

## Downloaded via the EU tax law app / web

Pagaidu versija

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. von Danwitz* [*T. von Danwitz*], tiesneši *E. Juhász* [*E. Juhász*], *K. Vajda* [*C. Vajda*] (referents), *K. Jürimäe* [*K. Jürimäe*] un *K. Lükurgs* [*C. Lycourgos*],

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

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

ģemot vērtē rakstveida procesu un 2017. gada 15. februāra tiesas sēdi,

noklausījies ģenerālvokāta secinājumus 2017. gada 5. aprīlī a tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

## 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 par kopīgo 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 – Kopējā 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. punkts bija noteikts:

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

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

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

[..]”

3 Sestās direktīvas 13. panta A daļa bija noteikts:

“1. Ciktāl tas nav pretrunā ar citiem Kopienas noteikumiem, dalībvalstis atbrīvo tīkminātās darbības atbilstīgi noteikumiem, ko tās pieņem, lai nodrošinātu pareizu un godīgu šo atbrīvojumu piemērošanu un lai nepieautu nekādu nodokļu nemaksāšanu, apiešanu vai aunarētīgu 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. punkts bija paredzēts:

“3. Šī panta 4. punkts minētajā pārējās laikā dalībvalstis var:

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

[..]

4. Pērejas periods s?kotn?ji ilgst piecus gadus no 1978. gada 1. janv?ra. V?l?kais sešus m?nešus pirms š? perioda beig?m un turpm?k p?c vajadz?bas Padome, balstoties uz Komisijas zi?ojumu, p?rskata st?vokli attiec?b? uz 3. punkt? uzskait?taj?m atk?p?m un p?c Komisijas priekšlikuma vienbals?gi nosaka, vai j?atce? visas š?s atk?pes vai k?da no t?m.”

5 Min?t?s direkt?vas E pielikum? “Dar?jumi, kas min?ti 28. panta 3. punkta a) apakšpunkt?” bija paredz?ts:

[..]

3. Dar?jumi, kas min?ti 13. panta A da?as 1. punkta f) apakšpunkt?, iz?emot tos, kuri ietilpst medic?niskas vai paramedic?niskas iedabas grup?s.

[..]”

*Asto?padsmi? direkt?va 89/465/EEK*

6 Saska?? ar Padomes 1989. gada 18. j?lija Asto?padsmi?s direkt?vas 89/465/EEK par dal?bvalstu likumu saska?ošanu attiec?b? uz apgroz?juma nodok?iem – dažu atk?pju atcelšana, kas paredz?tas Sest?s direkt?vas 77/388/EEK 28. panta 3. punkt? (OV 1989, L 226, 21. lpp.), 1. pantu:

“Direkt?vu 77/388/EEK groza š?di:

1. Dar?jumi, kas min?ti E pielikuma 1. punkt?, 3. l?dz 6. punkt?, 8., 9., 10., 12., 13. un 14. punkt?, no 1990. gada 1. janv?ra ir atcelti.

[..]”

*Direkt?va 2006/112*

7 Direkt?vas 2006/112 13. panta 1. punkta pirmaj? un otraj? da?? ir noteikts:

“Valstis, re?ion?l?s un viet?j?s p?rvaldes iest?des, k? ar? citus publisko ties?bu subjektus neuzskata par nodok?a maks?t?jiem attiec?b? uz darb?b?m vai dar?jumiem, kuros t?s iesaist?s k? valsts iest?des, pat ja t?s šo darb?bu vai dar?jumu sakar? iekas? nodok?us, nodevas, ziedojumus vai maks?jumus.

Tom?r, iesaistoties š?d?s darb?b?s vai dar?jumos, t?s uzskata par nodok?a maks?t?jiem attiec?b? uz min?taj?m darb?b?m vai dar?jumiem, kuru sakar? to uzskat?šana par person?m, kas nav nodok?u maks?t?jas, rad?tu noz?m?gus konkurences izkrop?ojumus.”

8 Direkt?vas 2006/112 131. pant?, kas ietilpst IX sada?as “Atbr?vojumi” 1. noda?? “Visp?r?gi noteikumi”, ir noteikts:

“Š?s sada?as 2. l?dz 9. noda?? paredz?tos atbr?vojumus, neskarot citus Kopienas noteikumus, piem?ro saska?? ar noteikumiem, ko dal?bvalstis pie?em, lai nodrošin?tu pareizu un god?gu šo atbr?vojumu piem?rošanu un lai nepie?autu nek?du iesp?jamu kr?pšanu, izvair?šanos un ?aunpr?t?gu izmantošanu.”

