Judikatūras krājums

ĢENERĀLADVOKĀTES JULIANAS KOKOTES [*JULIANE KOKOTT*]
SECINĀJUMI,
sniegti 2017. gada 1. martā [1]

**Lieta C-326/15**

**AS "DNB Banka"**

(Administratīvās apgabaltiesas (Latvija) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

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 nolēmumu 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. Šī tiesību norma ir viens no Savienības PVN tiesībās paredzētajiem atbrīvojumiem no nodokļa, kas vēl nav pilnībā izskaidrots. Par to un tā daudzajiem piemērošanas nosacījumiem Tiesa aizvadītajās desmitgadēs līdz šim ir lēmusi tikai trīs reizes [3]. Taču pašlaik Tiesā tiek izskatītas vienlaikus četras lietas [4], kuras attiecas uz dažādiem šā atbrīvojuma no nodokļa aspektiem.

2. Šai lietai, šķiet, galvenokārt būs principiāla nozīme attiecībā uz tā 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 arī uz apdrošināšanu) un teritoriālā (attiecināšana uz tā saucamajām pārrobežu grupām) piemērojamība un kā ir konstatējama konkurences izkropļojuma neesamība.

3. Šā atbrīvojuma no nodokļa pamatā ir Savienības likumdevēja lēmums tādiem saimnieciskās darbības subjektiem, kuri sniedz ar nodokli neapliekamus pakalpojumus, kā, piemēram, ārstiem vai skolām, principā neatļaut priekšnodokļa atskaitīšanu. Tādējādi šo saimnieciskās darbības subjektu sniegtie pakalpojumi gan netiek aplikti ar nodokli, taču vienlaikus uz to saņemtajiem pakalpojumiem gulstas PVN. Rezultātā galapatērētājam sniegtais pakalpojums no nodokļa tiek atbrīvots tikai daļēji, jo neatskaitāmais PVN parasti tiek ņemts vērā cenas aprēķinā un tādējādi tas uz saņēmēju gulstas nevis tieši, bet netieši.

1 Oriģinālvaloda – vācu.

2 OV 2006, L 347, 1. lpp.

3 Spriedumi, 1989. gada 15. jūnijs, *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, šī lieta, kā arī lietas C-274/15 (Komisija/Luksemburga), C-605/15 (*Aviva*) un C-616/15 (Komisija/Vācija).

5 Lietas numurs Tiesā C-605/15.

4. Tā kā šie saimnieciskās darbības subjekti nevar atskaitīt priekšnodokli, tādu (ar nodokli apliekamu) pakalpojuma daļu iegāde, kurus saimnieciskās darbības subjekts varētu nodrošināt arī 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 maksājamajam 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 spēkā esošajā PVN sistēmā, paredzot nodokļa atbrīvojumu bez priekšnodokļa atskaitīšanas, attieksme pret saimnieciskās darbības subjektu, kura darbība netiek aplikta ar nodokli, ir kā pret galapatērētāju. Arī viņam nav jāmaksā PVN, taču arī viņš nevar atskaitīt priekšnodokli, pat ja viņš par atlīdzību sniedz pakalpojumus vai atsavina preces.

5. Taču arī 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 arī netiek aplikta ar nodokli. Piemēram, var būt lietderīgi, ka vairāki sociālās apdrošināšanas pakalpojumu sniedzēji dala datu apstrādes centra izmaksas. Šādās situācijās PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunktā ar zināmiem nosacījumiem tiek atbrīvoti arī grupas pakalpojumi saviem dalībniekiem. Tādējādi priekšnodokļa atskaitīšanas iespējas izslēgšana tiktāl 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 vērtības 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 tāds".

7. Tomēr atbilstoši PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunktam dalībvalstis atbrīvo no nodokļa šādus 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 izkropļojumu" [6].

### B – Valsts tiesības

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

6 Šai tiesību normai atbilda pašlaik jau atceltās Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV 1977, L 145, 1. lpp.; turpmāk tekstā – "Sestā direktīva"), 13. panta A daļas 1. punkta f) apakšpunkta noteikums. Šajā lietā ir jāņem vērā arī attiecībā uz to izstrādātā Tiesas judikatūra.

