

TEISINGUMO TEISMO (didžioji kolegija) SPRENDIMAS

2013 m. balandžio 9 d.(*)

„Valstybės įsipareigojimų nevykdymas – Apmokestinimas – Direktyva 2006/112/EB – 9 ir 11 straipsniai – Nacionalinės teisės aktai, pagal kuriuos neapmokestinamuosius asmenis leidžiama traukti į asmenų grupę, kuri gali būti laikoma atskiru PVM apmokestinamuoju asmeniu“

Byloje C-85/11

dėl 2011 m. vasario 24 d. pagal SESV 258 straipsnį pareikšto ieškinio dėl įsipareigojimų nevykdymo

Europos Komisija, atstovaujama R. Lyal, nurodžiusi adresą dokumentams teikti Liuksemburge, ieškovas,

prieš

Airijus, atstovaujamą D. O'Hagan, padedamą SC G. Clohessy ir BL N. Travers, nurodžiusių adresą dokumentams teikti Liuksemburge,

atsakovas,

palaikomą

Čekijos Respublikos, atstovaujamos M. Molek ir T. Müller,

Danijos Karalystės, iš pradžių atstovaujamos C. Vang, vėliau V. Pasternak Jørgensen, nurodžiusios adresą dokumentams teikti Liuksemburge,

Suomijos Respublikos, atstovaujamos H. Leppo ir S. Hartikainen,

Jungtinės Didžiosios Britanijos ir Šiaurės Airijos Karalystės, atstovaujamos H. Walker, padedamos baristerės M. Hall,

įstojusi į bylą šalį,

TEISINGUMO TEISMAS (didžioji kolegija),

kurį sudaro pirmininkas V. Skouris, pirmininko pavaduotojas K. Lenaerts, kolegijų pirmininkai A. Tizzano, J. Malenovský, M. Berger ir E. Jarašiūnas (pranešėjas), teisėjai E. Juhász, J.-C. Bonichot, M. Safjan, D. Šváby ir A. Prechal,

generalinis advokatas N. Jääskinen,

posėdžio sekretorė L. Hewlett, vyriausioji administratorė,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2012 m. rugsėjo 5 d. posėdžiui,

susipažinęs su 2012 m. lapkričio 27 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima š?

Sprendim?

1 Ieškiniu Europos Komisija prašo Teisingumo Teismo pripažinti, kad leidusi neapmokestinamiesiems asmenims būti asmen?, laikom? atskiru prid?tin?s vert?s mokes?iu apmokestinamuoju asmeniu, grup?s (toliau atitinkamai – PVM ir PVM grup?) nariais Airija ne?vykdo? ?sipareigojim? pagal 2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos (OL L 347, p. 1; toliau – PVM direktyva) 9 ir 11 straipsnius.

Teisinis pagrindas

S?jungos teis?

2 PVM direktyvos III antraštin?je dalyje „Apmokestinamieji asmenys“ yra šios direktyvos 9–13 straipsniai.

3 Pagal šios direktyvos 9 straipsn?:

„1. „Apmokestinamasis asmuo“ – asmuo, kuris savarankiškai bet kurioje vietoje vykdo ekonomin? veikl?, neatsižvelgiant ? tos veiklos tiksl? ar rezultat?.

„Ekonomin? veikla“ – gamintoj?, prekybinink? ar paslaugas teikian?i? asmen? veikla, ?skaitant kasyb? bei žem?s ?kio veikl? ir laisv?j? profesij? veikl?. Vis? pirma ekonomine veikla laikomas materialiojo ar nematerialiojo turto naudojimas siekiant gauti nuolatini? pajam?.

2. Be 1 dalyje nurodyt? asmen?, apmokestinamuoju asmeniu laikomas asmuo, retkar?iais tiekiantis naujas transporto priemones, kurias ?sigyjan?iam asmeniui siun?ia ar gabena pardav?jas arba prekes ?sigyjantis asmuo, arba tai atliekama j? vardu, ? paskirties viet? už valstyb?s nar?s teritorijos rib?, bet Bendrijos teritorijoje.“

4 Tos pa?ios direktyvos 10 straipsnyje patikslinama, kad tenkinant s?lyg?, kad ekonomin? veikla turi būti vykdoma savarankiškai, PVM neapmokestinami samdomi ir kiti asmenys, jeigu jie yra sudar? darbo sutart? su darbdaviu ar yra susieti kitais teisiniais ryšiais, kuriais sukuriama darbdavio ir dirban?iojo santykiai ir kurie susij? su darbo s?lygomis, atlyginimu ir darbdavio atsakomybe.

