrīvojumi dažādu darbību sabiedrības interesēs

1. Ciktāl 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

Ķaunprētgu izmantošanu:

[..]

f) pakalpojums, 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 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 atbrīvojums nevar radīt konkurences traucējumus.”

4. Sestās direktivas 13. panta A daļas 1. punkta f) apakšpunkts atbilst Padomes Direktivas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopīgo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (3), kas atceļ un aizstāj Direktīvu 77/388, 132. panta 1. punkta f) apakšpunktam. Tomēr, kaut arī ir notikusi atceļšana, tās kļūst pamatlietas faktiskie apstākļi notika pirms Direktivas [2006/112/EK] stāšanās spēkā, šajā tiesvedībā ir piemērojama Sestās direktīva.

B. Beidzīgās tiesības

5. PVN kodeksa 44. panta 2. punkta 1.bis apakšpunkta redakcijā, kas bija piemērojama faktiskajiem apstākļiem, ir paredzēts, ka no nodokļa 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 kopīgajos izdevumos, ja vien atbrīvojums nerada konkurences izkropojumu; karalis regulē šā atbrīvojuma piemērošanas nosacījumus”.

6. Karaļa 1991. gada 5. jūlija dekrēta Nr. 43 par atbrīvojumu no pievienotās vērtības nodokļa pakalpojumiem, ko neatkarīgas personu grupas sniedz saviem dalībniekiem, 2. pantā ir 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 ka visi dalībnieki veic darbību, kura saskaņā ar Kodeksa 44. pantu ir atbrīvota no nodokļa vai attiecībā uz kuru tie nav nodokļa maksātāji.”

II. Faktiskie apstākļi, tiesvedība pamatlietā un prejudiciālie jautājumi

7. *Infohos* – prasītāja pamatlietā – ir slimnīcu informācijas tehnoloģiju grupa, kuru ir izveidojuši vairāki valsts sociālās aprūpes centri, turpmāk tekstā – “VSAC” (*Openbare centra voor maatschappelijk welzijn*) (4). *Infohos* sniedz slimnīcu informācijas tehnoloģiju pakalpojumus VSAC, kas ir tās dalībnieki, un papildus saviem dalībniekiem sniegtajiem pakalpojumiem sniedz pakalpojumus arī subjektiem, kas nav tās dalībnieki. 2000. gada 5. septembrī tā un *NV IHC Group* noslēdza līgumu par jaunu vai inovatīvu lietojumprogrammu kopīgu izstrādi pēc pašas *Infohos* pasūtījuma slimnīcām, kas ir tās dalībnieces.

8. *Infohos* nereģistrējās kā PVN maksātāja, jo, tās ieskatā, pirmkārt, atbilstoši PVN kodeksa 6. pantam tā neesot uzskatāma par PVN maksātāju (5) un katrā ziņā atbilstoši šā kodeksa 44. panta 2. punkta 1.bis apakšpunktam tā esot atbrīvota no nodokļa.

9. 2005. gada 20. aprīlī pēc kontroles nodokļu iestāde atzina, ka pakalpojumi, kurus savstarpīgi sniedza *Infohos* un *NV IHC Group* (kā subjekts, kas nav grupas dalībnieks), ir

apliekami ar PVN. Turklīst nodokļu iestāde atzina, ka ar nodokli apliekamu pakalpojumu sniegšanas subjektiem, kuri nav grupas dalībnieki, sekas ir tādas, ka arī *Infohos* dalībniekiem sniegtie pakalpojumi ir apliekami ar PVN un ka tād?? *Infohos* vairs nevar izmantot PVN kodeksa 44. panta 2. punkta 1.bis apakšpunktā paredzēto atbrīvojumu no nodokļa grupas dalībniekiem sniegtajiem pakalpojumiem.

10. 2005. gada 13. decembrī nodokļu iestāde sagatavoja protokolu un, pamatojoties uz šo protokolu, tika izdots maksājuma rīkojums, un tas tika atzīts par izpildīmu.

11. 2007. gada 22. maijā ar prasības pieteikumu *Rechtbank van eerste aanleg Brugge* (Briges pirmās instances tiesa, Beļģija) *Infohos* apstrīdēja maksājuma rīkojumu, lūdzot apturēt tā izpildi, kā arī atzīt, ka prasītājs summas nav jāmaksā; pakārtoti lūdzā piespriest atcelt uzliktos sodus vai vismaz būtiski samazināt tos, atļūdzināt visas uz maksājuma rīkojuma pamata iekasētās summas, kā arī nokavējuma procentus un piespriest atbildētājam atļūdzināt tiesāšanās izdevumus.

12. Ar 2009. gada 23. februāra spriedumu minētā tiesa nosprieda, ka PVN kodeksa 44. panta 2. punkta 1.bis apakšpunktā paredzētā atbrīvojuma piemērošanas nosacījumi nav izpildīti un ka prasītājam ir jāmaksā PVN par visiem pakalpojumiem, kurus tā sniedza gan dalībniekiem, gan subjektiem, kuri nav grupas dalībnieki.

