

Pagaidu versija

ENERĢĻADVOKĀTES JULIANAS KOKOTES [JULIANE KOKOTT] SECINĀJUMI,

sniegti 2017. gada 1. martā (1)

Lieta C-605/15

Minister Finansów

pret

Aviva Towarzystwo Ubezpieczeń na Życie S.A. w Warszawie

(Naczelny Sąd Administracyjny (Augstākā administratīvā tiesa, Polija) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Nodokļu tiesību akti – Tiesību akti pievienotās vārtības nodokļa jomā – Neatkarīgās personu grupas atbrīvojums no nodokļa atbilstoši PVN direktivas 132. panta 1. punkta f) apakšpunktam – Piemērošana apdrošināšanas pakalpojumiem – Piemērošana pārobežu grupām – Konkurences izkropojuma neesamības vārtījums – Dalībvalstu pienākums precīzāk konkretizēt direktivas normu, kurai ir tieša iedarbība

I. Ievads

1. Saistībā ar šo lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu Tiesa no jauna aplūko Padomes 2006. gada 28. novembra Direktivas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vārtības nodokļa sistēmu (2) (turpmāk tekstā – “PVN direktīva”) 132. panta 1. punkta f) apakšpunktu. Šā tiesību norma ir viens no vāļ neizskaidrotajiem atbrīvojumiem no nodokļa. Ar to un tās faktiskā sastāva priekšnosacījumiem Tiesa pārdzjos gadu desmitos ir nodarbojusies tikai trīs reizes (3). Bet šobrīd Tiesa izskata vienlaikus dzetras lietas (4), kas attiecas uz dzādzdiem šā atbrīvojuma no nodokļa aspektiem.

2. Ldzdzg tiesvedībā *DNB Banka* (5) primāri ir jdzizlemj, kas vispāri ir grupa PVN direktivas 132. panta 1. punkta f) apakšpunkta izpratnē. Savukārt šai tiesvedībāi ir nozīme saistībā ar PVN direktivas 132. panta 1. punkta f) apakšpunkta materiālo (attiecināšana ar dz uz apdrošināšanu) un teritoriālo (tā dzvādzs pārobežu grupas) piemērošanas jomu un konkurences izkropojuma neesamības noteikšanu. Turklāt ir jdsniedz atbilde uz jautājumu par to, vai dalībvalstij šajā lietā ir pienākums transponēt savas valsts tiesības vairāk nekā atbrīvojuma no nodokļa tekstu.

II. Atbilstošās tiesību normas

A. Savienības tiesības

3. Savienībā pievienotās vārtības nodoklis (PVN) tiek iekasēts atbilstoši PVN direktīvai. PVN direktīvas 11. panta 1. punkta daļbvalstī ir dota šāda iespēja:

“Apspriedusies ar padomdevēju komiteju pievienotās vārtības nodokļa jautājumos (turpmāk – “PVN komiteja”), katra daļbvalsts par vienu nodokļa maksājumu var uzskatīt personas, kuras veic uzņēmējdarbību attiecīgās daļbvalsts teritorijā un kuras, kaut arī juridiski neatkarīgas, ir cieši saistītas cita ar citu finansiāli, saimnieciski un organizatoriski.”

4. Atbilstoši PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunktam daļbvalstīs atbrīvo no PVN šādas darbības:

“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 daļbniekiem pakalpojumus, kas tieši nepieciešami to darbības veikšanai, ja šīs grupas tikai pieprasa no saviem daļbniekiem precīzi atmaksāt savu daļu kopīgajos izdevumos, ja vien atbrīvojums neradītu konkurences izkropojumu”.

5. PVN direktīvas 131. pantā kā vispārīgs noteikums arī attiecībā uz iepriekš minēto atbrīvojumu no nodokļa ir noteikts:

“Šīs sadaļas 2. līdz 9. nodaļā paredzētos atbrīvojumus, neskarot citus Kopienas noteikumus, piemēro saskaņā ar noteikumiem, ko daļbvalstīs pieņem, lai nodrošinātu pareizu un godīgu šo atbrīvojumu piemērošanu un lai nepieautu nekādu iespējamu krāpšanu, izvairīšanos un āunprātīgu izmantošanu.”

B. Valsts tiesības

6. 2004. gada 11. marta Likuma par PVN (kodificēta redakcija 2011. gada *Polijas Republikas Oficiālajā Vēstnesī*, Nr. 177, 1054. pozīcija, ar grozījumiem; turpmāk tekstā – “Likums par PVN”) 43. panta 1. punkta 21. apakšpunkts ir paredzēts:

“No nodokļa atbrīvo: pakalpojumus, ko neatkarīgas personu grupas sniedz saviem daļbniekiem, kuru darbība ir atbrīvota no nodokļa vai attiecībā uz kuru darbību tie nav uzskatāmi par nodokļa maksātājiem, lai sniegtu šo grupu daļbniekiem pakalpojumus, kas tieši nepieciešami šīs no nodokļa atbrīvotās vai ar to neapliekamās darbības veikšanai, ja šīs grupas tikai pieprasa no saviem daļbniekiem atmaksāt izmaksas, kuru summa nepārsniedz viņu individuālo daļu šīs grupas kopīgajos izdevumos, kuri radušies kopīgās intereses, ja vien šīs atbrīvojums neizkropo konkurenci.”

III. Pamatlieta

7. Aviva koncerns (turpmāk tekstā – “koncerns”) Eiropā sniedz apdrošināšanas pakalpojumus un nodrošina tostarp arī pensijas prasības. Būtiska koncerna darbības joma ir ilgtermiņa uzkrājumi, fondu pārvaldīšana un apdrošināšana. Koncerns atbild par centru radīšanu kopīgiem pakalpojumiem izraudzītās Eiropas Savienības daļbvalstīs, kā arī šīs darbības veikšanu Eiropas Ekonomisko interešu grupas (6) (turpmāk tekstā – “EEIG”) formā. Šīs EEIG daļbniekiem ir jābūt tikai koncerna sabiedrībām, kas veic saimniecisku darbību apdrošināšanas jomā, tostarp *Aviva Towarzystwo Ubezpieczeń na Życie S.A.* no Varšavas (*Aviva* sabiedrība dzīvības apdrošināšanai, a/s: turpmāk tekstā – “Aviva”).

8. Kopīgo pakalpojumu centriem ir jāsniedz pakalpojumi, kas tieši nepieciešami grupas

dalībnieku (EEIG dalībnieku) apdrošināšanas darbības veikšanai. It īpaši tie var būt personāla vadības pakalpojumi, finanšu un grāmatvedības pakalpojumi, informātikas pakalpojumi, pārvaldības pakalpojumi, klientu atbalsta dienesta pakalpojumi un jaunu produktu izstrādes pakalpojumi.

9. EEIG dalībniekiem ir jāveic nodokļa atbrīvota vai attiecīgi no tās darbības jomas izslēgta darbība. Tomēr ir iespējams, ka daži no tiem (tostarp Aviva) veic ar nodokli apliekamas darbības kā papildu darbības vai blakusdarbības (piemēram, gadījuma rakstura telpu iznomāšana, citu palīgpakalpojumu sniegšana). EEIG pakalpojumi tiek sniegti tikai grupas sabiedrībā, kas veic uzņēmējdarbību Eiropas Savienībā. Minētās darbības, kas būtu jāsniedz EEIG, pašlaik veic atsevišķas grupas sabiedrības, kuras veic uzņēmējdarbību 12 valstīs.

10. Iesniedzējtiesa uzskata, ka tādējādi tas, ka koncerna sabiedrības, tostarp sabiedrības, kas veic uzņēmējdarbību Polijā, izmantos EEIG pakalpojumus, principā nemaina no tām pakalpojumu sniedzējiem pirkto pakalpojumu apjomu, kāds ir raksturīgs koncernam. EEIG nedrīkst būt peļņa no savas darbības, jo tas būtu pretrunā Regulas par EEIG 3. pantam, saskaņā ar kuru EEIG mērķis nav gūt sev peļņu.