9 Direkt?vas 2006/112 132. panta 1. punkt?, kurš ir ietverts min?t?s direkt?vas IX sada?as 2. noda?? “Atbr?vojumi konkr?t?m darb?b?m sabiedr?bas interes?s”, ir paredz?ts:

“Dal?bvalstis atbr?vo no nodok?a š?dus dar?jumus:

- a) pakalpojumu, ko sniedz valsts pasta dienesti, iz?emot pasažieru p?rvad?jumus un telekomunik?ciju pakalpojumus, k? ar? ar tiem saist?tu pre?u pieg?di;
- b) slimn?cas un medic?nisko apr?pi, k? ar? ar t?m cieši saist?tas darb?bas, ko veic publisko ties?bu subjekti, vai soci?los apst?k?os, kuri l?dzin?s apst?kiem, ko piem?ro publisko ties?bu subjektiem, slimn?cas, medic?nisk?s apr?pes vai diagnostikas centri vai ar? citas pien?c?gi atz?tas l?dz?gas iest?des;
- c) medic?nisk?s apr?pes sniegšanu, darbojoties medic?nisk?s vai paramedic?nisk?s profesij?s, ko noteikusi attiec?g? dal?bvalsts;
- d) cilv?ka org?nu, asi?u un piena pieg?des;
- e) pakalpojumu, ko sniedz zobu tehni?i, darbojoties sav? profesij?, k? ar? zob?rstu un zobu tehni?u pieg?d?tas zobu prot?zes;
- f) pakalpojumu, ko sniedz neatkar?gas personu grupas, kuru darb?ba ir atbr?vota no PVN vai attiec?b? uz kuru darb?bu t?s nav nodok?a maks?t?jas, lai sniegtu šo grupu dal?bniekiem pakalpojumus, kas tieši nepieciešami to darb?bas veikšanai, ja š?s grupas tikai pieprasa no saviem dal?bniekiem prec?zi atmaks?t savu da?u kop?gajos izdevumos, ja vien atbr?vojums nerad?tu konkurences izkrop?ojumu;
- g) pakalpojumu sniegšanu un pre?u pieg?des, kas ir cieši saist?tas ar soci?lo apr?pi un soci?lo nodrošin?šanu, tostarp t?das, ko veic veco ?aužu pansion?ti, publisko ties?bu subjekti vai citas strukt?ras, kuras attiec?g? dal?bvalsts atzinusi par soci?l?s labkl?j?bas strukt?r?m;

[..]

- i) b?rnu vai jauniešu izgl?t?bas, skolas vai universit?tes izgl?t?bas, arodizgl?t?bas vai p?rkvalifik?cijas nodrošin?šanu, tostarp ar to cieši saist?tu pakalpojumu sniegšanu vai pre?u pieg?di, ko veic publisko ties?bu subjekti, kuriem tas ir m?r?is, vai citas organiz?cijas, par kur?m attiec?g? dal?bvalsts atzinusi, ka t?m ir l?dz?gi m?r?i;

[..]

- m) konkr?tus pakalpojumus, kas cieši saist?ti ar sportu vai fizisko audzin?šanu un ko bezpe??as organiz?cijas sniedz person?m, kas piedal?s sporta vai fizisk?s audzin?šanas pas?kumos;
- n) konkr?tus kult?ras pakalpojumus un ar tiem cieši saist?tas preces, ko, attiec?gi, sniedz vai pieg?d? publisko ties?bu subjekti vai citas kult?ras organiz?cijas, ko atzinusi attiec?g? dal?bvalsts;

[..].”

10 Direkt?vas 2006/112 133. panta pirmaj? da?? ir noteikts:

“Pieš?irot strukt?r?m, kas nav publisko ties?bu subjekti, 132. panta 1. punkta b), g), h), i), l), m) un n) apakšpunkt? paredz?tos atbr?vojumus, dal?bvalsts katr? atseviš?? gad?jum? var t?m piem?rot vienu vai vair?kus š?dus nosac?jumus:

[..]

d) atbr?vojumi nedr?kst?tu rad?t konkurences izkrop?ojumus, nost?dot neizdev?g? st?vokl? uz??mumus, kas ir PVN maks?t?ji.”

11 Direkt?vas 2006/112 135. panta, kas ietverts t?s IX sada?as 3. noda?? “Atbr?vojumi cit?m darb?b?m”, 1. punkt? ir paredz?ts:

“Dal?bvalstis atbr?vo no nodok?a š?dus dar?jumus:

a) apdrošin?šanas un p?rapdrošin?šanas dar?jumus, tostarp ar tiem saist?tus pakalpojumus, ko veic apdrošin?šanas m?kleri un apdrošin?šanas a?enti;

[..]

d) dar?jumus, tostarp starpniec?bu, kas skar noguld?jumu un nor??inu kontus, maks?jumus, p?rskait?jumus, par?dus, ?ekus un citus tirgojamus dokumentus, ta?u iz?emot par?du piedzi?u;

e) dar?jumus, tostarp starpniec?bu, kas attiecas uz val?tu, banknot?m un mon?t?m, ko lieto par likum?gu maks?šanas l?dzekli, iz?emot kolekciju priekšmetus, t.i., zelta, sudraba vai cita met?la mon?tas vai banknotes, ko parasti nelieto k? likum?gu maks?šanas l?dzekli, vai ar? mon?tas, kur?m ir numism?tiska v?rt?ba;

[..].”

