

ENERĢLADVOKĀTES JULIANAS KOKOTES [JULIANE KOKOTT] SECINĀJUMI,

sniegti 2016. gada 6. oktobrī (1)

Lieta C-274/15

Eiropas Komisija

pret

Luksemburgas Lielhercogisti

Nodokļu tiesību akti – Pievienotās vērtības nodoklis – Direktīvas 2006/112/EK 132. panta 1. punkta f) apakšpunkts – Atbrīvojums no nodokļa saistībā ar tādām konkrētām grupu pakalpojumiem, ko tās sniedz saviem dalībniekiem – Tādu pakalpojumu sniegšana, kas ir tieši nepieciešami no nodokļa atbrīvotai vai ar nodokli neapliekamai darbībai – Priekšnodokļa atskaitēšana grupas dalībniekiem – Dalībnieka rīcība savā vārdā uz grupas rēķina

I – Ievads

1. Šī Eiropas Komisijas prasība pret Luksemburgas Lielhercogisti ir vērsta pret vairākām Luksemburgas Lielhercogistes tiesību normām pievienotās vērtības nodokļa jomā, kuras ir saistītas ar Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopājo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (2) (turpmāk tekstā – “PVN direktīva”) 132. panta 1. punkta f) apakšpunktā paredzēto atbrīvojumu no nodokļa (3). Šī atbrīvojuma no nodokļa pamatā ir Savienības likumdevēja lēmums tādām ar nodokli neapliekamu pakalpojumu sniedzējiem uzņēmumiem kā, piemēram, slimnīcām,irstiem vai skolām, būtībā nenodrošināt priekšnodokļa atskaitēšanu. Tā, piemēram, lai gan šo uzņēmumu sniegtajiem pakalpojumiem nodoklis netiek uzlikts, vienlaicīgi to saņemtajiem pakalpojumiem PVN tiek uzlikts. Līdz ar to rodas situācija, ka galapatērētājiem sniegtais pakalpojums no nodokļa tiek atbrīvots tikai daļēji, jo neatskaitāmais PVN parasti tiek ņemts vērā, nosakot cenu, un tāpēc tas ir tiešs slogs pakalpojuma saņēmējam.

2. Neattiecinot priekšnodokļa atskaitēšanu uz šiem uzņēmumiem, tādu (ar nodokli apliekamo) pakalpojuma daļu iegādē, kurus uzņēmums varētu sniegt arī pats, var negatīvi ietekmēt cenas veidošanos, tai palielinoties par neatskaitāmo PVN summu. Līdz ar to parasti ir konstatējama ekonomiska interese šos pakalpojumus sniegt pašiem un tos neiegādāt no cita uzņēmuma ar nodokli apliekamā veidā. Tādējādi spēkā esošajā PVN sistēmā, nosakot atbrīvojumu no nodokļa bez iespējas atskaitīt priekšnodokli, uzņēmums, kas sniedz ar nodokli neapliekamus pakalpojumus, tiek uzskatīts par galapatērētāju, kuram arī nav jāmaksā PVN, taču kurš nevar arī atskaitīt priekšnodokli, pat ja tas par atļautību sniedz pakalpojumus vai pārdod preces.

3. Tādu, tātad kā arī uzņēmumi, kas sniedz ar nodokli neapliekamus pakalpojumus, var atrasties situācijā, kad no ekonomiskā viedokļa ir lietderīgi vai pat ir nepieciešams atsevišķas pakalpojuma daļas sniegt nevis vieniem pašiem, bet gan kopā ar citiem arī no nodokļa atbrīvotiem uzņēmumiem (piemēram, ja vairāki reģistrētiirsti izmanto vienu un to pašu lielizmēra medicīnisko

iek?rtu), atbilstoši PVN direkt?vas 132. panta 1. punkta f) apakšpunktam atbr?vota ir ar? šo grupas pakalpojumu sniegšana t?s dal?bniekiem. L?dz ar to priekšnodok?a neatskait?šana šaj? zi?? neietekm? cenu, kas noz?m?, ka atbr?vojuma no nodok?a apm?rs galapat?r?t?jam nemain?s neatkar?gi no t?, vai pakalpojumu piln?b? ir sniedzis tikai viens no nodok?a atbr?vots uz??m?js vai ar? tas to ir sniedzis kop? ar citiem no nodok?a atbr?votiem uz??m?jiem.

4. Saist?b? ar šo tiesved?bu ir j?noskaidro tas, vai Luksemburgas Lielhercogiste, transpon?jot šo atbr?vojumu un p?r?jos atbilstošos Savien?bas noteikumus PVN ties?bu jom?, ir r?kojusies p?r?k plaši pret konkurenci v?rst? veid?, lai ?emtu v?r? savu uz??mumu ekonomisk?s intereses.

II – Atbilstoš?s ties?bu normas

Savien?bas ties?bas

5. PVN direkt?vas 1. panta 2. punkta otraj? da?? pievienot?s v?rt?bas aplikšanas ar nodokli koncepts ir aprakst?ts š?di:

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

6. Atbilstoši PVN direkt?vas 2. panta 1. punkta c) apakšpunktam nodoklis tiek uzlikts “pakalpojumu sniegšanai, ko par atl?dz?bu k?d? dal?bvalsts teritorij? veic nodok?a maks?t?js, kas r?kojas k? t?ds”. Atbilstoši ties?bu normas a) apakšpunktam tas pats ir piem?rojams ar? “pre?u pieg?dei”.

7. Atbilstoši PVN direkt?vas 132. panta 1. punkta f) apakšpunktam dal?bvalstis atbr?vo no nodok?a š?dus dar?jumus:

“Pakalpojumus, 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.”

8. Lai atskait?tu PVN, kas tiek uzlikts ar dar?jumu saist?to izdevumu elementiem (priekšnodok?a atskait?šana), PVN direkt?vas 168. pant? ir noteikts š?di:

“Cikt?l preces un pakalpojumus nodok?a maks?t?js izmanto dar?jumiem, par kuriem uzliek nodokli, nodok?a maks?t?jam ir ties?bas taj? dal?bvalst?, kur? viš?š veic šos dar?jumus, atskait?t no nodok?a, par kuru nomaksu viš?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. Attiec?b? uz priekšnodok?a atskait?šanas proced?ru PVN direkt?vas 178. pant? (4) ir paredz?ts š?di:

“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 220. l?dz 236. pantu un 238., 239. un

240. pantu;

[..].”

10. Visbeidzot PVN direktīvā vāļ ir ietvertas tādās speciālas tiesību normas par komisijas darījumiem, kurām ir nozīme šajā tiesvedībā. Pirmkārt, runa ir par tās 14. panta 2. punktu, kurā saistībā ar preču piegādi ir ietverts šāds tiesiskais regulējums:

“2. Papildus 1. punktā minētajam darījumam par preču piegādi uzskata šāds darījums:

[..]

c) preču nodošanu, pildot līgumu, saskaņā ar ko par preču pirkšanu vai pārdošanu maksājama komisijas maksa.”

