TIESAS SPRIEDUMS (ceturtā palāta)

2017. gada 4. maijā*

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

Lieta C-274/15

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

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

prasītāja,

pret

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

atbildētāja.

TIESA (ceturtā palāta)

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

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

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

ņemot vērā rakstveida procesu un 2016. gada 30. jūnija tiesas sēdi,

noklausījusies ģenerāladvokātes secinājumus 2016. gada 6. oktobra tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

* Tiesvedības valoda – franču.

Spriedums

1 Ar savu prasību Eiropas Komisijas lūdz Tiesu konstatēt, ka, paredzot pievienotās vērtības nodokļa (PVN) režīmu neatkarīgām personu grupām, kā tas ir definēts 1979. gada 12. februāra Konsolidētā likuma par pievienotās vērtības nodokli (*Mémorial* A 1979, Nr. 23; turpmāk tekstā – "PVN likums") 44. panta 1. punkta y) apakšpunktā, Lielhercogistes 2004. gada 21. janvāra noteikumu par neatkarīgu personu grupu pakalpojumu, kas sniegti to dalībniekiem, atbrīvojumu no PVN (*Mémorial* A 2004, Nr. 9; turpmāk tekstā – "Lielhercogistes noteikumi") 1.–4. pantā, 2004. gada 29. janvāra administratīvajā apkārtrakstā Nr. 707 (turpmāk tekstā – "administratīvais apkārtraksts"), ciktāl tajā komentēts Lielhercogistes noteikumu 1.–4. pants, un Tirgus uzraudzības komitejas (*COBMA*) iekšienē darbojošās aktīvās darba grupas sagatavotajā 2008. gada 18. decembra paziņojumā, kas saskaņots ar *administration de l'Enregistrement et des Domaines* [Nodokļu administrāciju] (turpmāk tekstā – "*COBMA* paziņojums"), Luksemburgas Lielhercogiste nav izpildījusi Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvā 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.), kurā grozījumi veikti ar Padomes 2010. gada 13. jūlija Direktīvu 2010/45/ES (OV 2010, L 189, 1. lpp.) (turpmāk tekstā – "Direktīva 2006/112"), īpaši šīs direktīvas 2. panta 1. punkta c) apakšpunktā, 132. panta 1. punkta f) apakšpunktā, 1. panta 2. punkta otrajā daļā, 168. panta a) punktā, 178. panta a) punktā, 14. panta 2. punkta c) apakšpunktā un 28. pantā, paredzētos pienākumus.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

2 Direktīvas 2006/112 1. panta 2. punkta otrajā daļā, kas ir tās I sadaļā "Priekšmets un darbības joma", ir paredzēts:

"Par katru darījumu PVN, ko aprēķina no preču vai pakalpojumu cenas pēc attiecīgajām precēm vai pakalpojumiem piemērojamas likmes, uzliek pēc tam, kad atskaitīts dažādām izmaksu sastāvdaļām tieši piemērotais PVN."

3 Šīs direktīvas 2. panta 1. punkta c) apakšpunktā ir noteikts:

"PVN uzliek šādiem darījumiem:

[..]

c) pakalpojumu sniegšanai, ko par atlīdzību kādā dalībvalsts teritorijā veic nodokļa maksātājs, kas rīkojas kā tāds;

[..]."

4 Minētās direktīvas 9. panta 1. punkta pirmā daļa, kas ir III sadaļā "Nodokļa maksātāji", ir izteikta šādi:

""Nodokļa maksātājs" ir jebkura persona, kas patstāvīgi jebkurā vietā veic jebkuru saimniecisku darbību neatkarīgi no šīs darbības mērķa vai rezultāta."

5 Atbilstoši šīs pašas direktīvas 14. panta 2. punkta c) apakšpunktam, kas ir tās IV sadaļā "Darījumi, par kuriem uzliek nodokli":

"Papildus 1. punktā minētajam darījumam par preču piegādi uzskata šādus darījumus:

[..]

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

6 Direktīvas 2006/112 28. pantā ir noteikts:

"Ja nodokļa maksātājs, kas darbojas savā vārdā, bet kāda cita interesēs, piedalās pakalpojumu sniegšanā, uzskata, ka tas pats saņēmis un sniedzis šos pakalpojumus."

7 Sestās direktīvas 132. panta 1. punktā, kas ietilpst šīs direktīvas IX sadaļā ar nosaukumu "Atbrīvojumi", ir noteikts:

"Dalībvalstis atbrīvo no nodokļa šādus darījumus:

[..]

f) 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;

[..]."

