

Pagaidu versija

ENERĢLADVOKĀTES JULIANAS KOKOTES [JULIANE KOKOTT]

SECINĀJUMI,

sniegti 2017. gada 1. martā (1)

Lieta C-326/15

AS “DNB Banka”

(Administratīvās apgabaltiesas (Latvija) lūgums sniegt prejudiciālu nolikumu)

Nodokļu tiesības – Pievienotās vērtības nodoklis – Direktīvas 2006/112/EK 132. panta 1. punkta f) apakšpunkts – Atbrīvojums no nodokļa attiecībā pakalpojumiem, ko neatkarīgas grupas sniedz saviem dalībniekiem – Direktīvas tieša iedarbība – “Neatkarīgas personu grupas” definīcija

I – Ievads

1. Tiesai saistībā ar šo no Latvijas saņemto lūgumu sniegt prejudiciālu nolikumu ir jālemj par Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (2) (turpmāk tekstā – “PVN direktīva”) 132. panta 1. punkta f) apakšpunktu. Šā tiesību norma ir viens no Savienības PVN tiesību s paredzētajiem atbrīvojumiem no nodokļa, kas vēl nav pilnībā izskaidrots. Par to un tās daudzajiem piemērošanas nosacījumiem Tiesa aizvada tajās desmitgadās līdz šim ir lūmusi tikai trīs reizes (3). Tāu pašlaik Tiesā tiek izskatītas vienlaikus četras lietas (4), kuras attiecas uz dažādiem šā atbrīvojuma no nodokļa aspektiem.

2. Šai lietai, šī liet, galvenokārt būs principiāla nozīme attiecībā uz tās piemērojamību personām. Lietā *Aviva* (5), kurā tiek aplūkota līdzīga situācija, turpretim ir jālemj galvenokārt par to, cik plaša ir PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunkta materiālā (attiecināšana ar uz apdrošināšanu) un teritoriālā (attiecināšana uz tās saucamajām pārrobežu grupām) piemērojamība un kā ir konstatējama konkurences izkropojuma neesamība.

3. Šā atbrīvojuma no nodokļa pamats ir Savienības likumdevēja lūmums tādēļ saimnieciskās darbības subjektiem, kuri sniedz ar nodokli neapliekamus pakalpojumus, kā, piemēram, rīstiem vai skolām, principā neatļaut priekšnodokļa atskaitēšanu. Tādējādi šo saimnieciskās darbības subjektu sniegtie pakalpojumi gan netiek aplikti ar nodokli, tāu vienlaikus uz to saņemtajiem pakalpojumiem gulstas PVN. Rezultātā galapatērētājam sniegtais pakalpojums no nodokļa tiek atbrīvots tikai daļēji, jo neatskaitāmais PVN parasti tiek iekasēts vērē cenās aprēķinā un tādējādi tas uz saņēmēju gulstas nevis tieši, bet netieši.

4. Tā kā šie saimnieciskās darbības subjekti nevar atskaitīt priekšnodokli, tādēļ (ar nodokli apliekamu) pakalpojuma daļu iegūde, kurus saimnieciskās darbības subjekts varētu nodrošināt ar pats, var negatīvi ietekmēt cenas noteikšanu neatskaitāmā PVN apmērā. Piemēram, ja apdrošināšanas sabiedrība pieņem darbā privātdetektīvu, rodas izmaksu slogs, kas atbilst personāla izmaksām, savukārt, ja tiek iesaistīts ārštata detektīvs, rodas izmaksu slogs, kas atbilst viņa personāla izmaksām un maksājumiem PVN. Līdz ar to saimnieciskās darbības subjektam parasti ir ekonomiska rakstura interese pašam nodrošināt šos pakalpojumus, nevis iepirkt tos no cita saimnieciskās darbības subjekta, par to maksājot nodokli. Tādējādi spējamo esošajā PVN sistēmā, paredzot nodokļa atbrīvojumu bez priekšnodokļa atskaitēšanas, attieksme pret saimnieciskās darbības subjektu, kura darbība netiek aplikta ar nodokli, ir kā pret galapatērētāju. Ar viņam nav jāmaksā PVN, taču ar viņš nevar atskaitīt priekšnodokli, pat ja viņš par atlīdzību sniedz pakalpojumus vai atsavina preces.

5. Taču ar attiecībā uz saimnieciskās darbības subjektiem, kuru darbība netiek aplikta ar nodokli, var būt situācijas, kurās ekonomiskā ziņā ir lietderīgi vai konkurences iemeslu dēļ pat ir nepieciešams noteiktas pakalpojuma daļas nodrošināt kopīgi ar citiem saimnieciskās darbības subjektiem, kuru darbība ar netiek aplikta ar nodokli. Piemēram, var būt lietderīgi, ka vairāki sociālais apdrošināšanas pakalpojumu sniedzēji dala datu apstrādes centra izmaksas. Šādas situācijas PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunktā ar zināmiem nosacījumiem tiek atbrīvoti arī grupas pakalpojumi saviem dalībniekiem. Tādējādi priekšnodokļa atskaitēšanas iespējas izslēgšana tiklīdz neietekmē cenu noteikšanu, kas ļauj saglabāt atbrīvojuma no nodokļa apmēru attiecībā uz galapatērētāju. Proti, tādā gadījumā apmērs nav atkarīgs no tā, vai pakalpojumu pilnībā nodrošina tikai no nodokļa atbrīvots saimnieciskās darbības subjekts vai tas to nodrošina kopā ar citiem no nodokļa atbrīvotiem saimnieciskās darbības subjektiem.

