



## Judikatūras krājums

ĢENERĀLADVOKĀTA MELHIORA VATELĒ [*MELCHIOR WATHELET*]  
SECINĀJUMI,  
sniegti 2017. gada 5. aprīlī<sup>1</sup>

**Lieta C-616/15**

**Eiropas Komisija  
pret**

**Vācijas Federatīvo Republiku**

Valsts pienākumu neizpilde – Nodokļi – Pievienotās vērtības nodoklis (PVN) –  
Direktīvas 2006/112/EK 132. panta 1. punkta f) apakšpunkts – Atbrīvojums no PVN pakalpojumiem,  
kurus neatkarīgas personu grupas sniedz saviem dalībniekiem – Piemērošana tikai neatkarīgajām  
grupām, kuru dalībnieki strādā stingri noteiktās profesijās

1. Ar šo prasību Eiropas Komisija lūdz Tiesai konstatēt, ka, atbrīvojot no pievienotās vērtības nodokļa (PVN) tikai to grupu dalībniekus, kas strādā stingri noteiktās profesijās, Vācijas Federatīvā Republika ir pārkāpusi Direktīvas 2006/112/EK<sup>2</sup> 132. panta 1. punkta f) apakšpunktā paredzētos pienākumus. Šī pēdējā minētā tiesību norma tiek interpretēta arī lietās Komisija/Luksemburga (C-274/15), DNB Banka (C-326/15) un *Aviva* (C-605/15), kas pašlaik tiek izskatītas Tiesā.

### **I. Atbilstošās tiesību normas**

#### **A. Savienības tiesības**

##### **1. Sestā direktīva 77/388/EEK**

2. Sestās direktīvas 77/388/EEK<sup>3</sup> 13. panta A daļā bija noteikts:

“1. Ciktāl tas nav pretrunā ar citiem Kopienas noteikumiem, dalībvalstis piešķir atbrīvojumu tālāk minētajām darbībām atbilstīgi noteikumiem, ko tās pieņem, lai nodrošinātu pareizu un godīgu šā atbrīvojuma piemērošanu un lai nepieļautu nekādu nodokļa nemaksāšanu, apiešanu vai ļaunprātīgu izmantošanu:

[..]

1 Oriģinālvaloda – franču.

2 Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīva par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “PVN direktīva”).

3 Padomes 1977. gada 17. maija direktīva 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”), tika atcelta un aizstāta ar PVN direktīvu no 2007. gada 1. janvāra.

- b) slimnīcas un medicīnisko aprūpi, kā arī ar tām cieši saistītas darbības, ko veic publisko tiesību subjekti, vai sociālos apstākļos, kas līdzinās apstākļiem, ko piemēro publisko tiesību subjektiem, – slimnīcas, medicīniskās aprūpes vai diagnostikas centri vai arī citas pienācīgā kārtā atzītas līdzīgas iestādes;
- c) medicīniskās aprūpes sniegšanu, darbojoties medicīniskās vai paramedicīniskās profesijās, ko noteikusi attiecīgā dalībvalsts;

[..]

- 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;

[..]”

3. Šīs direktīvas 28. panta 3. un 4. punktā bija noteikts:

“3. Šā panta 4. punktā minētajā pārejas laikā dalībvalstis var:

- a) turpināt piemērot nodokli darījumiem, kas atbrīvoti atbilstīgi 13. vai 15. pantam un uzskaitīti šīs direktīvas E pielikumā;

[..]

4. Pārejas periods sākotnēji ilgst piecus gadus no 1978. gada 1. janvāra. Vēlākais sešus mēnešus pirms šā perioda beigām un turpmāk pēc vajadzības Padome, balstoties uz Komisijas ziņojumu, pārskata stāvokli attiecībā uz 3. punktā uzskaitītajām atkāpēm un pēc Komisijas priekšlikuma vienbalsīgi nosaka, vai jāatceļ visas šīs atkāpes vai kāda no tām.”

4. Šīs direktīvas E pielikumā “Darījumi, kas minēti 28. panta 3. punkta a) apakšpunktā” bija paredzēts:

“[..]

3. Darījumi, kas minēti 13. panta A daļas 1. punkta f) apakšpunktā, izņemot tos, kuri ietilpst medicīniskas vai paramedicīniskas iedabas grupās.

[..]”

## **2. Astonpadsmītā direktīva 89/465/EEK**

5. Saskaņā ar Astonpadsmītās direktīvas 89/465/EEK<sup>4</sup> preambulu:

“tā kā 28. panta 3. punkts Padomes 1977. gada 17. maija Sestajā direktīvā 77/388/EEK par dalībvalstu likumu saskaņošanu attiecībā uz apgrozījuma nodokļiem – [Kopēja [PVN] sistēma: vienota aprēķinu bāze], kurā jaunākie grozījumi izdarīti ar Spānijas un Portugāles Pievienošanās aktu, ļauj dalībvalstīm pārejas posmā piemērot dažus atbrīvojumus no [PVN] kopīgās sistēmas parastā režīma; tā kā sākumā bija paredzēts, ka šis posms ilgs piecus gadus; tā kā Padome ir apņēmusies pēc Komisijas priekšlikuma vajadzības gadījumā atcelt dažas vai visas šīs atkāpes pirms minētā posma beigām;

tā kā Kopienų pašu resursu sistēmā daudzas no šīm atkāpēm rada grūtības, aprēķinot kompensācijas, kas paredzētas Padomes 1989. gada 29. maija Nolikumā (EEK, EĀEK) Nr. 1553/89 par galīgiem vienotiem noteikumiem, kā iekasēt pašu resursus no [PVN]; tā kā, lai nodrošinātu šīs sistēmas labāku darbību, šīs atkāpes ir jāatceļ;

tā kā šo atkāpju atcelšana palīdzēs nodrošināt lielāku [PVN] sistēmas neitralitāti Kopienas mērogā;

tā kā dažas no šīm atkāpēm ir jāatceļ attiecīgi no 1990. gada 1. janvāra, 1991. gada 1. janvāra, 1992. gada 1. janvāra un 1993. gada 1. janvāra;

[..]”

6. Šīs direktīvas 1. pantā ir noteikts:

“Direktīvu 77/388/EEK groza šādi:

1) Darījumi, kas minēti E pielikuma 1. punktā, 3. līdz 6. punktā, 8., 9., 10., 12., 13. un 14. punktā, no 1990. gada 1. janvāra ir atcelti.

[..]”

## **3. PVN direktīva**

7. PVN direktīvas preambulas 1. un 3. apsvērumā ir noteikts:

“(1) Padomes Direktīva 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, ir vairākkārt būtiski grozīta. Tā kā tajā ir jāizdara turpmāki grozījumi, skaidrības un lietderības labad būtu lietderīgi minēto direktīvu pārstrādāt.

[..]

(3) Lai nodrošinātu, ka noteikumi ir izklāstīti skaidri, racionāli un atbilstīgi labāka likumdošanas procesa principam, ir lietderīgi pārstrādāt direktīvas struktūru un formulējumus, lai gan tas principā neradīs vajadzību veikt būtiskas maiņas pastāvošajos tiesību aktos. Taču pārstrādāšana ir neizbēgami saistīta ar nedaudziem būtiskiem grozījumiem, kurus tomēr vajadzētu izdarīt. Ja šādi grozījumi ir veikti, tie ir precīzi atspoguļoti noteikumos par šīs direktīvas transponēšanu un stāšanos spēkā.”

<sup>4</sup> Padomes 1989. gada 18. jūlija direktīva par dalībvalstu likumu saskaņošanu attiecībā uz apgrozījuma nodokļiem – dažu atkāpju atcelšana, kas paredzēta Sestās direktīvas 77/388/EEK 28. panta 3. punktā (OV 1989, L 226, 21. lpp.).

8. PVN direktīvas 13. panta 1. punkta pirmajā un otrajā daļā ir noteikts:

“Valstis, reģionālās un vietējās pārvaldes iestādes, kā arī citus publisko tiesību subjektus neuzskata par nodokļa maksātājiem attiecībā uz darbībām vai darījumiem, kuros tās iesaistās kā valsts iestādes, pat ja tās šo darbību vai darījumu sakarā iekasē nodokļus, nodevas, ziedojumus vai maksājumus.

Tomēr, iesaistoties šādās darbībās vai darījumos, tās uzskata par nodokļa maksātājiem attiecībā uz minētajām darbībām vai darījumiem, kuru sakarā to uzskaitīšana par personām, kas nav nodokļa maksātājas, radītu nozīmīgus konkurences izkropļojumus.”

9. PVN direktīvas 132. panta 1. punktā, kas ir iekļauts IX sadaļas 2. nodaļā “Atbrīvojumi konkrētām darbībām sabiedrības interesēs”, ir paredzēts:

“Dalībvalstis atbrīvo no nodokļa šādus darījumus:

- a) pakalpojumus, ko sniedz valsts pasta dienesti, izņemot pasažieru pārvadājumus un telekomunikāciju pakalpojumus, kā arī ar tiem saistītu preču piegādi;
- b) slimnīcas un medicīnisko aprūpi, kā arī ar tām cieši saistītas darbības, ko veic publisko tiesību subjekti, vai sociālos apstākļos, kas līdzinās apstākļiem, ko piemēro publisko tiesību subjektiem, – slimnīcas, medicīniskās aprūpes vai diagnostikas centri vai arī citas pienācīgā kārtā atzītas līdzīgas iestādes;
- c) medicīniskās aprūpes sniegšanu, darbojoties medicīniskās vai paramedicīniskās profesijās, ko noteikusi attiecīgā dalībvalsts;
- d) cilvēka orgānu, asiņu un piena piegādes;
- e) pakalpojumus, ko sniedz zobu tehniķi, darbojoties savā profesijā, kā arī zobārstu un zobu tehniķu piegādātas zobu protēzes;
- f) pakalpojumus, ko sniedz neatkarīgas 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 to darbības veikšanai, ja šīs grupas tikai pieprasa no saviem dalībniekiem precīzi atmaksāt savu daļu kopīgajos izdevumos, ja vien atbrīvojums neradītu konkurences izkropļojumu;

[..]”

## **B. Vācijas tiesības**

10. *Umsatzsteuergesetz* (Apgrozījuma nodokļa likums, turpmāk tekstā – “*UStG*”) 2. nodaļas “Atbrīvojums no nodokļa un nodokļa atmaksāšana” 4. pantā ir iekļauts no PVN atbrīvotu pakalpojumu saraksts. Saskaņā ar *UStG* 4. panta 14. punktu, redakcijā, kas ir piemērojama faktiem pamatlietā, no nodokļa atbrīvo:

- “a) medicīniskās aprūpes pakalpojumu sniegšanu, darbojoties medicīniskās un paramedicīniskās profesijās, ārsta, zobārsta, dziednieka, fizioterapeita, vecmātes profesijā [..];
- b) hospitalizēšanu un medicīnisko aprūpi, tostarp diagnostiku, medicīniskās pārbaudes, profilaksi, rehabilitāciju, dzemdību pieņemšanu un izmitināšanas pakalpojumus, kā arī ar to cieši saistītas darbības, ko veic publisko tiesību subjekti [..];

[..]

d) citus pakalpojumus, ko grupas, kuru locekļi strādā a) punktā minētajās profesijās vai ir b) punktā minēto iestāžu darbinieki, sniedz saviem locekļiem, ja šie pakalpojumi ir tieši nepieciešami a) punktā vai b) punktā minēto darbību veikšanai un ja šīs grupas vienīgi pieprasa no saviem locekļiem precīzi atmaksāt savu daļu kopīgajos izdevumos;

[..]”

## II. Pirmstiesas procedūra

11. 2009. gada 23. novembra brīdinājuma vēstulē Komisija pauda Vācijas Federatīvajai Republikai šaubas par Vācijas tiesību normu attiecībā uz neatkarīgu personu grupu (turpmāk tekstā – “NPG”), kuru darbība ir atbrīvota no nodokļa vai attiecībā uz kuru darbību tās nav nodokļu maksātājas, lai sniegtu saviem dalībniekiem pakalpojumus, kas tieši nepieciešami to darbības veikšanai, sniegto pakalpojumu atbrīvojuma no PVN saderību ar PVN direktīvu.

