

GENERALINIO ADVOKATO

NIILO JÄÄSKINEN IŠVADA,

pateikta 2012 m. lapkričio 27 d.(1)

Byla C-480/10

Europos Komisija

prieš

Švedijos Karalystė

„PVM – Direktyvos 2006/112/EB 11 straipsnis – Nacionalinės teisės aktai, pagal kuriuos PVM mokėtojų grupė gali registruoti tik finansinių ir draudimo paslaugų teikėjai – Suderinamumas su Europos Sąjungos PVM teise“

I – **Įvadas**

1. Šioje byloje Komisija prašo pripažinti, kad leidusi pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) mokėtojų grupes formuoti tik finansų ir draudimo sektoriuose, Švedija nevykdė įsipareigojimų pagal 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos Direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (toliau – PVM direktyva) 11 straipsnį(2).

2. PVM direktyvos 11 straipsnyje nustatytos taisyklės dėl kelių asmenų laikymo vienu subjektu mokesčių administravimo tikslais (dažnai vadinama „PVM mokėtojų grupavimu“). Panašus ieškinys dėl pažeidimo taip pat pateiktas prieš Suomijos Respubliką(3).

II – **Teisinis pagrindas**

A – *Europos Sąjungos teisė*

3. PVM direktyvos 11 straipsnyje nustatytos tokios taisyklės dėl PVM mokėtojų grupių:

„Pasikonsultavusi su patariamuoju pridėtinės vertės mokesčio komitetu (toliau – PVM komitetas), kiekviena valstybė narė gali atskiru apmokestinamuoju asmeniu laikyti tos valstybės narės teritorijoje įsisteigusius asmenis, kurie, būdami teisiškai savarankiški, yra glaudžiai susiję finansiniais, ekonominiais ir organizaciniais ryšiais.

Valstybė narė, pasinaudodama pirmoje pastraipoje numatyta galimybe, gali patvirtinti visas priemones, kurių reikia siekiant užkirsti kelią mokesčio slėpimui ar vengimui pasinaudojant šia nuostata.“

B – *Nacionalinė teisė*

4. Įstatymo dėl PVM Nr. 1994:200 (*mervärdesskattelagen*, toliau – Švedijos PVM įstatymas)

6a skyriaus I straipsnyje nurodyta:

„Taikant šio ?statymo nuostatas, du ar daugiau ?kio subjekt? šiame skyriuje nurodytomis aplinkyb?mis gali b?ti laikomi vienu ?kio subjektu (PVM mok?tojų grupę) ir tos PVM mok?tojų grup?s vykdoma veikla gali b?ti laikoma viena veikla.“

5. Švedijos PVM ?statymo 6a skyriaus 2 straipsnyje nurodyta:

„PVM mok?tojų grupę gali sudaryti tik:

1) mokes?i? inspekcijos priži?rimi ?kio subjektai, vykduantys veiklą, kuri neapmokestinama dėl to, kad pagal 3 skyriaus 9 arba 10 straipsnius su ta veikla susijusi apyvarta yra neapmokestinama; ir

2) ?kio subjektai, kuri? pagrindin? paskirtis yra tiekti prekes ar teikti paslaugas šio straipsnio 1 punkte nurodytiems ?kio subjektams; arba

3) ?kio subjektai, kurie yra komisionieriai ir komitentai, susaistyti atstovavimo ryšiais, kaip antai minimais ?statymo dėl pajam? mokes?io (1999:1229) 36 skyriuje).“

6. Pagal Švedijos PVM ?statymo 3 skyriaus 9 straipsn? bankin?s ir finansin?s paslaugos bei operacijos, kuriomis vykdoma prekyba vertybiniais popieriais ir akcijomis ar panaš?s sandoriai, yra neapmokestinami.

7. To paties ?statymo 3 skyriaus 10 straipsniu neapmokestinamas ir draudimo bei perdraudimo paslaug? teikimas. Iš vis? min?t? nuostat? galima iš esm?s daryti išvad?, kad tik finans? ir draudimo sektoriaus ?kio subjektai gali sudaryti PVM mok?tojų grupę.

III – Ikiteismin? proced?ra ir procesas Teisingumo Teisme

8. 2008 m. rugs?jo 23 d. Komisija Švedijos Karalystei nusiunt? oficial? pranešim?, kuriame tvirtino, kad Švedijos ?statym? nuostatos, pagal kurias PVM mok?tojų grupę gali sudaryti tik finansini? ir draudimo paslaug? teik?jai, yra nesuderinamos su PVM direktyvos 11 straipsniu.

9. 2008 m. lapkri?io 19 d. Švedijos Karalyst? laišku atsak?, kad, jos nuomone, Švedijos teis?s aktai, kuriais reglamentuojamos PVM mok?tojų grup?s, atitinka PVM direktyvos reikalavimus.