8 Šīs direktīvas 168. pants, kas ir tās X sadaļā "Atskaitīšana", ir izteikts šādi:

"Ciktāl preces un pakalpojumus nodokļa maksātājs izmanto darījumiem, par kuriem uzliek nodokli, nodokļa maksātājam ir tiesības tajā dalībvalstī, kurā viņš veic šos darījumus, atskaitīt no nodokļa, par kuru nomaksu viņš ir atbildīgs:

a) PVN, kas attiecīgajā dalībvalstī maksājams vai samaksāts par preču piegādēm vai pakalpojumu sniegšanu, ko tam veicis vai veiks cits nodokļa maksātājs;

[..]."

9 Saskaņā ar šīs pašas direktīvas 178. pantu:

"Lai izmantotu atskaitīšanas tiesības, nodokļa maksātājam jāizpilda šādi nosacījumi:

a) 168. panta a) punktā paredzētajai atskaitīšanai attiecībā uz preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu – jāsaglabā rēķins, kas sagatavots saskaņā ar XI sadaļas 3. nodaļas 3.–6. iedaļas noteikumiem;

[..]."

10 Direktīvas 2006/112 226. pantā, kas ir tās XI sadaļā "Nodokļa maksātāju un dažu to personu pienākumi, kas nav nodokļa maksātājas", ir paredzēts:

"Neskarot šajā direktīvā paredzētos īpašos noteikumus, saskaņā ar 220. un 221. pantu izsniegtos rēķinos PVN vajadzībām obligāti jānorāda šādas ziņas:

[..]

5) nodokļa maksātāja un pircēja vai pakalpojumu saņēmēja pilns vārds vai nosaukums un adrese;

[..]."

Luksemburgas tiesības

11 Atbilstoši PVN likuma 44. panta 1. punktam, kurā grozījumi veikti ar 1989. gada 22. decembra Likuma par valsts ieņēmumiem un izdevumiem 1990. gadam (*Mémorial* I A 1989, Nr. 81) 5. panta piektās daļas 2. punktu:

"No pievienotās vērtības nodokļa maksas noteiktās robežās un ievērojot Lielhercogistes tiesību aktos paredzētos nosacījumus ir atbrīvojami:

[..]

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

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

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

a) grupa, kas ir juridiska persona;

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

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

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

14 Lielhercogistes noteikumu 2. pants ir izteikts šādi:

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

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

[..]."

15 Lielhercogistes noteikumu 3. pantā ir noteikts:

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

Iepriekš minētos nosacījumus ir jāizpilda katram grupas dalībniekam, pretējā gadījumā visi grupas sniegtie pakalpojumi tiek izslēgti no atbrīvojuma."

16 Saskaņā ar Lielhercogistes noteikumu 4. pantu:

"Grupas dalībnieki, kuri, veicot savu saimniecisku darbību, kas ir atbrīvota no PVN atbilstoši [PVN likuma, ar grozījumiem,] 44. panta 1. punktam vai attiecībā uz kuru tie nav PVN nodokļa maksātāji, īsteno arī atbilstoši 2. panta a) punktā un 3. panta paredzētajam procentam tādu preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, kas nav atbrīvoti atbilstoši 44. pantam 1. punktam, var atskaitīt no nodokļa, kas tiem jāmaksā savu ar nodokli apliekamo darījumu dēļ, [PVN], par ko rēķins izsniegts grupai vai kas tai maksājams par saviem priekšnodokļa darījumiem un kas iekļauj katram individuāli maksājamo daļu atbilstoši 2. panta c) punkta noteikumiem. Atskaitīšanu veic atbilstoši [PVN] likuma[, ar grozījumiem,] VII nodaļas noteikumiem."

17 Administratīvajā apkārtrakstā Lielhercogistes noteikumu 4. pants ir komentēts šādi:

"Lai cik vien iespējams nodrošinātu [PVN] neitralitātes principu, 4. panta mērķis ir piešķirt dalībniekiem nodokļu maksātājiem, kam ir apgrozījums atbilstoši 2. panta a) punktā un 3. pantā noteiktajiem procentuālajam ierobežojumam, kas ietilpst nodokļa piemērošanas jomā un nav atbrīvots atbilstoši 44. pantam, tiesības atskaitīt PVN, ko samaksājusi vai kas jāmaksā neatkarīgajai grupai. Tiek uzskatīts, ka šīm tiesībām uz atskaitīšanu turklāt ir jāatbilst [PVN] likuma[, ar grozījumiem,] VII nodaļas un īpaši tās 50. (vispārējais *prorata*) un 51. (faktiskā izmantošana) panta noteikumiem.

