ĢENERĀLADVOKĀTES JULIANAS KOKOTES [*JULIANE KOKOTT*] SECINĀJUMI,
sniegti 2016. gada 6. oktobrī [1]

Lieta C-274/15

Eiropas Komisija
pret

Luksemburgas Lielhercogisti

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

I – Ievads

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

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

1 — Oriģinālvaloda – vācu.

2 — OV 2006, L 347, 1. lpp.

3 — Šo atbrīvojumu no nodokļa un tā daudzos piemērošanas nosacījumus Tiesa iepriekšējos gadu desmitos kopumā ir analizējusi tikai trīs reizes (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)). Taču šobrīd vienlaicīgi Tiesā tiek izskatītas četras lietas. Līdz ar šo tiesvedību izskatīšanā atrodas lietas C-326/15 (*DNB Banka*), C-605/15 (*Aviva*) un C-616/15 (Komisija/Vācija).

3. Taču, tā kā arī uzņēmēji, kas sniedz ar nodokli neapliekamus pakalpojumus, var atrasties situācijā, kad no ekonomiskā viedokļa ir lietderīgi vai pat ir nepieciešams atsevišķas pakalpojuma daļas sniegt nevis vieniem pašiem, bet gan kopā ar citiem arī no nodokļa atbrīvotiem uzņēmējiem (piemēram, ja vairāki reģistrēti ārsti izmanto vienu un to pašu lielizmēra medicīnisko iekārtu), atbilstoši PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunktam atbrīvota ir arī šo grupas pakalpojumu sniegšana tās dalībniekiem. Līdz ar to priekšnodokļa neatskaitīšana šajā ziņā neietekmē cenu, kas nozīmē, ka atbrīvojuma no nodokļa apmērs galapatērētājam nemainās neatkarīgi no tā, vai pakalpojumu pilnībā ir sniedzis tikai viens no nodokļa atbrīvots uzņēmējs vai arī tas to ir sniedzis kopā ar citiem no nodokļa atbrīvotiem uzņēmējiem.

4. Saistībā ar šo tiesvedību ir jānoskaidro tas, vai Luksemburgas Lielhercogiste, transponējot šo atbrīvojumu un pārējos atbilstošos Savienības noteikumus PVN tiesību jomā, ir rīkojusies pārāk plaši pret konkurenci vērstā veidā, lai ņemtu vērā savu uzņēmumu ekonomiskās intereses.

II – Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

5. PVN direktīvas 1. panta 2. punkta otrajā daļā pievienotās vērtības aplikšanas ar nodokli koncepts ir aprakstīts šādi:

“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.”

6. Atbilstoši PVN direktīvas 2. panta 1. punkta c) apakšpunktam nodoklis tiek uzlikts “pakalpojumu sniegšanai, ko par atlīdzību kādā dalībvalsts teritorijā veic nodokļa maksātājs, kas rīkojas kā tāds”. Atbilstoši tiesību normas a) apakšpunktam tas pats ir piemērojams arī “preču piegādei”.

7. 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.”

8. Lai atskaitītu PVN, kas tiek uzlikts ar darījumu saistīto izdevumu elementiem (priekšnodokļa atskaitīšana), PVN direktīvas 168. pantā ir noteikts 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. Attiecībā uz priekšnodokļa atskaitīšanas procedūru PVN direktīvas 178. pantā [4] ir paredzēts šādi:

"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 220. līdz 236. pantu un 238., 239. un 240. pantu;

[..]."

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

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

[..]

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

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

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

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

Luksemburgas tiesības

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

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

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

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

5 — OV 1977, L 145, 1. lpp.

