

Pagaidu versija

TIESAS SPRIEDUMS (ceturtā palāta)

2017. gada 4. maijā (*)

Valsts pienākumu neizpilde – Nodokļi – Pievienotās vērtības nodoklis – Direktīva 2006/112/EK – 132. panta 1. punkta f) apakšpunkts – Neatkarīgu personu grupu pakalpojumu, kas tiek sniegti to dalībniekiem, atbrīvojums no PVN – 168. panta a) punkts un 178. panta a) punkts – Grupas dalībnieku tiesības uz nodokļa atskaitīšanu – 14. panta 2. punkta c) apakšpunkts un 28. pants – Dalībnieka rīcība savā vērdē grupas interesēs

Lieta C-274/15

par prasību sakarā ar pienākumu neizpildi atbilstoši LESD 258. pantam, ko 2015. gada 8. jūnijā cēla

Eiropas Komisija, ko pārstāv *F. Dintilhac* un *C. Soulay*, pārstāvji,

prasītāja,

pret

Luksemburgas Lielhercogisti, ko pārstāv *D. Holderer*, pārstāve, kam palīdz *F. Kremer* un *P. E. Parts*, *avocats*, kā arī *B. Gasparotti*, eksperts,

atbildētāja.

TIESA (ceturtā palāta)

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

ģenerālvokāle J. Kokote [*J. Kokott*],

sekretārs V. Turā [*V. Tourrès*], administrators,

ģemot vērtē rakstveida procesu un 2016. gada 30. jūnija tiesas sēdi,

noklausījies ģenerālvokātes secinājumus 2016. gada 6. oktobra tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Ar savu prasību Eiropas Komisijas lūdz Tiesu konstatēt, ka, paredzot pievienotās vērtības nodokļa (PVN) režīmu neatkarīgām personu grupām, kā tas ir definēts 1979. gada 12. februāra Konsolidētā likuma par pievienotās vērtības nodokli (*Mémorial A* 1979, Nr. 23; turpmāk tekstā – “PVN likums”) 44. panta 1. punkta y) apakšpunktā, Lielhercogistes 2004. gada 21. janvāra noteikumu par neatkarīgu personu grupu pakalpojumu, kas sniegti to dalībniekiem, atbrīvojumu no PVN (*Mémorial A* 2004, Nr. 9; turpmāk tekstā – “Lielhercogistes noteikumi”) 1.–4. pantā, 2004. gada 29. janvāra administratīvajā apkārtī Nr. 707 (turpmāk tekstā – “administratīvais

apk?rtraksts”), cikt?l taj? koment?ts Lielhercogistes noteikumu 1.–4. pants, un Tirgus uzraudz?bas komitejas (COBMA) iekšien? darboš?s akt?v?s darba grupas sagatavotaj? 2008. gada 18. decembra pazi?ojum?, kas saska?ots ar *administration de l’Enregistrement et des Domaines* [Nodok?u administr?ciju] (turpm?k tekst? – “COBMA pazi?ojums”), Luksemburgas Lielhercogiste nav izpild?jusi Padomes 2006. gada 28. novembra Direkt?v? 2006/112/EK par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu (OV 2006, L 347, 1. lpp.), kur? groz?jumi veikti ar Padomes 2010. gada 13. j?lija Direkt?vu 2010/45/ES (OV 2010, L 189, 1. lpp.) (turpm?k tekst? – “Direkt?va 2006/112”), ?paši š?s direkt?vas 2. panta 1. punkta c) apakšpunkt?, 132. panta 1. punkta f) apakšpunkt?, 1. panta 2. punkta otraj? da??, 168. panta a) punkt?, 178. panta a) punkt?, 14. panta 2. punkta c) apakšpunkt? un 28. pant?, paredz?tos pien?kumus.

Atbilstoš?s ties?bu normas

Savien?bas ties?bas

2 Direkt?vas 2006/112 1. panta 2. punkta otraj? da??, kas ir t?s I sada?? “Priekšmets un darb?bas joma”, ir paredz?ts:

“Par katru dar?jumu PVN, ko apr??ina no pre?u vai pakalpojumu cenas p?c attiec?gaj?m prec?m vai pakalpojumiem piem?rojamas likmes, uzliek p?c tam, kad atskait?ts da??d?m izmaksu sast?vda??m tieši piem?rotais PVN.”

3 Š?s direkt?vas 2. panta 1. punkta c) apakšpunkt? ir noteikts:

“PVN uzliek š?diem dar?jumiem:

[..]

c) pakalpojumu sniegšanai, ko par atl?dz?bu k?d? dal?bvalsts teritorij? veic nodok?a maks?t?js, kas r?kojas k? t?ds;

[..].”

4 Min?t?s direkt?vas 9. panta 1. punkta pirm? da?a, kas ir III sada?? “Nodok?a maks?t?ji”, ir izteikta š?di:

““Nodok?a maks?t?js” ir jebkura persona, kas patst?v?gi jebkur? viet? veic jebkuru saimniecisku darb?bu neatkar?gi no š?s darb?bas m?r?a vai rezult?ta.”

5 Atbilstoši š?s pašas direkt?vas 14. panta 2. punkta c) apakšpunktam, kas ir t?s IV sada?? “Dar?jumi, par kuriem uzliek nodokli”:

“Papildus 1. punkt? min?tajam dar?jumam par pre?u pieg?di uzskata š?dus dar?jumus:

[..]

c) pre?u nodošanu, pildot l?gumu, saska?? ar ko par pre?u pirkšanu vai p?rdošanu maks?jama komisijas maksa.”

6 Direkt?vas 2006/112 28. pant? ir noteikts:

“Ja nodok?a maks?t?js, kas darbojas sav? v?rd?, bet k?da cita interes?s, piedal?s pakalpojumu sniegšan?, uzskata, ka tas pats sa??mis un sniedzis šos pakalpojumus.”

7 Sest?s direkt?vas 132. panta 1. punkt?, kas ietilpst š?s direkt?vas IX sada?? ar nosaukumu

“Atbr?vojumi”, ir noteikts:

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

[..]

f) pakalpojums, 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 pakalpojums, 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;

[..].”

8 Š?s direkt?vas 168. pants, kas ir t?s X sada?? “Atskait?šana”, ir izteikts š?di:

“Cikt?l preces un pakalpojums nodok?a maks?t?js izmanto dar?jumiem, par kuriem uzliek nodokli, nodok?a maks?t?jam ir ties?bas taj? dal?bvalst?, kur? vi?š veic šos dar?jumus, atskait?t no nodok?a, par kuru nomaksu vi?š ir atbild?gs:

a) PVN, kas attiec?gaj? dal?bvalst? maks?jams vai samaks?ts par pre?u pieg?d?m vai pakalpojumu sniegšanu, ko tam veicis vai veiks cits nodok?a maks?t?js;

[..].”

9 Saska?? ar š?s pašas direkt?vas 178. pantu:

“Lai izmantotu atskait?šanas ties?bas, nodok?a maks?t?jam j?izpilda š?di nosac?jumi:

a) 168. panta a) punkt? paredz?tajai atskait?šanai attiec?b? uz pre?u pieg?di vai pakalpojumu sniegšanu – j?saglab? r??ins, kas sagatavots saska?? ar XI sada?as 3. noda?as 3.–6. ieda?as noteikumiem;

[..].”

10 Direkt?vas 2006/112 226. pant?, kas ir t?s XI sada?? “Nodok?a maks?t?ju un dažu to personu pien?kumi, kas nav nodok?a maks?t?jas”, ir paredz?ts:

“Neskarot šaj? direkt?v? paredz?tos ?pašos noteikumus, saska?? ar 220. un 221. pantu izsniegtos r??inos PVN vajadz?b?m oblig?ti j?nor?da š?das zi?as:

[..]

5) nodok?a maks?t?ja un pirc?ja vai pakalpojumu sa??m?ja pilns v?rds vai nosaukums un adrese;

[..].”

