



## Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (ceturtā palāta)

2017. gada 21. septembrī \*

Valsts pienākumu neizpilde – Nodokļi – Pievienotās vērtības nodoklis – Direktīva 2006/112/EK – 132. panta 1. punkta f) apakšpunkts – Atbrīvojums no nodokļa attiecībā uz pakalpojumiem, ko neatkarīgas personu grupas sniedz saviem dalībniekiem – Piemērošana tikai neatkarīgām grupām, kuru dalībnieki strādā stingri noteiktās profesijās

Lieta C-616/15

par prasību sakarā ar valsts pienākumu neizpildi atbilstoši LESD 258. pantam, ko 2015. gada 20. novembrī cēla

**Eiropas Komisija**, ko pārstāv *M. Owsiany-Hornung*, kā arī *B.-R. Killmann* un *R. Lyal*, pārstāvji,

prasītāja,

pret

**Vācijas Federatīvo Republiku**, ko pārstāv *T. Henze* un *J. Möller*, kā arī *K. Petersen*, pārstāvji,

atbildētāja.

TIESA (ceturtā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs T. fon Danvics [*T. von Danwitz*], tiesneši E. Juhāss [*E. Juhász*], K. Vajda [*C. Vajda*] (referents), K. Jirimēe [*K. Jürimäe*] un K. Likurģs [*C. Lycourgos*],

ģenerālvokāts M. Vatelē [*M. Wathelet*],

sekretāre K. Lopesa Bankalari [*X. Lopez Bancalari*], administratore,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2017. gada 15. februāra tiesas sēdi,

noklausījusies ģenerālvokāta secinājumus 2017. gada 5. aprīļa tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

\* Tiesvedības valoda – vācu.

## Spriedums

- 1 Ar savu prasību Eiropas Komisija lūdz Tiesai konstatēt, ka, atbrīvojot no pievienotās vērtības nodokļa (PVN) tikai to neatkarīgu personu grupu (turpmāk tekstā – “NPG”) dalībniekus, kas strādā stingri noteiktās profesijās, Vācijas Federatīvā Republika nav izpildījusi Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.) 132. panta 1. punkta f) apakšpunktā paredzētos pienākumus.

### Atbilstošās tiesību normas

#### *Savienības tiesības*

##### *Sestā direktīva*

- 2 Padomes 1977. gada 17. maija Sestā direktīva 77/388/EEK 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”), no 2007. gada 1. janvāra ir atcelta un aizstāta ar Direktīvu 2006/112. Sestās direktīvas 4. panta 5. punktā bija 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 ievāc nodokļus, iemaksas, ziedojumus vai maksājumus.

Tomēr, iesaistoties šādās darbībās vai darījumos, tās uzskata par nodokļa maksātājiem attiecībā uz minētajām darbībām vai darījumiem, ja to uzlūkošana par personām, kas nav nodokļu maksātāji, radītu nozīmīgus konkurences traucējumus.

Katrā ziņā šīs iestādes uzskata par nodokļa maksātājiem attiecībā uz D pielikumā uzskaitītajām darbībām, ja tās neveic tik niecīgā apjomā, ka ir nenozīmīgas.

[..]”

- 3 Sestās direktīvas 13. panta A daļā bija noteikts:

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

[..]

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

[..].”

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

“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.”

5 Minētās 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.

[..]”

#### ***Astoņpadsmitā direktīva 89/465/EEK***

6 Saskaņā ar Padomes 1989. gada 18. jūlija Astoņpadsmitās direktīvas 89/465/EEK par dalībvalstu likumu saskaņošanu attiecībā uz apgrozījuma nodokļiem – dažu atkāpju atcelšana, kas paredzētas Sestās direktīvas 77/388/EEK 28. panta 3. punktā (OV 1989, L 226, 21. lpp.), 1. pantu:

“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.

[..]”

#### ***Direktīva 2006/112***

7 Direktīvas 2006/112 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 uzskatīšana par personām, kas nav nodokļu maksātājas, radītu nozīmīgus konkurences izkropļojumus.”

- 8 Direktīvas 2006/112 131. pantā, kas ietilpst IX sadaļas “Atbrīvojumi” 1. nodaļā “Vispārīgi noteikumi”, ir noteikts:

“Šīs sadaļas 2. līdz 9. nodaļā paredzētos atbrīvojumus, neskarot citus Kopienas noteikumus, piemēro saskaņā ar noteikumiem, ko dalībvalstis pieņem, lai nodrošinātu pareizu un godīgu šo atbrīvojumu piemērošanu un lai nepieļautu nekādu iespējamu krāpšanu, izvairīšanos un ļaunprātīgu izmantošanu.”

- 9 Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punktā, kurš ir ietverts minētās direktīvas 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, kuri līdzinās apstākļiem, ko piemēro publisko tiesību subjektiem, slimnīcas, medicīniskās aprūpes vai diagnostikas centri vai arī citas pienācīgi 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;
- g) pakalpojumu sniegšanu un preču piegādes, kas ir cieši saistītas ar sociālo aprūpi un sociālo nodrošināšanu, tostarp tādas, ko veic veco ļaužu pansionāti, publisko tiesību subjekti vai citas struktūras, kuras attiecīgā dalībvalsts atzinusi par sociālās labklājības struktūrām;

[..]

