

TIESAS SPRIEDUMS (ceturtā palāta)

2013. gada 25. aprīlis (*)

Valsts pienākumu neizpilde – Nodokļi – Direktīva 2006/112/EK – 11. pants – Valsts tiesiskais regulējums, ar kuru iespēja izveidot personu grupu, ko var uzskatīt par vienu PVN maksātāju, ir attiecināta tikai uz finanšu un apdrošināšanas nozares uzņēmumiem

Lieta C-480/10

par prasību sakarā ar valsts pienākumu neizpildi atbilstoši LESD 258. pantam, ko 2010. gada 5. oktobrī cēla

Eiropas Komisija, ko pārstāv *R. Lyal* un *K. Simonsson*, pārstāvji, kas norādīja adresi Luksemburgā,

prasītāja,

pret

Zviedrijas Karalisti, ko pārstāv *A. Falk* un *S. Johannesson*, pārstāves, kas norādīja adresi Luksemburgā,

atbildētāja,

ko atbalsta

Īrija, ko pārstāv *D. O'Hagan*, pārstāvis, kam palīdz *G. Clohessy, SC*, un *N. Travers, BL*,

Somijas Republika, ko pārstāv *H. Leppo*, pārstāve,

personas, kas iestājušās lietā.

TIESA (ceturtā palāta)

šādā sastāvā: L. Bejs Larsens [*L. Bay Larsen*], kurš pilda ceturtās palātas priekšsēdētāja pienākumus, tiesneši Ž. K. Bonišo [*J.-C. Bonichot*], K. Toadere [*C. Toader*], A. Prehala [*A. Prechal*] un E. Jarašņs [*E. Järäskinen*] (referenti),

ģenerālvokāts N. Jāskinens [*N. Jääskinen*],

sekretāre S. Stremholma [*C. Strömholm*], administratore,

ģemot vērā rakstveida procesu un 2012. gada 6. septembra tiesas sēdi,

noklausījusies ģenerālvokāta secinājumus 2012. gada 27. novembra tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Ar savu prasību Eiropas Komisija lūdza Tiesu konstatēt, ka, praksē iespēju izveidot personu

grupu, ko var uzskatīt par vienu pievienotās vērtības nodokļa maksātāju (turpmāk tekstā attiecīgi – “PVN grupa” un “PVN”), attiecinot tikai uz finanšu un apdrošināšanas pakalpojumu sniedzējiem, Zviedrijas Karaliste nav izpildījusi Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvu 2006/112/EK par kopīgo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV L 347, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “PVN direktīva”) noteiktos pienākumus.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

2 PVN direktīvas 11. pantā ir noteikts:

“Apspriedusies ar padomdevēju komiteju [PVN] jautājumos, katra dalībvalsts par vienu nodokļa maksātāju var uzskatīt personas, kuras veic uzņēmējdarbību attiecīgās dalībvalsts teritorijā un kuras, kaut arī juridiski patstāvīgas, ir cieši saistītas cita ar citu finansiāli, saimnieciskā un organizatoriskā ziņā.

Dalībvalsts, kas izmanto pirmajā daļā paredzēto izvēles iespēju, var veikt visus vajadzīgos pasākumus, lai nepieļautu, ka minētā noteikuma piemērošana padara iespējamu nodokļu nemaksāšanu vai izvairīšanos no nodokļu maksāšanas.”

Zviedrijas tiesības

3 Pievienotās vērtības nodokļa likuma 1994:200 (*mervärdesskattelagen* (1994:200); turpmāk tekstā – “PVN likums”) 6.a nodaļas 1. pantā ir paredzēts:

“Šā likuma noteikumu piemērošanas mērķiem šajā nodaļā izklāstītos apstākļos divas vai vairākas ekonomiskās vienības var tikt uzskatītas par vienu ekonomisko vienību (PVN maksātāju grupu) un PVN maksātāju grupas veiktās darbības var uzskatīt par vienu darbību.”