Praksē attiecīgais dalībnieks, nodokļa maksātājs, var atskaitīt grupas samaksāto vai maksājamo PVN tikai, ja tam ir detalizēts konta izraksts, pamatojošu rēķinu kopijas, ko tam izsniegusi grupa, norādot precīzu piegādātājiem vai pakalpojumu sniedzējiem samaksāto neto cenu, to norādītā vai grupai maksājamā nodokļa summa, kā arī dalībnieka daļa kopējos izdevumos un nodoklī."

18 *COBMA* paziņojuma mērķis ir izskaidrot atsevišķus elementus neatkarīgu personu grupu juridiskā režīma praktiskajā piemērošanā. Tajā tostarp ir šādi jautājumi un atbildes:

" – Kuram veidojumam ir jābūt norādītam no trešajām personām saņemtos rēķinos par kopējām izmaksām, ja grupa nav juridiska persona?

Var būt divi gadījumi:

— grupa ir tiešās attiecībās ar trešajām personām un saņem no tām preces un pakalpojumus savā vārdā;

— dalībnieki ir tiešās attiecībās ar trešajām personām un saņem no tām preces un pakalpojumus savā vārdā. Dalībnieki saliek kopā izdevumus par šīm no trešajām personām saņemtajām precēm un pakalpojumiem un šādi piesaista šos izdevumus grupai. Šāds gadījums tostarp ir iespējams tad, ja tiešas attiecības starp grupu un trešajām personām nav iespējamas komerciālu vai juridisku iemeslu dēļ.

Pirmajā gadījumā trešo personu izdotiem rēķiniem par kopējiem izdevumiem ir jābūt skaidri adresētiem neatkarīgu personu grupai. Ja grupa nav juridiska persona, rēķinus adresē: "Grupa ABC/ *Care of membre X* – X dalībnieka adrese". Šim dalībniekam X ir jāpiesaista izmaksas[, ieskaitot nodokļus,] grupai, lai kādas būtu tiesības uz atskaitīšanu, kas varētu būt šim dalībniekam attiecībā uz viņa vārdā maksājamo PVN. Tā kā grupa nav juridiska persona, vismaz viens no dalībniekiem tomēr ir jānorāda kā juridiski atbildīgais par maksājumu un citām no līguma izrietošajām saistībām.

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

[..]

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

[..]"

Pirmstiesas procedūra

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

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

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

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

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

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

25 Attiecībā uz otro iebildumu šī dalībvalsts iebilda, ka, ja NPG nav juridiska persona, tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, kas atkarīgas no lejupējiem darījumiem, ir jāsaņem nevis šai grupai, bet tās dalībniekiem. Vienlaicīgi atzīstot, ka teorētiski valsts tiesībās paredzētais režīms atkāpjas no "principa, ka saņēmējs priekšapmaksā nodokli", šī dalībvalsts tomēr uzskata, ka praktisku seku tam nav.

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

27 Negūstot pārliecību no šādas atbildes, Komisija 2012. gada 27. janvārī izdeva argumentētu atzinumu, kurā tā uzturēja savu brīdinājuma vēstulē pausto nostāju un aicināja Luksemburgas Lielhercogisti veikt nepieciešamos pasākumus, lai panāktu sava tiesiskā regulējuma atbilstību Direktīvai 2006/112, īpaši šīs direktīvas 2. panta 1. punkta c) apakšpunktam, 132. panta 1. punkta f) apakšpunktam, 1. panta 2. punkta otro daļai, 168. panta a) punktam, 178. panta a) punktam, 14. panta 2. punkta c) apakšpunktam un 28. pantam.

28 Šī dalībvalsts atbildēja uz argumentēto atzinumu ar 2012. gada 7. februāra vēstuli, no jauna apstrīdot tai adresēto iebildumu pamatotību un saglabājot savu nostāju, kāda tā tika pausta tās 2011. gada 8. jūnija atbildes vēstulē.

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

30 Ar 2012. gada 11. jūnija vēstuli Komisija lūdza Luksemburgas Lielhercogistei atsūtīt paziņoto noteikumu projektu, kā arī to pieņemšanas laika plānojumu.