## 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 šķietami ar nodokli neapliekamus finanšu pakalpojumus un no citām grupā ietilpstošajām sabiedrībām saņēma dažādus pakalpojumus, par kuriem DNB Bankai kā pakalpojuma saņēmējai, iesniedzējtiesas ieskatā, 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:

– Dānijā reģistrētā mātesuzņēmuma *DNB Nord AS* sniegtajiem finanšu pakalpojumiem;

– Dānijā reģistrētā māsasuzņēmuma *DNB Nord IT AS* sniegtajiem informācijas tehnoloģiju pakalpojumiem;

– Norvēģijā reģistrētā vecāsmātesuzņēmuma *DNB Bank ASA* veikto no trešās personas iegādāto programmatūras licenču tālāku nodošanu pret izmaksu attiecināšanu.

11. Atlīdzības saņemšanas nolūkos Dānijā reģistrētās grupā ietilpstošās sabiedrības *DNB Nord* un *DNB Nord IT* attiecīgi izrakstīja rēķinus DNB Bankai, kuri ietvēra pakalpojuma sniegšanas izmaksas un uzcenojumu 5 % apmērā. Šajā saistībā vismaz *DNB Nord IT* par pakalpojumu sniegšanu varēja Dānijā 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 dažādās 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 saņēmēja, kas ir pievienotās vērtības nodokļa maksātājs, dalībvalstī, ja pakalpojumu sniedzējs, pievienotās vērtības nodokļa maksātājs, citā dalībvalstī ir piemērojis pievienotās vērtības nodokli šiem pakalpojumiem vispārīgajā kārtībā, proti, uzskatot tos par pakalpojumiem, par kuriem pievienotās vērtības nodoklis būtu maksājams pakalpojumu saņēmēja 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 īpašu 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 saistītu 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] direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunktā noteikto atbrīvojumu no pievienotās vērtības nodokļa, ja nodokļa maksātājs ir piemērojis darījumiem uzcenojumu atbilstoši dalībvalsts, kurā tas ir dibināts, prasībām, kas izriet no tiešo nodokļu piemērošanu regulējošajiem normatīvajiem aktiem?

6) Vai [PVN] direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunkta atbrīvojums ir piemērojams pakalpojumiem, kas saņemti no trešās valsts? Citiem vārdiem, vai minētās Direktīvas 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 Ziemeļīrijas Apvienotā Karaliste, kā arī Eiropas Komisija. 2016. gada 30. jūnija tiesas sēdē mutvārdu paskaidrojumu uzklausīšanai 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 tiesībās tikai 2014. gada 1. janvārī tika iekļauta tiesību norma, ar ko tika transponēts PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunkts. Taču iesniedzējtiesa uzskata, ka PVN direktīvas 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 direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunkta tiešo iedarbību.

16. Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru persona var tieši atsaukties uz direktīvas normu, kuru dalībvalsts nav transponējusi valsts tiesībās, 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].

7 Skat. it īpaši spriedumus, 1982. gada 19. janvāris, *Becker* (8/81, EU:C:1982:7, 25. punkts), 1989. gada 22. jūnijs, *Costanzo* (103/88, EU:C:1989:256, 29. punkts), 2002. gada 10. septembris, *Kügle* (C-141/00, EU:C:2002:473, 51. punkts) un 2016. gada 7. jūlijs, *Ambisig* (C-46/15, EU:C:2016:530, 16. punkts); skat. arī spriedumu, 1974. gada 4. decembris, *Van Duyn* (41/74, EU:C:1974:133, 12. punkts).

8 Skat. it īpaši spriedumus, 1994. gada 23. februāris, *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. jūlijs, *Gassmayr* (C-194/08, EU:C:2010:386, 45. punkts), 2014. gada 15. maijs, *Almos Agrárkülkereskedelmi* (C-337/13, EU:C:2014:328, 32. punkts) un 2016. gada 7. jūlijs, *Ambisig* (C-46/15, EU:C:2016:530, 17. punkts).