4 Minētā likuma 6.a nodaļas 2. pantā ir precizēts:

“Par PVN maksātāju grupas dalībniekiem var būt tikai:

1. ekonomiskās vienības, kuras atrodas finanšu inspekcijas uzraudzībā un kuras veic darbību, kas ir atbrīvota no nodokļa, jo apgrozījums no šīm darbībām ir atbrīvots no nodokļa saskaņā ar 3. nodaļas 9. vai 10. pantu, un
2. ekonomiskās vienības, kuru galvenais mērķis ir piedāvāt preces vai pakalpojumus iepriekš 1. punktā minētajām ekonomiskajām vienībām, vai
3. ekonomiskās vienības, kuras ir komisiju tirdzniecības aģenti un starpnieki un kurām ir Likuma par ienākumu nodokli (1999:1229) 36. nodaļā norādītā komisiju saikne.”

5 PVN likuma 3. nodaļas 9. pantā banku un finanšu pakalpojumu un darījumu sniegšana, kas izpaužas kā vērtspapīru vai akciju tirdzniecība vai tamlīdzīgi darījumi, ir atbrīvota no nodokļa.

6 Šā paša likuma 3. nodaļas 10. pantā arī apdrošināšanas un pārapdrošināšanas pakalpojumu sniegšana ir atbrīvota no nodokļa. No visām šīm tiesību normām izriet, ka PVN maksātāju grupu galvenokārt var veidot tikai finanšu un apdrošināšanas nozaru uzņēmumi.

Pirmstiesas procedūra un tiesvedība Tiesā

7 Uzskatot, ka PVN likuma noteikumi neatbilst PVN direktīvas 11. pantam, ciktāl,

pamatojoties uz tiem, PVN maks?t?ju grup?m piem?rojam? sh?ma ir pieejama tikai finanšu un apdrošin?šanas pakalpojumu sniedz?jiem, Komisija 2008. gada 23. septembr? Zviedrijas Karalistei nos?t?ja br?din?juma v?stuli, l?dzot tai sniegt savus apsv?rumus.

8 Sav? 2008. gada 19. novembra atbild? uz šo br?din?juma v?stuli Zviedrijas iest?des nor?d?ja, ka PVN likuma noteikumi nav pretrun? PVN direkt?vai.

9 T? k? Komisiju š? atbilde neapmierin?ja, t? 2009. gada 20. novembr? nos?t?ja argument?to atzinumu, uz kuru Zviedrijas Karaliste atbild?ja ar 2010. gada 20. janv?ra v?stuli, nor?dot, ka t? atst?j sp?k? nost?ju, kuru t? pauda sav? atbild? uz min?to br?din?juma v?stuli.

10 Š?dos apst?k?os Komisija nol?ma celt šo pras?bu.

11 Ar Tiesas priekšs?d?t?ja 2011. gada 15. febru?ra un 6. j?lija r?kojumiem Somijas Republikai un ?rijai tika at?auts iest?ties liet? Zviedrijas Karalistes pras?jumu atbalstam.

Par pras?bu

Par pie?emam?bu

Lietas dal?bnieku argumenti

12 Zviedrijas Karaliste nor?da, ka Komisija savas pras?bas pamatojumam atsaucas uz vienl?dz?gas attieksmes principu, lai gan argument?taj? atzinum? t? nor?d?ja, ka t?s veikt?s PVN direkt?vas 11. panta interpret?cijas pamat? ir nodok?u neitralit?tes princips. Sav? atbild? uz repliku t? nor?da, ka š?d? veid? ir paplašin?ts un l?dz ar to groz?ts str?da priekšmets.

13 Somijas Republika uzskata, ka pirmstiesas proced?ra un š? pras?ba ne?auj skaidri noteikt, vai Komisija p?rmet Zviedrijas Karalistei nodok?u neitralit?tes principa vai vienl?dz?gas attieksmes principa p?rk?pumu. T? atg?dina, ka saska?? ar Tiesas judikat?ru, pirmk?rt, faktiskie un tiesiskie apst?k?i, uz kuriem balst?ta pras?ba, ir j?nor?da lo?isk? un saprotam? veid? paš? pras?bas pieteikum? un, otrk?rt, ka str?da priekšmetu ierobežo pirmstiesas proced?ra un t?d?j?di tam ir j?b?t pamatotam ar tiem pašiem argumentiem un pamatiem, k?di tie ir argument?taj? atzinum?.