II – Atbilstošās tiesību normas

A – Savienības tiesības

6. Savienībā pievienotās vērības nodoklis tiek iekasēts atbilstoši PVN direktīvai. Saskaņā ar PVN direktīvas 2. panta 1. punkta c) apakšpunktu PVN tiek uzlikts “pakalpojumu sniegšanai, ko par atlīdzību kādā dalībvalsts teritorijā veic nodokļa maksātājs, kas rīkojas kā tās”.

7. Tomēr atbilstoši PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunktam dalībvalstis atbrīvo no nodokļa šādos darījumus:

“pakalpojumus, ko sniedz neatkarīgas personu grupas, kuru darbība ir atbrīvota no PVN vai attiecībā uz kuru darbību tās nav nodokļa maksātājas, lai sniegtu šo grupu dalībniekiem pakalpojumus, kas tieši nepieciešami to darbības veikšanai, ja šīs grupas tikai pieprasa no saviem dalībniekiem precīzi atmaksāt savu daļu kopīgajos izdevumos, ja vien atbrīvojums neradītu konkurences izkropojumu” (6).

B – Valsts tiesības

8. Latvijas tiesības laikposmā, uz kuru attiecas pamatlieta, nebija tiesību normas, ar ko būtu transponēts PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunkts.

III – Pamatlieta

9. Pamatlieta attiecas uz PVN, kuru Latvijā reģistrētajai kredītiestādei AS “DNB Banka” ir jāmaksā par laikposmu no 2009. līdz 2010. gadam.

10. DNB Banka ietilpst DNB grupā. Šajos gados DNB Banka sniedza šādiem ar nodokli

neapliekamus finanšu pakalpojumus un no citām grupām ietilpst šajām sabiedrībām saņemamā dažādu pakalpojumu, par kuriem DNB Bankai kā pakalpojuma saņēmējai, iesniedz tiesas ieskatu, acīmredzot ir jāmaksā nodoklis. Attiecībā uz šiem pakalpojumiem pastāv strīds, vai tie ir atbrīvoti no nodokļa, pamatojoties uz PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunktu. Šajā ziņā konkrēti ir runa par:

- Dānijas reģistrētā mētesuzņēmuma *DNB Nord AS* sniegtajiem finanšu pakalpojumiem;
- Dānijas reģistrētā mēsasuzņēmuma *DNB Nord IT AS* sniegtajiem informācijas tehnoloģiju pakalpojumiem;
- Norvēģijas reģistrētā vecsmētesuzņēmuma *DNB Bank ASA* veikto no trešās personas iegādāto programmatūras licenču tirdzniecību nodošanu pret izmaksu attiecināšanu.

11. Atlīdzības saņemšanas nolūkos Dānijas reģistrētās grupām ietilpst šīs sabiedrības *DNB Nord* un *DNB Nord IT* attiecīgi izrakstījamās rēķinus DNB Bankai, kuri ietvēra pakalpojuma sniegšanas izmaksas un uzcenojumu 5 % apmērā. Šajā saistībā vismaz *DNB Nord IT* par pakalpojumu sniegšanu varēja Dānijas atskaitīt priekšnodokli. Dānijas iestādes uzskatīja, ka šie pakalpojumi nav atbrīvoti no nodokļa.

IV – Tiesvedība Tiesā

12. Lietu pašlaik izskatošā Administratīvā apgabaltiesa 2015. gada 1. jūlijā Tiesai saskaņā ar LESD 267. pantu ir uzdevusi šādus prejudiciālus jautājumus:

“1) Vai var pastāvēt neatkarīga personu grupa [PVN] direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunkta izpratnē, ja neatkarīgās personu grupas dalībnieki ir dibināti dažādu Eiropas Savienības dalībvalstīs, kur minētā direktīvas norma ir pārņemta ar atšķirīgiem nosacījumiem, kas nav savienojami?

2) Vai dalībvalsts drīkst ierobežot nodokļu maksātāja tiesības piemērot [PVN] direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunktā noteikto atbrīvojumu, ja nodokļa maksātājs savā dalībvalstī ir izpildījis visus kritērijus atbrīvojuma piemērošanai, taču citu grupas dalībnieku dalībvalstu nacionālajos normatīvajos aktos šī norma ir ieviesta ar ierobežojumiem, kas ierobežo iespēju citas dalībvalsts nodokļu maksātājam savā dalībvalstī piemērot attiecīgo pievienotās vērtības nodokļa atbrīvojumu?

3) Vai ir pieļaujama [PVN] direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunkta atbrīvojuma piemērošana pakalpojumiem pakalpojumu saņēmējai, kas ir pievienotās vērtības nodokļa maksātājs, dalībvalstī, ja pakalpojumu sniedzājs, pievienotās vērtības nodokļa maksātājs, citā dalībvalstī ir piemērojis pievienotās vērtības nodokli šiem pakalpojumiem vispārīgajām kārtībām, proti, uzskatot tos par pakalpojumiem, par kuriem pievienotās vērtības nodoklis būtu maksājams pakalpojumu saņēmējai dalībvalstī saskaņā ar Direktīvas 196. pantu?

4) Vai [PVN] direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunkta izpratnē “neatkarīgu personu grupa” ir uzskatāma par atsevišķu juridisku personu, kuras eksistence ir pierādāma ar pašu neatkarīgas personu grupas dibināšanas līgumu?

Ja atbilde uz šo jautājumu ir tāda, ka neatkarīgu personu grupa nav uzskatāma par atsevišķu veidojumu: vai ir uzskatāms, ka neatkarīga personu grupa ir saistīta uzņēmumu grupa, kura ikdienas saimnieciskās darbības ietvaros savstarpēji sniedz uzņēmējdarbības nodrošināšanas atbalsta pakalpojumus, un šādas grupas eksistence ir pierādāma ar noslēgtiem pakalpojumu līgumiem vai transfertcenu dokumentāciju?