12. Šajā vēstulē Komisija norādīja, ka Vācijas tiesībās (šajā gadījumā *UStG* 4. panta 14. punkta d) apakšpunkts) iepriekš minēto atbrīvojumu piemēroja tikai to NPG pakalpojumiem, kuru dalībnieki veica darbības vai strādāja veselības aizsardzības jomā (proti, *UStG* 4. panta 14. punkta a) un b) apakšpunktā minētajās profesijās), savukārt attiecīgais atbrīvojums PVN direktīvā nebija paredzēts tikai konkrētām profesiju kategoriju grupām, bet gan visām NPG, ja šīs personas bija atbrīvotas no nodokļa maksāšanas vai nebija nodokļa maksātājas attiecībā uz to veikto darbību. Tāpēc Komisija uzskatīja, ka Vācijas tiesību normas par apgrozījuma nodokli nav saderīgas ar PVN direktīvas mērķiem.

13. Vācijas Federatīvā Republika uz šo brīdinājuma vēstuli atbildēja ar 2010. gada 22. marta vēstuli. Šajā vēstulē tā apstiprināja, ka atbilstoši Vācijas tiesiskajam regulējumam NPG pakalpojumi faktiski no nodokļa ir atbrīvoti tikai, ciktāl tos sniedz medicīnas darbinieku grupas vai personas, kas strādā paramedicīniskajās profesijās, kā arī grupas, kas darbojas slimnīcās vai līdzīgās iestādēs. Tā apgalvoja, ka šo ierobežojumu pamato tas, ka valsts likumdevējam bija jāpārbauda, kādām profesiju kategorijām varēja piešķirt attiecīgo atbrīvojumu, neizraisot konkurences izkropļojumu. Tādējādi, tās ieskatā, Vācijas likumdevējs, veicot pārbaudi, uzskatīja, ka attiecīgais atbrīvojums bija pamatots tikai veselības nozarē.

14. 2011. gada 7. aprīlī Komisija nosūtīja Vācijas valdībai motivētu atzinumu. Šajā atzinumā Komisija apšaubīja Vācijas Federatīvās Republikas apgalvojumu, saskaņā ar kuru, lai novērstu konkurences izkropļojumus, attiecīgo atbrīvojumu varēja piešķirt tikai darbībai veselības profesijās. Komisijas skatījumā, Savienības likumdošanas procedūra rāda, ka PVN direktīvas mērķis tieši bija piešķirt atbrīvojumu arī tādām grupām, kurās ietilpa citas personu kategorijas. Turklāt Komisija apgalvo, ka attiecīgā atbrīvojuma piemērošanas joma Vācijas tiesām vairākkārt bija jāpaplašina uz profesiju kategorijām, kas nebija uzskaitītas Vācijas tiesību normās par apgrozījuma nodokli.

15. Komisija arī norādīja, ka tā nesaprot, kuru elementu dēļ Vācijas likumdevējs saskatīja ilgstošus konkurences izkropļojumus, ja tam būtu bijis jāpiešķir attiecīgais atbrīvojums ne tikai no nodokļa jau atbrīvotajām veselības jomas profesijām, bet visām Vācijas saimnieciskajām nozarēm. Tā uzskatīja, ka Vācijas likumdevējam konkurences izkropļojumi nebija jāvērtē, balstoties uz *vispārējiem* apsvērumiem, bet ka, gluži pretēji, attiecīgais atbrīvojums bija jāatsaka tikai faktiska apdraudējuma gadījumā, kad šis atbrīvojums var tūlītēji un turpmāk izraisīt konkurences izkropļojumus.

16. Vācijas Federatīvā Republika uz šo motivēto atzinumu atbildēja 2011. gada 6. jūnijā. Atbildē tā uzsvēra, pirmkārt, to, kāda vieta PVN direktīvas sistēmā ir tiesību normai par attiecīgo atbrīvojumu, proti, tā ir iekļauta nodaļā par atbrīvojumiem dažām darbībām sabiedrības interesēs. Tādējādi tā secināja, ka šo atbrīvojumu nevarēja piemērot visām saimnieciskajām darbībām.

17. Otrkārt, Vācijas Federatīvā Republika norādīja, ka, to transponējot valsts tiesību aktos, tieši tika ņemts vērā konkurences izkropļojumu aizliegums (paredzēts PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunktā), nosakot, ka tiesību normas par atbrīvojumu no nodokļa ir piemērojamas tikai atsevišķām veselības nozares profesiju kategorijām, un ka principā pastāvēja konkurences izkropļojuma iespēja citās nozarēs.

18. Treškārt, tā norādīja, ka tai nebija skaidrs, kura profesiju kategorija attiecīgajās valsts tiesībās bija nepamatoti izslēgta no atbrīvojuma.

19. Tāpēc Vācijas Federatīvā Republika noraidīja Komisijas prasību veikt visus nepieciešamos pasākumus, lai izpildītu motivēto atzinumu.

20. Tā kā Vācijas tiesiskajā regulējumā par apgrozījuma nodokli atbrīvojums no PVN joprojām tika piemērots tikai NPG, kuras darbojas veselības jomā, Komisija paziņoja par tās lēmumu celt prasību Tiesā, kurā tā vērsās 2015. gada 20. novembrī.

### **III. Tiesvedība Tiesā**

21. Tiesas sēdē, kas notika 2017. gada 15. februārī, piedalījās Komisija un Vācijas Federatīvā Republika.

### **IV. Vērtējums**

#### **A. Lietas dalībnieku argumentu kopsavilkums**

##### ***1. Komisija***

22. Pēc Komisijas domām, Vācijas Federatīvā Republika paredz PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunktā noteikto atbrīvojumu no PVN “pakalpojumiem, ko sniedz [NPG], kuru darbība ir atbrīvota no PVN vai attiecībā uz kuru darbību tās nav nodokļa maksātājas, lai sniegtu [šo grupu dalībniekiem] pakalpojumus, kas tieši nepieciešami to darbības veikšanai” tikai konkrētām, skaidri definētām profesionālajām grupām. Atbrīvojums Vācijas tiesību aktu PVN jomā izpratnē ir piemērojams tikai grupām, kuru dalībnieki ir medicīnas darbinieki vai darbojas paramedicīniskās profesijās, vai arī veic darbības hospitalizēšanas nozarē vai medicīniskās aprūpes jomā.

23. Komisija apgalvo, ka tas nav saderīgi ar PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunktu. Nedz minētā panta formulējums, nedz tā mērķis, nedz izstrādes gaita nepamato šāda atbrīvojuma no PVN piemērošanu tikai konkrētām profesionālajām grupām. Gluži pretēji, atbrīvojums būtu jāpiešķir visu profesiju kategoriju NPG, ja to dalībnieki veic no nodokļa atbrīvotas darbības.

24. Vācijas tiesību aktos paredzēto ierobežojumu PVN jomā arī nevarot pamatot ar iespējamu vispārēju konkurences izkropļojumu. Proti, atbrīvojuma piemērošanas brīdī šāda konkurences izkropļojuma iespējama esamība esot jāvērtē tikai attiecībā uz katras atsevišķas lietas apstākļiem. Esot neiespējami vispārēji konstatēt konkurences izkropļojumu esamību attiecībā uz pakalpojumiem, kurus sniedz konkrētas profesiju kategorijas.

25. Turklāt tas, ka, piešķirot PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunktā paredzēto atbrīvojumu, ir jāveic faktisko un individuālo apstākļu pārbaude, izrietot arī no 77. punkta *Bundesministerium der Finanzen*<sup>5</sup> vēstulē, kas ir izstrādāta saistībā ar 2009. gadā veiktajiem *UStG* 4. panta grozījumiem, kuri ir šīs tiesību normas attiecīgās redakcijas pamatā.

## 2. Vācijas Federatīvā Republika

### a) Par atbrīvojumu un tā piemērošanu tikai darbībām sabiedrības interesēs

26. Vācijas Federatīvā Republika vispirms norāda, ka PVN direktīvā paredzētie atbrīvojumi ir apkopoti tās IX sadaļā “Atbrīvojumi” un ka šī sadaļa savukārt ir iedalīta 10 nodaļās. Turklāt tā norāda, ka attiecīgais atbrīvojums ir viens no atbrīvojumiem, kas ir uzskaitīti PVN direktīvas 132. pantā, un ka šī tiesību norma, kuras formulējums kopš Sestās direktīvas stāšanās spēkā gandrīz netika grozīts, ir iekļauts direktīvas 2. nodaļā “Atbrīvojumi konkrētām darbībām sabiedrības interesēs”. Tādējādi, ņemot vērā attiecīgā atbrīvojuma atrašanās vietu PVN direktīvas vispārējā sistēmā, izrietot, ka to var piemērot tikai to NPG pakalpojumiem, kuru darbība ir veikta sabiedrības interesēs.

27. Vācijas Federatīvā Republika uzskata, ka attiecīgais atbrīvojums savukārt nav piemērojams NPG, kas veic no nodokļa atbrīvotas darbības, uz kurām neattiecas 2. nodaļa un kuras netiek veiktas sabiedrības interesēs. Ja Savienības likumdevējs būtu vēlējies šo atbrīvojumu piemērot visām no nodokļa atbrīvotajām darbībām un profesiju kategorijām, tas šo tiesību normu būtu iekļāvis citā vietā, piemēram, IX sadaļas “Atbrīvojumi” 1. nodaļā “Vispārīgi noteikumi”.

28. Tādējādi banku un apdrošināšanas grupas, kas ir atbrīvotas no PVN saskaņā ar PVN direktīvas 135. pantu, neesot iekļautas šīs direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunktā paredzētā atbrīvojuma piemērošanas jomā.

29. Komisijas iepriekš sagatavotie likumdošanas priekšlikumi un paziņojumi attiecībā uz PVN direktīvas grozījumiem arī apstiprinot to, ka attiecīgais atbrīvojums ir piemērojams tikai NPG, kas veic darbības sabiedrības interesēs. Tādējādi Komisija 2007. gada 28. novembrī esot iepazīstinājusi ar priekšlikumu direktīvai attiecībā uz “jēdziena “izdevumu dalīšanas grupa”” ieviešanu apdrošināšanas un finanšu jomā<sup>6</sup>. Lai arī attiecīgais atbrīvojums jau bija piemērojams pakalpojumu sniegšanai šajā jomā, Komisijai neesot bijis pienākuma ierosināt iekļaut šos pakalpojumus atbrīvojuma piemērošanas jomā.

30. Turklāt dokumentā MEMO/07/519<sup>7</sup>, kas pievienots minētajam direktīvas priekšlikumam, Komisija pati esot atzinusi, ka “esošajās tiesību normās par atbrīvojumu attiecībā uz izdevumu dalīšanu trūkst skaidrības un tās netiek piemērotas vienveidīgi. Lai to novērstu, priekšlikumā īpaši attiecībā uz rūpniecības nozari ir ietverts atbrīvojums no PVN, un tas ir piemērojams izdevumu dalīšanas mehānismiem, tostarp pārrobežu mehānismiem. Šis grozījums ļaus uzņēmumiem veikt savas kopējās darbības grupās un sadalīt izdevumus starp šīs grupas dalībniekiem, neradot jaunu neatmaksājamu PVN slogu”.

5 Federālā finanšu ministrija, Vācija. 2009. gada 26. jūnija vēstule (IV B 9 – S 7170/08/10009).

6 Komisijas priekšlikums Padomes direktīvai, ar ko attiecībā uz apdrošināšanas pakalpojumu traktējumu groza Direktīvu 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu, COM(2007) 747, galīgā redakcija, 2007. gada 28. novembris.

7 [http://europa.eu/rapid/press-release\\_MEMO-07-519\\_en.htm?locale=en](http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-07-519_en.htm?locale=en).

31. Vācijas Federatīvā Republika min arī Komisijas paziņojumu Padomei un Eiropas Parlamentam par iespēju veidot PVN maksātāju grupu, kas noteikta [PVN] direktīvas 11. pantā (COM(2009) 325, galīgā redakcija). Šajā paziņojumā Komisija esot apstiprinājusi, ka “jāatgādina, ka šis paziņojums neskar “izdevumu dališanas” koncepciju, kas, pamatojoties uz [PVN] direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunktu, šobrīd ir obligāts atbrīvojums, kas piemērojams atsevišķām darbībām sabiedrības interesēs, un jauna tā forma tika ieviesta nesen pieņemtajos Komisijas priekšlikumos par PVN režīmu attiecībā uz apdrošināšanas un finanšu pakalpojumiem”.