11. Otrkārt, PVN direktīvas 28. pantā saistībā ar pakalpojumiem ir noteikts:

“Ja nodokļa maksātājs, kas darbojas savā vārdā, bet kādas citas personas interesēs, ir iesaistīts pakalpojumu sniegšanā, uzskata, ka tas pats saņēmis un sniedzis šos pakalpojumus.”

12. Visas būtiskākās tiesību normas bija jau ietvertas Padomes 1977. gada 17. maija Sestajā direktīvā 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopējā pievienotās vērtības nodokļa sistēma: vienota aprēķinu bāze (5) (turpmāk tekstā – “Sestā direktīvā”), kas tika no jauna kodificēta ar PVN direktīvu. Tādēļ šajā ziņā pasludināt Tiesas judikatūra ir jāņem vērā arī šajā lietā.

Luksemburgas tiesības

13. 1979. gada 12. februāra Likuma par pievienotās vērtības nodokli (turpmāk tekstā – “Luksemburgas PVN likums”) 44. panta 1. punkta y) apakšpunktā ir paredzēts atbrīvojums no nodokļa, kas atbilst PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunkta franču valodas redakcijai.

14. Lai precizētu šo atbrīvojuma no nodokļa piemērošanu, tika pieņemti Lielhercogistes 2004. gada 21. janvāra Noteikumi par pakalpojumu atbrīvošanu no PVN, ko saviem dalībniekiem sniegušas neatkarīgas personu grupas (turpmāk tekstā – “Luksemburgas noteikumi”).

15. Saskaņā ar Luksemburgas noteikumu 1. pantu neatkarīgai personu grupai Luksemburgas PVN likuma 44. panta 1. punkta y) apakšpunkta izpratnē ir jābūt juridiskai personai (a) apakšpunkts) vai arī tai ir jārīkojas savā vārdā attiecībā ar tās dalībniekiem un trešajām personām (b) apakšpunkts). Ar Lielhercogistes 2012. gada 7. augusta noteikumiem šā tiesību norma tika papildināta ar otro punktu. Tajā ir paredzēts, ka noteikumi nav piemērojami neatkarīgām grupām, kuru pakalpojumus viens vai vairāki tās dalībnieki galvenokārt izmanto ar nodokli apliekamu darījumu veikšanai.

16. Luksemburgas noteikumu 2. pantā ir paredzēti atbrīvojuma no nodokļa nosacījumi saskaņā ar Luksemburgas PVN likuma 44. panta 1. punkta y) apakšpunktu. Tiesību normas a) apakšpunkta pirmajā teikumā ir noteikts, ka grupas darbībai ir jāpastāv tikai no pakalpojumiem, kas tiek sniegti tiešām dalībnieku darbības veikšanas vajadzībām. Atbilstoši minētajam dalībnieku darbībai ir jābūt atbrīvotai no nodokļa vai arī tie šajā ziņā nedrīkst būt nodokļu maksātāji. Taču atbilstoši a) apakšpunkta otrajam teikumam šos priekšnoteikumus izpilda arī personas, kuras saistībā ar to no nodokļa atbrīvoto vai ar nodokli neapliekamo darbību veic arī ar nodokli apliekamus darījumus, ja šie darījumi nepārsniedz 30 % no kopējā apgrozījuma. Luksemburgas noteikumu 3. pantā ir reglamentēti citi aspekti attiecībā uz šo apgrozījuma robežu,

atbilstoši kuriem šī robeža konkrētos apstākļos var tikt pārsniegta līdz 50 %.

17. Turklāt Luksemburgas noteikumu 4. pants piešķir šīm personām tiesības atskaitīt priekšnodokli saistībā ar PVN, par kuru grupai ir izrakstīti rēķini attiecībā uz tās saņemtajiem pakalpojumiem. Atbilstoši 2004. gada 29. janvāra administratīvajam apkarītajam Nr. 707 (turpmāk tekstā – "Luksemburgas administratīvais apkarītais"), kurā it īpaši ir reglamentēti dokumenti, kurus šāji ziņotāji dalībniekiem ir jāsaglabā, šīs tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu nodošanas mērķis ir nodokļu neitralitātes nodrošināšana.

18. Visbeidzot *Comité d'Observation des Marchés* (COBMA (Tirgus uzraudzības komisija)) PVN darba grupas 2008. gada 18. decembra paziņojums, kas atbilstoši tās tekstam tika saskaņots ar *Administration de l'Enregistrement et des Domaines* (Luksemburgas Nodokļu administrācija), attiecas arī uz atbrīvojumu no nodokļa attiecībā uz neatkarīgām personu grupām (turpmāk tekstā – "COBMA paziņojums"). Tajā tostarp ir aplūkots arī jautājums par to, kuram subjektam ir jāpārdevs rēķinos, ko ir izrakstījis trešā persona un kas attiecas uz kopīgiem izdevumiem, ja grupa nav juridiskā persona. Šāji ziņotāji ir noteikts, ka gadījumā, ja dalībnieks savā vārdā uz grupas rēķina saņem pakalpojumu no trešajām personām, grupai sedzamās kopīgās izmaksas neietilpst PVN piemērošanas jomā.

III – Lietas priekšvēsture

19. 2011. gada 7. aprīlī vācstulī Komisija Luksemburgas Lielhercogistei paziņoja, ka tai ir šaubas par vairāku tādā Luksemburgas tiesību normu atbilstību Savienības tiesībām, ar kurām ir transponēts PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunktā noteiktais atbrīvojums no nodokļa.

20. 2012. gada 27. janvāra argumentātajā atzinumā Komisija neuzskatīja savas šaubas par atspēkotām un aicināja Luksemburgas Lielhercogisti divu mēnešu laikā veikt nepieciešamos pasākumus, lai pielāgotu tās tiesību aktus Savienības tiesību prasībām.

21. Pirmkārt, Luksemburgas Lielhercogiste neievērojot PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunktu tādējādi, ka Luksemburgas atbrīvojums no nodokļa esot piemērojams arī gadījumos, kad grupa pakalpojumu *nesniedz* tiešām dalībnieka no nodokļa atbrīvotais vai ar nodokli neapliekamas darbības vajadzībām. Otrkārt, PVN direktīvas 168. panta a) punkts un 178. panta a) punkts tiekot pārskatīti tādējādi, ka grupas dalībniekiem tiek piešķirtas tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu saistībā ar saņemtajiem pakalpojumiem, kas tiek sniegti un par kuriem rēķini tiek izrakstīti nevis dalībniekiem, bet gan grupai. Treškārt, dalībnieka saņemtais pakalpojums uz grupas rēķina atbilstoši PVN direktīvas 14. panta 2. punkta c) apakšpunktam un 28. pantam ir jāuzskata par diviem vienam pēc otra sekojošiem pakalpojumiem, un tas nedrīkstot tikt uzskatīts par nesvarīgu no PVN viedokļa.