- i) bērnu vai jauniešu izglītības, skolas vai universitātes izglītības, arodizglītības vai pārkvalifikācijas nodrošināšanu, tostarp ar to cieši saistītu pakalpojumu sniegšanu vai preču piegādi, ko veic publisko tiesību subjekti, kuriem tas ir mērķis, vai citas organizācijas, par kurām attiecīgā dalībvalsts atzinusi, ka tām ir līdzīgi mērķi;

[..]

- m) konkrētus pakalpojumus, kas cieši saistīti ar sportu vai fizisko audzināšanu un ko bezpeļņas organizācijas sniedz personām, kas piedalās sporta vai fiziskās audzināšanas pasākumos;
- n) konkrētus kultūras pakalpojumus un ar tiem cieši saistītas preces, ko, attiecīgi, sniedz vai piegādā publisko tiesību subjekti vai citas kultūras organizācijas, ko atzinusi attiecīgā dalībvalsts;

[..].”

10 Direktīvas 2006/112 133. panta pirmajā daļā ir noteikts:

“Piešķirot struktūrām, kas nav publisko tiesību subjekti, 132. panta 1. punkta b), g), h), i), l), m) un n) apakšpunktā paredzētos atbrīvojumus, dalībvalsts katrā atsevišķā gadījumā var tām piemērot vienu vai vairākus šādus nosacījumus:

[..]

d) atbrīvojumi nedrīkstētu radīt konkurences izkropļojumus, nostādot neizdevīgā stāvoklī uzņēmumus, kas ir PVN maksātāji.”

11 Direktīvas 2006/112 135. panta, kas ietverts tās IX sadaļas 3. nodaļā “Atbrīvojumi citām darbībām”, 1. punktā ir paredzēts:

“Dalībvalstis atbrīvo no nodokļa šādus darījumus:

a) apdrošināšanas un pārapdrošināšanas darījumus, tostarp ar tiem saistītus pakalpojumus, ko veic apdrošināšanas mākleri un apdrošināšanas aģenti;

[..]

d) darījumus, tostarp starpniecību, kas skar noguldījumu un norēķinu kontus, maksājumus, pārskaitījumus, parādus, čekus un citus tirgojamus dokumentus, taču izņemot parādu piedziņu;

e) darījumus, tostarp starpniecību, kas attiecas uz valūtu, banknotēm un monētām, ko lieto par likumīgu maksāšanas līdzekli, izņemot kolekciju priekšmetus, t.i., zelta, sudraba vai cita metāla monētas vai banknotes, ko parasti nelieto kā likumīgu maksāšanas līdzekli, vai arī monētas, kurām ir numismātiska vērtība;

[..].”

### ***Vācijas tiesības***

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

“a) medicīniskās aprūpes pakalpojumu sniegšanu, darbojoties medicīniskās un paramedicīniskās profesijās, ārsta, zobārsta, dziednieka, fizioterapeita, vecmātes vai citā līdzīgā medicīnas profesijā. Pirmais teikums nav piemērojams zobu protēžu [..] un ortodontijas ierīču piegādei vai labošanai [..], ja vien uzņēmējs tos ir ražojis vai labojis savā uzņēmumā;

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) apakšpunktā minētajās profesijās vai ir b) apakšpunktā minēto iestāžu darbinieki, sniedz saviem locekļiem, ja šie pakalpojumi ir tieši nepieciešami a) vai b) apakšpunktā minēto darbību veikšanai un ja šīs grupas vienīgi pieprasa no saviem locekļiem precīzi atmaksāt savu daļu kopīgajos izdevumos;

[..].”

