ĢENERĀLADVOKĀTES ELEANORAS ŠARPSTONES [*ELEANOR SHARPSTON*] SECINĀJUMI,

sniegti 2008. gada 9. oktobrī [1]

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

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

1 — Oriģinālvaloda — angļu.

Atbilstošās tiesību normas

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

4. Šīs direktīvas 13. panta A daļas nosaukums ir "Atbrīvojumi dažām darbībām sabiedrības interesēs". 1. punktā, ciktāl tas attiecas uz šo lietu, ir noteikts:

"Ciktāl tas nav pretrunā ar citiem Kopienas noteikumiem, dalībvalstis atbrīvo turpmāk minētās darbības atbilstīgi noteikumiem, ko tās pieņem, lai nodrošinātu pareizu un godīgu šo atbrīvojumu piemērošanu un lai nepieļautu

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 L 145, 1. lpp., grozīta vairākas reizes; turpmāk tekstā — "Sestā direktīva"). No 2007. gada 1. janvāra to aizstāj Padomes 2006. gada 26. novembra Direktīva 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV L 347, 1. lpp.), kuras mērķis ir skaidri un racionāli sniegt piemērojamos noteikumus, pārstrādājot direktīvas struktūru un formulējumus, principā neradot vajadzību veikt būtiskas izmaiņas pastāvošajos tiesību aktos (skat. preambulas trešo apsvērumu).

nekādu nodokļu nemaksāšanu, apiešanu vai ļaunprātīgu izmantošanu:

[..]

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;

[..]

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]."

Fakti, process un uzdotais jautājums

5. *Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing* (turpmāk tekstā — "*Stichting*") ir nodibinājums, kura dalībnieki ir dažādas medicīnas un veselības apdrošināšanas iestādes, un dažos gadījumos arī šo iestāžu individuāli locekļi, piemēram, atsevišķas slimnīcas. *Stichting* dalībnieku darbības ir atbrīvotas no PVN. Tā galvenais mērķis ir veicināt medicīniskās aprūpes kvalitāti. Šim nolūkam tas sniedz dažādus pakalpojumus saviem dalībniekiem. Galvenokārt šie pakalpojumi (it īpaši saistībā ar medicīnas darbiniekiem un medicīnas māsām paredzēto profesionālo standartu definēšanu un uzturēšanu) tiek sniegti slimnīcās un izmaksas tiek sadalītas atkarībā no gultu skaita. Šādu

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

pakalpojumu (kurus būtībā apmaksā no valdības līdzekļiem) atbrīvošanai no nodokļa saskaņā ar valsts tiesību aktiem, ar kuriem īsteno Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta f) apakšpunktu, nodokļu iestādes piekrīt.

6. *Stichting* laiku pa laikam sniedz arī citus pakalpojumus individuālajiem grupas dalībniekiem. Piemēram, nodrošina vienu cilvēku no personāla, lai vadītu darba grupu, kas ievieš projektu par atbilstošu medicīnisko aprūpi vienai no saistītajām iestādēm un deleģē personāla pārstāvi uzstāties kolokvijā par pretvīrusa un sirds mazspējas zālēm, ko organizē cita saistītā iestāde. Par šādiem pakalpojumiem rēķins attiecīgajai organizācijai, grupas dalībniecei, tiek izrakstīts atsevišķi. Saskaņā ar rīkojumu par prejudiciālā jautājuma uzdošanu netiek apstrīdēts, ka šādas darbības ir tieši nepieciešamas, lai īstenotu no nodokļa atbrīvotās dalībnieku darbības, un konkurence netiek traucēta. Tomēr nodokļu iestādes uzskata, ka nav izpildīts nosacījums par to, ka ir "precīzi jāatlīdzina sava daļa kopīgajos izdevumos".