IV – Tiesvedība Tiesā

22. Pēc tam, kad Luksemburgas Lielhercogiste neizpildīja Komisijas līgumu noteiktajā termiņā, Komisija 2015. gada 8. jūnijā atbilstoši LESD 258. panta otrajai daļai cēla Tiesā prasību un lūdza:

– atzīt, ka Luksemburgas Lielhercogiste, paredzējuma PVN sistēmā saistībā ar neatkarīgām personu grupām, kā definēts PVN likuma 44. panta 1. punkta y) apakšpunktā, Luksemburgas noteikumu 1.–4. pantā, Luksemburgas administratīvajā apkarītajā, ciktāl tas attiecas uz Luksemburgas noteikumu 1.–4. pantu, un COBMA paziņojumu, nav izpildījis PVN direktīvā, it īpaši šīs direktīvas 2. panta 1. punkta c) apakšpunktā, 132. panta 1. punkta f) apakšpunktā, 1. panta 2. punkta otrajā daļā, 168. panta a) punktā, 178. panta a) punktā, 14.

panta 2. punkta c) apakšpunkt? un 28. pant?, paredz?tos pien?kumus;

– piespriest Luksemburgas Lielhercogistei atl?dzin?t ties?šan?s izdevumus.

23. Luksemburgas Lielhercogistes pras?jumi ir š?di:

– atz?t Komisijas pras?bu da?? par nepie?emamu un p?r?j? da?? par nepamatotu vai pak?rtoti to noraid?t piln?b? k? nepamatotu;

– piespriest Komisijai atl?dzin?t ties?šan?s izdevumus.

24. Ties? lietas dal?bnieki piedal?j?s vispirms rakstveida proces? un 2016. gada 30. j?nij? ar? tiesas s?d?.

V – V?rt?jums

A – *Pirmais pras?bas pamats: pakalpojumu izmantošana no grupas dal?bnieku puses*

25. Ar savu pirmo pras?bas pamatu Komisija iebilst pret PVN direkt?vas 2. panta 1. punkta c) apakšpunkta un 132. panta 1. punkta f) apakšpunkta p?rk?pumu.

26. Atbilstoši PVN direkt?vas 2. panta 1. punkta c) apakšpunktam PVN b?t?b? esot j?uzliek visiem nodok?u maks?t?ju pakalpojumiem. PVN direkt?vas 132. panta 1. punkta f) apakšpunkt? esot gan noteikts atbr?vojums no nodok?a attiec?b? uz pakalpojumiem, ko neatkar?gas grupas sniedz saviem dal?bniekiem. Ta?u tas esot piem?rojams tostarp tikai gad?jumos, kad pakalpojumi tiekot sniegti tikai t?das dal?bnieku darb?bas tieš?m vajadz?b?m, kas ir atbr?vota no PVN vai kas neietilpst PVN piem?rošanas jom?.

27. Ta?u, Komisijas ieskat?, atbilstoši Luksemburgas noteikumu 2. panta a) punktam un 3. pantam Luksemburgas PVN likuma 44. panta 1. punkta y) apakšpunkt? paredz?tais atbr?vojums no nodok?a tiek piem?rots ar? tad, ja grupas pakalpojumi tiek izmantoti dal?bnieka *ar nodokli apliekamas* darb?bas vajadz?b?m, ja vien ar nodokli apliekam?s darb?bas apgroz?jums neveido vair?k k? 30 % vai konkr?tos gad?jumos vair?k k? 45 % no kop?j? apgroz?juma.

1) Pirm? pras?bas pamata pie?emam?ba

28. Luksemburgas Lielhercogiste pirmo pras?bas pamatu uzskata par nepie?emamu.

29. Vispirms t? aizst?v viedokli, ka Komisija ar t?s pirmo pras?bas pamatu esot paplašin?jusi tiesved?bas priekšmetu sal?dzin?jum? ar argument?to atzinumu. Kam?r taj? esot ticis iebilsts tikai pret to, ka no nodok?a tiekot atbr?voti ar? grupas pakalpojumi, kas galvenok?rt vai tikai esot dal?bnieku ar nodokli apliekamo dar?jumu izpildei, pras?b? neesot izvirz?ts tikai šis iebildums. Tagad Komisija visp?r?gi iebilstot pret to, ka grupas pakalpojumi, kas esot saist?ti ar dal?bnieka dar?jumiem, par kuriem uzliek nodokli, varot tikt atbr?voti no nodok?a.

30. Saska?? ar past?v?go judikat?ru pras?bas saska?? ar LESD 258. pantu priekšmets tiek noteikts Komisijas argument?taj? atzinum?, kas noz?m?, ka pras?bai ir j?b?t pamatotai ar tiem pašiem iemesliem un to pašu argument?ciju k? šim atzinumam (6). Ta?u Komisija pras?bas pieteikum? var preciz?t savus s?kotn?jos iebildumus, ja t?d?j?di netiek paplašin?ts str?da priekšmets (7).

31. No Komisijas argument?t? atzinuma skaidri izriet, ka, t?s ieskat?, Luksemburgas ties?b?s netiek iev?rots PVN direkt?vas 132. panta 1. punkta f) apakšpunkt? ietvertais nosac?jums, atbilstoši kuram grupai pakalpojumi ir j?sniedz t?das dal?bnieka darb?bas tieš?m vajadz?b?m,

kas ir atbrīvota no nodokļa vai attiecībā uz kuru dalībnieks nav nodokļu maksātājs (8). Tādēļ, ciktāl Komisija saistībā ar šo strīda priekšmetu tās prasības pieteikums *expressis verbis* norāda, ka ar Luksemburgas tiesību normām īstenots pārķepums esot konstatējams visos gadījumos, kad pakalpojumi tiekot sniegti dalībnieka ar nodokli apliekama darbījuma vajadzībām, tātad tikai pieņemamā veidā precīzā tās iepriekš formulēto iebildumu.

32. Luksemburgas Lielhercogiste Komisijas rīcībā pirmstiesas procedūrā saskata arī lojālās sadarbības principa, kuru ir jāievēro atbilstoši LES 4. panta 3. punktam, pārķepumu. Tātad, piemēram, Lielhercogiste – pēc Komisijas argumentātajā atzinumā noteiktā termiņa beigām – esot informējusi Komisiju par Luksemburgas noteikumu 1. panta papildināšanu (9) kā reakciju uz pirmo iebildumu argumentātajā atzinumā. Tātad Komisija 18 mēnešu laikā neesot cēlusi nekādus iebildumus pret šo grozījumu, pirms tā esot paziņojusi par prasības celšanu.

33. Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru prasības par pienākumu neizpildi celšanas brīdis būs tā, kad ietilpst Komisijas rīcības brīvība (10). Šajā gadījumā nav konstatējams arī izņēmuma gadījums, kad Komisija ar savu rīcību pirmstiesas procedūrā būtu varējusi ierobežot Luksemburgas Lielhercogistes aizstāvības tiesības. It īpaši Komisijai nav pienākuma pirms prasības celšanas izteikt viedokli par tādā pārķepuma novērtēšanas pasākumu piemērotību, kurus attiecīgā dalībvalsts ir veikusi tikai pēc tā termiņa beigām, kurš ir ticis noteikts argumentātajā atzinumā. Tas tādēļ, ka attiecībā uz pienākumu neizpildi un līdz ar to prasības pamatotību nozīmē ir tikai dalībvalsts tiesību normā brīdī, kad beidzas šis termiņš (11).