13. *Infohos* pārsūdzēja šo spriedumu *Hof van Beroep te Gent* (Gentes apelācijas tiesa, Beļģija), kura ar 2010. gada 21. septembra spriedumu atzina, ka *Infohos* nevar izmantot PVN kodeksa 44. panta 2. punkta 1.bis apakšpunktā paredzēto atbrīvojumu, jo sniedz pakalpojumus arī subjektiem, kuri nav grupas dalībnieki, un tād?? atbrīvojuma piemērošana kropotu konkurenci. Tomēr tā atzina arī, ka *Infohos* kā jaukts nodokļa maksātājs var pieprasīt no Beļģijas valsts [nodokļu] atmaksu 117 781,03 EUR apmērā.

14. 2012. gada 5. jūlijā nodokļu iestāde iesniedza kasācijas sūdzību *Hof van Cassatie* (Kasācijas tiesa, Beļģija). Ar 2014. gada 31. oktobra spriedumu *Hof van Cassatie* (Kasācijas tiesa) atcēla *Hof van Beroep te Gent* (Gentes apelācijas tiesa, Beļģija) spriedumu pretrunīgā konstatējuma dēļ, proti, ka prasītāja, no vienas puses, nevarot atsaukties uz PVN kodeksa 44. panta 2. punkta 1.bis apakšpunktu, jo *Infohos* sniedz pakalpojumus ne tikai saviem dalībniekiem, bet arī subjektiem, kuri nav grupas dalībnieki, kas netieši liecina par to, ka tā iegst nodokļa maksātāja, kuram ir neierobežots nodokļu maksāšanas pienākums, statusu, un ka, no otras puses, *Infohos* varot atsaukties uz jaukta nodokļa maksātāja statusu PVN kodeksa 46. panta izpratnē, tādējādi spējot izmantot atbrīvojumu grupas dalībniekiem sniegtajiem pakalpojumiem proporcionāli pakalpojumu sniegšanai subjektiem, kuri nav grupas dalībnieki, ar tiesbūm uz priekšnodokļa atskaitēšanu tikai ar nodokli apliekamajiem pakalpojumiem, kas ir sniegti subjektiem, kuri nav grupas dalībnieki.

15. *Hof van Cassatie* (Kasācijas tiesa) nodeva lietu *Hof van Beroep te Antwerpen* (Antverpenes apelācijas tiesa, Beļģija). Ar 2016. gada 20. septembra spriedumu minētā tiesa atzina, ka atāujas piešķiršana par maksu tirgot lietojumprogrammas, kuras ir vai nu tikai prasītājas pašumā, vai arī ir prasītājas un *NV IHC Group* nedalāmā kopā pašumā, ietilpst PVN kodeksa 18. panta 1. punkta 2. apakšpunkta 7. punkta piemērošanas jomā un tāpēc ir jāuzskata par pakalpojumu, par kuru ir jāmaksā nodoklis. Turpinājumā tā nosprieda, ka, tā kā prasītāja pamatlētā sniedz pakalpojumus ne tikai saviem dalībniekiem, bet arī *NV IHC Group* starpniecībā, ar kuru tā ir noslēgusi sadarbības līgumu, pārdod savas vai savā uzdevumā izstrādātās lietojumprogrammas arī subjektiem, kas nav grupas dalībnieki, saistībā ar tās darbībā kopumā tai neesot tiesību uz atbrīvojumu no nodokļa saskaā ar PVN kodeksa 44. panta 2. punkta 1.bis apakšpunktu.

16. *Infohos* pārsūdzēja spriedumu *Hof van Cassatie* (Kasācijas tiesa), norādot, ka Karaā

dekrēta 2. panta 1. punktā paredzētais atbrīvojuma īstenošanas nosacījums, saskaņā ar kuru neatkarīga personu grupa (turpmāk tekstā – “NPG”) (6) var sniegt pakalpojumus vienīgi saviem dalībniekiem, nav paredzēts Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta f) apakšpunktā un kā tādējādi valsts tiesību norma neatbilstot Savienības tiesībām.

17. Iesniedzētāja *Hof van Cassatie* (Kasācijas tiesa) norāda, ka *Hof van Beroep te Antwerpen* (Antverpenes apelojuma tiesa) atzina, ka Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta f) apakšpunkta un it īpaši tajā paredzētā nosacījuma, saskaņā ar kuru NPG ir pienākums pieprasīt saviem locekļiem vienīgi precīzi atbildēt savu daļu kopējās izdevumos, šaura interpretācija izslēdzot iespēju sniegt pakalpojumus arī subjektiem, kuri nav grupas dalībnieki. Turklāt, tāt kā *Infobios* neaprobežojas ar pakalpojumu sniegšanu saviem dalībniekiem, bet pārkāpj mārketinga lietojumprogrammas arī trešajām personām, tāt nevarēja izmantot atbrīvojumu visām veiktajām darbībām.

18. Iesniedzētāja uzskata, ka šo strīdu var atrisināt, vienīgi interpretējot Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta f) apakšpunktu.

19. Šādos apstākļos *Hof van Cassatie* (Kasācijas tiesa, Beļģija) apturēja tiesvedību un uzdeva Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“Vai Direktīvas 77/388/EEK (1977. gada 17. maijs) 13. panta A daļas 1. punkta f) apakšpunkts, tagad – Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) 132. panta 1. punkta f) apakšpunkts, ir jāinterpretē tādējādi, ka atbilstoši tam dalībvalstis var attiecībā uz tajā paredzēto atbrīvojumu no nodokļa paredzēt ekskluzīves nosacījumu, atbilstoši kuram neatkarīgai grupai, kura pakalpojumus sniedz arī subjektiem, kas nav tās dalībnieki, par dalībniekiem sniegtajiem pakalpojumiem arī ir jāmaksā PVN pilnā apmērā?”