14 Komisija, atbildot uz šo argument?ciju, nor?da, ka faktiskie un tiesiskie apst?k?i, uz kuriem balst?ta t?s pras?ba, skaidri un saprotami izriet no t?s pras?bas pieteikuma. Neapstr?dot to, ka Zviedrijas uz??mumi, kas darbojas finanšu un apdrošin?šanas nozar?s, nekonkur? ar citiem Zviedrijas uz??mumiem, kas darbojas cit?s nozar?s, t? piekr?t, ka nodok?u neitralit?tes princips, uz kuru t? ir atsaukusies pirmstiesas proced?r?, šaj? gad?jum? nav piem?rojams. Tom?r t? uzskata, ka t? nav paplašin?jusi str?da priekšmetu, sal?dzinot ar argument?to atzinumu, savas pras?bas pamatošanai nor?dot argumentu saist?b? ar vienl?dz?gas attieksmes principa p?rk?pumu.

Tiesas v?rt?jums

15 J?atg?dina, ka faktiskie un tiesiskie apst?k?i, uz kuriem balst?ta pras?ba, ir j?nor?da lo?isk? un saprotam? veid? paš? pras?bas pieteikum? (tostarp skat. 2011. gada 24. marta spriedumu liet? C-400/08 Komisija/Sp?nija, Kr?jums, l-1915. lpp., 36. punkts un taj? min?t? judikat?ra). Šaj? gad?jum? Komisijas pras?bas pieteikums, no kura skaidri izriet, ka t? savas pras?bas pamatojumam atsaucas nevis uz nodok?u neitralit?tes principa p?rk?pumu, bet gan uz vienl?dz?gas attieksmes principa p?rk?pumu, atbilst šai pras?bai.

16 T?pat ir j?atg?dina, ka saska?? ar past?v?go judikat?ru pras?bas, kura celta atbilstoši

LESD 258. pantam, priekšmets ir ierobežots ar šaj? ties?bu norm? paredz?to pirmstiesas proced?ru. T?d?j?di pras?ba ir j?pamato ar tiem pašiem argumentiem un pamatiem, k?di tie ir argument?taj? atzinum?. Tom?r š? pras?ba nevar b?t tik plaša, lai jebkur? gad?jum? piepras?tu piln?gu sakrit?bu starp iebildumu formul?jumu argument?t? atzinuma rezolut?vaj? da?? un pras?jumos pras?bas pieteikum?, ja str?da priekšmets, k?ds tas ir noteikts argument?taj? atzinum?, nav ticis paplašin?ts vai groz?ts (tostarp skat. 2002. gada 11. j?lija spriedumu liet? C-139/00 Komisija/Sp?nija, *Recueil*, I-6407. lpp., 18. un 19. punkts, k? ar? 2010. gada 18. novembra spriedumu liet? C-458/08 Komisija/Portug?le, Kr?jums, I-11599. lpp., 43. un 44. punkts).

17 T?pat no past?v?g?s judikat?ras izriet, ka nodok?u neitralit?tes princips PVN jom? ir uzskat?ms par vienl?dz?gas attieksmes principu, kas nosaka, ka sal?dzin?mas situ?cijas nevar v?rt?t atš?ir?gi, ja vien š? atš?ir?ba nav objekt?vi pamatota. Tom?r, kaut ar? nodok?u neitralit?tes principa neiev?rošana var tikt konstat?ta tikai konkur?jošu uz??mumu starp?, par visp?r?g? vienl?dz?gas attieksmes principa p?rk?pumu nodok?u jom? var liecin?t cita veida diskrimin?cija, kas ietekm? uz??m?jus, kuriem noteikti nav j?b?t konkurentiem, bet kuri tom?r atrodas sal?dzin?m? st?vokl? cit?s tiesiskaj?s attiec?b?s (šaj? zi?? skat. 2008. gada 10. apr??a spriedumu liet? C-309/06 *Marks & Spencer*, Kr?jums, I-2283. lpp., 49. un 51. punkts).