34. Līdz ar to pirmais prasības pamats ir pieņemams.

2) Pirmā prasības pamata pamatotība

35. Luksemburgas Lielhercogiste pakārtoti norāda, ka pirmais prasības pamats neesot pamatots arī pēc būtības.

36. Proti, PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunktā noteiktais atbrīvojums no nodokļa esot piemērojams arī grupām, kuru dalībnieki veic ne tikai no nodokļa atbrīvotu vai nodokļa piemērošanas jomā neietilpstošu darbību, bet arī ar nodokli apliekamu darbību. Tātad grupas sniegto pakalpojumu gadījumā atbilstoši to būtībai runa ir par kāda no dalībniekiem kopīgiem izdevumiem, kas nevarot tikt attiecināti uz kādu konkrētu tās darbību. Ja, ņemot vērā minēto, no nodokļa būtu jāatbrīvo tikai pakalpojumi, kas būtu saistīti tikai ar darbībām, kuras ir atbrīvotas no nodokļa vai kas neietilpst nodokļa piemērošanas jomā, atbrīvojumam no nodokļa praksē neesot vispār nekādas piemērošanas jomas.

37. Ciktāl Lielhercogiste atsaucas arī uz Luksemburgas noteikumu papildināšanu ar 1. panta 2. punktu (12), šai argumentācijai attiecībā uz šo prasību nav nozīmes. To vērējot, nozīmē ir Luksemburgas tiesību normām 2012. gada beigās, kad beidzās argumentātajā atzinumā noteiktais termiņš (13). Tātad minētā tiesību norma tika pieņemta tikai vēlāk – 2012. gada 7. augustā.

38. Pēc tam, vērējot pirmo prasības pamatu, ir jānošķir divi atšķirīgi PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunktā ietverti nosacījumi, kas viennozīmīgi izriet no tās formulējuma.

39. Pirmkārt, šā atbrīvojuma no nodokļa priekšnoteikums ir tāds, ka grupas dalībnieki veic no nodokļa atbrīvotu darbību vai darbību, attiecībā uz kuru tie nav nodokļu maksātāji.

40. Tātad, otrkārt, katrs pakalpojums, lai tas varētu tikt atbrīvots no nodokļa, ir arī jāsniedz dalībnieka no nodokļa atbrīvotās darbības vai darbības, attiecībā uz kuru tas nav nodokļu maksātājs, tiešām vajadzībām. Tādēļ, ja grupas dalībnieks veic ne tikai no nodokļa atbrīvotu

darb?bu, bet ar? ar nodokli apliekamu darb?bu, pakalpojumi, kurus grupa sniedz dal?bniekam, gan var tikt atbr?voti no nodok?a. Ta?u min?t? priek?noteikums ir t?ds, ka tie tiek sniegti tie?m no nodok?a atbr?vot?s darb?bas veikšanas vajadz?b?m, nevis ar nodokli apliekam?s darb?bas veikšanas vajadz?b?m.

41. Attiec?b? uz ?o otro papildu nosac?jumu, interpret?jot PVN direkt?vas 132. panta 1. punkta f) apak?punktu, nav pamata ne?emt v?r? ties?bu normas skaidro formul?jumu. Proti, attiec?b? uz ?o ties?bu normu Tiesa atbilsto?i j?gai jau ir konstat?jusi, ka, ?emot v?r? nepiecie?amo ?auro PVN ties?bu aktos noteikto atbr?vojumu no nodok?a interpret?ciju, PVN direkt?vas 132. panta 1. punkta f) apak?punkta interpret?cija, kas ir pla?ka par t? viennoz?m?go formul?jumu, neatbilst ?s ties?bu normas m?r?im (14).

42. Atbr?vojumu no nodok?a ?aura interpret?cija gan nedr?kst at?emt atbr?vojumiem iedarb?bu un padar?t tos par praktiski nepiem?rojam?m (15). Ta?u par to ?aj? gad?jum? nevar b?t ne runas. Pret?ji Luksemburgas Lielhercogistes apgalvojumam pakalpojumi, kurus grupa sniedz saviem dal?bniekiem, nav noteikti j?pieskaita t?s kop?giem izdevumiem un l?dz ar to t?s visu darb?bu kopumam. Proti, tas t? ir tikai gad?jum?, ja dal?bnieks uztic grupai veikt uzdevumus, kas pieder pie t? visp?r?j?s administrat?v?s darb?bas, k?, piem?ram, gr?matved?ba. Ta?u dal?bnieks grupai var uztic?t veikt ar t?das citas darb?bas k?, piem?ram, lielas medic?niskas iek?rtas uztur?šana, kurai ir tie?sa saist?ba tikai ar t? no nodok?a atbr?voto darb?bu.

43. L?dz ar to, t? k? Luksemburgas noteikumu 2. panta a) apak?punkt? atbr?vojums no nodok?a ir paredz?ts ar? gad?jum?, ja pakalpojums netiek sniegts tie?m dal?bnieka no nodok?a atbr?votas vai ar nodokli neapliekamas darb?bas vajadz?b?m, tas ir pretrun? PVN direkt?vas 2. panta 1. punkta c) apak?punktam un 132. panta 1. punkta f) apak?punktam.

44. L?dz ar to Komisijas pirmais pras?bas pamats ir pamatots.

B – *Par otro pras?bas pamatu: priek?nodok?a atskait?šana attiec?b? uz grupas dal?bniekiem*

45. Ar savu otro pras?bas pamatu Komisija iebilst pret PVN direkt?vas 1. panta 2. punkta otr?s da?as, 168. panta a) punkta un 178. panta a) punkta p?rk?pumu.

46. Atbilsto?i Luksemburgas noteikumu 4. pantam grupas dal?bniekiem, kuri veic ar nodokli apliekamu darb?bu, esot ties?bas uz priek?nodok?u atskait?šanu saist?b? ar sa?emtajiem pakalpojumiem, kurus ir sa??mis nevis dal?bnieks, bet gan grupa, lai veiktu t?s darb?bu. Ta?u saska?? ar PVN direkt?vas ties?bu norm?m un Tiesas judikat?ru ?aj? zi?? ties?bas uz priek?nodok?a atskait?šanu varot b?t tikai grupai; ?du ties?bu attiecin?šana uz grupas dal?bniekiem esot izsl?gta. Turkl?t ties?bu uz priek?nodok?a atskait?šanu izmanto?ana saska?? ar PVN direkt?vas 178. panta a) punktu esot saist?ta ar t?da r??ina saglab?šanu, kas esot sagatavots uz sava, nevis citas personas – k? ?aj? gad?jum? grupas – v?rda.