11. Ēmot vērā šos faktus, Aviva vērsās pie finanšu ministra (turpmāk tekstā – “nodokļu iestāde”) ar pieteikumu rakstveidā interpretēt jautājumu, vai minētā EEIG (kas veic uzņēmējdarbību kaut kur Savienībā, bet ne Polijā) darbība atbilstoši PVN likuma 43. panta 1. punkta 21. apakšpunktam ir atbrīvojama no PVN. It īpaši Aviva vēlējās uzzināt, vai tādējādi EEIG dalībniekiem, kas veic uzņēmējdarbību Polijā un kas kā sabiedrības veic saimniecisku darbību apdrošināšanas nozarē, nav pienākuma atbilstoši apvērstīt nodokļa iekasāšanas sistēmas mehānismam aprēķināt un paziņot maksājamo PVN par izdevumiem, ko tiem uzliek EEIG. Aviva uzskata, ka uz šo jautājumu ir jāatbild apstiprinoši.

12. 2013. gada 14. marta lēmumā, kurā bija sniegta individuāla interpretācija, nodokļu iestāde norādīja, ka šis viedoklis ir nepareizs. Tā secināja, ka nav izpildīts pārdzījis Likuma par PVN 43. panta 1. punkta 21. apakšpunktā minētais atbrīvojuma kritērijs, proti, konkurences neizkropošana.

13. Nodokļu iestāde atsaucās uz Tiesas judikatūru, it īpaši uz spriedumu lietā *Taksatorringen* (7). Tā konstatēja, ka šajā lietā ir faktiski draudi, ka tiks izkropota konkurence. Ja EEIG piemēro atbrīvojumu, tā sev rada privilēģiju stāvēt tirgū.

14. Prasība *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie* (Vojevodistes administratīvā tiesa Varšavā, Polijā) (turpmāk tekstā – “pirmās instances tiesa”) Aviva lūdz atcelt lēmumu, kurā ir ietverta nodokļu iestādes interpretācija; lūgums tika apmierināts. Saskaņā ar pirmās instances tiesas 2013. gada 30. decembra spriedumu EEIG atbilst visiem nosacījumiem, lai tiktu piemērots PVN likuma 43. panta 1. punkta 21. apakšpunktā norādītais atbrīvojums. Nodokļu iestāde iesniedza kasācijas sūdzību par pirmās instances tiesas spriedumu.

IV. Tiesvedība Tiesā

15. *Naczelny Sąd Administracyjny* (Augstākā administratīvā tiesa, Polijā) Varšavā, kuras izskatīšanā bija lieta, 2015. gada 17. novembrī Tiesai atbilstoši LESD 267. pantam uzdeva šādus jautājumus prejudiciāla nolikuma sniegšanai:

“1) Vai tās valsts tiesiskais regulējums par neatkarīgas personu grupas atbrīvojumu no PVN, kurā nav paredzēti nosacījumi vai procedūras attiecībā uz konkurences izkropojuma kritērija izpildi, ir saderīgs ar PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunktu saistībā ar PVN direktīvas 131. pantu, kā arī efektivitātes, tiesiskās noteiktības un tiesiskās paatvības

principiem?

2) Kādi kritēriji ir jāpiemēro, novērtējot, vai ir izpildīts PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunktā paredzētais konkurences izkropojuma kritērijs?

3) Vai, atbildot uz otro jautājumu, ir nozīme tam, ka neatkarīga personu grupa sniedz pakalpojumus tiem dalībniekiem, uz kuriem attiecas dažādu dalībvalstu tiesību sistēmas?”

16. Par šiem jautājumiem Aviva, Polijas Republika, Vācijas Federatīvā Republika, Nīderlande, Apvienotā Karaliste, kā arī Eiropas Komisija ir iesniegušas rakstveida apsvērumus un, izņemot Apvienoto Karalisti un Nīderlandi, piedalījušās 2016. gada 7. decembra tiesas sēdē.

V. Juridiskais vērtējums

A. Par otro un trešo prejudiciālo jautājumu

17. Otrais un trešais jautājums attiecas uz PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunkta faktiskā sastāva pazīmi, un līdz ar to tie ir jāpārbauda pirmie un kopā. Šajā ziņā iesniedzējtiesa līdz ar to vēlās uzzināt, kā ir jāinterpretē faktiskā pazīme par “konkurences izkropojuma” neesošu un faktiskā pazīme par “grupu”, ja tā sniedz pārrobežu pakalpojumus saviem dalībniekiem.

18. Tas vispirms prasa atbildēt uz jautājumu par to, vai tā apdrošināšanas sabiedrību grupa kā Aviva ietilpst PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunkta normas par atbrīvojumu no nodokļa materiālajā piemērošanas jomā (par to 1. sadaļā). Turklāt jānoskaidro, vai PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunkts ir tiesību norma par atbrīvojumu no nodokļa ar pārrobežu iedarbību (par to 2. sadaļā) un kā ir jāinterpretē (negatīvā) faktiskā sastāva pazīme par neesošu “konkurences izkropojumu” (par to 3. sadaļā).

1. Par materiālo piemērošanas jomu

a) Teksts un jēga, un mērķis

19. PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunkta tekstā nav precizēts, vai tiesību normas par atbrīvojumu no nodokļa piemērošanas jomā ietilpst visas vai tikai noteiktas grupas. Bet, iespējams, ka atbilstošu atbildi var sniegt, pamatojoties uz atbrīvojuma no nodokļa jēgu un mērķi.

20. Man šķiet, ka PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunkta mērķis – kas atbilst enerģētiskajam Ž. Mišo [J. Mischo] viedoklim (8) un pašas Tiesas judikatūrai (9) – ir šāds: ir jānovērš nelabvēlīgi konkurences apstākļi tam, kas, piemēram, uzņēmuma apmēra dēļ ir spiests iepirkt pakalpojumus, salīdzinājumā ar to, kuram pakalpojumus var sniegt paša darbinieki vai kurš tos var saņemt PVN grupas ietvaros.

21. Nelabvēlīgi konkurences apstākļi, kas jākompensē ar atbrīvojumu, rodas šādi: proti, tam, kas piedāvā noteiktus no nodokļa atbrīvotus pakalpojumus, ir jāsedz PVN par iepriekšējiem pakalpojumiem. Ja nebūtu PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunktā paredzētā atbrīvojuma, tas notiktu arī tad, ja viš būtu spiests sadarboties ar citiem komersantiem kopējā struktūrā, kas veic vajadzīgās darbības šo (no nodokļa atbrīvoto) pakalpojumu sniegšanai. Attiecinot nodokļa atbrīvojumu arī uz kopā sniegtiem iepriekšējiem pakalpojumiem, sākotnējais pakalpojuma atbrīvojums no nodokļa aptver tieši pašu pievienoto vērtību kā konkurentam, kuram iepriekšējo pakalpojumu ir snieguši paša darbinieki. Tādējādi galapatērētājs izmanto atbrīvojumu no nodokļa arī tad, ja uzņēmumi, kas ir atbrīvoti no nodokļa apvienošanās grupā, sniedz noteiktus iepriekšējos pakalpojumus, kas ir tieši ieplūduši tā sniegtajam no nodokļa

atbrīvotaj? pakalpojumi?. Tādējādi, atšķirībā no Komisijas uzskata tiesas spriedums, PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunkts nav pretrunā neitralitātes principam, bet drīzāk kompensācija nelabvēlīgu konkurences stāvokli nodokļu maksātājiem, kas daļēji savos resursos.