III. Juridiskais vērtējums

20. Ar prejudiciālo jautājumu iesniedzētāja būtībā jautā, vai Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta f) apakšpunkts nepieļauj tādā tiesiskā regulējuma kā Beļģijas regulējums, kas NPG pieļauj atbrīvojumu no PVN vienīgi gadījumā, ja tās sniedz pakalpojumus tikai grupas dalībniekiem.

21. Pretējā gadījumā, ja būtu jāuzskata, ka šāda valsts tiesību norma atbilst Savienības tiesībām, izrietētu, ka ikreiz, kad NPG sniedz pakalpojumus arī subjektiem, kuri nav grupas dalībnieki, tāt kāst par PVN maksājumu arī attiecībā uz pakalpojumiem, kas ir sniegti tās dalībniekiem.

22. Prasītājas pamatlietā kvalifikācija kā NPG un tās veiktās darbības – vismaz attiecībā uz saviem dalībniekiem – atbilst Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta f) apakšpunktā paredzētajiem nosacījumiem un tādā priekšnosacījumiem, kuriem iestājoties sniegtie pakalpojumi ir atbrīvoti no PVN, netiek apstrīdētas, un tādēļ pamatlietā tās var uzskatīt par pierādītu. Katrā ziņā valsts tiesai ir jāpārbauda 13. panta A daļas 1. punkta f) apakšpunktā paredzēto nosacījumu faktiskā izpilde (7).

23. Turklāt ir jāpiebilst, ka valsts tiesai ir jāizvērtē arī tas, vai pakalpojumu sniegšana subjektiem, kuri nav grupas dalībnieki, ir saderīga ar NPG darbības mērķi. Faktiski, ja darbība ar subjektiem, kuri nav grupas dalībnieki, ir ārpus NPG darbības mērķa, tās sekas būtu jāvērtē saskaņā ar valsts tiesībām.

24. Atbildei uz iesniegto prejudiciālo jautājumu ieinteresētās personas, kas ir iesniegušas savus apsvērumus, būtībā izvirza divas tēzes.
25. Pirmā tēze, kuru ierosina Komisija un prasītāja pamatlietā, ir vērsta uz noliedzošu atbildi uz prejudiciālo jautājumu un tātad tādās tiesību normas kā Beļģijas norma, kas atbrīvojumam no PVN paredz nosacījumu, ka grupas pakalpojumi ir jāsniedz vienīgi grupas dalībniekiem, neatbilstību Savienības tiesībām.
26. Konkrēti, šī tēze pamatojas uz pieņēmumu, ka NPG, kuras sniedz pakalpojumus arī subjektiem, kuri nav grupas dalībnieki, izslēgšana no 13. panta A daļas 1. punkta f) apakšpunkta paredzētā atbrīvojuma nozīmē, jo pārmaiņus šauru tiesību normas interpretāciju un tātad sarežģītu un pat neiespjamu atbrīvojuma īstenošanu.
27. Šajā ziņā tiek precizēts, ka NPG esot atbilstoši sniegt pakalpojumus trešajām personām, vienīgi apliecinot tos ar nodokļiem parastajā kārtībā (ja vien tiem nav piemērojams cits atbrīvojums), saskaņā ar PVN direktīvas 2. pantu, kurā ir definēta direktīvas piemērošanas joma.
28. Tādējādi saskaņā ar šo tēzi iespējams sniegt pakalpojumus subjektiem, kuri nav grupas dalībnieki, nevarot tikt apšaubīta ar papildu ekskluzīvā nosacījuma, kas neesot ietverts Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta f) apakšpunkta tiesību normas saturā.
29. Otrā tēze, kuru ierosina Beļģijas valdība un Portugāles valdība, ir vērsta uz apstiprinošu atbildi uz prejudiciālo jautājumu un tātad tādās tiesību normas kā Beļģijas norma, kas paredz nosacījumu atbrīvojumam no PVN apstākļā, ka grupas pakalpojumi ir jāsniedz vienīgi grupas dalībniekiem, atbilstību Savienības tiesībām.
30. Nepieciešamā ekskluzivitāte izrietot no pašas tiesību normas, kurā arī ir paredzēts, ka atbrīvojumu var piemērot, ja vien tas nerada konkurences izkropojumus, kuri rastos gadījumā, ja pakalpojumi tiktu sniegti trešajām personām, jo NPG galvenais mērķis esot vienīgi pakalpojumu sniegšana grupas dalībniekiem.
31. Turklāt ekskluzīvā nosacījuma funkcija esot nodrošināt nodokļu neitralitātes principa pareizo īstenošanu.
32. Pirmā tēze man šķiet vairāk pārliecinoša, ar precizējumiem, kurus izklāstīšu turpmāk.
33. Vispirms ir jāpārbauda, pirmkārt, vai šāda ekskluzīvā nosacījuma ieviešana atbilst Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta f) apakšpunkta gramatiskai, sistēmiskai un teleoloģiskai interpretācijai (8) un, otrkārt, vai dalībvalstīm ir rīcības brīvība tās ieviešanā.
- A. Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta f) apakšpunkta interpretācija saistībā ar šīs direktīvas mērķiem un atbrīvojumu funkciju**
34. Minētās tiesību normas teksts nekur nav minēta nepieciešamība, lai pakalpojumu sniegšana grupas dalībniekiem būtu ekskluzīva.
35. Saskaņā ar pastāvīgo Tiesas judikatūru atbrīvojumi no PVN – kuri, kā tiks uzsvērts 43. punktā, ir patstāvīgi Savienības tiesību jēdzieni – ir interpretējami šauri, jo minētā atbrīvojumi ir atkarīgi no vispārīgā principa, ka PVN tiek iekasēts par katru pakalpojumu, ko pret atlīdzību sniedzis nodokļu maksātājs.
36. Tomēr dalībvalsts piemērotā šaurā interpretācija, transponējot direktīvu, nevar atbrīvojumu režīma īstenošanu padarīt pārmaiņus apgrūtinātu, ne arī atēmt to patstāvīgā