#### *V?cijas ties?bas*

12 *Umsatzsteuergesetz* (Apgroz?juma nodok?a likums; turpm?k tekst? – “UStG”) 2. noda?as “Atbr?vojums no nodok?a un nodok?a atmaks?šana” 4. pant? ir iek?auts no PVN atbr?voto pakalpojumu saraksts. Saska?? ar UStG 4. panta 14. punktu, t? redakcij?, kas piem?rojama faktiem pamatliet?, no nodok?a atbr?vo

“a) medic?nisk?s apr?pes pakalpojumu sniegšanu, darbojoties medic?nisk?s un paramedic?nisk?s profesij?s, ?rsta, zob?rsta, dziednieka, fizioterapeita, vecm?tes vai cit? l?dz?g? medic?nas profesij?. Pirmais teikums nav piem?rojams zobu prot?žu [..] un ortodontijas ier??u pieg?dei vai labošanai [..], ja vien uz??m?js tos ir ražojis vai labojis sav? uz??mum?;

b) hospitaliz?šanu un medic?nisko apr?pi, tostarp diagnostiku, medic?nisk?s p?rbaudes, profilaksi, rehabilit?ciju, dzemd?bu pie?emšanu un izmitin?šanas pakalpojumus, k? ar? ar to cieši saist?tas darb?bas, ko veic publisko ties?bu subjekti [..];

[..]

d) citus pakalpojumus, ko grupas, kuru locek?i str?d? a) apakšpunkt? min?taj?s profesij?s vai ir b) apakšpunkt? min?to iest?žu darbinieki, sniedz saviem locek?iem, ja šie pakalpojumi ir tieši nepieciešami a) vai b) apakšpunkt? min?to darb?bu veikšanai un ja š?s grupas vien?gi pieprasa no saviem locek?iem prec?zi atmaks?t savu da?u kop?gajos izdevumos;

[..].”

#### **Pirmstiesas proced?ra**

13 2009. gada 23. novembra br?din?juma v?stul? Komisija pauda V?cijas Federat?vajai Republikai šaubas par valsts ties?bu normu attiec?b? uz neatkar?gu personu grupu, kuru darb?ba ir atbr?vota no nodok?a vai attiec?b? uz kuru darb?bu t?s nav nodok?u maks?t?jas, lai sniegtu saviem dal?bniekiem pakalpojumus, kas tieši nepieciešami to darb?bas veikšanai, sniegto

pakalpojumu atbr?vojuma no PVN atbilst?bu.

14 Šaj? v?stul? Komisija nor?d?ja, ka V?cijas ties?b?s šo atbr?vojumu piem?roja tikai to NPG pakalpojumiem, kuru dal?bnieki veica darb?bas vai str?d?ja vesel?bas aizsardz?bas jom?, savuk?rt attiec?gais atbr?vojums Direkt?v? 2006/112 nebija paredz?ts tikai konkr?t?m profesiju kategoriju grup?m, bet gan bija pieš?irts visu personu grup?m, ja vien š?s grupas bija atbr?votas no PVN maks?šanas vai nebija nodok?a maks?t?jas attiec?b? uz to veikto darb?bu. T?p?c Komisija uzskat?ja, ka V?cijas ties?bu normas par apgroz?juma nodokli nav sader?gas ar Savien?bas ties?bu m?r?iem, kas atspogu?oti Direkt?v? 2006/112.

15 V?cijas Federat?v? Republika uz šo br?din?juma v?stuli atbild?ja ar 2010. gada 22. marta v?stuli. Šaj? v?stul? t? apstiprin?ja, ka atbilstoši apl?kotajam V?cijas tiesiskajam regul?jumam NPG sniegtie pakalpojumi faktiski ir atbr?voti no nodok?a tikai tikt?l, cikt?l tos sniedz medic?nas darbinieku grupas vai personas, kas str?d? paramedic?niskaj?s profesij?s, k? ar? grupas, kas darbojas slimn?c?s vai l?dz?g?s iest?d?s. T? nor?da, ka šo ierobežojumu pamato tas, ka valsts likumdev?jam ir j?nosaka, k?d?m profesiju kategorij?m var?ja pieš?irt attiec?go atbr?vojumu, neizraisot konkurences izkrop?ojumu. T?d?j?di š? dal?bvalsts uzskata, ka V?cijas likumdev?js, veicot p?rbaudi, ir uzskat?jis, ka šis atbr?vojums bija pamatots tikai vesel?bas nozar?.

16 2011. gada 7. apr?l? Komisija nos?t?ja V?cijas Federat?vajai Republikai argument?tu atzinumu. Šaj? atzinum? Komisija apšaub?ja š?s dal?bvalsts apgalvojumu, saska?? ar kuru, lai nov?rstu konkurences izkrop?ojumus, attiec?go atbr?vojumu var?ja pieš?irt tikai darb?bai vesel?bas profesij?. Š? iest?de uzskata, ka no Savien?bas likumdošanas proced?ras izriet, ka Direkt?vas 2006/112 m?r?is tieši bija pieš?irt atbr?vojumu ar? t?d?m grup?m, kur?s ietilpst citas personu kategorijas. Turkl?t Komisija apgalvo, ka V?cijas ties?m vair?kk?rt bija j?paplašina attiec?g? atbr?vojuma piem?rošanas joma attiec?b? uz profesiju kategorij?m, kas nebija uzskait?tas V?cijas tiesiskaj? regul?jum? par apgroz?juma nodokli.