5 PVM direktyvos 11 straipsnyje nustatyta:

„Pasikonsultavusi su patariamuoju [PVM] komitetu, kiekviena valstyb? nar? gali atskiru apmokestinamuoju asmeniu laikyti tos valstyb?s nar?s teritorijoje ?sisteigusius asmenis, kurie, būdami teisiškai savarankiški, yra glaudžiai susij? finansiniais, ekonominiais ir organizaciniais ryšiais.

Valstyb? nar?, pasinaudodama pirmoje pastraipoje numatyta galimybe, gali patvirtinti visas priemones, kuri? reikia siekiant užkirsti keli? mokes?io sl?pimui ar vengimui pasinaudojant šia nuostata.“

6 Šios direktyvos 12 straipsnyje numatyta, kad valstyb?s nar?s apmokestinamuoju asmeniu gali laikyti bet kur? asmen?, kuris retkar?iais vykdo su 9 straipsnio 1 dalies antroje pastraipoje nurodyta veikla susijus? sandor?, ypa? pastato ar žem?s statybai tiekim?.

7 Pagal PVM direktyvos 13 straipsnį valstybinės, regioninės ir vietinės valdžios institucijos ir viešosios teisės reguliuojamos kitos įstaigos iš principo nelaikomos apmokestinamaisiais asmenimis, kai veikia ar sandorius vykdo kaip valdžios institucijos.

Airijos teisė

8 2010 m. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (*Value Added Tax Consolidation Act 2010*) suvestinės redakcijos 15 straipsnyje, kuri iš esmės perkeltos 1972 m. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (*Value Added Tax Act 1972*) su pakeitimais 8 straipsnio 8 dalies nuostatos, nustatyta:

„1. Atsižvelgiant į 2 dalį, jei mokesčio administratorius įsitikinęs, kad du ar daugiau valstybėje įsisteigusių asmenų, iš kurių bent vienas yra apmokestinamasis asmuo, artimai susiję finansiniais, ekonominiais ir organizaciniais ryšiais, ir tai jam atrodo būtina ar tinkama siekiant efektyvaus ir veiksmingo mokesčio administravimo (įskaitant surinkimą), siekdamas šio įstatymo tikslų, mokesčio administratorius pagal šio asmens vardą pateiktą prašymą ar jo nesant gali:

a) rašytiniu pranešimu <...> informuoti kiekvieną iš šio asmens, kad jie priskiriami vienam apmokestinamajam asmeniui <...>, ir taip informuoti asmenys tuomet laikytini [PVM grupės] dalimi, kol jiems taikoma ši straipsnio dalis, tačiau 65 straipsnis taikomas kiekvienam [PVM] grupės nariui; ir

i) vienas iš šio asmens, kuriam mokesčio administratorius pateikia atitinkamą pranešimą, turi užtikrinti, kad [PVM] grupė laikytųsi šio įstatymo nuostatų; ir

ii) visos iš šio įstatymo kylančios teisės ir prievolės dėl [PVM] grupės sandorių nustatomos atitinkamai;

ir

b) paskelbti kiekvieną [PVM] grupei priklausančią asmenį solidariai atsakingu už šio įstatymo ir kiekvienam iš šio asmens taikytiną taisyklę (taip pat nuostatą, pagal kurias reikia mokėti mokestį) laikymąsi ir nustatyti, kad kiekvienam iš tų asmenų gali būti skiriamos šiame įstatyme numatytos sankcijos, kurios jiems grėstų, jei kiekvienas iš jų turėtų mokesčio administratoriui sumokėti visą nustatytą mokestį, neatsižvelgiant į šioje dalyje numatytas nuostatas.“

Ikiteisminis procedūra ir procesas Teisingumo Teisme

9 2008 m. rugsėjo 23 d. Komisija pateikė Airijai oficialų pranešimą, kuriame atkreipė valstybės narės dėmesį į galimą tuo metu galiojusios 1972 m. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo su pakeitimais 8 straipsnio 8 dalies, pagal kurią neapmokestinamieji asmenys galėjo dalyvauti PVM grupėje, kaip tai dabar numatyta 2010 m. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo suvestinės redakcijos 15 straipsnyje, nesuderinamumą su PVM direktyvos 9 ir 11 straipsniais. Remdamasi EB 226 straipsniu ji paprašė valstybės narės pateikti pastabas.

10 2009 m. sausio 23 d. atsakyme Airijos institucijos tvirtino, kad nagrinėjamos nacionalinės nuostatos yra suderinamos su PVM direktyva.