j?dziena noz?mi (9).

37. T?d?? ir j??em v?r? š?s ties?bu normas m?r?is.

38. Sest?s direkt?vas m?r?is PVN jom? (10) ir saska?ot dal?bvalstu ties?bu aktus, lai izveidotu kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu un t?tad vienoto apr??inu b?zi.

39. Min?tais m?r?is ir š?di preciz?ts dev?taj? apsv?rum?: “t? k? j?saska?o nodok?u b?ze, lai Kopienas likmes piem?rošana dar?jumiem, par ko uzliek nodok?us, rad?tu l?dzv?rt?gas sekas vis?s dal?bvalst?s” (11).

40. K? ir preciz?ts Sest?s direkt?vas vienpadsmitaj? apsv?rum?, “j?sast?da kop?js atbr?vojumu saraksts, lai Kopien? pašu resursus vis?s dal?bvalst?s var?tu iekas?t vien?di”.

41. K? Tiesai jau ir bijusi iesp?ja preciz?t, no t? izriet, ka m?r?is pašu resursus vis?s dal?bvalst?s iekas?t vien?di var tikt sasniegts vien?gi ar saska?otu atbr?vojumu interpret?ciju un piem?rošanu, kas noz?m?, ka min?tajiem atbr?vojumiem ir j?izveido patst?v?gs Savien?bas ties?bu j?dziens (12).

42. Prec?z?k, 13. panta A da?as 1. punkta f) apakšpunkt? ir paredz?ts atbr?vojums no PVN, kuru var izmantot dažas NPG, kuras ir balst?tas uz pašpal?dz?bas sist?mu, proti, grupa, kuras m?r?is ir sniegt saviem dal?bniekiem pakalpojumus, kas ir tieši nepieciešami to darb?bas (kurai ir j?b?t atbr?votai no PVN vai uz kuru PVN neattiecas) veikšanai, un ja t? patst?v?gi pieprasa no saviem locek?iem prec?zi atl?dzin?t savu da?u kop?gajos izdevumos.

43. Faktiski š? atbr?vojuma m?r?is ir “rad?t atbr?vojumu no PVN, lai izvair?tos no t?, ka personai, kas pied?v? noteiktus pakalpojumus, ir j?maks? min?tais nodoklis, kad tai ir j?sadarbojas ar citiem profesion??iem, izmantojot kop?gu strukt?ru, kas uz?emas veikt darb?bas, kuras ir vajadz?gas, lai ?stenotu min?tos pakalpojumus” (13), k? ar? “konkr?tas darb?bas sabiedr?bas interes?s atbr?vot no PVN t?lab, lai atvieglotu piek?uvi atseviš?iem pakalpojumiem, k? ar? atseviš?u pre?u pieg?di, nov?ršot sad?rdzin?šanos, kas rastos no to aplikšanas ar PVN” (14).

44. K? tas izriet no lietas dokumentiem pievienotajiem apsv?rumiem, t? k? Tiesa nav interpret?jusi atbr?vojuma ties?bu normu, Komisija vair?kos darba dokumentos PVN jom? ir preciz?jusi, ka nedz atbr?vojuma ?patn?bas, nedz nepieciešam?ba interpret?t atbr?vojumu šauri nepamato sa??m?ju paredz?to aizliegumu veikt ar? darb?bas (ar nosac?jumu, ka t?s ir aplikamas ar nodokli) trešaj?m person?m (15).

45. T?d?? no min?t?s ties?bu normas m?r?a un no paredz?tajiem atbr?vojumiem neizriet, k? turkl?t tas ir paskaidrots ofici?lajos Komisijas dokumentos, vajadz?ba ieviest ekskluzivit?tes nosac?jumu pakalpojumiem, kurus NPG sniedz saviem dal?bniekiem.

46. Secinot par t?das ties?bu normas k? Be??ijas norma atbilst?bu atbr?vojuma m?r?iem, min?t? norma t?s stingr?bas d?? katr? zi?? š?iet nesam?r?ga, sal?dzinot ar m?r?i.

47. Tiesa ir vair?kk?rt atg?din?jusi, ka atbilstoši Savien?bas ties?bu visp?r?go principu vid? esošajam sam?r?guma principam Sest?s direkt?vas ?stenošanas pas?kumiem ir j?b?t piem?rotiem, lai sasniegtu š? akta m?r?us, un tie nedr?kst p?rsniegt to sasniegšanai nepieciešamo (16).