10. 2009 m. lapkri?io 20 d. Komisija Švedijos Karalystei pateik? pagr?st? nuomonę, kurioje pakartojo savo ankstesn? poziciją. Švedijos Karalyst? atsak? 2010 m. sausio 20 d. laišku, kuriame pareišk?, kad jos taikomas PVM direktyvos aiškinimas yra teisingas.

11. Nepatenkinta gautu atsakymu, 2010 m. spalio 1 d. Komisija pateik? nagrin?jam? ieškin? Teisingumo Teismui. Komisija prašo Teisingumo Teismo pripažinti, kad Švedijos Karalyst? ne?vykdo ?sipareigojim? pagal PVM direktyvos 11 straipsn?, nes PVM mok?tojų grupes leido formuoti tik finans? ir draudimo paslaug? teik?jams.

12. Švedijos Karalyst? prašo Teisingumo Teismo atmesti ieškinį kaip nepriimtini?, nes pateikto prašymo dalykas yra platesnis, palyginti su Komisijos per administracinę procedūrą pateikto skundo formuluote. Priešingu atveju Švedijos Karalyst? prašo atmesti ieškinį kaip nepagr?stą.

13. Suomijos Respublika ir Airija ?stojo ? byl? palaikyti Švedijos Respublikos reikalavim?. Šios valstyb?s nar?s ir Komisija dalyvavo 2012 m. rugs?jo 6 d. surengtame pos?dyje.

IV – Dėl priimtinum?

14. Triplike Švedijos Karalyst? tvirtina, kad Komisija n? viename administracin?s proced?ros

etape nepamin?jo vienodo poži?rio principo pažeidimo. Skunde nurodytas tik mokes?io neutralumo principo pažeidimas. Vienodo poži?rio klausimas pirm? kart? iškeltas Teisingumo Teismui pateiktame ieškinyje dėl pažeidimo, taip neteis?tai išple?iant ir pakei?iant bylin?jim?si.

15. Remiantis nusistov?jusia Teisingumo Teismo praktika, ieškinys turi remtis tomis pa?iomis priežastimis ir pagrindais kaip ir pagr?sta nuomon?. Jei reikalavimas nebuvo pamin?tas pagr?stoje nuomon?je, jis negali b?ti pripažintas priimtinu byloje Teisingumo Teisme(4).

16. Ta?iau, kaip Teisingumo Teismas pažym?jo Sprendime *Komisija prieš Portugalij?* (C-458/08), šis reikalavimas negali reikšti, kad kiekvienu atveju pagr?stos nuomon?s rezoliucin?je dalyje nurodyti kaltinimai ir ieškinio reikalavimai privalo visiškai sutapti, su s?lyga, kad pagr?stoje nuomon?je apibr?žtas gin?o dalykas nebuvo išpl?stas arba pakeistas(5).

17. Teisingumo Teismo proced?ros reglamento 38 straipsnio 1 dalies c punkte, skaitomame kartu su Teisingumo Teismo statuto 21 straipsniu, išd?stant priimtino s?lygas reikalaujama, kad ieškinyje dėl ?sipareigojim? nevykdymo b?t? nurodytas gin?o dalykas ir *pagrind?*, *kuriais remiamasi*, *santrauka*(6). Reikia pateikti bent jau *teisin?s* ir faktin?s informacijos, kuria paremti skundai, santrauk?(7). Tinkama ikiteismin?s proced?ros eiga yra ne tik esmin?. Sutartimi reikalaujama suinteresuotos valstyb?s nar?s teis? apsaugos garantija, bet ir užtikrinimas, kad galimas teismo procesas tur?s aiškiai apibr?žt? gin?o dalyk?(8).

18. Mano nuomone, tais atvejais, kai pagrindas, pirm? kart? pateiktas per proces? Teisingumo Teisme, iš esm?s skiriasi nuo ikiteismin?je proced?roje pateikto pagrindo, reikia daryti išvad?, kad Komisija išpl?t? arba pakeit? bylos dalyk?. Tokiomis aplinkyb?mis negalima tvirtinti, kad Komisija tik smulkiau išd?sto savo argumentus, kurie bendrais bruožais jau buvo pateikti ankstesniame bylos etape(9). Juk iš esm?s pakei?iama visa bylin?jimosi strukt?ra.

19. Ta?iau to negalima pasakyti apie vienodo poži?rio princip?, nagrin?jant š? ieškin? dėl pažeidimo. Komisijos pateiktas kaltinimas per administracin? proced?r? ir proces? Teisingumo Teisme lieka nepakit?s: tai, kad PVM mok?tojų grupavimas pagal 11 straipsn? leidžiamas tik tam tikruose sektoriuose, bet draudžiamas visiems kitiems Švedijos ?kio subjektams, reiškia, kad panašios pad?tys vertinamos skirtingai.