16. Luksemburgas noteikumu 2. pantā ir paredzēti atbrīvojuma no nodokļa nosacījumi saskaņā ar Luksemburgas PVN likuma 44. panta 1. punkta y) apakšpunktu. Tiesību normas a) apakšpunkta pirmajā teikumā ir noteikts, ka grupas darbībai ir jāsastāv tikai no pakalpojumiem, kas tiek sniegti tiešām dalībnieku darbības veikšanas vajadzībām. Atbilstoši minētajam dalībnieku darbībai ir jābūt atbrīvotai no nodokļa vai arī tie šajā ziņā nedrīkst būt nodokļu maksātāji. Taču atbilstoši a) apakšpunkta otrajam teikumam šos priekšnoteikumus izpilda arī personas, kuras saistībā ar to no nodokļa atbrīvoto vai ar nodokli neapliekamo darbību veic arī ar nodokli apliekamus darījumus, ja šie darījumi nepārsniedz 30 % no kopējā apgrozījuma. Luksemburgas noteikumu 3. pantā ir reglamentēti citi aspekti attiecībā uz šo apgrozījuma robežu, atbilstoši kuriem šī robeža konkrētos apstākļos var tikt pārsniegta līdz 50 %.

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

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

III – Lietas priekšvēsture

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

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

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

IV – Tiesvedība Tiesā

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

— atzīt, ka Luksemburgas Lielhercogiste, paredzēdama PVN sistēmu saistībā ar neatkarīgām personu grupām, kā definēts PVN likuma 44. panta 1. punkta y) apakšpunktā, Luksemburgas noteikumu 1.–4. pantā, Luksemburgas administratīvajā apkārtrakstā, ciktāl tas attiecas uz Luksemburgas noteikumu 1.–4. pantu, un *CObMa* paziņojumā, nav izpildījusi PVN direktīvā, it īpaši šīs direktīvas 2. panta 1. punkta c) apakšpunktā, 132. panta 1. punkta f) apakšpunktā, 1. panta 2. punkta otrajā daļā, 168. panta a) punktā, 178. panta a) punktā, 14. panta 2. punkta c) apakšpunktā un 28. pantā, paredzētos pienākumus;

— piespriest Luksemburgas Lielhercogistei atlīdzināt tiesāšanās izdevumus.

23. Luksemburgas Lielhercogistes prasījumi ir šādi:

— atzīt Komisijas prasību daļā par nepieņemamu un pārējā daļā par nepamatotu vai pakārtoti to noraidīt pilnībā kā nepamatotu;

— piespriest Komisijai atlīdzināt tiesāšanās izdevumus.

24. Tiesā lietas dalībnieki piedalījās vispirms rakstveida procesā un 2016. gada 30. jūnijā arī tiesas sēdē.

V – Vērtējums

A – *Pirmais prasības pamats: pakalpojumu izmantošana no grupas dalībnieku puses*

25. Ar savu pirmo prasības pamatu Komisija iebilst pret PVN direktīvas 2. panta 1. punkta c) apakšpunkta un 132. panta 1. punkta f) apakšpunkta pārkāpumu.

26. Atbilstoši PVN direktīvas 2. panta 1. punkta c) apakšpunktam PVN būtībā esot jāuzliek visiem nodokļu maksātāju pakalpojumiem. PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunktā esot gan noteikts atbrīvojums no nodokļa attiecībā uz pakalpojumiem, ko neatkarīgas grupas sniedz saviem dalībniekiem. Taču tas esot piemērojams tostarp tikai gadījumos, kad pakalpojumi tiekot sniegti tikai tādas dalībnieku darbības tiešām vajadzībām, kas ir atbrīvota no PVN vai kas neietilpst PVN piemērošanas jomā.

27. Taču, Komisijas ieskatā, atbilstoši Luksemburgas noteikumu 2. panta a) punktam un 3. pantam Luksemburgas PVN likuma 44. panta 1. punkta y) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums no nodokļa tiek piemērots arī tad, ja grupas pakalpojumi tiek izmantoti dalībnieka *ar nodokli apliekamas* darbības vajadzībām, ja vien ar nodokli apliekamās darbības apgrozījums neveido vairāk kā 30 % vai konkrētos gadījumos vairāk kā 45 % no kopējā apgrozījuma.