11 Nebūdama patenkinta šiuo atsakymu 2009 m. lapkričio 23 d. Komisija pareiškė pagrįstą nuomonę, kurią Airija atsakė 2010 m. sausio 27 d. nurodydama, kad ir toliau laikosi savo pozicijos, išdėstytos atsakyme į oficialų pranešimą.

12 Tokiomis aplinkybomis Komisija nusprendė pareikšti šį ieškinį.

13 2011 m. liepos 4 d. ir rugsėjo 27 d. Teisingumo Teismo pirmininko nutartimis Vokietijos Respublikai, Danijos Karalystei, Suomijos Respublikai ir Jungtinei Didžiosios Britanijos ir Šiaurės Airijos Karalystei leista įstoti į bylą palaikyti Airijos reikalavimų.

14 2012 m. sausio 27 d. laišku Airija, remdamasi Europos Sąjungos Teisingumo Teismo procedūros reglamento 16 straipsnio 3 dalimi, paprašė, kad būtų nagrinėtas didžioji kolegija.

Dėl ieškinio

Dėl priimtinumų

Šalių argumentai

15 Airija iš esmės prašo atmesti ieškinį kaip nepriimtina. Šiuo klausimu ji nurodo, kad ieškinio dalykas yra platesnis, nei Komisijos suformuluotas kaltinimas per administracinę procedūrą. Iš tiesų, nors savo oficialiame pranešime ir pagrįstoje nuomonėje Komisija kaltino Airiją, kad leido neapmokestinamiesiems asmenims jungtis į PVM grupę, ji dabar kaltina, kad leidžiama tiems asmenims būti tokios grupės nariais, o tai reiškia, kad reikėtų ne tik reguliuoti ir kontroliuoti egzistuojančių leidimų gavusių PVM grupių sudarymą, bet ir nuolat vykdyti jų kontrolę, kad būtų užsitikrinta, jog jos nariai, individualiai vertinant, galėtų būti ir toliau laikomi apmokestinamaisiais asmenimis, jeigu jos veikia kaip nagrinėjama atskirai.

16 Dublike Komisija prieštarauja šiam nepriimtumo pagrindui ir nurodo, kad visuomet tvirtino, jog PVM direktyvos 11 straipsnyje paminėtas žodis „asmenys“ yra susijęs tik su apmokestinamaisiais asmenimis, todėl darytina išvada, kad neapmokestinamieji asmenys negali būti PVM grupės nariai. Be to, jei Teisingumo Teismas manytų, kad Komisija išplėtė procedūros dalyką, anot jos, ieškinys galėtų būti nepriimtinas tik iš dalies.

Teisingumo Teismo vertinimas

17 Pagal nusistovėjusį teismo praktiką SESV 258 straipsnio pagrindu pareikšto ieškinio dalyką apibrėžia šioje nuostatoje numatyta ikiteisminė procedūra. Taigi ieškinys turi būti grindžiamas tais pačiais motyvais ir pagrindais kaip ir pagrįsta nuomonė. Tačiau šis reikalavimas negali reikšti, kad kiekvienu atveju pagrįstos nuomonės rezoliucinėje dalyje nurodyti kaltinimai ir ieškinio reikalavimai privalo visiškai sutapti, su sąlyga, kad pagrįstoje nuomonėje apibrėžtas ginčomas dalykas nebuvo išplėstas arba pakeistas (žr., be kita ko, 2002 m. liepos 11 d. Sprendimo *Komisija prieš Ispaniją*, C-139/00, Rink. p. I-6407, 18 ir 19 punktus bei 2010 m. lapkričio 18 d. Sprendimo *Komisija prieš Portugaliją*, C-458/08, Rink. p. I-11599, 43 ir 44 punktus).

18 Nagrinėjamu atveju, nors ieškinio reikalavimuose Komisija vartojo žodžius „to be members of a VAT group“ (būti PVM grupės nariais), o pagrįstoje nuomonėje pateiktuose kaltinimuose nurodė „to join a VAT group“ (prisijungti prie PVM grupės), tai visiškai nepakeičia toje nuomonėje apibrėžto ginčomo dalyko. Iš tiesų šie dviejų žodžių junginiai skirtumas neturi jokios įtakos turiniui šipareigojimų nevykdymo, kuriuo kaltinama Airija, ir kurį, kaip nurodyta tiek ieškinyje, tiek pagrįstoje nuomonėje, sudaro tai, kad Airijos teisės aktuose, kuriais nacionalinė teisė perkelta PVM direktyva, leidžiama į PVM grupę įtraukti neapmokestinamuosius asmenis taip pažeidžiant, anot ieškovų, minėtos direktyvos 9 ir 11 straipsnius.