20. Kad suvoktume skirtum? tarp mokes?io neutralumo ir bendresnio vienodo poži?rio principo, reikia išsiaiškinti, ar ?kio subjekt?, kurie tiesiogiai tarpusavyje nekonkuruoja, pad?tys yra panašios. Taip yra dėl to, kad mokes?io neutralumas taikytinas tik konkurencijos aplinkyb?mis. Vienodo poži?rio principo pažeidimo klausimas vis dėlto gali kilti, jei panašios pad?tys vertinamos skirtingai(10). Ta?iau, mano nuomone, bet koks skirtumas tarp mokes?io neutralumo ir vienodo poži?rio t?ra antros ar net tre?ios svarbos nagrin?jant š? gin??.

21. Prie šios išvados pri?jau atsižvelg?s ? pagrindin? PVM direktyvos 11 straipsnio atliekam? vaidmen? sprendžiant, ar Švedija nepažeid? ES teis?s, nes leido PVM mok?tojų grupes sudaryti tik finans? ir draudimo sektoriuose. Pagal nusistov?jusi? Teisingumo Teismo praktik? pirmiausia reik?t? išnagrin?ti pažodin? 11 straipsnio reikšm?. Remtis jo kontekstu ir paskirtimi galima tik tuomet, kai atitinkami 11 straipsnio žodžiai aiškinami ?vairiai(11). Tuomet mokes?io neutralumo ir vienodo poži?rio principai tampa svarb?s kaip argumentai, padedantys išsiaiškinti PVM direktyvos 11 straipsn?(12). Patys savaime jie neatlieka nuo 11 straipsnio nepriklausomo vaidmens, kaip Švedijos Karalyst?s prievoli? elementai, kurie gal?t? tur?ti poveik? šio ieškinio dėl pažeidimo priimtinumui.

22. Taigi tai, kad Komisijos pagrįstoje nuomonėje konkrečiai nesiremiama vienodo požiūrio principu platesne prasme, nei reikalauja mokesčio neutralumas, nereiškia, kad Komisija pateikė naują reikalavimą, kurio Teisingumo Teismas negali nagrinėti.

V – Šalių argumentai

23. Komisija tvirtina, kad leidžiant PVM mokėtojų grupes formuoti tik finansinių ir draudimo paslaugų teikėjams pažeidžiamas PVM direktyvos 11 straipsnis, nes bet kokia valstybės narės nustatyta nacionalinė grupavimo sistema turi būti atvira visiems tos valstybės narės ūkio subjektams, kad ir kokia būtų jų veiklos sritis. Pasak Komisijos, tai paaiškėja iš 11 straipsnio formuluotės: „kiekviena valstybė narė gali atskiru apmokestinamuoju asmeniu laikyti tos valstybės narės teritorijoje įsisteigusius asmenis, kurie, būdami teisiškai savarankiški, yra glaudžiai susiję finansiniais, ekonominiais ir organizaciniais ryšiais“.

24. Šis išaiškinimas, Komisijos įsitikinimu, patvirtina ir PVM direktyvos 11 straipsnio paskirtis – leisti valstybėms narėms ūkio subjektus, kurie yra atskiri tik formaliai, laikyti vienu apmokestinamuoju asmeniu. 11 straipsniu supaprastinamas administravimas ir kovojama su piktnaudžiavimu. Komisijos nuomone, šie tikslai svarbūs visiems, o ne tik kažkurio sektoriaus ūkio subjektams.

25. Komisija taip pat tvirtina, kad atitinkami Švedijos įstatymai yra nesuderinami su vienodo požiūrio principu, nes panašios padėties vertinamos skirtingai be jokio objektyvaus pagrindo⁽¹³⁾. Komisija taip pat teigia, kad mokesčių srityje vienodo požiūrio principo pažeidimas gali pasireikšti diskriminacija, turinti poveikį prekybininkams, kurie nebūtinai konkuruoja tarpusavyje, bet vis dėlto jų padėtis yra panaši.

26. Komisija tvirtina, kad taikant PVM direktyvos 11 straipsnį visų Švedijoje įsteigtų ūkio subjektų padėtis yra panaši, tačiau leidžiant sudaryti PVM mokėtojų grupes tik finansinių ir draudimo paslaugų teikėjams šiems ūkio subjektams sudaromos palankesnės sąlygos nei kitų ūkio subjektams. Komisija mano, kad šis skirtingas požiūris nėra objektyviai pagrįstas.