Luksemburgas ties?bas

11 Atbilstoši PVN likuma 44. panta 1. punktam, kur? groz?jumi veikti ar 1989. gada 22. decembra Likuma par valsts ie??mumiem un izdevumiem 1990. gadam (*Mémorial I A 1989, Nr. 81*) 5. panta piekt?s da?as 2. punktu:

“No pievienot?s v?rt?bas nodok?a maksas noteikt?s robež?s un iev?rojot Lielhercogistes ties?bu

aktos paredzētos nosacījumus ir atbrīvojami:

[..]

y) pakalpojumi, ko sniedz neatkarīgas personu grupas, kuras veic darbību, kas ir atbrīvota no nodokļa vai attiecībā uz kuru tās nav nodokļa maksātājas, lai sniegtu šo grupu dalībniekiem pakalpojumus, kas tieši nepieciešami šīs darbības veikšanai, ja šīs grupas tikai pieprasa no saviem dalībniekiem precīzi atmaksāt savu daļu kopīgajos izdevumos, ar nosacījumu, ka atbrīvojums nevar radīt konkurences izkropojumu.”

12 PVN likuma, ar grozījumiem, 44. panta 1. punkta īstenošanas kārtība tika precizēta Lielhercogistes noteikumos, kuru 1. pants tika izteikts šādi:

“[PVN] likuma[, ar grozījumiem] 44. panta 1. punkta y) piemērošanā neatkarīga personu grupa ir:

a) grupa, kas ir juridiska persona;

b) grupa, kas nav juridiska persona, bet kura rīkojas savā vārdā kā grupa attiecībā ar saviem dalībniekiem un trešajām personām.”

13 Ar Lielhercogistes 2012. gada 7. augusta noteikumiem (*Mémorial A* 2012, Nr. 168) tika veikti grozījumi Lielhercogistes noteikumos, papildinot to 1. pantu ar šādu daļu:

“Šie Lielhercogistes noteikumi nav piemērojami neatkarīgām personu grupām, kuru pakalpojumus viens vai vairāki tās dalībnieki galvenokārt izmanto ar nodokli apliekamu darbījumu veikšanai, kam nepiemēro atbrīvojumu.”

14 Lielhercogistes noteikumu 2. pants ir izteikts šādi:

“Neatkarīgu personu grupu sniegtie pakalpojumi, kas aplūkoti 1. pantā, saviem dalībniekiem ir atbrīvoti no nodokļa ar nosacījumu, ka:

a) grupas darbības veido vienīgi tās pakalpojumu sniegšana, kas ir tieši nepieciešami tās dalībnieku darbībai, un tie visi veic darbību, kas ir atbrīvota atbilstoši [PVN likuma, ar grozījumiem,] 44. panta 1. punktam vai attiecībā uz kuru tie nav nodokļa maksātāji. [PVN likuma, ar grozījumiem,] 44. panta 1. punkta y) apakšpunkta piemērošanas nolūkiem uzskata, ka darbību, kas ir atbrīvota atbilstoši minētaj 44. panta 1. punktam vai attiecībā uz kuru tie nav PVN maksātāji, veic dalībnieki, kuri, veicot savu saimniecisko darbību, kas ir atbrīvota no PVN atbilstoši 44. panta 1. punktam vai attiecībā uz kuru tie nav PVN maksātāji, veic arī preču piegādi vai sniedz pakalpojumus, kuri nav atbrīvoti no nodokļa atbilstoši 44. panta 1. punktam, ar nosacījumu, ka gada apgrozījums bez nodokļiem par šīm ar nodokli apliktajām preču piegādēm un pakalpojumu sniegšanu nepārsniedz trīsdesmit procentus no gada apgrozījuma bez nodokļiem attiecībā uz visiem darbījumiem, par vēršamā apgrozījumu uzskatot [PVN likuma, ar grozījumiem,] 57. panta 3. punktā norādīto, neskarot to, kas ir paredzēts 3. pantā;

[..].”

15 Lielhercogistes noteikumu 3. pants ir noteikts:

“Attiecībā uz 2. panta a) punktā norādīto procentu kalendrajā gadā grupas sniegto pakalpojumu atbrīvojumam piemēro nosacījumu, ka iepriekšējā kalendrajā gadā grupas dalībnieki šo procentu nepārsniedza. Tomēr, ja šis procents tiek pārsniegts, atbrīvojums netiek zaudēts, ar nosacījumu, ka šis pārsniegums nav lielāks par piecdesmit procentiem par šo procentu un tas nav iildzis vairāk nekā divus secīgus kalendros gadus pirms kalendrajā gada, attiecībā uz kuru

nosak?ma atbr?vojuma piem?rojam?ba.

Iepriekš min?tos nosac?jumus ir j?izpilda katram grupas dal?bniekam, pret?j? gad?jum? visi grupas sniegtie pakalpojumi tiek izsl?gti no atbr?vojuma.”

16 Saska?? ar Lielhercogistes noteikumu 4. pantu:

“Grupas dal?bnieki, kuri, veicot savu saimniecisku darb?bu, kas ir atbr?vota no PVN atbilstoši [PVN likuma, ar groz?jumiem,] 44. panta 1. punktam vai attiec?b? uz kuru tie nav PVN nodok?a maks?t?ji, ?steno ar? atbilstoši 2. panta a) punkt? un 3. panta paredz?tajam procentam t?du pre?u pieg?di vai pakalpojumu sniegšanu, kas nav atbr?voti atbilstoši 44. pantam 1. punktam, var atskait?t no nodok?a, kas tiem j?maks? savu ar nodokli apliekamo dar?jumu d??, [PVN], par ko r??ins izsniegts grupai vai kas tai maks?jams par saviem priekšnodok?a dar?jumiem un kas iek?auj katram individu?li maks?jamo da?u atbilstoši 2. panta c) punkta noteikumiem. Atskait?šanu veic atbilstoši [PVN] likuma[, ar groz?jumiem,] VII noda?as noteikumiem.”

17 Administrat?vaj? apk?rtrakst? Lielhercogistes noteikumu 4. pants ir koment?ts š?di:

“Lai cik vien iesp?jams nodrošin?tu [PVN] neitralit?tes principu, 4. panta m?r?is ir pieš?irt dal?bniekiem nodok?u maks?t?jiem, kam ir apgroz?jums atbilstoši 2. panta a) punkt? un 3. pant? noteiktajiem procentu?lajam ierobežojumam, kas ietilpst nodok?a piem?rošanas jom? un nav atbr?vots atbilstoši 44. pantam, ties?bas atskait?t PVN, ko samaks?jusi vai kas j?maks? neatkar?gajai grupai. Tiek uzskat?ts, ka š?m ties?b?m uz atskait?šanu turkl?t ir j?atbilst [PVN] likuma[, ar groz?jumiem,] VII noda?as un ?paši t?s 50. (visp?r?jais *prorata*) un 51. (faktisk? izmantošana) panta noteikumiem.

Praks? attiec?gais dal?bnieks, nodok?a maks?t?js, var atskait?t grupas samaks?to vai maks?jamo PVN tikai, ja tam ir detaliz?ts konta izraksts, pamatojot r??inu kopijas, ko tam izsniegusi grupa, nor?dot prec?zu pieg?d?t?jiem vai pakalpojumu sniedz?jiem samaks?to neto cenu, to nor?d?t? vai grupai maks?jam? nodok?a summa, k? ar? dal?bnieka da?a kop?jos izdevumos un nodokl?.”

18 COBMA pazi?ojuma m?r?is ir izskaidrot atseviš?us elementus neatkar?gu personu grupu juridisk? rež?ma praktiskaj? piem?rošan?. Taj? tostarp ir š?di jaut?jumi un atbildes:

“ – Kuram veidojumam ir j?b?t nor?d?tam no trešaj?m person?m sa?emtās r??inos par kop?j?m izmaks?m, ja grupa nav juridiska persona?

Var b?t divi gad?jumi:

– grupa ir tieš?s attiec?b?s ar trešaj?m person?m un sa?em no t?m preces un pakalpojumus sav? v?rd?;

– dal?bnieki ir tieš?s attiec?b?s ar trešaj?m person?m un sa?em no t?m preces un pakalpojumus sav? v?rd?. Dal?bnieki saliek kop? izdevumus par š?m no trešaj?m person?m sa?emtaj?m prec?m un pakalpojumiem un š?di piesaista šos izdevumus grupai. Š?ds gad?jums tostarp ir iesp?jams tad, ja tiešas attiec?bas starp grupu un trešaj?m person?m nav iesp?jamas komerci?lu vai juridisku iemeslu d??.