47. Luksemburgas Lielhercogiste pamatojumam atsaucas uz atbr?vojuma no nodok?a formul?jumu PVN direkt?vas 132. panta 1. punkta f) apak?punkt?. Atbilsto?i tam grupas rad?tie izdevumi neesot pa?as grupas, bet gan dal?bnieku “kop?gie izdevumi”. Saska?? ar spriedumu *PPG Holdings* (16) attiec?b? uz ties?b?m uz priek?nodok?a atskait?šanu noz?me galu gal? esot tam, kam ir j?siedz attiec?gie izdevumi; ?aj? gad?jum? tie esot dal?bnieki. Turkl?t tiktu p?rk?pts nodok?u neitralit?tes princips, ja dal?bniekiem netiktu atz?tas ties?bas uz priek?nodok?a atskait?šanu, jo pati grupa nevarot atskait?t priek?nodokli.

48. Lielhercogiste šaj? zi?? veic sal?dzin?jumu ar ?ku kop?pašumu. Ar? min?taj? gad?jum? atseviš?ajiem l?dz?pašniekiem esot ties?bas uz priekšnodok?a atskait?šanu attiec?b? uz sa?emtajiem pakalpojumiem, kas esot tikuši sniegti kooperat?vam kopum?.
49. Luksemburgas Lielhercogistes aizst?v?bas pamat? ac?mredzami ir pie??mums, ka pati grupa nav nodok?u maks?t?js, bet t? ir “caursp?d?ga”. T?d?j?di no PVN viedok?a grupas sa?emtie pakalpojumi tiek tieši p?rorient?ti uz dal?bniekiem. Tom?r grupai PVN direkt?vas 132. panta 1. punkta f) apakšpunkta izpratn? – cikt?l tikai uz š?du grupu attiecas apstr?d?tais tiesiskais regul?jums par priekšnodok?a atskait?šanu – ir j?b?t nodok?u maks?t?jai PVN direkt?vas 9. panta izpratn?.
50. Tiesa attiec?b? uz PVN direkt?vas 132. panta 1. punkta f) apakšpunktu p?c analo?ijas jau ir atzinusi, ka t?da š? noteikuma interpret?cija, kas p?rsniedz t? nep?rprotamo formul?jumu, nav sader?ga ar š? noteikuma m?r?i (17). No š? formul?juma tom?r izriet, ka pakalpojumu sniedz “neatkar?g?” grupa un t?d?? t? no PVN viedok?a ir j?noš?ir no t?s dal?bniekiem. T? k? atbr?vojums no nodok?a t?d?j?di ir piem?rojams tikai pakalpojumu sniegšanai, ko ir veikusi pati grupa, tai ir j?b?t nodok?u maks?t?jai PVN direkt?vas 9. panta izpratn?. Pret?j? gad?jum? atbilstoši PVN direkt?vas 2. panta 1. punkta c) apakšpunktam visp?r neb?tu konstat?jams ar nodokli apliekams grupas pakalpojums, kas var?tu tikt atbr?vots. Proti, atbilstoši tam ar nodokli ir apliekama tikai pakalpojumu sniegšana, ko veic “nodok?a maks?t?js, kas r?kojas k? t?ds”.
51. Cit?das interpret?cijas sekas b?tu t?das, ka PVN direkt?vas 132. panta 1. punkta f) apakšpunkt? paredz?tais atbr?vojums no nodok?a ietvertu ar? t?du pakalpojumu sniegšanu, ko grupas – kas no PVN viedok?a nav neatkar?ga – dal?bnieki savstarp?ji sniedz viens otram. Tom?r tas iev?rojami paplašin?tu š? atbr?vojuma no nodok?a piem?rošanas jomu un atbilstoši grupas defin?cijai no nodok?iem tiktu atbr?vota ar? koncerna sabiedr?bu starp? veikta pakalpojumu sniegšana. To v?l var?tu uzskat?t par sader?gu ar PVN direkt?vas 132. panta 1. punkta f) apakšpunkta m?r?i, kas atbilstoši judikat?rai 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 ir vajadz?gas, lai ?stenotu min?tos pakalpojumus” (18). Tom?r š?da interpret?cija, k? tikko redz?j?m, non?ktu konflikt? ne tikai ar atbr?vojuma no nodok?a formul?jumu, bet ar? ar PVN direkt?vas 11. pantu, kur? attiec?b? uz koncerniem ir paredz?ts atseviš?s regul?jums, uz kuru ir attiecin?mi citi nosac?jumi, k? ar? ar šobr?d past?v?gaj? judikat?r? uzsv?rto visp?r?jo pamatprincipu par PVN jom? past?vošo atbr?vojumu šauru interpret?ciju (19).
52. T?d?j?di neatkar?g?s grupas PVN direkt?vas 132. panta 1. punkta f) apakšpunkta izpratn?, kur?m piem?t nodok?u maks?t?ja ?paš?ba, ir j?noš?ir no vienk?ršas personu kop?gas r?c?bas, kuras gad?jum? grupa tieši nav neatkar?gs nodok?u maks?t?js. Iesp?jams, tas t? ir ?pašnieku kooperat?va gad?jum?, kuru k? piem?ru ir izmantojusi Luksemburgas Lielhercogiste. Š? situ?cija tad b?tu j?uzskata tikai par dal?bnieku kop?gu r?c?bu (20).
53. Ta?u, ja grupa, uz kuru attiecas apstr?d?tais tiesiskais regul?jums, attiec?b? pret t?s dal?bniekiem ir neatkar?gs nodok?u maks?t?js, tikai tai pašai var b?t ties?bas uz priekšnodok?a atskait?šanu saist?b? ar pakalpojumiem, ko t? ir sa??musi. Proti, atbilstoši PVN direkt?vas 168. panta a) punktam nodok?u maks?t?jam ir ties?bas uz priekšnodok?a atskait?šanu tikai attiec?b? uz “pre?u pieg?d?m vai pakalpojumu sniegšanu, ko *tam* veicis [...] cits nodok?a maks?t?js” (21).
54. K? tostarp izriet no Luksemburgas Lielhercogistes min?t? sprieduma *PPG Holdings*, š?du sa?emto pakalpojumu saikne ar pašu nodok?u maks?t?ju var past?v?t gan ar? t?d?j?di, ka nodok?u maks?t?js var pas?t?t pakalpojumus par labu ar? trešajai personai (22). Ta?u no min?t? neizriet t?s personas ties?bas uz priekšnodok?a atskait?šanu, kura šos pakalpojumus visp?r nav

pas?t?jusi un kurai t?d?? šie pakalpojumi netika sniegti PVN direkt?vas 168. panta a) punkta izpratn?.