### **Pirmstiesas procedūra**

- 13 2009. gada 23. novembra brīdinājuma vēstulē Komisija puda Vācijas Federatīvajai Republikai šaubas par valsts tiesību normu attiecībā uz neatkarīgu personu grupu, 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 atbilstību.
- 14 Šajā vēstulē Komisija norādīja, ka Vācijas tiesībās šo atbrīvojumu piemēroja tikai to NPG pakalpojumiem, kuru dalībnieki veica darbības vai strādāja veselības aizsardzības jomā, savukārt attiecīgais atbrīvojums Direktīvā 2006/112 nebija paredzēts tikai konkrētām profesiju kategoriju grupām, bet gan bija piešķirts visu personu grupām, ja vien šīs grupas bija atbrīvotas no PVN maksāšanas vai nebija nodokļa maksātājas attiecībā uz to veikto darbību. Tāpēc Komisija uzskatīja, ka Vācijas tiesību normas par apgrozījuma nodokli nav saderīgas ar Savienības tiesību mērķiem, kas atspoguļoti Direktīvā 2006/112.
- 15 Vācijas Federatīvā Republika uz šo brīdinājuma vēstuli atbildēja ar 2010. gada 22. marta vēstuli. Šajā vēstulē tā apstiprināja, ka atbilstoši aplūkotajam Vācijas tiesiskajam regulējumam NPG sniegtie pakalpojumi faktiski ir atbrīvoti no nodokļa tikai tiktāl, ciktāl tos sniedz medicīnas darbinieku grupas vai personas, kas strādā paramedicīniskajās profesijās, kā arī grupas, kas darbojas slimnīcās vai līdzīgās iestādēs. Tā norāda, ka šo ierobežojumu pamato tas, ka valsts likumdevējam ir jānosaka, kādām profesiju kategorijām varēja piešķirt attiecīgo atbrīvojumu, neizraisot konkurences izkropļojumu. Tādējādi šī dalībvalsts uzskata, ka Vācijas likumdevējs, veicot pārbaudi, ir uzskatījis, ka šis atbrīvojums bija pamatots tikai veselības nozarē.
- 16 2011. gada 7. aprīlī Komisija nosūtīja Vācijas Federatīvajai Republikai argumentētu atzinumu. Šajā atzinumā Komisija apšaubīja šīs dalībvalsts apgalvojumu, saskaņā ar kuru, lai novērstu konkurences izkropļojumus, attiecīgo atbrīvojumu varēja piešķirt tikai darbībai veselības profesijā. Šī iestāde uzskata, ka no Savienības likumdošanas procedūras izriet, ka Direktīvas 2006/112 mērķis tieši bija piešķirt atbrīvojumu arī tādām grupām, kurās ietilpst citas personu kategorijas. Turklāt Komisija apgalvo, ka Vācijas tiesām vairākkārt bija jāpaplašina attiecīgā atbrīvojuma piemērošanas joma attiecībā uz profesiju kategorijām, kas nebija uzskaitītas Vācijas tiesiskajā regulējumā par apgrozījuma nodokli.
- 17 Komisija arī norāda, ka tā nesaprot, uz kādiem elementiem balstoties, Vācijas likumdevējs ir konstatējis ilgstošus konkurences izkropļojumus gadījumā, ja tam būtu bijis jāpiešķir attiecīgais atbrīvojums ne tikai no nodokļa jau atbrīvotajām veselības jomas profesijām, bet visām valsts saimniecības nozarēm. Šī iestāde uzskata, ka minētajam likumdevējam iespējamie konkurences izkropļojumi nebija jāvērtē, balstoties uz vispārējiem apsvērumiem. Tā uzskata, ka, gluži pretēji, attiecīgais atbrīvojums bija jāatsaka tikai faktiska apdraudējuma gadījumā, kad šis atbrīvojums var tūlītēji un turpmāk izraisīt konkurences izkropļojumus.
- 18 Vācijas Federatīvā Republika uz šo argumentēto atzinumu atbildēja ar 2011. gada 6. jūnija vēstuli. Šajā atbildē šī dalībvalsts uzsvēra, pirmkārt, to, kāda vieta Direktīvas 2006/112 sistēmā ir tiesību normai par attiecīgo atbrīvojumu, proti, tā ir iekļauta nodaļā par atbrīvojumiem konkrētām darbībām sabiedrības interesēs. Tādējādi tā secināja, ka šo atbrīvojumu nevarēja piemērot visām saimnieciskajām darbībām.
- 19 Otrkārt, Vācijas Federatīvā Republika norādīja, ka, transponējot attiecīgo noteikumu valsts tiesību aktos, tieši tika ņemts vērā konkurences izkropļojumu aizliegums, paredzot šo atbrīvojumu tikai atsevišķām veselības nozares profesiju kategorijām. Šajā ziņā šī dalībvalsts uzsvēra, ka Vācijas

likumdevējs ir uzskatījis, ka minētais atbrīvojums ir attaisnots tikai attiecībā uz veselības profesiju grupām, ņemot vērā, ka nepastāv autonomi pakalpojumu sniedzēji šī veida grupu piedāvātajām darbībām.

- 20 Treškārt, minētā dalībvalsts norāda, ka Komisija nav noteikusi profesiju kategoriju, kas Vācijas tiesībās būtu nepamatoti izslēgta no atbrīvojuma.
- 21 Tādējādi Vācijas Federatīvā Republika noraidīja Komisijas prasību veikt visus nepieciešamos pasākumus, lai izpildītu argumentēto atzinumu.
- 22 Tā kā Vācijas tiesiskajā regulējumā par apgrozījuma nodokli atbrīvojums no PVN joprojām tika piemērots tikai NPG, kuras darbojas veselības jomā, Komisija nolēma celt šo prasību Tiesā.

