



Judikatūras krājums

ĢENERĀLADVOKĀTES JULIANAS KOKOTES [JULIANE KOKOTT]
SECINĀJUMI,
sniegti 2017. gada 1. martā¹

Lieta C-605/15

Minister Finansów

pret

Aviva Towarzystwo Ubezpieczeń na Życie S.A. w Warszawie

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

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Nodokļu tiesību akti – Tiesību akti pievienotās vērtības nodokļa jomā – Neatkarīgas personu grupas atbrīvojums no nodokļa atbilstoši PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunktam – Piemērošana apdrošināšanas pakalpojumiem – Piemērošana pārrobežu grupām – Konkurences izkropļojuma neesamības vērtējums – Dalībvalstu pienākums precīzāk konkretizēt direktīvas normu, kurai ir tieša iedarbība

I. Ievads

1. Saistībā ar šo lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu Tiesa no jauna aplūko Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu² (turpmāk tekstā – “PVN direktīva”) 132. panta 1. punkta f) apakšpunktu. Šī tiesību norma ir viens no vēl neizskaidrotajiem atbrīvojumiem no nodokļa. Ar to un tā faktiskā sastāva priekšnosacījumiem Tiesa pēdējos gadu desmitos ir nodarbojusies tikai trīs reizes³. Bet šobrīd Tiesa izskata vienlaikus četras lietas⁴, kas attiecas uz dažādiem šī atbrīvojuma no nodokļa aspektiem.

2. Līdzīgā tiesvedībā *DNB Banka*⁵ primāri ir jāizlemj, kas vispār ir grupa PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunkta izpratnē. Savukārt šai tiesvedībai ir nozīme saistībā ar PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunkta materiālo (attiecināšana arī uz apdrošināšanu) un teritoriālo (tā dēvētās pārrobežu grupas) piemērošanas jomu un konkurences izkropļojuma neesamības noteikšanu. Turklāt ir jāsniedz atbilde uz jautājumu par to, vai dalībvalstij šajā lietā ir pienākums transponēt savas valsts tiesībās vairāk nekā atbrīvojuma no nodokļa tekstu.

1 Orģinālvaloda – 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 Papildus šai tiesvedībai tās ir lietas C-274/15, Komisija/Luksemburga; C-326/15, *DNB Banka*, un C-616/15, Komisija/Vācija.

5 Tiesas lietas numurs C-326/15.

II. Atbilstošās tiesību normas

A. Savienības tiesības

3. Savienībā pievienotās vērtības nodoklis (PVN) tiek iekasēts atbilstoši PVN direktīvai. PVN direktīvas 11. panta 1. punktā dalībvalstīm ir dota šāda iespēja:

“Apspriedusies ar padomdevēju komiteju pievienotās vērtības nodokļa jautājumos (turpmāk – “PVN komiteja”), katra dalībvalsts par vienu nodokļa maksātāju var uzskatīt personas, kuras veic uzņēmējdarbību attiecīgās dalībvalsts teritorijā un kuras, kaut arī juridiski neatkarīgas, ir cieši saistītas cita ar citu finansiālām, saimnieciskām un organizatoriskām saitēm.”

4. Atbilstoši PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunktam dalībvalstis atbrīvo no PVN 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”.

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

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

B. Valsts tiesības

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

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

III. Pamatlieta

7. *Aviva* koncerns (turpmāk tekstā – “koncerns”) Eiropā sniedz apdrošināšanas pakalpojumus un nodrošina tostarp arī pensijas prasības. Būtiska koncerna darbības joma ir ilgtermiņa uzkrājumi, fondu pārvaldīšana un apdrošināšana. Koncerns atbild par vairāku centru radīšanu kopīgiem pakalpojumiem izraudzītās Eiropas Savienības dalībvalstīs, kā arī šīs darbības veikšanu Eiropas Ekonomisko interešu grupas⁶ (turpmāk tekstā – “EEIG”) formā. Šīs EEIG dalībniekiem ir jābūt tikai koncerna sabiedrībām, kas veic saimniecisku darbību apdrošināšanas jomā, tostarp *Aviva Towarzystwo Ubezpieczeń na Życie S.A.* no Varšavas (*Aviva* sabiedrība dzīvības apdrošināšanai, a/s; turpmāk tekstā – “*Aviva*”).

⁶ Regulas (EEK) Nr. 2137/85 par Eiropas Ekonomisko interešu grupām (EEIG) (OV 1985, L 199, 1. lpp.) izpratnē.