32. Vācijas Federatīvā Republika no tā secina, ka, pēc Komisijas domām, attiecīgais atbrīvojums ir piemērojams tikai darbībām sabiedrības interesēs. Turklāt tā uzskata, ka it īpaši runa ir par PVN direktīvas 132. panta 1. punkta b)–e) apakšpunktā minētajām darbībām, kas ir uzskaitītas pirms f) apakšpunktā paredzētā atbrīvojuma un kas attiecas uz veselības nozari. Šajā kontekstā tā atgādina, ka saskaņā ar Tiesas judikatūru PVN direktīvas 132. pantā minētie atbrīvojumi ir piemērojami tikai minētajā tiesību normā uzskaitītajām un sīki aprakstītajām darbībām (spriedums, 2010. gada 10. jūnijs, *Future Health Technologies*, C-86/09, EU:C:2010:334, 29. punkts un tajā minētā judikatūra) un ka termini, kas lietoti, lai raksturotu minētos atbrīvojumus, ir interpretējami šauri (spriedums, 2015. gada 22. oktobris, *Hedquist*, C-264/14, EU:C:2015:718, 34. punkts).

33. Vācijas Federatīvā Republika piebilst, ka tās apgalvojumu, saskaņā ar kuru attiecīgais atbrīvojums ir piemērojams tikai PVN direktīvas 132. panta b)–e) minētajām darbībām, pamato Tiesas izvēlētais formulējums, lai paskaidrotu šī atbrīvojuma mērķi, proti, “lai izvairītos no tā, ka personai, kas piedāvā noteiktus pakalpojumus, ir jāmaksā minētais nodoklis, kad tai ir jāsadarbojas ar citiem profesionāļiem, izmantojot kopīgu struktūru, kas uzņemas 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).

34. Šajā ziņā Vācijas Federatīvā Republika norāda, ka Tiesa skaidri min “profesionāļus” un ka PVN direktīvā jēdziens “profesija” ir lietots tikai dažos gadījumos, kuriem galvenokārt ir saikne ar medicīnas profesijām sabiedrības interesēs. Tas nozīmējot, ka Tiesa, aprakstot PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunkta mērķi, ir atsaukusies tikai uz “profesionāļu” grupu, kas strādā medicīnas profesijās sabiedrības interesēs.

35. Vācijas Federatīvās Republikas ieskatā, tās viedokli pamato PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunkta izstrādes gaita. Šajā ziņā tā norāda, ka Komisijas priekšlikumā Sestajai direktīvai<sup>8</sup> NPG atbrīvojums jau bija viens no “atbrīvojumiem dažām darbībām sabiedrības interesēs” un bija piemērojams “pakalpojumiem, kurus neatkarīgas medicīniskā un paramedicīniskā rakstura profesionāļu grupas sniedza saviem dalībniekiem to no nodokļa atbrīvoto darbību vajadzībām”.

36. Attiecībā uz Sestās direktīvas pirmo redakciju Vācijas Federatīvā Republika norāda, ka 28. panta 3. punkta a) apakšpunkta un E pielikuma 3. punkta noteikumu, tos aplūkojot kopsakarā, mērķis turklāt bija nodrošināt, ka 13. panta A daļas 1. punkta f) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums NPG sniegtajiem medicīniskajiem un paramedicīniskajiem pakalpojumiem būtu piemērojams tūlītēji, savukārt citu NPG sniegtajiem pakalpojumiem dalībvalstis varēja uzlikt nodokli arī turpmāk, līdz pat 1989. gada 31. decembrim.

<sup>8</sup> Komisijas priekšlikums Padomes Sestajai direktīvai par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļa sistēma: vienota aprēķina bāze, COM(73) 950, galīgā redakcija, 1973. gada 20. jūnijs (*Eiropas Kopienu Vēstnesis*, pielikums 11/73, 13. lpp.).



37. Vācijas Federatīvā Republika uzskata, ka Sestās direktīvas 28. panta 3. punkta a) apakšpunktā paredzētā pārejas noteikuma mērķis nebija sašaurināt vai paplašināt Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta f) apakšpunkta piemērošanas jomu. Tāpēc tiesību uzlikt nodokli citām NPG atcelšana no 1990. gada 1. janvāra nenozīmējoš paradigmas maiņu attiecībā uz nodokļa uzlikšanu apgrozījumam. Drīzāk šis atcelšanas mērķis, kā tas izrietot no Astonpadsmītās direktīvas 89/465 preambulas apsvērumiem, esot novērst tīri konkrētas praktiskas grūtības, neskarot pašu PVN sistēmu, it īpaši attiecībā uz pašu resursu, kas iegūti no PVN, aprēķinu.

38. Vācijas Federatīvā Republika apgalvo, ka no pārejas no Sestās direktīvas uz PVN direktīvu nav iespējams izsecināt arī norādes, kas ļautu pamatot Komisijas izvirzīto apgalvojumu, saskaņā ar kuru atļauja piemērot attiecīgo atbrīvojumu tikai medicīniskām vai paramedicīniskām NPG būtu tikusi atcelta. Direktīvas maiņa šajā ziņā neesot izraisījusi grozījumus pēc būtības, kā tas izrietot no PVN direktīvas preambulas 3. apsvēruma.

39. Visbeidzot Vācijas Federatīvā Republika atgādina, ka terminu, kas ir lietoti, lai definētu PVN direktīvā paredzētos atbrīvojumus, interpretācijai ir jāatbilst minēto atbrīvojumu mērķim un tai jāievēro nodokļu neitralitātes principa prasības, kas raksturīgas kopējai PVN sistēmai (spriedums, 2015. gada 22. oktobris, *Hedquist*, C-264/14, EU:C:2015:718, 35. punkts).

40. Taču saskaņā ar Tiesas judikatūru attiecīgā atbrīvojuma mērķis esot izvairīties no tā, ka personai, kas piedāvā noteiktus pakalpojumus, ir jāmaksā minētais nodoklis, lai gan tai ir jāsadarbojas ar citiem profesionāļiem, izmantojot kopīgu struktūru, kas uzņemas 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).

41. Tomēr, pretēji Komisijas apgalvotajam, tad, ja atbrīvojums nebūtu piemērojams, pienākums maksāt PVN tomēr būtu pašai NPG, nevis tās dalībniekiem. NPG esot jāpaaugstina savu pakalpojumu cena par PVN summu un tādējādi jāizraksta rēķins saviem dalībniekiem. Izmaksu faktors tātad neesot grupas sniegtais pakalpojums, bet gan cenā iekļautais PVN.

42. Saskaņā ar Vācijas Federatīvās Republikas domām Komisijas arguments, kas ir balstīts uz PVN neitralitāti, nav efektīvs. Tā atgādina, ka saskaņā ar nodokļu neitralitātes principu (spriedums, 2012. gada 15. novembris, *Zimmermann*, C-174/11, EU:C:2012:716, 46. un 47. punkts) uzņēmējs ir jāatbrīvo PVN, ja iepriekšējie darījumi, par kuriem viņš ir samaksājis PVN, ir izmantoti viņa paša ar nodokli apliekamiem darījumiem. Priekšnodokļa neatskaitīšanas problēma esot tikai pārvietota uz iepriekšējo stadiju gadījumā, ja pakalpojumiem, kurus grupa ir sniegusi saviem dalībniekiem, ir piemērojams atbrīvojums, ciktāl NPG vēlāk nevarētu īstenot tiesības uz samaksātā priekšnodokļa atskaitīšanu. Tātad esot saglabāts ķēdē esošais izmaksu faktors.

43. Pēc Vācijas Federatīvās Republikas domām, faktiskā attiecīgā atbrīvojuma priekšrocība ir iespēja pakalpojuma sniegšanas posmā neaplikt ar nodokli īstu vērtību, ko rada NPG par labu saviem dalībniekiem, sniedzot pakalpojumus, vai saņemt atlaides un priekšrocības cenu līmenī kā “pircēju grupai”, kuru veido tās dalībnieki. Politisku apsvērumu dēļ šādas priekšrocības esot jāspēj piešķirt tieši personām, kas darbojas sabiedrības interesēs. Ņemot vērā šo mērķi, banku un apdrošināšanas grupas nevarot būt attiecīgā atbrīvojuma piemērošanas jomā, jo tās neveic darbības sabiedrības interesēs.

44. Tāpat būtu jāņem vērā tas, ka finanšu pakalpojumu atbrīvojums tika noteikts kā tīri tehnisks atbrīvojums, kuram nav pamatojuma nodokļu politikā, un ka tas tika noteikts, lai it īpaši atvieglotu nodokļa uzlikšanas bāzes, kā arī atskaitāmā PVN summas noteikšanu (spriedums, 2015. gada 22. oktobris, *Hedquist*, C-264/14, EU:C:2015:718, 36. punkts). Taču neesot nekādu grūtību noteikt nodokļa uzlikšanas bāzi pakalpojumiem, kurus banku un apdrošināšanas grupas sniedz saviem dalībniekiem.

**b) Par iespēju, ka atbrīvojums izraisa konkurences izkropļojumus**

45. Otrkārt, Vācijas Federatīvā Republika apgalvo, ka Vācijas likumdevējs Vācijā pamatoti ir izvērtējis nosacījumu, saskaņā ar kuru attiecīgais atbrīvojums nevar izraisīt konkurences izkropļojumus. Tā apstrīd Komisijas argumentus, saskaņā ar kuriem nevarot vispārēji konstatēt konkurences izkropļojumu esamību attiecībā uz pakalpojumiem, kurus sniedz konkrētas profesiju kategorijas.

46. Vispirms, tā kā direktīva ir obligāta tikai attiecībā uz sasniedzamo rezultātu, Vācijas Federatīvā Republika apgalvo, ka, lai sasniegtu PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunktā izvirzīto mērķi, Vācijas likumdevējs drīkstēja izvēlēties šo tiesiskā regulējuma veidu un arī transponēšanas nolūkā pats izvērtēt konkurences izkropļojumu iespēju.

47. Saskaņā ar Tiesas judikatūru likumdošanas ceļā veiktajā transponēšanā vislabāk tiek ņemts vērā pats tiesību radīšanas princips, un parasti tas esot atbilstīgs transponēšanas veids. Savukārt vienkāršu administratīvu praksi, kuru administrācija var grozīt pēc savas gribas un kura nav pietiekami plaši zināma, nevar uzskatīt par tādu, kas atbilst juridiski pareizai LESD noteikto pienākumu izpildei (spriedums, 1999. gada 8. jūlijs, Komisija/Belģija, C-203/98, EU:C:1999:380, 14. punkts).

48. Vācijas Federatīvā Republika uzskata, ka Komisija visbeidzot prasa ieviest tiesību aktus, saskaņā ar kuriem kompetentajām nodokļu iestādēm tiek piešķirta gandrīz tāda pati rīcības brīvība kā tad, ja juridiskā pamata neesamības gadījumā to ziņā atstātu PVN direktīvas transponēšanu, ieviešot administratīvo praksi. Tomēr, no satura viedokļa raugoties, nosacījums attiecībā uz konkurences izkropļojumu neesamību neesot nedz pietiekami precīzs, nedz bez nosacījumiem, bet tas esot jāprecizē valsts līmenī, lai ļautu noteikt, vai konkrētajā gadījumā ir piemērojams atbrīvojums (spriedums, 2003. gada 26. jūnijs, Komisija/Francija, C-233/00, EU:C:2003:371, 76. punkts).

49. Turklāt tikai tas, ka Vācijas likumdevējs nepārņem PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunktā paredzēto atbrīvojumu burtiski, neesot pretrunā Tiesas judikatūrai. Tiesību normu burtiska pārņemšana principā neesot obligāta, ja faktiski direktīvas piemērošana ir nodrošināta skaidri un precīzi (spriedumi, 2004. gada 7. janvāris, Komisija/Spānija, C-58/02, EU:C:2004:9, 26. punkts; 2005. gada 20. oktobris, Komisija/Apvienotā Karaliste, C-6/04, EU:C:2005:626, 21. punkts, un 2006. gada 6. aprīlis, Komisija/Austrija, C-428/04, EU:C:2006:238, 99. punkts).