18. PVN direktīvas 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 tiesībās pēc saviem ieskatiem, bet gan uzlikts pienākums to darīt [9].

19. Tomēr nesen Tiesa pirmo reizi nosprieda, ka kāda PVN direktīvas norma nav satura ziņā beznosacījumu, pamatojoties uz to, ka šī norma – kaut arī tās tekstā tas nav tieši paredzēts – vēl esot jākonkretizē ar valsts tiesību normām [10].

20. Vācijas Federatīvā Republika būtībā apgalvoja, ka, lai šo nosacījumu transponētu valsts tiesībās, valsts likumdevējam esot jāizvērtē un jāizvēlas atbilstīgās nozares. Attiecīgās kompetentās valsts iestādes nespējot katrā atsevišķajā gadījumā izlemt, vai pastāv konkurences izkropļojums, kas izslēdz atbrīvošanu no nodokļa. Šā iemesla dēļ PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunkta tieša iedarbība neesot iespējama.

21. Taču minētais Tiesas nolēmums attiecās uz tiesību normu (PVN direktīvas 11. pantu), kurā dalībvalstīm ir paredzētas izvēles tiesības, kuru īstenošanā ar saturu ir jāpiepilda vairāki nenoteikti tiesību jēdzieni. Tāds atbrīvojums no nodokļa kā PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunktā paredzētais nav ar to salīdzināms.

22. (Negatīvā) normas tiesiskā sastāva pazīme "konkurences izkropļojums" šajā ziņā ir "tikai" nenoteikts tiesību jēdziens, attiecībā uz kuru, Tiesas ieskatā, ir jāpārbauda, vai grupa arī bez atbrīvojuma no nodokļa var būt droša par to, ka tās dalībnieki būs tās klienti [11]. Šī pārbaude ir jāveic katrā atsevišķā gadījumā, un par to attiecībā uz konkrētām nozarēm nevar abstraktā veidā lemt iepriekš. Tādējādi šajā tiesību normā valsts likumdevējam nav piešķirta nekāda abstrakta regulējuma brīvība un tāpēc PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunkts arī šajā ziņā ir beznosacījumu norma.

23. Lai šai tiesību normai būtu tieša iedarbība, tai būtu arī jābūt pietiekami precīzai. Saskaņā ar judikatūru tas tā ir, "ja tā pienākumu nosaka nepārprotamā redakcijā" [12]. Tālab direktīvas tekstam ir jābūt pietiekami skaidram [13].

24. Kā norādīts iepriekš, (negatīvā) normas tiesiskā sastāva pazīme "konkurences izkropļojums" ir "tikai" nenoteikts tiesību jēdziens, kura piemērošanas nosacījumi ir jāpārbauda. Šajā ziņā direktīvas formulējums ir arī pietiekami skaidrs.

25. Turklāt Tiesa jau ir atzinusi, ka šāda tieša iedarbība piemīt PVN direktīvas 13. panta 1. punktam, kurā publisko tiesību subjektu aplikšana ar nodokļiem arī tostarp ir padarīta atkarīga no konkurences izkropļojuma rašanās [14]. Kaut arī saistībā ar šo nosacījumu ir jāizvērtē ekonomiski faktori, tas nav šķērslis šā nosacījuma tiešai iedarbībai [15].

9 Šajā ziņā attiecībā uz citu atbrīvojumu no nodokļa skat. spriedumu, 2013. gada 28. novembris, *MDDP* (C-319/12, EU:C:2013:778, 49. punkts).

10 Spriedums, 2015. gada 16. jūlijs, *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. februāris, *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 Zootecnica S. Antonio* u.c. (no C-246/94 līdz 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. jūlijs, *Gassmayr* (C-194/08, EU:C:2010:386, 45. punkts).