8. Kopīgo pakalpojumu centriem ir jāsniedz pakalpojumi, kas tieši nepieciešami grupas dalībnieku (EEIG dalībnieku) apdrošināšanas darbības veikšanai. It īpaši tie var būt personāla vadības pakalpojumi, finanšu un grāmatvedības pakalpojumi, informātikas pakalpojumi, pārvaldības pakalpojumi, klientu atbalsta dienesta pakalpojumi un jaunu produktu izstrādes pakalpojumi.

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

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

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

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

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

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

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

IV. Tiesvedība Tiesā

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

- “1) Vai tāds valsts tiesiskais regulējums par neatkarīgas personu grupas atbrīvojumu no PVN, kurā nav paredzēti nosacījumi vai procedūras attiecībā uz konkurences izkropļojuma kritērija izpildi, ir saderīgs ar PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunktu saistībā ar PVN direktīvas 131. pantu, kā arī efektivitātes, tiesiskās noteiktības un tiesiskās palāvības principiem?
- 2) Kādi kritēriji ir jāpiemēro, novērtējot, vai ir izpildīts PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunktā paredzētais konkurences izkropļojuma kritērijs?
- 3) Vai, atbildot uz otro jautājumu, ir nozīme tam, ka neatkarīga personu grupa sniedz pakalpojumus tādiem dalībniekiem, uz kuriem attiecas dažādu dalībvalstu tiesību sistēmas?”

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

V. Juridiskais vērtējums

A. Par otro un trešo prejudiciālo jautājumu

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

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

1. Par materiālo piemērošanas jomu

a) Teksts un jēga, un mērķis

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

20. Man šķiet, ka PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunkta mērķis – kas atbilst ģenerālvokāta Ž. Mišo [*J. Mischo*] viedoklim⁸ un pašas Tiesas judikatūrai⁹ – ir šāds: ir jānovērš nelabvēlīgi konkurences apstākļi tam, kas, piemēram, uzņēmuma apmēra dēļ ir spiests iepirkt pakalpojumus, salīdzinājumā ar to, kuram pakalpojumus var sniegt paša darbinieki vai kurš tos var saņemt PVN grupas ietvaros.

21. Nelabvēlīgi konkurences apstākļi, kas jākompensē ar atbrīvojumu, rodas šādi: proti, tam, kas piedāvā noteiktus no nodokļa atbrīvotus pakalpojumus, ir jāsedz PVN par iepriekšējiem pakalpojumiem. Ja nebūtu PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunktā paredzētā atbrīvojuma, tas notiktu arī tad, ja viņš būtu spiests sadarboties ar citiem komersantiem kopējā struktūrā, kas veic vajadzīgās darbības šo (no nodokļa atbrīvoto) pakalpojumu sniegšanai. Attiecinot nodokļa atbrīvojumu arī uz kopā sniegtiem iepriekšējiem pakalpojumiem, sākotnējā pakalpojuma atbrīvojums no nodokļa aptver tādu pašu pievienoto vērtību kā konkurentam, kuram iepriekšējo pakalpojumu ir snieguši paša darbinieki. Tādējādi galapatērētājs izmanto atbrīvojumu no nodokļa arī tad, ja uzņēmumi, kas ir atbrīvoti no nodokļa apvienošanās grupā dēļ, sniedz noteiktus iepriekšējus pakalpojumus, kas ir tieši iepļūduši tā sniegtajā no nodokļa atbrīvotajā pakalpojumā. Tādējādi, atšķirībā no Komisijas uzskata tiesas sēdē, PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunkts nav pretrunā neitralitātes principam, bet drīzāk kompensē nelabvēlīgu konkurences stāvokli nodokļu maksātājiem, kas dalās savos resursos.

22. Atbrīvojumi no nodokļa atbilstoši Tiesas pastāvīgajai judikatūrai ir jāinterpretē šauri, turklāt interpretācijai ir jābalstās uz tiesību normas jēgu un mērķi, un iedarbību¹⁰. Tā kā PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunkta mērķis ir paplašināt citus atbrīvojumus no nodokļa, tad atbilde uz jautājumu, kādas grupas ir jāietver, ir jābalsta uz grupas dalībnieku no nodokļa atbrīvotās darbības, kura jāpaplašina, mērķi.