19 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, reikia atmesti Airijos pateiktą nepriimtumu pagrįstą prieštaravimą.

D?l esm?s

Šali? argumentai

20 Gr?sdoma ieškin? Komisija tvirtina, kad PVM direktyvos 11 straipsnis turi b?ti aiškinamas taip, jog PVM neapmokestinamieji asmenys negali b?ti ?traukti ? PVM grup?.

21 Iš ties? ji tvirtina, kad PVM direktyvos 11 straipsnyje suteikta galimyb? kelis asmenis kartu laikyti atskiru apmokestinamuoju asmeniu su s?lyga, kad kiekvienas iš ši? asmen? atskirai yra PVM apmokestinamasis asmuo. Šis straipsnis yra bendros taisykl?s, pagal kuri? kiekvienas apmokestinamasis asmuo turi b?ti laikomas atskiru ?kio subjektu siekiant taikyti normas, susijusias su PVM, išimtis. Taigi jis turi b?ti aiškinamas siaurai. Žinoma, nors min?tame straipsnyje nurodomi „asmenys“, tai, kad ? PVM grup? ?traukti asmenys turi b?ti laikomi „atskiru“ apmokestinamuoju asmeniu, reiškia, jog kiekvienas šios grup?s narys pats turi b?ti apmokestinamasis asmuo. Be to, „grupavimosi“ koncepcija reiškia, kad atitinkami asmenys priklauso tai pa?iai kategorijai PVM bendros sistemos tikslais.

22 Be to, anot Komisijos, jei žodis „asmenys“ tur?t? b?ti suprantamas kaip apimantis visus asmenis be apribojim?, PVM grup? gal?t? sudaryti tik neapmokestinamieji asmenys, o tai prieštaraut? PVM bendrai sistemai.

23 Be to, jos pateikiamas PVM direktyvos 11 straipsnio aiškinimas atitinka šios direktyvos tiksl?, kuris, kaip matyti iš 1977 m. geguž?s 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos d?l valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo – Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k., 9 sk., 1 t., p. 23; toliau – Šeštoji direktyva) pasi?lymo motyvuojamosios dalies, yra, pirma, sudaryti s?lygas, kad b?t? supaprastintas administravimas mokes?io mok?tojams ir mokes?i? administratoriui, ir, antra, išvengti piktnaudžiavimo užkertant keli? tam, kad asmenys, kurie faktiškai n?ra savarankiški komerciniai ?kio subjektai, b?t? laikomi atskirais apmokestinamaisiais asmenimis. Iš ties? neapmokestinam?j? asmen? ?traukimas ? PVM grup? neleist? nei supaprastinti administravimo, nei užkirsti kelio piktnaudžiavimui.

24 Nei PVM direktyvos 11 straipsnio tekste, nei šios direktyvos parengiamuosiuose dokumentuose nenurodyta, kad ši nuostata buvo skirta pakeisti „apmokestinamojo asmens“ s?vok? ir apmokestinam?j? asmen? teises ir pareigas prad?ti taikyti kitiems asmenims. Ta?iau taip atsitikt? jei, anot Komisijos, neapmokestinamieji asmenys gal?t? priklausyti PVM grupei, nes tokios grup?s viduje atliekamus pirkimus laikant neegzistuojan?iais PVM atžvilgiu, b?t? galima, pirma, tiekti prekes ir teikti paslaugas neapmokestinamiesiems asmenims s?skaitose fakt?rose nenurodant PVM ir, antra, nagrin?jamai grupei susigr?žinti pirkimo PVM už tokiems asmenims atlikt? tiekim?, d?l to b?t? patirtas grynasis PVM nuostolis ir tai prieštaraut? bendrai PVM sistemai.

25 Taigi, anot Komisijos, reikia nesivadovauti pažodiniu PVM direktyvos 11 straipsnio aiškinimu, bet j? suprasti atsižvelgiant ?, pirma, jo artimiausio kontekst?, t. y. PVM direktyvos III antraštin? dal? ir ypa? jos 9 straipsn?, kuriame „apmokestinamasis asmuo“ apibr?žiamas kaip asmuo, kuris vykdo ekonomin? veikl?, ir, antra, apskritai ? min?tos direktyvos sistem?.