50. Visbeidzot Vācijas Federatīvā Republika norāda, ka, pretēji Komisijas apgalvotajam, valsts likumdevējs var izvērtēt katru kategoriju attiecībā uz konkurences izkropļojumu risku, kas pastāv konkrētajās profesionālajās kategorijās, un ka šis vērtējums arī ir likumīgs, ja likumdevējs sākotnēji izslēdz dažas profesiju kategorijas.

51. Šajā ziņā Vācijas Federatīvā Republika atgādina, ka Tiesa ir nospriedusi, ka dalībvalstīm savās valsts tiesībās nav pienākuma nedz burtiski transponēt nosacījumu attiecībā uz konkurences izkropļojumiem, kas ir minēts Sestās direktīvas 4. panta 5. punkta otrajā daļā – tā ir tiesību norma, kas šobrīd ir aizstāta ar PVN direktīvas 13. panta 1. punkta otro daļu, – nedz precizēt neaplikšanas ar nodokli kvantitatīvos ierobežojumus (spriedums, 1989. gada 17. oktobris, *Comune di Carpaneto Piacentino u.c.*, 231/87 un 129/88, EU:C:1989:381, 23. punkts). Finanšu ministram, kuram saskaņā valsts tiesību aktiem ir pienākums konkrēti noteikt darbības, kas izraisa konkurences izkropļojumus, to pat esot atļauts darīt (spriedums, 2000. gada 14. decembris, *Fazenda Pública*, C-446/98, EU:C:2000:691, 32.–35. punkts).

52. Savukārt nosacījuma attiecībā uz konkurences izkropļojumu neesamību burtiska pārņemšana valsts tiesību aktos, kā arī konkurences izkropļojumu izvērtējums, ņemot vērā katra atsevišķa gadījuma apstākļus, izraisītu nepieļaujamu aizskārumu attiecībā uz skaidrību un tiesisko noteiktību.

53. Tas esot it īpaši attiecībā uz to, ka saskaņā ar Tiesas judikatūru atbrīvojums ir jānoraida, ja “ir faktiskā iespēja, ka tas pats par sevi uzreiz vai pēc kāda laika var radīt konkurences izkropļojumus” (spriedums, 2003. gada 20. novembris, *Taksatorringen*, C-8/01, EU:C:2003:621, 64. punkts). Šī apstākļa pārbaudes nosacījums esot gan esošās konkurences situācijas, gan situācijas, kas varētu rasties nākotnē, izvērtējums, ko varētu veikt, pamatojoties tikai uz sarežģītām ekonomiskām analizēm katrā darbības jomā. Šādu sarežģītu saimniecisko apstākļu pārbaudi katrā atsevišķā gadījumā vietējās kompetentās nodokļu iestādes vienkārši nevarētu veikt. Turklāt neesot pieņemams, ka NPG un tās dalībnieki nevarētu pietiekami droši paredzēt, vai attiecīgo pakalpojumu sniegšana tiks aplikta ar PVN vai tiks no tā atbrīvota, veicot katru nākamo darījumu.

54. PVN direktīvas 13. panta 1. punkts arī parādot, ka likumdevējs var noteikt būtiskas darbības jomas konkurences jomā. Savienības likumdevējs šīs direktīvas I pielikumā esot noteicis to darbību sarakstu, attiecībā uz kurām principā var prezumēt konkurences izkropļojumu esamību. Saistībā ar PVN direktīvas minētā 13. panta 1. punktu Tiesa esot nospriedusi, ka valsts līmenī turklāt var būt arī citas darbības, kuras nav minētas I pielikumā un kuru saraksts dažādās dalībvalstīs vai dažādās saimniecības nozarēs var atšķirties (spriedums, 2008. gada 16. septembris, *Isle of Wight Council u.c.*, C-288/07, EU:C:2008:505, 35. un 36. punkts). Šī judikatūra skaidri parādot, ka konkurences izkropļojumu vērtējumu var veikt likumdošanas līmenī. Saskaņā ar Vācijas Federatīvās Republikas viedokli tas it īpaši esot attiecināms uz valsts tiesību aktiem, kuros ir uzskaitītas tās darbības jomas, kurās nedraud konkurences izkropļojumu esamība valsts tirgū.

55. Vācijas Federatīvā Republika piebilst, ka nosacījums, saskaņā ar kuru attiecīgajam atbrīvojumam nav jāspēj izraisīt konkurences izkropļojumus, ir paredzēts ar mērķi sašaurināt tā piemērošanas jomu. Tāpēc tā mērķis esot atjaunot vispārīgo noteikumu par visu saimniecisko darbību aplikšanu ar nodokli, un tāpēc to nevar interpretēt šauri (spriedums, 2008. gada 16. septembris, *Isle of Wight Council u.c.*, C-288/07, EU:C:2008:505, 72. un 73. punkts).

56. Visbeidzot Vācijas Federatīvā Republika apgalvo, ka Komisija nav pierādījusi, ka pakalpojumu, kurus NPG sniedz saviem dalībniekiem, atbrīvojums neizraisot konkurences izkropļojumus citās nozarēs, kas nav *UStG* minētās profesijas veselības nozarē.

57. Taču tiesvedībā saskaņā ar LESD 258. pantu Komisijai esot pienākums pierādīt iespējamo pienākumu neizpildi un iesniegt Tiesai nepieciešamos pierādījumus, lai tā varētu pārbaudīt, vai ir notikusi valsts pienākumu neizpilde; Komisija nevar balstīties ne uz kādiem pieņēmumiem (spriedums, 2006. gada 6. aprīlis, Komisija/Austrija, C-428/04, EU:C:2006:238, 98. punkts un tajā minētā judikatūra). Komisija neesot sniegusi pierādījumus vai norādes par to, ka kategorijai piemērotie tiesību akti būtu neatbilstīgi, lai transponētu nosacījumu attiecībā uz PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunktā minēto konkurences izkropļojumu neesamību.

58. Vācijas Federatīvā Republika uzskata, ka, lai noteiktu, ka šāda transponēšanas metode ir neatbilstīga, Komisijai, pamatojoties uz konkrētiem faktiem, būtu bijis jāpierāda, ka tikai nosacījuma par konkurences izkropļojumu neesamību burtiska pārņemšana valsts tiesību aktos, pilnīgi deleģējot lēmuma pieņemšanu kompetentajām nodokļu iestādēm, esot uzskatāma par likumīgu PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunkta transponēšanu. Taču Komisija neesot sniegusi šādu vispārēju pierādījumu.

59. Pirmkārt, pretēji tam, ko apgalvo Komisija, no Federālās finanšu ministrijas vēstules (skat. šo secinājumu 25. punktu) 77. punkta neizrietot, ka pati Vācijas Federatīvā Republika būtu apšaubījusi tās izvēlētās transponēšanas metodes atbilstību.

60. Citu profesionālo nozaru neminēšana *UStG* nozīmējot, ka šajās citās nozarēs vienmēr pastāvo konkurences izkropļojumu iespēja. Veselības nozares neminēšana nenozīmējot, ka šajā nozarē nekad nevar rasties konkurences izkropļojumu iespēja. Šīs vēstules 77. punktā drīzāk ar piemēra palīdzību esot precizēti konkrēti pakalpojumu veidi, kas tiek sniegti ārstu praksēs un kas ir jāatbrīvo no PVN,

iktāl ar šiem pakalpojumiem tiek sniegti pakalpojumi, kas ir tieši nepieciešami *UStG* 4. panta 14. punkta a) vai b) apakšpunktā minēto darbību veikšanai. Tādējādi, kā tas izrietot no šīs vēstules 72. punkta, runa esot par medicīnisko iekārtu, aparātu un aprīkojuma nodošanu, kā arī laboratorijas analīžu, radiogrāfijas un citu tehnisko pakalpojumu medicīnas jomā sniegšanu.

61. Savukārt, ja grupa par labu saviem dalībniekiem uzņēmtos it īpaši grāmatvedību, juridiskās konsultācijas vai kompensāciju slimokases darbību, tad saskaņā ar vēstules 73. punktu pakalpojumi tikai netieši attiektos uz medicīnisko pakalpojumu, kas atbrīvoti no nodokļa, sniegšanu un tādējādi tie netiktu atbrīvoti no PVN. Minētās vēstules 77. punktā esot precizēts, ka šie pakalpojumi turklāt konkurē ar citu uzņēmumu sniegtajiem pakalpojumiem, tādējādi varētu arī draudēt konkurences izkropļojumi, kas būtu jāizslēdz saskaņā ar PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunktu.

62. Tātad Federālās finanšu ministrijas vēstulē tikai esot sniegtas norādes par *UStG* 4. panta 14. punkta d) apakšpunkta piemērošanu, kas katrā atsevišķā gadījumā ir saderīga ar PVN direktīvu attiecībā uz *UStG* 4. panta 14. punkta d) apakšpunktā minētajām NPG darbībām. Tomēr šī iemesla dēļ saņēmēju loks nekādā gadījumā netiktu sašaurināts vai paplašināts, nedz arī tiktu apstrīdēta likumdošanas pieeja.

63. Otrkārt, no valsts tiesu nolēmumiem, kurus Komisija min prasības pieteikuma 29. punktā, arī nevarot secināt, ka Vācijas likumdevēja izvēlētā transponēšanas metode neesot piemērota, lai transponētu attiecīgo atbrīvojumu. Šajā ziņā Vācijas Federatīvā Republika norāda, ka Vācijas tiesas esot varējušas un tām pat jau būtu bijis jāuzdod prejudiciāli jautājumi, kas ir analogiski šajā lietā Tiesai uzdotajiem, bet tā tos nav uzdevusi. Bez skaidra Tiesas nolēmuma tikai no tā, ka valsts tiesa nebija uzdevusi Tiesai prejudiciālu jautājumu, neesot iespējams secināt, ka šī tiesa nav pareizi interpretējusi Savienības tiesību normas.

64. Treškārt, Komisijas minētais *Bundesrat* (Federālā Padome, Vācija) atzinums par *Entwurf eines Gesetzes zur Fortentwicklung der Finanzmarktstabilisierung* (Likuma par finanšu tirgu stabilizāciju projekts) nesniedzot nekādus pierādījumus, kas ļautu konstatēt, ka attiecībā uz *UStG* 4. panta 14. punkta d) apakšpunktu izvēlētā transponēšanas metode nav pietiekoši atbilstīga. Turklāt šo priekšlikumu esot noraidījušas citas likumdošanas iestādes. Vācijas Federatīvā Republika tādējādi apgalvo, ka šo priekšlikumu, kas nekad nav kļuvis par likumu, tāpēc nevar minēt kā pierādījumu, lai konstatētu, ka katrā ziņā banku un apdrošināšanas nozarē nedraud konkurences izkropļojumi.

65. Komisija, atsaucoties uz Federālās finanšu ministrijas vēstules (skat. šo secinājumu 25. punktu) 77. punktu, neņemot vērā to, ka *UStG* paredzētā atbrīvojuma piemērošana tikai konkrētām veselības nozares profesionālajām kategorijām nenozīmē, ka Vācijas likumdevējs uzskatītu, ka konkurences izkropļojumi ir izslēgti attiecībā uz visām šajā nozarē veiktajām darbībām. Tādējādi minētajā vēstulē esot uzsvērts, ka rūpīgi ir jāizvērtē nosacījums par konkurences izkropļojumu neesamību, ņemot vērā NPG konkrēti veiktās darbības, kurām saskaņā ar *UStG* 4. panta 14. punkta d) apakšpunktu ir piemērojams labvēlības režīms, un tajā esot sniegti precizējumi šajā jautājumā. Vācijas Federatīvā Republika uzskata, ka nav iespējams secināt *a contrario*, ka valsts nodokļu iestādes var veikt PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunktā paredzētā nosacījuma par konkurences izkropļojumu neesamību pārbaudi katrā atsevišķā gadījumā visās saimniecības nozarēs un ka tā esot pārbaude juridiskā līmenī.

66. Turklāt Komisija neesot sniegusi pietiekamas norādes par to, ka pārbaude, kuru bija veicis Vācijas likumdevējs attiecībā uz nosacījumu par konkurences izkropļojumu neesamību, nebūtu precīza, runājot par *UStG* 4. panta 14. punkta d) apakšpunktā minētajām profesiju kategorijām.