23. Apdrošināšanas pakalpojumi ir atbrīvoti no PVN, jo darījumiem jau tiek uzlikts apdrošināšanas nodoklis, ko maksā arī patērētāji¹¹. Tādējādi tiek likvidēta divu nodokļu veidu tieša konkurence, *sniedzot izejošo pakalpojumu*. Lai novērstu konkurences situāciju izejošiem pakalpojumiem, *Aviva* nav obligāti jāatbrīvo no nodokļa ienākošie pakalpojumi, kā šajā gadījumā – EEIG pakalpojums.

24. Tas pats attiecas uz banku pakalpojumu atbrīvojumu. Tā mērķi Tiesa galvenokārt saskata apstākļi, ka ir jānovērš grūtības, kas ir saistītas ar nodokļa bāzes un atskaitāmā nodokļa apmēra noteikšanu¹². Arī šis mērķis nav noteicošs iepriekšējo pakalpojumu atbrīvošanai, jo attiecībā uz pakalpojumiem, ko EEIG sniedz *Aviva*, tik un tā nav iespējams atskaitīt priekšnodokli par tās darbībām, kas ir atbrīvotas no nodokļa. Līdz ar to šeit nerodas nošķiršanas problēma.

b) Sistēmiska interpretācija

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

⁸ Ģenerālvokāta Ž. Mišo secinājumi lietā *Taksatorringen* (C-8/01, EU:C:2002:562).

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

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

¹¹ Spriedumi, 1999. gada 25. februāris, *CPP* (C-349/96, EU:C:1999:93, 23. punkts), un 2013. gada 17. janvāris, *BGŻ Leasing* (C-224/11, EU:C:2013:15, 67. punkts).

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

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

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

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

29. Acīmredzot, likumdevējs gribēja ietvert ne tikai ārstu grupas, bet arī izglītības iestāžu u.c. grupas. Tomēr no rašanās vēstures neizriet, ka būtu jāietver arī banku vai apdrošinātāju grupas. Arī pati Tiesa atbrīvojuma no nodokļa normām vietai sistēmā piešķir nozīmi saistībā ar interpretāciju¹³.

30. Kā apgalvo Vācijas Federatīvā Republika, šķiet, ka vēl pirms dažiem gadiem arī Komisijā valdīja viedoklis, ka likumdevējam ir jāievieš atbilstošs atbrīvojuma no nodokļa paplašinājums attiecībā uz banku un apdrošināšanas nozari¹⁴, kam – kā Komisija atzina tiesas sēdē – Padome nepiekrita. Sistēmiskā PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunkta izkārtojuma dēļ šis likumdevēja lēmums nevar tikt ignorēts, interpretējot šo normu par atbrīvojumu no nodokļa paplašināti¹⁵. Drīzāk Eiropas likumdevējam ir jāļauj izlemt, vai tas vēlas šādi paplašināt PVN direktīvas 135. pantā paredzēto atbrīvojumu no nodokļa.

31. Šādai interpretācijai pretrunā nav arī spriedums lietā *Taksatorringen*¹⁶, lai gan tas ir taisīts saistībā ar apdrošināšanas sabiedrību grupu. Tiesai tajā tika uzdoti jautājumi tikai par faktiskā sastāva pazīmes “ietekme uz konkurenci” interpretāciju, un acīmredzami tā arī atbildēja tikai uz šo jautājumu¹⁷.

13 Spriedums, 2016. gada 5. oktobris, *TMD* (C-412/15, EU:C:2016:738, 32. un nākamie punkti).

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

15 Tas tā ir vēl jo vairāk tādēļ, ka judikatūrā tiesību normu par atbrīvojumu no nodokļa plaša interpretācija tiek noraidīta. Skat. par to jau iepriekš 22. zemsvirtras piezīmē.

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

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

c) Neitralitātes principa pārkāpuma neesamība

32. Atbrīvojuma no nodokļa liegšana grupām nav pretrunā PVN tiesību neitralitātes principam. Pirmkārt, neitralitātes princips nozīmē, ka nodokļu maksātājs (uzņēmums) kā nodokļu kreditora palīgs nodokļu iekasētāja lomā ir jāatbrīvo no galīgā PVN nastas ārpus privātā galapatēriņa, ja vien pašā komercdarbībā tiek veikti (principā) ar nodokli apliekami darījumi¹⁸. Tam šeit nav nozīmes. Otrkārt, tas aizliedz atšķirīgu attieksmi attiecībā uz PVN ieturēšanu pret komersantiem, kas veic vienādas darbības¹⁹.