48. Atbr?vojuma zaud?šana ar? dar?jumiem ar grupas dal?bniekiem dr?z?k var izmain?t Savien?bas ties?bu normas l?dzsvaru “sodoša” nol?ka d??, kas nav rakstur?gs direkt?vas b?t?bai.

49. Piemērojot atbrīvojumu, šī ir pareizā aplūkot subjekta veikto darbību, nevis paša šī subjekta raksturu.

50. Tas nozīmē, ka paredzēto atbrīvojumu var piešķirt vienīgi pakalpojumiem, kurus NPG sniedz saviem dalībniekiem, bet nevis arī to, ka NPG var sniegt pakalpojumus vienīgi saviem dalībniekiem. Šajā saistībā Tiesa jau ir atzinusi, ka pakalpojumi, ko saviem locekļiem sniedz NPG, ir atbrīvoti no nodokļa saskaņā ar minēto normu pat tad, ja šie pakalpojumi ir sniegti tikai vienam vai dažiem no minētajiem locekļiem (17).

51. Aizsardzība un tādā atbrīvojums ir vajadzīgi darbībā grupas dalībnieku labā, tās mērķu dēļ, kurus aizsargā Savienības tiesību norma, nevis subjekta, kuram atbrīvojums var būt vajadzīgs, vienīgi sniedzot pakalpojumus tikai šīs grupas dalībniekiem, raksturam. Tas, protams, ar nosacījumu, ka valsts tiesa konstatē atbrīvojumu pieprasošajam subjektam atbilstību Sestajā direktīvā paredzētajām prasībām (18).

B. Dalībvalstu rīcības brīvība

52. 13. panta A daļas 1. punkts ir paredzēts, ka dalībvalstis paredz noteikumus, "lai nodrošinātu pareizu un godīgu šo atbrīvojumu piemērošanu un lai nepieļautu nekādu nodokļu nemaksāšanu, apiešanu vai āunprēto izmantošanu".

53. [13. panta A daļas 1. punkts] f) apakšpunkts ir piebilsts, ka atbrīvojums nevar "radīt konkurences traucējumus".

54. Dalībvalstu novērtējuma brīvība, nosakot atbrīvojuma piešķiršanas nosacījumus, nevar sniegties līdz direktīvā uzskaitēto atbrīvojumu satura definīcijas izmaiņai (19).

55. Tādēļ dalībvalsts nevar ieviest tādās tiesību normas, kas atņem atbrīvojuma nozīmi vai padara to ieviešanu sarežģītāku vai neiespējamu (20).

56. Šāda situācija rodas gadījumā, ja, īstenojot direktīvu, dalībvalsts veic stingrus vispārīgus rakstura pasākumus, tādus kā Beļģijas Karaļa dekrēta 2. pantā paredzētie pasākumi, kuri ierobežo atbrīvojuma piemērošanas jomu.

57. Pēc maniem uzskatiem, frāze "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, iespējams, arī lai racionalizētu kontroles pasākumus.

58. To noteikti nevar izprast, kā tas, šī, izriet no dažiem pušu argumentiem, kā mērķi vienīgi atvieglot kompetento iestāžu veiktās kontroles.

59. Turklāt no lietas materiāliem neizriet, kādas pārmērīgas grūtības rastos valsts iestādēm, piemērojot un kontrolējot direktīvā paredzēto atbrīvojumu pareizo piemērošanu (21).

60. Valsts tiesas uzdevums būtu pārbaudīt, ka atbrīvojumus izmantojošie subjektiem ir sakrātota un atsevišķa grāmatvedība, kas ļauj kompetentām valsts iestādēm veikt vajadzīgos kontroles.

61. Šī frāze tomēr nevar pamatot tādā stingra ekskluzivitātes nosacījuma ieviešanu, kas, kā minēts, nav ietverts Savienības tiesību normas formulējumā un mērķā.

62. Tas pats ir jāsaka attiecībā uz minētās tiesību normas otro daļu, kas ļauj valstīm

paredzēt noteikumus, "lai nepieļautu nekādu nodokļu nemaksāšanu, apiešanu vai ?aunprēt?gu izmantošanu".

63. Ar? t? ne?auj uzskatīt, ka ir vajadz?gs papildu noteikums, kura nav direkt?v?, par pakalpojumu sniegšanas grupas dal?bniekiem ekskluzivit?ti.

64. Iesp?jamo pakalpojumu sniegšanu trešaj?m person?m nevar uzskatīt par veidu, kas var veicināt nodokļu nemaksāšanu, apiešanu vai ?aunprēt?gu izmantošanu, cikt?l grupas gr?matved?b? š? pakalpojumu sniegšana ir pien?c?gi nodal?ta un par to ir maks?jams vajadz?gais nodoklis.

65. Beidzot attiec?b? uz konkurences trauc?jumu risku anal?ze var izr?d?ties sarežž?t?ka, bet, p?c maniem uzskatiem, izraisa to pašu secin?jumu attiec?b? uz NPG iesp?ju sniegt pakalpojumus ar? trešaj?m person?m, kas nav grupas dal?bnieki.

66. Tiesai ir bijusi iesp?ja precizēt, ka "atbr?vojums no PVN nav pieš?irams, ja past?v faktiskais risks, ka atbr?vojums pats par sevi tieši vai n?kotn? var radīt konkurences izkrop?ojumus" (22).