31 Ar 2012. gada 4. septembra vēstuli šī dalībvalsts nosūtīja Komisijas dienestiem Lielhercogistes 2012. gada 7. augusta noteikumus, ar kuriem tika grozīts 1. pants Lielhercogistes noteikumos.

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

Par prasību

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

Par pirmā iebilduma pieņemamību

– Lietas dalībnieču argumenti

33 Luksemburgas Lielhercogiste uzskata, pirmkārt, ka pirmais iebildums ir jānoraida kā nepieņemams, jo Komisijas prasības pieteikums ir balstīts uz iebildumu, kas atšķiras no argumentētajā atzinumā formulētā iebilduma. Argumentētajā atzinumā norādītais iebildums esot par to, ka Lielhercogistes noteikumos nav izslēgta iespēja, ka grupas pakalpojumi, kas galvenokārt, pat vienīgi, paredzēti ar

nodokli apliekamiem darījumiem, var tikt atbrīvoti no nodokļa. Savukārt prasības pieteikumā norādītais iebildums esot par to, ka Lielhercogistes noteikumi ļauj atbrīvot pakalpojumus, ko sniegusi NPG un kas paredzēti kā palīgdarbības tās dalībnieku ar nodokli apliekamām darbībām.

34 Luksemburgas Lielhercogiste apgalvo, otrkārt, ka Komisija ir pārkāpusi lojālas sadarbības principu, nereaģējot uz grozījumu, kas veikts Lielhercogistes noteikumos 2012. gada augustā. Kā uzskata šī dalībvalsts, Komisijai esot bijis tai jāpaziņo savas iespējamās šaubas par to, vai šis grozījums nodrošinās Luksemburgas tiesiskā regulējuma atbilsmi Direktīvai 2006/112, nevis 18 mēnešus jāklusē pirms visbeidzot 2014. gada 20. februārī paziņot par lēmumu vērsties Tiesā.

35 Komisija norāda, ka Tiesas judikatūrā nav noteikta absolūta saskanība starp argumentētajā atzinumā paustiem iebildumiem un prasījumiem prasības pieteikumā. Pretēji tam, ko apgalvo Luksemburgas Lielhercogiste, tā uzskata, ka pirmais iebildums ir saglabājis to pašu mērķi un to pašu piemērošanas jomu gan argumentētajā atzinumā, gan prasības pieteikumā.

36 Jautājumā par lojālas sadarbības principu Komisija apgalvo, ka vienīgi tā ir kompetenta izlemt, vai, pirmstiesas procedūrai beidzoties, ir jāvēršas Tiesā, lai tā konstatētu apgalvoto pienākumu neizpildi. Komisijai pienākoties izvēlēties brīdi, kad prasība sakarā ar pienākumu neizpildi tiek celta, bez nepieciešamības tai ņemt vērā noteiktu termiņu, izņemot gadījumus, kad pārmērīgs pirmstiesas procesa ilgums radītu kaitējumu tiesībām uz aizstāvību, kas esot jāpierāda attiecīgajai dalībvalstij.

– *Tiesas vērtējums*

37 Ir jāatgādina, pirmkārt, ka saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru prasības, kura celta atbilstoši LESD 258. pantam, priekšmets ir ierobežots ar šajā tiesību normā paredzēto pirmstiesas procedūru. Tādējādi prasība ir jāpamato ar tiem pašiem argumentiem un pamatiem, kādi tie ir argumentētajā atzinumā. Tomēr šī prasība nevar sniegties tik tālu, lai prasītu, ka argumentētā atzinuma rezolutīvajā daļā esošajam iebildumu formulējumam ikreiz būtu pilnīgi jāatbilst prasības pieteikumā izklāstītajiem prasījumiem, ja vien strīda priekšmets, kāds tas ir noteikts argumentētajā atzinumā, nav ticis paplašināts vai grozīts (spriedums, 2013. gada 9. aprīlis, Komisija/Īrija, C-85/11, EU:C:2013:217, 17. punkts un tajā minētā judikatūra).