33. Atšķirīgā attieksme pret grupām, kas ietilpst PVN direktīvas 132. panta piemērošanas jomā, un pret tām, kas tajā neietilpst, ir balstīta uz to darbību sabiedrības interesēs. Tas kā nošķiršanas kritērijs attiecībā uz neitralitātes principu nav apstrīdams.

34. Par labu atbrīvojuma no nodokļa šaurai interpretācijai bez tiesībām atskaitīt priekšnodokli liecina arī tas, ka, tuvāk aplūkojot, tas var izkropļot konkurenci. Proti, tas noteiktos apstākļos rada stimulu maksimāli samazināt savu PVN nastu ar tā dēvēto “Insourcing”²⁰, tas ir, darbību iekļaušanu savā uzņēmumā, jo gala patērētāja atbrīvojuma no nodokļa nastas apmērs ir atkarīgs no tā, cik liels PVN slogs ir pakalpojumu sniedzošajam uzņēmumam. Tas zināmā mērā ir pretrunā principam, ka komersanti var izvēlēties organizācijas modeli, kas viņiem saimnieciski der vislabāk, neriskējot, ka viņu darījumi tiks izslēgti no atbrīvojuma²⁰.

35. Rezultātā no PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunkta sistēmiskās vietas un mērķa izriet, ka tas ir jāinterpretē šauri un ka tas nav piemērojams šeit aplūkotajai apdrošināšanas sabiedrību grupai.

2. Par grupas atbrīvojuma no nodokļa pārrobežu iedarbību

a) Vispārīgi jautājumi

36. Gadījumā, ja Tiesa uzskatītu citādāk, ir jāizlemj, vai atbrīvojums no nodokļa PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunktā ietver arī pārrobežu grupas pakalpojumus, ko tā sniedz saviem dalībniekiem, kas veic uzņēmējdarbību citās dalībvalstīs (vai trešajās valstīs). Šis jautājums rodas arī gadījumā, ja pati grupa veic uzņēmējdarbību trešajā valstī.

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

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

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

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

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

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

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

b) Atbrīvojuma no nodokļa vēsturiskā klasifikācija

41. *Prima facie* nevar saskatīt, ka PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunkts būtu jāattiecina tikai uz vienā dalībvalstī esošām grupām. Bet skatīens uz iepriekšējām tiesību normām – Sesto direktīvu²¹ – paskaidro, kāpēc šāds ierobežojums, atšķirībā no PVN direktīvas 11. panta, nav atrodams pašā tekstā.

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

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

c) Atbrīvojumu no nodokļa klasificēšana PVN direktīvā

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

45. Arī šī klasificēšana ir pretrunā tam, ka PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunkta normas par atbrīvojumu no nodokļa tiktu paplašinātas attiecībā uz pārrobežu grupu. Tas tā ir it īpaši tad, ja ar PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunktu būtu jāpaplašina ne tikai PVN direktīvas 132. panta 1. punktā paredzētie atbrīvojumi (par to iepriekš 19. un nākamajos punktos).

²¹ Padomes 1977. gada 17. maija Sestā direktīva 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.).

d) Pretruna vērtējumā ar PVN direktīvas 11. pantu

46. Turklāt plaša PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunkta interpretācija radītu vērtējuma pretrunu ar PVN direktīvas 11. pantu. Tajā dalībvalstīm ir atļauts uzskatīt par vienu nodokļa maksātāju “personas, kuras veic uzņēmējdarbību attiecīgās dalībvalsts teritorijā” un kuras zināmā veidā “ir cieši saistītas cita ar citu”.

47. Ja divi uzņēmumi apvienojas grupā tādējādi, ka viens no tiem piedalās grupā vairākumā, tad saistībā ar grupas pakalpojumiem attiecībā uz to PVN direktīvas 11. pantam nebūtu pārrobežu iedarbības. Savukārt PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunktā paredzētajam atbrīvojumam no nodokļa būtu pārrobežu iedarbība. Regulējuma, kuram ir mazākas prasības attiecībā uz grupas formu, sekas būtu pārrobežu atbrīvojums no PVN, bet regulējuma, kurā ir paredzētas stingrākas prasības, sekas tādas nebūtu.

48. Šī vērtējuma pretruna ir atrisināma tikai tad, ja arī PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunkta iedarbība tiek ierobežota ar vienu dalībvalsti, kas nozīmē, ka grupa un dalībnieks, kuram tiek sniegts pakalpojums, veic uzņēmējdarbību vienā dalībvalstī.