67. K? to jau ir nor?d?jusi ?ener?ladvok?te J. Kokote, tas, vai past?v konkurences izkrop?ojums, attiec?b? uz konkr?t?m nozar?m nevar abstrakt? veid? tikt izlemts iepriekš. T?d?j?di Sestaj? direkt?v? valsts likumdev?jam nav pieš?irta nek?da nov?rt?juma br?v?ba attiec?b? uz abstraktas ties?bu normas ieviešanu, neveicot konkurences izkrop?ojuma faktisko p?rbaudi (23).

68. Turpret?, k? ir saprotams no lietas materi?liem, kuros ekskluzivit?tes nosac?juma ieviešanas iemeslu pamatojumam Be??ijas vald?ba nor?da uz iesp?jamo konkurences izkrop?ojumu, t?da ties?bu norma k? Be??ijas norma prezum? ar visp?r?gu un stingru ties?bu normu bez nek?das tiesas nov?rt?juma br?v?bas, ka pakalpojumu sniegšana trešaj?m person?m krop?o konkurenci konkr?taj? tirg?.

69. Tiesa jau atzina, ka, lai noteiktu, vai Direkt?vas 2006/112 132. panta 1. punkta f) apakšpunkt? paredzēt? atbr?vojuma piem?rošana konkr?tai darb?bai var izraisīt konkurences izkrop?ojumus, valsts likumdev?js neapšaub?mi var paredzēt noteikumus, kuru izpildi kompetent?s iest?des var viegli uzraudzēt un kontrolēt. Tom?r šie nosac?jumi nevar attiekties uz šaj? direkt?v? paredz?to atbr?vojumu satura defin?ciju, preciz?jot, ka Direkt?vas 2006/112 132. panta 1. punkta f) apakšpunkt? paredz?tais nosac?jums par konkurences izkrop?ojumu neesam?bu ne?auj dal?bvalstij visp?r?j? veid? ierobežot š? atbr?vojuma piem?rošanas jomu (24).

70. Atbr?vojums var?tu radīt br?vas konkurences izkrop?ojumu, ja liel?k? pakalpojumu da?a tiktu sniegta subjektiem, kuri nav grupas dal?bnieki, un ja ar? pakalpojumi subjektiem, kuri nav grupas dal?bnieki, tiktu atbr?voti no PVN.

71. Ierosin?taj? interpret?cij? neiest?jas neviena no div?m situ?cij?m, un t?d?j?di ir j?atz?st, ka ar? šaj? aspekt? argumenti, kuri atbalsta ekskluzivit?tes nosac?juma nepieciešam?bu, nav p?rliecinoši ar? t?p?c, ka nav konkr?tu elementu to pier?d?šanai.

C. Ierobežojumi NPG iesp?jai sniegt pakalpojumus subjektiem, kuri nav grupas dal?bnieki

72. Apl?kojamaj? pant? paredz?tie atbr?vojuma nosac?jumi, k? to ir atg?din?jusi ar? Komisija tiesved?b? iesniegtajos apsv?rumos, var tikt apkopoti š?di: apst?klis, ka pakalpojumus, kas ir atbr?voti no PVN, sniedz neatkar?ga personu grupa; ka š?s grupas darb?ba ir atbr?vota no

pievienot? s v?rt?bas nodok?a vai uz kuras darb?bu pievienot?s v?rt?bas nodoklis neattiecas; ka min?t?s darb?bas m?r?is ir sniegt š?s grupas dal?bniekiem pakalpojumus, kuri ir tieši nepieciešami to darb?bas veikšanai; ka š?s grupas saviem dal?bniekiem pieprasa tikai prec?zi atl?dzin?t savu da?u kop?gajos izdevumos.

73. Un visi šie nosac?jumi ir j?p?rbauda valsts tiesai.

74. Tom?r ir j?preciz?, ka saska?? ar l?dz šim pied?v?to teleolo?isko un sist?misko interpret?ciju ir j?paredz daži papildu nosac?jumi, lai pieš?irtu atbr?vojumu no PVN dal?bniekiem sniegtajiem pakalpojumiem gad?jum?, ja grupa sniedz pakalpojumus ar? subjektiem, kuri nav grupas dal?bnieki (kas ir apliekami ar PVN).

75. Pirmk?rt, grupas dal?bniekiem sniegtajiem pakalpojumiem ir j?b?t kvantitat?vi liel?kiem, sal?dzinot ar trešaj?m person?m sniegtajiem pakalpojumiem, kuriem t?d?j?di var b?t vien?gi papildu raksturs grupas darb?bu kopum? (25).

76. T? tas ir, lai nov?rstu grupu funkcijas apdraud?šanu un lai t?d? veid? var?tu p?rbaud?t normas apiešanu, kura var?tu krop?ot konkurenci.

77. Otrk?rt, t?pat nol?k? neapdraud?t min?to funkciju subjektam, kas izmanto atbr?vojumu, ir j?pier?da, ka darb?ba, kas ir veikta trešaj?m person?m, kuras nav grupas dal?bnieki, ir pamatota ar tehnisko efektivit?ti, kuru n?kotn? var?tu izmantot ar? grupas dal?bnieki.