## Par prasību

### *Lietas dalībnieku argumenti*

- 23 Komisija norāda, ka ar attiecīgo Vācijas tiesisko regulējumu, proti, *UStG* 4. panta 14. punktu, Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta f) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums ir paredzēts tikai to NPG sniegtajiem pakalpojumiem, kuru locekļi strādā ierobežotā skaitā profesiju, kas galvenokārt skar tikai veselības nozari. Komisija uzskata, ka šis ierobežojums ir pretrunā minētā 132. panta 1. punkta f) apakšpunktam.
- 24 Pirmkārt, Komisija uzskata, ka minētais tiesiskais regulējums nav saderīgs ar Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta f) apakšpunkta piemērošanas jomu, ņemot vērā, ka tas nav paredzēts tikai tādu NPG sniegtajiem pakalpojumiem, kuru dalībnieki strādā atsevišķās stingri noteiktās profesiju kategorijās.
- 25 Komisija uzskata, ka šajā tiesību normā paredzētais izņēmums nav paredzēts tikai NPG, kuru dalībnieki veic darbības sabiedrības interesēs, bet gan visām NPG, kuru locekļi veic no PVN atbrīvotas darbības. Šī iestāde piebilst, ka, lai gan šis atbrīvojums attiecas tikai uz NPG, kuru dalībnieki veic darbības sabiedrības interesēs, tā piemērošanas jomu tomēr nevar attiecināt tikai uz NPG, kuru dalībnieki strādā veselības nozares profesijās, kā tas ir paredzēts aplūkotajā Vācijas tiesiskajā regulējumā.
- 26 Komisija uzskata, ka tās veikto Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta f) apakšpunkta piemērošanas jomas interpretāciju apstiprina šīs tiesību normas formulējums, tās mērķis un tās vēsturiskais konteksts, kā arī 2003. gada 20. novembra spriedums *Taksatorringen* (C-8/01, EU:C:2003:621), kurā Tiesa esot aplūkoto atbrīvojumu piemērojusi pakalpojumiem, kurus sniedz apdrošināšanas sabiedrību grupa.
- 27 Komisija uzskata, ka tikai tas apstāklis vien, ka nodaļai, kurā atrodas Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta f) apakšpunkts, virsraksts ir “Atbrīvojumi konkrētām darbībām sabiedrības interesēs”, neļauj šīs tiesību normas formulējumam atņemt tā vienozīmīgo raksturu. Šis nodaļas virsraksts esot redakcionālas neprecizitātes rezultāts, kas izskaidrojama ar faktu, ka Sestās direktīvas sākotnējā priekšlikumā bija paredzēts attiecīgā atbrīvojuma ierobežojums attiecībā uz medicīniskās vai paramedicīniskās iedabas NPG.
- 28 Otrkārt, Komisija uzskata, ka aplūkoto Vācijas tiesisko regulējumu nevar attaisnot, atsaucoties uz Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta f) apakšpunktā paredzēto nosacījumu saistībā ar konkurences izkropļojuma neesamību.

- 29 Šī iestāde uzskata, ka konkurences izkropļojumu esamību vai neesamību var paredzēt tikai saistībā ar katras lietas apstākļiem. Esot neiespējami vispārēji izvērtēt konkurences izkropļojumu esamību attiecībā uz pakalpojumiem, kurus sniedz konkrētas profesiju kategorijas, un NPG sniegtiem pakalpojumiem, kas ir ar to tieši saistīti. Tādējādi, ja pats likumdevējs veiktu šādu izvērtējumu attiecībā uz katru kategoriju veselās profesiju nozarēs, kā to ir darījis Vācijas likumdevējs, tas būtu pretrunā Direktīvas 2006/112 pilnīgai piemērošanai.
- 30 Vācijas Federatīvā Republika norāda, pirmkārt, ka no Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta f) apakšpunkta formulējuma un atrašanās vietas šajā direktīvā, kā arī no šīs tiesību normas vēsturiskā konteksta un tās mērķiem izriet, ka attiecīgā atbrīvojuma personālā piemērošanas joma ir paredzēta tikai personu grupām, kas veic konkrētas darbības sabiedrības interesēs.
- 31 Vispirms, attiecībā uz šo formulējumu un šo atrašanās vietu Vācijas Federatīvā Republika norāda, ka minētais atbrīvojums ir atrodams Direktīvas 2006/112 132. pantā, kas ietilpst tās 2. nodaļā “Atbrīvojumi konkrētām darbībām sabiedrības interesēs”. No tā izrietot, ka šīs direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums attiecas tikai uz tādu NPG sniegtajiem pakalpojumiem, kuru dalībnieki veic darbības sabiedrības interesēs.
- 32 Konkrētāk, šī dalībvalsts uzskata, ka minētajā tiesību normā paredzētais atbrīvojums ir piemērojams tikai NPG, kuru dalībnieki veic Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta b)–e) apakšpunktā norādītās darbības, kas ir uzskaitītas pirms šīs direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunktā minētā atbrīvojuma un attiecas uz veselības jomu. Ja tas tā nebūtu, likumdevējs šo atbrīvojumu būtu norādījis Direktīvas 2006/112 132. panta beigās vai pat īpašā pantā.
- 33 Interpretāciju, saskaņā ar kuru attiecīgais atbrīvojums attiecas uz Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta b)–e) apakšpunktā minētajām darbībām, apstiprinot veids, kādā Tiesa esot lietojusi jēdzienu “profesionālis”, interpretējot šo atbrīvojumu, 2008. gada 11. decembra spriedumā *Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing* (C-407/07, EU:C:2008:713, 37. punkts). Direktīvā 2006/112 jēdziens “profesija” faktiski esot galvenokārt lietots medicīnas profesiju kontekstā.
- 34 Turklāt Vācijas Federatīvā Republika norāda, ka tās argumentāciju apstiprina vēsturiskais konteksts, kādā ir Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta f) apakšpunkts. Šajā ziņā tā it īpaši norāda, ka Sestās direktīvas pirmajā redakcijā šīs direktīvas 28. panta 3. punkta a) apakšpunkta noteikumos kombinācijā ar šīs direktīvas E pielikuma 3. punkta noteikumiem tika garantēts, ka tās 13. panta A daļas 1. punkta f) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums ir piemērojams medicīniskas vai paramedicīniskas iedabas NPG sniegtajiem pakalpojumiem, savukārt dalībvalstis līdz 1989. gada 31. decembrim varēja turpināt aplikēt ar nodokli pakalpojumus, kas ir līdzīgi citu NPG veidu sniegtajiem pakalpojumiem. Šīs iespējas atcelšana no 1990. gada 1. janvāra neesot grozījusi aplūkotā atbrīvojuma piemērošanas jomu, bet gan tās mērķis drīzāk esot atcelt konkrētas tīri praktiskas grūtības ārpus PVN sistēmas.
- 35 Otrkārt, Vācijas Federatīvā Republika uzskata, ka aplūkotais Vācijas tiesiskais regulējums ir pamatots, ņemot vērā nosacījumu, saskaņā ar kuru aplūkotais atbrīvojums ir piemērojams tikai tad, ja tas nevar izraisīt konkurences izkropļojumus. Tā norāda, ka pretēji Komisijas apgalvotajam valsts likumdevējs varēja veikt katras profesijas kategorijas izvērtējumu saistībā ar konkurences izkropļojuma risku, kas pastāv konkrētās profesiju kategorijās, un tādējādi ierobežot aplūkoto atbrīvojumu attiecībā uz atsevišķām šīm kategorijām.
- 36 Šajā ziņā minētā dalībvalsts atgādina, ka šis nosacījums attiecībā uz tā saturu nav nedz pietiekami skaidrs, ne beznosacījumu un ka tas tādējādi ir jāprecizē valsts līmenī. Minētā nosacījuma izvērtēšanu nevarot uzticēt nodokļu iestādēm, ņemot vērā, ka to var veikt tikai, balstoties uz sarežģītu ekonomisko analīzi saistībā ar katru darbības jomu.