55. Visbeidzot apstr?d?tais Luksemburgas noteikumu 4. panta tiesiskais regul?jums nav nepieciešams ar? nodok?u neitralit?tes principa nodrošin?šanai. Proti, šis princips t? nodok?u uzlikšanas neitralit?tes izpratn? (23) nodrošina tikai to, ka nodok?u maks?t?js, kura darb?ba pati par sevi ir apliekama ar PVN, piln?b? tiek atbr?vots visas saimniecisk?s darb?bas laik? no apgr?tin?juma, kas saist?ts ar maks?jamo vai samaks?to PVN (24). Atbilstoši min?tajam grupa nevar izmantot ties?bas uz priekšnodok?a atskait?šanu, ja t? atbilstoši PVN direkt?vas 132. panta 1. punkta f) apakšpunktam saviem dal?bniekiem sniedz ar nodokli neapliekamus pakalpojumus. Turpretim, ja grupa sniedz pakalpojumus t?das t?s dal?bnieku darb?bas vajadz?b?m, kas ir aplikta ar nodokli, tie atbilstoši PVN direkt?vas 132. panta 1. punkta f) apakšpunktam nav atbr?voti no nodok?a (25). T?p?c grupai šaj? p?d?j? min?taj? situ?cij? saist?b? ar t?s sa?emtajiem pakalpojumiem t?pat ir ties?bas uz priekšnodok?a atskait?šanu atbilstoši PVN direkt?vas 168. panta a) punktam k? dal?bniekiem attiec?b? uz grupas pakalpojumiem.

56. L?dz ar t?d?j?di konstat?jamo 168. panta a) punkta p?rk?pumu patst?v?gas noz?mes nav ar? Komisijas nor?d?t?jai PVN direkt?vas 1. panta 2. punkta otrajai da?ai, jo taj? ir pausta tikai programmatiska nost?dne.

57. Nav konstat?jams ar? papildu Luksemburgas Lielhercogistes PVN direkt?vas 178. panta a) punkta p?rk?pums.

58. Atbilstoši 178. panta a) apakšpunktam nodok?u maks?t?jam, lai ?stenotu savas saska?? ar PVN direkt?vas 168. panta a) punktu past?voš?s ties?bas uz priekšnodok?a atskait?šanu, gan ir j?saglab? r??ins, kas sagatavots saska?? ar 220.–236. pantu un 238., 239. un 240. pantu. Ta?u no attiec?gajiem pantiem nevar secin?t, k? nor?da Komisija, ka r??inam ir j?b?t sagatavotam uz t? nodok?u maks?t?ja v?rda, kas atskaita priekšnodokli nodok?u iest?d?s. PVN direkt?vas 226. panta 5) punkt? ir izvirz?ta tikai pras?ba, ka r??in? ir j?b?t nor?d?tam pakalpojuma sa??m?ja v?rdam.

59. Min?tais Luksemburgas ties?b?s netiek p?rk?pts t?d?j?di, ka atbilstoši t?m grupas dal?bniekiem ir pieš?irtas ties?bas uz priekšnodok?a atskait?šanu, kas tiem saska?? ar PVN direkt?vas 168. panta a) punktu nepien?kas. Citiem v?rdiem, nor?dot uz attiec?go grupu k? pakalpojuma sa??m?ju, uz r??ina nav nor?d?ts nepareizs v?rds, dr?z?k pareizais v?rds pier?da, ka attiec?gajam grupas dal?bniekam nav ties?bu uz priekšnodok?a atskait?šanu, jo viš? nav pakalpojuma sa??m?js. Turpretim, ja Luksemburgas Lielhercogiste noteiktu, ka r??in? ir j?nor?da attiec?gais dal?bnieks k? nepareizais pakalpojuma sa??m?js, t? t?d?j?di p?rk?ptu PVN direkt?vas 226. panta 5) punktu.

60. T?p?c otrais pras?bas pamats ir pamatots tikai, cikt?l taj? tiek iebilsts pret PVN direkt?vas 168. panta a) punkta p?rk?pumu.

C – Par trešo pras?bas pamatu: pakalpojumu, kuras dal?bnieki sniedz grupai, neaplikšana ar nodokli

61. Visbeidzot Komisija trešaj? pras?bas pamat? iebilst pret PVN direkt?vas 14. panta 2. punkta c) apakšpunkta un 28. panta p?rk?pumu.

62. Saska?? ar š?m ties?bu norm?m t?da nodok?u maks?t?ja gad?jum?, kurš k? starpnieks, r?kojoties sav? v?rd? uz citu personu r??ina, sniedz pakalpojumus trešajai personai vai sa?em tos no š?s personas, esot j?pie?em divi identiski viens p?c otra sekojoši pakalpojumi no PVN viedok?a, no vienas puses, starp uzdevuma dev?ju un nodok?u maks?t?ju un, no otras puses,

starp nodokļu maksātāju un trešo personu. Turpretim *CObMa* paziņojums esot noteikts, ka attiecībā uz dalībnieku, kurš saņemot pakalpojumu savā vārdā, tas uz grupas rēķina, attiecīgo izdevumu attiecināšana uz grupu nerada nekādas sekas no PVN viedokļa.

1) Trešās prasības pamata pieņemšana

63. Luksemburgas Lielhercogiste arī pret trešo prasības pamatu cēlībildumu par nepieņemšanu.

64. *CObMa* paziņojums neesot uzskatāms par tādū, ko ir izdevusi Luksemburgas Lielhercogiste. *CObMa* esot neformāla komisija, kas esot privāta organizācija un kuru valsts neesot atzinusi. Mināto nemainot arī apstāklis, ka Luksemburgas nodokļu administrācijas interneta vietnē esot norādīts uz *CObMa* paziņojumu. Proti, tas notiekot tikai nodalījums "Jaunami", kurā tostarp tiekot sniegta informācija arī par rakstiem presē.

65. Komisija iebilst pret mināto, norādot, ka Luksemburgas nodokļu administrācija esot *CObMa* paziņojuma līdzautore, kā tas izrietot no tā teksta. Tāpēc paziņojuma saturs atspoguļojot Luksemburgas nodokļu administrācijas juridisko viedokli un praksi.

66. Tā kā Luksemburgas Lielhercogiste nav iebildusi pret Komisijas norādi, atbilstoši kurai apstrīdētais *CObMa* paziņojuma saturs atbilst Luksemburgas nodokļu administrācijas praksei, nav jāanalizē jautājums, vai pats paziņojums ir uzskatāms par tādū, ko ir paudusi Luksemburgas Lielhercogiste. Tas tādēļ, ka dalībvalsts var pārkāpt Savienības tiesības ne tikai ar tiesību normu pieņemšanu, bet arī ar tās administratīvo praksi.

67. Tādēļ tāpat var neatbildēt uz jautājumu par to, vai iebildums par trūkstošo saikni – ja tas būtu pamatots – ietekmētu trešās prasības pamata pieņemšanu un pamatotību. Tāpēc trešais prasības pamats ir katrā ziņā pieņemams.