1) Pirmā prasības pamata pieņemamība

28. Luksemburgas Lielhercogiste pirmo prasības pamatu uzskata par nepieņemamu.

29. Vispirms tā aizstāv viedokli, ka Komisija ar tās pirmo prasības pamatu esot paplašinājusi tiesvedības priekšmetu salīdzinājumā ar argumentēto atzinumu. Kamēr tajā esot ticis iebilsts tikai pret to, ka no nodokļa tiekot atbrīvoti arī grupas pakalpojumi, kas galvenokārt vai tikai esot dalībnieku ar nodokli apliekamo darījumu izpildei, prasībā neesot izvirzīts tikai šis iebildums. Tagad Komisija vispārīgi iebilstot pret to, ka grupas pakalpojumi, kas esot saistīti ar dalībnieka darījumiem, par kuriem uzliek nodokli, varot tikt atbrīvoti no nodokļa.

30. Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru prasības saskaņā ar LESD 258. pantu priekšmets tiek noteikts Komisijas argumentētajā atzinumā, kas nozīmē, ka prasībai ir jābūt pamatotai ar tiem pašiem iemesliem un to pašu argumentāciju kā šim atzinumam [6]. Taču Komisija prasības pieteikumā var precizēt savus sākotnējos iebildumus, ja tādējādi netiek paplašināts strīda priekšmets [7].

31. No Komisijas argumentētā atzinuma skaidri izriet, ka, tās ieskatā, Luksemburgas tiesībās netiek ievērots PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunktā ietvertais nosacījums, atbilstoši kuram grupai pakalpojumi ir jāsniedz tādas dalībnieka darbības tiešām vajadzībām, kas ir atbrīvota no nodokļa vai attiecībā uz kuru dalībnieks nav nodokļu maksātājs [8]. Tādēļ, ciktāl Komisija saistībā ar šo strīda priekšmetu tās prasības pieteikumā *expressis verbis* norāda, ka ar Luksemburgas tiesību normām īstenots pārkāpums esot konstatējams visos gadījumos, kad pakalpojumi tiekot sniegti dalībnieka ar nodokli apliekama darījuma vajadzībām, tā tikai pieņemamā veidā precizē tās iepriekš formulēto iebildumu.

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

33. Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru prasības par pienākumu neizpildi celšanas brīdis būtībā ietilpst Komisijas rīcības brīvībā [10]. Šajā gadījumā nav konstatējams arī izņēmuma gadījums, kad Komisija ar savu rīcību pirmstiesas procedūrā būtu varējusi ierobežot Luksemburgas Lielhercogistes aizstāvības tiesības. It īpaši Komisijai nav pienākuma pirms prasības celšanas izteikt viedokli par tādu pārkāpuma novēršanas pasākumu piemērotību, kurus attiecīgā dalībvalsts ir veikusi tikai pēc tā termiņa beigām, kurš ir ticis noteikts argumentētajā atzinumā. Tas tādēļ, ka attiecībā uz pienākumu neizpildi un līdz ar to prasības pamatotību nozīme ir tikai dalībvalsts tiesību normām brīdī, kad beidzas šis termiņš [11].

34. Līdz ar to pirmais prasības pamats ir pieņemams.

2) Pirmā prasības pamata pamatotība

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

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

7 — Skat. spriedumus, 2001. gada 11. septembris, Komisija/Īrija (C-67/99, EU:C:2001:432, 23. punkts), 2013. gada 19. decembris, Komisija/Polija (C-281/11, EU:C:2013:855, 88. punkts) un 2015. gada 16. aprīlis, Komisija/Vācija (C-591/13, EU:C:2015:230, 19. punkts).

8 — Skat. argumentētā atzinuma 20. un 21. punktu, kā arī 68. un 69. punktu.

9 — Skat. iepriekš 15. punktu.

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

11 — Skat. tostarp spriedumus, 1996. gada 10. septembris, Komisija/Vācija (C-61/94, EU:C:1996:313, 42. punkts), 2005. gada 26. aprīlis, Komisija/Īrija (C-494/01, EU:C:2005:250, 29. punkts) un 2016. gada 26. maijs, Komisija/Grieķija (C-244/15, EU:C:2016:359, 47. punkts).

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

37. Ciktāl Lielhercogiste atsaucas arī uz Luksemburgas noteikumu papildināšanu ar 1. panta 2. punktu [12], šai argumentācijai attiecībā uz šo prasību nav nozīmes. To vērtējot, nozīme ir Luksemburgas tiesību normām 2012. gada beigās, kad beidzās argumentētajā atzinumā noteiktais termiņš [13]. Taču minētā tiesību norma tika pieņemta tikai vēlāk – 2012. gada 7. augustā.