7. Strīds ir nodots *Hoge Raad*, kura lūdz sniegt prejudiciālu nolēmumu par šādu jautājumu:

"Vai [Sestās Direktīvas] 13. panta A daļas 1. punkta f) apakšpunkts ir interpretējams tādējādi, ka tas attiecas arī uz pakalpojumiem, ko šajā normā minētās grupas sniedz saviem locekļiem un kas ir tieši nepieciešami, lai šie locekļi veiktu darbības, kuras ir atbrīvotas [no pievienotās vērtības nodokļa] vai uz kurām pievienotās vērtības nodoklis neattiecas, un par kuriem samaksai ir pieprasīti vienīgi saistībā ar šiem pakalpojumiem radušies izdevumi, ja šādi pakalpojumi tiek sniegti tikai vienam vai dažiem locekļiem?"

8. *Stichting*, Nīderlandes valdība un Komisija visi ir snieguši rakstveida un mutvārdu apsvērumus.

Vērtējums

Konkurences traucējums

9. Nīderlandes valdība apšauba iesniedzējtiesas pieņēmumu, ka apstrīdētie pakalpojumi rada konkurences traucējumus. Tā tostarp

norāda, ka valsts īstenojošie noteikumi, ar kuriem Nīderlandes tiesībās tiek definēts atbrīvojumu no nodokļa apmērs, īpaši izslēdz personāla gadījumu tieši tāpēc, ka tas ir pakalpojums, ar kuru visdrīzāk var radīt nopietnu konkurences traucējumu.

10. Tas, vai pastāv faktisks vai iespējams konkurences traucējums, protams, ir jautājums, ko izlems attiecīgā valsts tiesa, interpretējot un piemērojot attiecīgās valsts tiesību normas. Attiecībā uz traucējuma iespējamību ir vienkārši jānorāda, ka atbrīvojums ir jāatsaka, ja tas pats par sevi uzreiz vai pēc kāda laika var radīt konkurences traucējumu [4].

11. Tomēr es vēlos norādīt uz kādu tālāku aspektu. Valsts tiesas jautājums attiecas uz pakalpojumiem, par kuriem "rēķinā iekļauj vienīgi radušās izmaksas". Šis formulējums varētu ietvert pakalpojumus, par kuriem ir izrakstīts rēķins mazākā apmērā nekā ir bijušas izmaksas, un tas ir tieši pretēji Sestajā direktīvā norādītajai precīzajai atlīdzināšanai [5]. Protams, jebkura pakalpojumu sniegšana par cenu, kas ir zemāka par izmaksām, ietekmēs konkurenci ar komercuzņēmumiem, un kompetentajai valsts tiesai tas ir jāņem vērā faktiskajā novērtējumā.

Šaura interpretācija

12. Kā norādīja Nīderlandes valdība un Komisija, Tiesa konsekventi ir norādījusi, ka, tā kā izņēmums no vispārējā principa nosaka, ka PVN uzliek visām piegādēm nodokļa maksātājam, tad Sestās direktīvas 13. pantā izmantotie termini, ar ko apzīmē atbrīvojumu no nodokļa, ir jāinterpretē šauri [6].

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

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

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

13. Tomēr Tiesa turpmāk ir nolēmusi, ka judikatūras mērķis nav noteikt saistošu interpretāciju, ar kuru šajā normā noteiktie izņēmumi tiktu padarīti par praksē nepiemērojamiem [7].

Uzdotais jautājums

15. *Sctichting* un Komisija apgalvo, ka uz *Hoge Raad* jautājumu ir jāatbild tādējādi, ka, ņemot vērā, ka citi 13. panta A daļas 1. punkta f) apakšpunktā minētie kritēriji ir izpildīti, šī norma attiecas uz tajā ietvertajiem grupu sniegtajiem pakalpojumiem, ja šie pakalpojumi ir sniegti tikai vienam vai vairākiem dalībniekiem.