26 Nors Teisingumo Teismas dar netur?jo progos spr?sti d?l klausimo, pateikto pagrindin?je byloje, netiesiogiai Komisijos pozicija pagrindžiama 2008 m. geguž?s 22 d. Sprendimo *Ampliscientifica ir Amplifin* (C-162/07, Rink. p. I-4019) 19 punktu ir generalinio advokato W. Van Gerven išvada byloje, kurioje priimtas 1991 m. birželio 20 d. Sprendimas *Polysar Investments Netherlands* (C-60/90, Rink. p. I-3111).

27 Gin?ydama visus šiuos argumentus Airija tvirtina, kad Komisijos PVM direktyvos 11 straipsnio aiškinimas yra nesuderinamas su šio straipsnio pažodine reikšme. Kadangi versijoje angl? kalba vartojamas žodis „persons“ (asmenys), o ne žodži? junginys „taxable persons“ (apmokestinamieji asmenys), tai, anot jos, reiškia S?jungos teis?s akt? leid?jo s?moning? pasirinkim?. Pagr?stoje nuomon?je pateikta tez?, kad žodis „taxable“ buvo praleistas siekiant išvengti pasikartojimo, n?ra ?tikinama atsižvelgiant ? tai, jog priimant min?t? direktyv? jos versijoje angl? kalba buvo prid?tas žodis „any“ tarp žodži? junginio „single taxable person“ ir žodžio „persons“.

28 PVM direktyvos 11 straipsnio tikslas – leisti valstyb?ms nar?ms kelis asmenis laikyti atskiru apmokestinamuoju asmeniu, jei yra ?vykdytos tam tikros minimalios s?lygos, o tam reikia valstybi? nari? atliekamo vertinimo. Siekiant taikyti normas, susijusias su PVM, tas vienas apmokestinamasis asmuo egzistuo? tik jeigu jis vykdyt? ekonomin? veikl? pagal min?tos direktyvos 9 straipsn?, kuriame apibr?žiama bendra apmokestinamojo asmens s?voka. Priešingai, nei teigia Komisija, PVM direktyvos III antraštin?s dalies 11 straipsnis neatrodo šio apibr?žimo išimtis. Be to, „grupavimosi“ koncepcija negali b?ti naudojama aiškinant min?t? 11 straipsn?, nes jos n?ra šio straipsnio tekste ir asmenys, numatyti šioje nuostatoje, nesudaro grup?s, o tik nustoja egzistuoti atskirai PVM administravimo tikslais tam, kad sudaryt? tik atskir? apmokestinam?j? asmen?.

29 Nors PVM grup?je gali b?ti vienas arba keli neapmokestinamieji asmenys, tai nereiškia, anot Airijos, kad valstyb? nar? gal?t? atskiru apmokestinamuoju asmeniu laikyti grup?, sudaryt? vien iš toki? asmen?, nes tai netur?t? jokios prasm?s ir b?t? draudžiama pagal Airijos teis?s aktus.

30 Airija prieštarauja Komisijos teiginiui, kad pastarosios pateikiamas PVM direktyvos 11 straipsnio aiškinimas atitinka šio straipsnio tikslus. Ji pastebi, kad, nors administracinis supaprastinimas ir kova su piktnaudžiavimu yra tarp ši? tiksl?, jie n?ra vieninteliai šio straipsnio tikslai, kaip tai matyti iš šio straipsnio antros pastraipos. Bet kuriuo atveju remiantis siekiamais tikslais negalima nustatyti, kaip turi b?ti aiškinamas žodis „asmenys“. Priešingai, nei tvirtina Komisija, tai, kad neapmokestinamieji asmenys ?traukiami ? PVM grup?, tam tikromis aplinkyb?mis gal?t? b?ti ne tik suderinama su administraciniu supaprastinimu ir kova su piktnaudžiavimu, bet ir b?ti b?tina šiems tikslams.

31 Kalbant apie Komisijos argument?, pagal kur? „apmokestinamojo asmens“ s?voka negali b?ti išpl?sta, Airija mano, kad jis yra nepagr?stas, nes leidžiant neapmokestinamajam asmeniui dalyvauti PVM grup?je, kaip ir leidžiant apmokestinamajam asmeniui, kuris neatlieka apmokestinamojo tiekimo, dalyvauti tokioje grup?je, nepakei?iama šios s?vokos apimtis. Jei tam tikromis aplinkyb?mis d?l PVM direktyvos 11 straipsnio gal?t? b?ti išpl?stos PVM grup?s nario teis?s ir prievol?s, tai iš ties? ir b?t? šios nuostatos tikslas, t. y. vis? asmen?, sudaran?i? leidim? gavusi? PVM grup?, vienas mokestinis vertinimas. Be to, PVM direktyvos 11 straipsnio antra pastraipa leidžiama valstyb?ms nar?ms imtis priemoni? prieš galim? PVM grup?s suk?iavim? mokes?i? srityje ir mokes?i? vengim?.