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

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

40. Taču, otrkārt, katrs pakalpojums, lai tas varētu tikt atbrīvots no nodokļa, ir arī jāsniedz dalībnieka no nodokļa atbrīvotās darbības vai darbības, attiecībā uz kuru tas nav nodokļu maksātājs, tiešām vajadzībām. Tātad, ja grupas dalībnieks veic ne tikai no nodokļa atbrīvotu darbību, bet arī ar nodokli apliekamu darbību, pakalpojumi, kurus grupa sniedz dalībniekam, gan var tikt atbrīvoti no nodokļa. Taču minētā priekšnoteikums ir tāds, ka tie tiek sniegti tiešām no nodokļa atbrīvotās darbības veikšanas vajadzībām, nevis ar nodokli apliekamās darbības veikšanas vajadzībām.

41. Attiecībā uz šo otro papildu nosacījumu, interpretējot PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunktu, nav pamata neņemt vērā tiesību normas skaidro formulējumu. Proti, attiecībā uz šo tiesību normu Tiesa atbilstoši jēgai jau ir konstatējusi, ka, ņemot vērā nepieciešamo šauro PVN tiesību aktos noteikto atbrīvojumu no nodokļa interpretāciju, PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunkta interpretācija, kas ir plašāka par tā viennozīmīgo formulējumu, neatbilst šīs tiesību normas mērķim [14].

42. Atbrīvojumu no nodokļa šaura interpretācija gan nedrīkst atņemt atbrīvojumiem iedarbību un padarīt tos par praktiski nepiemērojamiem [15]. Taču par to šajā gadījumā nevar būt ne runas. Pretēji Luksemburgas Lielhercogistes apgalvojumam pakalpojumi, kurus grupa sniedz saviem dalībniekiem, nav noteikti jāpieskaita tās kopīgiem izdevumiem un līdz ar to tās visu darbību kopumam. Proti, tas tā ir tikai gadījumā, ja dalībnieks uztic grupai veikt uzdevumus, kas pieder pie tā vispārējās administratīvās darbības, kā, piemēram, grāmatvedība. Taču dalībnieks grupai var uzticēt veikt arī tādas citas darbības kā, piemēram, lielas medicīniskas iekārtas uzturēšana, kurai ir tieša saistība tikai ar tā no nodokļa atbrīvoto darbību.

12 — Skat. iepriekš 15. punktu.

13 — Skat. iepriekš 33. punktu.

14 — 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 sadaļas 1. punkta f) apakšpunktu.

15 — Skat. spriedumus, 2003. gada 20. novembris, *Taksatorringen* (C-8/01, EU:C:2003:621, 62. punkts) un 2008. gada 11. decembris, *Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing* (C-407/07, EU:C:2008:713, 30. punkts), abi par Sestās direktīvas 13. panta A sadaļas 1. punkta f) apakšpunktu; par citiem atbrīvojumiem no nodokļa skat. arī spriedumus, 2007. gada 14. jūnijs, *Horizon College* (C-434/05, EU:C:2007:343, 16. punkts) un 2015. gada 9. decembris, *Fiscale Eenheid X* (C-595/13, EU:C:2015:801, 68. punkts).

43. Līdz ar to, tā kā Luksemburgas noteikumu 2. panta a) apakšpunktā atbrīvojums no nodokļa ir paredzēts arī gadījumā, ja pakalpojums netiek sniegts tiešām dalībnieka no nodokļa atbrīvotas vai ar nodokli neapliekamas darbības vajadzībām, tas ir pretrunā PVN direktīvas 2. panta 1. punkta c) apakšpunktam un 132. panta 1. punkta f) apakšpunktam.

44. Līdz ar to Komisijas pirmais prasības pamats ir pamatots.

B – *Par otro prasības pamatu: priekšnodokļa atskaitīšana attiecībā uz grupas dalībniekiem*

45. Ar savu otro prasības pamatu Komisija iebilst pret PVN direktīvas 1. panta 2. punkta otrās daļas, 168. panta a) punkta un 178. panta a) punkta pārkāpumu.