Pirmaj? gad?jum? trešo personu izdotiem r??iniem par kop?jiem izdevumiem ir j?b?t skaidri adres?tiem neatkar?gu personu grupai. Ja grupa nav juridiska persona, r??inus adres?: “Grupa ABC/*Care of membre X* – X dal?bnieka adrese”. Šim dal?bniekam X ir j?piesaista izmaksas[, ieskaitot nodok?us,] grupai, lai k?das b?tu ties?bas uz atskait?šanu, kas var?tu b?t šim dal?bniekam attiec?b? uz vi?a v?rd? maks?jamo PVN. T? k? grupa nav juridiska persona, vismaz

viens no dalībniekiem tomēr ir jānorāda kā juridiski atbildīgais par maksājumu un citām no līguma izrietošajām saistībām.

Otrajā gadījumā trešo personu izsniegtie rīkini tiek adresēti kādam no dalībniekiem. Šis dalībnieks saliek kopā izdevumus par šīm precēm un pakalpojumiem un piesaista šos izdevumus grupai. Šo izdevumu piesaistīšanai grupai jānotiek[, ieskaitot nodokļus], lai kādas būtu tiesības uz atskaitīšanu, kas varētu būt šim dalībniekam attiecībā uz viņa vārdā maksājamo PVN.

[..]

Turklāt jāpaskaidro, ka tas, ka dalībnieki piesaista grupai kopīgos izdevumus, ir darījums ārpus PVN piemērošanas jomas.

[..]"

Pirmstiesas procedūra

19 Ar 2011. gada 7. aprīļa brīdinājuma vāstuli Komisija vārsa Luksemburgas Lielhercogistes uzmanību uz to, ka neatkarīgu personu grupu (turpmāk tekstā – "NPG") PVN režīms, kāds tas ir tostarp definēts PVN likuma 44. panta 1. punkta y) apakšpunktā un Lielhercogistes noteikumu 1.–4. punktā, tai nešķiet saderīgs ar vairākiem Direktīvas 2006/112 noteikumiem.

20 Ar pirmo iebildumu Komisija norāda, ka valsts noteikumi, atbilstoši kuriem NPG sniegtie pakalpojumi saviem dalībniekiem ir atbrīvoti no PVN, tajā skaitā, ja šie pakalpojumi tiek izmantoti šo dalībnieku ar nodokli apliekamiem darījumiem, kuru gada apgrozījums nepārsniedz 30 %, pat 45 % atsevišķos gadījumos, no to gada apgrozījuma bez nodokļiem, tai šķiet nesaderīgi ar Direktīvas 2006/112 2. panta 1. punkta c) apakšpunktu un 132. panta 1. punkta f) apakšpunktu.

21 Ar otro iebildumu Komisija uzskata, ka valsts tiesības ir nesaderīgas ar Direktīvas 2006/112 1. panta 2. punkta otro daļu, 168. panta a) punktu un 178. panta a) punktu, jo paredz, ka NPG dalībnieki, kas īsteno ar nodokli apliekamas darbības 30 % apmērā no sava gada apgrozījuma bez nodokļiem, var atskaitīt PVN, par ko NPG izrakstīti rīkini par tai piegādātajām precēm un sniegtajiem pakalpojumiem, no PVN, ko tiem ir jāmaksā pašiem.

22 Komisijas trešais un pēdējais norādītais iebildums attiecas uz valsts tiesībām, ciktāl tajās gadījumā, kad NPG dalībnieks iegādājas preces un pakalpojumus no trešajām personām savā vārdā, bet NPG interesēs, no PVN piemērošanas jomas izslēdz darījumu, kad šis dalībnieks NPG piesaista šādi noliktos izdevumus, pārņēmjot Direktīvas 2006/112 14. panta 2. punkta c) apakšpunkta un 28. pantu.

23 2011. gada 8. jūnijā atbildē uz brīdinājuma vāstuli Luksemburgas Lielhercogiste apstrīdēja Komisijas veikto valsts tiesību un Savienības tiesību interpretāciju. Vispirms tā norādīja, ka "neatkarīgu personu grupu" jēdziens Direktīvā 2006/112 galvenokārt attiecas uz struktūrām, kuras nav juridiskas personas un kuru darbības ir piedāvājamās to dalībniekiem, kas ir juridiskās personas.

24 Attiecībā uz pirmo iebildumu Luksemburgas Lielhercogiste ir atbildējusi, ka PVN likuma 44. panta 1. punkta y) apakšpunkts ierobežo atbrīvojuma piemērošanas jomu ar to, kā tas ir definēts Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta f) apakšpunktā, un ka Lielhercogistes noteikumos ir vienīgi noteiktas normas, kas papildina NPG piemērojamo režīmu.

25 Attiecībā uz otro iebildumu šā dalībvalsts iebilda, ka, ja NPG nav juridiska persona, tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, kas atkarīgas no lejupjiem darījumiem, ir jāsaņem nevis šai grupai, bet tās dalībniekiem. Vienlaicīgi atzīstot, ka teorētiski valsts tiesības paredztais režīms

atkopjas no "principa, ka saņemtais priekšapmaks nodokli", šāda bvalsts tomēr uzskata, ka praktisku seku tam nav.

26 Kas attiecas uz trešo iebildumu, Luksemburgas Lielhercogiste uzskatja, ka no Direktvas 2006/112 14. panta 2. punkta c) apakšpunkta un 28. panta izrietošais režims nav piemērojams šajā lietā.

27 Negāstot pārliecību no šādas atbildes, Komisija 2012. gada 27. janvārī izdeva argumentu atzinumu, kurā tā uzturēja savu brēdinājuma vāstulā pausto nostāju un aicināja Luksemburgas Lielhercogisti veikt nepieciešamos pasākumus, lai panāktu sava tiesiskā regulējuma atbilstību Direktvai 2006/112, kā arī šīs direktvas 2. panta 1. punkta c) apakšpunktam, 132. panta 1. punkta f) apakšpunktam, 1. panta 2. punkta otro daļu, 168. panta a) punktam, 178. panta a) punktam, 14. panta 2. punkta c) apakšpunktam un 28. pantam.

28 Šāda bvalsts atbildēja uz argumentu atzinumu ar 2012. gada 7. februāra vāstuli, no jauna apstrīdot tā adresēto iebildumu pamatotību un saglabājot savu nostāju, kāda tā tika pausta tās 2011. gada 8. jūnija atbildes vāstulā.

29 Luksemburgas Lielhercogiste tomēr norādīja 2012. gada 26. marta vāstulā, ka apņemas pieņemt noteikumus, lai panāktu Luksemburgas tiesiskā regulējuma atbilstību Direktvai 2006/112 un lai apmierinātu argumentu atzinuma pirmā iebilduma prasības, vienlaicīgi saglabājot savu argumentāciju par otro un trešo iebildumu.

30 Ar 2012. gada 11. jūnija vāstuli Komisija lūdz Luksemburgas Lielhercogistei atstāt pāziņoto noteikumu projektu, kā arī to pieņemšanas laika plānojumu.

31 Ar 2012. gada 4. septembra vāstuli šāda bvalsts nosūtīja Komisijas dienestiem Lielhercogistes 2012. gada 7. augusta noteikumus, ar kuriem tika grozīts 1. pants Lielhercogistes noteikumos.

32 Komisija tomēr uzskatja, ka ar Lielhercogistes 2012. gada 7. augusta noteikumiem nav tikusi panākta Luksemburgas tiesiskā regulējuma atbilstība Direktvai 2006/112, ņemot vērā argumentu tajā atzinumā norādītos trīs iebildumus. ņemot vērā to, ka šie iebildumi turpināja pastāvēt, Komisija 2014. gada 20. februārī paziņoja par savu lēmumu celt prasību.

Par prasību

Par pirmo pamatu saistībā ar Regulas Nr. 2006/112 2. panta 1. punkta c) apakšpunkta un 132. panta 1. punkta f) apakšpunkta pārkāpumu

Par pirmā iebilduma pieņemšanu

— *Lietas dalībnieņu argumenti*

33 Luksemburgas Lielhercogiste uzskata, pirmkārt, ka pirmais iebildums ir jānoraida kā nepieņemams, jo Komisijas prasības pieteikums ir balstīts uz iebildumu, kas atšķiras no argumentu tajā atzinumā formulētā iebilduma. Argumentu tajā atzinumā norādītais iebildums esot par to, ka Lielhercogistes noteikumos nav izslēgta iespēja, ka grupas pakalpojumi, kas galvenokārt, pat vienīgi, paredzēti ar nodokli apliekamiem darījumiem, var tikt atbrīvoti no nodokļa. Savukārt prasības pieteikumā norādītais iebildums esot par to, ka Lielhercogistes noteikumi ļauj atbrīvot pakalpojumus, ko sniegusi NPG un kas paredzēti kā palīgdarbības tās dalībnieku ar nodokli apliekamām darbībām.