22. Atbrīvojumi no nodokļa atbilstoši Tiesas pastāvīgajai judikatūrai ir jāinterpretē šauri, turklāt interpretācijai ir jābalstās uz tiesību normas jēgu un mērķi, un iedarbību (10). Tā kā PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunkta mērķis ir paplašināt citus atbrīvojumus no nodokļa, tad atbilde uz jautājumu, kādas grupas ir jāietver, ir jābalsta uz grupas daļēniem no nodokļa atbrīvotā darbības, kura jāpaplašina, mērķi.

23. Apdrošināšanas pakalpojumi ir atbrīvoti no PVN, jo darījumiem jau tiek uzlikts apdrošināšanas nodoklis, ko maksā arī patērētāji (11). Tādējādi tiek likvidēta divu nodokļu veidu tieša konkurence, *sniedzot izejošo pakalpojumu*. Lai novērstu konkurences situāciju izejošiem pakalpojumiem, *Aviva* nav obligāti jāatbrīvo no nodokļa ienākšie pakalpojumi, kā šajā gadījumā – EEIG pakalpojums.

24. Tas pats attiecas uz banku pakalpojumu atbrīvojumu. Tā mērķi Tiesa galvenokārt saskata apstākļos, ka ir jānovērš grūtības, kas ir saistītas ar nodokļa bāzes un atskaites nodokļa apmēra noteikšanu (12). Ar šīs mērķis nav noteicots iepriekšjo pakalpojumu atbrīvošanai, jo attiecībā uz pakalpojumiem, ko EEIG sniedz *Aviva*, tik un tā nav iespējams atskaitēt priekšnodokli par tās darbību, kas ir atbrīvota no nodokļa. Līdz ar to šeit nerodas nošķiršanas problēma.

b) *Sistēmiskā interpretācija*

25. No sistēmiskā viedokļa var konstatēt, ka PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunkts nav vispārīga tiesību norma visiem atbrīvojumiem no nodokļa, kāds ir PVN direktīvas 131. pants. PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunkts nav iekļauts IX sadaļā (Atbrīvojumi) 1. nodaļā “Vispārīgi noteikumi”.

26. Turpretim likumdevējs PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunktā ir iekļāvis 2. nodaļā “Atbrīvojumi konkrētām darbībām sabiedrības interesēs”. PVN direktīvas 132. panta 1. punktā ietvertajiem atbrīvojumiem no nodokļa ir jāatbrīvo sabiedrības interesēs šo piegāžu un citu pakalpojumu patērētāji no pievienotās vērtības nodokļa – gan tad, ja pakalpojumi parasti tiek sniegti trešajām personām (piemēram, g) punkts – sociālā aprūpe), gan arī, lai nesadrdzinātu veselības pamataprīes izmaksas (piemēram, b) un c) punkts) un lai padarītu lētāku sabiedrībai vajadzīgo izglītību (piemēram, i) un j) punkts).

27. Attiecībā uz šiem nodokļu atbrīvojumiem sabiedrības interesēs ir saprotams, ka noteiktos apstākļos tiek atbrīvoti arī tie ienākšie pakalpojumi, ko sniedz šādu uzņēmumu grupa darba dalīšanas sadarbības ietvaros un kas ir domāti tieši šiem no nodokļa atbrīvotajiem darījumiem. Tas vēl jo vairāk tā ir tāpēc, ka uz sabiedrības interesēm vērstās nozarēs retāk tiek izmantots tās instruments kā PVN grupa (PVN direktīvas 11. pants).

28. To nenoliedz – pretēji Komisijas uzskatam – arī PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunkta rašanās vēsture. Tiktāl Komisijas iebildumi attiecas tikai uz vienu Komisijas piedāvātu un likumdošanas procesā noraidītu atbrīvojumu no nodokļa grupu. Šo priekšlikumu likumdevējs burtiski ir paplašinājis attiecībā uz pašreizējo PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunkta redakciju. Tātad ar šo paplašināšanu PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunktā nekādas nemainības no sistēmiskā viedokļa. Šā nostāja arī netika grozīta 2006. gadā ar jauno Sestās direktīvas redakciju kā PVN direktīvu.

29. Acīmredzot, likumdevējs gribēja ietvert ne tikai grupas, bet arī izglītības iestāžu u.c. grupas. Tomēr no rašanās vēstures neizriet, ka būtu jāietver arī banku vai apdrošinātāju grupas.

Ar? pati Tiesa atbr?vojuma no nodok?a norm?m vietai sist?m? pieš?ir noz?mi saist?b? ar interpret?ciju (13).

30. K? apgalvo V?cijas Federat?v? Republika, š?iet, ka v?l pirms dažiem gadiem ar? Komisij? vald?ja viedoklis, ka likumdev?jam ir j?ievieš atbilstošs atbr?vojuma no nodok?a paplašin?jums attiec?b? uz banku un apdrošin?šanas nozari (14), kam – k? Komisija atzina tiesas s?d? – Padome nepiekrīta. Sist?misk? PVN direkt?vas 132. panta 1. punkta f) apakšpunkta izk?rtojuma d?? šis likumdev?ja l?mums nevar tikt ignor?ts, interpret?jot šo normu par atbr?vojumu no nodok?a paplašin?ti (15). Dr?z?k Eiropas likumdev?jam ir j??auj izlemt, vai tas v?las š?di paplašin?t PVN direkt?vas 135. pant? paredz?to atbr?vojumu no nodok?a.

31. Š?dai interpret?cijai pretrun? nav ar? spriedums liet? *Taksatorringen* (16), lai gan tas ir tais?ts saist?b? ar apdrošin?šanas sabiedr?bu grupu. Tiesai taj? tika uzdoti jaut?jumi tikai par faktisk? sast?va paz?mes “ietekme uz konkurenci” interpret?ciju, un ac?mredzami t? ar? atbild?ja tikai uz šo jaut?jumu (17).

c) *Neitralit?tes principa p?rk?puma neesam?ba*

32. Atbr?vojuma no nodok?a liegšana grup?m nav pretrun? PVN ties?bu neitralit?tes principam. Pirmk?rt, neitralit?tes princips noz?m?, ka nodok?u maks?t?js (uz??mums) k? nodok?u kreditora pal?gs nodok?u iekas?t?ja lom? ir j?atbr?vo no gal?g? PVN nastas ?rpus priv?t? galapat?ri?a, ja vien paš? komercdarb?b? tiek veikti (princip?) ar nodokli apliekami dar?jumi (18). Tam šeit nav noz?mes. Otrk?rt, tas aizliedz atš?ir?gu attieksmi attiec?b? uz PVN ietur?šanu pret komersantiem, kas veic vien?das darb?bas (19).

33. Atš?ir?g? attieksme pret grup?m, kas ietilpst PVN direkt?vas 132. panta piem?rošanas jom?, un pret t?m, kas taj? neietilpst, ir balst?ta uz to darb?bu sabiedr?bas interes?s. Tas k? noš?iršanas krit?rijs attiec?b? uz neitralit?tes principu nav apstr?dams.

34. Par labu atbr?vojuma no nodok?a šaurai interpret?cijai bez ties?b?m atskait?t priekšnodokli liecina ar? tas, ka, tuv?k apl?kojot, tas var izkrop?ot konkurenci. Proti, tas noteiktos apst?k?os rada stimulu maksim?li samazin?t savu PVN nastu ar t? d?v?to “Insourcing”¹⁰, tas ir, darb?bu iek?aušanu sav? uz??mum?, jo gala pat?r?t?ja atbr?vojuma no nodok?a nastas apm?rs ir atkar?gs no t?, cik liels PVN slogs ir pakalpojumu sniedzošajam uz??mumam. Tas zin?m? m?r? ir pretrun? principam, ka komersanti var izv?l?ties organiz?cijas modeli, kas vi?iem saimnieciski der vislab?k, nerisk?jot, ka vi?u dar?jumi tiks izsl?gti no atbr?vojuma (20).