46. Atbilstoši Luksemburgas noteikumu 4. pantam grupas dalībniekiem, kuri veic ar nodokli apliekamu darbību, esot tiesības uz priekšnodokļu atskaitīšanu saistībā ar saņemtajiem pakalpojumiem, kurus ir saņēmis nevis dalībnieks, bet gan grupa, lai veiktu tās darbību. Taču saskaņā ar PVN direktīvas tiesību normām un Tiesas judikatūru šajā ziņā tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu varot būt tikai grupai; šādu tiesību attiecināšana uz grupas dalībniekiem esot izslēgta. Turklāt tiesību uz priekšnodokļa atskaitīšanu izmantošana saskaņā ar PVN direktīvas 178. panta a) punktu esot saistīta ar tāda rēķina saglabāšanu, kas esot sagatavots uz sava, nevis citas personas – kā šajā gadījumā grupas – vārda.

47. Luksemburgas Lielhercogiste pamatojumam atsaucas uz atbrīvojuma no nodokļa formulējumu PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunktā. Atbilstoši tam grupas radītie izdevumi neesot pašas grupas, bet gan dalībnieku "kopīgie izdevumi". Saskaņā ar spriedumu *PPG Holdings* [16] attiecībā uz tiesībām uz priekšnodokļa atskaitīšanu nozīme galu galā esot tam, kam ir jāsedz attiecīgie izdevumi; šajā gadījumā tie esot dalībnieki. Turklāt tiktu pārkāpts nodokļu neitralitātes princips, ja dalībniekiem netiktu atzītas tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu, jo pati grupa nevarot atskaitīt priekšnodokli.

48. Lielhercogiste šajā ziņā veic salīdzinājumu ar ēku kopīpašumu. Arī minētajā gadījumā atsevišķajiem līdzīpašniekiem esot tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu attiecībā uz saņemtajiem pakalpojumiem, kas esot tikuši sniegti kooperatīvam kopumā.

49. Luksemburgas Lielhercogistes aizstāvības pamatā acīmredzami ir pieņēmums, ka pati grupa nav nodokļu maksātājs, bet tā ir "caurspīdīga". Tādējādi no PVN viedokļa grupas saņemtie pakalpojumi tiek tieši pārorientēti uz dalībniekiem. Tomēr grupai PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunkta izpratnē – ciktāl tikai uz šādu grupu attiecas apstrīdētais tiesiskais regulējums par priekšnodokļa atskaitīšanu – ir jābūt nodokļu maksātājai PVN direktīvas 9. panta izpratnē.

50. Tiesa attiecībā uz PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunktu pēc analoģijas jau ir atzinusi, ka tāda šī noteikuma interpretācija, kas pārsniedz tā nepārprotamo formulējumu, nav saderīga ar šī noteikuma mērķi [17]. No šī formulējuma tomēr izriet, ka pakalpojumu sniedz "neatkarīgā" grupa un tādēļ tā no PVN viedokļa ir jānošķir no tās dalībniekiem. Tā kā atbrīvojums no nodokļa tādējādi ir piemērojams tikai pakalpojumu sniegšanai, ko ir veikusi pati grupa, tai ir jābūt nodokļu maksātājai PVN direktīvas 9. panta izpratnē. Pretējā gadījumā atbilstoši PVN direktīvas 2. panta 1. punkta c) apakšpunktam vispār nebūtu konstatējams ar nodokli apliekams grupas pakalpojums, kas varētu tikt atbrīvots. Proti, atbilstoši tam ar nodokli ir apliekama tikai pakalpojumu sniegšana, ko veic "nodokļa maksātājs, kas rīkojas kā tāds".

16 — Spriedums, 2013. gada 18. jūlijs, *PPG Holdings* (C-26/12, EU:C:2013:526).