27. Švedijos Karalystė tvirtina, kad Švedijos nuostata neprieštarauja PVM direktyvos 11 straipsnio formulotei. Kadangi 11 straipsnio formuluoje nėra tiksli, valstybės narės gali pačios nuspręsti, kurie jos teritorijoje įsisteigę asmenys gali pasinaudoti galimybe sudaryti PVM mokėtojų grupes.

28. Švedijos Karalystė tvirtina, kad finansų sektoriuje PVM mokėtojų grupavimo įvedimas yra ypač tinkamas, nes šiame sektoriuje veikla dažnai paskirstoma tarp įvairių juridinių asmenų. Tai nulėmę norminiai reikalavimai. Be to, finansų sektoriuje jaučiama didelė konkurencija su kitose valstybėse narėse įsisteigusiais ūkio subjektais, kurie gal pasinaudoti PVM mokėtojų grupavimo sistema, todėl Švedijos finansų paslaugas teikiantys ūkio subjektai patektų nepalanki padėtis, jei to padaryti negalėtų.

29. Be to, Švedijos Karalystė tvirtina, kad leidimu PVM mokėtojų grupes sudaryti tik finansų ir draudimo sektoriaus ūkio subjektams siekiama užkirsti kelią mokesčių vengimui, kuris atsiranda, pavyzdžiui, kai įmonių grupė apskaitos dokumentuose kaip vidaus sandorius nurodo sandorius, sudarytus tarp tos grupės narių ir grupei nepriklausančių įmonių.

30. Švedijos Karalystė laikosi nuomonės, kad Švedijos įstatymas dėl PVM mokėtojų grupavimo atitinka ir vienodo požiūrio principą, ir mokesčio neutralumo principą. Teisingumo Teismo praktikoje, susijusioje su vienodo požiūrio principu, nustatyti reikalavimai dėl konkurencijos neutralumo, ir Švedijos įstatymas dėl PVM mokėtojų grupių sudarymo atitinka šiuos reikalavimus,

nes finansų sektoriaus ūkio subjektai iš esmės konkuruoja tik tarpusavyje. Švedijos įstatymas nėra nesuderinamas ir su vienodo požiūrio principu platesne prasme, nes finansų sektoriaus ūkio subjektas ir kitas sektorius ūkio subjektas padėtis nėra panaši. Taip yra dėl to, kad finansų sektoriaus ūkio subjektai reguliavimo tikslais dažnai padalijami į skirtingus juridinius asmenis.

31. Galiausiai Švedijos Karalystė tvirtina, kad aiškinant PVM direktyvos 11 straipsnį galima vadovautis PVM direktyvos nuostatomis, susijusiomis su neapmokestinimu ir sumažintais tarifais(14) Kadangi pagal 11 straipsnį sandoriai PVM mokėtojų grupės viduje gali būti neapmokestinami PVM, taip nukrypstant nuo bendros PVM sistemos, jo taikymo sritis turi būti aiškinama siaurai.

VI – Analizė

A – *Pirminės pastabos*

32. Manau, kad esminis klausimas yra toks: ar valstybės narė, nusprendusi įvesti PVM mokėtojų grupavimo sistemą, gal leistį jas formuoti tik tam tikriems ūkio subjektams, atitinkantiems PVM direktyvos 11 straipsnyje nustatytus kriterijus, neleidama PVM mokėtojų grupių pagal 11 straipsnį sudaryti visiems minėtus reikalavimus atitinkantiems ūkio subjektams?

33. Daug priklauso nuo PVM direktyvos 11 straipsnio taikymo srities. Ar valstybės narė, naudodamasi savo teise „vienu apmokestinamu asmeniu“ laikyti savo teritorijoje įsteigtus asmenis, kurie yra teisiškai nepriklausomi, bet artimai susiję tarpusavio finansiniais, ekonominiais ir organizaciniais saitais, turi teisę nustatyti skirtingą reglamentavimą atsižvelgdama į ūkio subjektų verslo pobūdį, neįtraukdama kai kurių sandorių ar tam tikrą apmokestinamųjų asmenų kategorijų(15)? Ar Švedija nepažeidžia 11 straipsniu nustatytą ribą(16)?

34. Iškart reikia prisiminti, kad, remiantis nusistovėjusia Teisingumo Teismo praktika, nustatant Europos Sąjungos teisės nuostatos reikšmę, būtina atsižvelgti ir į jos tikslus, kontekstą ir formuluotą(17). Kaip jau minėjau, pirmiausia nagrinėsiu 11 straipsnio formuluotę ir, jei prireiks, jo kontekstą ir tikslus.

B – *PVM direktyvos 11 straipsnio formuluotės išaiškinimas*

35. Pagal nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką valstybės narės turi teisę remtis direktyvos formuluote(18). Tuo remiantis, iš PVM direktyvos 11 straipsnio formuluotės akivaizdu, kad tai yra neprivaloma nuostata. Tačiau jei valstybės narė nusprendžia įvesti PVM mokėtojų grupavimo sistemą, nustatytos grupavimo sąlygos turi atitikti PVM direktyvos reikalavimus.