17 Komisija ar? nor?da, ka t? nesaprot, uz k?diem elementiem balstoties, V?cijas likumdev?js ir konstat?jis ilgstošus konkurences izkrop?ojumus gad?jum?, ja tam b?tu bijis j?pieš?ir attiec?gais atbr?vojums ne tikai no nodok?a jau atbr?votaj?m vesel?bas jomas profesij?m, bet vis?m valsts saimniec?bas nozar?m. Š? iest?de uzskata, ka min?tajam likumdev?jam iesp?jamie konkurences izkrop?ojumi nebija j?v?rt?, balstoties uz visp?r?jiem apsv?rumiem. T? uzskata, ka, gluži pret?ji, attiec?gais atbr?vojums bija j?atsaka tikai faktiska apdraud?juma gad?jum?, kad šis atbr?vojums var t?l?t?ji un turpm?k izrais?t konkurences izkrop?ojumus.

18 V?cijas Federat?v? Republika uz šo argument?to atzinumu atbild?ja ar 2011. gada 6. j?nija v?stuli. Šaj? atbild? š? dal?bvalsts uzsv?ra, pirmk?rt, to, k?da vieta Direkt?vas 2006/112 sist?m? ir ties?bu normai par attiec?go atbr?vojumu, proti, t? ir iek?auta noda?? par atbr?vojumiem konkr?t?m darb?b?m sabiedr?bas interes?s. T?d?j?di t? secin?ja, ka šo atbr?vojumu nevar?ja piem?rot vis?m saimnieciskaj?m darb?b?m.

19 Otrk?rt, V?cijas Federat?v? Republika nor?d?ja, ka, transpon?jot attiec?go noteikumu valsts ties?bu aktos, tieši tika ?emts v?r? konkurences izkrop?ojumu aizliegums, paredzot šo atbr?vojumu tikai atseviš??m vesel?bas nozares profesiju kategorij?m. Šaj? zi?? š? dal?bvalsts uzsv?ra, ka V?cijas likumdev?js ir uzskat?jis, ka min?tais atbr?vojums ir attaisnots tikai attiec?b? uz vesel?bas profesiju grup?m, ?emot v?r?, ka nepast?v autonomi pakalpojumu sniedz?ji š? veida grupu pied?v?taj?m darb?b?m.

20 Trešk?rt, min?t? dal?bvalsts nor?da, ka Komisija nav noteikusi profesiju kategoriju, kas V?cijas ties?b?s b?tu nepamatoti izsl?gta no atbr?vojuma.

21 T?d?j?di V?cijas Federat?v? Republika noraid?ja Komisijas pras?bu veikt visus

nepieciešamos pasākumus, lai izpildītu argumentāto atzinumu.

22 Tā kā Vācijas tiesiskajā regulājumā 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 profesijā, 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 tādai 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. Šā 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 regulājumā.

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", neapņauj šīs tiesību normas formulējumam atēmtā viennozīmīgo raksturu. Šīs nodaļas virsraksts esot redakcionālas neprecizitātes rezultāts, kas izskaidrojama ar faktu, ka Sestās direktīvas saskaņotā 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 izkropojuma neesamību.

29 Šā iestāde uzskata, ka konkurences izkropojumu esamību vai neesamību var paredzēt tikai saistībā ar katras lietas apstākļiem. Esot neiespējami vispārīgi izvērtēt konkurences izkropojumu 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 veselības 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 v?sturisk? konteksta un t?s m?r?iem izriet, ka attiec?g? atbr?vojuma person?l? piem?rošanas joma ir paredz?ta tikai personu grup?m, kas veic konkr?tas darb?bas sabiedr?bas interes?s.

31 Vispirms, attiec?b? uz šo formul?jumu un šo atrašan?s vietu V?cijas Federat?v? Republika nor?da, ka min?tais atbr?vojums ir atrodams Direkt?vas 2006/112 132. pant?, kas ietilpst t?s 2. noda?? “Atbr?vojumi konkr?t?m darb?b?m sabiedr?bas interes?s”. No t? izrietot, ka š?s direkt?vas 132. panta 1. punkta f) apakšpunkt? paredz?tais atbr?vojums attiecas tikai uz t?du NPG sniegtajiem pakalpojumiem, kuru dal?bnieki veic darb?bas sabiedr?bas interes?s.

32 Konkr?t?k, š? dal?bvalsts uzskata, ka min?taj? ties?bu norm? paredz?tais atbr?vojums ir piem?rojams tikai NPG, kuru dal?bnieki veic Direkt?vas 2006/112 132. panta 1. punkta b)–e) apakšpunkt? nor?d?t?s darb?bas, kas ir uzskait?tas pirms š?s direkt?vas 132. panta 1. punkta f) apakšpunkt? min?t? atbr?vojuma un attiecas uz vesel?bas jomu. Ja tas t? neb?tu, likumdev?js šo atbr?vojumu b?tu nor?d?jis Direkt?vas 2006/112 132. panta beig?s vai pat ?paš? pant?.