67. Attiecībā uz Komisijas minētajiem Vācijas tiesu nolēmumiem Vācijas Federatīvā Republika konstatē, ka *Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa, Vācija) nav pieņēmusi galīgu nolēmumu par to, ka PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums ir piemērojams tieši, un nav arī lēmusi par konkurences izkropļojumu jautājumu tās izskatītajos strīdos. Tāpēc *Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa) spriedumi neļaujot secināt, ka attiecīgā atbrīvojuma piemērošana arī citām profesionālām nozarēm neradot nekādu konkurences izkropļojumu risku.

## **B. Analīze**

68. Vispirms precizēju, ka Komisijas prasība ir vērsta tikai pret Vācijas Federatīvās Republikas noteikto ierobežojumu PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunktā paredzētajam atbrīvojumam no PVN. Saskaņā ar Vācijas transponēšanas tiesību normu, kas ir iekļauta *UStG* 4. pantā, atbrīvojumu piešķir tikai grupām, kuru dalībnieki ir medicīnas darbinieki vai darbojas paramedicīniskās profesijās, vai veic darbības hospitalizēšanas un medicīniskās aprūpes nozarē.

69. Jāanalizē divas Vācijas Federatīvās Republikas izvirzīto argumentu kategorijas, lai noraidītu Komisijas apgalvojumu par, pirmkārt, PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunkta piemērojamību personām un, otrkārt, par šajā pantā paredzēto nosacījumu attiecībā uz konkurences izkropļojumu neesamību.

### ***1. Pirmā Vācijas Federatīvās Republikas argumentu kategorija: PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunkta piemērojamība personām***

70. Komisijas pamatnostāja ir tāda, ka attiecīgie Vācijas tiesību akti nav saderīgi ar PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunktu, ciktāl šīs tiesību normas piemērojamības personām jomā nav iekļautas tikai konkrētas profesiju kategorijas, un ka tādējādi šī tiesību norma ir piemērojama arī citām nozarēm, ne tikai veselības nozarei, neattiecinot to tikai uz darbībām sabiedrības interesēs, un tātad it īpaši banku un apdrošināšanas nozarei. Pakārtoti Komisija apgalvo, ka, pat ja minētā tiesību norma attiektos tikai uz NPG, kas veic darbības sabiedrības interesēs, tās piemērojamība personām joprojām neattiektos tikai uz NPG, kuru dalībnieki strādā veselības nozares profesijās. Vācijas Federatīvā Republika apstrīd gan plašu, gan šaurāku PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunkta piemērojamības personām interpretāciju, ko aizstāv Komisija.

71. Savā iebildumu rakstā Vācijas Federatīvā Republika apgalvo, ka no PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunkta atrašanās vietas un formulējuma, kā arī tā izstrādes gaitas un tā mērķiem izriet, ka attiecīgā atbrīvojuma piemērojamības personām jomā *ietilpst tikai tās NPG, kas darbojas veselības nozarē vai kas vismaz veic konkrētas darbības sabiedrības interesēs* (izslēdzot, piemēram, bankas un apdrošināšanu).

#### ***a) Sistēmiskā analīze***

72. Manuprāt, šeit atkal ir jāaplūko pats jēdziens “grupa”, kas ir lietots šīs direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunktā.

73. Tas attiecas uz faktiskām grupām, proti, grupām, kas nav obligāti juridiskas personas un kas var tikt izveidotas saskaņā ar vienkāršu līgumu.

74. Šī metode turklāt ir jāaplūko kopā ar PVN direktīvas 11. pantu, saskaņā ar kuru dalībvalstīm par *vienu nodokļa maksātāju* ļauj uzskatīt “personas, kuras veic uzņēmējdarbību attiecīgās dalībvalsts teritorijā un kuras, kaut arī juridiski patstāvīgas, ir cieši saistītas cita ar citu finansiālām, saimnieciskām un organizatoriskām saitēm”<sup>9</sup>.

75. Šo PVN maksātāju grupu metodi nav ieviesušas visas valstis, tostarp Francijas Republika, tomēr to ir ieviesusi Vācijas Federatīvā Republika<sup>10</sup>, kurā PVN grupas tiek plaši izmantotas, kas mazina Komisijas apstrīdēto tiesību aktu iedarbību.

76. Francijā<sup>11</sup> ar 11. pantu paredzētās iespējas neizmantošana tika izskaidrota tādējādi, ka, izmantojot faktiskās grupas, esot iespējams sasniegt tādu pašu rezultātu kā atsaucoties uz PVN maksātāju grupām, proti, PVN neuzlikšanu darījumiem, kurus veic grupas dalībnieki, sniedzot priekšrocību, ka faktisko grupu apjoms varēja būt plašāks nekā PVN maksātāju grupas. Tomēr abas metodes izraisa vienas un tās pašas sekas, jo PVN maksātāju grupā iekšējo darbību nav un tādējādi tās nav apliekamas ar PVN, taču tas tāpat ir arī faktiskajā grupā. Proti, “[a]lthough the solutions offered by the cost sharing association [under Article 132(1)(f) of the VAT Directive] and VAT grouping [under its Article 11] are different, their results are effectively the same [lai gan dalīto izmaksu apvienību [saskaņā ar PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunktu] un PVN grupu [saskaņā ar tās 11. pantu] piedāvātie risinājumi ir atšķirīgi, to rezultāti būtībā ir vieni un tie paši]”<sup>12</sup>.

77. Turklāt Apvienotajā Karalistē PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunkta netransponēšana, gluži otrādi, tikai izskaidrota tādējādi, ka tos pašus rezultātus varēja sasniegt ar PVN maksātāju grupām (pat ja Apvienotās Karalistes tiesa minēto pantu tomēr atzina par tieši piemērojamu<sup>13</sup>).

78. Tātad, no PVN viedokļa raugoties, grupa PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunkta izpratnē tāpat kā PVN maksātāju grupa ir pārskatāma. Tā neiesaistās ne kā pircējs, ne kā pārdevējs, ne kā starpnieks, tātad tā nav nodokļa maksātāja pati par sevi attiecībā uz pakalpojumiem, kurus tā sniedz saviem dalībniekiem.

9 Šajā ziņā it īpaši skat. Bouchard, J.-C., “TVA et groupement de moyens de fait”, *Revue de droit fiscal*, Nr. 7-8, 2013. gada 14. februāris, 150. un nākamās lpp.; De Duve, B., Unité fiscale et association de frais: le régime de la TVA”, no: *Revue pratique des sociétés*, 110. gads (2011), 1. ceturksnis, 5. – 26. lpp.; Lhote, L. un Warscotte, Q., “Carnet de route au cœur des fictions TVA: entre l’unité TVA et le GAP”, no: *TVA, taxer, déduire, exonérer et punir*, 2015, 263. – 282. lpp.; Swinkels, J., “The Phenomenon of VAT Groups under EU Law and Their VAT-Saving Aspects”, no: *International VAT Monitor*, 2010. gada janvāris/februāris, IBFD, 36. – 42. lpp.; Swinkels, J., “The EU VAT Exemption for Cost-Sharing Associations”, no: *International VAT Monitor*, 2008. gada janvāris/februāris, IBFD, 13. – 21. lpp.; Bernaerts, Y., “Unité et groupement autonome de personnes – Des instruments performants et/ou controversés?”, no: *Journal de droit fiscal*, 2007. gada jūlijs–augusts, 193. – 240. lpp.; Parolini, A., “European VAT and Groups of Companies”, no: Maisto, G. (red.), *International and EC Tax Aspects of Groups of Companies, EC and International Tax Law Series*, 4. sēj., IBFD, 2008, 120. lpp.; Amand, Ch., *VAT on financial services: the unanswered questions*, ERA Forum (2008) 9:357–376, 373. lpp., un Libert, F., “Les associations de frais – Aspects TVA”, no: *R. G. F.*, 1997. gada 10. oktobris, 304. un nākamās lpp.

10 PVN maksātāju grupu sistēma ir ieviesta 16 dalībvalstīs: Beļģijā, Čehijas Republikā, Dānijā, Vācijā, Igaunijā, Īrijā, Spānijā, Kiprā, Ungārijā, Nīderlandē, Austrijā, Rumānijā, Slovākijā, Somijā, Zviedrijā un Apvienotajā Karalistē. Skat. van Norden, G.-J., “State of Play in Respect of the Skandia America Corporation Case”, no: *EC Tax Review*, 2016/4, 211. lpp. Bouchard, J.-C., minēts iepriekš, raksta par 17 dalībvalstīm, kas esot ieviesušas šo sistēmu.

11 Francijā atbrīvojuma no PVN grupas iekšienē mehānisms ir transponēts ar code général des impôts 261.B pantu. Skat. *Revue de droit fiscal*, Nr. 45, 2014. gada 6. novembris, LexisNexis, 28. lpp.

12 Pievienots mans tulkojums. “Under the former, if B is a member of a cost sharing association and A is the umbrella organi[s]ation, the services rendered by A to B are exempt from VAT and, under the latter, if A and B are members of the same VAT group, the services rendered by A to B are ignored for VAT purposes. In both cases, B is enabled to avoid non-deductible input tax, which means that, in the end, C does not have to incorporate hidden VAT in the price charged to the final consumer. It is no coincidence that Art. 13(A)(1)(f) of the Sixth Directive [pašlaik PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunkts] is called a quasi-grouping arrangement”. Bet vienlaikus “[i]n the absence of VAT grouping rules, the exemption for cost sharing associations is the only way for taxable persons engaged in exempt activities or non-taxable persons to reduce the VAT cost on services under Belgian law. Although their effects are the same, VAT grouping and cost sharing associations have a different scope and different target groups. Cost sharing associations are only aimed at reducing the VAT costs of services rendered to their members. Those members have in common that, in view of their activities, they have no or a limited right to deduct input VAT. VAT grouping is aimed at eliminating the financing of VAT on intra-group transactions, including supplies of goods. The members of VAT groups may have a full, limited or no right to deduct input VAT. The exemption for cost sharing associations offers a (limited) alternative to VAT grouping in Belgium to certain groups of taxable and non-taxable persons. Despite its limitations and complexities, the exemption is frequently used in practice and it is particularly effective in neutralizing the VAT cost of centrally purchased services”. Skat. Vyncke, K., “Cost Sharing Associations as an Alternative to VAT Grouping in Belgium”, no: *International VAT Monitor*, IBFD, 2006, 340. un 346. lpp.

13 Skat. VAT and Duties Tribunal [PVN un nodokļu tiesa], Londona, no: *Peterborough Diocesan Conference and Retreat House*, 1996. gada 15. un 16. februāra nolēmums Nr. 14081.

79. Faktiski direktīvā nebūtu bijis jārunā par NPG sniegto pakalpojumu atbrīvojumu, bet gan šīs darbības būtu bijis jāizslēdz no PVN piemērošanas jomas.

80. Proti, grupas izdevumu saistības un radušos izdevumu pārvešana uz tās dalībniekiem savā ziņā ir grupas iekšējie izdevumi. Cenas nav. Tātad nav pakalpojumu par atlīdzību, riska uzņemšanās saistībā ar cenu, bet līdzekļi vienkārši tiek nodoti rīcībā, sadalot izmaksas starp dalībniekiem atkarībā no tā, kā katrs tās ir izmantojis. Savā ziņā runa ir par tāda kopēja biroja darījumiem, kas darbojas kā iekšējā izpildes struktūra, uzņēmuma darbības nodrošinātājs, izpildes struktūra grupas vajadzībām, bet nevis kā uzņēmums pats par sevi, katrā ziņā attiecībā uz šiem kopējo līdzekļu izmantošanas darījumiem grupā.

81. Šis raksturojums liek atsaukties uz 2004. gada 29. aprīļa sprieduma *EDM* (C-77/01, EU:C:2004:243)<sup>14</sup> 88. punktu, kā arī *Conseil d'État français* [Francijas Valsts Padomes] 1984. gada 6. februāra spriedumu *Société d'analyses financière et économique*<sup>15</sup>, kurā bija norādīts: "tā kā saskaņā ar administratīvo doktrīnu gadījumā, kad vairāki uzņēmumi viens otram uztic kopēju uzdevumu izpildi vai kad šo uzdevumu īstenošanu veic cita šim nolūkam īpaši dibināta sabiedrība, šīs sabiedrības iekasētās summas, ja tās ir tieša atlīdzība par piegādēm vai pakalpojumiem citiem uzņēmumiem, nav ar PVN apliekami darījumi".