36. PVM direktyvos 11 straipsnyje nustatyta, kad PVM mokėtojų grupė gali būti sudaryta iš *bet kokių asmenų*, įsteigtų valstybių narių teritorijoje, jeigu jie glaudžiai susiję finansiniais, ekonominiais ir organizaciniais ryšiais. Jokių kitų apribojimų šioje nuostatoje nėra. Priešingai, galima tvirtinti, kad frazė „bet kokie asmenys“ apriboja valstybių narių laisvę taikyti papildomus apribojimus įgyvendinant šį straipsnį nacionalinėje teisėje. Mano nuomone, „bet kokie asmenys“ reiškia visus asmenis, nesvarbu kokiam ekonominės veiklos sektoriuje jie dirbtų. Todėl pažodinis PVM direktyvos 11 straipsnio išaiškinimas nesuteikia galimybės į jo taikymo sritį įtraukti tik tam tikrus ekonomikos sektorius.

37. Jei Teisingumo Teismas pritartų pateiktai analizei pagal 11 straipsnio formuluotę, jis neprivalėtų nagrinėti jo konteksto ir tikslą(19). Tačiau aptarsiu šį klausimą atsižvelgdamas į galimybę, kad mano išvados dėl 11 straipsnio formuluotės gali būti nepritarta.

C – PVM mokytojų grupavimo galimybė plačiau vertinant PVM režimą

38. Sudarius PVM mokytojų grupą sukuriamas vienas PVM apmokestinamas asmuo, kuris visais atžvilgiais panašus į iš vieno subjekto sudarytą apmokestinamąjį asmenį(20). Nepaisant PVM mokytojų grupavimo, kaip specialios sistemos, pobūdžio, juo nei sukuriamas naujas apribojimas, nei suteikiama 9 straipsnyje apibrėžtiems apmokestinamiesiems asmenims papildoma teisė.

39. PVM sistemos paprastumo ir neutralumo lygmuo yra aukščiausias esant šioms dviem sąlygoms: kai mokesčio rinkimo pobūdis yra kuo bendresnis ir kai jo taikymo sritis apima visus gamybos, platinimo ir paslaugų teikimo etapus(21). PVM režimas turėtų lemti konkurencinį neutralumą, kad mokesčio našta panašioms prekėms ir paslaugoms valstybės narės teritorijoje būtų vienoda, neatsižvelgiant į gamybos trukmę ir platinimo tinklus(22). Funkcionuodamas optimaliai, šis vadinamasis neutralus apmokestinimas neturėtų paveikti nei konkurencijos, nei kio subjekto sprendimų, kuriuos jie priima organizuodami savo veiklą, kaip antai teisinės formos ar organizacinės struktūros(23).

40. Įsteigiant PVM mokytojų grupą sukuriamas PVM mokytojų grupos mokestinė atsakomybė ir panaikinama tos grupos narių, kurie buvo PVM apmokestinami asmenys prieš prisijungdami prie grupos, individuali mokestinė atsakomybė(24). Grupos pirkimo ar pardavimo sandoriams, sudaromams su grupe nepriklausančiais subjektais, apmokestinimas PVM yra panašus į individualiai veikiančio vieno apmokestinamojo asmens apmokestinimą PVM. Sandoriai tarp atskirų grupos narių, t. y. sandoriai grupos viduje, laikomi grupos savo reikmėms vykdytais sandoriais. Taigi PVM mokytojų grupos vidaus sandoriai PVM atžvilgiu neegzistuoja.

41. Kai PVM mokytojų grupą veikia pagal PVM režimo taisykles, PVM mokytojų grupei priklausančio asmenio teisė atskaityti PVM už pirkinius nėra išplečiama(25). Ši teisė ir toliau taikytina tik tiekimui, kurį PVM mokytojų grupą atlieka vykdydama PVM apmokestinamą veiklą. PVM mokytojų grupos nariai neturi ir teisės atskaityti PVM už tiekimą, atliktą vykdant PVM neapmokestinamą veiklą.

D – Nuostatų dėl PVM mokytojų grupavimo paskirtis

42. Atsižvelgdamas į PVM mokytojų grupavimo paskirtį ir turinį, kuriuos jau aprašiau, negaliu pritarti Švedijos Karalystės argumentui, kad valstybės narės turi veiksmą laisvą nustatyti, kuriuose kio sektoriuose galimas PVM mokytojų grupavimas. Ši išvada padariau dėl toliau nurodytų priežasčių.