32 Airija priduria, kad, kai PVM grup? gauna leidim?, ?kio subjektas, kuris buvo neapmokestinamasis asmuo, ?traukiamas ? j? tiek, kiek tai susij? su PVM, ta?iau išlieka teisiškai nepriklausomas vis? kit? tiksl? atžvilgiu. Žinoma, ji pastebi, kad nebus gauta jokio PVM, kai tas ?kio subjektas gaus prekes ir paslaugas iš kito šios grup?s nario, ta?iau bus atsižvelgta ? jo neekonomin? veikl? nustatant min?tos grup?s teis? ? atskait? taip, lyg ?mon? b?t? sudaryta iš vieno asmens. Jei b?t? neleidžiama neapmokestinamajam asmeniui, pavyzdžiui, holdingo bendrovei, b?ti PVM grup?s nare, taip, anot jos, b?t? atsisakoma suteikti teis? ? atskait? remiantis tuo, kaip ?kio subjektas yra sudarytas atsižvelgiant ? ?moni? teis?.

33 Galiausiai Airija pažymi, kad, priešingai, nei teigia Komisija, Teisingumo Teismo praktikoje nėra nieko, kuo būtų galima paremti jos PVM direktyvos 11 straipsnio aiškinimą.

34 Kaip ir Airija, Vokietijos Respublika, Danijos Karalystė, Suomijos Respublika ir Jungtinė Karalystė mano, kad nei PVM direktyvos 11 straipsnio tekstu, nei jo tikslais, nei PVM bendra sistema, nei Teisingumo Teismo praktika negalima pagrįsti Komisijos pozicijos.

Teisingumo Teismo vertinimas

35 Pirmiausia primintina, kad siekiant nustatyti Sąjungos teisės nuostatos taikymo apimtį reikia atsižvelgti į jos tekstą, kontekstą ir tikslus (2009 m. spalio 29 d. Sprendimo *NCC Construction Danmark*, C-174/08, Rink. p. I-10567, 23 punktą ir jame nurodyta teismo praktika).

36 Nagrinėjant atvejį iš PVM direktyvos 11 straipsnio pirmos pastraipos teksto matyti, kad ja kiekvienai valstybei narei leidžiama atskiru apmokestinamuoju asmeniu laikyti tos valstybės narės teritorijoje įsisteigusius asmenis, kurie, būdami teisiškai savarankiški, yra glaudžiai susiję finansiniais, ekonominiais ir organizaciniais ryšiais. Pagal šio straipsnio tekstą jam taikyti nenumatytos jokios kitos sąlygos ir, konkrečiai kalbant, sąlyga, kad patys minėti asmenys privalo kiekvienas atskirai turėti apmokestinamojo asmens, kaip jis suprantamas pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalį, statusą. Šiame straipsnyje vartojant žodį „asmenys“, o ne žodžius „junginys“, „apmokestinamieji asmenys“, nedaromas skirtumas tarp apmokestinamųjų ir neapmokestinamųjų asmenų.

37 Reikia pažymėti, kad PVM direktyvos 11 straipsnis yra kilęs iš Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antros pastraipos. Taigi, nors 1967 m. balandžio 11 d. Antrosios Tarybos direktyvos 67/228/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendros pridėtinės vertės mokesčio sistemos struktūra ir taikymo tvarka (OL 71, 1967, p. 1303) A priedo 2 punkte, kuriuo Sąjungos teisėje buvo įvesta PVM grupės sąvoka, valstybės narės leista asmenis, glaudžiai susijusius finansiniais, ekonominiais ir organizaciniais ryšiais, „laikyti ne atskirais apmokestinamaisiais asmenimis, o vienu apmokestinamuoju asmeniu“, žodžius „junginys“, „atskirais apmokestinamaisiais asmenimis“ nebuvo perkeltas į minėto Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antros pastraipos redakciją.

38 Be to, nors Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antros pastraipos formuluotą panašiais žodžiais buvo perkelta į daugelį PVM direktyvos 11 straipsnio kalbinių versijų, šio straipsnio versijoje anglų kalba buvo pridėtas žodis „any“ („bet kurie“) ir nagrinėtina šios nuostatos dalis išdėstyta taip: „each Member State may regard as a single taxable person any persons established in the territory of that Member State“ („kiekviena valstybė narė gali atskiru apmokestinamuoju asmeniu laikyti bet kuriuos tos valstybės narės teritorijoje įsisteigusius asmenis“).