34 Luksemburgas Lielhercogiste apgalvo, otrkārt, ka Komisija ir pārkāpusi lojālas sadarbības

principu, nerea??jot uz groz?jumu, kas veikts Lielhercogistes noteikumos 2012. gada august?. K? uzskata š? dal?bvalsts, Komisijai esot bijis tai j?pazi?o savas iesp?jam?s šaubas par to, vai šis groz?jums nodrošin?s Luksemburgas tiesisk? regul?juma atbilsti Direkt?vai 2006/112, nevis 18 m?nešus j?klus? pirms visbeidzot 2014. gada 20. febru?r? pazi?ot par l?mumu v?rsties Ties?.

35 Komisija nor?da, ka Tiesas judikat?r? nav noteikta absol?ta saskan?ba starp argument?taj? atzinum? paustiem iebildumiem un pras?jumiem pras?bas pieteikum?. Pret?ji tam, ko apgalvo Luksemburgas Lielhercogiste, t? uzskata, ka pirmais iebildums ir saglab?jis to pašu m?r?i un to pašu piem?rošanas jomu gan argument?taj? atzinum?, gan pras?bas pieteikum?.

36 Jaut?jum? par loj?las sadarb?bas principu Komisija apgalvo, ka vien?gi t? ir kompetenta izlemt, vai, pirmstiesas proced?rai beidzoties, ir j?v?ršas Ties?, lai t? konstat?tu apgalvoto pien?kumu neizpildi. Komisijai pien?koties izv?l?ties br?di, kad pras?ba sakar? ar pien?kumu neizpildi tiek celta, bez nepieciešam?bas tai ?emt v?r? noteiktu termi?u, iz?emot gad?jumus, kad p?rm?r?gs pirmstiesas procesa ilgums rad?tu kait?jumu ties?b?m uz aizst?v?bu, kas esot j?pier?da attiec?gajai dal?bvalstij.

– *Tiesas v?rt?jums*

37 Ir j?atg?dina, pirmk?rt, ka saska?? ar Tiesas past?v?go judikat?ru pras?bas, kura celta atbilstoši LESD 258. pantam, priekšmets ir ierobežots ar šaj? ties?bu norm? paredz?to pirmstiesas proced?ru. T?d?j?di pras?ba ir j?pamato ar tiem pašiem argumentiem un pamatiem, k?di tie ir argument?taj? atzinum?. Tom?r š? pras?ba nevar sniegties tik t?lu, lai pras?tu, ka argument?t? atzinuma rezolut?vaj? da?? esošajam iebildumu formul?jumam ikreiz b?tu piln?gi j?atbilst pras?bas pieteikum? izkl?st?tajiem pras?jumiem, ja vien str?da priekšmets, k?ds tas ir noteikts argument?taj? atzinum?, nav ticis paplašin?ts vai groz?ts (spriedums, 2013. gada 9. apr?lis, Komisija/?rija, C?85/11, EU:C:2013:217, 17. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

38 J?konstat?, ka šaj? liet? Komisija nav nedz paplašin?jusi, nedz groz?jusi argument?taj? atzinum? defin?t? str?da priekšmetu. Proti, Komisija ir skaidri nor?d?jusi gan argument?taj? atzinum?, gan pras?bas pieteikum?, ka t? uzskata, ka Luksemburgas tiesiskais regul?jums ir pretrun? Direkt?vas 2006/112 2. panta 1. punkta c) apakšpunktam un 132. panta 1. punkta f) apakšpunktam, ?emot v?r? to, ka tas ?auj atbr?vot NPG pakalpojumu, kas nav tieši nepieciešami t?s dal?bnieku neapliekamaj?m vai atbr?votaj?m darb?b?m.

39 Otrk?rt, ir j?atg?dina, ka atbilstoši Tiesas past?v?gajai judikat?rai Komisijai ir j?izv?las br?dis, kad t? uzskata par piem?rotu celt pras?bu sakar? ar pien?kumu neizpildi. Šo izv?li nosakošie apsv?rumi nevar ietekm?t š?s pras?bas pie?emam?bu. LESD 258. pant? noteiktais ir piem?rojams, neliekot Komisijai iev?rot k?du noteiktu termi?u, iz?emot gad?jumus, kad pirmstiesas proced?ras p?rm?r?gais ilgums attiec?gajai valstij iesp?jami v?l vair?k apgr?tina Komisijas argumentu atsp?košanu un t?d?j?di aizskar t?s ties?bas uz aizst?v?bu. Pier?d?jumus par š?da p?rm?r?ga ilguma ietekmi ir j?sniedz attiec?gajai dal?bvalstij (šaj? zi?? skat. spriedumu, 2015. gada 16. apr?lis, Komisija/V?cija, C?591/13, EU:C:2015:230, 14. punkts).

40 Ta?u ir j?konstat?, ka šaj? liet? Lielhercogiste nav sniegusi pier?d?jumus par š?du ietekmi.

41 Turkl?t tas vien, ka š? dal?bvalsts ir groz?jusi savu tiesisko regul?jumu p?c argument?taj? atzinum? noteikt? termi?a, proti, 2012. gada 27. mart?, atbilstoši loj?las sadarb?bas principam nevar?ja kav?t Komisiju celt pras?bu sakar? ar pien?kumu neizpildi p?c š? datuma.

42 T?d?j?di pirmais iebildums ir pie?emams.

– Lietas dalībnieču argumenti

43 Komisija norāda, ka Lielhercogistes noteikumu 1. pantā ir definēti PVN likuma 44. panta 1. punkta y) apakšpunkta piemērošanas nosacījumi. Atbilstoši Lielhercogistes noteikumu 2. panta a) punktam un 3. pantam NPG sniegtie pakalpojumi saviem dalībniekiem ir atbrīvoti no PVN ar nosacījumu, ka šīs grupas dalībnieki veic ar? ar nodokli apliekamas darbības un g?st no š?m darbīb?m apgrozījumu bez nodokļiem augstākais 30 % apm?r? un pat 45 % maksimālaj? apm?r? atsevišķos gadījumos no to kopēj? apgrozījuma bez nodokļiem. Lielhercogistes noteikumi neattiecinot PVN atbrīvojumu vien?gi uz NPG sniegtajiem pakalpojumiem, kas ir tieši nepieciešami t?s dalībnieku veiktaj?m ar PVN neapliekam?m darbīb?m vai no nodokļa atbrīvot?m darbīb?m, p?rk?pjot Direkt?vas 2006/112 132. panta 1. punkta f) punktu. T?gad, cikt?l š? pakalpojumu sniegšana neatbilst Direkt?vas 2006/112 132. panta 1. punkta f) apakšpunkt? paredz?tajiem nosacījumiem, tie esot apliekami ar nodokli atbilstoši š?s direkt?vas 2. panta 1. punktam.

44 Luksemburgas Lielhercogiste apgalvo, ka, uzskat?dama, ka attiec?gais atbrīvojums ir paredz?ts tikai NPG dalībniekiem, kas veic vien?gi atbrīvotas darbības vai darbības, kur?m nepiem?ro PVN, Komisija ir papildin?jusi Direkt?vas 2006/112 132. panta 1. punkta f) apakšpunktu ar jaunu taj? neesošu nosacījumu. K? uzskata š? dalībvalsts, fakts, ka NPG dalībnieki veic atbrīvotu darbību vai darbību, attiec?b? uz kuru tie nav nodokļa maks?t?ji, ir pietiekams nosacījums, lai piem?rotu šaj? pant? paredz?to atbrīvojumu. Savuk?rt Direkt?vas 2006/112 132. panta 1. punkta f) apakšpunkt? paredz?tais atbrīvojums neesot dom?ts tikai NPG dalībniekiem, kuri veic vien?gi š?du darbību.