5) Vai dalībvalsts drīkst ierobežot nodokļu maksātāja tiesības piemērot [PVN] direktvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunktā noteikto atbrīvojumu no pievienotās vērtības nodokļa, ja nodokļa maksātājs ir piemērojis darījumiem uzcenojumu atbilstoši dalībvalsts, kur tas ir dibināts, prasībām, kas izriet no tiešo nodokļu piemērošanu regulējošajiem normatīvajiem aktiem?

6) Vai [PVN] direktvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunkta atbrīvojums ir piemērojams pakalpojumiem, kas saņemti no trešās valsts? Citiem vārdiem, vai minētās Direktvas normas izpratnē neatkarīgās personu grupas dalībnieks, kas grupas ietvaros sniedz pakalpojumus citiem grupas dalībniekiem, var būt trešās valsts nodokļu maksātājs? ”

13. Par šiem jautājumiem rakstveida apsvērumus iesniedza DNB Banka, Grieķijas Republika, Latvijas Republika, Luksemburgas Lielhercogiste, Ungārija, Polijas Republika, Portugāles Republika, Lielbritānijas un Ziemeļrīrijas Apvienotā Karaliste, kā arī Eiropas Komisija. 2016. gada 30. jūnija tiesas sēdē mutvārdu paskaidrojumu uzklaušanai piedalījās DNB Banka, Latvijas Republika, Vācijas Federatīvā Republika, Luksemburgas Lielhercogiste, Polijas Republika, Apvienotā Karaliste un Komisija.

V – Juridiskais vērtējums

14. Kā iesniedzējtiesa ir norādījusi, Latvijas tiesību sistēmā tikai 2014. gada 1. janvārī tika iekāauta tiesību norma, ar ko tika transponēts PVN direktvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunkts. Tātad iesniedzējtiesa uzskata, ka PVN direktvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunktam jau pirms tam bija tieša iedarbība par labu DNB Bankai. Tāpēc, tās ieskatā, pamatlietas izspriešanai ir nepieciešama šīs normas interpretācija.

A – Par atbrīvojuma no nodokļa tiešo iedarbību

15. Vispirms ir jāpārbauda iesniedzējtiesas pieņēmums par PVN direktvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunkta tiešo iedarbību.

16. Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru persona var tieši atsaukties uz direktvas normu, kuru dalībvalsts nav transponējusi valsts tiesību sistēmā, ja tā satura ziņā ir beznosacījumu un ir pietiekami precīza (7).

17. Atbilstoši patstāvīgajai judikatūrai Savienības tiesību norma ir satura ziņā beznosacījumu tad, ja tajā ir noteikts pienākums, kas nav nedz saistīts ar kādu nosacījumu, nedz arī tā īstenošanai vai iedarbībai ir nepieciešams vēl kāds cits Savienības iestāžu vai dalībvalstu akts (8).

18. PVN direktvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunkts ir satura ziņā beznosacījumu norma vispirms jau tāpēc, ka dalībvalstīm tajā ir nevis dota iespēja šo atbrīvojumu no nodokļa paredzēt valsts tiesību sistēmā, bet gan uzlikts pienākums to darīt (9).

19. Tomēr nesen Tiesa pirmo reizi nosprieda, ka kda PVN direktvas norma nav satura zi beznosacjumu, pamatojoties uz to, ka š norma – kaut arī tās tekst tas nav tieši paredzts – vīl esot jkonkretiz ar valsts tiesbu normm (10).

20. Vcijas Federatv Republika btb apgalvoja, ka, lai šo nosacjumu transpontu valsts tiesbs, valsts likumdevjam esot jizvrt un jizvlas atbilstgs nozares. Attiecgs kompetens valsts iestdes nespjot katr atsevišaj gadjum izlemt, vai pastv konkurences izkropojums, kas izsldz atbrvošanu no nodokā. Š iemesla d PVN direktvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunkta tieša iedarbba neesot iespējama.

21. Ta u mintais Tiesas nolmums attiec s uz tiesbu normu (PVN direktvas 11. pantu), kur dalbvalst m ir paredztas izvles tiesbas, kuru stenošan ar saturu ir jpiepilda vairki nenoteikti tiesbu jdzieni. Tds atbrvojums no nodokā k PVN direktvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunkt paredztais nav ar to saldzinms.

22. (Negatv) normas tiesisk sastva pazme “konkurences izkropojums” šaj zi ir “tikai” nenoteikts tiesbu jdziens, attiec b uz kuru, Tiesas ieskat, ir jprbauda, vai grupa ar bez atbrvojuma no nodokā var bt droša par to, ka tās dalbnieki bs tās klienti (11). Š prbaude ir jveic katr atseviš gadjum, un par to attiec b uz konkrtm nozar m nevar abstrakt veid lemt iepriekš. Td jdi šaj tiesbu norm valsts likumdevjam nav pieširta nekda abstrakta reguljuma brvba un tp c PVN direktvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunkts ar šaj zi ir beznosacjumu norma.

23. Lai šai tiesbu normai btu tieša iedarbba, tai btu ar jbt pietiekami preczai. Saska ar judikatru tas t ir, “ja t pienkumu nosaka neprprotam redakcij” (12). Tlab direktvas tekstam ir jbt pietiekami skaidram (13).

24. K nor dts iepriekš, (negatv) normas tiesisk sastva pazme “konkurences izkropojums” ir “tikai” nenoteikts tiesbu jdziens, kura piemrošanas nosacjumi ir jprbauda. Šaj zi direktvas formuljums ir ar pietiekami skaidrs.

25. Turkl t Tiesa jau ir atzinusi, ka šda tieša iedarbba piem t PVN direktvas 13. panta 1. punktam, kur publisko tiesbu subjektu aplikšana ar nodokiem ar tostarp ir padar ta atkar ga no konkurences izkropojuma rašanās (14). Kaut arī saist b ar šo nosacjumu ir jizvrt ekonomiski faktori, tas nav šrsli š nosacjuma tiešai iedarbbai (15).