38 Jākonstatē, ka šajā lietā Komisija nav nedz paplašinājusi, nedz grozījusi argumentētajā atzinumā definētā strīda priekšmetu. Proti, Komisija ir skaidri norādījusi gan argumentētajā atzinumā, gan prasības pieteikumā, ka tā uzskata, ka Luksemburgas tiesiskais regulējums ir pretrunā Direktīvas 2006/112 2. panta 1. punkta c) apakšpunktam un 132. panta 1. punkta f) apakšpunktam, ņemot vērā to, ka tas ļauj atbrīvot NPG pakalpojumus, kas nav tieši nepieciešami tās dalībnieku neapliekamajām vai atbrīvotajām darbībām.

39 Otrkārt, ir jāatgādina, ka atbilstoši Tiesas pastāvīgajai judikatūrai Komisijai ir jāizvēlas brīdis, kad tā uzskata par piemērotu celt prasību sakarā ar pienākumu neizpildi. Šo izvēli nosakošie apsvērumi nevar ietekmēt šīs prasības pieņemamību. LESD 258. pantā noteiktais ir piemērojams, neliekot Komisijai ievērot kādu noteiktu termiņu, izņemot gadījumus, kad pirmstiesas procedūras pārmērīgais ilgums attiecīgajai valstij iespējami vēl vairāk apgrūtina Komisijas argumentu atspēkošanu un tādējādi aizskar tās tiesības uz aizstāvību. Pierādījumus par šāda pārmērīga ilguma ietekmi ir jāsniedz attiecīgajai dalībvalstij (šajā ziņā skat. spriedumu, 2015. gada 16. aprīlis, Komisija/Vācija, C-591/13, EU:C:2015:230, 14. punkts).

40 Taču ir jākonstatē, ka šajā lietā Lielhercogiste nav sniegusi pierādījumus par šādu ietekmi.

41 Turklāt tas vien, ka šī dalībvalsts ir grozījusi savu tiesisko regulējumu pēc argumentētajā atzinumā noteiktā termiņa, proti, 2012. gada 27. martā, atbilstoši lojālas sadarbības principam nevarēja kavēt Komisiju celt prasību sakarā ar pienākumu neizpildi pēc šā datuma.

42 Tādējādi pirmais iebildums ir pieņemams.

Par lietas būtību

– Lietas dalībnieču argumenti

43 Komisija norāda, ka Lielhercogistes noteikumu 1. pantā ir definēti PVN likuma 44. panta 1. punkta y) apakšpunkta piemērošanas nosacījumi. Atbilstoši Lielhercogistes noteikumu 2. panta a) punktam un 3. pantam NPG sniegtie pakalpojumi saviem dalībniekiem ir atbrīvoti no PVN ar nosacījumu, ka šīs grupas dalībnieki veic arī ar nodokli apliekamas darbības un gūst no šīm darbībām apgrozījumu bez nodokļiem augstākais 30 % apmērā un pat 45 % maksimālajā apmērā atsevišķos gadījumos no to kopējā apgrozījuma bez nodokļiem. Lielhercogistes noteikumi neattiecinot PVN atbrīvojumu vienīgi uz NPG sniegtajiem pakalpojumiem, kas ir tieši nepieciešami tās dalībnieku veiktajām ar PVN neapliekamām darbībām vai no nodokļa atbrīvotām darbībām, pārkāpjot Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta f) punktu. Tātad, ciktāl šī pakalpojumu sniegšana neatbilst Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta f) apakšpunktā paredzētajiem nosacījumiem, tie esot apliekami ar nodokli atbilstoši šīs direktīvas 2. panta 1. punktam.

44 Luksemburgas Lielhercogiste apgalvo, ka, uzskatīdama, ka attiecīgais atbrīvojums ir paredzēts tikai NPG dalībniekiem, kas veic vienīgi atbrīvotas darbības vai darbības, kurām nepiemēro PVN, Komisija ir papildinājusi Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta f) apakšpunktu ar jaunu tajā neesošu nosacījumu. Kā uzskata šī dalībvalsts, fakts, ka NPG dalībnieki veic atbrīvotu darbību vai darbību, attiecībā uz kuru tie nav nodokļa maksātāji, ir pietiekams nosacījums, lai piemērotu šajā pantā paredzēto atbrīvojumu. Savukārt Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta f) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums neesot domāts tikai NPG dalībniekiem, kuri veic vienīgi šādu darbību.