49. Abiem gadījumiem pamatā ir viens un tas pats apsvērums. Ierobežojot ar konkrētu vienu teritoriju, tiek panākts, ka viena dalībvalsts neiejaucas citas dalībvalsts nodokļu uzlikšanas suverenitātē, atļaujot apvienību vai attiecīgi akceptējot atbilstošu grupu, kuras nosacījumus cita dalībvalsts var pārbaudīt tikai ar grūtībām. Vienlaikus tiek nodrošināts, ka atšķirīgas finanšu administrācijas nepieņem pretrunīgus lēmumus.

e) Ietekmes uz konkurenci neesamības vērtējums

50. Arī fakts, ka PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums no nodokļa atbilstoši tā formulējumam nevar radīt konkurences izkropļojumus, liecina par atbrīvojuma no nodokļa teritoriālo ierobežojumu ar vienu dalībvalsti.

51. Šajā ziņā Tiesai jau attiecībā uz PVN direktīvas 13. panta 1. punktu spriedumā lietā *Isle of Wight Council* bija jāatbild uz skaidri uzdotu jautājumu, vai jēdziens “konkurences izkropļojumi” ir jānosaka attiecībā uz vietēju tirgu vai attiecībā uz visu dalībvalsts suverēno teritoriju. Tā atbildēja uz jautājumu tādējādi, ka konkurences izkropļojumu vērtējums neattiecas īpaši uz vietējo tirgu²².

52. Tā to pamatoja tādējādi²³, ka daudzu vietējo tirgu uzraudzība nozīmē sistemātisku atkārtotu novērtēšanu, pamatojoties uz bieži sarežģītām konkurences nosacījumu ekonomiskām analizēm, kuras veikt var būt īpaši sarežģīti, jo šo tirgu robežas ne vienmēr sakrīt ar vietējo iestāžu teritoriālo kompetenci. Šāda situācija tādējādi potenciāli varētu kaitēt nodokļu neitralitātes un tiesiskās noteiktības principiem.

53. Finanšu administrācijas katrā ziņā vēl jo vairāk nevar veikt konkurences izkropļojumu dažādās dalībvalstīs (vai vispār pasaulē) esamības pārrobežu vērtējumu, bet drīzāk novērtēt vairākus vietējos tirgus savā valstī. Tiktāl Tiesas pieeja PVN direktīvas 13. pantam ir attiecināma arī uz PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunktu.

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

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

54. Bet, ja finanšu administrācija konkurences izkropļojumus – vai nu atbilstoši PVN direktīvas 13. pantam, vai arī atbilstoši 132. panta 1. punkta f) apakšpunktam – var novērtēt tikai attiecībā uz savu dalībvalsti, tad arī grupa principā var tikt pārbaudīta tikai attiecībā uz tās tajā pašā valstī esošajiem dalībniekiem, proti, vai no nodokļa atbrīvota pakalpojumu sniegšana tai nerada konkurences izkropļojumus.

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

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

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

57. Šāda šaura interpretācija nav pretrunā arī pamatbrīvībām. Tā kā tāds Savienības tiesību akts kā PVN direktīva ir jāinterpretē, cik vien iespējams, atbilstoši primārajām tiesībām²⁴, tās ir jāņem vērā arī interpretācijā. Pamatbrīvību ierobežojums var tikt pamatots tikai ar primāriem vispārīgo interešu apsvērumiem. Turklāt tam ir jābūt piemērotam attiecīgā mērķa sasniegšanai un tas nedrīkst pārsniegt šī mērķa sasniegšanai vajadzīgo²⁵.

58. Pakalpojumu sniegšanas brīvības ierobežojums, kas, iespējams, ir šajā gadījumā, ir attaisnots kā PVN grupas iedarbības teritoriāls ierobežojums PVN direktīvas 11. panta izpratnē, lai saglabātu nodokļa uzlikšanas pilnvaru sadali starp dalībvalstīm²⁶. Turklāt arī vajadzība nodrošināt nodokļu uzraudzības efektivitāti attaisno²⁷ iespējami esošu pakalpojumu sniegšanas brīvības ierobežojumu.

59. Ciktāl PVN direktīvas 11. panta piemērošanas jomā izpildes vieta var atrasties citā dalībvalstī, kurā nav jāpastāv PVN grupai, ciktāl PVN grupas darbība nevar pārsniegt dalībvalstu teritoriālās robežas, PVN maksāšana citā dalībvalstī nevar tikt ietekmēta negatīvi.