35. Rezult?t? no PVN direkt?vas 132. panta 1. punkta f) apakšpunkta sist?misk?s vietas un m?r?a izriet, ka tas ir j?interpret? šauri un ka tas nav piem?rojams šeit apl?kotajai apdrošin?šanas sabiedr?bu grupai.

2. *Par grupas atbr?vojuma no nodok?a p?rrobežu iedarb?bu*

a) *Visp?r?gi jaut?jumi*

36. Gad?jum?, ja Tiesa uzskat?tu cit?d?k, ir j?izlemj, vai atbr?vojums no nodok?a PVN direkt?vas 132. panta 1. punkta f) apakšpunkt? ietver ar? p?rrobežu grupas pakalpojumus, ko t? sniedz saviem dal?bniekiem, kas veic uz??m?jdarb?bu cit?s dal?bvalst?s (vai trešaj?s valst?s). Šis jaut?jums rodas ar? gad?jum?, ja pati grupa veic uz??m?jdarb?bu trešaj? valst?.

37. *Prima facie* PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunkta formulējumā nav ietverts grupas dalībnieku un pašas grupas uzņēmējdarbības veikšanas vietas ierobežojums tikai attiecībā uz vienu dalībvalsti.

38. Turpretim citas PVN direktīvas normas likumdevējs ir skaidri ierobežojis attiecībā tikai uz vienu dalībvalsti. Tā atbilstoši PVN direktīvas 11. panta 1. punktam dalībvalsts var uzskatīt par nodokļu maksātājiem tikai tās personas, kas veic uzņēmējdarbību "attiecīgās dalībvalsts teritorijā". Ar PVN direktīvas 283. panta 1. punkta c) apakšpunktā ir paredzēts šāds teritoriāls ierobežojums, saskaņā ar kuru pašais regulējums maziem uzņēmumiem neattiecas uz nodokļa maksātāju, "kas neveic uzņēmējdarbību tās dalībvalsts teritorijā, kur maksājams PVN".

39. Izejot no pretpretības, no tā varētu secināt, ka PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunkts ir jāpiemēro pārrobežu gadījumos. No otras puses, pastāv arī tiesību normas, kuras ir piemērojamas tieši nodokļu maksātāja pārrobežu darbībā (skat. PVN direktīvas 148. panta e) punktu – "aviosabiedrības, kuras par samaksu darbojas galvenokārt starptautiskos maršrutos"). Tiklīdz šā uz formulējumu balstītā argumentācija nav acīmredzama.

40. Iepriekš minētais argumentācija tomēr, precīzāk iedziņinoties, ir pretrunā rašanās vēsturei (par to b) daļā), atbrīvojumu no nodokļa sistēmā (par to c) daļā), PVN direktīvas 11. panta 1. punkta vērtējumam (par to d) daļā) un PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunktā ietvertajai konkurences klauzulai (par to e) daļā). Visbeidzot, arī pamatbrīvības neapjaukt attiecībā PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunktā paredzēto atbrīvojumu no nodokļa uz pārrobežu grupu (par to f) daļā). Turklāt tā padarītu iespējamu dažādu nodokļa likmju vai, attiecīgi, nodokļu noteikšanas sistēmu izmantošanu (par to g) daļā).

b) *Atbrīvojuma no nodokļa vēsturiskā klasifikācija*

41. *Prima facie* nevar saskatīt, ka PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunkts būtu jāattiecinā tikai uz vienu dalībvalsti esošām grupām. Bet skatiens uz iepriekšējām tiesību normām – Sesto direktīvu (21) – paskaidro, kāpēc šāds ierobežojums, atšķirībā no PVN direktīvas 11. panta, nav atrodams pašā tekstā.

42. Normas pirms PVN direktīvas pieņemšanas PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums no nodokļa bija noteikts Sesto direktīvas 13. pantā. Tajā atbilstoši nosaukumam bija ietverti tikai "Atbrīvojumi valsts teritorijā". Atbilstoši preambulas 3. apsvērumam, pieņemot PVN direktīvu, ir pārstrādāta tikai struktūra un formulējumi, neradot vajadzību veikt būtiskas izmaiņas spēkā esošajos tiesību aktos. Tomēr izdarītie grozījumi ir izsmērēti uzskaitītā tiesību normā par direktīvas transponēšanu un stāšanās spēkā. Tajās nekas nav atrodams attiecībā uz PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunktu.

43. Līdz ar to, ņemot vērā Sesto direktīvu, var pieņemt, ka atbrīvojums no nodokļa valsts teritorijā ietver arī tikai grupu, kas veic uzņēmējdarbību valsts teritorijā, vai, attiecīgi, to dalībnieku pakalpojumus.

c) *Atbrīvojumu no nodokļa klasifikācija PVN direktīvā*

44. Par labu šai ierobežojošajai interpretācijai liecina arī atbrīvojumu no nodokļa klasifikācija PVN direktīvas IX sadaļā. Tiklīdz tikai 4.–8. un 10. nodaļā ir ietverti paši atbrīvojumi no nodokļa pārrobežu darījumiem. Pārrobežu pakalpojumi (kā pārvadājumi) it paši tieši ir regulēti 7. nodaļā.

45. Ar šo klasifikācija ir pretrunā tam, ka PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunkta normas par atbrīvojumu no nodokļa tiktu paplašinātas attiecībā uz pārrobežu

grupu. Tas t? ir it ?paši tad, ja ar PVN direkt?vas 132. panta 1. punkta f) apakšpunktu b?tu j?paplašina ne tikai PVN direkt?vas 132. panta 1. punkt? paredz?tie atbr?vojumi (par to iepriekš 19. un n?kamajos punktos).

d) *Pretruna v?rt?jum? ar PVN direkt?vas 11. pantu*

46. Turkl?t plaša PVN direkt?vas 132. panta 1. punkta f) apakšpunkta interpret?cija rad?tu v?rt?juma pretrunu ar PVN direkt?vas 11. pantu. Taj? dal?bvalst?m ir at?auts uzskat?t par vienu nodok?a maks?t?ju “personas, kuras veic uz??m?jdarb?bu attiec?g?s dal?bvalsts teritorij?” un kuras zin?m? veid? “ir cieši saist?tas cita ar citu”.

47. Ja divi uz??mumi apvienojas grup? t?d?j?di, ka viens no tiem piedal?s grup? vair?kum?, tad saist?b? ar grupas pakalpojumiem attiec?b? uz to PVN direkt?vas 11. pantam neb?tu p?rrobežu iedarb?bas. Savuk?rt PVN direkt?vas 132. panta 1. punkta f) apakšpunkt? paredz?tajam atbr?vojumam no nodok?a b?tu p?rrobežu iedarb?ba. Regul?juma, kuram ir maz?kas pras?bas attiec?b? uz grupas formu, sekas b?tu p?rrobežu atbr?vojums no PVN, bet regul?juma, kur? ir paredz?tas stingr?kas pras?bas, sekas t?das neb?tu.

48. Š? v?rt?juma pretruna ir atrisin?ma tikai tad, ja ar? PVN direkt?vas 132. panta 1. punkta f) apakšpunkta iedarb?ba tiek ierobežota ar vienu dal?bvalsti, kas noz?m?, ka grupa un dal?bnieks, kuram tiek sniegts pakalpojums, veic uz??m?jdarb?bu vien? dal?bvalst?.

49. Abiem gad?jumiem pamat? ir viens un tas pats apsv?rums. Ierobežojot ar konkr?tu vienu teritoriju, tiek pan?kts, ka viena dal?bvalsts neiejaucas citas dal?bvalsts nodok?u uzlikšanas suverenit?t?, at?aujot apvien?bu vai attiec?gi akcept?jot atbilstošu grupu, kuras nosac?jumus cita dal?bvalsts var p?rbaud?t tikai ar gr?t?b?m. Vienlaikus tiek nodrošin?ts, ka atš?ir?gas finanšu administr?cijas nepie?em pretrun?gus l?mumus.

e) *Ietekmes uz konkurenci neesam?bas v?rt?jums*

50. Ar? fakts, ka PVN direkt?vas 132. panta 1. punkta f) apakšpunkt? paredz?tais atbr?vojums no nodok?a atbilstoši t? formul?jumam nevar rad?t konkurences izkrop?ojumus, liecina par atbr?vojuma no nodok?a teritori?lo ierobežojumu ar vienu dal?bvalsti.