39 Iš šių vienas paskui kitą atliktų redakcinių pakeitimų nematyti, jog priimdamas Šeštąją direktyvą, vėliau – PVM direktyvą, Sąjungos teisės aktų leidėjas ketino neleisti, kad neapmokestinamieji asmenys būtų traukti į PVM grupę, ir jog žodis „asmenys“ buvo vartojamas vietoj žodžių „junginio“, „apmokestinamieji asmenys“ siekiant išvengti pasikartojimo. Dėl to, kad kitose PVM direktyvos nuostatose, kurios nepriklauso jos III antraštinei daliai, skirtai „apmokestinamojo asmens“ sąvokai, vartojamas terminas „asmenys“ apmokestinamųjų asmenų reikšme, negalima prieiti prie kitokios išvados, nes šis terminas vartojamas esant kitam kontekstui nei PVM direktyvos 11 straipsnio kontekstas.

40 Be to, reikia pažymėti, kad, atvirkščiai, nei teigia Komisija, remiantis žodžių junginiu „atskiru apmokestinamuoju asmeniu“ negalima daryti išvados, kad PVM direktyvos 11 straipsniu siekiama

leisti tik kelis apmokestinamuosius asmenis laikyti vienu ?kio subjektu, nes šis žodži? junginys yra susij?s ne su šio straipsnio taikymo s?lyga, bet su jo rezultatu – keli asmenys laikomi vienu apmokestinamuoju asmeniu. Min?to straipsnio formuluote taip pat negali b?ti grindžiamas nei Komisijos argumentas, pagal kur? šis straipsnis yra tik bendros taisykl?s, kad kiekvienas apmokestinamasis asmuo turi b?ti laikomas atskiru ?kio subjektu, išimtis, tod?l j? reikia aiškinti siaurai, nei jos argumentas, pagal kur? „grupavimosi“ koncepcija reiškia, jog grup? sudarantys asmenys priklauso tai pa?iai kategorijai, nes žodžio „grupavimasis“ jame n?ra.

41 Tod?l iš PVM direktyvos 11 straipsnio teksto nematyti, kad neapmokestinamieji asmenys negali b?ti ?traukti ? PVM grup?.

42 Ta?iau Komisija nurodo, kad, nepaisant PVM direktyvos 11 straipsnio teksto, reikia laikytis jos pateikto šio straipsnio aiškinimo atsižvelgiant ? straipsnio kontekst?, tikslus ir Teisingumo Teismo praktik?. Taigi reikia išnagrin?ti, ar Komisijos argumentais, pateiktais grindžiant ši? pozicij?, ?rodoma, kad min?tas 11 straipsnis turi b?ti aiškinamas taip, jog neapmokestinamieji asmenys negali b?ti ?traukti ? PVM grup?.

43 Pirma, reikia pažym?ti, kad Teisingumo Teismo praktika, kuri? Komisija nurodo šiuo klausimu, negali b?ti remiamasi nagrin?jamoje byloje, nes min?tas klausimas nebuvo min?t? sprendim? *Polysar Investments Netherlands* bei *Ampliscientifica ir Amplifin* dalykas.

44 Antra, kalbant apie PVM direktyvos 11 straipsnio kontekst?, reikia nurodyti, kad jos 9 straipsnio 1 dalyje pateikiamas bendras s?vokos „apmokestinamasis asmuo“ apibr?žimas. Šio straipsnio 2 dalyje ir min?tos direktyvos 10, 12 ir 13 straipsniuose patikslinama ši s?voka arba ?traukiant, arba leidžiant valstyb?ms nar?ms ?traukti asmenis, kurie neatitinka šio bendro apibr?žimo, kaip antai asmenis, vykdan?ius atsitiktinius sandorius, arba ne?traukiant kit? asmen?, kaip antai asmen?, dirban?i? pagal darbo sutartis, ar vieš?j? organizacij?. Taigi iš PVM direktyvos III antraštin?s dalies strukt?ros negalima daryti išvados, kad asmuo, neatitinkantis min?to bendro apibr?žimo, b?tinai nepriklauso asmenims, numatytiems jos 11 straipsnyje.