78. Abas iepriekš aprakst?t?s p?rbaudes ir valsts tiesas kompetenc?, kurai ir j?piem?ro iepriekš izkl?st?tie interpret?cijas krit?riji, lai secin?tu, vai ties?bas uz atbr?vojumu past?v vai nepast?v gad?jum?, ja grupa sniedz pakalpojumus saviem dal?bniekiem, k? ar? trešaj?m person?m.

79. Ar š?diem preciz?jumiem, kuri ir vajadz?gi, lai saglab?tu direkt?vas m?r?u un atbr?vojumu saska?ot?bu, konkurences izkrop?ojumu risku rašan?s iesp?ja ir v?l maz?ka, turpret? tiek uzsv?rta atbr?vojumu funkcija kompens?t NPG nelabv?l?gus konkurences apst?k?us, sal?dzinot ar subjektiem, kuriem grupas pakalpojumus sniedz savi darbinieki vai kuriem pakalpojumi tiek sniegti PVN grupas ietvaros (26).

IV. Secin?jumi

80. ?emot v?r? iepriekš izkl?st?tos apsv?rumus, uz *Hof van Cassatie* (Kas?cijas tiesa, Be??ija) iesniegto l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu es iesaku Tiesai atbild?t š?di:

Direkt?vas 77/388/EEK (1977. gada 17. maijs) 13. panta A da?as 1. punkta f) apakšpunkts, tagad – Direkt?vas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) 132. panta 1. punkta f) apakšpunkts, ir j?interpret? t?d?j?di, ka atbilstoši tam dal?bvalstis nevar attiec?b? uz taj? paredz?to atbr?vojumu no nodok?a paredz?t ekskluzivit?tes nosac?jumu, atbilstoši kuram neatkar?gai grupai, kura pakalpojumus sniedz ar? subjektiem, kas nav t?s dal?bnieki, par dal?bniekiem sniegtajiem pakalpojumiem ar? ir j?maks? PVN piln? apm?r?.

Valsts tiesai ir j?p?rbauda, vai iest?jas min?taj? ties?bu norm? paredz?tie atbr?vojuma nosac?jumi, un gad?jum?, ja pakalpojumi tiek sniegti ar? subjektiem, kuri nav grupas dal?bnieki, lai nepadraud?tu atbr?vojuma m?r?i, ka p?d?jie min?tie [proti, pakalpojumi subjektiem, kuri nav grupas dal?bnieki,] nav kvantitat?vi liel?ki, sal?dzinot ar dal?bniekiem sniegtajiem pakalpojumiem, un ir pamatoti ar tehnisko efektivit?ti, kuru var izmantot ar? grupas dal?bnieki.

- 2 Padomes Sest? direkt?va 77/388/EEK (1977. gada 17. maijs) par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma: vienota apr??inu b?ze (OV 1997, L 145, 1. lpp.).
- 3 Padomes Direkt?va 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu (OV 2006, L 347, 1. lpp.).
- 4 No lietas materi?liem izriet, ka *Infohos* ir grupa, kuru valsts iest?des form? 1986. gada 21. febru?r? izveidoja ?lstas [*Aalst*], Blankenbergas [*Blankenberge*], Briges [*Brugge*], Gentes [*Gent*], Kortreikas [*Kortrijk*], Ostendes [*Oostende*] un Ronses [*Ronse*] VSAC. Saska?? ar stat?tu 3. pantu grupas m?r?is ir nodrošin?t, analiz?t, organiz?t un p?rvald?t inform?cijas sist?mas, lai atbalst?tu t?s dal?bnieku slimn?cu organiz?ciju, k? ar? min?to dal?bnieku veikt?s saist?t?s darb?bas.
- 5 Min?taj? pant? ir paredz?ts, ka publiskas strukt?ras nav uzskat?mas par nodok?a maks?t?j?m darb?b?s vai dar?jumos, kurus t?s veic k? valsts iest?des, pat ja ar š?m darb?b?m vai dar?jumiem t?s sa?em nodevas, maksas, iemaksas vai atl?dz?bu.
- 6 Ar neatkar?g?m personu grup?m (NPG) saprot personu vai uz??mumu grupas, kuras patst?v?g? veid? pieg?d? saviem dal?bniekiem preces vai pakalpojumus.
- 7 Šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2008. gada 11. decembris, *Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing*, C?407/07, EU:C:2008:713, 27. punkts.
- 8 Attiec?b? uz š?s ties?bu normas interpret?ciju skat. 2017. gada 21. septembra spriedumu *DNB Banka*, C?326/15, EU:C:2017:719, 29. punkts un taj? min?t? judikat?ra, saska?? ar kuru, interpret?jot Savien?bas ties?bu normu, ir j??em v?r? ne tikai t?s formul?jums, bet ar? t?s konteksts un šo normu ietveroš? tiesisk? regul?juma m?r?i.
- 9 Šaj? noz?m? joproj?m attiec?b? uz š?s pašas ties?bu normas interpret?ciju skat. spriedumu, 2008. gada 11. decembris, *Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing*, C?407/07, EU:C:2008:713, 30. punkts un taj? min?t? judikat?ra. Tiesa nor?da, ka, lai gan ir j?izmanto šaura interpret?cija, tas nenoz?m?, ka atbr?vojumu defin?šan? izmantotie j?dzieni ir j?interpret? t?d? veid?, kas tiem at?emtu noz?mi vai kas padar?tu attiec?gos atbr?vojumus par gandr?z piln?b? nepiem?rojamiem praks?.
- 10 T?pat k? sp?k? esoš?s Direkt?vas 2006/112 m?r?is.
- 11 Sest?s direkt?vas dev?tais apsv?rums.
- 12 Šaj? noz?m? skat. spriedumu, 1989. gada 15. j?nijs, *Stichting Uitvoering Financiële Acties*, 348/87, EU:C:1989:246, 11. punkts, k? ar? spriedumu, 2006. gada 14. decembris, *VDP Dental Laboratory*, C?401/05, EU:C:2006:792, 26. punkts.
- 13 Spriedums, 2008. gada 11. decembris, *Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing*, C?407/07, EU:C:2008:713, 37. punkts, k? ar? spriedums, 2017. gada 21. septembris, Komisija/V?cija C?616/15, EU:C:2017:721, 56. punkts.
- 14 Spriedums, 2017. gada 21. septembris, *DNB Banka*, C?326/15, EU:C:2017:719, 33. punkts un taj? min?t? judikat?ra, un spriedums, 2017. gada 21. septembris, Komisija/V?cija C?616/15, EU:C:2017:721, 47., 48. punkts un tajos min?t? judikat?ra par Direkt?vas 2006/112 132. panta 1. punkta f) apakšpunkta m?r?i šaj? direkt?v?.
- 15 K? tas izriet no lietas materi?liem, PVN komiteja izteic?s šaj? aspekt? saist?b? ar 132.