33 Interpret?ciju, saska?? ar kuru attiec?gais atbr?vojums attiecas uz Direkt?vas 2006/112 132. panta 1. punkta b)–e) apakšpunkt? min?taj?m darb?b?m, apstiprinot veids, k?d? Tiesa esot lietojusi j?dzienu “profesion?lis”, interpret?jot šo atbr?vojumu, 2008. gada 11. decembra spriedum? *Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing* (C?407/07, EU:C:2008:713, 37. punkts). Direkt?v? 2006/112 j?dziens “profesija” faktiski esot galvenok?rt lietots medic?nas profesiju kontekst?.

34 Turkl?t V?cijas Federat?v? Republika nor?da, ka t?s argument?ciju apstiprina v?sturiskais konteksts, k?d? ir Direkt?vas 2006/112 132. panta 1. punkta f) apakšpunkts. Šaj? zi?? t? it ?paši nor?da, ka Sest?s direkt?vas pirmaj? redakcij? š?s direkt?vas 28. panta 3. punkta a) apakšpunkta noteikumos kombin?cij? ar š?s direkt?vas E pielikuma 3. punkta noteikumiem tika garant?ts, ka t?s 13. panta A da?as 1. punkta f) apakšpunkt? paredz?tais atbr?vojums ir piem?rojams medic?niskas vai paramedic?niskas iedabas NPG sniegtajiem pakalpojumiem, savuk?rt dal?bvalstis l?dz 1989. gada 31. decembrim var?ja turpin?t aplik? ar nodokli pakalpojumu, kas ir l?dz?gi citu NPG veidu sniegtajiem pakalpojumiem. Š?s iesp?jas atcelšana no 1990. gada 1. janv?ra neesot groz?jusi apl?kot? atbr?vojuma piem?rošanas jomu, bet gan t?s m?r?is dr?z?k esot atcelt konkr?tas t?ri praktiskas gr?t?bas ?rupus PVN sist?mas.

35 Otrk?rt, V?cijas Federat?v? Republika uzskata, ka apl?kotais V?cijas tiesiskais regul?jums ir pamatots, ?emot v?r? nosac?jumu, saska?? ar kuru apl?kotais atbr?vojums ir piem?rojams tikai tad, ja tas nevar izrais?t konkurences izkrop?ojumus. T? nor?da, ka pret?ji Komisijas apgalvotajam valsts likumdev?js var?ja veikt katras profesijas kategorijas izv?rt?jumu saist?b? ar konkurences izkrop?ojuma risku, kas past?v konkr?t?s profesiju kategorij?s, un t?d?j?di ierobežot apl?koto atbr?vojumu attiec?b? uz atseviš??m š?m kategorij?m.

36 Šaj? zi?? min?t? dal?bvalsts atg?dina, ka šis nosac?jums attiec?b? uz t? saturu nav nedz pietiekami skaidrs, ne beznosac?jumu un ka tas t?d?j?di ir j?preciz? valsts l?men?. Min?t? nosac?juma izv?rt?šanu nevarot uztic?t nodok?u iest?d?m, ?emot v?r?, ka to var veikt tikai, balstoties uz sarež??tu ekonomisko anal?zi saist?b? ar katru darb?bas jomu.

37 Šaj? kontekst? V?cijas Federat?v? Republika nor?da, ka no Tiesas judikat?ras un it ?paši 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 Direkt?vas 2006/112 13. panta 1. punkt? iek?auto nosac?juma saist?b? ar konkurences izkrop?ojumu neesam?bu, kas ir analogs nosac?jumam, kurš iek?auts Direkt?vas 2006/112 132. panta 1. punkta f) apakšpunkt?, izv?rt?jumu var veikt valsts likumdev?js.

38 V?cijas Federat?v? Republika piebilst, ka Komisijai, kad t? ce? pras?bu, balstoties uz LESD



258. pantu, ir j?pier?da apgalvot? pien?kumu neizpilde un j?sniedz Tiesai elementi, kas nepieciešami, lai p?rbaud?tu š?das pien?kumu neizpildes esam?bu. Tom?r š? iest?de neesot pier?d?jusi, ka NPG sniegto pakalpojumu t?s dal?bnieku interes?s atbr?vojums nerad?tu konkurences izkrop?ojumu cit?s nozar?s, kas nav *UStG* nor?d?to profesiju nozares.

### *Tiesas v?rt?jums*

39 Vispirms ir j?uzsver, ka Komisijas pras?ba attiecas tikai uz V?cijas Federat?v?s Republikas noteikto ierobežojumu Direkt?vas 2006/112 132. panta 1. punkta f) apakšpunkt? paredz?tajam atbr?vojumam no PVN attiec?b? uz grup?m, kuru dal?bnieki str?d? ierobežot? skait? profesiju.

40 T?d?j?di vispirms ir j?p?rbauda Direkt?vas 2006/112 132. panta 1. punkta f) apakšpunkta person?l? piem?rošanas joma un, otrk?rt, j?izv?rt? šaj? ties?bu norm? paredz?tais nosac?jums saist?b? ar konkurences izkrop?ojumu neesam?bu.