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

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

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

26 Par šo pamatu skat. tikai spriedumus, 2005. gada 13. decembris, *Marks & Spencer* (C-446/03, EU:C:2005:763, 45. un 46. punkts.); 2011. gada 29. novembris, *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785, 48. punkts); 2015. gada 21. maijs, *Verder LabTec* (C-657/13, EU:C:2015:331, 47. punkts), un 2010. gada 21. janvāris, *SGI* (C-311/08, EU:C:2010:26, 60. punkts).

27 Spriedumi, 2010. gada 26. oktobris, *Schmelz* (C-97/09, EU:C:2010:632, 57. punkts), un 2009. gada 27. janvāris, *Persche* (C-318/07, EU:C:2009:33, 52. punkts).

61. Papildus minētajam saskaņā ar PVN direktīvas 131. pantu ir jānodrošina pareiza un godīga šo atbrīvojumu no nodokļa piemērošana. Bet pēdējais minētais de facto ir izslēgts, ja vai nu vienai finanšu iestādei konkurences izkropļojums ir jānovērtē globāli vai, attiecīgi, Savienības mērogā, vai arī, attiecīgi, vairākas finanšu iestādes izdara atšķirīgus – iespējams, savstarpēji pretrunīgus – vērtējumus. Pēdējais minētais tieši būtu pamats konkurences izkropļošanai²⁸. Šajā ziņā arī piemērošanas un kontroles būtiskās praktiskās grūtības neatbalsta PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunkta paredzētā atbrīvojuma no nodokļa plašu interpretāciju²⁹

g) Trešās valstis un nodokļa likmes problemātika

62. Neraugoties uz minēto, jēdziena “grupa” plašas interpretācijas rezultātā tiek radīts patiešām vienkārši ieviešams nodokļu optimizācijas modelis it īpaši pasaules mērogā aktīvām grupām. Tām tikai ar saviem uzņēmumiem, kas darbojas Eiropā, būtu jānodrošina grupa ar reģistrācijas vietu trešajā valstī bez PVN (šajā ziņā piemērotas ir Amerikas Savienotās Valstis), kura visus pakalpojumus saņemtu no trešām personām, kas līdz šim Eiropā ir maksājušas PVN, un šī grupa nevarētu tikt uzskatīta par tikai mākslīgu veidojumu.

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

64. Pat tad, ja PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunkta iedarbība teleoloģiski tiktu attiecināta tikai uz grupām Savienības teritorijā, visas grupas varētu iedibināties valstī ar zemāko PVN likmi, lai efektīvāk samazinātu priekšnodokli samaksāto PVN. Līdzīga problemātika lika likumdevējam PVN direktīvas 34. pantā ieviest minimālo vērtību regulējumu tā dēvētajiem attālinātajiem tirgotājiem, lai novērstu, ka visi attālinātie tirgotāji iedibinās valstī ar zemāko PVN likmi³⁰. Savukārt diez vai var apgalvot, ka tas attiecībā uz neatkarīgu personu grupu sniegtiem pakalpojumiem un tām sniegtiem pakalpojumiem būtu gribējis nonākt pie šāda rezultāta.

h) Rezultāts

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

²⁸ Tas rodas, ja vienā valstī priekšnodoklis grupai tiek atskaitīts tāpēc, ka tiek liegts atbrīvojums no nodokļa, jo tiek uzskatīts, ka tas radītu atbilstošus konkurences izkropļojumus. Turpretim pakalpojuma saņēmēja dalībvalstī, pamatojoties uz nodokļa parāda novirzīšanu grupas dalībniekam, tiek pieņemts, ka atbrīvojums no nodokļa pastāv, jo tajā netiek saskatīti konkurences izkropļojumi.

²⁹ Par to skat. citā lietā arī manus secinājumus apvienotajās lietās *VDP Dental Laboratory* un *Staatssecretaris van Financiën* (C-144/13, C-154/13 un C-160/13, EU:C:2014:2163, 60. punkts), par pamatbrīvību ierobežojuma attaisnojumu mazo uzņēmumu regulējuma ietvaros skat. arī spriedumu, 2010. gada 26. oktobris, *Schmelz* (C-97/09, EU:C:2010:632, 57. un nākamie punkti), – pakalpojumu sniegšanas brīvības pārkāpuma attaisnojums nodokļu uzraudzības efektivitātes nodrošināšanai.

³⁰ Piegādes galapatērētājam vieta parasti ir tur, kur sākas nosūtīšana (izcelsmes valsts), un līdz ar to faktiski uz to attiecas šī nodokļa likme. Tādējādi, sasniedzot zināmu minimumu, PVN direktīvā tādēļ ir paredzēts noteikt atšķirīgu vietu galamērķa valstī, lai novērstu iepriekš minēto efektu.