18 No t? izriet, ka vienl?dz?gas attieksmes princips nodok?u jom? neatbilst nodok?u neitralit?tes principam. T?d?j?di, tostarp sav? pras?bas pieteikum? nor?dot, ka PVN likums, cikt?l ar to iesp?ja izveidot PVN maks?t?ju grupu ir tikai finanšu un apdrošin?šanas nozares uz??mumiem, neatbilst vienl?dz?gas attieksmes principam, lai gan argument?taj? atzinum? šaj? saist?b? bija nor?d?jusi nodok?u neitralit?tes principu, Komisija ir paplašin?jusi str?da priekšmetu.

19 T?d?j?di Komisijas pras?ba nav pie?emama, cikt?l t? ir pamatota ar vienl?dz?gas attieksmes principa p?rk?pumu. P?r?j? da?? pras?ba ir pie?emama.

Par lietas b?t?bu

Lietas dal?bnieku argumenti

20 Komisija uzskata, ka PVN likuma noteikumi ir pretrun? PVN direkt?vas 11. pantam, cikt?l to piem?rošanas joma ir ierobežota ar finanšu un apdrošin?šanas nozares uz??mumiem.

21 T? nor?da, ka PVN maks?t?ju grup?m piem?rojamai valsts sh?mai ir j?attiecas uz visiem attiec?gaj? dal?bvalst? re?istr?tiem uz??mumiem neatkar?gi no to darb?bas veida. T? uzskata, ka, ?emot v?r?, ka kop?j? PVN sist?ma ir vienota sist?ma, ?pašas sh?mas ieviešanai š?s sist?mas ietvaros princip? ir j?b?t visp?r?ji piem?rojamai.

22 Š?du PVN direkt?vas 11. panta interpret?ciju atbalstot pats š?s ties?bu normas formul?jums, kur? nekas nenor?dot uz to, ka dal?bvalsts var?tu ierobežot sh?mas, kuru t? paredz noteiktas nozares uz??mumiem, piem?rojam?bu. T? turkl?t atbilstot š?s ties?bu normas m?r?im, kurš, k? tas esot nor?d?ts pamatojuma izkl?st? Komisijas priekšlikumam (COM(73) 950, gal?g? redakcija), kura rezult?t? tika pie?emta Padomes 1977. gada 17. maija Sest? direkt?va 77/388/EEK par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma: vienota apr??inu b?ze (OV L 145, 1. lpp.), esot ?aut dal?bvalst?m administrat?v?s vienk?ršošanas labad vai ?aunpr?t?gas prakses apkarošanas d?? neuzskat?t par atseviš?iem nodok?a maks?t?jiem personas, kuru patst?v?ba ir tikai juridiska.

23 Turkl?t, pat ja Komisija piekr?t, ka nodok?u neitralit?tes princips, š?iet, šaj? gad?jum? nav piem?rojams, t? nor?da, ka Zviedrijas PVN maks?t?ju grup?m piem?rojam? sh?ma tom?r ir pretrun? vienl?dz?gas attieksmes principam. Tas faktiski esot labv?l?g?ks finanšu un apdrošin?šanas nozaru uz??mumiem, sal?dzinot ar citu nozaru uz??mumiem. Zviedrijas Karaliste

neesot pierādājusi, ka finanšu un apdrošināšanas nozaru uzņēmumi neatrodas salīdzināmā situācijā ar citu nozaru uzņēmumiem vai ka minētās shēmas piemērošanas jomas ierobežošana šiem uzņēmumiem būtu objektīvi pamatota.

24 Zviedrijas Karaliste apstrīd norādīto pienākumu neizpildi. Tā uzskata, ka PVN likuma noteikumi nav pretrunā PVN direktīvas 11. pantam.

25 Iesūmumam tā norāda, ka, pamatojoties uz PVN direktīvas 11. pantu, tē 1998. gadā finanšu un apdrošināšanas nozaru uzņēmumiem sniedza iespēju izveidot PVN maksātāju grupas. Uzskatot, ka runa ir par atkāpi no principa, saskaņā ar kuru visiem ar nodokli apliekamiem darījumiem tiek piemērots nodoklis, tā šo iespēju esot paredzējusi tikai attiecībā uz jomām, kurās tika uzskatīts, ka tas ir visvairāk nepieciešams. Tādējādi tā esot nolūmusi, ka PVN maksātāju grupas varēs veidot kredītiestādes, investīciju sabiedrības, apdrošināšanas sabiedrības, sabiedrības, kuras veic finanšu darbības, kas ir atbrīvotas no nodokļa, kā arī sabiedrības, kuras galvenokārt pārdod preces vai sniedz pakalpojumus finanšu iestādēm.