26. Papildus tam it paši Apvienot Karaliste uzskata, ka PVN direktvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunktam nav tiešas iedarbbas tp c, ka dalbvalst m vīl esot jpie em noteikumi par grupas juridisko formu un dalbas nosacjumiem.

27. Tomēr ar šim viedoklim es nevaru piekrist. Direktvas norma, kur dalbvalst m ir atstta plaša rcbas brvba, gan nav tieši piemrojama. Ta u PVN direktvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunkt paredztaj atbrvojum no nodokā dalbvalst m nav pieširta brvba attiec b uz grupas juridisk s formas un dalbas nosacjumu noteikšanu.

28. Šaj? norm? nav paredz?tas skaidri noteiktas dal?bvalstu defin?šanas pilnvaras, un t?s nerodas ar? saist?b? ar netiešu atsauci uz attiec?gaj?m valsts civilties?b?m. Saska?? ar past?v?go judikat?ru konkr?ti saist?b? ar pašlaik PVN direkt?vas 132. pant? paredz?tajiem atbr?vojumiem no nodok?a ir j?nov?rš atš?ir?bas PVN rež?ma piem?rošan? daž?d?s dal?bvalst?s (16). T?pat k? saska?? ar past?v?go judikat?ru ?pašuma j?dziens PVN direkt?vas 14. panta 1. punkt? nedr?kst attiekties uz valsts ties?b?s past?vošaj?m form?m (17), ar? attiec?b? uz grupas defin?ciju un dal?bas nosac?jumiem nevar atsaukties uz valsts ties?b?m.

29. PVN direkt?vas 132. panta 1. punkta f) apakšpunkts t?d?j?di ir atbilstošs noteikt?bas principam un ir ar? pietiekami prec?zs, lai tam b?tu tieša iedarb?ba (18).

30. T? k? PVN direkt?vas 132. panta 1. punkta f) apakšpunkts l?dz ar to ir satura zi?? beznosac?jumu un ir pietiekami prec?zs, tam ir tieša iedarb?ba.

B – *Konkr?ti par katru no prejudici?lajiem jaut?jumiem*

1) Par ceturto prejudici?lo jaut?jumu – neatkar?gas personu grupas defin?ciju

31. No kop? sešiem prejudici?lajiem jaut?jumiem vispirms tiks sniegta atbilde uz ceturto jaut?jumu, jo tam šaj? liet? ir priorit?ra noz?me attiec?b? uz PVN direkt?vas 132. panta 1. punkta f) apakšpunkt? paredz?t? atbr?vojuma no nodok?a piem?rošanas jomu.

32. Proti, iesniedz?jtiesa ar savu ceturto prejudici?lo jaut?jumu b?t?b? v?las uzzin?t, vai neatkar?gai personu grupai PVN direkt?vas 132. panta 1. punkta f) apakšpunkta izpratn? ir j?b?t patst?v?gam ties?bu subjektam vai ar? – k? tas ir pamatliet? – to var veidot saist?tu uz??mumu koncerns, kur? ietilpstoš?s sabiedr?bas savstarp?ji sniedz pakalpojumus.

33. Šaj? zi?? vispirms ir j?konstat?, ka grupai PVN direkt?vas 132. panta 1. punkta f) apakšpunkta izpratn? k? t?dai ir j?b?t nodok?a maks?t?jam PVN direkt?vas 9. panta izpratn?.

34. Proti, Tiesa attiec?b? uz PVN direkt?vas 132. panta 1. punkta f) apakšpunktu b?t?b? jau ir konstat?jusi, ka, ?emot v?r? pras?bu, ka PVN ties?b?s paredz?tie atbr?vojumi no nodok?a princip? ir j?interpret? šauri (19), t?da š?s ties?bu normas interpret?cija, kura p?rsniedz t?s viennoz?m?go formul?jumu, nav sader?ga ar š?s normas m?r?i (20). No š? formul?juma izriet, ka grupa, kura normas tiesiskaj? sast?v? tiek apz?m?ta k? “neatkar?ga”, k? t?da sniedz pakalpojumus un t?p?c PVN zi?? ir noš?irama no t?s dal?bniekiem.

35. T? k? nodok?u atbr?vojums l?dz ar to ir piem?rojams tikai pakalpojumiem, kurus sniedz grupa pati, nevis t?s dal?bnieki, tai ir j?b?t nodok?a maks?t?jam PVN direkt?vas 9. panta izpratn?. Pret?j? gad?jum? atbilstoši PVN direkt?vas 2. panta 1. punkta c) apakšpunktam neb?tu pat grupas sniegta ar nodokli apliekama pakalpojuma, kuram var?tu piem?rot atbr?vojumu. Ar nodokli apliekami ir tikai tie pakalpojumi, kurus sniedz “nodok?a maks?t?js, kas r?kojas k? t?ds”.

36. Cit?di b?tu tikai gad?jum?, ja PVN direkt?vas 132. panta 1. punkta f) apakšpunkta m?r?is b?tu nodrošin?t grupas dal?bnieku darb?bu atbr?vošanas no nodok?a vai neapliekam?bas tv?rumu t?d?j?di, ka vienk?ršas š?du nodok?a maks?t?ju (vai ar? subjektu, kas nav nodok?a maks?t?ji) sadarb?bas rezult?t? neb?tu j?rodas papildu PVN slogam. Ar to tad b?tu izskaidrojams, k?p?c grupai ir j?sniedz pakalpojumi, kas ir tieši nepieciešami t?s dal?bnieku ar nodokli neapliekamo darb?bu veikšanai, un k?p?c t? var pras?t tikai prec?zi atmaks?t šo pakalpojumu rad?to izmaksu attiec?go da?u.