3. Par konkurences izkropļojuma neesamības interpretāciju

66. Ciktāl Tiesa turpretim uzskatītu, ka PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunkts attiecas arī pārrobežu grupām, jānoskaidro vēl arī, uz kādu kritēriju pamata ir jāvērtē, kad konkurences izkropļojuma PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunkta izpratnē nav.

67. Kā Tiesa ir paskaidrojusi³¹, ar PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunktu ir jākompensē nelabvēlīgi konkurences apstākļi salīdzinājumā ar to, kuram šos pakalpojumus (grupā) sniedz paša darbinieki vai tie tiek sniegti PVN grupas ietvaros. Bet, ja ar šo atbrīvojumu no nodokļa ir jākompensē nelabvēlīgi konkurences apstākļi, tad atbrīvojuma no nodokļa nodrošināšana vienlaikus nevar radīt konkurences izkropļojumu. PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunktā paredzētajai konkurences klauzulai tādējādi nav lielas jēgas³², un tā līdz ar to ir jāinterpretē ļoti šauri.

68. Pamats šādai šaurai interpretācijai ir meklējams Tiesas judikatūrā, saskaņā ar kuru, lai konstatētu konkurences izkropļojumu³³, ir jāpastāv faktiskam riskam, ka atbrīvojums pats par sevi tieši vai nākotnē var radīt konkurences izkropļojumus. Šajā ziņā ir jābūt iespējai pārbaudīt, vai grupa var būt droša par savu dalībnieku klientu saglabāšanu arī bez atbrīvojuma no nodokļa³⁴.

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

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

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

4. Rezultāts

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

31 Spriedums, 2008. gada 11. decembris, *Stichting Centraal* (C-407/07, EU:C:2008:713, 37. punkts), un ģenerālvokāta Ž. Mišo secinājumi lietā *Taksatorringen* (C-8/01, EU:C:2002:562, 118. punkts).

32 Šajā ziņā jau ģenerālvokāta Ž. Mišo secinājumi lietā *Taksatorringen* (C-8/01, EU:C:2002:562, 125. un nākamie punkti), – “jākonstatē, ka tas [tirgus] kopumā ir kaut kas neparasts”.

33 Skat. spriedumu, 2003. gada 20. novembris, *Taksatorringen* (C-8/01, EU:C:2003:621, 64. punkts).

34 Sal. ar spriedumu, 2003. gada 20. novembris, *Taksatorringen* (C-8/01, EU:C:2003:621, 59. punkts), un ģenerālvokāta Ž. Mišo secinājumiem lietā *Taksatorringen* (C-8/01, EU:C:2002:562, 131. un nākamie punkti).

B. Par pirmo jautājumu

73. Polijas Republika PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunkta formulējumu ir pārņēmusi gandrīz burtiski. Ar savu pirmo jautājumu iesniedzējtiesa vēlas uzzināt, vai valsts likumdevējam ir papildus jāparedz papildu nosacījumi vai procedūra, lai izvērtētu konkurences izkropļojuma esamību vai neesamību. Runa ir par iespējamo pienākumu papildus konkretizēt, pārsniedzot direktīvā formulēto. Iesniedzējtiesa pamato savu jautājumu ar iespējamu efektivitātes, tiesiskās noteiktības un tiesiskās palāvības principu pārkāpumu.

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

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

75. Kā jau esmu paskaidrojusi secinājumos lietā *DNB Banka*³⁵, (negatīvā) faktiskā sastāva pazīme “konkurences izkropļojums” ir “tikai” nenoteikts tiesību termins, kas valsts likumdevējam nepaver *abstraktu* rīcības brīvību. Norma ir arī pietiekami “precīza”, lai atbilstu tiesiskās noteiktības principam, “jo tā pienākumu nosaka nepārprotamā redakcijā”³⁶.

76. Tādējādi PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunkts atbilst noteiktības prasībai un – kā es izsmeloši esmu pamatojusi arī secinājumos lietā *DNB Banka*³⁷ – tas ir pietiekami precīzs un beznosacījuma, lai tam būtu tieša iedarbība³⁸.