51. Šaj? zi?? Tiesai jau attiec?b? uz PVN direkt?vas 13. panta 1. punktu spriedum? liet? *Isle of Wight Council* bija j?atbild uz skaidri uzdotu jaut?jumu, vai j?dziens “konkurences izkrop?ojumi” ir j?nosaka attiec?b? uz viet?ju tirgu vai attiec?b? uz visu dal?bvalsts suver?no teritoriju. T? atbild?ja uz jaut?jumu t?d?j?di, ka konkurences izkrop?ojumu v?rt?jums neattiecas ?paši uz viet?jo tirgu (22).

52. T? to pamatoja t?d?j?di (23), ka daudzu viet?jo tirgu uzraudz?ba noz?m? sistem?tisku atkr?totu nov?rt?šanu, pamatojoties uz bieži sarež??t?m konkurences nosac?jumu ekonomisk?m anal?z?m, kuras veikt var b?t ?paši sarež??ti, jo šo tirgu robežas ne vienm?r sakr?t ar viet?jo iest?žu teritori?lo kompetenci. Š?da situ?cija t?d?j?di potenci?li var?tu kait?t nodok?u neitralit?tes un tiesisk?s noteikt?bas principiem.

53. Finanšu administr?cijas katr? zi?? v?l jo vair?k nevar veikt konkurences izkrop?ojumu daž?d?s dal?bvalst?s (vai visp?r pasaul?) esam?bas p?rrobežu v?rt?jumu, bet dr?z?k nov?rt?t vair?kus viet?jos tirgus sav? valst?. Tikt?l Tiesas pieeja PVN direkt?vas 13. pantam ir attiecin?ma ar? uz PVN direkt?vas 132. panta 1. punkta f) apakšpunktu.

54. Bet, ja finanšu administr?cija konkurences izkrop?ojumus – vai nu atbilstoši PVN direkt?vas 13. pantam, vai ar? atbilstoši 132. panta 1. punkta f) apakšpunktam – var nov?rt?t tikai attiec?b?

uz savu dalībvalsti, tad arī grupa principā var tikt pārbaudīta tikai attiecībā uz tās tajā pašā valstī esošajiem dalībniekiem, proti, vai no nodokļa atbrīvota pakalpojumu sniegšana tai nerada konkurences izkropojumus.

55. Līdzīgās problēmas – uz kurām Vācijas Federatīvā Republika arī ir norādījusi tiesas sēdē – rodas attiecībā uz visām pārējām faktiski sastāva pazīmēm. Tas, vai, piemēram, pakalpojumi ir sniegti dalībnieku no nodokļa atbrīvotas darbības tiešiem mērķiem, ir jāizlemj dalībvalstij, kurā atrodas grupas dalībnieks, kā arī dalībvalstij, kurā atrodas grupa. Pretrunīgu lēmumu risks šeit nevar tikt izslēgts.

56. Tā kā, piemērot PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunktā paredzēto atbrīvojuma no nodokļa normu, līdzšinējā iestāžu sadarbības Savienībā sistēmā vēl īsti nebija izveidota, nevar arī apgalvot, ka likumdevējs, pamatojoties uz šobrīd pastāvošajām iestāžu sadarbības iespējām Savienībā, varēja paredzēt šādu pārrobežu lēmuma grupu. Neatkarīgi no tā ES iestāžu sadarbības sistēmā katrā ziņā trešo valstu situācijās (par to 62. un nākamajos punktos) šādu problēmu neatrisina.

f) *Pamatbrīvību iemšana vērā, interpretējot PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunktu*

57. Šāda šaura interpretācija nav pretrunā arī pamatbrīvībām. Tā kā tās Savienības tiesību akts kā PVN direktīva ir jāinterpretē, cik vien iespējams, atbilstoši primārajām tiesībām (24), tās ir jāņem vērā arī interpretācijā. Pamatbrīvību ierobežojums var tikt pamatots tikai ar primāriem vispārējo interešu apsvērumiem. Turklāt tam ir jābūt piemērotam attiecīgā mērķa sasniegšanai un tas nedrīkst pārsniegt šā mērķa sasniegšanai vajadzīgo (25).

58. Pakalpojumu sniegšanas brīvības ierobežojums, kas, iespējams, ir šajā gadījumā, ir attaisnots kā PVN grupas iedarbības teritoriāls ierobežojums PVN direktīvas 11. panta izpratnē, lai saglabātu nodokļa uzlikšanas pilnvaru sadalī starp dalībvalstīm (26). Turklāt arī vajadzība nodrošināt nodokļu uzraudzības efektivitāti attaisno (27) iespējami esošu pakalpojumu sniegšanas brīvības ierobežojumu.

59. Ciklā PVN direktīvas 11. panta piemērošanas jomā izpildes vieta var atrasties citā dalībvalstī, kurā nav jāpastāv PVN grupai, ciklā PVN grupas darbība nevar pārsniegt dalībvalstu teritoriālo robežu, PVN maksāšana citā dalībvalstī nevar tikt ietekmēta negatīvi.

60. Tas pats ir spēkā PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunkta piemērošanas jomā. Ciklā finanšu iestāde attiecīgajā dalībvalstī var novērtēt konkurences izkropojuma esamību un pārējās faktiski sastāva pazīmes tikai savā dalībvalstī, tā ir atkarīga no citas dalībvalsts izdarīta šo faktiski sastāva pazīmju vērtējuma. Bet tādā gadījumā PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums no nodokļa nevar tikt attiecināts uz pārrobežu grupu; PVN maksāšanu vienā dalībvalstī nevar ietekmēt cita dalībvalsts.

61. Papildus minētajam saskaņā ar PVN direktīvas 131. pantu ir jānodrošina pareiza un godīga šo atbrīvojumu no nodokļa piemērošana. Bet pārdzīvis minētais de facto ir izslēgts, ja vai nu vienai finanšu iestādei konkurences izkropojums ir jānovērtē globāli vai, attiecīgi, Savienības mērogā, vai arī, attiecīgi, vairākas finanšu iestādes izdara atšķirīgus – iespējams, savstarpēji pretrunīgus – vērtējumus. Pārdzīvis minētais tieši būtu pamats konkurences izkropojuma ošanai (28). Šajā ziņā arī piemērošanas un kontroles būtiskās praktiskās grūtības neatbalsta PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunktā paredzēto atbrīvojuma no nodokļa plašu interpretāciju (29)

g) *Trešās valstis un nodokļa likmes problēma*

62. Neraugoties uz minēto, jādziens "grupa" plašas interpretācijas rezultātā tiek radīts patiešām vienmērīgs ieviešams nodokļu optimizācijas modelis it īpaši pasaules mērogā aktīvām grupām. Tā ir tikai ar saviem uzņēmumiem, kas darbojas Eiropā, bet jādibina grupa ar reģistrācijas vietu trešajā valstī bez PVN (šajā ziņā piemērotas ir Amerikas Savienotās Valstis), kura visus pakalpojumus saņemtu no trešās personas, kas līdz šim Eiropā ir maksājušas PVN, un šī grupa nevarētu tikt uzskatīta par tikai mākslīgu veidojumu.