- 37 Šajā kontekstā Vācijas Federatīvā Republika norāda, ka no Tiesas judikatūras un it īpaši no 2008. gada 16. septembra sprieduma *Isle of Wight Council* u.c. (C-288/07, EU:C:2008:505, 35. un 36. punkts) izriet, ka Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punktā iekļauto nosacījuma saistībā ar konkurences izkropļojumu neesamību, kas ir analogs nosacījumam, kurš iekļauts Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta f) apakšpunktā, izvērtējumu var veikt valsts likumdevējs.
- 38 Vācijas Federatīvā Republika piebilst, ka Komisijai, kad tā ceļ prasību, balstoties uz LESD 258. pantu, ir jāpierāda apgalvotā pienākumu neizpilde un jāsniedz Tiesai elementi, kas nepieciešami, lai pārbaudītu šādas pienākumu neizpildes esamību. Tomēr šī iestāde neesot pierādījusi, ka NPG sniegto pakalpojumu tās dalībnieku interesēs atbrīvojums neradītu konkurences izkropļojumu citās nozarēs, kas nav *UStG* norādīto profesiju nozares.

### ***Tiesas vērtējums***

- 39 Vispirms ir jāuzsver, ka Komisijas prasība attiecas tikai uz Vācijas Federatīvās Republikas noteikto ierobežojumu Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta f) apakšpunktā paredzētajam atbrīvojumam no PVN attiecībā uz grupām, kuru dalībnieki strādā ierobežotā skaitā profesiju.
- 40 Tādējādi vispirms ir jāpārbauda Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta f) apakšpunkta personālā piemērošanas joma un, otrkārt, jāizvērtē šajā tiesību normā paredzētais nosacījums saistībā ar konkurences izkropļojumu neesamību.

### ***Par Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta f) apakšpunkta piemērošanas jomu***

- 41 Attiecībā uz Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta f) apakšpunkta piemērošanas jomu Komisijas galvenais iebildums attiecas uz to, ka šajā tiesību normā paredzētais atbrīvojums ir ierobežots nevis attiecībā uz NPG, kuru dalībnieki veic darbības sabiedrības interesēs, bet gan attiecībā uz visām NPG, kuru locekļi veic darbību, kas atbrīvota no PVN, līdz ar to arī uz tām, kuru dalībnieki veic saimniecisko darbību banku un apdrošināšanas jomās. Pakārtoti Komisija norāda, ka, lai gan šis atbrīvojums attiecas tikai uz NPG, kuru dalībnieki veic darbības sabiedrības interesēs, tā piemērošanas jomu tomēr nevar attiecināt tikai uz NPG, kuru locekļi strādā veselības nozares profesijās, kā tas ir paredzēts aplūkotajā Vācijas tiesiskajā regulējumā.
- 42 Šajā ziņā jānorāda, ka šīs tiesību normas formulējums, kurā ir minēta NPG dalībnieku no nodokļa atbrīvotā darbība, neļauj izslēgt, ka šis atbrīvojums ir piemērojams visām NPG, kuru dalībnieki veic darbību, kas atbrīvota no PVN.
- 43 Tomēr saskaņā ar pastāvīgo judikatūru, interpretējot Savienības tiesību normu, ir jāņem vērā ne tikai tās formulējums, bet arī tās konteksts un tā tiesiskā regulējuma mērķi, kurā tā iekļaujas (spriedumi, 2012. gada 26. aprīlis, *Able UK*, C-225/11, EU:C:2012:252, 22. punkts, un 2017. gada 4. aprīlis, *Fahimian*, C-544/15, EU:C:2017:255, 30. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 44 Runājot par Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta f) apakšpunkta kontekstu, ir jāuzsver, ka šī tiesību norma atrodas šīs Direktīvas 2006/112 IX sadaļas 2. nodaļā “Atbrīvojumi konkrētām darbībām sabiedrības interesēs”. Šis virsraksts norāda uz to, ka minētajā tiesību normā paredzētais atbrīvojums attiecas tikai uz tām NPG, kuru darbinieki veic darbības sabiedrības interesēs.
- 45 Šo interpretāciju apstiprina arī minētās direktīvas IX sadaļas “Atbrīvojumi” uzbūve. Proti, 132. panta 1. punkta f) apakšpunkts Direktīvā 2006/112 atrodas nevis šīs sadaļas 1. nodaļā “Vispārīgi noteikumi”, bet gan tās 2. nodaļā. Turklāt minētajā sadaļā 2. nodaļa “Atbrīvojumi konkrētām darbībām sabiedrības interesēs” ir nošķirta no 3. nodaļas “Atbrīvojumi citām darbībām”, un šī nošķiršana norāda uz to, ka noteikumi, kas šajā 2. nodaļā ir paredzēti attiecībā uz konkrētām darbībām sabiedrības interesēs, neattiecas uz citām darbībām, kas paredzētas šajā 3. nodaļā.