37. Ta?u šauri interpret?jamaj? PVN direkt?vas 132. panta 1. punkta f) apakšpunkta formul?jum? runa tom?r ir par to, ka grupa sniedz atbr?vojamos pakalpojumus, kuri – k? es to

izkl?st?ju secin?jumos liet? Komisija/Luksemburga (21) – ir apliekami ar nodokli tikai tad, ja tos sniedz ar? nodok?a maks?t?js PVN direkt?vas 9. panta izpratn?.

38. Tom?r neatkar?g? grupa var ar? neb?t juridiska persona. Tiesa da?d? veid? ir likusi saprast, ka atsevi?as juridisk?s personas statuss nav priek?nosac?jums tam, lai subjektu var?tu atz?t par nodok?a maks?t?ja PVN direkt?vas 9. panta izpratn? (22). ?aj? zi?? noz?me ir tikai tam, vai persona vai personu vai mantas kopums “patst?v?gi” veic saimniecisku darb?bu PVN direkt?vas 9. panta 1. punkta izpratn?.

39. Tiesa sav? judikat?r? par patst?v?guma krit?riju PVN direkt?vas 9. panta 1. punkta izpratn? l?dz ?im ir apskat?jusi vair?kas situ?cijas, kur?s vienm?r bija jaut?jums par to, vai persona vai lietu kop?ba ir pak?aut?bas attiec?b?s ar citu nodok?a maks?t?ju un t?d?j?di, tie?i vai p?c analo?ijas piem?rojot PVN direkt?vas 10. pantu, darb?bu neveic patst?v?gi. Ir ticis apl?kots personas patst?v?gums attiec?b? pret pas?t?t?ju (23), sabiedr?bas dal?bnieku patst?v?gums attiec?b? pret sabiedr?bu (24) un organizatorisku vien?bu patst?v?gums attiec?b? pret pa?u organiz?ciju (25).

40. Tie?i p?d?j? min?t? judikat?ra par organizatorisk?m vien?b?m ir attiecin?ma uz ?o lietu. Grupai PVN direkt?vas 132. panta 1. punkta f) apak?punkta izpratn? t?s dal?bniekiem ir j?nodro?ina kop?ga sadarb?bas strukt?ra (26), kura t?gad ir padar?ta organizatoriski patst?v?ga. Organizatorisku vien?bu gad?jum? Tiesa ir noliegusi patst?v?gumu konkr?ti tad, ja t?m nevar b?t sava manta (27). Savuk?rt koncernam – proti, vair?ku patst?v?gu sabiedr?bu grupai, kuras pamat? ir tikai starp t?m past?vo?a l?dzdal?ba, – k? t?dam nevar b?t sava manta. Koncerns l?dz ar to princip? nav nodok?a maks?t?js PVN direkt?vas 9. panta 1. punkta izpratn?, un t?p?c tas nevar b?t ar? neatkar?ga grupa t?s 132. panta 1. punkta f) apak?punkta izpratn?.

41. ?o interpret?ciju apstiprina PVN direkt?vas 11. pant? paredz?t? ?pa?? regul?juma esam?ba. Saska?? ar to dal?bvalst?m ir iesp?ja “par vienu nodok?a maks?t?ju [...] uzskat?t personas, kuras veic uz??m?jdarb?bu attiec?g?s dal?bvalsts teritorij? un kuras, kaut ar? juridiski patst?v?gas, ir cie?i saist?tas cita ar citu finansi?l?m, saimniecisk?m un organizatorisk?m sait?m”. Vien?gi ?is regul?jums ir paredz?ts, lai saist?tus uz??mumus kvalific?tu k? vienu nodok?a maks?t?ju un rezult?t? atbr?votu koncerna ietvaros sniegtus pakalpojumus no PVN sloga.

42. Zin?mos nosac?jumos atsevi?a sabiedr?ba ar vair?kiem dal?bniekiem koncerna ietvaros gan var b?t kvalific?jama k? neatkar?ga grupa. Ta?u t?d? gad?jum? atbr?vojums no nodok?a attiektos tikai uz pakalpojumiem, ko sabiedr?ba sniedz saviem dal?bniekiem, jo PVN direkt?vas 132. panta 1. punkta f) apak?punkt? ir atbr?voti tikai pakalpojumi, kurus grupa sniedz saviem dal?bniekiem, nevis otr?di. ??di pakalpojumi savuk?rt pamatliet? nav apl?koti, t?p?c turpm?ks izv?rt?jums nav j?veic.

43. T?d?j?di PVN direkt?vas 132. panta 1. punkta f) apak?punkt? paredz?tais atbr?vojums no nodok?a t?d? liet? k? pamatlieta *a priori* nav piem?rojams, jo nav pakalpojumu, ko neatkar?ga grupa, k? paredz?ts ?aj? norm?, sniedz saviem dal?bniekiem.

44. L?dz ar to uz ceturto prejudici?lo jaut?jumu ir j?atbild t?d?j?di, ka neatkar?gai personu grupai PVN direkt?vas 132. panta 1. punkta f) apak?punkta izpratn? nav j?b?t juridiskai personai, bet gan nodok?a maks?t?jam ??s direkt?vas 9. panta 1. punkta izpratn?. Koncerns, ko veido saist?tas sabiedr?bas, k? t?ds ?im nosac?jumam neatbilst.

2) Par pirmo, otro, tre?o un sesto prejudici?lo jaut?jumu – piem?ro?anu “p?rrobe?u” grupai

45. Ar pirmo, otro, trešo un sesto prejudiciālo jautājumu iesniedzītiesa būtībā vālas uzzināt, vai un ar kādiem nosacījumiem grupai, kas darbojas pārobežu mērogā, var tikt piemērots PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunkta paredzētais atbrīvojums no nodokļa.