26 Šīs iespējas sniegšana finanšu un apdrošināšanas nozarēs esot tikusi uzskatīta par nepašī izdevīgu, jo šīs nozares uzņēmumu darbība bieži tiek sadalīta starp vairākiem atsevišķiem juridiskām personām. Tā kā darījumi, kas tiek veikti starp vienai grupai piederošām sabiedrībām, notiek bieži un finanšu uzņēmumi galvenokārt veic darbības, kas ir atbrīvotas no nodokļa, sekas (attiecībā uz PVN) darījumiem grupas ietvaros esot nepaši smagas šajā nozarē. Šie uzņēmumi esot nepaši pakāuti citās dalībvalstīs reģistrētu uzņēmumu konkurencei. Turklāt, lai nepieļautu krāpšanos un izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, kā to paredz PVN direktīvas 11. panta otrā daļa, iespēja izveidot PVN maksātāju grupu tika ierobežota, lai nosegtu uzņēmumus, kuri tieši vai netieši atrodas Finanšu inspekcijas pārraudzībā un kuriem tādējādi ir piemērojama valsts kontroles sistēma.

27 Pretīji Komisijai Zviedrijas Karaliste uzskata, ka PVN direktīvas 11. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka šīs tiesību norma attiecas uz to, ka PVN maksātāju grupām piemērojamā valsts shēma tiek piemērota tikai uzņēmumiem, kuri ir piederīgi atsevišķām, nepaši noteiktām nozarēm.

28 Tā kā PVN kopējā sistēma ir vienota sistēma, kura ir balstīta uz pamata principu, ka PVN ir vispārīgs un visaptverošs, PVN direktīvas 11. pantam esot izņēmuma raksturs, jo no tā izrietot, ka darījumus, kuri tiek veikti uzņēmumu grupas ietvaros, var atbrīvot no nodokļa. Tādējādi šis pants esot jāinterpretē sašaurināti.

29 Ne no PVN direktīvas 11. panta formulējuma, ne tā mērķiem neizrietot, ka, lai dalībvalsts varētu piemērot šo tiesību normu, iespēja veidot PVN maksātāju grupu būtu jāsniedz visiem tajā reģistrētajiem uzņēmumiem. Pirmkārt, precizējuma neesamība šajā tiesību normā apstiprinot šajā ziņā dalībvalstu rīcības brīvību precīzāk noteikt tajā reģistrētās [juridiskās] personas, kurām šāda iespēja tiek sniegta. Otrkārt, administratīvās vienkāršošanas un citādas pret krāpšanu mērķi neesot būtiski attiecībā uz visiem uzņēmumiem un iespējas izveidot PVN maksātāju grupas vispārināšana paaugstinātu krāpšanas risku, kas būtu pretrunā vienam no mērķiem.

30 Turklāt PVN likums neesot pretrunā ne nodokļu neitralitātes principam, ne vienlīdzīgas attieksmes principam. Pirmkārt, ar minēto likumu netiekot radīta konkurences izkropošanas, jo finanšu un apdrošināšanas nozaru uzņēmumi konkurējot tikai savā starpā. Otrkārt, šie uzņēmumi neatrodas salīdzināmā situācijā ar citu nozaru uzņēmumiem. Turklāt iespējas izveidot PVN maksātāju grupu ierobežošana pamatojot objektīvi iemesli.