- 46 Minētās 3. nodaļas 135. panta 1. punkta a) apakšpunktā ir paredzēts no nodokļa atbrīvot “apdrošināšanas un pārapdrošināšanas darījumus”, kā arī – d) un e) apakšpunktā – atsevišķus finanšu pakalpojumu jomas darījumus, it īpaši “d) darījumus, tostarp starpniecību, kas skar noguldījumu un norēķinu kontus, maksājumus, pārskaitījumus, parādus, čekus un citus tirgojamus dokumentus” un “e) darījumus, tostarp starpniecību, kas attiecas uz valūtu, banknotēm un monētām, ko lieto par likumīgu maksāšanas līdzekli”. Tādējādi no Direktīvas 2006/112 vispārējās sistēmas izriet, ka Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta f) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums nav piemērojams nedz darījumiem, kas veikti apdrošināšanas un pārapdrošināšanas darījumu jomā, ne tiem, kas veikti finanšu pakalpojumu jomā, un ka tādējādi uz to NPG, kuru locekļi darbojas šajās jomās, sniegtajiem pakalpojumiem šis atbrīvojums neattiecas.
- 47 Attiecībā uz Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta f) apakšpunktu ir jāatgādina Direktīvas 2006/112 132. panta noteikumu kopuma mērķis, proti, atbrīvot no PVN konkrētas darbības sabiedrības interesēs, lai atvieglotu piekļuvi atsevišķiem pakalpojumiem, kā arī atsevišķu preču piegādi, novēršot sadārdzināšanos, kas rastos no to aplikšanas ar PVN (spriedums, 2016. gada 5. oktobris, *TMD*, C-412/15, EU:C:2016:738, 30. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 48 Tādējādi uz NPG veiktajiem pakalpojumiem attiecas Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta f) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums, ja šī pakalpojumu sniegšana tieši sekmē šīs direktīvas 132. pantā paredzēto sabiedrības interesēm atbilstošo darbību veikšanu (pēc analogijas skat. spriedumu, 2016. gada 5. oktobris, *TMD*, C-412/15, EU:C:2016:738, 31.–33. punkts).
- 49 Turklāt jāatgādina, ka Direktīvas 2006/112 132. pantā paredzēto atbrīvojumu piemērošanas joma ir interpretējama strikti, ņemot vērā, ka tie ir atkāpes no vispārējā principa, ka PVN tiek iekasēts par katru pakalpojumu, ko pret atlīdzību sniedz nodokļa maksātājs (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2016. gada 5. oktobris, *TMD*, C-412/15, EU:C:2016:738, 34. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 50 No tā izriet, ka Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta f) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums neattiecas uz pakalpojumiem, kas tieši sekmē nevis šajā 132. pantā paredzēto sabiedrības interesēm atbilstošo darbību veikšanu, bet gan citu no nodokļa atbrīvoto, tostarp šīs direktīvas 135. pantā minēto, darbību veikšanu.
- 51 Līdz ar to Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta f) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka šajā tiesību normā paredzētais atbrīvojums attiecas vienīgi uz tām NPG, kuru dalībnieki veic šajā pantā minētās darbības sabiedrības interesēs. Tādējādi Komisijas galvenais iebildums, saskaņā ar kuru Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta f) apakšpunktā paredzētā atbrīvojuma piemērošanas joma attiecas ne tikai uz NPG, kuru dalībnieki veic darbības sabiedrības interesēs, ir jānoraida.
- 52 Šajā ziņā ir jānorāda, ka 2003. gada 20. novembra spriedumā *Taksatorringen* (C-8/01, EU:C:2003:621) Tiesa – pretēji tam, kā tā rīkojas šajā lietā, – neaplūkoja jautājumu par to, vai Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta f) apakšpunktā (kas atbilst Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta f) apakšpunktam) paredzētais atbrīvojums attiecas tikai uz pakalpojumiem, ko sniedz NPG, kuras dalībnieki veic darbības sabiedrības interesēs.
- 53 Tomēr Vācijas Federatīvās Republikas argumenti, saskaņā ar kuriem Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta f) apakšpunktā norādītais atbrīvojums attiecas tikai uz NPG, kuru dalībnieki veic profesionālo darbību veselības jomā, ir jānoraida.
- 54 Pirmkārt, fakts, ka atbrīvojums saistībā ar NPG ir paredzēts Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta f) apakšpunktā, pats par sevi neļauj secināt, ka šis atbrīvojums ir piemērojams tikai NPG, kuru dalībnieki veic šīs direktīvas 132. panta 1. punkta b)–e) apakšpunktā minētās darbības, kas norādītas pirms darbībām, kuras ietvertas minētā 132. panta 1. punkta f) apakšpunktā un attiecas uz veselības jomu.