2) Trešās prasības pamata pamatotība

68. Pret trešās prasības pamata pamatotību Luksemburgas Lielhercogiste iebilst, ka Komisijas argumentācija būtu pamatota tikai tad, ja pati grupa un tās dalībnieki būtu viens no otra neatkarīgi. Tas tieši tas neesot attiecināms uz grupu, kura neesot juridiskā persona, bet gan kas pastāvot, tikai pamatojoties uz tās dalībnieku līgumu, un tikai uz šādu grupu – pretī Komisijas pretījam apgalvojumam – attiecoties apstrīdētā *CObMa* paziņojuma daļa. Proti, šādas grupas rīkojoties tikai ar to dalībnieku vadītāju starpniecību un nebūt neesot no tiem nošķirts nodokļu maksātājs. Tiesa līdzīgi esot lūmusi arī lietā *EDM* (26).

69. Šī Luksemburgas Lielhercogistes argumentācija ir kopumā jānoraida. Kā jau norādīts, PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunkta, uz kuru vienīgi attiecas *CObMa* paziņojums, priekšnoteikums tieši ir tāds, ka grupa ir no tās dalībniekiem neatkarīgs nodokļu maksātājs (27).

70. Atbilstoši 14. panta 2. punkta c) apakšpunktam par darījumu par preču piegādi ir uzskatāma tostarp arī to nodošana, pildot līgumu, saskaņā ar ko par preču pirkšanu maksājama komisijas maksa. Saskaņā ar PVN direktīvas 28. pantu tiek simulēta situācija, ka pakalpojumu gadījumā nodokļu maksātājs, kas darbojas savā vārdā, bet kādas citas personas interesēs, pats ir saņēmējs un sniedz attiecīgo pakalpojumu. Kā Tiesa jau ir lūmusi spriest *Henfling* u.c. par pārdošanas komisiju, PVN direktīvas 28. pants rada fikciju par diviem identiskiem pakalpojumiem, ko uzdevuma devējs secīgi sniedz starpniekam, kā arī starpnieks – klientiem (28). Tas pats pretī jāvirzienā attiecas uz pirkšanas komisiju, par kuru ir runa *CObMa* paziņojumā.

71. Tāpēc no minētajām tiesību normām izriet, ka pirkšanas komisijas gadījumā, tātad tādā pircējam noteikta uzdevuma gadījumā, kad tam ir jāsigādā prece vai pakalpojums savā vārdā, bet uz uzdevuma devēja rīdina, no PVN viedokļa pircējs pēc tam piegādā preci vai sniedz vāli vienu pakalpojumu uzdevuma devējam. Minētais netiek ievērots, ja Luksemburgas nodokļu administrācija attiecības starp grupu un dalībnieku atbilstoši CObMa paziņojumam no PVN viedokļa uzskata par nebūtiskām. Ja grupai ir jāatlīdzina dalībniekam izdevumi par iegādi, šajā ziņā ir konstatējams komisijas līgums, kas ir jāanalizē atbilstoši PVN direktīvas 14. panta 2. punkta c) apakšpunktam vai 28. pantam.

72. Tāpēc Luksemburgas nodokļu administrācijas prakse atbilstoši Komisijas apstrīdētajam tiesiskajam regulējumam CObMa paziņojumā neatbilst PVN direktīvas 14. panta 2. punkta c) apakšpunktam un 28. pantam. Minētais ir spēcīgi neatkarīgi no tā, vai šis tiesiskais regulējums attiecas uz visām grupām vai – kā norāda Luksemburgas Lielhercogiste – tikai uz grupām, kuras pašas nav juridiskās personas. Tādēļ attiecīgajam strīdam starp lietas dalībniekiem par Luksemburgas tiesiskā regulējuma piemērošanas jomas plašumu nav nozīmes, lemjot par šo prasību.

73. Līdz ar to arī trešais prasības pamats ir pamatots.

D – *Secinājumi un tiesāšanas izdevumi*

74. Tāpēc prasības pirmais un trešais pamats ir jāapmierina pilnībā, savukārt otrais prasības pamats ir jāapmierina daļēji.

75. Par tiesāšanas izdevumiem ir jālemj saskaņā ar Reglamenta 138. panta 3. punktu. Atbilstoši tam, ja lietas dalībniekiem spriedums ir tikai daļēji labvēlīgs un daļēji nelabvēlīgs, būtībā lietas dalībnieki sedz savus tiesāšanas izdevumus paši. Taču, ņemot vērā šīs lietas apstākļus, Luksemburgas Lielhercogistei saskaņā ar tiesību normas otro teikumu ir jāpiespriež atlīdzināt visus tiesāšanas izdevumus, jo nav nozīmes tam, ka Komisijai spriedums ir daļēji nelabvēlīgs saistībā ar tās papildu iebildi par PVN direktīvas 178. panta a) punkta pirkpumu (29).

VI – Secinājumi

76. ņemot vērā iepriekš minēto, iesaku Tiesai attiecībā uz Komisijas prasību pret Luksemburgas Lielhercogisti pieņemt šādu nolikumu:

- 1) Luksemburgas Lielhercogiste nav ievērojusi tās pienākumus, kas izriet no Direktīvas 2006/112/EK 2. panta 1. punkta c) apakšpunkta un 132. panta 1. punkta f) apakšpunkta tādējādi, ka tā ir pieņēmusi un atstājusi spēkā tiesību normas, atbilstoši kurām neatkarīgu personu grupu pakalpojumi, kas tiek sniegti to dalībniekiem, tika atbrīvoti no PVN arī tad, ja tie netika sniegti tiešām dalībnieku no nodokļa atbrīvotas darbības vai darbības, attiecībā uz kuru tie nebija nodokļu maksātāji, veikšanas vajadzībām;
- 2) Luksemburgas Lielhercogiste nav ievērojusi tās pienākumus, kas izriet no Direktīvas 2006/112/EK 168. panta a) punkta tādējādi, ka tā ir pieņēmusi un atstājusi spēkā tiesību normas, kas dalībniekam direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunkta izpratnē ir atļautas izmantot tiesības uz priekšnodokļa atskaitēšanu saistībā ar saņemtajiem pakalpojumiem, kas nav tikuši sniegti tam, bet gan grupai;
- 3) Luksemburgas Lielhercogiste nav ievērojusi tās pienākumus, kas izriet no Direktīvas 2006/112/EK 14. panta 2. punkta c) apakšpunkta un 28. panta tādējādi, ka tā ir īstenojusi

administratīvo praksi, atbilstoši kurai, daļēnīekam iegādājoties preces un pakalpojumus 132. panta 1. punkta f) apakšpunkta izpratnē savā vārdā un uz grupas rēķina, izdevumu uzlikšana grupai no PVN viedokļa tiek uzskatīta par nenozīmīgu;

4) prasību pārsūtīt daļēnī noraidīt;

5) Luksemburgas Lielhercogiste atļūdzina tiesāšanās izdevumus.

1 – Oriģinālvālodā – vācu.

2 – OV 2006, L 347, 1. lpp.