panta 1. punkta f) apakšpunktu, bet Komisija uzskata, ka minētā interpretācija ir jāpaplašina uz agrāk spēkā esošo 13. panta A daļas 1. punkta f) apakšpunktu tādēļ, ka saturs ir identisks; skat. Direktīvas 2006/112/EK 398. pantu darba dokumentā Nr. 654 (2010. gada 3. marts), 3.4. a) punkts.

16 Spriedums, 2017. gada 23. novembris, *Di Maura*, C-246/16, EU:C:2017, 25. punkts, un pāc analoģijas spriedums, 2012. gada 26. aprīlis, Komisija/Nīderlande, C-508/10, EU:C:2012:243, 75. punkts.

17 Spriedums, 2008. gada 11. decembris, *Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing*, C-407/07, EU:C:2008:713, 43. punkts.

18 Spriedums, 2008. gada 11. decembris, *Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing*, C-407/07, EU:C:2008:713, 27. punkts.

19 Šajā nozīmē skat. spriedumu, 2006. gada 14. decembris, *VDP Dental Laboratory*, C-401/05, EU:C:2006:792, 26. punkts un tajā minētā judikatūra, un spriedumu, 2012. gada 15. novembris, *Zimmermann*, C-174/11, EU:C:2012:716, 39. punkts un tajā minētā judikatūra.

20 Vēlreiz 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.

21 Šajā ziņā Direktīvas 2006/112/EK 398. pants, darba dokuments Nr. 654 (2010. gada 3. marts), 3.4.a) punkts, kurā ir minēti iespējamie iestāžu apgrūtinājumi un praktiskas grūtības, kuras, kā tiek norādīts, gan neatšķiras no praktiskām grūtībām, kas rodas daudzās citās situācijās, kurās ir nepieciešams pārbaudīt darījumu, kuri ir apliekami ar nodokli, un darījumu, kuri ir atbrīvoti no nodokļa. Komisija turklāt uzsvēra, ka šī analīze ir pārņemta un attīstīta darba dokumentā, kas ir pievienots Zaļajai grāmatai par PVN nākotni [*Accompanying document to the Green Paper on the future of VAT*] (SEC(2010) 1455, galīgā redakcija (2010. gada 1. decembris)), un turpmākos PVN komitejas darbos (Direktīvas 2006/112/EK 398. pants, darba dokuments Nr. 856 (2015. gada 6. maijs), 3.1.10. punkts).

22 Spriedums, 2003. gada 20. novembris, *Taksatorringen*, C-8/01, EU:C:2003:621, 64. punkts, kā arī ģenerālvokātes J. Kokotes [J. Kokott] secinājumi lietā *Aviva*, C-605/15, EU:C:2017:150, 68. punkts.

23 Ģenerālvokātes J. Kokotes secinājumi lietā *DNB Banka*, C-326/15, EU:C:2017:145, 22. punkts.

24 Spriedums, 2017. gada 21. septembris, Komisija/Vācija C-616/15, EU:C:2017:721, 65. punkts un tajā minētā judikatūra un 67. punkts.

25 No lietas materiāliem izriet, ka no 2016. gada 1. jūlija, pāc Komisijas līguma Beļģijas valdībai sniegt skaidrojumu, Beļģijā ir stājies spēkā jauns atbrīvojumu režīms NPG. Konkrēti, PVN kodeksa jaunajā 44. panta 2.bis punktā ir paredzēts, ka gadījumā, ja NPG sniedz pakalpojumus ar subjektu, kuri nav grupas dalībnieki, tās dalībniekiem sniegtajiem pakalpojumiem ir piemērojams atbrīvojums, ja minētie darījumi veido NPG darbības būtiskāko daļu.

26 Ģenerālvokātes J. Kokotes secinājumi lietā *Aviva*, C-605/15, EU:C:2017:150, 67. punkts.