### *Par Direkt?vas 2006/112 132. panta 1. punkta f) apakšpunkta piem?rošanas jomu*

41 Attiec?b? uz Direkt?vas 2006/112 132. panta 1. punkta f) apakšpunkta piem?rošanas jomu Komisijas galvenais iebildums attiecas uz to, ka šaj? ties?bu norm? paredz?tais atbr?vojums ir ierobežots nevis attiec?b? uz NPG, kuru dal?bnieki veic darb?bas sabiedr?bas interes?s, bet gan attiec?b? uz vis?m NPG, kuru locek?i veic darb?bu, kas atbr?vota no PVN, l?dz ar to ar? uz t?m, kuru dal?bnieki veic saimniecisko darb?bu banku un apdrošin?šanas jom?s. Pak?rtoti Komisija nor?da, ka, lai gan šis atbr?vojums attiecas tikai uz NPG, kuru dal?bnieki veic darb?bas sabiedr?bas interes?s, t? piem?rošanas jomu tom?r nevar attiecin?t tikai uz NPG, kuru locek?i str?d? vesel?bas nozares profesij?s, k? tas ir paredz?ts apl?kotaj? V?cijas tiesiskaj? regul?jum?.

42 Šaj? zi?? j?nor?da, ka š?s ties?bu normas formul?jums, kur? ir min?ta NPG dal?bnieku no nodok?a atbr?vot? darb?ba, ne?auj izsl?gt, ka šis atbr?vojums ir piem?rojams vis?m NPG, kuru dal?bnieki veic darb?bu, kas atbr?vota no PVN.

43 Tom?r saska?? ar past?v?go judikat?ru, interpret?jot Savien?bas ties?bu normu, ir j??em v?r? ne tikai t?s formul?jums, bet ar? t?s konteksts un t? tiesisk? regul?juma m?r?i, kur? t? iek?aujas (spriedumi, 2012. gada 26. apr?lis, *Able UK*, C?225/11, EU:C:2012:252, 22. punkts, un 2017. gada 4. apr?lis, *Fahimian*, C?544/15, EU:C:2017:255, 30. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

44 Run?jot par Direkt?vas 2006/112 132. panta 1. punkta f) apakšpunkta kontekstu, ir j?uzsver, ka š? ties?bu norma atrodas š?s Direkt?vas 2006/112 IX sada?as 2. noda?? "Atbr?vojumi konkr?t?m darb?b?m sabiedr?bas interes?s". Šis virsraksts nor?da uz to, ka min?taj? ties?bu norm? paredz?tais atbr?vojums attiecas tikai uz t?m NPG, kuru darbinieki veic darb?bas sabiedr?bas interes?s.

45 Šo interpret?ciju apstiprina ar? min?t?s direkt?vas IX sada?as "Atbr?vojumi" uzb?ve. Proti, 132. panta 1. punkta f) apakšpunkts Direkt?v? 2006/112 atrodas nevis š?s sada?as 1. noda?? "Visp?r?gi noteikumi", bet gan t?s 2. noda??. Turkl?t min?taj? sada?? 2. noda?a "Atbr?vojumi konkr?t?m darb?b?m sabiedr?bas interes?s" ir noš?irta no 3. noda?as "Atbr?vojumi cit?m darb?b?m", un š? noš?iršana nor?da uz to, ka noteikumi, kas šaj? 2. noda?? ir paredz?ti attiec?b? uz konkr?t?m darb?b?m sabiedr?bas interes?s, neattiecas uz cit?m darb?b?m, kas paredz?tas šaj? 3. noda??.

46 Min?t?s 3. noda?as 135. panta 1. punkta a) apakšpunkt? ir paredz?ts no nodok?a atbr?vot "apdrošin?šanas un p?rapdrošin?šanas dar?jumus", k? ar? – d) un e) apakšpunkt? – atseviš?us finanšu pakalpojumu jomas dar?jumus, it ?paši "d) dar?jumus, tostarp starpniec?bu, kas skar noguld?jumu un nor??inu kontus, maks?jumus, p?rskait?jumus, par?dus, ?ekus un citus

tirgojamus dokumentus” un “e) darījums, tostarp starpniecību, kas attiecas uz valūtu, banknotu un monētu, ko lieto par likumgu maksāšanas līdzekli”. Tādējādi no Direktvas 2006/112 vispārīgās sistēmas izriet, ka Direktvas 2006/112 132. panta 1. punkta f) apakšpunktā paredztais 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 Direktvas 2006/112 132. panta 1. punkta f) apakšpunktu ir jāatgādina Direktvas 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 sadzirdzināšanos, 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 Direktvas 2006/112 132. panta 1. punkta f) apakšpunktā paredztais atbrīvojums, ja šo pakalpojumu sniegšana tieši sekmē šīs direktvas 132. pantā paredzēto sabiedrības interesēm atbilstošo darbību veikšanu (pēc analoģijas skat. spriedumu, 2016. gada 5. oktobris, *TMD*, C-412/15, EU:C:2016:738, 31.–33. punkts).