- 55 Šajā atbrīvojumā ir atsauce uz “neatkarīgu personu grupu, kuru darbība ir atbrīvota no PVN vai attiecībā uz kuru darbību tās nav nodokļu maksātājas”. Izņemot darbības, kas veiktas veselības jomā, Direktīvā 2006/112 ir paredzētas citas atbrīvotas darbības sabiedrības interesēs, piemēram, darbības saistībā ar sociālo palīdzību un sociālo nodrošinājumu, izglītību, sportu un kultūru, kas paredzētas attiecīgi Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta g), i), m) un n) apakšpunktā.
- 56 Otrkārt, saskaņā ar Tiesas judikatūru Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta f) apakšpunktā paredzētā atbrīvojuma mērķis ir izvairīties no tā, ka personai, kas piedāvā noteiktus pakalpojumus, ir jāmaksā PVN, kad tai ir jāsadarbojas ar citiem profesionāliem, izmantojot kopīgu struktūru, kas uzņemas veikt darbības, kuras nepieciešamas, lai īstenotu minētos pakalpojumus (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2008. gada 11. decembris, *Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing*, C-407/07, EU:C:2008:713, 37. punkts).
- 57 Tomēr pretēji Vācijas Federatīvās Republikas norādītajam tas, ka Tiesa, interpretējot šo atbrīvojumu, izmanto jēdzienu “profesionāli”, neapstiprina tās argumentāciju, ka šis atbrīvojums attiecoties tikai uz NPG, kuru dalībnieki darbojas veselības jomā. Attiecībā uz Direktīvas 2006/112 132. pantu jēdzieni “profesijas” vai “profesija” tiek izmantoti tikai attiecīgi šī panta 1. punkta c) apakšpunktā un 1. punkta e) apakšpunktā, un šo jēdzienu izmantošana tādējādi neļauj secināt, ka šīs direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums attiektos tikai NPG, kuru dalībnieki darbojas veselības jomā.
- 58 Treškārt, no Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta f) apakšpunkta rašanās nevar secināt, ka šajā tiesību normā paredzētais atbrīvojums attiektos tikai uz veselības jomu. Neapšaubāmi, ka vēsturiski Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta f) apakšpunktā, to lasot kopā ar pēdējās minētās 28. panta 3. punkta a) apakšpunktu un E pielikumu, bija paredzēta iespēja aplūkoto atbrīvojumu attiecināt tikai uz medicīniskas vai paramedicīniskas iedabas NPG.
- 59 Tomēr apstāklis, ka Sestajā direktīvā iespēja atkāpties no minētā atbrīvojuma bija paredzēta tikai NPG, kam nav medicīniskas vai paramedicīniskas iedabas, pretēji Vācijas Federatīvās Republikas norādītajam, nozīmē, ka šī atbrīvojuma piemērošanas joma attiecas arī uz NPG, kuru dalībnieki darbojas citās jomās, kas nav veselības aprūpes joma. Katrā ziņā šī iespēja atkāpties no Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta f) apakšpunktā norādītā atbrīvojuma, sākot no 1990. gada 1. janvāra, tika atcelta ar Astonpadsmītās direktīvas 89/465 1. pantu. No tā izriet, ka pretēji Vācijas Federatīvās Republikas norādītajam minētais atbrīvojums attiecas ne tikai uz medicīniskas vai paramedicīniskas iedabas NPG.
- 60 Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, Komisijas pakārtoti izvirzītais iebildums par to, ka Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta f) apakšpunktā paredzētā atbrīvojuma piemērošanas joma attiecas ne tikai uz NPG, kuru dalībnieki strādā profesijās, kas ir saistītas ar veselības jomu, kā tas ir paredzēts aplūkotajā Vācijas tiesiskajā regulējumā, ir jāapmierina.

#### ***Par nosacījumu saistībā ar konkurences izkropļojumu neesamību***

- 61 Saskaņā ar Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta f) apakšpunktu šajā noteikumā paredzētais atbrīvojums ir piemērojams ar nosacījumu, ka tas nevar izraisīt konkurences izkropļojumus.
- 62 Vācijas Federatīvā Republika uzskata, ka valsts likumdevējam ir jānosaka, kurās darbības jomās var piemērot aplūkoto atbrīvojumu, neizraisot konkurences izkropļojumus. Šajā gadījumā Vācijas likumdevējs esot uzskatījis, ka šis atbrīvojums ir pamatojams tikai attiecībā uz tām NPG, kuru dalībnieki darbojas veselības jomā.
- 63 Tādējādi ir jāizskata jautājums, vai dalībvalsts, ņemot vērā nosacījumu saistībā ar konkurences izkropļojumu neesamību, izmantojot valsts tiesisko regulējumu, var ierobežot darbības jomas, kurās ir piemērojams Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta f) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums.