2. Citu transponēšanas aktu vajadzība?

77. Gandrīz vārds vārdā pārņemot valsts tiesībās PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunkta, kam ir tieša iedarbība, formulējumu, *prima facie* šķiet, ka Polijas Republika ir izpildījusi savu transponēšanas pienākumu. Katrā ziņā valsts likuma – līdzīgi kā PVN direktīvas – pamatā ir tikai tas, ka atbrīvojuma no nodokļa sekas nav konkurences apstākļu ietekmēšana. Tas liek iesniedzējtiesai šaubīties par to, vai dalībvalstij, izpildot savu transponēšanas pienākumu, nebija likumā jāiekļauj konkrēti papildu kritēriji.

78. Šim viedoklim es tomēr nevaru piekrist. Šajā ziņā var norādīt uz to, ka Tiesa saistībā ar PVN direktīvas 13. panta 1. punktu, kura pamatā arī ir konkurences izkropļojuma neesamība un kurš arī ir tieši piemērojams³⁹, jau vairākkārt ir noliegusi plašāku transponēšanas pienākumu. Tiesa it īpaši attiecībā uz minēto ir skaidri lēmusi, ka dalībvalstij transponējošajā valsts likumā nav jāparedz papildu nosacījumi. Drīzāk dalībvalsts var izvēlēties tiesību radīšanas tehniku, kas tai šķiet vispiemērotākā. Tā var, piemēram, vienīgi pārņemt direktīvā iekļauto formulējumu vai līdzvērtīgu frāzi valsts tiesībās⁴⁰.

35 Lietas numurs Tiesā C-326/15 (17. un nākamie punkti).

36 Šajā ziņā skat. spriedumus, 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 Zootechnica 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).

37 Lietas numurs Tiesā C-326/15, 17. un nākamie punkti.

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

39 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.

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

79. Tas pats, manuprāt, attiecas arī uz PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunktā paredzēto atbrīvojumu no nodokļa. Kā es esmu paskaidrojusi secinājumos lietā *DNB Banka*⁴¹, atbrīvojums no nodokļa ir pietiekami noteikts un beznosacījuma un līdz ar to – tieši piemērojams. Polijas Republika tiesību normu ir arī atbilstoši transponējusi. Tādēļ nav nozīmes tam, vai no tiesību piemērotāja viedokļa būtu vēlami iespējami konkrētāka transpozīcija.

80. Līdz ar to Polijas Republikai nevar pārnest, ka tā savas valsts tiesībās izsmelošāk nav konkretizējusi konkurences izkropļojuma neesamības noteikšanu. Tas tā ir it īpaši tādēļ, ka tā ar jebkuru plašāku tādas direktīvas ar tiešu iedarbību konkretizāciju radītu paaugstinātu direktīvas pārkāpuma risku, kā arī riskētu ar to, ka varētu tikt aizsākta tiesvedība par līguma pārkāpumu.

81. Līdz ar to iesniedzējtiesai ir jāatbild, ka tāds valsts tiesiskais regulējums kā pamatlietā aplūkotais, kurā nav paredzēti nosacījumi vai procedūras attiecībā uz nosacījuma par konkurences izkropļošanu izpildi, ir saderīgs ar PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunktu savienojumā ar 131. pantu, kā arī Savienības efektivitātes, tiesiskās noteiktības un tiesiskās paļāvības principiem.

VI. Secinājumi

82. Tādējādi es piedāvāju uz *Naczelny Sąd Administracyjny* (Augstākā administratīvā tiesa, Polija) Varšavā uzdoto jautājumu atbildēt šādi:

Jāpieņem, ka valsts atbrīvojums no nodokļa attiecas tikai uz nodokļu maksātāju grupām tiktāl, ciktāl tās veic darījumus, kas ir atbrīvoti no nodokļa atbilstoši PVN direktīvas 132. panta 1. punktam. Līdz ar to apdrošināšanas sabiedrību grupas neietilpst PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunkta piemērošanas jomā.

1. PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunkts neliedz tādu valsts tiesisko regulējumu, kurā nav paredzēti nosacījumi vai procedūras nosacījuma par konkurences izkropļojumu izpildei.
2. Parasti ir jāpieņem, ka grupas pakalpojumi PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunkta izpratnē nerada konkurences izkropļojumu. Šī faktiskā sastāva pazīme ir jāinterpretē šauri normas par ļaunprātīgas izmantošanas novēršanu izpratnē.
3. Neatkarīga personu grupa var sniegt no nodokļa atbrīvotus pakalpojumus tikai tādiem dalībniekiem, kas ir pakļauti tai pašai, tas ir, tās tiesību sistēmai.

⁴¹ Lietas numurs Tiesā C-326/15, 17. un nākamie punkti.