49 Turklāt jāatgādina, ka Direktvas 2006/112 132. pantā paredzēto atbrīvojumu piemērošanas joma ir interpretējama strikti, ņemot vērā, ka tie ir atkarīgi no vispārīgā 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 Direktvas 2006/112 132. panta 1. punkta f) apakšpunktā paredztais 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 direktvas 135. pantā minēto, darbību veikšanu.

51 Līdz ar to Direktvas 2006/112 132. panta 1. punkta f) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka šajā tiesību normā paredztais atbrīvojums attiecas vienīgi uz tām NPG, kuru dalībnieki veic šajā pantā minētās darbības sabiedrības interesēs. Tādējādi Komisijas galvenais iebildums, saskaņā ar kuru Direktvas 2006/112 132. panta 1. punkta f) apakšpunktā paredzētais 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 to rīkojas šajā lietā, – neaplūkoja jautājumu par to, vai Sestās direktvas 13. panta A daļas 1. punkta f) apakšpunktā (kas atbilst Direktvas 2006/112 132. panta 1. punkta f) apakšpunktam) paredztais atbrīvojums attiecas tikai uz pakalpojumiem, ko sniedz NPG, kuras dalībnieki veic darbības sabiedrības interesēs.

53 Tomēr Vācijas Federatīvās Republikas argumenti, saskaņā ar kuriem Direktvas 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 saistīts ar NPG ir paredzēts Direktvas 2006/112 132. panta 1. punkta f) apakšpunktā, pats par sevi neapņemas, ka šis atbrīvojums ir piemērojams tikai NPG, kuru dalībnieki veic šīs direktvas 132. panta 1. punkta b)–e) apakšpunktā minētās darbības, kas norādītas pirms darbības, kuras ietvertas minētā 132. panta 1. punkta f)

apakšpunkt? un attiecas uz vesel?bas jomu.

55 Šaj? atbr?vojum? ir atsauce uz “neatkar?gu personu grupu, kuru darb?ba ir atbr?vota no PVN vai attiec?b? uz kuru darb?bu t?s nav nodok?u maks?t?jas”. Iz?emot darb?bas, kas veiktas vesel?bas jom?, Direkt?v? 2006/112 ir paredz?tas citas atbr?votas darb?bas sabiedr?bas interes?s, piem?ram, darb?bas saist?b? ar soci?lo pal?dz?bu un soci?lo nodrošin?jumu, izgl?t?bu, sportu un kult?ru, kas paredz?tas attiec?gi Direkt?vas 2006/112 132. panta 1. punkta g), i), m) un n) apakšpunkt?.

56 Otrk?rt, saska?? ar Tiesas judikat?ru Direkt?vas 2006/112 132. panta 1. punkta f) apakšpunkt? paredz?t? atbr?vojuma m?ris ir izvair?ties no t?, ka personai, kas pied?v? noteiktus pakalpojumus, ir j?maks? PVN, kad tai ir j?sadarbojas ar citiem profesion??iem, izmantojot kop?gu strukt?ru, kas uz?emas veikt darb?bas, kuras nepieciešamas, lai ?stenotu min?tos pakalpojumus (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2008. gada 11. decembris, *Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing*, C?407/07, EU:C:2008:713, 37. punkts).

57 Tom?r pret?ji V?cijas Federat?v?s Republikas nor?d?tajam tas, ka Tiesa, interpret?jot šo atbr?vojumu, izmanto j?dzienu “profesion??i”, neapstiprina t?s argument?ciju, ka šis atbr?vojums attiecoties tikai uz NPG, kuru dal?bnieki darbojas vesel?bas jom?. Attiec?b? uz Direkt?vas 2006/112 132. pantu j?dzieni “profesijas” vai “profesija” tiek izmantoti tikai attiec?gi š? panta 1. punkta c) apakšpunkt? un 1. punkta e) apakšpunkt?, un šo j?dzienu izmantošana t?d?j?di ne?auj secin?t, ka š?s direkt?vas 132. panta 1. punkta f) apakšpunkt? paredz?tais atbr?vojums attiektos tikai NPG, kuru dal?bnieki darbojas vesel?bas jom?.

58 Trešk?rt, no Direkt?vas 2006/112 132. panta 1. punkta f) apakšpunkta rašan?s nevar secin?t, ka šaj? ties?bu norm? paredz?tais atbr?vojums attiektos tikai uz vesel?bas jomu. Neapšaub?mi, ka v?sturiski Sest?s direkt?vas 13. panta A da?as 1. punkta f) apakšpunkt?, to lasot kop? ar p?d?j?s min?t?s 28. panta 3. punkta a) apakšpunktu un E pielikumu, bija paredz?ta iesp?ja apl?koto atbr?vojumu attiecin?t tikai uz medic?niskas vai paramedic?niskas iedabas NPG.