63. Tā kā izpildes vieta tad parasti būtu Amerikas Savienotajās Valstīs un tajās nav PVN, šāda darbība nebūtu ar PVN apliekama darbība. Tad grupa šos iepirkto pakalpojumus nodotu tālāk saviem dalībniekiem tikai par izdevumu atlīdzību. Šo pakalpojumu sniegšanas vieta tad, proti, būtu attiecīgās dalībvalstis. Bet pakalpojums tajās būtu atbrīvots no nodokļa, pamatojoties uz PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunktu. Neatkarīgi no jautājuma, kā attiecīgās dalībvalstis varētu pārbaudīt konkurences pārkāpuma neesamību vai citas faktiskās pazīmes šajā gadījumā (par to iepriekš 50. un nākamajos punktos), bez lielas piepūles varētu tikt samazināti PVN iņēmumi visās Savienībās. Savukārt ar PVN grupas starpniecību atbilstoši PVN direktīvas 11. pantam (par to iepriekš 46. un nākamajos punktos) šāds rezultāts nebūtu sasniedzams.

64. Pat tad, ja PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunkta iedarbība teleoloģiski tiktu attiecināta tikai uz grupām Savienības teritorijā, visas grupas varētu iedibināt tiesības valstī ar zemo PVN likmi, lai efektīvāk samazinātu priekšnodokļa samaksu PVN. Līdzīgā problemātika lika likumdevējam PVN direktīvas 34. pantā ieviest minimālo vērtību regulējumu tālējvārtjiem attālinātajiem tirgotājiem, lai novērstu, ka visi attālinātie tirgotāji iedibinās valstī ar zemo PVN likmi (30). Savukārt diez vai var apgalvot, ka tas attiecībā uz neatkarīgu personu grupu sniegtiem pakalpojumiem un tālām sniegtiem pakalpojumiem būtu gribējis nonākt pie šāda rezultāta.

h) Rezultāts

65. Galu galā PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunkts ar, ņemot vērā pamatbrīvības, ir jāinterpretē šauri – tādējādi, ka atbrīvojums no nodokļa attiecas tikai uz grupas pakalpojumiem tās dalībniekiem, kas atrodas (tajā pašā) dalībvalstīs teritorijā.

3. Par konkurences izkropojuma neesamības interpretāciju

66. Cik tāl Tiesa turpināsim uzskatīt, ka PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunkts attiecas arī pārrobežu grupām, jānoskaidro vēl arī, uz kādu kritēriju pamata ir jāvērtē, kad konkurences izkropojuma PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunkta izpratnē nav.

67. Kā Tiesa ir paskaidrojusi (31), ar PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunktu ir jākompensē nelabvēlīgā konkurences apstākļu salīdzinājumā ar to, kuram šos pakalpojumus (grupu) sniedz pašā darbinieki vai tie tiek sniegti PVN grupas ietvaros. Bet, ja ar šo atbrīvojumu no nodokļa ir jākompensē nelabvēlīgā konkurences apstākļu, tad atbrīvojuma no nodokļa nodrošināšana vienlaikus nevar radīt konkurences izkropojumu. PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunktā paredzētajai konkurences klauzulai tādējādi nav lielas jēgas (32), un tā līdz ar to ir jāinterpretē šauri.

68. Pamats šādai šaurai interpretācijai ir meklējams Tiesas judikatūrā, saskaņā ar kuru, lai konstatētu konkurences izkropojumu (33), ir jāpastāv faktiskam riskam, ka atbrīvojums pats par sevi tieši vai nākotnē var radīt konkurences izkropojumus. Šajā ziņā ir jābūt iespējai pārbaudīt, vai grupa var būt droša par savu dalībnieku klientu saglabāšanu arī bez atbrīvojuma no nodokļa (34).

69. Grupas dalībnieki parasti apvienojas tikai tad, ja tie ir droši, ka dalībnieki tiešām izmantos grupas pakalpojumus. Tas ir atbilstošs sadarbības patiesais iemesls. Tādējādi šā interpretācija rezultātā noved pie tā, ka princips ir jāpieņem, ka grupas veidošana nerada konkurences izkropojumu PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunkta izpratnē.

70. Konkurences izkropošanas neesamības faktiskā sastāva pazīme turklāt palīdz novērst āunprātīgu izmantošanu (skat. PVN direktīvas 131. pantu). It īpaši atbrīvojums no nodokļa nedrīkst tikt piemērots pretī mērīti. Visbeidzot, tas ir jānovērtē valsts tiesai, taču tai vienveidīgas piemērošanas nolūkā ir jāsniedz kritēriji.

71. Norāde par mērīti neatbilstošu PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunktā paredzētā atbrīvojuma no nodokļa piemērošanu var būt tas, ka grupa sniedz tādus pašus pakalpojumus par atlīdzību personām, kas nav dalībnieki, un tiktāl – izmantojot sinerģijas iedarbību – darbojas tirgū. Šeit attiecīgi var pastāvēt faktiskas konkurences izkropojuma risks. Viena norāde var būt tas, ka primārais jautājums ir tikai PVN sloga optimizācija (konkurences priekšrocības radīšana, uzliekot jebkurus ņirgus pakalpojumus grupai), nevis savstarpēja sadarbība nelabvēlīgu konkurences apstākļu novēršanai. Tāpat arī norāde var būt tas, ka grupa nesniedz pakalpojumus, kas būtu piemēroti īpaši tās dalībnieku vajadzībām, un tas nozīmē, ka tos vienkārši varētu piedāvāt arī citas personas.

4. Rezultāts

72. Tādējādi uz otro un trešo prejudiciālo jautājumu ir jāatbild, ka valsts atbrīvojums no nodokļa attiecas tikai uz tādām nodokļu maksātāju grupām, kuras veic atbilstoši PVN direktīvas 132. panta 1. punktam no nodokļa atbrīvotus darījumus. Šajā ziņā var pieņemt, ka grupas pakalpojumi PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunkta izpratnē principā nerada konkurences izkropojumu. Neatkarīga personu grupa katrā ziņā var sniegt no nodokļa atbrīvotus pakalpojumus tikai tiem dalībniekiem, kas ir pakauti tai pašai, proti, tās tiesiskajam regulējumam.

B. Par pirmo jautājumu

73. Polijas Republika PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunkta formulējumā ir pārrēķinusi gandrīz burtiski. Ar savu pirmo jautājumu iesniedzātāja vēlas uzzināt, vai valsts likumdevējam ir papildus jāparedz papildu nosacījumi vai procedūra, lai izvērtētu konkurences izkropojuma esamību vai neesamību. Runa ir par iespējamo pienākumu papildus konkretizēt, pārsniedzot direktīvā formulēto. Iesniedzātāja pamato savu jautājumu ar iespējamo efektivitātes, tiesiskās noteiktības un tiesiskās pārdevības principu pārskatīšanu.

1. PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunkta tiešā piemērojamība

74. Plašāka konkretizēšanas pienākuma priekšnoteikums ir dalībvalsts rīcības brīvība attiecībā uz transponēšanu. Kamēr Vācijas Federatīvā Republika apliecina šāda pienākuma esamību, pamatojoties uz to, ka PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunkts nav pietiekami precīzs un beznosacījuma, Apvienotā Karaliste noliedz rīcības brīvības attiecībā uz transponēšanu esamību, jo PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunkts ir tieši piemērojams.

75. K? jau esmu paskaidrojusi secin?jumos liet? *DNB Banka* (35), (negat?v?) faktisk? sast?va paz?me “konkurences izkrop?ojums” ir “tikai” nenoteikts ties?bu termins, kas valsts likumdev?jam nepaver *abstraktu* r?c?bas br?v?bu. Norma ir ar? pietiekami “prec?za”, lai atbilstu tiesisk?s noteikt?bas principam, “jo t? pien?kumu nosaka nep?rprotam? redakcij?” (36).

76. T?d?j?di PVN direkt?vas 132. panta 1. punkta f) apakšpunkts atbilst noteikt?bas pras?bai un – k? es izsme?oši esmu pamatojusi ar? secin?jumos liet? *DNB Banka* (37) – tas ir pietiekami prec?zs un beznosac?juma, lai tam b?tu tieša iedarb?ba (38).