13 Šajā ziņā skat. it īpaši spriedumus, 1983. gada 25. janvāris, *Smit Transport* (126/82, EU:C:1983:14, 11. punkts), 1997. gada 4. decembris, *Kampelmann* u.c. (no C-253/96 līdz 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. šīs normas otro daļu, kura atbilst Sestās direktīvas 4. panta 5. punkta otrajai daļai.

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), kā arī 2006. gada 8. jūnijs, *Feuerbestattungsverein Halle* (C-430/04, EU:C:2006:374, 31. punkts) par Sestās direktīvas 4. panta 5. punkta otro daļu.

26. Papildus tam it īpaši Apvienotā Karaliste uzskata, ka PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunktam nav tiešas iedarbības tāpēc, ka dalībvalstīm vēl esot jāpieņem noteikumi par grupas juridisko formu un dalības nosacījumiem.

27. Tomēr arī šim viedoklim es nevaru piekrist. Direktīvas norma, kurā dalībvalstīm ir atstāta plaša rīcības brīvība, gan nav tieši piemērojama. Taču PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunktā paredzētajā atbrīvojumā no nodokļa dalībvalstīm nav piešķirta brīvība attiecībā uz grupas juridiskās formas un dalības nosacījumu noteikšanu.

28. Šajā normā nav paredzētas skaidri noteiktas dalībvalstu definēšanas pilnvaras, un tās nerodas arī saistībā ar netiešu atsauci uz attiecīgajām valsts civiltiesībām. Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru konkrēti saistībā ar pašlaik PVN direktīvas 132. pantā paredzētajiem atbrīvojumiem no nodokļa ir jānovērš atšķirības PVN režīma piemērošanā dažādās dalībvalstīs [16]. Tāpat kā saskaņā ar pastāvīgo judikatūru īpašuma jēdziens PVN direktīvas 14. panta 1. punktā nedrīkst attiekties uz valsts tiesībās pastāvošajām formām [17], arī attiecībā uz grupas definīciju un dalības nosacījumiem nevar atsaukties uz valsts tiesībām.

29. PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunkts tādējādi ir atbilstošs noteiktības principam un ir arī pietiekami precīzs, lai tam būtu tieša iedarbība [18].

30. Tā kā PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunkts līdz ar to ir satura ziņā beznosacījumu un ir pietiekami precīzs, tam ir tieša iedarbība.

## B – Konkrēti par katru no prejudiciālajiem jautājumiem

### *1) Par ceturto prejudiciālo jautājumu – neatkarīgas personu grupas definīciju*

31. No kopā sešiem prejudiciālajiem jautājumiem vispirms tiks sniegta atbilde uz ceturto jautājumu, jo tam šajā lietā ir prioritāra nozīme attiecībā uz PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunktā paredzētā atbrīvojuma no nodokļa piemērošanas jomu.

32. Proti, iesniedzējtiesa ar savu ceturto prejudiciālo jautājumu būtībā vēlas uzzināt, vai neatkarīgai personu grupai PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunkta izpratnē ir jābūt patstāvīgam tiesību subjektam vai arī – kā tas ir pamatlietā – to var veidot saistītu uzņēmumu koncerns, kurā ietilpstošās sabiedrības savstarpēji sniedz pakalpojumus.

33. Šajā ziņā vispirms ir jākonstatē, ka grupai PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunkta izpratnē kā tādai ir jābūt nodokļa maksātājam PVN direktīvas 9. panta izpratnē.

16 Skat. it īpaši spriedumus, 1999. gada 25. februāris, *CPP* (C-349/96, EU:C:1999:93, 15. punkts), 2007. gada 14. jūnijs, *Horizon College* (C-434/05, EU:C:2007:343, 15. punkts), 2013. gada 21. februāris, *Žamberk*, (C-18/12, EU:C:2013:95, 17. punkts) un 2015. gada 2. jūlijs, *De Fruytier* (C-334/14, EU:C:2015:437, 17. punkts).