59 Tom?r apst?klis, ka Sestaj? direkt?v? iesp?ja atk?pties no min?t? atbr?vojuma bija paredz?ta tikai NPG, kam nav medic?niskas vai paramedic?niskas iedabas, pret?ji V?cijas Federat?v?s Republikas nor?d?tajam, noz?m?, ka š? atbr?vojuma piem?rošanas joma attiecas ar? uz NPG, kuru dal?bnieki darbojas cit?s jom?s, kas nav vesel?bas apr?pes joma. Katr? zi?? š? iesp?ja atk?pties no Sest?s direkt?vas 13. panta A da?as 1. punkta f) apakšpunkt? nor?d?t? atbr?vojuma, s?kot no 1990. gada 1. janv?ra, tika atcelta ar Asto?padsmi?s direkt?vas 89/465 1. pantu. No t? izriet, ka pret?ji V?cijas Federat?v?s Republikas nor?d?tajam min?tais atbr?vojums attiecas ne tikai uz medic?niskas vai paramedic?niskas iedabas NPG.

60 ?emot v?r? iepriekš min?tos apsv?rumus, Komisijas pak?rtoti izvirz?tais iebildums par to, ka Direkt?vas 2006/112 132. panta 1. punkta f) apakšpunkt? paredz?t? atbr?vojuma piem?rošanas joma attiecas ne tikai uz NPG, kuru dal?bnieki str?d? profesij?s, kas ir saist?tas ar vesel?bas jomu, k? tas ir paredz?ts apl?kotaj? V?cijas tiesiskaj? regul?jum?, ir j?apmierina.

*Par nosac?jumu saist?b? ar konkurences izkrop?ojumu neesam?bu*

61 Saska?? ar Direkt?vas 2006/112 132. panta 1. punkta f) apakšpunktu šaj? noteikum? paredz?tais atbr?vojums ir piem?rojams ar nosac?jumu, ka tas nevar izrais?t konkurences izkrop?ojumus.

62 V?cijas Federat?v? Republika uzskata, ka valsts likumdev?jam ir j?nosaka, kur?s darb?bas jom?s var piem?rot apl?koto atbr?vojumu, neizraisot konkurences izkrop?ojumus. Šaj? gad?jum? V?cijas likumdev?js esot uzskat?jis, ka šis atbr?vojums ir pamatojams tikai attiec?b? uz t?m NPG,

kuru dalībnieki darbojas veselības jomā.

63 Tādējādi ir jāizskata jautājums, vai dalībvalsts, ņemot vērā nosacījumu saistībā ar konkurences izkropojumu 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 savas valsts tiesības (attiecībā uz Sestās direktīvas 4. panta 5. punktu pēc analoģijas 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 izkropojumus, valsts likumdevējs neapšaubami var paredzēt noteikumus, kuru izpildi kompetēšs iestādes var viegli uzraudzēt un kontrolēt (pēc analoģijas 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 nosacījumu, kas attiecas uz atbrīvojumiem, lai nodrošinātu to pareizu un vienkāršu piemērošanu. Tomēr šie nosacījumi nevar attiekties uz šajā direktīvā paredzēto atbrīvojumu satura definīciju (šajā nozīmā 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 tādus NPG sniegtos pakalpojumus, kuru dalībnieki veic darbības sabiedrības interesēs, izņemot NPG, kuru darbinieki darbojas veselības jomā.

67 Pretēji Vācijas Federatīvās Republikas norādījumam no 2008. gada 16. septembra sprieduma *Isle of Wight Council* u.c. (C-288/07, EU:C:2008:505) neizriet, ka nosacījuma par konkurences izkropojumu 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 izkropojumus. Šādā kontekstā Tiesa šo 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 pakāuti konkurencei attiecīgā vietējā tirgū, kur tie veic savu darbību. Tomēr no tā neizriet, ka Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta f) apakšpunktā paredzētais nosacījums par konkurences izkropojuma neesamību vispārējā veidā ļautu ierobežot šo atbrīvojuma piemērošanas jomu.

68 Kā norāda Vācijas Federatīvā Republika, nosacījuma par konkurences izkropojuma neesamību izvērtēšana var izrādīties sarežģīta. Tomēr tā neprecīza, kādā šāda sarežģītība nozīmētu, ka ir jāiejaucas valsts likumdevējam, balstoties uz šo nosacījumu, vispārējā veidā izslēdzot konkrētas darbības sabiedrības interesēs.

69 Kā enerģētiku 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 izkropojuma 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 šā dalībvalsts atzina tiesā? Tiesā, ņemot vērā, vai valsts likumdevējs, ņemot vērā nosacījumu par konkurences izkropojumu neesamību, var ierobežot to darbību jomas, kurās ir piemērojams attiecīgais atbrīvojums, ir tiesā? ņemot vērā.

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 profesijā, Vācijas Federatīvā Republika nav izpildījusi Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta f) apakšpunktā paredzētos pienākumus.

### **Par tiesāšanas izdevumiem**

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

Ar šādu pamatojumu Tiesa (ceturtā palāta) nospriež:

- 1) **paredzot pievienotās vārtības nodokļa atbrīvojumu tikai tām neatkarīgo personu grupām, kuru dalībnieki strādā ierobežotā skaitā profesijā, Vācijas Federatīvā Republika nav izpildījusi Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopīgo pievienotās vārtības nodokļa sistēmu 132. panta 1. punkta f) apakšpunktā paredzētos pienākumus;**
- 2) **Vācijas Federatīvā Republika atlīdzina tiesāšanas izdevumus.**

[Paraksti]

\* Tiesvedības valoda – vācu.