43. PVM grupavimas neduoda ekonominės naudos, kai pirkimas atliekamas vykdant PVM apmokestinamą veiklą, nes pirkėjas turi teisę atskaityti pirkimo PVM. Tokiomis aplinkybėmis iš esmės nesvarbu, ar pirkimas atliekamas PVM mokytojų grupos viduje be pirkimo PVM, ar už tos PVM mokytojų grupos ribų su pirkimo PVM.

44. Tam tikrais atvejais PVM mokytojų grupos nariai gali turėti ekonominės naudos dėl to, kad priklauso grupei(26). Pavyzdžiui, PVM mokytojų grupos narys gali būti naudingas, kai PVM apmokestinamą pirkimą atliekantis narys dėl savo PVM neapmokestinamos veiklos neturėjo teisės atskaityti PVM išvis arba neturėjo teisės atskaityti viso PVM. Jei toks narys ką nors perka iš tai PVM mokytojų grupei nepriklausančio tiekėjo, PVM mokėtinas. Tačiau jeigu jis ką nors perka iš kito tos PVM mokytojų grupos nario, PVM nėra mokėtinas.

45. Jei kio subjektas neturi teisės atskaityti atliekant pirkimą apskaičiuoto pirkimo PVM, jam gali būti ekonomiškai naudinga pagaminti prekes ar suteikti paslaugas pačiam. Pavyzdžiui, jei bankas neturi teisės atskaityti PVM, jam gali būti ekonomiškai naudinga suteikti bankininkystės

veiklai reikiamas IT paslaugas pačiam, o ne pirkti jas iš trečiojo asmens. Tačiau jei yra PVM mokėtojų grupavimo galimybė, jis gali pirkti IT paslaugas iš grupės priklausančios antrinės įmonės ir turėti tokį patį naudą.

46. Pirma nurodyta ekonominė paskata gali tapti pagrindas valstybei narei, kurioje PVM grupavimo galimybė nėra bendrai suteikta visiems tokio subjektams, vis dėlto jai suteikti finansų ir draudimo paslaugų teikėjams, kurie yra apmokestinamieji asmenys, daugiausia vykdančys PVM neapmokestinamą veiklą. Tačiau tai nereiškia, kad tai būtų teisėta pagal Europos Sąjungos PVM teisės aktus.

E – *Ar galima PVM mokėtojų grupes leisti sudaryti tik tam tikruose tokio sektoriuose?*

47. Akivaizdu, jog valstybės narės PVM mokėtojų grupavimą reglamentuojantys teisės aktai turi atitikti PVM mokėtojų grupavimo paskirtį, numatytą PVM direktyvoje. Šiuo požiūriu valstybės narės neturi jokios veiksmų laisvės.

48. Taip pat reikia turėti omenyje, kad, siekiant vienodo Europos Sąjungos teisės taikymo ir vadovaujantis bendrojo lygybės principu, Europos Sąjungos teisės nuostata, kurioje nėra aiškios nuorodos į valstybių narių teisę šios nuostatos reikšmės ir taikymo srities nustatymo tikslais, paprastai turi būti visoje Sąjungoje aiškinama autonomiškai ir vienodai(27).

49. Kaip jau minėta, Švedijos Karalystė tvirtina, kad leidimas PVM mokėtojus grupuoti tik finansų ir draudimo sektoriuose pagrįstas poreikiu šio sektorių tokio subjektams sudaryti tokias patias konkurencines sąlygas, kokiomis naudojasi tarptautiniai subjektai. Be to, teigiama, kad toks apribojimas pateisinamas griežtesniu finansų ir draudimo sektorių reguliavimu ir priežiūra, palyginti su kitais sektoriais. Šiuose sektoriuose PVM mokėtojų grupavimas labai svarbus, nes juose veikiantys individualūs tokio subjektai turi būti reguliavimo tikslais organizuojami kaip atskiri juridiniai asmenys.

50. Neginydamas šio priežasties svarbos, norėčiau priminti, kad PVM mokėtojų grupavimo paskirtis yra administracinis supaprastinimas ir piktnaudžiavimo prevencija. Šio tikslą siekiama ne tik tam tikruose sektoriuose, bet jie galioja visiems tokio subjektams, kad ir kokiame sektoriuje jie dirbtų.

51. Kalbant apie finansų ir draudimo paslaugų sektoriuose vyraujančią tendenciją išskaidyti veiklą tarp skirtingų juridinių asmenų, reikia taip pat pažymėti, kad tokios daugiapakopės grupės struktūros šiuo metu paplitusios ir daugelyje kitų sektorių. Tokiose srityse, kaip antai socialinė ir sveikatos apsauga, taip pat nekilnojamasis turtas, PVM mokėtojų grupavimas gali duoti panašios naudos(28). Pagal Švedijos teisės aktus apmokestinamąjį asmenį, kurie vykdo neapmokestinamą tiekimą ir gali sudaryti PVM mokėtojų grupes, padėtis yra palankesnė, palyginti su kitų tokio subjektų, vykdančių neapmokestinamą tiekimą, bet tokios galimybės neturinčių, grupėmis.