3 – Šo atbrīvojumu no nodokļa un tū daudzos piemērošanas nosacījūmus Tiesa iepriekšjos gadu desmitos kopūmā ir analizējusi tikai trīs reizes (spriedūmi, 1989. gada 15. jūnījs, *Stichting Uitvoering Financiële Acties* (348/87, EU:C:1989:246), 2003. gada 20. novembris, *Taksatorringen* (C?8/01, EU:C:2003:621) un 2008. gada 11. decembris, *Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing* (C?407/07, EU:C:2008:713)). Taū šobrīd vienlaicģi Tiesā tiek izskatītas četras lietas. Lūdz ar šo tiesvedību izskatīšanā atrodas lietas C?326/15 (*DNB Banka*), C?605/15 (*Aviva*) un C?616/15 (*Komisija/Vācija*).

4 – Redakcijā, kas bija spēkā pirms grozījūmiem, kuri tika izdarīti ar Padomes 2010. gada 13. jūlija Direktīvu 2010/45/ES, ar ko Direktīvu 2006/112/EK par kopģjo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu groza attiecībā uz rēķinu piesūtīšanas noteikūmiem (OV 2010, L 189, 1. lpp.), kas atbilstoši tās 2. panta 1. punkta otrajai daļai ir jāpiemēro tikai no 2013. gada 1. janvāra un kurai tūdā nav nozīmes šajā lietā.

5 – OV 1977, L 145, 1. lpp.

6 – Skat. tostarp spriedūmus, 1982. gada 15. decembris, *Komisija/Dānija* (211/81, EU:C:1982:437, 14. punkts), 2005. gada 26. aprīlis, *Komisija/ārija* (C?494/01, EU:C:2005:250, 35. punkts) un 2015. gada 16. aprīlis, *Komisija/Vācija* (C?591/13, EU:C:2015:230, 19. punkts).

7 – Skat. spriedūmus, 2001. gada 11. septembris, *Komisija/ārija* (C?67/99, EU:C:2001:432, 23. punkts), 2013. gada 19. decembris, *Komisija/Polija* (C?281/11, EU:C:2013:855, 88. punkts) un 2015. gada 16. aprīlis, *Komisija/Vācija* (C?591/13, EU:C:2015:230, 19. punkts).

8 – Skat. argumentāt atzinuma 20. un 21. punktu, kā arī 68. un 69. punktu.

9 – Skat. iepriekš 15. punktu.

10 – Skat. tostarp spriedūmus, 1968. gada 10. decembris, *Komisija/Itālija* (7/68, EU:C:1968:51, 642. lpp.), 1994. gada 1. jūnījs, *Komisija/Vācija* (C?317/92, EU:C:1994:212, 4. punkts) un 2015. gada 16. aprīlis, *Komisija/Vācija* (C?591/13, EU:C:2015:230, 14. punkts).

11 – Skat. tostarp spriedūmus, 1996. gada 10. septembris, *Komisija/Vācija* (C?61/94, EU:C:1996:313, 42. punkts), 2005. gada 26. aprīlis, *Komisija/ārija* (C?494/01, EU:C:2005:250, 29. punkts) un 2016. gada 26. maijs, *Komisija/Grieģija* (C?244/15, EU:C:2016:359, 47. punkts).

12 – Skat. iepriekš 15. punktu.

13 – Skat. iepriekš 33. punktu.

14 – Spriedūms, 1989. gada 15. jūnījs, *Stichting Uitvoering Financiële Acties* (348/87, EU:C:1989:246, 13. un 14. punkts) par Sestās direktīvas 13. panta A sadaļas 1. punkta f)

apakšpunktu.

15 – Skat. spriedums, 2003. gada 20. novembris, *Taksatorringen* (C?8/01, EU:C:2003:621, 62. punkts) un 2008. gada 11. decembris, *Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing* (C?407/07, EU:C:2008:713, 30. punkts), abi par Sest?s direkt?vas 13. panta A sada?as 1. punkta f) apakšpunktu; par citiem atbr?vojumiem no nodok?a skat. ar? spriedums, 2007. gada 14. j?nijs, *Horizon College* (C?434/05, EU:C:2007:343, 16. punkts) un 2015. gada 9. decembris, *Fiscale Eenheid X* (C?595/13, EU:C:2015:801, 68. punkts).

16 – Spriedums, 2013. gada 18. j?lijs, *PPG Holdings* (C?26/12, EU:C:2013:526).

17 – Spriedums, 1989. gada 15. j?nijs, *Stichting Uitvoering Financiële Acties* (348/87, EU:C:1989:246, 13. un 14. punkts) attiec?b? uz Sest?s direkt?vas 13. panta A da?as 1. punkta f) apakšpunktu.

18 – Spriedums, 2008. gada 11. decembris, *Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing* (C?407/07, EU:C:2008:713, 37. punkts).

19 – Skat. it ?paši spriedums, 1990. gada 26. j?nijs, *Velker International Oil Company* (C?185/89, EU:C:1990:262, 19. punkts), 2004. gada 16. septembris, *Cimber Air* (C?382/02, EU:C:2004:534, 25. punkts) un 2015. gada 2. j?lijs, *De Fruytier* (C?334/14, EU:C:2015:437, 18. punkts).

20 – Šaj? zi?? skat. spriedumu, 2005. gada 21. apr?lis, *HE* (C?25/03, EU:C:2005:241, 54.–56. punkts); skat. ar? visp?r?gi par attiec?b?m starp sabiedr?bu un t?s biedriem no PVN viedok?a, ?emot v?r? nodok?u maks?t?ja ?paš?bu, spriedums, 2000. gada 27. janv?ris, *Heerma* (C?23/98, EU:C:2000:46) un 2007. gada 18. oktobris, *van der Steen* (C?355/06, EU:C:2007:615).

21 – Izc?lums pievienots.

22 – Skat. spriedumu, 2013. gada 18. j?lijs, *PPG Holdings* (C?26/12, EU:C:2013:526, 19.–29. punkts).

23 – Par vair?k?m š? principa noz?m?m skat. spriedumu, 2012. gada 15. novembris, *Zimmermann* (C?174/11, EU:C:2012:716, 46.–48. punkts), k? ar? papildus spriedums, 2001. gada 17. maijs, *Fischer un Brandenstein* (C?322/99 un C?323/99, EU:C:2001:280, 76. punkts) un 2015. gada 2. j?lijs, *NLB Leasing* (C?209/14, EU:C:2015:440, 40. punkts).

24 – Skat. tostarp spriedums, 1985. gada 14. febru?ris, *Rompelman* (268/83, EU:C:1985:74, 19. punkts), 2012. gada 15. novembris, *Zimmermann* (C?174/11, EU:C:2012:716, 47. punkts) un 2016. gada 28. j?lijs, *Astone* (C?332/15, EU:C:2016:614, 29. punkts).

25 – Skat. iepriekš 40.–42. punktu.

26 – Spriedums, 2004. gada 29. apr?lis, *EDM* (C?77/01, EU:C:2004:243).

27 – Skat. iepriekš 49.–52. punktu.

28 – Spriedums, 2011. gada 14. j?lijs, *Henfling u.c.* (C?464/10, EU:C:2011:489, 35. punkts).

29 – Skat. iepriekš 57.–59. punktu.