2. *Citu transpon?šanas aktu vajadz?ba?*

77. Gandr?z v?rds v?rd? p?r?emot valsts ties?b?s PVN direkt?vas 132. panta 1. punkta f) apakšpunkta, kam ir tieša iedarb?ba, formul?jumu, *prima facie* š?iet, ka Polijas Republika ir izpild?jusi savu transpon?šanas pien?kumu. Katr? zi?? valsts likuma – l?dz?gi k? PVN direkt?vas – pamat? ir tikai tas, ka atbr?vojuma no nodok?a sekas nav konkurences apst?k?u ietekm?šana. Tas liek iesniedz?jtiesai šaub?ties par to, vai dal?bvalstij, izpildot savu transpon?šanas pien?kumu, nebija likum? j?iek?auj konkr?ti papildu krit?riji.

78. Šim viedoklim es tom?r nevaru piekrist. Šaj? zi?? var nor?d?t uz to, ka Tiesa saist?b? ar PVN direkt?vas 13. panta 1. punktu, kura pamat? ar? ir konkurences izkrop?ojuma neesam?ba un kurš ar? ir tieši piem?rojams (39), jau vairakk?rt ir noliegusi plaš?ku transpon?šanas pien?kumu. Tiesa it ?paši attiec?b? uz min?to ir skaidri l?musi, ka dal?bvalstij transpon?jošaj? valsts likum? nav j?paredz papildu nosac?jumi. Dr?z?k dal?bvalsts var izv?l?ties ties?bu rad?šanas tehniku, kas tai š?iet vispiem?rot?k?. T? var, piem?ram, vien?gi p?r?emt direkt?v? iek?auto formul?jumu vai l?dzv?rt?gu fr?zi valsts ties?b?s (40).

79. Tas pats, manupr?t, attiecas ar? uz PVN direkt?vas 132. panta 1. punkta f) apakšpunkt? paredz?to atbr?vojumu no nodok?a. K? es esmu paskaidrojusi secin?jumos liet? *DNB Banka* (41), atbr?vojums no nodok?a ir pietiekami noteikts un beznosac?juma un l?dz ar to – tieši piem?rojams. Polijas Republika ties?bu normu ir ar? atbilstoši transpon?jusi. T?d?? nav noz?mes tam, vai no ties?bu piem?rot?ja viedok?a b?tu v?lama iesp?jami konkr?t?ka transpoz?cija.

80. L?dz ar to Polijas Republikai nevar p?rmest, ka t? savas valsts ties?b?s izsme?oš?k nav konkretiz?jusi konkurences izkrop?ojuma neesam?bas noteikšanu. Tas t? ir it ?paši t?d??, ka t? ar jebkuru plaš?ku t?das direkt?vas ar tiešu iedarb?bu konkretiz?ciju rad?tu paaugstin?tu direkt?vas p?rk?puma risku, k? ar? risk?tu ar to, ka var?tu tikt aizs?kta tiesved?ba par l?guma p?rk?pumu.

81. L?dz ar to iesniedz?jtiesai ir j?atbild, ka t?ds valsts tiesiskais regul?jums k? pamatliet? apl?kotais, kur? nav paredz?ti nosac?jumi vai proced?ras attiec?b? uz nosac?juma par konkurences izkrop?ošanu izpildi, ir sader?gs ar PVN direkt?vas 132. panta 1. punkta f) apakšpunktu savienojum? ar 131. pantu, k? ar? Savien?bas efektivit?tes, tiesisk?s noteikt?bas un tiesisk?s pa??v?bas principiem.

VI. **Secin?jumi**

82. T?d?j?di es pied?v?ju uz *Naczelny S?d Administracyjny* (Augst?k? administrat?v? tiesa, Polija) Varšav? uzdoto jaut?jumu atbild?t š?di:

J?pie?em, ka valsts atbr?vojums no nodok?a attiecas tikai uz nodok?u maks?t?ju grup?m tikt?l, cikt?l t?s veic dar?jumus, kas ir atbr?voti no nodok?a atbilstoši PVN direkt?vas 132. panta 1. punktam. L?dz ar to apdrošin?šanas sabiedr?bu grupas neietilpst PVN direkt?vas 132. panta 1. punkta f) apakšpunkta piem?rošanas jom?.

1. PVN direkt?vas 132. panta 1. punkta f) apakšpunkts neliedz t?du valsts tiesisko regul?jumu, kur? nav paredz?ti nosac?jumi vai proced?ras nosac?juma par konkurences izkrop?ojumu izpildei.

2. Parasti ir j?pie?em, ka grupas pakalpojumi PVN direkt?vas 132. panta 1. punkta f) apakšpunkta izpratn? nerada konkurences izkrop?ojumu. Š? faktisk? sast?va paz?me ir j?interpret? šauri normas par ?aunpr?t?gas izmantošanas nov?ršanu izpratn?.

3. Neatkar?ga personu grupa var sniegt no nodok?a atbr?votus pakalpojumus tikai t?diem dal?bniekiem, kas ir pak?auti tai pašai, tas ir, t?s ties?bu sist?mai.

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 Papildus šai tiesved?bai t?s ir lietas C?274/15, Komisija/Luksemburga; C?326/15, *DNB Banka*, un C?616/15, Komisija/V?cija.

5 Tiesas lietas numurs C?326/15.

6 Regulas (EEK) Nr. 2137/85 par Eiropas Ekonomisko interešu grup?m (EEIG) (OV 1985, L 199, 1. lpp.) izpratn?.

7 Spriedums, 2003. gada 20. novembris, *Taksatorringen* (C?8/01, EU:C:2003:621).

8 ?ener?ladvok?ta Ž. Mišo secin?jumi liet? *Taksatorringen* (C?8/01, EU:C:2002:562).

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

10 Spriedumi, 2013. gada 21. marts, *PFC Clinic* (C?91/12, EU:C:2013:198, 23. punkts); 2010. gada 10. j?nijs, *Future Health Technologies* (C?86/09, EU:C:2010:334, 30. punkts); 2007. gada 14. j?nijs, *Horizon College* (C?434/05, EU:C:2007:343, 16. punkts); 2002. gada 20. j?nijs, Komisija/V?cija (C?287/00, EU:C:2002:388, 47. punkts), un 2013. gada 28. novembris, *MDDP* (C?319/12, EU:C:2013:778, 25. punkts).

11 Spriedumi, 1999. gada 25. febru?ris, *CPP* (C?349/96, EU:C:1999:93, 23. punkts), un 2013. gada 17. janv?ris, *BG? Leasing* (C?224/11, EU:C:2013:15, 67. punkts).

12 Spriedumi, 2007. gada 19. apr?lis, *Velvet & Steel Immobilien* (C?455/05, EU:C:2007:232, 24. punkts); 2011. gada 10. marts, *Skandinaviska Enskilda Banken* (C?540/09, EU:C:2011:137, 21. punkts), un 2014. gada 12. j?nijs, *Granton Advertising* (C?461/12, EU:C:2014:1745, 30. punkts).

13 Spriedums, 2016. gada 5. oktobris, *TMD* (C?412/15, EU:C:2016:738, 32. un n?kamie

punkti).

14 Skat. tikai Priekšlikumu par grozījumiem Direktīvā 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu attiecībā uz apdrošināšanas un finanšu pakalpojumiem (COM(2007) 747, galīgā redakcija, 2. lpp., un Komisijas paziņojumu Eiropas Parlamentam un Padomei par iespēju veidot PVN grupu, kas paredzēta Padomes Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 11. pantā (COM(2009) 325, galīgā redakcija, 4. lpp.).

15 Tas tātad ir vajadzīgs, ka judikatūra tiesību normu par atbrīvojumu no nodokļa plaša interpretācija tiek noraidīta. Skat. par to jau iepriekš 22. zemsvertras piezīmi.