82. Turklāt es uzskatu, ka nav nozīmes tam, vai NPG ir nodokļu maksātāja. Ar PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunktu nav izvirzīta prasība attiecībā uz NPG kā nodokļu maksātāju. Tajā ir prasīts tikai tas, ka grupas *dalībnieki* veic no nodokļa atbrīvotu darbību vai darbību, attiecībā uz kuru tie nav nodokļa maksātāji<sup>16</sup>.

83. Šī sistēmiskā analīze man liek secināt, ka, lai arī pareizāk būtu runāt par PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunktā paredzētā atbrīvojuma neiekļaušanu PVN piemērošanas jomā, to nevar piemērot tikai to NPG darījumiem, kas darbojas vispārējo interešu jomās (kas izslēgtu banku un apdrošināšanas nozari) vai it īpaši tikai veselības nozarē.

### **b) Teleoloģiska pieeja**

84. Attiecīgā atbrīvojuma mērķis ir atbrīvot no nodokļa pakalpojumus, kuri tiek sniegti personām, kas nav nodokļa maksātāji vai kas ir atbrīvotas no nodokļa. Tādējādi šī atbrīvojuma mērķis ir "izvairīties no tā, ka personai, kas piedāvā noteiktus pakalpojumus, ir jāmaksā [PVN], lai gan tai ir jāsadarbojas ar citiem profesionāļiem, izmantojot kopīgu struktūru, kas uzņemas veikt darbības, kuras ir vajadzīgas, lai īstenotu minētos pakalpojumus"<sup>17</sup>.

85. Tātad attiecīgā atbrīvojuma mērķis būtībā ir novērst to, ka personas, kas ir apvienojušās NPG, maksā PVN par šīs NPG sniegtajiem pakalpojumiem, proti, summu, kuru tie nevar atskaitīt<sup>18</sup>.

<sup>14</sup> "Ja ir tādi darbi kā pamatlīdētā aplūkotie, ko veic konsorcijs locekļi saskaņā ar konsorcijs līguma noteikumiem un atbilst šajā līgumā katram no tiem piešķirtajai daļai, tie nav preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana "par atlīdzību" Sestās direktīvas 2. panta 1. punkta izpratnē un tādējādi arī nav ar nodokli apliekams darījums saskaņā ar to. Tam, ka šos darbus veic konsorcijs loceklis, kas tos pārvalda, šajā ziņā nav nozīmes."

<sup>15</sup> *Conseil d'État*, 7/9 SSR, 1984. gada 6. februāris, Nr. 37882, publicēts krājumā *Lebon*.

<sup>16</sup> Šis punkts ir apstrīdēts. Skat. ģenerālvokātes J. Kokotes [J. Kokott] secinājumus lietās Komisija/Luksemburga (C-274/15, EU:C:2016:750), DNB Banka (C-326/15), un *Aviva* (C-605/15). Attiecībā uz jautājumu, vai PVN direktīvas 11. pantā minētajai PVN maksātāju grupai ir jābūt nodokļa maksātājai vai arī tai ir tādai jābūt tikai tās dalībnieku līmenī, skat. Vyncke, K., "VAT Grouping in the European Union: Purposes, Possibilities and Limitations", no: *International VAT Monitor*, 2007. gada jūlijs/ augusts, 255. lpp.

<sup>17</sup> Spriedums, 2008. gada 11. decembris, *Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing*, C-407/07, EU:C:2008:713, 37. punkts. Šis spriedums attiecas uz Sestās Direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta f) apakšpunktu, kas tagad ir aizstāts ar PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunktu. [To] formulējums un vieta abu direktīvu sistēmā bija identiski, neskarot to, ka PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunkta formulējumā runa ir nevis par "profesionāļiem", bet par "personām".

<sup>18</sup> Kā ir izskaidrojais ģenerālvokāts Ž. Mišo [J. Mischo], šī atbrīvojuma mērķis ir vienādot konkurences nosacījumus tirgū, kurā vienlaikus darbojas lieli uzņēmumi, kas var sniegt pakalpojumus, mobilizējot tikai savus iekšējos resursus, un mazi uzņēmumi, kuriem, lai sniegtu šos pašus pakalpojumus, ir jāriko ārēji konkursi (skat. viņa secinājumus lietā *Taksatorringen*, C-8/01, EU:C:2002:562, 120. punkts).

86. Šis mērķis pamato attiecīgā atbrīvojuma piemērošanu visiem NPG, kuru dalībnieki veic no nodokļa atbrīvotu darbību vai attiecībā uz kurām tie nav nodokļa maksātāji, tostarp NPG banku un apdrošināšanas jomā (kurām piemērojams PVN direktīvas 135. pantā paredzētais atbrīvojums), un, nenoliedzami, NPG, kas veic darbības sabiedrības interesēs ārpus veselības nozares.

87. Norādu, ka šis atbrīvojums tiek piemērots, ievērojot ļoti stingrus nosacījumus, proti, attiecīgos pakalpojumus NPG sniedz saviem dalībniekiem, šie dalībnieki veic no nodokļa atbrīvotu darbību vai darbību, attiecībā uz kuru viņi nav nodokļa maksātāji, šie pakalpojumi ir tieši nepieciešami viņu darbības veikšanai, grupas no saviem dalībniekiem pieprasa precīzi atmaksāt savu daļu kopīgajos izdevumos, ja vien šis atbrīvojums nerada konkurences izkropļojumus.

88. Attiecībā uz Vācijas Federatīvās Republikas argumentiem, kas ir balstīti uz PVN neitralitāti, pat ja tie būtu pareizi, tie nebūtu efektīvi. Proti, pat ja būtu taisnība, ka attiecīgais atbrīvojums nevar garantēt nodokļu neitralitāti, jo PVN neatskaitīšanas “problēma” ir tikai “pārnesta”<sup>19</sup>, šis konstatējums acīmredzami būtu piemērojams gan NPG, kas darbojas veselības nozarē, gan jebkurai citai NPG.

89. Lai kā arī būtu, Vācijas Federatīvā Republika piekrīt, ka, ņemot vērā attiecīgā atbrīvojuma mērķi, tas attiecas uz NPG, kas veic darbību sabiedrības interesēs<sup>20</sup> ne tikai veselības nozarē. Tādējādi tās izvirzītie argumenti attiecībā uz šī atbrīvojuma mērķi acīmredzami nevarētu pamatot tādu interpretāciju, ka tas ir piemērojams tikai NPG, kas darbojas veselības nozarē.

### **c) Gramatiskā pieeja**

#### *1) Attiecīgās tiesību normas izstrādes gaita*

90. Vispirms pati PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunkta izstrādes gaita ir pretrunā atbrīvojuma piemērošanai tikai tām NPG, kas darbojas veselības jomā, kāda ir Vācijas Federatīvās Republikas prakse.

91. Komisijas priekšlikumā Sestajai direktīvai attiecībā uz dalībvalstu tiesību aktu par apgrozījuma nodokļiem saskaņošanu<sup>21</sup> sākotnēji tās 14. panta A daļas 1. punkta f) apakšpunktā, nenoliedzami, bija paredzēts atbrīvot no nodokļa tikai “pakalpojumus, kurus neatkarīgas profesionālās grupas, kas darbojas medicīniskajā un paramedicīniskajā jomā, sniedz saviem dalībniekiem to no nodokļa atbrīvotās darbības vajadzībām”. Tomēr beigās šis priekšlikums tika iekļauts Sestajā direktīvā un tagad tomēr ir atcelts, jo ar tās 13. panta A daļas 1. punkta f) apakšpunktu un 28. panta 3. punkta a) apakšpunktu, kā arī tās E pielikumu tajā tika paredzēts vispārējs atbrīvojums NPG neatkarīgi no nozares, kurās tās darbojas, bet dalībvalstīm, transponējot to valsts tiesību aktos, tomēr ir atļauts šo atbrīvojumu ierobežot, bet bez tiesībām izslēgt medicīniskās un paramedicīniskās profesijas.

92. Šo iespēju likumdevējs atcēla no 1990. gada 1. janvāra<sup>22</sup>, tas nozīmē, ka no šīs dienas dalībvalstis vairs nedrīkst piemērot atbrīvojumu no PVN tikai NPG, kas darbojas veselības aprūpes profesijās<sup>23</sup>.

19 Iebildumu raksta 53. un 54. punkts.

20 Iebildumu raksta 55. un 56. punkts.

21 Skat. šo secinājumu 8. zemsvītras piezīmi. Komisijas priekšlikums ir pieejams interneta vietnē: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/docs/body/COM\(1973\)950\\_fr.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/COM(1973)950_fr.pdf).

22 Skat. Astoņpadsmitās direktīvas 89/465 1. pantu.

23 Pretēji tam, ko apgalvo Vācijas Federatīvā Republika, no Astoņpadsmitās direktīvas 89/465 preambulas apsvērumiem nevar secināt, ka agrāk piemērotās atkāpes tika atceltas tikai tāpēc, lai vienkāršotu no PVN iegūto pašu resursu aprēķinu. Viens no iemesliem, kura dēļ tika pieņemta minētā direktīva, bija tas, ka esošo atkāpu atcelšana palīdzēs arī “nodrošināt lielāku [PVN] sistēmas neitralitāti [Savienības] mērogā” (skat. šo secinājumu 5. punktā minēto preambulas apsvērumu).



93. PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunktā ir pārņemts Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta f) apakšpunkta formulējums. Tas arī izraisīja grupu atbrīvojumu attiecībā uz visām no nodokļa atbrīvotajām profesionālajām kategorijām. No 1990. gada atceltā atļauja piemērot atbrīvojumu tikai veselības aprūpes profesijām netika iekļauta 2006. gadā pieņemtajā PVN direktīvā. Šī analīze acīmredzami ir pretrunā arī Vācijas Federatīvās Republikas apgalvojumam, saskaņā ar kuru tā drīkst piemērot atbrīvojumu tikai veselības aprūpes profesijām.

## 2) Attiecīgās tiesību normas formulējums

94. Vācijas Federatīvā Republika tomēr apgalvo, ka PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums tikai darbībām sabiedrības interesēs izriet no 132. panta formulējuma un no tā vietas direktīvas sistēmā<sup>24</sup>.

95. Vispirms norādu, ka PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunkta formulējums neattiecas tikai uz kādu noteiktu vai nosakāmu profesionālo nozari<sup>25</sup>, it īpaši tikai uz šīs tiesību normas iepriekšējos punktos minētajām darbībām, kas tostarp attiecas uz veselības aprūpi<sup>26</sup>, vienīgais ierobežojums ir tas, ka no nodokļa tiek atbrīvoti tikai tie pakalpojumi, kurus NPG ir sniegusi saviem dalībniekiem.

96. Turklāt šiem dalībniekiem ir jābūt personām, kas veic no nodokļa atbrīvotu darbību vai attiecībā uz kuru viņi nav nodokļa maksātāji. Es (tāpat kā Komisija) uzskatu, ka, lai arī PVN direktīvā tādējādi ir definēti atbrīvojuma saņēmēji, tajā attiecībā uz šo dalībnieku profesionālās darbības jomu ir tikai norādīts, ka tai ir jābūt no nodokļa atbrīvotajai darbībai vai arī attiecībā to dalībniekiem nav jābūt nodokļa maksātājiem. Tādējādi, ņemot vērā šo atrunu, šī PVN direktīvas tiesību norma attiecas uz visām saimnieciskajām nozarēm.

97. Tiesas judikatūrā attiecībā uz PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunktā paredzēto atbrīvojumu nav atrodams nekāds cits ierobežojums.

98. Attiecībā uz Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta f) apakšpunktu, kurš bija formulēts gandrīz identiski un direktīvas sistēmā atradās tajā pašā vietā, kur PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunkts, kas šobrīd to aizstāj<sup>27</sup>, Tiesa 1989. gada 15. jūnija spriedumā *Stichting Uitvoering Financiële Acties* (348/87, EU:C:1989:246, 14. punkts) ir nospriedusi, ka “Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta f) apakšpunkts acīmredzami attiecas tikai uz [NPG], kas sniedz pakalpojumus saviem dalībniekiem. Tas tā nav tāda fonda gadījumā, kurš sniedz pakalpojumus tikai citam fondam, ja vien šie fondi nav viens otra dalībnieki. Ņemot vērā atbrīvojuma nosacījumu precīzo formulējumu, jebkura interpretācija, kurā ir paplašināta Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta f) apakšpunkta piemērojamība, būtu nesaderīga ar šīs tiesību normas mērķi”.