31 Tāpat kā Zviedrijas Karaliste, arī Somijas Republika uzskata, ka PVN direktīvas 11. panta formulējumā nekas neattiecināt uz šīs tiesību normu tādējādi, ka PVN maksātāju grupām piemērojamai shēmai vajadzētu būt vispārīgai piemērojamai. Tā uzskata, ka PVN likums vairākus

atbilst PVN kopējās sistēmas vienveidībai mērķim nekā Komisijas sniegtā minētā 11. panta interpretācija, un šis mērķis paredz, ka pašu shēmu, kuras ir atļautas ar PVN direktīvu un ar kurām tiek noteikta atkāpe no šīs [direktīvas] vispārīgiem noteikumiem, piemērošanas joma ir pabeigta jebkādā ziņā. Tā uzskata, ka vienīgais nosacījums, kuru var attiecināt uz PVN maksātāju grupām piemērojamās shēmas piemērošanas jomu, ir nodokļu neitralitātes principa ieviešana. Šīs shēmas ierobežošana tikai attiecībā uz finanšu un apdrošināšanas nozares uzņēmumiem neradot pretrunas nedz ar šo principu, nedz arī – katrā ziņā – ar vienlīdzīgās attieksmes principu.

32 Ērija, kurai tika atļauts sniegt mutvārdu apsvērumus, tiesas sēdes laikā norādīja, ka PVN direktīvas 11. pants nerada izņēmumu un ka tas nenosaka pienākumus dalībvalstīm.

Tiesas vērtējums

33 Tā kā valsts pienākumu neizpilde, ko Komisija pārmet Zviedrijas Karalistei, ir atkarīga no PVN direktīvas 11. pantam sniedzamās interpretācijas, par kuru lietas dalībnieki ir pāduši atšķirīgus viedokļus, vispirms ir jāatgādina, ka, lai noteiktu Savienības tiesību normas piemērošanas jomu, ir jāņem vērā gan tās formulējums, gan konteksts, gan arī tās mērķi. Turklāt gan no Savienības tiesību vienveidīgās piemērošanas, gan no vienlīdzības principa izriet, ka tādās Savienības tiesību normas tekstā, kurā nav nevienas tiešas norādes uz dalībvalstu tiesībām, lai noteiktu tās jēgu un piemērojamību, parasti visā Eiropas Savienībā ir jāinterpretē autonomi un vienveidīgi (2009. gada 29. oktobra spriedums lietā C-174/08 *NCC Construction Danmark*, Krājums, I-10567. lpp., 23. un 24. punkts).

34 PVN direktīvas vienveidīgai piemērošanai ir paši nozīmīgi, lai tās III sadaļā definētais “nodokļu maksātāja” jēdziens tiktu interpretēts autonomi un vienveidīgi. Šajā saistībā šāda interpretācija dalībvalstīm ir piemērojama PVN direktīvas 11. pantam attiecībā uz tajā paredzēto shēmu un neraugoties uz to brīvprātīgo raksturu, lai izvairītos no tā, ka tā ieviešanas laikā rodas atšķirības šīs shēmas piemērošanā starp dalībvalstīm.

35 Šajā saistībā no PVN direktīvas 11. panta pirmās daļas izriet, ka direktīva ļauj katrai dalībvalstij par vienu nodokļa maksātāju uzskatīt vairākas personas, kuras veic uzņēmējdarbību šīs dalībvalsts teritorijā un kuras, kaut arī juridiski patstāvīgas, ir cieši saistītas cita ar citu finansiāli, saimnieciski un organizatoriski. Atbilstoši tās formulējumam šis pants neparedz citus nosacījumus tās piemērošanai (2013. gada 9. aprīļa spriedums lietā C-85/11 Komisija/Ērija, 36. pants). Tajā arī nav paredzēta iespēja dalībvalstīm noteikt citus nosacījumus uzņēmumiem, lai tie varētu izveidot PVN maksātāju grupu, piemēram, lai tie veiktu noteikta veida darbības vai ietilptu noteiktā darbības nozarē.

36 Ne no PVN direktīvas 11. panta formulējuma, ne no šī panta konteksta, proti, minētās direktīvas III sadaļas, neizriet, ka minētajam pantam būtu izņēmuma vai pašas tiesību normas iedaba, kas būtu jāinterpretē sašaurināti, kā to ierosina Zviedrijas Karaliste un Somijas Republika.