16 Skat. spriedumu, 2003. gada 20. novembris, *Taksatorringen* (C-8/01, EU:C:2003:621).

17 Spriedums, 2003. gada 20. novembris, *Taksatorringen* (C-8/01, EU:C:2003:621, 47. un nākamie punkti). Tas pats attiecas uz tās 1989. gadā taisīto spriedumu (spriedums, 1989. gada 15. jūnijs, *Stichting Uitvoering Financiële Acties*, 348/87, EU:C:1989:246), kurā fonds gribēja izmantot atbrīvojumu no nodokļa grupām un Tiesa to liedza citu iemeslu dēļ. Tas, vai fonds – kā patstāvīga kārtojamība – tiešām var tikt uzskatīts par “personu” grupu, ar to ir vajadzīgs nekāds apšaubījums.

18 Skat. spriedumus, 2006. gada 6. jūlijs, *Kittel* un *Recolta Recycling* (C-439/04 un C-440/04, EU:C:2006:446, 48. punkts); 2007. gada 8. februāris, *Investrand* (C-435/05, EU:C:2007:87, 22. punkts), un 2010. gada 22. decembris, *RBS Deutschland Holdings* (C-277/09, EU:C:2010:810, 38. punkts).

19 Spriedumi, 1999. gada 7. septembris, *Gregg* (C-216/97, EU:C:1999:390, 20. punkts); 2008. gada 16. oktobris, *Canterbury Hockey Club* un *Canterbury Ladies Hockey Club* (C-253/07, EU:C:2008:571, 30. punkts), un 1998. gada 11. jūnijs, *Fischer* (C-283/95, EU:C:1998:276, 22. punkts).

20 Spriedums, 2006. gada 4. maijs, *Abbey National* (C-169/04, EU:C:2006:289, 68. punkts); 2007. gada 21. jūnijs, *Ludwig* (C-453/05, EU:C:2007:369, 35. punkts), un 2008. gada 3. aprīlis, *J. C. M. Beheer* (C-124/07, EU:C:2008:196, 28. punkts).

21 Padomes 1977. gada 17. maija Sestā direktīvā 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopējā pievienotās vērtības nodokļa sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV 1977, L 145, 1. lpp.).

22 Spriedums, 2008. gada 16. septembris, *Isle of Wight Council u.c.* (C-288/07, EU:C:2008:505, 53. punkts).

23 Spriedums, 2008. gada 16. septembris, *Isle of Wight Council u.c.* (C-288/07, EU:C:2008:505, 49. un nākamie punkti).

24 Spriedumi, 2009. gada 19. novembris, *Sturgeon u.c.* (C-402/07 un C-432/07, EU:C:2009:716, 48. punkts); 2010. gada 16. septembris, *Chatzi* (C-149/10, EU:C:2010:534, 43. punkts), un 2016. gada 15. februāris, *N.* (C-601/15 PPU, EU:C:2016:84, 48. punkts un tajā minētā judikatūra).

25 Spriedumi, 2011. gada 29. novembris, *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785, 42. punkts); 2006. gada 12. septembris, *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas* (C-196/04, EU:C:2006:544, 47. punkts), un 2005. gada 13. decembris, *Marks & Spencer* (C-446/03, EU:C:2005:763, 35. punkts).

- 26 Par šo pamatu skat. tikai spriedumus, 2005. gada 13. decembris, *Marks & Spencer* (C?446/03, EU:C:2005:763, 45. un 46. punkts.); 2011. gada 29. novembris, *National Grid Indus* (C?371/10, EU:C:2011:785, 48. punkts); 2015. gada 21. maijs, *Verder LabTec* (C?657/13, EU:C:2015:331, 47. punkts), un 2010. gada 21. janv?ris, *SGI* (C?311/08, EU:C:2010:26, 60. punkts).
- 27 Spriedumi, 2010. gada 26. oktobris, *Schmelz* (C?97/09, EU:C:2010:632, 57. punkts), un 2009. gada 27. janv?ris, *Persche* (C?318/07, EU:C:2009:33, 52. punkts).
- 28 Tas rodas, ja vien? valst? priekšnodoklis grupai tiek atskait?ts t?p?c, ka tiek liegts atbr?vojums no nodok?a, jo tiek uzskat?ts, ka tas rad?tu atbilstošus konkurences izkrop?ojumus. Turpretim pakalpojuma sa??m?ja dal?bvalst?, pamatojoties uz nodok?a par?da novirz?šanu grupas dal?bniekam, tiek pie?emts, ka atbr?vojums no nodok?a past?v, jo taj? netiek saskat?ti konkurences izkrop?ojumi.
- 29 Par to skat. cit? liet? ar? manus secin?jumus apvienotaj?s liet?s *VDP Dental Laboratory* un *Staatssecretaris van Financiën* (C?144/13, C?154/13 un C?160/13, EU:C:2014:2163, 60. punkts), par pamatbr?v?bu ierobežojuma attaisnojumu mazo uz??mumu regul?juma ietvaros skat. ar? spriedumu, 2010. gada 26. oktobris, *Schmelz* (C?97/09, EU:C:2010:632, 57. un n?kamie punkti), – pakalpojumu sniegšanas br?v?bas p?rk?puma attaisnojums nodok?u uzraudz?bas efektivit?tes nodrošin?šanai.
- 30 Pieg?des galapat?r?t?jam vieta parasti ir tur, kur s?kas nos?t?šana (izcelsmes valsts), un l?dz ar to faktiski uz to attiecas š? nodok?a likme. T?d?j?di, sasniedzot zin?mu minimumu, PVN direkt?v? t?d?? ir paredz?ts noteikt atš?ir?gu vietu galam?r?a valst?, lai nov?rstu iepriekš min?to efektu.
- 31 Spriedums, 2008. gada 11. decembris, *Stichting Centraal* (C?407/07, EU:C:2008:713, 37. punkts), un ?ener?ladvok?ta Ž. Mišo secin?jumi liet? *Taksatorringen* (C?8/01, EU:C:2002:562, 118. punkts).
- 32 Šaj? zi?? jau ?ener?ladvok?ta Ž. Mišo secin?jumi liet? *Taksatorringen* (C?8/01, EU:C:2002:562, 125. un n?kamie punkti), – “j?konstat?, ka tas [tirgus] kopum? ir kaut kas neparasts”.
- 33 Skat. spriedumu, 2003. gada 20. novembris, *Taksatorringen* (C?8/01, EU:C:2003:621, 64. punkts).
- 34 Sal. ar spriedumu, 2003. gada 20. novembris, *Taksatorringen* (C?8/01, EU:C:2003:621, 59. punkts), un ?ener?ladvok?ta Ž. Mišo secin?jumiem liet? *Taksatorringen* (C?8/01, EU:C:2002:562, 131. un n?kamie punkti).
- 35 Lietas numurs Ties? C?326/15 (17. un n?kamie punkti).
- 36 Šaj? zi?? skat. spriedumus, 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).
- 37 Lietas numurs Ties? C?326/15, 17. un n?kamie punkti.
- 38 Skat. spriedumu, 2003. gada 20. novembris, *Taksatorringen* (C?8/01, EU:C:2003:621,

58.–65. punkts).

39 Skat. spriedums, 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.

40 Par to skaidri spriedumos, 1989. gada 17. oktobris, *Comune di Carpaneto Piacentino* u.c. (231/87 un 129/88, EU:C:1989:381, 18. un 23. punkts); 1990. gada 15. maijs, *Comune di Carpaneto Piacentino* u.c. (C?4/89, EU:C:1990:204, 14. punkts), un 2000. gada 14. decembris, *Fazenda P?blica* (C?446/98, EU:C:2000:691, 31. punkts).

41 Lietas numurs Ties? C?326/15, 17. un n?kamie punkti.