99. Turklāt 2003. gada 20. novembra spriedumā *Taksatorringen* (C-8/01, EU:C:2003:621) Tiesa ir atzinusi, ka apdrošināšanas darījumiem, kas bija atbrīvoti no nodokļa saskaņā ar Sestās direktīvas 13. panta B daļas a) punktu, bija piemērojams atbrīvojums attiecībā uz izmaksu sadali. Tātad Tiesa jau ir paplašinājusi atbrīvojuma piemērojamību darbībām, kurām nebija ar medicīnu vai sabiedrības [interesēm] saistīta mērķa.

24 Iebildumu raksta 14.–39. punkts.

25 Šķiet, ka to atzīst arī pati Vācijas Federatīvā Republika (iebildumu raksta 16. punkts).

26 Kā tad lai pamato citu punktu izslēgšanu no PVN direktīvas 132. panta?

27 Norādu, ka PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunkta formulējumā bija minēti nevis “profesionāļi”, bet “personas”.

100. Turpinājumā ir jānorāda, ka 2016. gada 30. jūnija tiesas sēdē lietā DNB Banka (C-326/15) visi lietas dalībnieki (izņemot Vācijas Federatīvo Republiku), proti, AS “DNB Banka”, Luksemburgas Lielhercogistes, Polijas un Apvienotās Karalistes valdības, kā arī Komisija aizstāvēja apgalvojumu, ka būtībā pretēji tam, ko apgalvoja Vācijas Federatīvā Republika, PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunkts bija piemērojams finanšu un apdrošināšanas pakalpojumiem.

101. Tomēr ir jāsniedz viens precizējums, jo saskaņā ar Polijas valdības viedokli šajā lietā DNB Banka (C-326/15) “ir grūti piekrist Vācijas Federatīvajai Republikai, kura apgalvo, ka finanšu nozarei atbrīvojums nav piemērojams. Polija nesaskata direktīvā nekādu juridisku pamatu šādam apgalvojumam. [PVN direktīvas] 132. pantā ir noteikts, ka tai ir jābūt no nodokļa atbrīvotai darbībai. Tajā nav nekāda ierobežojuma attiecībā uz nozari. Polija savā nodokļu praksē nekad nav piemērojusi šādus ierobežojumus attiecībā uz nozarēm”, 2016. gada 7. decembra tiesas sēdē citā saistītā lietā *Aviva* (C-605/15) Polijas valdība apgalvoja, ka “uz jautājumu par 132. panta piemērojamību apdrošināšanas darbiniekiem [bija jāsniedz] noraidoša atbilde. Attiecīgais atbrīvojums absolūti nav piemērojams [NPG], kas darbojas apdrošināšanas jomā. Pašlaik aplūkots atbrīvojums ir noteikts direktīvas 132. pantā, kas pilnībā attiecas uz darbībām sabiedrības interesēs. Lai arī apdrošināšanas darbība nenoliedzami ir atbrīvota no PVN, direktīvā tā netiek uzskatīta par darbību sabiedrības interesēs un tā nav atbrīvota no nodokļa, ņemot vērā šo sabiedrības interešu aspektu”<sup>28</sup>.

102. 2016. gada 5. oktobra spriedumā *TMD* (C-412/15, EU:C:2016:738) saistībā ar PVN direktīvas 132. panta 1. punkta d) apakšpunktu Tiesa ir nospriedusi, ka šajā punktā paredzēto atbrīvojumu cilvēka asiņu piegādei varēja saņemt tikai tad, ja tā tieši veicināja darbības sabiedrības interesēs (33. punkts), ar šādu pamatojumu no tā izslēdzot no tā saukto “rūpniecisko” plazmu, ciktāl to bija paredzēts iekļaut rūpnieciskajā ražošanā, it īpaši zāļu ražošanā. Šis spriedums nemaina manu argumentāciju izskatāmajā lietā, ciktāl nav strīda par to, ka cilvēka asiņu piegāde bija iekļauta PVN Direktīvas 132. panta 1. punktā, tieši tādēļ, ka tai ir darbības sabiedrības interesēs iedaba, un tādēļ šis atbrīvojums bija jāpiemēro tikai darbībām, kurām piemita šī īpašība. Šajā lietā uzdotais jautājums attiecas tieši uz to, vai f) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums ir atkarīgs no šī paša nosacījuma (to piemēro tikai darbībām sabiedrības interesēs), un es ierosinu uz to sniegt noliedzošu atbildi.

### 3) PVN direktīvas 2. nodaļas nosaukums un attiecīgā tiesību norma

103. Attiecīgais atbrīvojums ir iekļauts PVN direktīvas 2. nodaļā “Atbrīvojumi dažām darbībām sabiedrības interesēs”, un visas citas 132. panta 1. punkta daļas attiecas uz darbībām sabiedrības interesēs<sup>29</sup>.

104. Es uzskatu, ka apstākļi, ka nodaļas, kurā ir iekļauts PVN 132. punkts, nosaukums ir “Atbrīvojumi dažām darbībām sabiedrības interesēs”, pats par sevi neļauj liegt tā formulējumam vienveidīgumu<sup>30</sup> un nodaļas nosaukums ir tikai kā orientieris, lai interpretētu tajā iekļautās tiesību normas<sup>31</sup>.

105. Tātad PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunkta atrašanās vieta nodaļā “Atbrīvojumi dažām darbībām sabiedrības interesēs” nekādā ziņā pati par sevi nav pierādījums tam, ka likumdevējam bija nodoms sašaurināt attiecīgā atbrīvojuma piemērošanas jomu.

28 Skat. šīs tiesas sēdes protokolu, 15. lpp.

29 Atkārtoju, ka, pat ja no attiecīgā atbrīvojuma atrašanās vietas PVN direktīvā būtu jāizriet, ka tas ir piemērojams tikai NPG, kas veic darbības sabiedrības interesēs (un tas tā nav), no tā tomēr nekādā ziņā nevarētu secināt, ka šis atbrīvojums būtu piemērojams tikai NPG veselības aprūpes nozarē, pretēji tam, ko apgalvo Vācijas Federatīvā Republika. Šajā gadījumā atbrīvojums katrā ziņā būtu jāpiemēro arī NPG, kas veic citas no nodokļa atbrīvotas profesionālās darbības sabiedrības interesēs, piemēram, darbības, kas ir saistītas ar palīdzības sniegšanu un sociālo nodrošinājumu, izglītību, sportu un kultūru. Es atsaucos šeit uz PVN direktīvas 132. panta 1. punkta g), i), m), n) un q) apakšpunktu.

30 Pēc analogijas skat. Tiesas spriedumu, 2016. gada 1. marts, *Alo* un *Oso* (C-443/14 un C-444/14, ECLI:EU:C:2016:127, 25. punkts).

31 Attiecībā uz kombinēto nomenklatūru, kas ir minēta Padomes 1987. gada 23. jūlija regulas (EEK) Nr. 2658/87 par tarifu un statistikas nomenklatūru un kopējo muitas tarifu (OV 1987, L 256, 1. lpp.) I pielikumā, pēc analogijas skat. spriedumu, 2014. gada 12. jūnijs, *Lukoyl Neftohim Burgas* (C-330/13, EU:C:2014:1757, 33. punkts).

106. Turklāt minētā atbrīvojuma vieta PVN direktīvā ir izskaidrojama ar vēsturiskiem iemesliem, jo Komisija ir atzinusi<sup>32</sup>, ka PVN direktīvas 132. panta nosaukums izrietēja no izstrādes laikā pieļautas neuzmanības.

107. Atgādinu, ka sākotnējā Komisijas priekšlikumā Sestajai direktīvai<sup>33</sup> faktiski bija paredzēts noteikt atbrīvojumu tikai darbībām sabiedrības interesēs. Tātad šajā priekšlikumā atbrīvojums bija pilnībā ietverts šajā nosaukumā –tas, raugoties no sistemātiskā viedokļa, bija pareizi – un tā tas ir ticis saglabāts. Tomēr, kad likumdošanas procesa laikā atbrīvojuma piemērošanas joma tika grozīta, Savienības likumdevējs neuzmanības dēļ nesamainīja PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunkta atrašanās vietu direktīvā.

108. Komisija mēģināja to novērst it īpaši tās 2007. gada 28. novembra priekšlikumā direktīvai<sup>34</sup> attiecībā uz apdrošināšanas un finanšu pakalpojumiem, tomēr Komisijas skatījumā no tā nevar secināt, ka Komisija būtu uzskatījusi, ka PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunkts nebija piemērojams apdrošināšanas un finanšu pakalpojumiem, kas ir atbrīvoti no nodokļa saskaņā ar tās 135. pantu. Proti, Komisija uzskata, ka šī direktīvas priekšlikuma mērķis bija vispārēji precizēt normas par apdrošināšanas un finanšu pakalpojumu atbrīvojumu no PVN, tostarp izmaksu sadali (pamatojuma izklāsta 1. punkts), bet Vācijas Federatīvā Republika uzsver, ka šī paša pamatojuma 3. punktā ir norādīts, ka šajā priekšlikumā ir paredzēta “jēdziena “izmaksu sadales grupas ieviešana””, kas pierādot, ka attiecīgajās nozarēs šis jēdziens netika lietots. Ir grūti nesecināt, ka neuzmanība izstrādes gaitā netika novērsta. Katrā ziņā Komisija<sup>35</sup> atsauc savu priekšlikumu, un turklāt tas tika iesniegts pēc PVN direktīvas pieņemšanas.

109. Šajā ziņā norādu, ka laikposmā no 2007. gada līdz 2013. gadam tika veikti citi PVN pārstrādāšanas darbi, no kuriem izrietot, ka dalībvalstis un Komisija balstījās uz domu, ka atbrīvojums NPG darbībām bija piemērojams banku un finanšu jomā un ka nebija paredzēts to atsaukt. Katrā ziņā uz to norādīja Luksemburgas Lielhercogiste tiesas sēdē lietā DNB Banka (C-326/15). Izskatāmajā lietā, atbildot tiesas sēdē uz jautājumu par šo apstākli, Komisija apstiprināja, ka tā tas ir, izņemot attiecībā uz Vācijas Federatīvo Republiku.

110. Papildus tam, ka nodaļas nosaukums var būt tikai orientieris un tas acīmredzami nevar prevalēt pār šīs tiesību normas formulējuma vienveidīgumu, no visa iepriekš minētā skaidri neizriet, ka Savienības likumdevējs būtu vēlējies piemērot PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunktā paredzēto atbrīvojumu tikai NPG, kas veic darbības sabiedrības interesēs. It īpaši ar šiem elementiem nevar apstrīdēt secinājumus, kurus es varu izdarīt no attiecīgās tiesību normas sistēmiskās un teleoloģiskās, kā arī gramatiskās analīzes.

#### **d) Starpsecinājums**

111. Ņemot vērā iepriekš minēto, es uzskatu, ka, lai gan ir nepilnības PVN direktīvas tekstā, šīs direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunktā paredzēto izņēmumu nevar piemērot tikai darbībām sabiedrības interesēs, nedz it īpaši tikai veselības aprūpes nozarei.

32 Skat. Komisijas replikas 9. un 14. pantu.

33 Skat. šo secinājumu 8. un 21. zemsvītras piezīmi.

34 Skat. šo secinājumu 6. zemsvītras piezīmi. Par šo jautājumu skat. De Duve, B., minēts iepriekš, 8. un nākamās lpp.

35 OV 2016, C 155, 3. lpp.

**2. Vācijas Federatīvās Republikas argumentu otrā kategorija: par PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunktā paredzēto nosacījumu attiecībā uz konkurences izkropļojumu neesamību**

**a) Lietas dalībnieku argumenti**

112. Komisija uzskata, ka Vācijas tiesību aktos PVN jomā paredzētais ierobežojums nav arī attaisnojams ar iespējamo vispārējo konkurences izkropļojumu. Proti, piemērojot atbrīvojumu no nodokļa, šāda konkurences izkropļojuma esamība esot jāvērtē tikai atbilstoši katras konkrētas lietas apstākļiem. Neesot iespējams vispārēji konstatēt konkurences izkropļojumu esamību attiecībā uz noteiktu profesionālo kategoriju sniegtajiem pakalpojumiem, kā arī pakalpojumiem, kurus ir sniegušas grupas, kas ar tām ir cieši saistītas, ko apstrīd Vācijas Federatīvā Republika.