45 Luksemburgas Lielhercogiste norāda, ka Luksemburgas rež?ma, kas paredz, ka NPG dalībnieki var ?stenot ar nodokli apliekamas darbības 30 % apm?r? no apgrozījuma, m?r?is ir praks? piem?rot rež?mu, kas, ja tam piem?rotu citus piem?rošanas nosacījumus, k??tu ekonomiski ne?stenojams. Šaj? zi?? š? dalībvalsts uzskata, ka kop?jie izdevumi, kas radušies NGP dalībniekiem ar grupas starpniecību, ir visp?r?jie izdevumi un, ja pras?tu atš?ir?gu attieksmi attiec?b? uz PVN, kas piem?rojams NGP sniegtajiem pakalpojumiem, atkar?b? no t?, vai tie attiecas uz to da?u, kas pied?v?jama dalībnieku ar nodokli apliekamaj?m darbīb?m, vai uz to da?u, kas pied?v?jama atbrīvotaj?m darbīb?m, tas b?tu nere?li, ?emot v?r? gr?tības un praktisko un administrat?vo slogu, ko rad?tu š?da pras?ba.

46 Turkl?t Luksemburgas Lielhercogiste atsaucas uz faktu, ka p?c Komisijas 2012. gada 11. j?nija v?stules ar Lielhercogistes 2012. gada 7. augusta noteikumiem tika groz?ti Lielhercogistes noteikumi, papildinot to 1. pantu ar jaunu da?u.

– Tiesas v?rtējums

47 Vispirms j?atg?dina, ka saska?? ar Tiesas past?v?go judikat?ru pien?kumu neizpildes esam?ba ir j?izv?rt?, ?emot v?r? to situ?ciju dalībvalst?, k?da t? bija br?d?, kad beidz?s argument?taj? atzinum? noteiktais termi?š, un p?c tam veikt?s izmai?as Tiesa ne?em v?r? (spriedums, 2016. gada 28. janv?ris, Komisija/Portug?le, C?398/14, EU:C:2016:61, 49. punkts).

48 Šaj? liet? Luksemburgas Lielhercogistei pieš?irtais termi?š, lai pan?ktu t?s tiesisk? regulējuma atbilstmi Direkt?vai 2006/112, beidz?s 2012. gada 27. mart?. Ta?u ar Lielhercogistes 2012. gada 7. augusta noteikumiem veiktais grozījums Lielhercogistes noteikumu 1. pant? tika veikts tikai v?l?k? datum?. T?d?j?di šis grozījums nav b?tisks pirm? iebilduma anal?z?.

49 Tādējādi ir jāpārbauda Lielhercogistes noteikumu atbilstme Direktīvas 2006/112 2. panta 1. punkta c) apakšpunktam un 132. panta 1. punkta f) apakšpunktam, jo noteikumos ir paredzēts, ka NPG sniegtie pakalpojumi saviem dalībniekiem ir atbrīvoti no PVN ar nosacījumu, ka šīs grupas dalībnieki, kas veic arī nodokli apliekamas darbības, gūst no šīm darbībām apgrozījumu bez nodokļiem augstāks 30 % apmērā, atsevišķos gadījumos – 45 % apmērā, no to kopējā apgrozījuma bez nodokļiem.

50 Šajā ziņā no Tiesas pastāvīgās judikatūras izriet, ka vārdi, kuri izmantoti PVN atbrīvojumu, kas aplūkoti Direktīvas 2006/112 132. pantā, definēšanā, ir jāinterpretē strikti, jo šie atbrīvojumi ir izņēmums no vispārējā principa, ka katru nodokļa maksātāja pret atlīdzību sniegtu pakalpojumu apliek ar nodokli. Tomēr šo jēdzienu interpretācijai ir jāatbilst minēto atbrīvojumu mērķiem un jābūt ievērotam kopējās PVN sistēmas pamatēsošā nodokļu neitralitātes principa prasībām. Striktas interpretācijas prasība nenozīmē, ka 132. pants norādīto atbrīvojumu definēšanā lietotie jēdzieni ir jāinterpretē tādā veidā, ka atbrīvojumi zaudē paredzēto iedarbību. Tiesas judikatūras mērķis nav noteikt tādā interpretācijā, kas padarītu attiecīgos atbrīvojumus par gandrīz pilnībā nepiemērojamiem praksē (skat. šajā ziņā spriedumu, 2008. gada 11. decembris, *Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing*, C-407/07, EU:C:2008:713, 30. punkts un tajā minētā judikatūra).

51 Tādu atbilstoši Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta f) apakšpunkta formulējumam ar zināmiem nosacījumiem ir atbrīvoti pakalpojumi, ko sniedz neatkarīgas "personu" grupas, "kuru darbība ir atbrīvota no PVN vai attiecībā uz kuru darbību tās nav nodokļa maksātājas", lai sniegtu saviem dalībniekiem pakalpojumus, "kas tieši nepieciešami to darbības veikšanai". Tādējādi no tā formulējuma izriet, ka šis noteikums neparedz atbrīvojumu pakalpojumiem, kuri nav tieši nepieciešami NGP dalībnieku atbrīvoto darbību veikšanai vai darbību, attiecībā uz kurām tie nav nodokļa maksātāji, veikšanai.

52 Tā kā šādi pakalpojumi neietilpst Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta f) apakšpunktā paredzētā atbrīvojuma piemērošanas jomā, šīs direktīvas 2. panta 1. punkta c) apakšpunktā ir prasīts, lai šiem pakalpojumiem, kurus kādas dalībvalsts teritorijā par atlīdzību sniedz kāds nodokļu maksātājs, tiek piemērots PVN.

53 Pretī tam, ko norāda Luksemburgas Lielhercogiste, šādas Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta f) apakšpunkta interpretācijas iznākums šajā noteikumā paredzētais atbrīvojums saglabā savu nozīmi. Konkrēti, šā atbrīvojuma piemērošana neattiecas tikai uz grupām, kuru dalībnieki veic vienīgi atbrīvotu darbību vai darbību, attiecībā uz kuru tie nav nodokļa maksātāji. NPG, kura dalībnieki veic arī apliekamas darbības, sniegtiem pakalpojumiem var izmantot šo atbrīvojumu, bet vienīgi, ciktāl šie pakalpojumi ir tieši nepieciešami šo dalībnieku atbrīvotajām darbībām vai darbībām, attiecībā uz kurām tie nav nodokļa maksātāji.

54 Luksemburgas Lielhercogiste nav pierādījusi, ka šāda prasība padarītu Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta f) apakšpunktā paredzēto atbrīvojumu par gandrīz nepiemērojamu praksē. Pirmkārt, kā to ir norādījis ģenerāladvokāte secinājumā 42. punktā, pakalpojumi, kurus NPG sniedz saviem dalībniekiem, nav noteikti jāpieskaita to vispārīgajiem izdevumiem un līdz ar to visu darbību kopumam. Otrkārt, Luksemburgas Lielhercogiste nav pierādījusi, kāda iemesla dēļ attiecīgā gadījumā NPG būtu pārmērīgi grūti izsniegt rīcības par šiem pakalpojumiem bez PVN atbilstoši tai daļai, kuru tās dalībnieku darbību kopums aizņem no šā nodokļa atbrīvotās darbības vai darbības, attiecībā uz kurām tie nav nodokļa maksātāji.

55 No tā izriet, ka PVN likuma 44. panta 1. punkta y) apakšpunkts, aplūkojot kopsakarā ar Lielhercogistes noteikumu 2. panta a) punktu un 3. pantu, ir pretrunā Direktīvas 2006/112 2. panta 1. punkta c) apakšpunktam un 132. panta 1. punkta f) apakšpunktam, tādēļ pirmais iebildums ir

pamatots.

Par otro iebildumu par Direktīvas 2006/112 1. panta 2. punkta otrās daļas, 168. panta a) punkta un 178. panta a) punkta pārkāpumu

Lietas dalībnieču argumenti

56 Vispirms Komisija norāda, ka atbilstoši Lielhercogistes noteikumu 4. pantam NPG dalībniekiem, kas īsteno ar PVN apliktus darījumus, ir tiesības atskaitīt no PVN, kas tiem jāmaksā par šiem apliekamajiem daržumiem, nodokli, par ko izrakstīts rēķins NPG vai kas tai maksājams par precēm un pakalpojumiem, kurus NPG ir saņēmusi pašas darbībā. Taču, kā uzskata Komisija, no Direktīvas 2006/112 168. panta a) punkta izriet, ka PVN var atskaitīt vienīgi nodokļa maksātājs, kuram veikta piegāde vai kurš saņēmis pakalpojumu, par ko maksājams PVN, un vienīgi no PVN, kas maksājams šim pašam nodokļa maksātājam.