52. Reikia pabrėžti, kad PVM mokėtojų grupė po registravimo tampa vienu įprastu apmokestinamuoju asmeniu. Jokie kiti apribojimai netaikomi, net jei PVM mokėtojų grupavimas išties yra specialus režimas(29).

53. Manau, kad turint omenyje poreikį nuosekliai ir vienodai aiškinti Europos Sąjungos PVM teisę, apmokestinamojo asmens statuso apribojimai pagal jo atstovaujamą sektorių yra nepateisinami. Įvairius praktinius, socialinius, ekonominius ir kitokius sektorius tikslus reikia atsižvelgti vertinant konkrečias tų sektorių reglamentuojančias PVM teisės aktų nuostatas. Tačiau šiais veiksniais neturėtų būti remiamasi apibrėžiant apmokestinamuosius asmenis PVM direktyvos 11 straipsnio taikymo tikslais(30).

54. Dėl šios priežasties negalima pritarti PVM direktyvos 11 straipsnio ir jos nuostatų dėl neapmokestinimo ir sumažintų PVM tarifų analogijai(31), kurių valstybės narės žvelgia remdamasi PVM mokėtojų grupavimo savanoriškumu. Iš tiesų PVM direktyvos nuostatos dėl neapmokestinimo ir sumažintų mokesčių tarifų pagręstos konkrečiam sektoriui būdingais politikos tikslais, kuriuos pripažįsta arba bent toleruoja Europos Sąjungos teisės aktų leidėjai. Pagal nusistovėjusį Teisingumo Teismo praktiką valstybės narės turi teisę palengvinti PVM našta tam tikroms vartotojų grupoms(32).

55. Kita vertus, nuostatomis dėl PVM mokėtojų grupavimo reguliuojamas asmenų grupės, kaip vieno apmokestinamojo asmens, statusas esant konkrečioms sąlygoms. PVM direktyvoje nenumatyta jokių konkrečių nemokestinių politikos tikslų, kurių būtų galima siekti remiantis šiuo režimu. Todėl naudingesnė analogiją su PVM direktyvos 11 straipsniu galima rasti teismo praktikoje dėl neprivalomų priemonių taikymo vidaus rinkos sąlygomis(33). Šia Teisingumo Teismas padarė išvadą, kad neprivalomas priemonės pobūdis nereiškia, kad valstybės narės galėtų apriboti jos taikymo sritį nagrinėjamoje Europos Sąjungos nuostatoje nenumatytu būdu.

F – *Baigiamosios pastabos*

56. Akivaizdu, kad Komisijos skundas apribotas tik tuo, kad PVM mokėtojų grupės sudaryti leidžiama tik finansų ir draudimo paslaugų teikėjams. Todėl pastaba, kuri netrukus pateiksiu, negali būti pasiremta siekiant patvirtinti Švedijai iškeltos bylos dėl pažeidimo baigtį. Vis dėlto ji gerai iliustruoja problemas, kurios gali kilti iš PVM mokėtojų grupavimo galimybių apribojimų, ir išties ji buvo šalių aptarta per posėdį.

57. Iš tiesų Švedijos PVM įstatymu *nėra* uždraudžiama PVM mokėtojų grupės formuoti visiems teisiškai nepriklausomiems asmenims, veikiantiems ne finansų ar draudimo sektoriuose. Pagal Švedijos PVM įstatymo 6a skyriaus 2 straipsnio 2 ir 3 dalis, PVM mokėtojų grupės taip pat gali sudaryti: i) fiziniai subjektai, kurių pagrindinė paskirtis yra prekių tiekimas arba paslaugų teikimas finansų paslaugas ir draudimo paslaugas teikiantiems fiziniais subjektams; ir ii) fiziniai subjektai, kurie yra komisionieriai ir komitentai, susaistyti atstovavimo ryšiais, kaip antai minimais įstatymo dėl pajamų mokesčio 36 skyriuje.

58. Kaip paaiškėjo per posėdį, i ir ii punktuose mano nurodyti dviejų tipų subjektai dalį savo verslo veiklos gali nukreipti į grupę nepatenkantiems vartotojams. Reikia pridurti, kad pagal Švedijos vyriausybės atstovo pateiktą informaciją išorę nukreiptos veiklos dalis faktiškai neviršija 20 procentų(34). Tai svarbu, nes parodo, kad Švedijos PVM mokėtojų grupavimo režimas gali sukelti problemą dėl konkurencijos neutralumo, vieno iš mokesčio neutralumo aspektų, ir kad ši valstybės narė tokias problemas pripažino ir iš dalies išsprendė.