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

51. Citādas interpretācijas sekas būtu tādas, ka PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums no nodokļa ietvertu arī tādu pakalpojumu sniegšanu, ko grupas – kas no PVN viedokļa nav neatkarīga – dalībnieki savstarpēji sniedz viens otram. Tomēr tas ievērojami paplašinātu šī atbrīvojuma no nodokļa piemērošanas jomu un atbilstoši grupas definīcijai no nodokļiem tiktu atbrīvota arī koncerna sabiedrību starpā veikta pakalpojumu sniegšana. To vēl varētu uzskatīt par saderīgu ar PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunkta mērķi, kas atbilstoši judikatūrai ir izvairīties no tā, ka "personai, kas piedāvā noteiktus pakalpojumus, ir jāmaksā PVN, kad tai ir jāsadarbojas ar citiem profesionāļiem, izmantojot kopīgu struktūru, kas uzņemas veikt darbības, kuras ir vajadzīgas, lai īstenotu minētos pakalpojumus"[18]. Tomēr šāda interpretācija, kā tikko redzējām, nonāktu konfliktā ne tikai ar atbrīvojuma no nodokļa formulējumu, bet arī ar PVN direktīvas 11. pantu, kurā attiecībā uz koncerniem ir paredzēts atsevišķs regulējums, uz kuru ir attiecināmi citi nosacījumi, kā arī ar šobrīd pastāvīgajā judikatūrā uzsvērto vispārējo pamatprincipu par PVN jomā pastāvošo atbrīvojumu šauru interpretāciju[19].

52. Tādējādi neatkarīgās grupas PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunkta izpratnē, kurām piemīt nodokļu maksātāja īpašība, ir jānošķir no vienkāršas personu kopīgas rīcības, kuras gadījumā grupa tieši nav neatkarīgs nodokļu maksātājs. Iespējams, tas tā ir īpašnieku kooperatīva gadījumā, kuru kā piemēru ir izmantojusi Luksemburgas Lielhercogiste. Šī situācija tad būtu jāuzskata tikai par dalībnieku kopīgu rīcību[20].

53. Taču, ja grupa, uz kuru attiecas apstrīdētais tiesiskais regulējums, attiecībā pret tās dalībniekiem ir neatkarīgs nodokļu maksātājs, tikai tai pašai var būt tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu saistībā ar pakalpojumiem, ko tā ir saņēmusi. Proti, atbilstoši PVN direktīvas 168. panta a) punktam nodokļu maksātājam ir tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu tikai attiecībā uz "preču piegādēm vai pakalpojumu sniegšanu, ko *tam* veicis [..] cits nodokļa maksātājs"[21].

54. Kā tostarp izriet no Luksemburgas Lielhercogistes minētā sprieduma *PPG Holdings*, šādu saņemto pakalpojumu saikne ar pašu nodokļu maksātāju var pastāvēt gan arī tādējādi, ka nodokļu maksātājs var pasūtīt pakalpojumus par labu arī trešajai personai[22]. Taču no minētā neizriet tās personas tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu, kura šos pakalpojumus vispār nav pasūtījusi un kurai tādēļ šie pakalpojumi netika sniegti PVN direktīvas 168. panta a) punkta izpratnē.

55. Visbeidzot apstrīdētais Luksemburgas noteikumu 4. panta tiesiskais regulējums nav nepieciešams arī nodokļu neitralitātes principa nodrošināšanai. Proti, šis princips tā nodokļu uzlikšanas neitralitātes izpratnē[23] nodrošina tikai to, ka nodokļu maksātājs, kura darbība pati par sevi ir apliekama ar PVN, pilnībā tiek atbrīvots visas saimnieciskās darbības laikā no apgrūtinājuma, kas saistīts ar maksājamo vai samaksāto PVN[24]. Atbilstoši minētajam grupa nevar izmantot tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu, ja tā atbilstoši PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunktam saviem dalībniekiem sniedz ar nodokli neapliekamus pakalpojumus. Turpretim, ja grupa sniedz pakalpojumus tādas tās

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

19 — Skat. it īpaši 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 — Šajā ziņā skat. spriedumu, 2005. gada 21. aprīlis, *HE* (C-25/03, EU:C:2005:241, 54.–56. punkts); skat. arī vispārīgi par attiecībām starp sabiedrību un tās biedriem no PVN viedokļa, ņemot vērā nodokļu maksātāja īpašību, spriedumus, 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).