57 Otrkārt, Komisija apgalvo, ka no Lielhercogistes noteikumu 4. panta, aplūkojot to kopsakarā ar administratīvo apkārtrakstu, izriet, ka tiesības atskaitīt PVN var izmantot NPG dalībnieki attiecībā uz daržumiem, ja nav uz to vērda izsniegta rēķina, pārkāpjot Direktīvas 2006/112 178. panta a) punktu.

58 Luksemburgas Lielhercogiste norāda, ka no 2013. gada 18. jūlija sprieduma *PPG Holdings* (C-26/12, EU:C:2013:526) izriet, ka nodokļa maksātājs var atskaitīt PVN par summām, par kurām tam izsniegts rēķins par precēm vai pakalpojumiem, kurus ir saņēmis cits veidojums, ciktā tas pierāda, ka šīs summas ir saistītas ar nodokļa maksātāja apliekamo darbību. No tā šā dalībvalsts secina, ka, lai noteiktu tiesības uz atskaitīšanu, ir jāidentificē veidojums, kas faktiski maksā šīs summas, un jānosaka, vai šīm summām ir saikne ar nodokļa maksātāja apliekamu darbību. Šajā ziņā šā pati dalībvalsts norāda, ka, lai gan formāli par šīm summām rēķins tiek izrakstīts NPG, tās un ar tām saistīto PVN maksā NPG dalībnieki atbilstoši savas dalības grupā apjomam.

59 Turklāt, kā uzskata Luksemburgas Lielhercogiste, ja tiktu pieņemts Komisijas norādītais otrais iebildums, tiktu aizskarts nodokļu neitralitātes princips. Proti, ja NPG dalībniekiem tiktu liegtas tiesības uz atskaitīšanu un tās nevarētu atgūt šo nodokli, šiem dalībniekiem būtu jāsedz PVN papildu izmaksas.

60 Jautājums par prasību par rēķina esamību Luksemburgas Lielhercogiste uzsver, ka Tiesa 2005. gada 21. aprīlī spriedumā *HE* (C-25/03, EU:C:2005:241) ir atzinusi tiesības atskaitīt PVN nodokļa maksātājam, kuram nav pašā vārdā izdota rēķina. Kā uzskata šā dalībvalsts, prasība nodokļa maksātājam, kurš pretendē uz atbrīvojumu, lai tam būtu rēķins, būtībā ir pamatota ar riska neesamību, ka tas ļautu divreiz atskaitīt PVN, krāpties vai ļaunprātīgi izmantot situāciju. Šajā ziņā šā dalībvalsts apgalvo, ka, ņemot vērā to, ka NPG nav tiesību atskaitīt PVN, nav nekāda riska, ka tas tiks atskaitīts divreiz.

Tiesas vārtējums

61 Vispirms ir jāuzsver, ka no Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta f) apakšpunktā paredzētā atbrīvojuma izriet, ka NPG ir no saviem dalībniekiem pilnībā atsevišķa nodokļa maksātāja. Proti, no šā noteikuma pašā formulējuma izriet, ka NPG ir neatkarīga un ka tā sniedz pakalpojumus neatkarīgi Direktīvas 2006/112 9. panta izpratnē. Turklāt, ja NPG sniegtie pakalpojumi nebūtu nodokļa maksātāja, kas rēķojas kā tās, sniegti pakalpojumi, šiem pakalpojumiem nepiemērotu PVN atbilstoši Direktīvas 2006/112 2. panta 1. punkta c) apakšpunktam. Tādēļ šiem pakalpojumiem nevar piemērot tādā atbrīvojumu, kāds ir paredzēts šīs direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunktā, kā to norāda ģenerālvokāte secinājumā 50.

punkt?.

62 Tieši šo ievada apsvērumu gaismā ir jānosaka, vai Lielhercogistes noteikumi ir pretrunā Direktīvas 2006/112 1. panta 2. punkta otrajai daļai, 168. panta a) punktam un 178. panta a) punktam, jo tie ļauj NPG dalībniekiem, kas veic ar PVN apliktus darījumus, atskaitīt no PVN, kas tiem maksājams par šiem apliktajiem daržumiem, nodokli, par ko rēķins izrakstīts NPG vai tai jāmaksā par precēm un pakalpojumiem, kurus NPG ir saņēmusi pašas darbībā.

63 Vispirms ir jāatgādina, pirmkārt, ka atbilstoši Direktīvas 2006/112 168. panta a) punktam nodokļa maksājums ir tiesību atskaitīt no maksājuma PVN summas PVN, kas maksājams vai samaksāts par precēm un pakalpojumiem, ko tam piegādājis vai sniedzis cits nodokļa maksātājs. No tā izriet, ka pretrunā šim noteikumam ir atļauja NPG dalībniekiem atskaitīt no PVN summas, kas tiem jāmaksā, PVN, kas maksājams vai samaksāts par NPG piegādātajām precēm un sniegtajiem pakalpojumiem.

64 Šāds konstatējums nav pretrunā 2013. gada 18. jūlija spriedumam *PPG Holdings* (C-26/12, EU:C:2013:526), uz ko atsaukusies Luksemburgas Lielhercogiste un kurā Tiesa būtībā tika 24.–26. punkts un 29. punkts ir nospriedusi, ka nodokļa maksājums, kas bija izveidojis pensiju fondu juridiski un fiskāli atsevišķā veidojumā atbilstoši pienākumam, kas šim nodokļa maksājuma kārta darba devojam bija paredzēts valsts tiesiskajā regulājumā, bija tiesības atskaitīt PVN, ko tas bija samaksājis par pakalpojumiem šā fonda pārvaldībai un darbībai. Proti, kā izriet no minētā sprieduma 25. punkta, nodokļa maksātājs pats tika iegādājies attiecīgos pakalpojumus, par kuriem maksājams PVN, lai nodrošinātu savu darbinieku pensiju pārraudzīšanu un pensiju fonda, kas izveidots, lai nodrošinātu minētās pensijas, aktīvu pārvaldību. Tādējādi no minētā sprieduma nebūtu jāsecina, ka NPG dalībniekiem ir tiesības atskaitīt PVN, kas maksājams par precēm un pakalpojumiem, kurus iegādājies grupa, jo tikai grupa varētu iesprijami pretendēt uz tiesībām atskaitīt šo PVN.

65 Otrkārt, ir jānoraida Luksemburgas Lielhercogistes argumentācija par nodokļu neitralitātes principa pārkāpumu. Atbilstoši šim principam atskaitīšanas sistēmas mērķis ir pilnībā atbrīvot uzņēmumu no PVN, kas tam ir jāmaksā vai ko tas ir samaksājis saistībā ar visu savu saimniecisko darbību (spriedums, 2016. gada 15. septembris, *Landkreis Potsdam-Mittelmark*, C-400/15, EU:C:2016:687, 35. punkts). Tādējādi kopējā PVN sistēma nodrošina neitralitāti attiecībā uz nodokļa slogu visām saimnieciskajām darbībām ar nosacījumu, ka minētajām darbībām principā ir piemērojams PVN (šajā ziņā skat. spriedumu, 2015. gada 22. oktobris, *PPUHStehcamp*, C-277/14, EU:C:2015:719, 27. punkts).

66 Tādēļ nav pretrunā nodokļu neitralitātes principam atbilstoši Direktīvas 2006/112 168. panta a) punktam atteikt tiesības atskaitīt nodokli NPG dalībniekiem, ciktāl runa ir par šīs grupas samaksātu PVN tās sniegto pakalpojumu dēļ, kas ir atbrīvoti atbilstoši Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta f) apakšpunktam un tādēļ nedod tiesības uz atskaitīšanu. Savukārt, ciktāl šāda NPG sniedz pakalpojumus, kas nav atbrīvoti, ir jānorāda, ka atbilstoši šim principam šai grupai, nevis tās dalībniekiem ir personiskas tiesības atskaitīt PVN, kas samaksāts par priekšnodokļa daržumiem.

67 Otrkārt, no Direktīvas 2006/112 178. panta a) punkta, aplūkojot to kopsakarā ar tās 226. panta 5) punktu un 168. panta a) punktu, izriet, ka, lai varētu īstenot tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, nodokļa maksājums ir jābūt rēķināms, kurā ir norādīts tā vārds kā pircējam vai saņēmējam. ņaujot NPG dalībniekiem atskaitīt no PVN, ko tiem ir jāmaksā pašiem, pamatojoties uz rēķinu, kas izrakstīts šīs grupas vārdā, PVN, par ko rēķins izsniegts grupai, Luksemburgas tiesiskais regulējums ir pretrunā Direktīvas 2006/112 178. panta a) punktam.