113. Atšķirībā no Komisijas Vācijas Federatīvā Republika tomēr uzskata, ka katrā atsevišķā gadījumā nav jāpārbauda konkurences izkropļošanas riska esamība un ka valsts likumdevējs var balstīties uz kategoriju veidiem, veicot transponēšanu. Tā uzskata, ka šo viedokli apstiprina tas, ka valsts likumdevējam nav pienākuma burtiski transponēt šo direktīvu un ka attiecīgās nodokļu iestādes vienkārši nespēj veikt pārbaudi katrā atsevišķā gadījumā<sup>36</sup>.

**b) Vērtējums**

114. Starp Vācijas Federatīvo Republiku un Komisiju nav strīda par to, ka PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunktā paredzētajam atbrīvojumam ir piemērojama atruna. Atbrīvojuma piešķiršanu var atteikt, ja pastāv risks, ka atbrīvojums pats par sevi uzreiz vai pēc kāda laika varētu izraisīt konkurences izkropļojumus.

115. Attiecībā uz nosacījumu par PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunktā minēto konkurences izkropļojumu neesamību Tiesas judikatūrā ir norādīts, ka dalībvalstīm nav pienākuma savās valsts tiesībās transponēt šo nosacījumu burtiski<sup>37</sup>. Faktiski šo punktu lietas dalībnieki arī neapstrīd<sup>38</sup>.

116. Precīzāk aplūkojot debates starp Vācijas Federatīvo Republiku un Komisiju šajā lietā, 2013. gada 19. decembra spriedumā *Bridport and West Dorset Golf Club* (C-495/12, EU:C:2013:861) tika izskatīta dalībvalstīm ar PVN direktīvas 133. panta pirmās daļas d) punktu piešķirtā iespēja katrā atsevišķā gadījumā noteikt konkrētus atbrīvojumus no PVN, ar nosacījumu, ka šie atbrīvojumi nevar izraisīt konkurences izkropļojumus, kaitējot komercuzņēmumiem, kas ir PNV maksātāji.

117. Minētajā spriedumā Tiesa ir nospriedusi, ka šī “dalībvalstīm piešķirtā iespēja, kuras piemērošanas joma ir jānovērtē saistībā nosacījumiem, kuri izriet no [PVN] Direktīvas 133. panta pirmās daļas a)–c) punkta, neļauj pieņemt tādus vispārējus pasākumus kā pamatlietā, ar kuriem tiek ierobežota šo atbrīvojumu piemērošanas joma. Saskaņā ar Tiesas judikatūru attiecībā uz atbilstošajām Sestās direktīvas tiesību normām dalībvalsts nevar grozīt šīs direktīvas 132. panta 1. punkta m) apakšpunktā paredzētā atbrīvojuma piemērošanas jomu, tam piemērojot vienu vai vairākus nosacījumus, kas ir paredzēti šīs direktīvas 133. pantā”<sup>39</sup>.

<sup>36</sup> Iebildumu raksta 67.–86. punkts.

<sup>37</sup> Attiecībā uz Sestās direktīvas 4. panta 5. punkta otrajā daļā, kas jau ir aizstāta ar PVN direktīvas 13. pantu, minēto kritēriju “samērā būtiski konkurences izkropļojumi” pēc analogijas skat. spriedumu, 1989. gada 17. oktobris, *Comune di Carpaneto Piacentino* u.c. (231/87 un 129/88, EU:C:1989:381, 23. punkts).

<sup>38</sup> It īpaši skat. iebildumu raksta 75. punktu un Komisijas replikas 24. punktu.

<sup>39</sup> 35. punkts, kurā Tiesa atsaucas uz spriedumu, 1998. gada 7. maijs, Komisija/Spānija (C-124/96, EU:C:1998:204, 21. punkts).

118. Šī iemesla dēļ es, tāpat kā Komisija, uzskatu, ka PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunktā ir prasīts pārbaudīt konkurences izkropļošanas iespējas esamību katrā atsevišķā gadījumā. Proti, šāda pārbaude katrā atsevišķā gadījumā atbrīvojuma no PVN atteikuma nolūkā ļauj noteikt, “vai pastāv *reāla* iespēja, ka atbrīvojums *pats par sevi* uzreiz vai pēc kāda laika var *izraisīt* konkurences izkropļojumus” (mans izcēlums), kā ir nospriedusi Tiesa 2003. gada 20. novembra spriedumā *Taksatorringen* (C-8/01, EU:C:2003:621, 65. punkts) attiecībā uz Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta f) apakšpunktu, pēc kura tika pieņemts PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunkts. Tātad ir jānovērtē reāla iespēja un, manuprāt, nav iespējams vispārēji izvērtēt konkurences izkropļojumu esamību attiecībā uz pakalpojumiem, kurus sniedz noteiktu profesiju pārstāvji, un NPG pakalpojumiem, kas ar tiem ir tieši saistīti.

119. Komisijas skatījumā, tas, ka saistībā ar PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunktā minēto atbrīvojumu ir jāpārbauda faktiskie apstākļi un individuālie darījumi, izriet arī no 2009. gadā Federālās finanšu ministrijas<sup>40</sup> vēstules, kas ir sagatavota saistībā ar *UStG* 4. panta grozījumu un ir šīs tiesību normas attiecīgās redakcijas pamatā, 77. punkta. Šīs vēstules 71.–78. punktā ar atsauci “Apgrozījuma nodoklis; vēstule, kura iepazīstina ar *UStG*, redakcijā, kas bija spēkā no 2009. gada 1. janvāra, 4. panta 14. punktu” Federālā finanšu ministrija norāda, ka atbrīvojums nav piemērojams pakalpojumiem, kurus sniedz NPG saviem dalībniekiem, kas darbojas *UStG* 4. panta 14. punktā uzskaitītajās veselības aprūpes profesijās, ja tās tieši kalpo šo dalībnieku no nodokļa atbrīvotajiem darījumiem. Šīs vēstules 77. punktā ir norādīts, ka atbrīvojumam nav jāizraisa konkurences izkropļojums:

“Saskaņā ar PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunktu atbrīvojumam nav jāizraisa konkurences izkropļojums. Tādēļ tas var attiekties uz citiem ārstu prakšu un ar medicīnisko iekārtu izmantošanu saistīto grupu pakalpojumiem un ne tikai uz grupu, kas savu dalībnieku labā uzņemas tādas darbības kā grāmatvedību, juridiskās konsultācijas vai medicīniskās regulējošās iestādes darbību.”

120. Šajā tekstā faktiski ir minēta pārbaude katrā atsevišķā gadījumā. Kāpēc šī pārbaude būtu iespēja veselības aizsardzības nozarē, nevis citās, pieņemot, ka tajās pastāv konkurences izkropļojumi?

121. Lai arī dalībvalsts var juridiski korekti precizēt nosacījumu attiecībā uz PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunktā minēto konkurences izkropļojumu esamību, ir jānovērš, ka ar šiem precizējumiem tiek sašaurināta vai paplašināta PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunktā minētā atbrīvojuma piemērošanas joma.

122. Turklāt, šķiet, Vācijas tiesību akti par apgrozījuma nodokli izraisīja praktiskas problēmas Vācijas tiesām tādējādi, ka pretēji *UStG* 4. panta formulējumam, pamatojoties uz Savienības tiesību tiesu piemērojamību, atsevišķos šo tiesu nolēmumos skaidri tika izteikts aicinājums piemērot attiecīgo atbrīvojumu<sup>41</sup> citu profesionālo kategoriju NPG, kuras nav minētas *UStG* 4. pantā, šajā ziņā uzskatot, ka atbrīvojums ir jāpiemēro tādām sociālo organizāciju grupām kā aprūpes centri<sup>42</sup> vai tādām apdrošināšanas grupām kā slimokases<sup>43</sup>. Katreiz tās norādīja, ka, lai piešķirtu atbrīvojumu, iestādes, veicot pārbaudi (šķiet, katrā atsevišķā gadījumā), jāpārbauda par konkurences izkropļojumu neesamību.

123. Kā piebilda Komisija, daži Vācijas Parlamentā iesniegtie likuma projekti parāda arī to, ka Vācijas likumdevējs nesaista konkurences izkropļojumu esamību ar atbrīvojuma piemērošanu NPG, kas darbojas banku un apdrošināšanas nozarē<sup>44</sup>.

40 Skat. šo secinājumu 25. punktu.

41 Vācijas Federatīvā Republika tiesas sēdē deva priekšroku attiecīgajos Vācijas tiesību aktos paredzētā atbrīvojuma ierobežojuma apstrīdēšanai.

42 *Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa) 2009. gada 30. aprīļa spriedums, Nr. V R 3/08.

43 *Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa) 2009. gada 23. aprīļa spriedums, Nr. V R 5/07.

44 Skat. *Bundesrat* (Federālā Padome) apsvērumus par likuma attiecībā uz finanšu tirgu stabilizēšanas turpināšanu projektu, *Bundestag* 16/13384, 2009. gada 12. jūnijs, 5. lpp.

124. Visbeidzot šķiet, ka Vācijas likumdevējs nav veicis padziļinātu analīzi attiecībā uz vispārēju un faktisku konkurences izkropļojuma iespēju citās nozarēs, kas nav veselības aprūpes nozare<sup>45</sup>, lai gan PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunktā paredzētā norma ir atbrīvojums, un tāpēc ir jāpierāda konkurences izkropļojuma iespēja.

125. Šajā ziņā, lai arī neviens nav apstrīdējis to, ka attiecībā uz prasību sakarā ar pienākumu neizpildi Komisijai ir pierādīšanas pienākums, Vācijas Federatīvā Republika, manuprāt, pārspilē, tiesas sēdē apgalvojot, ka Komisijai esot pienākums pierādīt konkurences izkropļojuma iespējas neesamību nozarēs, uz kurām neattiecas Vācijas tiesību aktos paredzētais atbrīvojums. Tas līdzinātos *probatio diabolica*.

126. Visbeidzot es uzskatu, ka Vācijas tiesību aktos paredzēto ierobežojumu nevar attaisnot reāla un vispārēja konkurences izkropļojuma iespēja attiecībā uz NPG, kuras darbojas citās nozarēs, kas nav veselības aprūpes nozare.

## V. Par tiesāšanās izdevumiem

127. Atbilstoši Tiesas Reglamenta 138. panta 1. punktam lietas dalībniekam, kuram spriedums ir nelabvēlīgs, piespriež atlīdzināt tiesāšanās izdevumus, ja to ir prasījis lietas dalībnieks, kuram spriedums ir labvēlīgs. Tā kā Komisija ir prasījusi piespriezt Vācijas Federatīvajai Republikai atlīdzināt tiesāšanās izdevumus un tā kā pēdējai minētajai šis spriedums ir nelabvēlīgs, tai ir jāpiespriež atlīdzināt tiesāšanās izdevumus.

## VI. Secinājumi

128. Šo iemeslu dēļ es ierosinu Tiesai lemt šādi:

- konstatēt, ka, piemērojot atbrīvojumu pakalpojumiem, kurus sniedz neatkarīgas personu grupas, kuru darbība ir atbrīvota no nodokļa vai attiecībā uz kuru darbību tās nav nodokļu maksātājas, lai sniegtu saviem dalībniekiem pakalpojumus, kas tieši nepieciešami to darbības veikšanai, ja šīs grupas tikai pieprasa no saviem dalībniekiem precīzi atmaksāt savu daļu kopīgajos izdevumos, tikai grupām, kas darbojas ierobežotā profesiju skaitā, Vācijas Federatīvā Republika nav izpildījusi Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 132. panta 1. punkta f) apakšpunktā paredzētos pienākumus;
- piespriezt Vācijas Federatīvajai Republikai atlīdzināt tiesāšanās izdevumus.

<sup>45</sup> Vācijas valdības pārstāvis tiesas sēdē norādīja, ka viņš “domā”, ka Vācijas likumdevējs bija veicis šo analīzi.