46. Tālab – kā norādījusi arī Vācijas Federatīvā Republika – vispirms jānoskaidro, vai uzņēmumiem, kuri sniedz no nodokļa atbrīvotus finanšu pakalpojumus PVN direktīvas 135. panta izpratnē, šīs PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunkta paredzētais atbrīvojums no nodokļa ir vispār piemērojams. Kā esmu pamatojusi savos secinājumos lietā *Aviva* (28), tas tātad nav. PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunkts, ņemot vērā tās vietu šīs direktīvas sistēmā un tās izstrādes vēsturi, attiecas tikai uz nodokļu maksātāju grupām, kuras veic no nodokļa atbrīvotus darījumus atbilstoši PVN direktīvas 132. pantam. Finanšu pakalpojumi nav to skaitā.

47. Lai kā arī nebūtu, no PVN direktīvas nav arīdzan secināms, ka tās 132. panta 1. punkta f) apakšpunkta paredzētais atbrīvojums no nodokļa būtu piemērojams pārobežu mērogā. Tas – kā esmu pamatojusi savos secinājumos lietā *Aviva* (29) – izriet jau no Sestās direktīvas. Turklāt tas izriet arī no grātibūm, kas rastos saistībā ar to, ka PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunkta normas tiesiskā sastāva pazīmes novērtētu vairākas dalībvalstis. Iznākums būtu tāds, ka vienas dalībvalsts nodokļu ieņēmumi būtu atkarīgi no (mainīgām) situācijām un nepārbaudāmiem vērtējumiem citās dalībvalstīs (vai pat trešajās valstīs). Tas radītu būtiskas praktiskas problēmas, būtu pretrunā Savienības tiesību principam par dalībvalstu kompetenci attiecībā uz nodokļu ieņēmumiem savā teritorijā (30) un tādējādi varētu arī attaisnot iespējamu PVN direktīvas izraisītu pamatbrīvību aizskārumu.

3) Par piekto prejudiciālo jautājumu – izmaksām piemēroto uzcenojumu 5 % apmērā

48. Ar piekto prejudiciālo jautājumu iesniedzītiesa būtībā vālas uzzināt, vai PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunkta paredzētais atbrīvojums no nodokļa ir piemērojams arī tad, ja nodokļa maksātājs atbilstoši tās dalībvalsts noteikumiem par tiešo nodokļu piemērošanu, kurā tas ir dibināts, cenu par saviem pakalpojumiem ir aprēķinājis, balstoties uz izmaksām, kam pieskaitāts uzcenojums – konkrētajā gadījumā 5 % apmērā.

49. Atbilstoši PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunktam grupas sniegts pakalpojums tiek atbrīvots vienīgi tajā gadījumā, ja grupa saviem dalībniekiem pieprasa “tikai [...] precīzi atmaksāt savu daļu kopīgajos izdevumos”.

50. Ja šajā lietā tiek konstatēts, ka bija jāmaksā vairāki nekā izdevumi šīs tiesību normas izpratnē – kā to ir norādījusi iesniedzītiesa –, šīs atbrīvojuma no nodokļa piemērošanas nosacījums tādējādi nav izpildīts.

51. Cit?di var?tu b?t tikai tad, ja PVN direkt?vas 132. panta 1. punkta f) apakšpunkt? lietotais izdevumu j?dziens ietver ar? uz??m?ja algas izdevumu elementu, kas, iesp?jams, tiek atspogu?ots uzcenojum?, kurš tiek piem?rots faktiskaj?m izmaks?m par pakalpojuma sniegšanu. Ta?u tas ir visnota? apšaub?mi. Pirmk?rt, š?da interpret?cija ir pretrun? normas redakcijai gandr?z vis?s valod?s. “Atmaks?šana” [v?cu valod? “Erstattung”] (31) vai pat atmaks?šana atpaka? (32) vai atpaka?atdošana (33) parastaj? valodas lietojum? ietver tikai izdoto, nevis algu. Uz??m?ja algas ?emšana v?r? turkl?t nav ar? savietojama ar PVN direkt?vas 132. panta 1. punkta f) apakšpunkt? paredz?t? atbr?vojuma no nodok?iem m?r?i, kuru esmu izkl?st?jusi savos secin?jumos liet? Aviva (34). Tas ir cita atbr?vojuma no nodok?a paplašin?šana, attiecinot to uz iepriekš?ju posmu, jo nodok?a maks?t?ji savstarp?ji sadarbojas ar konkurenci saist?tu iemeslu d???. Doma par uz??m?ja algu k? grupas izdevumu elementu nav savietojama ar nelabv?l?ga konkurences apst?k?a nov?ršanu.

52. L?dz ar to uz piekto prejudici?lo jaut?jumu ir j?atbild t?d?j?di, ka PVN direkt?vas 132. panta 1. punkta f) apakšpunkt? paredz?tais atbr?vojums no nodok?a nav piem?rojams, ja par pakalpojumu tiek maks?ta atl?dz?ba, kura p?rsniedz raduš?s izmaksas. T? tas ir ar? tad, ja saska?? ar noteikumiem par tiešo nodok?u piem?rošanu tiek maks?ts vienk?ršs izmaks?m piem?rots pauš?ls uzcenojums.