21 — Izcēlums pievienots.

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

23 — Par vairākām šī principa nozīmēm skat. spriedumu, 2012. gada 15. novembris, *Zimmermann* (C-174/11, EU:C:2012:716, 46.–48. punkts), kā arī papildus spriedumus, 2001. gada 17. maijs, *Fischer* un *Brandenstein* (C-322/99 un C-323/99, EU:C:2001:280, 76. punkts) un 2015. gada 2. jūlijs, *NLB Leasing* (C-209/14, EU:C:2015:440, 40. punkts).

24 — Skat. tostarp spriedumus, 1985. gada 14. februāris, *Rompelman* (268/83, EU:C:1985:74, 19. punkts), 2012. gada 15. novembris, *Zimmermann* (C-174/11, EU:C:2012:716, 47. punkts) un 2016. gada 28. jūlijs, *Astone* (C-332/15, EU:C:2016:614, 29. punkts).

dalībnieku darbības vajadzībām, kas ir aplikta ar nodokli, tie atbilstoši PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunktam nav atbrīvoti no nodokļa[25]. Tāpēc grupai šajā pēdējā minētajā situācijā saistībā ar tās saņemtajiem pakalpojumiem tāpat ir tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu atbilstoši PVN direktīvas 168. panta a) punktam kā dalībniekiem attiecībā uz grupas pakalpojumiem.

56. Līdz ar tādējādi konstatējamo 168. panta a) punkta pārkāpumu patstāvīgas nozīmes nav arī Komisijas norādītājai PVN direktīvas 1. panta 2. punkta otrajai daļai, jo tajā ir pausta tikai programmatiska nostādne.

57. Nav konstatējams arī papildu Luksemburgas Lielhercogistes PVN direktīvas 178. panta a) punkta pārkāpums.

58. Atbilstoši 178. panta a) apakšpunktam nodokļu maksātājam, lai īstenotu savas saskaņā ar PVN direktīvas 168. panta a) punktu pastāvošās tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu, gan ir jāsaglabā rēķins, kas sagatavots saskaņā ar 220.–236. pantu un 238., 239. un 240. pantu. Taču no attiecīgajiem pantiem nevar secināt, kā norāda Komisija, ka rēķinam ir jābūt sagatavotam uz tā nodokļu maksātāja vārda, kas atskaita priekšnodokli nodokļu iestādēs. PVN direktīvas 226. panta 5) punktā ir izvirzīta tikai prasība, ka rēķinā ir jābūt norādītam pakalpojuma saņēmēja vārdam.

59. Minētais Luksemburgas tiesībās netiek pārkāpts tādējādi, ka atbilstoši tām grupas dalībniekiem ir piešķirtas tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu, kas tiem saskaņā ar PVN direktīvas 168. panta a) punktu nepienākas. Citiem vārdiem, norādot uz attiecīgo grupu kā pakalpojuma saņēmēju, uz rēķina nav norādīts nepareizs vārds, drīzāk pareizais vārds pierāda, ka attiecīgajam grupas dalībniekam nav tiesību uz priekšnodokļa atskaitīšanu, jo viņš nav pakalpojuma saņēmējs. Turpretim, ja Luksemburgas Lielhercogiste noteiktu, ka rēķinā ir jānorāda attiecīgais dalībnieks kā nepareizais pakalpojuma saņēmējs, tā tādējādi pārkāptu PVN direktīvas 226. panta 5) punktu.

60. Tāpēc otrais prasības pamats ir pamatots tikai, ciktāl tajā tiek iebilsts pret PVN direktīvas 168. panta a) punkta pārkāpumu.

C – *Par trešo prasības pamatu: pakalpojumu, kurus dalībnieki sniedz grupai, neaplikšana ar nodokli*

61. Visbeidzot Komisija trešajā prasības pamatā iebilst pret PVN direktīvas 14. panta 2. punkta c) apakšpunkta un 28. panta pārkāpumu.