37 Attiecībā uz PVN direktīvas 11. panta mērķiem no Komisijas priekšlikuma, kura rezultātā tika pieņemta Direktīva 77/388, pamatojuma izriet, ka, pieņemot tās 4. panta 4. punkta otro daļu, kuras vietā tagad stājas minētais 11. pants, Savienības likumdevējs, lai vienkāršotu administrāšanu, kā arī apkarotu ļaunprātīgu izmantošanu, kā, piemēram, viena tirgus dalībnieka sadalīšanu starp vairākiem nodokļa maksātājiem, lai katrs varētu izmantot pašu shēmu, ir vēlējies ļaut dalībvalstīm nesaistīt sistēmiski nodokļu maksātāja statusu ar “patstāvības” jēdzienu, kurš ir tikai juridisks (iepriekš minētais spriedums lietā Komisija/Ērija, 47. punkts).

38 PVN direktīvas 11. panta otrā daļa arī ļauj dalībvalstīm veikt visus lietderīgos pasākumus, lai izvairītos no tā, ka šī panta pirmās daļas piemērošana radītu iespējamu

kr?pšanas vai izvair?šanas no nodok?u maks?šanas. Š?dus pas?kumus tom?r var veikt, tikai iev?rojot Savien?bas ties?bas. T?d?j?di – ar š?du nosac?jumu – dal?bvalstis var ierobežot min?t? 11. pant? paredz?t?s sh?mas piem?rošanu, lai ierobežotu kr?pšanas vai izvair?šanas no nodok?u maks?šanas.

39 Šaj? gad?jum?, k? tika nor?d?ts š? sprieduma 26. punkt?, Zviedrijas Karaliste nor?da, ka, lai izvair?tos no kr?pšan?s un nodok?u nemaks?šanas, t? atbilstoši PVN direkt?vas 11. panta otrajai da?ai nol?ma ierobežot iesp?ju veidot PVN maks?t?ju grupu uz??mumiem, kuri tieši vai netieši atrodas Finanšu inspekcijas p?rraudz?b? un kuri t?d?j?di ir pak?auti valsts kontroles sh?mai. Komisija nav p?rliecinoši pier?d?jusi, ka, ?emot v?r? c??u pret kr?pšanas un izvair?šanas no nodok?u maks?šanas, šis pas?kums neb?tu pamatots.

40 T?d?j?di ir j?konstat?, ka Komisija nav pier?d?jusi, ka PVN direkt?vas 11. pant? paredz?t?s sh?mas piem?rošana tikai finanšu un apdrošin?šanas nozares uz??mumiem b?tu pretrun? Savien?bas ties?b?m.

41 T?d?j?di un ?emot v?r? to, ka Komisijas pras?ba, cikt?l t? ir balst?ta uz vienl?dz?gas attieksmes principa p?rk?pšanu, nav pie?emama, š? pras?ba ir j?noraida.

Par ties?šan?s izdevumiem

42 Atbilstoši Tiesas Reglamenta 138. panta 1. punktam lietas dal?bniekam, kuram spriedums ir nelabv?l?gs, piespriež atl?dzin?t ties?šan?s izdevumus, ja to ir pras?jis lietas dal?bnieks, kuram spriedums ir labv?l?gs. T? k? Zviedrijas Karaliste ir pras?jusi piespriest Komisijai atl?dzin?t ties?šan?s izdevumus un t? k? tai spriedums ir nelabv?l?gs, j?piespriež Komisijai atl?dzin?t ties?šan?s izdevumus. Saska?? ar š? paša reglamenta 140. panta 1. punktu, saska?? ar kuru dal?bvalstis, kas iest?juš?s tiesved?b?, sedz savus ties?šan?s izdevumus pašas, ir j?nolemj, ka ?rija un Somijas Republika sedz savus ties?šan?s izdevumus pašas.

Ar š?du pamatojumu Tiesa (ceturt? pal?ta) nospriež:

- 1) **pras?bu noraid?t;**
- 2) **Eiropas Komisija atl?dzina ties?šan?s izdevumus;**
- 3) **?rija un Somijas Republika sedz savus ties?šan?s izdevumus pašas.**

[Paraksti]

* Tiesved?bas valoda – zviedru.