45 Luksemburgas Lielhercogiste norāda, ka Luksemburgas režīma, kas paredz, ka NPG dalībnieki var īstenot ar nodokli apliekamas darbības 30 % apmērā no apgrozījuma, mērķis ir praksē piemērot režīmu, kas, ja tam piemērotu citus piemērošanas nosacījumus, kļūtu ekonomiski neīstenojams. Šajā ziņā šī dalībvalsts uzskata, ka kopējie izdevumi, kas radušies NGP dalībniekiem ar grupas starpniecību, ir vispārējie izdevumi un, ja prasītu atšķirīgu attieksmi attiecībā uz PVN, kas piemērojams NGP sniegtajiem pakalpojumiem, atkarībā no tā, vai tie attiecas uz to daļu, kas piedēvējama dalībnieku ar nodokli apliekamajām darbībām, vai uz to daļu, kas piedēvējama atbrīvotajām darbībām, tas būtu nereāli, ņemot vērā grūtības un praktisko un administratīvo slogu, ko radītu šāda prasība.

46 Turklāt Luksemburgas Lielhercogiste atsaucas uz faktu, ka pēc Komisijas 2012. gada 11. jūnija vēstules ar Lielhercogistes 2012. gada 7. augusta noteikumiem tika grozīti Lielhercogistes noteikumi, papildinot to 1. pantu ar jaunu daļu.

– Tiesas vērtējums

47 Vispirms jāatgādina, ka saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru pienākumu neizpildes esamība ir jāizvērtē, ņemot vērā to situāciju dalībvalstī, kāda tā bija brīdī, kad beidzās argumentētajā atzinumā noteiktais termiņš, un pēc tam veiktās izmaiņas Tiesa neņem vērā (spriedums, 2016. gada 28. janvāris, Komisija/Portugāle, C-398/14, EU:C:2016:61, 49. punkts).

48 Šajā lietā Luksemburgas Lielhercogistei piešķirtais termiņš, lai panāktu tās tiesiskā regulējuma atbilsmi Direktīvai 2006/112, beidzās 2012. gada 27. martā. Taču ar Lielhercogistes 2012. gada 7. augusta noteikumiem veiktais grozījums Lielhercogistes noteikumu 1. pantā tika veikts tikai vēlākā datumā. Tādējādi šis grozījums nav būtisks pirmā iebilduma analīzē.

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

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

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

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

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

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

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

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

Lietas dalībnieču argumenti

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

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

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

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

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

Tiesas vērtējums

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

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

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

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

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

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

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

68 Ir jānorāda, ka Luksemburgas Lielhercogistes atsaukšanās uz 2005. gada 21. aprīļa spriedumu *HE* (C-25/03, EU:C:2005:241) šajā ziņā ir bez nozīmes, ņemot vērā to, ka lietas faktiskie apstākļi, attiecībā uz kuriem pasludināts minētais spriedums, bija ļoti atšķirīgi no izskatāmajā lietā esošajiem. No minētā sprieduma 81. punkta izriet, ka atšķirībā no NPG, kura ir PVN nodokļa maksātāja un kuras visi dalībnieki veic saimniecisku darbību, kopība, ko veidoja faktiskais dzīvesbiedru kopīpašums, par ko bija lieta, kurā tika pasludināts 2005. gada 21. aprīļa spriedums *HE* (C-25/03, EU:C:2005:241), nebija juridiska persona PVN maksātāja, un tikai viens no dzīvesbiedriem veica saimniecisku darbību.

69 Turklāt tomēr ir jākonstatē, ka Komisija nav pierādījusi, ka aplūkotais Luksemburgas tiesiskais regulējums ir pretrunā Direktīvas 2006/112 1. panta 2. punkta otrajai daļai, kurā noteikts princips, atbilstoši kuram PVN ir maksājams par katru darījumu, tomēr īpaši neaplūkojot tiesības uz atskaitīšanu, kas garantētas šīs direktīvas 167. pantā un 168. panta a) punktā, ar nosacījumiem, kas paredzēti tās 178. pantā.

70 No iepriekš minētajiem apsvērumiem izriet, ka Lielhercogistes noteikumu 4. pants, aplūkots kopsakarā ar administratīvo apkārtrakstu, kas komentē Lielhercogistes noteikumu 4. pantu, ir pretrunā Direktīvas 2006/112 168. panta a) punktam, kā arī 178. panta a) punktam un tiktāl otrais iebildums ir pamatots. Pārējā daļā šis pamats ir jānoraida.