68 Ir jānorāda, ka Luksemburgas Lielhercogistes atsaukšanās uz 2005. gada 21. aprīļa

spriedumu *HE* (C?25/03, EU:C:2005:241) šaj? zi?? ir bez noz?mes, ?emot v?r? to, ka lietas faktiskie apst?k?i, attiec?b? uz kuriem pasludin?ts min?tais spriedums, bija ?oti atš?ir?gi no izskat?maj? liet? esošajiem. No min?t? sprieduma 81. punkta izriet, ka atš?ir?b? no NPG, kura ir PVN nodok?a maks?t?ja un kuras visi dal?bnieki veic saimniecisku darb?bu, kop?ba, ko veidoja faktiskais dz?vesbiedru kop?pašums, par ko bija lieta, kur? tika pasludin?ts 2005. gada 21. apr??a spriedums *HE* (C?25/03, EU:C:2005:241), nebija juridiska persona PVN maks?t?ja, un tikai viens no dz?vesbiedriem veica saimniecisku darb?bu.

69 Turkl?t tom?r ir j?konstat?, ka Komisija nav pier?d?jusi, ka apl?kotsais Luksemburgas tiesiskais regul?jums ir pretrun? Direkt?vas 2006/112 1. panta 2. punkta otrajai da?ai, kur? noteikts princips, atbilstoši kuram PVN ir maks?jams par katru dar?jumu, tom?r ?paši neapl?kojot ties?bas uz atskait?šanu, kas garant?tas š?s direkt?vas 167. pant? un 168. panta a) punkt?, ar nosac?jumiem, kas paredz?ti t?s 178. pant?.

70 No iepriekš min?tajiem apsv?rumiem izriet, ka Lielhercogistes noteikumu 4. pants, apl?kots kopsakar? ar administrat?vo apk?rtrakstu, kas koment? Lielhercogistes noteikumu 4. pantu, ir pretrun? Direkt?vas 2006/112 168. panta a) punktam, k? ar? 178. panta a) punktam un tikt?l otrs iebildums ir pamatots. P?r?j? da?? šis pamats ir j?noraida.

Par trešo iebildumu saist?b? ar Direkt?vas 2006/112 14. panta 2. punkta c) apakšpunkta p?rk?pumu

Par treš? pamata pie?emam?bu

– *Lietas dal?bnie?u argumenti*

71 Luksemburgas Lielhercogiste nor?da, ka trešais iebildums ir j?noraida k? nepie?emams, jo tas attiecas vien?gi uz COBMA pazi?ojumu. T? atg?dina, ka pras?bas sakar? ar pien?kumu neizpildi priekšmetam ir j?b?t attiec?gajai dal?bvalstij pied?v?jamai pien?kumu neizpildei. Ta?u Komisija neesot pier?d?jusi, ka COBMA ir valsts org?ns, kas veic valsts varas pilnvaras.

72 Komisija apgalvo, ka COBMA pazi?ojuma formul?jums nor?da uz to, ka Nodok?u administr?cija, kas ir valsts org?ns, ir t? l?dzautors. Turkl?t š? iest?de nor?da, ka š? pazi?ojuma saturs apstiprina, ka nav runa par vienk?ršiem ieteikumiem vai padomiem uz??m?jiem, bet par veidu, k?d? j?interpret? un saska?oti j?piem?ro NPG tiesiskais regul?jums. Katr? zi?? Komisija uzskata, ka COBMA pazi?ojums pauž visp?r?jo Luksemburgas nodok?u administr?cijas praksi.

– *Tiesas v?rt?jums*

73 Ir j?atg?dina, ka par dal?bvalsts administrat?vo praksi var celt pras?bu par pien?kumu neizpildi, ja t? ir zin?m? m?r? konstanta un visp?r?ga (spriedums, 2016. gada 22. septembris, Komisija/?ehijas Republika, C?525/14, EU:C:2016:714, 14. punkts). Ta?u Luksemburgas Lielhercogiste nav apstr?d?jusi Komisijas argument?ciju, ka COBMA pazi?ojums pauž visp?r?jo Luksemburgas nodok?u administr?cijas praksi.

74 No t? izriet, ka treš? iebilduma priekšmets ir pien?kumu neizpilde, kas pied?v?jama Luksemburgas Lielhercogistei, un ka t?d?j?di ir j?noraida to skaroš? iebilde par pie?emam?bu.

Par lietas b?t?bu

– *Lietas dal?bnie?u argumenti*

75 Komisija nor?da, ka atbilstoši COBMA pazi?ojumam tas, ka k?ds no t?s dal?bniekiem piesaista NPG izdevumus, kas šim dal?bniekam radušies sav? v?rd?, bet NPG interes?s, ir

dar?jums, kas izsl?gts no PVN piem?rošanas jomas.

76 Ta?u, k? nor?da Komisija, š?ds dar?jums ietilpst PVN piem?rošanas jom? atbilstoši Direkt?vas 2006/112 14. panta 2. punkta c) apakšpunktam un 28. pantam. T?spr?t, katra pre?u vai pakalpojumu ieg?de, ko NPG interes?s veicis k?ds t?s dal?bnieks sav? v?rd?, no PVN skatpunkta ir uzskat?ms par div?m identisk?m pre?u vai pakalpojumu pieg?d?m, kas ir veiktas sec?gi un kas ietilpst PVN piem?rošanas jom?. Šaj? zi?? t? balst?s uz 2011. gada 14. j?lija spriedumu *Henfling* u.c. (C?464/10, EU:C:2011:489).

77 Ievadam Luksemburgas Lielhercogiste uzsver, ka kritiz?t? COBMA pazi?ojuma rindkopa attiecas nevis uz NPG, kas ir juridiskas personas, bet vien?gi uz t?m, kas t?das nav.

78 Š? dal?bvalsts apgalvo, ka Komisijas veikt? analo?ija starp lietu, kur? tika pasludin?ts 2011. gada 14. j?lija spriedums *Henfling* u.c. (C?464/10, EU:C:2011:489), un šeit apl?kojamo lietu ir neb?tiska, jo abas situ?cijas ir b?tiski atš?ir?gas. Šaj? zi?? t? nor?da, ka NPG, kas nav juridiska persona, nevar r?koties neatkar?gi, bet vien?gi, izmantojot savu dal?bnieku, kas r?kojas t?s interes?s, un ka dar?jumi starp NPG un šo dal?bnieku ne vienm?r ir dar?jumi starp diviem atseviš?iem nodok?a maks?t?jiem. Š?d? kontekst? š? dal?bvalsts velk paral?les ar kolekt?vo ieguld?jumu fondiem Eiropas Parlamenta un Padomes 2009. gada 13. j?lija Direkt?vas 2009/65/EK par normat?vo un administrat?vo aktu koordin?ciju attiec?b? uz p?rvedamu v?rtspap?ru kolekt?vo ieguld?jumu uz??mumiem (PVKIU) (OV 2009, L 302, 32. lpp.) izpratn?, kuri ar? var darboties, vien?gi izmantojot savu p?rvald?bas sabiedr?bu, un esot izsl?gti no PVN piem?rošanas jomas.

79 Luksemburgas Lielhercogiste uzskata, ka saikne starp NPG dal?bniekiem un grupu atbilstoši NPG noteiktaj?m l?gumsaist?b?m var b?t analogas konsorcija dal?bnieku saiknei, k? to ir nospriedusi Tiesa 2004. gada 29. apr??a spriedum? *EDM* (C?77/01, EU:C:2004:243). Min?taj? liet? Tiesa esot uzskat?jusi, ka konsorcija ietvaros veiktie darbi, ko t? interes?s veicis katrs no t? dal?bniekiem, nav ar nodokli apliekami dar?jumi.