62. Saskaņā ar šīm tiesību normām tāda nodokļu maksātāja gadījumā, kurš kā starpnieks, rīkojoties savā vārdā uz citu personu rēķina, sniedz pakalpojumus trešajai personai vai saņem tos no šīs personas, esot jāpieņem divi identiski viens pēc otra sekojoši pakalpojumi no PVN viedokļa, no vienas puses, starp uzdevuma devēju un nodokļu maksātāju un, no otras puses, starp nodokļu maksātāju un trešo personu. Turpretim *CObMa* paziņojumā esot noteikts, ka attiecībā uz dalībnieku, kurš saņemot pakalpojumus savā vārdā, taču uz grupas rēķina, attiecīgo izdevumu attiecināšana uz grupu nerada nekādas sekas no PVN viedokļa.

1) Trešā prasības pamata pieņemamība

63. Luksemburgas Lielhercogiste arī pret trešo prasības pamatu ceļ iebildumu par nepieņemamību.

25 — Skat. iepriekš 40.–42. punktu.

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

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

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

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

2) Trešā prasības pamata pamatotība

68. Pret trešā prasības pamata pamatotību Luksemburgas Lielhercogiste iebilst, ka Komisijas argumentācija būtu pamatota tikai tad, ja pati grupa un tās dalībnieki būtu viens no otra neatkarīgi. Taču tieši tas neesot attiecināms uz grupu, kura neesot juridiskā persona, bet gan kas pastāvot, tikai pamatojoties uz tās dalībnieku līgumu, un tikai uz šādām grupām – pretēji Komisijas pretējam apgalvojumam – attiecoties apstrīdētā *CObMa* paziņojuma daļa. Proti, šādas grupas rīkojoties tikai ar to dalībnieku vadītāju starpniecību un nebūt neesot no tiem nošķirams nodokļu maksātājs. Tiesa līdzīgi esot lēmusi arī lietā *EDM*[26].

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

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

26 — Spriedums, 2004. gada 29. aprīlis, *EDM* (C-77/01, EU:C:2004:243).

27 — Skat. iepriekš 49.–52. punktu.

28 — Spriedums, 2011. gada 14. jūlijs, *Henfling* u.c. (C-464/10, EU:C:2011:489, 35. punkts).

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

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

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

D – *Secinājumi un tiesāšanās izdevumi*

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

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

VI – Secinājumi

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

1) Luksemburgas Lielhercogiste nav ievērojusi tās pienākumus, kas izriet no Direktīvas 2006/112/EK 2. panta 1. punkta c) apakšpunkta un 132. panta 1. punkta f) apakšpunkta tādējādi, ka tā ir pieņēmusi un atstājusi spēkā tiesību normas, atbilstoši kurām neatkarīgu personu grupu pakalpojumi, kas tiek sniegti to dalībniekiem, tika atbrīvoti no PVN arī tad, ja tie netika sniegti tiešām dalībnieku no nodokļa atbrīvotas darbības vai darbības, attiecībā uz kuru tie nebija nodokļu maksātāji, veikšanas vajadzībām;

2) Luksemburgas Lielhercogiste nav ievērojusi tās pienākumus, kas izriet no Direktīvas 2006/112/EK 168. panta a) punkta tādējādi, ka tā ir pieņēmusi un atstājusi spēkā tiesību normas, kas dalībniekam direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunkta izpratnē ir atļāvušas izmantot tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu saistībā ar saņemtajiem pakalpojumiem, kas nav tikuši sniegti tam, bet gan grupai;

29 — Skat. iepriekš 57.–59. punktu.

3) Luksemburgas Lielhercogiste nav ievērojusi tās pienākumus, kas izriet no Direktīvas 2006/112/EK 14. panta 2. punkta c) apakšpunkta un 28. panta tādējādi, ka tā ir īstenojusi administratīvo praksi, atbilstoši kurai, dalībniekam iegādājoties preces un pakalpojumus 132. panta 1. punkta f) apakšpunkta izpratnē savā vārdā un uz grupas rēķina, izdevumu uzlikšana grupai no PVN viedokļa tiek uzskatīta par nenozīmīgu;

4) prasību pārējā daļā noraidīt;

5) Luksemburgas Lielhercogiste atlīdzina tiesāšanās izdevumus.