Par trešo iebildumu saistībā ar Direktīvas 2006/112 14. panta 2. punkta c) apakšpunkta pārkāpumu

Par trešā pamata pieņemamību

– Lietas dalībnieču argumenti

71 Luksemburgas Lielhercogiste norāda, ka trešais iebildums ir jānoraida kā nepieņemams, jo tas attiecas vienīgi uz *COBMA* paziņojumu. Tā atgādina, ka prasības sakarā ar pienākumu neizpildi priekšmetam ir jābūt attiecīgajai dalībvalstij piedēvējamai pienākumu neizpildei. Taču Komisija neesot pierādījusi, ka *COBMA* ir valsts orgāns, kas veic valsts varas pilnvaras.

72 Komisija apgalvo, ka *COBMA* paziņojuma formulējums norāda uz to, ka Nodokļu administrācija, kas ir valsts orgāns, ir tā līdzautors. Turklāt šī iestāde norāda, ka šī paziņojuma saturs apstiprina, ka nav runa par vienkāršiem ieteikumiem vai padomiem uzņēmējiem, bet par veidu, kādā jāinterpretē un saskaņoti jāpiemēro NPG tiesiskais regulējums. Katrā ziņā Komisija uzskata, ka *COBMA* paziņojums pauž vispārējo Luksemburgas nodokļu administrācijas praksi.

– Tiesas vērtējums

73 Ir jāatgādina, ka par dalībvalsts administratīvo praksi var celt prasību par pienākumu neizpildi, ja tā ir zināmā mērā konstanta un vispārīga (spriedums, 2016. gada 22. septembris, Komisija/Čehijas Republika, C-525/14, EU:C:2016:714, 14. punkts). Taču Luksemburgas Lielhercogiste nav apstrīdējusi Komisijas argumentāciju, ka *COBMA* paziņojums pauž vispārējo Luksemburgas nodokļu administrācijas praksi.

74 No tā izriet, ka trešā iebilduma priekšmets ir pienākumu neizpilde, kas piedēvējama Luksemburgas Lielhercogistei, un ka tādējādi ir jānoraida to skarošā iebilde par pieņemamību.

Par lietas būtību

– Lietas dalībnieču argumenti

75 Komisija norāda, ka atbilstoši *COBMA* paziņojumam tas, ka kāds no tās dalībniekiem piesaista NPG izdevumus, kas šim dalībniekam radušies savā vārdā, bet NPG interesēs, ir darījums, kas izslēgts no PVN piemērošanas jomas.

76 Taču, kā norāda Komisija, šāds darījums ietilpst PVN piemērošanas jomā atbilstoši Direktīvas 2006/112 14. panta 2. punkta c) apakšpunktam un 28. pantam. Tāsprāt, katra preču vai pakalpojumu iegāde, ko NPG interesēs veicis kāds tās dalībnieks savā vārdā, no PVN skatpunkta ir

uzskatāms par divām identiskām preču vai pakalpojumu piegādēm, kas ir veiktas secīgi un kas ietilpst PVN piemērošanas jomā. Šajā ziņā tā balstās uz 2011. gada 14. jūlija spriedumu *Henfling* u.c. (C-464/10, EU:C:2011:489).

77 Ievadam Luksemburgas Lielhercogiste uzsver, ka kritizētā *COBMA* paziņojuma rindkopa attiecas nevis uz NPG, kas ir juridiskas personas, bet vienīgi uz tām, kas tādas nav.

78 Šī dalībvalsts apgalvo, ka Komisijas veiktā analoģija starp lietu, kurā tika pasludināts 2011. gada 14. jūlija spriedums *Henfling* u.c. (C-464/10, EU:C:2011:489), un šeit aplūkojamo lietu ir nebūtiska, jo abas situācijas ir būtiski atšķirīgas. Šajā ziņā tā norāda, ka NPG, kas nav juridiska persona, nevar rīkoties neatkarīgi, bet vienīgi, izmantojot savu dalībnieku, kas rīkojas tās interesēs, un ka darījumi starp NPG un šo dalībnieku ne vienmēr ir darījumi starp diviem atsevišķiem nodokļa maksātājiem. Šādā kontekstā šī dalībvalsts velk paralēles ar kolektīvo ieguldījumu fondiem Eiropas Parlamenta un Padomes 2009. gada 13. jūlija Direktīvas 2009/65/EK par normatīvo un administratīvo aktu koordināciju attiecībā uz pārvedamu vērtspapīru kolektīvo ieguldījumu uzņēmumiem (PVKIU) (OV 2009, L 302, 32. lpp.) izpratnē, kuri arī var darboties, vienīgi izmantojot savu pārvaldības sabiedrību, un esot izslēgti no PVN piemērošanas jomas.