45 Kalbant apie PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalies ir šios direktyvos 11 straipsnio ryš?, reikia konstatuoti, kad skaitant abu šiuos straipsnius kartu negalima prieiti prie išvados, kaip tai daro Komisija, jog šiame 11 straipsnyje numatyti asmenys turi kiekvienas atskirai atitikti min?tos direktyvos 9 straipsnio 1 dalyje pateikt? bendr? apmokestinamojo asmens apibr?žim?. Iš ties? ši? dviej? nuostat? palyginimas neleidžia paneigti, kad, kaip tvirtina Airija ir ? byl? ?stojusios šalys, b?tent šie asmenys, vertinami kartu, b?dami glaudžiai susij? finansiniais, ekonominiais ir organizaciniais ryšiais, turi visi bendrai atitikti š? apibr?žim?.

46 Tod?l negalima pritarti Komisijos argumentams, pagal kuriuos, atsižvelgiant ? PVM direktyvos 11 straipsnio kontekst?, šis straipsnis turi b?ti aiškinamas taip, kad neapmokestinamieji asmenys negali b?ti ?traukti ? PVM grup?.

47 Tre?ia, kalbant apie PVM direktyvos 11 straipsniu siekiamus tikslus, iš pasi?lymo, kuriuo remiantis buvo priimta Šeštoji direktyva [COM(73) 950], motyvuojamąsios dalies matyti, kad priimdamas pastarosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antr? pastraip?, kuri buvo pakeista min?tu 11 straipsniu, S?jungos teis?s akt? leid?jas nor?jo leisti valstyb?ms nar?ms sistemiškai nesieti apmokestinamojo asmens statuso tik su grynai teisine savarankiškumo s?voka arba siekiant administracinio supaprastinimo, arba norint išvengti kai kuri? piktnaudžiavimo atvej?, pavyzdžiui, ?mon?s padalijimo keliems apmokestinamiesiems asmenims, norint pasinaudoti specialia schema.

48 Taigi neatrodo, kad valstyb?ms nar?ms suteikta galimybė vienu apmokestinamuoju asmeniu laikyti asmen? grup?, kurioje b?t? vienas ar keli asmenys, atskirai negalintys tur?ti

apmokestinamojo asmens statuso, prieštaraujama minėtiems tikslams. Priešingai, negalima atmesti to, kad, kaip tvirtina Airija ir ? byl? ?stojusios šalys, toki? asmen? dalyvavimas PVM grup?je tai grupei ir mokes?i? administratoriui supaprastina administravim? ir leidžia išvengti tam tikr? piktnaudžiavimo atvej?, nes tiems tikslams pasiekti šis dalyvavimas gali b?ti netgi b?tinas, jei vien remiantis juo nustatomas glaudus finansinis, ekonominis ir organizacinis asmen?, sudaran?i? ši? grup?, ryšys, b?tinas tam, kad jie b?t? laikomi vienu apmokestinamuoju asmeniu.

49 Be to, reikia pasteb?ti, kad, jei tokia galimyb? pati gal?t? lemti piktnaudžiavim?, PVM direktyvos 11 straipsnio antroje pastraipoje valstyb?ms nar?ms leidžiama imtis vis? priemoni?, kuri? reikia siekiant užkirsti keli? galimam mokes?io sl?pimui ar vengimui pasinaudojant šio straipsnio pirma pastraipa.

50 Iš to, kas išd?styta, matyti, kad Komisija ne?rod?, jog PVM direktyvos 11 straipsnio tikslais pagrindžiamas aiškinimas, pagal kur? neapmokestinamieji asmenys negali b?ti ?traukti ? PVM grup?.

51 Iš viso to, kas išd?styta, darytina išvada, kad Komisijos ieškin? reikia atmesti.

D?l bylin?jimosi išlaid?

52 Pagal Teisingumo Teismo proced?ros reglamento 138 straipsnio 1 dal? pralaim?jusiai šaliai nurodoma padengti bylin?jimosi išlaidas, jeigu laim?jusi šalis to reikalavo. Kadangi Airija praš? priteisti bylin?jimosi išlaidas iš Komisijos ir ši pralaim?jo byl?, ji turi jas padengti. Pagal to paties reglamento 140 straipsnio 1 dal?, kurioje nustatyta, kad ? byl? ?stojusios valstyb?s nar?s padengia savo bylin?jimosi išlaidas, ?ekijos Respublika, Danijos Karalyst?, Suomijos Respublika ir Jungtin? Karalyst? padengia savo bylin?jimosi išlaidas.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (didžioji kolegija) nusprendžia:

1. **Atmesti ieškin?.**
2. **Priteisti iš Europos Komisijos bylin?jimosi išlaidas.**
3. **?ekijos Respublika, Danijos Karalyst?, Suomijos Respublika ir Jungtin? Karalyst? padengia savo bylin?jimosi išlaidas.**

Parašai.

* Proceso kalba: angl?.