VI – Secin?jumi

53. ?emot v?r? iepriekš min?to, es ierosinu Tiesai uz Administrat?v?s apgabaltiesas l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu atbild?t š?di:

1) neatkar?gai personu grupai PVN direkt?vas 132. panta 1. punkta f) apakšpunkta izpratn? nav j?b?t juridiskai personai, bet gan nodok?a maks?t?jam t?s 9. panta 1. punkta izpratn?. Koncerns, ko veido saist?tas sabiedr?bas, k? t?ds šim nosac?jumam neatbilst;

2) PVN direkt?vas 132. panta 1. punkta f) apakšpunkts apl?kojamaj? kontekst? attiecas tikai uz nodok?u maks?t?ju grup?m, kuras veic no nodok?a atbr?votus dar?jumus atbilstoši t?s 132. panta 1. punktam. T?d?j?di finanšu pakalpojumus sniedzošu uz??mumu grupas t?s 132. panta 1. punkta f) apakšpunkta piem?rošanas jom? neietilpst;

3) neatkar?ga personu grupa var sniegt no nodok?a atbr?votus pakalpojumus tikai tiem dal?bniekiem, uz kuriem attiecas viena un t? pati, proti, t?s, ties?bu sist?ma;

4) PVN direkt?vas 132. panta 1. punkta f) apakšpunkt? paredz?tais atbr?vojums no nodok?a nav piem?rojams, ja par pakalpojumu tiek maks?ta atl?dz?ba, kura p?rsniedz raduš?s izmaksas. T? tas ir ar? tad, ja saska?? ar noteikumiem par tiešo nodok?u piem?rošanu tiek maks?ts vienk?ršs izmaks?m piem?rots pauš?ls uzcenojums.

1 Ori?in?lvaloda – v?cu.

2 OV 2006, L 347, 1. lpp.

3 Spriedumi, 1989. gada 15. j?nijs, *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).

4 Proti, š? lieta, k? ar? lietas C?274/15 (Komisija/Luksemburga), C?605/15 (Aviva) un C?616/15 (Komisija/V?cija).

5 Lietas numurs Ties? C?605/15.

6 Šai ties?bu normai atbilda pašlaik jau atcelt?s Padomes 1977. gada 17. maija Sest?s direkt?vas 77/388/EEK par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma: vienota apr??inu b?ze (OV 1977, L 145, 1. lpp.; turpm?k tekst? – “Sest? direkt?va”), 13. panta A da?as 1. punkta f) apakšpunkta noteikums. Šaj? liet? ir j??em v?r? ar? attiec?b? uz to izstr?d?t? Tiesas judikat?ra.

7 Skat. it ?paši spriedumus, 1982. gada 19. janv?ris, *Becker* (8/81, EU:C:1982:7, 25. punkts), 1989. gada 22. j?nijs, *Costanzo* (103/88, EU:C:1989:256, 29. punkts), 2002. gada 10. septembris, *K?ggle* (C?141/00, EU:C:2002:473, 51. punkts) un 2016. gada 7. j?lijs, *Ambisig* (C?46/15, EU:C:2016:530, 16. punkts); skat. ar? spriedumu, 1974. gada 4. decembris, *Van Duyn* (41/74, EU:C:1974:133, 12. punkts).

8 Skat. it ?paši spriedumus, 1994. gada 23. febru?ris, *Comitato di coordinamento per la difesa della cava u.c.* (C?236/92, EU:C:1994:60, 9. punkts), 2006. gada 26. oktobris, *Pohl?Boskamp* (C?317/05, EU:C:2006:684, 41. punkts), 2010. gada 1. j?lijs, *Gassmayr* (C?194/08, EU:C:2010:386, 45. punkts), 2014. gada 15. maijs, *Almos Agr?rk?lkereskedelmi* (C?337/13, EU:C:2014:328, 32. punkts) un 2016. gada 7. j?lijs, *Ambisig* (C?46/15, EU:C:2016:530, 17. punkts).

9 Šaj? zi?? attiec?b? uz citu atbr?vojumu no nodok?a skat. spriedumu, 2013. gada 28. novembris, *MDDP* (C?319/12, EU:C:2013:778, 49. punkts).

10 Spriedums, 2015. gada 16. j?lijs, *Larentia + Minerva un Marenave Schiffahrt* (C?108/14 un C?109/14, EU:C:2015:496, 50. punkts).

11 Skat. spriedumu, 2003. gada 20. novembris, *Taksatorringen* (C?8/01, EU:C:2003:621, 59. punkts).

12 Spriedumi, 1994. gada 23. febru?ris, *Comitato di coordinamento per la difesa della cava u.c.* (C?236/92, EU:C:1994:60, 10. punkts), 1996. gada 17. septembris, *Cooperativa Agricola Zootechnica S. Antonio u.c.* (no C?246/94 l?dz C?249/94, EU:C:1996:329, 19. punkts), 1997. gada 29. maijs, *Klattner* (C?389/95, EU:C:1997:258, 33. punkts) un 2010. gada 1. j?lijs, *Gassmayr* (C?194/08, EU:C:2010:386, 45. punkts).

13 Šaj? zi?? skat. it ?paši spriedumus, 1983. gada 25. janv?ris, *Smit Transport* (126/82, EU:C:1983:14, 11. punkts), 1997. gada 4. decembris, *Kampelmann u.c.* (no C?253/96 l?dz C?258/96, EU:C:1997:585, 38. punkts), 2004. gada 9. septembris, *Meiland Azewijn* (C?292/02, EU:C:2004:499, 61. punkts), 2012. gada 19. decembris, *Orfey* (C?549/11, EU:C:2012:832, 53. punkts) un 2015. gada 6. oktobris, *T?Mobile Czech Republic un Vodafone Czech Republic* (C?508/14, EU:C:2015:657, 53. punkts).