79 Luksemburgas Lielhercogiste uzskata, ka saikne starp NPG dalībniekiem un grupu atbilstoši NPG noteiktajām līgumsaistībām var būt analogas konsorcija dalībnieku saiknei, kā to ir nospriedusi Tiesa 2004. gada 29. aprīļa spriedumā *EDM* (C-77/01, EU:C:2004:243). Minētajā lietā Tiesa esot uzskatījusi, ka konsorcija ietvaros veiktie darbi, ko tā interesēs veicis katrs no tā dalībniekiem, nav ar nodokli apliekami darījumi.

– *Tiesas vērtējums*

80 Vispirms jautājumā par apstrīdētās *COBMA* paziņojuma rindkopas tvērumu ir jākonstatē, ka no šīs rindkopas formulējuma neizriet viennozīmīgi, ka tā attiecas vienīgi uz NPG, kas nav juridiskas personas, kā to apgalvo Luksemburgas Lielhercogiste. Tomēr, kā to apgalvo Komisija, šā paziņojuma rindkopa, atbilstoši kurai, "ja komerciālu vai juridisku iemeslu dēļ nav iespējama tieša saikne starp grupu un trešajām personām", šķietami norāda, ka tā tas nav. Tomēr un katrā ziņā tam, vai šī rindkopa ir piemērojama NPG, kas ir juridiskas personas, nav nozīmes trešā iebilduma analīzē.

81 Trešais iebildums attiecas uz situāciju, kurā NPG dalībnieks iegādājas preces vai pakalpojumus savā vārdā, bet NPG interesēs.

82 Taču, kā izriet no šā sprieduma 61. punkta, NPG ir neatkarīga nodokļa maksātāja, kas ir nošķirta no saviem dalībniekiem, kuri arī ir nodokļa maksātāji. Tādējādi darījumi starp NPG, kas rīkojas autonomi, un kādu no tās dalībniekiem ir jāuzskata par darījumiem starp diviem nodokļa maksātājiem, kas ietilpst PVN piemērošanas jomā. Luksemburgas Lielhercogistes argumentācija, ka darījumi starp NPG un kādu tās dalībnieku ne vienmēr ir darījumi starp diviem atsevišķiem nodokļa maksātājiem, jo pirmais var rīkoties, vienīgi izmantojot kādu no saviem dalībniekiem, un vilktā paralēle šajā kontekstā ar kopīgiem ieguldījumu fondiem tādējādi šajā lietā ir nebūtiska.

83 No tā izriet, ka tas, ka kāds no tās dalībniekiem piesaista NPG izdevumus, kas šim dalībniekam radušies savā vārdā, bet NPG interesēs, ir darījums, kas ietilpst PVN piemērošanas jomā.

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

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

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

87 Ņemot vērā to, ka Direktīvas 2006/112 28. pants ietilpst šīs direktīvas IV sadaļā "Darījumi, par kuriem uzliek nodokli", abi attiecīgie pakalpojumi ietilpst PVN piemērošanas jomā. No tā izriet, ka, ja par pakalpojumu, ko saņem saimnieciskās darbības subjekts, ir jāmaksā PVN, juridiskajai saiknei starp šo saimnieciskās darbības subjektu un saimnieciskās darbības subjektu, kura interesēs tas rīkojas, arī ir piemērojams PVN (pēc analoģijas skat. spriedumu, 2011. gada 14. jūlijs, *Henfling* u.c., C-464/10, EU:C:2011:489, 36. punkts).

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

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

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

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

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

Par tiesāšanās izdevumiem

93 Atbilstoši Tiesas Reglamenta 138. panta 1. punktam lietas dalībniekam, kuram spriedums ir nelabvēlīgs, piesprież atlīdzināt tiesāšanās izdevumus, ja to ir prasījis lietas dalībnieks, kuram spriedums ir labvēlīgs. Tā kā Komisija ir prasījusi piespriest Luksemburgas Lielhercogistei atlīdzināt tiesāšanās izdevumus un tā kā šai pēdējai spriedums ir nelabvēlīgs, jāpiesprież Luksemburgas Lielhercogistei atlīdzināt tiesāšanās izdevumus.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (ceturtā palāta) nospriež:

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

2) prasību pārējā daļā noraidīt;

3) Luksemburgas Lielhercogiste atlīdzina tiesāšanās izdevumus.

[Paraksti]