17 Skat. it īpaši 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).

34. Proti, Tiesa attiecībā uz PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunktu būtībā jau ir konstatējusi, ka, ņemot vērā prasību, ka PVN tiesībās paredzētie atbrīvojumi no nodokļa principā ir jāinterpretē šauri [19], tāda šīs tiesību normas interpretācija, kura pārsniedz tās viennozīmīgo formulējumu, nav saderīga ar šīs normas mērķi [20]. No šā formulējuma izriet, ka grupa, kura normas tiesiskajā sastāvā tiek apzīmēta kā "neatkarīga", kā tāda sniedz pakalpojumus un tāpēc PVN ziņā ir nošķirama no tās dalībniekiem.

35. Tā kā nodokļu atbrīvojums līdz ar to ir piemērojams tikai pakalpojumiem, kurus sniedz grupa pati, nevis tās dalībnieki, tai ir jābūt nodokļa maksātājam PVN direktīvas 9. panta izpratnē. Pretējā gadījumā atbilstoši PVN direktīvas 2. panta 1. punkta c) apakšpunktam nebūtu pat grupas sniegta ar nodokli apliekama pakalpojuma, kuram varētu piemērot atbrīvojumu. Ar nodokli apliekami ir tikai tie pakalpojumi, kurus sniedz "nodokļa maksātājs, kas rīkojas kā tāds".

36. Citādi būtu tikai gadījumā, ja PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunkta mērķis būtu nodrošināt grupas dalībnieku darbību atbrīvošanas no nodokļa vai neapliekamības tvērumu tādējādi, ka vienkāršas šādu nodokļa maksātāju (vai arī subjektu, kas nav nodokļa maksātāji) sadarbības rezultātā nebūtu jārodas papildu PVN slogam. Ar to tad būtu izskaidrojams, kāpēc grupai ir jāsniedz pakalpojumi, kas ir tieši nepieciešami tās dalībnieku ar nodokli neapliekamo darbību veikšanai, un kāpēc tā var prasīt tikai precīzi atmaksāt šo pakalpojumu radīto izmaksu attiecīgo daļu.

37. Taču šauri interpretējamajā PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunkta formulējumā runa tomēr ir par to, ka grupa sniedz atbrīvojamos pakalpojumus, kuri – kā es to izklāstīju secinājumos lietā Komisija/Luksemburga [21] – ir apliekami ar nodokli tikai tad, ja tos sniedz arī nodokļa maksātājs PVN direktīvas 9. panta izpratnē.

38. Tomēr neatkarīgā grupa var arī nebūt juridiska persona. Tiesa dažādā veidā ir likusi saprast, ka atsevišķas juridiskās personas statuss nav priekšnosacījums tam, lai subjektu varētu atzīt par nodokļa maksātāja PVN direktīvas 9. panta izpratnē [22]. Šajā ziņā nozīme ir tikai tam, vai persona vai personu vai mantas kopums "patstāvīgi" veic saimniecisku darbību PVN direktīvas 9. panta 1. punkta izpratnē.

39. Tiesa savā judikatūrā par patstāvīguma kritēriju PVN direktīvas 9. panta 1. punkta izpratnē līdz šim ir apskatījusi vairākas situācijas, kurās vienmēr bija jautājums par to, vai persona vai lietu kopība ir pakļautības attiecībās ar citu nodokļa maksātāju un tādējādi, tieši vai pēc analoģijas piemērojot PVN direktīvas 10. pantu, darbību neveic patstāvīgi. Ir ticis aplūkots personas patstāvīgums attiecībā pret pasūtītāju [23], sabiedrības dalībnieku patstāvīgums attiecībā pret sabiedrību [24] un organizatorisku vienību patstāvīgums attiecībā pret pašu organizāciju [25].

19 Attiecībā uz šo pēc tam pastāvīgajā judikatūrā atkārtoto 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 šķiet 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, kā arī 2015. gada 29. septembris, *Gmina Wrocław* (C-276/14, EU:C:2015:635) – par pašvaldības iestādi.