14. Tāpat jānorāda, ka interpretācijas striktumu — un strikta interpretācija nebūtu jājauc ar šauru interpretāciju [8] — var mīkstināt atkarībā no attiecīgā izņēmuma rakstura. Slimnīcas un medicīniskā aprūpe ir atbrīvotas no nodokļa visas sabiedrības interesēs, lai samazinātu pacientu izmaksas. Šī atbrīvojuma pamatojums attiecas uz nepieciešamajiem atbalsta pakalpojumiem, kuri ietaupījumu nolūkā ir deleģēti kopīgi pārvaldāmām iestādēm [9]. Ja "slimnīca un medicīniskā aprūpe" pats par sevi ir strikti interpretējams termins, vai nepieciešamos atbalsta pakalpojumus var pakļaut striktas interpretācijas papildu sašaurināšanai, tādējādi savelkot cilpu vēl jo ciešāk [10]?

16. Nīderlandes valdība uzskata, ka norma nevar attiekties uz sniegtajiem pakalpojumiem, par kuriem ir izrakstīti rēķini atsevišķiem grupas dalībniekiem. Tiesas sēdē tā paskaidroja savu viedokli, argumentējot, ka pastāv būtiska atšķirība starp sabiedrības interesēs sniegtajiem pakalpojumiem, uz kuriem attiecas norma, un individuālas personas labā sniegtajiem pakalpojumiem, uz kuriem tā neattiecas.

17. Būtībā es piekrītu *Stichting* un Komisijai. Ja visi pārējie 13. panta A daļas 1. punkta f) apakšpunktā minētie nosacījumi ir izpildīti — ja pakalpojumi ir tieši nepieciešami tādas darbības izpildei, kura ir atbrīvota no nodokļa vai kura nav apliekama ar nodokli, ja pastāv radušos izdevumu precīza atlīdzinā-

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

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

9 — Skat. ģenerāladvokāta Mišo [*Mischo*] secinājumus iepriekš 4. zemsvītras piezīmē minētajā lietā *Taksatorringen*, 9. un 117.–124. punkts, it īpaši 117.–119. punkts.

10 — Skat. arī Tiesas 2001. gada 11. janvāra spriedumu lietā C-76/99 Komisija/Francija (*Recueil*, I-249. lpp., 23. punkts), kā arī ģenerāladvokāta Fennelija [*Fennelly*] secinājumus šajā lietā, 20.–23. punkts, kopā ar tajā minēto judikatūru.

šana un ja nav konkurences traucējuma iespējamības, — man šķiet, ka pārāk gramatiska vārdu "daļa" un "kopīgs" interpretācija patvaļīgi un mākslīgi ierobežotu atbrīvojuma apmēru.

18. Skaidrs, ka, ja visiem grupas dalībniekiem katrā taksācijas periodā tiek sniegts tikai viena veida pakalpojums, tad no katra var pieprasīt "kopīgo izmaksu daļu" šī vārda vistiešākajā nozīmē. Tomēr realitātē šādas grupas būs daudz sarežģītākas. Grupa var sniegt dažādu pakalpojumu klāstu, no kura dažus pieprasa visi dalībnieki un citus tikai atsevišķi dalībnieki. Dalībnieku vajadzības, iespējams, mainīsies katrā taksācijas periodā, un konkrētajā periodā daži pakalpojumi tiks sniegti visiem dalībniekiem, citi — tikai dažiem dalībniekiem, bet vēl citi — varbūt tikai vienam no tiem. Tomēr šo visu pakalpojumu sniegšanas izmaksas reālā nozīmē ir kopīgās izmaksas, jo tās radušās grupai, kuru šim nolūkam izveidojuši visi dalībnieki kopā, un ar izmaksu aprēķina metodēm ir iespējams noteikt precīzu izdevumu daļu, kas attiecināma uz katru individuāli sniegto pakalpojumu.