– *Tiesas v?rt?jums*

80 Vispirms jaut?jum? par apstr?d?t?s COBMA pazi?ojuma rindkopas tv?rumu ir j?konstat?, ka no š?s rindkopas formul?juma neizriet viennoz?m?gi, ka t? attiecas vien?gi uz NPG, kas nav juridiskas personas, k? to apgalvo Luksemburgas Lielhercogiste. Tom?r, k? to apgalvo Komisija, š? pazi?ojuma rindkopa, atbilstoši kurai, “ja komerci?lu vai juridisku iemeslu d?? nav iesp?jama tieša saikne starp grupu un trešaj?m person?m”, š?ietami nor?da, ka t? tas nav. Tom?r un katr? zi?? tam, vai š? rindkopa ir piem?rojama NPG, kas ir juridiskas personas, nav noz?mes treš? iebilduma anal??.

81 Trešais iebildums attiecas uz situ?ciju, kur? NPG dal?bnieks ieg?d?jas preces vai pakalpojumus sav? v?rd?, bet NPG interes?s.

82 Ta?u, k? izriet no š? sprieduma 61. punkta, NPG ir neatkar?ga nodok?a maks?t?ja, kas ir noš?irta no saviem dal?bniekiem, kuri ar? ir nodok?a maks?t?ji. T?d?j?di dar?jumi starp NPG, kas r?kojas autonomi, un k?du no t?s dal?bniekiem ir j?uzskata par dar?jumiem starp diviem nodok?a maks?t?jiem, kas ietilpst PVN piem?rošanas jom?. Luksemburgas Lielhercogistes argument?cija, ka dar?jumi starp NPG un k?du t?s dal?bnieku ne vienm?r ir dar?jumi starp diviem atseviš?iem nodok?a maks?t?jiem, jo pirmais var r?koties, vien?gi izmantojot k?du no saviem dal?bniekiem, un vilkt? paral?le šaj? kontekst? ar kop?giem ieguld?jumu fondiem t?d?j?di šaj? liet? ir neb?tiska.

83 No t? izriet, ka tas, ka k?ds no t?s dal?bniekiem piesaista NPG izdevumus, kas šim dal?bniekam radušies sav? v?rd?, bet NPG interes?s, ir dar?jums, kas ietilpst PVN piem?rošanas

jom?.

84 Šo secinājumu apstiprina Direktīvas 2006/112 14. panta 2. punkta c) apakšpunkts un 28. pants, kas ir noteikumi, uz kuru pārskatīšanu Komisija ir norādījusi trešajā iebildumā.

85 Direktīvas 2006/112 28. pants ir noteikts, ka nodokļa maksātājs ir, kas, rīkojoties savā vārdā, bet citas personas interesēs, pats ir saņēmis un sniedzis attiecīgos pakalpojumus.

86 Tādējādi šī tiesību norma rada juridisku fikciju, ka divas identiskas pakalpojumu sniegšanas darbības tiek veiktas secīgi. Saskaņā ar šo fikciju tiek uzskatīts, ka saimnieciskās darbības subjekts, kurš piedalās pakalpojumu sniegšanā un kurš ir komisions, pirmkārt, ir saņēmis minētos pakalpojumus no saimnieciskās darbības veicēja, kura interesēs viņš darbojas un kurš ir komitents, pirms pats tos pēc tam sniedzis klientam (spriedums, 2011. gada 14. jūlijs, *Henfling* u.c., C-464/10, EU:C:2011:489, 35. punkts).

87 Ēmot vērā to, ka Direktīvas 2006/112 28. pants ietilpst šīs direktīvas IV sadaļā "Darījumi, par kuriem uzliek nodokli", abi attiecīgie pakalpojumi ietilpst PVN piemērošanas jomā. No tā izriet, ka, ja par pakalpojumu, ko saņem saimnieciskās darbības subjekts, ir jāmaksā PVN, juridiskajai saiknei starp šo saimnieciskās darbības subjektu un saimnieciskās darbības subjektu, kura interesēs tas rīkojas, arī ir piemērojams PVN (pēc analoģijas skat. spriedumu, 2011. gada 14. jūlijs, *Henfling* u.c., C-306/10, EU:C:2011:489, 36. punkts).

88 Šāds pats pamatojums attiecas arī uz preču iegādi atbilstoši pirkuma komisijas līgumam atbilstoši Direktīvas 2006/112 14. panta 2. punkta c) apakšpunktam, kas arī ietilpst šīs direktīvas IV sadaļā. Tādējādi šis noteikums veido divu identisku preču piegāžu, kas veiktas secīgi, fikciju, kas ietilpst PVN piemērošanas jomā.

89 Tādējādi, ja NPG dalībnieks iegādājas savā vārdā, bet NPG interesēs preces atbilstoši Direktīvas 2006/112 14. panta 2. punkta c) apakšpunktam vai pakalpojumus atbilstoši tās 28. pantam, ar to saistīto izdevumu atmaksa no grupas puses ir darījums, kas ietilpst PVN piemērošanas jomā.

90 Luksemburgas Lielhercogistes piesauktā analoģija ar lietu, kurā tika pasludināts 2004. gada 29. aprīļa spriedums *EDM* (C-77/01, EU:C:2004:243), arī ir noraidāma. Proti, atšķirībā no konsorcijs, par ko bija minēta lieta, NPG, kā tas izriet no šī sprieduma 61. un 82. punkta, ir no saviem dalībniekiem atsevišķs nodokļa maksātājs.

91 Tādējādi, nosakot, ka tas, ka kāds tās dalībnieks piesaista NPG izdevumus, kas tam radušies savā vārdā, bet NPG interesēs, ir darījums, kas nav iekļauts PVN piemērošanas jomā, COBMA paziņojums ir pretrunā Direktīvas 2006/112 14. panta 2. punkta c) apakšpunktam un 28. pantam, tādēļ trešais iebildums ir pamatots.

92 No iepriekš izklāstītajiem apsvērumiem izriet, ka, paredzot NPG PVN režīmu, kāds tas ir definēts, pirmkārt, PVN likuma 44. panta 1. punkta y) apakšpunktā, aplūkojot to kopsakarā ar Lielhercogistes noteikumu 2. panta a) punktu un 3. pantu, otrkārt, šo pašu noteikumu 4. pantā, aplūkojot to kopsakarā ar administratīvo apkārtrakstu, ciktāl tajā komentēts šis 4. pants, un, treškārt, COBMA paziņojumā, Luksemburgas Lielhercogiste nav izpildījusi Direktīvas 2006/112 2. panta 1. punkta c) apakšpunktā, 132. panta 1. punkta f) apakšpunktā, 168. panta a) apakšpunktā, 178. panta a) apakšpunktā, 14. panta 2. punkta c) apakšpunktā un 28. pantā paredzētos pienākumus.

Par tiesāšanas izdevumiem

93 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 piespriež Luksemburgas Lielhercogistei atlīdzināt tiesāšanās izdevumus un tā kā šai pārdzītai spriedums ir nelabvēlīgs, jāpiespriež Luksemburgas Lielhercogistei atlīdzināt tiesāšanās izdevumus.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (ceturtā palāta) nospriež:

- 1) paredzot NPG PVN režīmu, kāds tas ir definēts, pirmkārt, 1979. gada 12. februāra Konsolidētā likuma par pievienotās vērtības nodokli likuma 44. panta 1. punkta y) apakšpunktā, aplūkojot to kopsakarā ar Lielhercogistes 2004. gada 21. janvāra noteikumu par neatkarīgu personu grupu pakalpojumu, kas sniegti to dalībniekiem, atbrīvojumu no PVN 2. panta a) punktu un 3. pantu, otrkārt, šo pašu noteikumu 4. pantā, aplūkojot to kopsakarā ar 2004. gada 29. janvāra administratīvo apķērtakstu Nr. 707, ciktāl tajā komentēts šis 4. pants, un, treškārt, Tīrgus uzraudzības komitejas (COBMA) iekšienē darbojošās aktīvās darba grupas sagatavotajā 2008. gada 18. decembra paziņojumā, kas saskaņots ar *administration de l'Enregistrement et des Domaines*, Luksemburgas Lielhercogiste nav izpildījusi Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu, kurā grozījumi veikti ar Padomes 2010. gada 13. jūlija Direktīvu 2010/45/ES, 2. panta 1. punkta c) apakšpunktā, 132. panta 1. punkta f) apakšpunktā, 168. panta a) punktā, 178. panta a) punktā, 14. panta 2. punkta c) apakšpunktā un 28. pantā paredzētos pienākumus;
- 2) prasību pārņemt daļēji noraidīt;
- 3) Luksemburgas Lielhercogistei atlīdzina tiesāšanās izdevumus.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – franču.