40. Tieši pēdējā minētā judikatūra par organizatoriskām vienībām ir attiecināma uz šo lietu. Grupai PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunkta izpratnē tās dalībniekiem ir jānodrošina kopīga sadarbības struktūra[26], kura tātad ir padarīta organizatoriski patstāvīga. Organizatorisku vienību gadījumā Tiesa ir noliegusi patstāvīgumu konkrēti tad, ja tām nevar būt sava manta[27]. Savukārt koncernam – proti, vairāku patstāvīgu sabiedrību grupai, kuras pamatā ir tikai starp tām pastāvoša līdzdalība, – kā tādam nevar būt sava manta. Koncerns līdz ar to principā nav nodokļa maksātājs PVN direktīvas 9. panta 1. punkta izpratnē, un tāpēc tas nevar būt arī neatkarīga grupa tās 132. panta 1. punkta f) apakšpunkta izpratnē.

41. Šo interpretāciju apstiprina PVN direktīvas 11. pantā paredzētā īpašā regulējuma esamība. Saskaņā ar to dalībvalstīm ir iespēja "par vienu nodokļa maksātāju [..] uzskatīt personas, kuras veic uzņēmējdarbību attiecīgās dalībvalsts teritorijā un kuras, kaut arī juridiski patstāvīgas, ir cieši saistītas cita ar citu finansiālām, saimnieciskām un organizatoriskām saitēm". Vienīgi šis regulējums ir paredzēts, lai saistītus uzņēmumus kvalificētu kā vienu nodokļa maksātāju un rezultātā atbrīvotu koncerna ietvaros sniegtus pakalpojumus no PVN sloga.

42. Zināmos nosacījumos atsevišķa sabiedrība ar vairākiem dalībniekiem koncerna ietvaros gan var būt kvalificējama kā neatkarīga grupa. Taču tādā gadījumā atbrīvojums no nodokļa attiektos tikai uz pakalpojumiem, ko sabiedrība sniedz saviem dalībniekiem, jo PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunktā ir atbrīvoti tikai pakalpojumi, kurus grupa sniedz saviem dalībniekiem, nevis otrādi. Šādi pakalpojumi savukārt pamatlietā nav aplūkoti, tāpēc turpmāks izvērtējums nav jāveic.

43. Tādējādi PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums no nodokļa tādā lietā kā pamatlieta *a priori* nav piemērojams, jo nav pakalpojumu, ko neatkarīga grupa, kā paredzēts šajā normā, sniedz saviem dalībniekiem.

44. Līdz ar to uz ceturto prejudiciālo jautājumu ir jāatbild tādējādi, ka neatkarīgai personu grupai PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunkta izpratnē nav jābūt juridiskai personai, bet gan nodokļa maksātājam šīs direktīvas 9. panta 1. punkta izpratnē. Koncerns, ko veido saistītas sabiedrības, kā tāds šim nosacījumam neatbilst.

### *2) Par pirmo, otro, trešo un sesto prejudiciālo jautājumu – piemērošanu "pārrobežu" grupai*

45. Ar pirmo, otro, trešo un sesto prejudiciālo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vēlas uzzināt, vai un ar kādiem nosacījumiem grupai, kas darbojas pārrobežu mērogā, var tikt piemērots PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunktā 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, šis PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums no nodokļa ir vispār piemērojams. Kā esmu pamatojusi savos secinājumos lietā *Aviva*[28], tas tā nav. PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunkts, ņemot vērā tā vietu šīs direktīvas sistēmā un tā izstrādes vēsturi, attiecas tikai uz nodokļu maksātāju grupām, kuras veic no nodokļa atbrīvotus darījumus atbilstoši PVN direktīvas 132. pantam. Finanšu pakalpojumi nav to skaitā.

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. ģenerāladvokāta N. Jēskinena [*N. Jääskinen*] secinājumus lietā *Gmina Wrocław* (C-276/14, EU:C:2015:431, 46. punkts), kā arī 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).