- 64 Vispirms ir jānorāda, ka dalībvalstīm nav pienākuma transponēt šo nosacījumu burtiski savās valsts tiesībās (attiecībā uz Sestās direktīvas 4. panta 5. punktu 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).
- 65 Turklāt, lai noteiktu, vai Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta f) apakšpunktā paredzētā atbrīvojuma piemērošana konkrētai darbībai var izraisīt konkurences izkropļojumus, valsts likumdevējs neapšaubāmi var paredzēt noteikumus, kuru izpildi kompetentās iestādes var viegli uzraudzīt un kontrolēt (pēc analogijas skat. spriedumu, 2015. gada 24. februāris, *Sopora*, C-512/13, EU:C:2015:108, 33. punkts). Saskaņā ar Direktīvas 2006/112 131. pantu dalībvalstis paredz nosacījumus, kas attiecas uz atbrīvojumiem, lai nodrošinātu to pareizu un vienkāršu piemērošanu. Tomēr šie nosacījumi nevar attiekties uz šajā direktīvā paredzēto atbrīvojumu satura definīciju (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2013. gada 21. marts, Komisija/Francija, C-197/12, nav publicēts, EU:C:2013:202, 31. punkts, un 2016. gada 25. februāris, Komisija/Nīderlande, C-22/15, nav publicēts, EU:C:2016:118, 28. un 29. punkts).
- 66 Tomēr tieši tāda ir aplūkotā Vācijas tiesiskā regulējuma ietekme, ar kuru valsts likumdevējs ir izslēdzis visus tādu NPG sniegtos pakalpojumus, kuru dalībnieki veic darbības sabiedrības interesēs, izņemot NPG, kuru darbinieki darbojas veselības jomā.
- 67 Pretēji Vācijas Federatīvās Republikas norādītajam no 2008. gada 16. septembra sprieduma *Isle of Wight Council* u.c. (C-288/07, EU:C:2008:505) neizriet, ka nosacījuma par konkurences izkropļojumu neesamību izvērtējums ļauj vispārējā veidā valsts tiesiskā regulējuma līmenī ierobežot Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta f) apakšpunktā norādīto atbrīvojumu. Šajā spriedumā Tiesa interpretēja citu, nevis aplūkoto tiesību normu, proti, Sestās direktīvas 4. panta 5. punkta otro daļu, saskaņā ar kuru publisko tiesību subjekti esot jāuzskata par nodokļu maksātājiem, ciktāl to neaplikšana ar nodokli radītu diezgan būtiskus konkurences izkropļojumus. Šādā kontekstā Tiesa šī sprieduma 40. punktā nosprieda, ka publisko tiesību subjektu aplikšana ar PVN atbilstoši šai tiesību normai izriet no pašas attiecīgās darbības veikšanas, neatkarīgi no tā, vai minētie subjekti ir pakļauti konkurencei attiecīgā vietējā tirgū, kurā tie veic savu darbību. Tomēr no tā neizriet, ka Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta f) apakšpunktā paredzētais nosacījums par konkurences izkropļošanas neesamību vispārējā veidā ļautu ierobežot šī atbrīvojuma piemērošanas jomu.
- 68 Kā norāda Vācijas Federatīvā Republika, nosacījuma par konkurences izkropļojuma neesamību izvērtēšana var izrādīties sarežģīta. Tomēr tā neprecizē, kādēļ šāda sarežģītība nozīmētu, ka ir jāiejaucas valsts likumdevējam, balstoties uz šo nosacījumu, vispārējā veidā izslēdzot konkrētas darbības sabiedrības interesēs.
- 69 Kā ģenerālvokāts norāda savu secinājumu 119. un 120. punktā, attiecībā uz NPG, kuru locekļi darbojas veselības jomā, Vācijas tiesiskajā regulējumā ir noteikts, ka nodokļu iestādēm minētais nosacījums ir jāizvērtē katrā gadījumā atsevišķi. No tā izriet, ka Vācijas Federatīvā Republika pati uzskata, ka šāds nodokļu iestāžu novērtējums ir iespējams veselības jomā. Tomēr tā nav pierādījusi, kādā veidā nosacījuma par konkurences izkropļošanas neesamību izvērtējums atšķirtos citās jomās, kas nav veselības joma.
- 70 Tāpat ir jānorāda Vācijas Federatīvās Republikas argumenti, saskaņā ar kuriem Komisija nav izpildījusi tai noteikto pierādīšanas pienākumu. Kā šī dalībvalsts atzina tiesas sēdē Tiesā, jautājums par to, vai valsts likumdevējs, ņemot vērā nosacījumu par konkurences izkropļojumu neesamību, var ierobežot to darbību jomas, kurās ir piemērojams attiecīgais atbrīvojums, ir tiesību jautājums.
- 71 Ņemot vērā visus iepriekš izklāstītos apsvērumus, Komisijas prasība ir jāuzskata par pamatotu.
- 72 Tādējādi ir jākonstatē, ka, paredzot PVN atbrīvojumu tikai tām NPG, kuru dalībnieki strādā ierobežotā skaitā profesiju, Vācijas Federatīvā Republika nav izpildījusi Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta f) apakšpunktā paredzētos pienākumus.

### **Par tiesāšanās izdevumiem**

- 73 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 piespriest Vācijas Federatīvajai Republikai atlīdzināt tiesāšanās izdevumus un tā kā pēdējai minētajai šis spriedums ir nelabvēlīgs, tai ir jāpiespriež atlīdzināt tiesāšanās izdevumus.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (ceturtā palāta) nospriež:

- 1) paredzot pievienotās vērtības nodokļa atbrīvojumu tikai tām neatkarīgo personu grupām, kuru dalībnieki strādā ierobežotā skaitā profesiju, 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;**
- 2) Vācijas Federatīvā Republika atlīdzina tiesāšanās izdevumus.**

[Paraksti]