14 Skat. š?s normas otro da?u, kura atbilst Sest?s direkt?vas 4. panta 5. punkta otrajai da?ai.

15 Skat. spriedumus, 1989. gada 17. oktobris, *Comune di Carpaneto Piacentino u.c.* (231/87 un 129/88, EU:C:1989:381, 32. un 33. punkts), k? ar? 2006. gada 8. j?nijs, *Feuerbestattungsverein Halle* (C?430/04, EU:C:2006:374, 31. punkts) par Sest?s direkt?vas 4. panta 5. punkta otro da?u.

16 Skat. it ?paši spriedumus, 1999. gada 25. febru?ris, *CPP* (C?349/96, EU:C:1999:93, 15. punkts), 2007. gada 14. j?nijs, *Horizon College* (C?434/05, EU:C:2007:343, 15. punkts), 2013. gada 21. febru?ris, *Žamberk*, (C?18/12, EU:C:2013:95, 17. punkts) un 2015. gada 2. j?lijs, *De Fruytier*

(C-334/14, EU:C:2015:437, 17. punkts).

17 Skat. it ?paši spriedumus, 1990. gada 8. februāris, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe* (C-320/88, EU:C:1990:61, 7. punkts), 2005. gada 15. decembris, *Centralan Property* (C-63/04, EU:C:2005:773, 62. punkts) un 2015. gada 3. septembris, *Fast Bunkering Klaipėda* (C-526/13, EU:C:2015:536, 51. punkts).

18 Skat. spriedumu, 2003. gada 20. novembris, *Taksatorringen* (C-8/01, EU:C:2003:621, 58.–65. punkts).

19 Attiecībā uz šo pētāmo pastāvīgajai judikatūrai atbilstošu principu skat. tikai spriedumus, 1990. gada 26. jūnijs, *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. jūlijs, *De Fruytier* (C-334/14, EU:C:2015:437, 18. punkts).

20 Spriedums, 1989. gada 15. jūnijs, *Stichting Uitvoering Financiële Acties* (348/87, EU:C:1989:246, 13. un 14. punkts) par Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta f) apakšpunktu.

21 Skat. manus 2016. gada 6. oktobrī sniegtos secinājumus lietā C-274/15 (49. un nākamie punkti).

22 Skat. arī spriedumus, 2000. gada 27. janvāris, *Heerma* (C-23/98, EU:C:2000:46, 8. punkts) un 2015. gada 29. septembris, *Gmina Wrocław* (C-276/14, EU:C:2015:635, 28. punkts); šajā ziņā skat. arī spriedumu, 2015. gada 16. jūlijs, *Larentia + Minerva* un *Marenave Schiffahrt* (C-108/14 un C-109/14, EU:C:2015:496, 37. punkts), kas šajā ziņā šiet attiecināms uz PVN direktīvas 9. pantu.

23 Spriedumi, 1987. gada 26. marts, Komisija/Nīderlande (235/85, EU:C:1987:161), 1991. gada 25. jūlijs, *Ayuntamiento de Sevilla* (C-202/90, EU:C:1991:332) un 2009. gada 12. novembris, Komisija/Spānija (C-154/08, EU:C:2009:695).

24 Spriedumi, 2000. gada 27. janvāris, *Heerma* (C-23/98, EU:C:2000:46) un 2007. gada 18. oktobris, *van der Steen* (C-355/06, EU:C:2007:615).

25 Spriedumi, 2006. gada 23. marts, *FCE Bank* (C-210/04, EU:C:2006:196) un 2014. gada 17. septembris, *Skandia America (USA)* (C-7/13, EU:C:2014:2225), abi par sabiedrības filiāli, kār 2015. gada 29. septembris, *Gmina Wrocław* (C-276/14, EU:C:2015:635) – par pašvaldības iestādi.

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

27 Šajā ziņā skat. enerģētiskā N. Jāskinena [*N. Jääskinen*] secinājumus lietā *Gmina Wrocław* (C-276/14, EU:C:2015:431, 46. punkts), kār spriedumu, 2015. gada 29. septembris, *Gmina Wrocław* (C-276/14, EU:C:2015:635, 38. punkts); skat. arī spriedumus, 2006. gada 23. marts, *FCE Bank* (C-210/04, EU:C:2006:196, 37. punkts) un 2014. gada 17. septembris, *Skandia America (USA)* (C-7/13, EU:C:2014:2225, 26. punkts), kuros tiek izmantots sabiedrības pašu kapitāla esamības kritērijs.

28 Skat. manus šajā pašā datumā sniegtos secinājumus lietā C-605/15 (19. un nākamie punkti).

29 Skat. manus šajā pašā datumā sniegtos secinājumus lietā C-605/15 (36. un nākamie

punkti).

30 Vispārīgi par teritorialitātes principu skat. spriedumus, 2011. gada 29. novembris, *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785, 46. punkts), 2009. gada 17. septembris, *Glaxo Wellcome* (C-182/08, EU:C:2009:559, 82. punkts un nākamie punkti), 2012. gada 5. jūlijs, *SIAT* (C-318/10, EU:C:2012:415, 45. un 46. punkts), par teritorialitātes principu PVN tiesībās skat. arī spriedumu, 2013. gada 12. septembris, *Le Crédit Lyonnais* (C-388/11, EU:C:2013:541, 42. punkts).

31 [Vācu valodā “genaue Erstattung”], angļu valodā “exact reimbursement”, franču valodā “remboursement exact”, zviedru valodā “ersättning”, spāņu valodā “reembolso exacto”, latviešu valodā “precīzi atmaksāt” un poļu valodā “zwrotu przypadający”.

32 Holandiešu valodā “terugbetaling”.

33 Itāļu valodā “rimborso”, bulgāru valodā “???????????????? [..] ??????”, skat. uz “kompensāciju” norādīto dāņu valodas redakciju “godtgørelse”, kas vienīgā šī liet esam plašāka.

34 Skat. manus šajā pašā datumā sniegtos secinājumus lietā C-605/15 (20. un 21. punkts).