47. Lai kā arī nebūtu, no PVN direktīvas nav arīdzan secināms, ka tās 132. panta 1. punkta f) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums no nodokļa būtu piemērojams pārrobežu mērogā. Tas – kā esmu pamatojusi savos secinājumos lietā *Aviva*[29] – izriet jau no Sestās direktīvas. Turklāt tas izriet arī no grūtībām, 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 iesniedzējtiesa būtībā vēlas uzzināt, vai PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunktā 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 pieskaitīts 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 vairāk nekā izdevumi šīs tiesību normas izpratnē – kā to ir norādījusi iesniedzējtiesa –, šis atbrīvojuma no nodokļa piemērošanas nosacījums tādējādi nav izpildīts.

51. Citādi varētu būt tikai tad, ja PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunktā lietotais izdevumu jēdziens ietver arī uzņēmēja algas izdevumu elementu, kas, iespējams, tiek atspoguļots uzcenojumā, kurš tiek piemērots faktiskajām izmaksām par pakalpojuma sniegšanu. Taču tas ir visnotaļ apšaubāmi. Pirmkārt, šāda interpretācija ir pretrunā normas redakcijai gandrīz visās valodās. "Atmaksāšana" [vācu valodā "Erstattung"][31] vai pat atmaksāšana atpakaļ[32] vai atpakaļatdošana[33] parastajā valodas lietojumā ietver tikai izdoto, nevis algu. Uzņēmēja algas ņemšana vērā turklāt nav arī savietojama ar PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunktā paredzētā atbrīvojuma no nodokļiem mērķi, kuru esmu izklāstījusi savos secinājumos lietā *Aviva*[34]. Tas ir cita atbrīvojuma no nodokļa paplašināšana, attiecinot to uz iepriekšēju posmu, jo nodokļa maksātāji savstarpēji sadarbojas ar konkurenci saistītu iemeslu dēļ. Doma par uzņēmēja algu kā grupas izdevumu elementu nav savietojama ar nelabvēlīga konkurences apstākļa novēršanu.

52. Līdz ar to uz piekto prejudiciālo jautājumu ir jāatbild tādējādi, ka PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums no nodokļa nav piemērojams, ja par pakalpojumu tiek maksāta atlīdzība, kura pārsniedz radušās izmaksas. Tā tas ir arī tad, ja saskaņā ar noteikumiem par tiešo nodokļu piemērošanu tiek maksāts vienkāršs izmaksām piemērots paušāls uzcenojums.

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 przypadającej".

32 Holandiešu valodā "terugbetaling".

33 Itāļu valodā "rimborso", bulgāru valodā "възстановяване [..] разходи", skat. uz "kompensāciju" norādošo dāņu valodas redakciju "godtgørelse", kas vienīgā šķiet esam plašāka.

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

## VI – Secinājumi

53. Ņemot vērā iepriekš minēto, es ierosinu Tiesai uz Administratīvās apgabaltiesas lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbildēt šādi:

1) neatkarīgai personu grupai PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunkta izpratnē nav jābūt juridiskai personai, bet gan nodokļa maksātājam tās 9. panta 1. punkta izpratnē. Koncerns, ko veido saistītas sabiedrības, kā tāds šim nosacījumam neatbilst;

2) PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunkts aplūkojamajā kontekstā attiecas tikai uz nodokļu maksātāju grupām, kuras veic no nodokļa atbrīvotus darījumus atbilstoši tās 132. panta 1. punktam. Tādējādi finanšu pakalpojumus sniedzošu uzņēmumu grupas tās 132. panta 1. punkta f) apakšpunkta piemērošanas jomā neietilpst;

3) neatkarīga personu grupa var sniegt no nodokļa atbrīvotus pakalpojumus tikai tiem dalībniekiem, uz kuriem attiecas viena un tā pati, proti, tās, tiesību sistēma;

4) PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums no nodokļa nav piemērojams, ja par pakalpojumu tiek maksāta atlīdzība, kura pārsniedz radušās izmaksas. Tā tas ir arī tad, ja saskaņā ar noteikumiem par tiešo nodokļu piemērošanu tiek maksāts vienkāršs izmaksām piemērots paušāls uzcenojums.