19. Savos rakstveida apsvērumos Nīderlandes valdība apgalvo, ka atbrīvojuma no nodokļa mērķis ir novērst, ka PVN tiek uzlikts tiem pakalpojumiem, kurus grupa sniedz saviem dalībniekiem, ja tādi paši pakalpojumi netiktu aplikti ar šo nodokli gadījumā, kad katrs individuālais dalībnieks tos sniegtu grupas iekšienē [11]. Šādi pakalpojumi tādējādi tiek pielīdzināti iekšējiem darījumiem. Nīderlandes valdība uzskata, ka, ja pakalpojums tiek sniegts individuālam dalībniekam, tas ir salīdzināms ar darījumu atvērtā tirgū, kur pakalpojuma sniedzējs atrodas pakalpojuma saņēmēja tuvumā, un tad uz to nebūtu jāattiecina šāds atbrīvojums.

20. Mani šis arguments nepārliecina. Tas, vai grupa sniedz pakalpojumu vienam, dažiem vai visiem tās dalībniekiem, nemaina attiecības starp pakalpojuma sniedzēju un saņēmēju vai kārtību, kurā līdzekļi tiek sadalīti ietaupīšanas nolūkā.

21. Tiesas sēdē Nīderlandes valdība uzsvēra, ka pakalpojumi, lai tiem varētu piemērot atbrīvojumu no nodokļa, ir jāsniedz visu grupas dalībnieku kopīgajās interesēs, nevis tikai viena individuāla dalībnieka interesēs. Tā ilustrēja atšķirību starp šīm kategorijām, salīdzinot skolas sūdzību padomi, kas ir visās Nīderlandes skolās, ar palīdzību sūdzību

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

izskatīšanā. Šis pakalpojums tiek sniegts visu skolu kopīgajās interesēs, pat ja dažām skolām tas nav vajadzīgs konkrētajā laika posmā vai vispār, un tādēļ tam jābūt atbrīvotam no nodokļa saskaņā ar 13. panta A daļas 1. punkta f) apakšpunktu. Savukārt, ja skola vēršas pie padomes juristiem pēc juridiskas konsultācijas, piemēram, PVN jautājumā, tas būtu pakalpojums skolas individuālajās interesēs un uz to nebūtu jāattiecina atbrīvojums no nodokļa.

22. Lai gan es sliecos piekrist iznākumam, pie kura Nīderlandes valdība nonāca, analizējot savu piemēru, es nepiekrītu tās izmantotajai metodei. Aprakstītajos apstākļos konsultācija par PVN netiktu atbrīvota no nodokļa tāpēc, ka tas nav tieši nepieciešams pakalpojums, lai ļautu skolai pildīt tās no nodokļa atbrīvoto darbību izglītības nodrošināšanā, un varbūt arī tāpēc, ka tas nav viens no pakalpojumiem, kura mērķim padome tika izveidota. No otras puses, pakalpojums, kas attiecas uz padomes mērķiem un kas bija tieši nepieciešams izglītības sniegšanai, kura ir atbrīvota no nodokļa, būtu jāatbrīvo no nodokļa, neņemot vērā faktisko skolu skaitu, kas saņem šo pakalpojumu.

23. Turklāt man šķiet, ka atšķirībai starp kopīgajām un individuālajām interesēm nav būtiskas nozīmes kā neatkarīgam kritērijam. Ja vien dalībnieku pienākums nav izmantot katru grupas piedāvāto pakalpojumu, viņi izvēlēsies izmantot tos pakalpojumus, par kuriem tiem ir individuāla interese. Un šādu pakalpojumu pieejamība visiem dalībniekiem noteikti būs to kopējās interesēs — ja vien, kā parasti, pakalpojumus "sniedz neatkarīgas personu grupas, kuru darbības ir atbrīvotas no pievienotās vērtības nodokļa vai kuras neapliek ar šo nodokli tāpēc, ka tās sniedz saviem dalībniekiem viņu darbību izpildei tieši nepieciešamos pakalpojumus".

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

Secinājumi

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

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