59. Atsižvelgiant į tai, kad Švedijos teisės aktais nenustatytas absoliutus draudimas grupuoti PVM mokėtojus kituose nei finansinių paslaugų ir draudimo sektoriuose, PVM mokėtojų grupės nariai gali turėti ekonominę naudą iš PVM mokėtojų grupavimo ir vykdydami veiklą už finansų ir draudimo sektorių ribų.

60. Dėl nurodytų priežasčių laikausi nuomonės, kad numatiusi PVM mokėtojų grupavimo

galimyb? valstyb? nar? j? turi suteikti vis? atitinkamos valstyb?s nar?s sektori? ?kio subjektams, jeigu jie atitinka PVM direktyvos 11 straipsnyje nustatytas s?lygas(35). Šio principo taikymo apribojimai gali b?ti pateisinami tik poreikiu imtis veiksm? prieš galim? piktnaudžiavim? konkre?iai nurodyt? sandori? atžvilgiu. Jei tokio poreikio n?ra, leidimas PVM mok?toj? grupes sudaryti tik finans? ir draudimo sektoriuose yra nepriimtinas.

VII – Išvada

61. Atsižvelgdamas ? šiuos argumentus, Teisingumo Teismui si?lau paskelbti: i) leidusi PVM mok?toj? grupes sudaryti tik finans? ir draudimo sektoriuose Švedijos Karalyst? ne?vykdyt?sipareigojim? pagal 2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos Direktyvos 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos 11 straipsn?; ii) Švedijos Karalyst? padengia bylin?jimosi išlaidas; iii) Suomijos Respublika padengia savo išlaidas.

1 – Originalo kalba: angl?.

2 – OL L 347, p. 1.

3 – Byla *Komisija prieš Suomij?* (C-74/11). Šiandien taip pat pateiksiu išvad? byloje *Komisija prieš Airij?* (C-85/101), kurioje reikia išnagrin?ti, ar valstyb?s nar?s turi teis? ?traukti neapmokestinamuosius asmenis ? PVM mok?toj? grup?, ir šis klausimas išties aktualus byloje *Komisija prieš Suomij?* (C-74/11). Komisija neapmokestinam?j? asmen? ?traukim? ? PVM mok?toj? grup? taip pat gin?ijo kitose bylose, b?tent byloje *Komisija prieš ?ekijos Respublik?* (C-109/11), byloje *Komisija prieš Danij?* (C-95/11), byloje *Komisija prieš Nyderlandus* (C-65/11), byloje *Komisija prieš Jungtin? Karalyst?* (C-86/11). Ta?iau Teisingumo Teismas papraš? generalinio advokato pateikti išvad? tik d?l šios bylos ir bylos *Komisija prieš Airij?* (C-85/11).

4 – Žr. 2002 m. liepos 11 d. Sprendimo *Komisija prieš Ispanij?* (C-139/00, Rink. p. I-6407) 18 punkt? ir jame nurodyt? teismo praktik?.

5 – 2010 m. lapkri?io 18 d. sprendimo (Rink. p. I-11599) 44 punktas ir jame nurodyta teismo praktika. Taip pat žr. 2012 m. geguž?s 10 d. Sprendimo *Komisija prieš Estij?* (C-39/10) 24–26 punktus.

6 – Atitinkama nuostata naujos redakcijos Proced?ros reglamente, ?sigaliojusiame 2012 m. lapkri?io 1 d., yra 120 straipsnio c punktas (OL L 265, p. 1).

7 – 2005 m. birželio 16 d. Sprendimo *Komisija prieš Italij?* (C-456/03, Rink. p. I-5335) 23 punktas.

8 – Sprendimo *Komisija prieš Italij?* 37 punktas.

9 – Sprendimo *Komisija prieš Portugalij?* 47 punktas.

10 – Žr., pavyzdžiui, 2000 m. liepos 13 d. Sprendim? *Idéal tourisme* (C-36/99, Rink. p. I-6060). Išties d?l vienodo poži?rio principo pažeidimo galima gin?yti pa?i? PVM direktyvos nuostat? galiojim?. Žr. 2009 m. balandžio 23 d. Sprendim? *Puffer* (C-460/07, Rink. p. I-3251). Klausim?, ar valstyb? nar? pažeid? mokes?io neutralumo princip? ?gyvendindama PVM direktyv?, Teisingumo Teismas neseniai išnagrin?jo 2012 m. sausio 19 d. Nutartyje *Purple Parking Limited* (C-117/11).

11 – 2010 m. liepos 15 d. Sprendimo *Komisija prieš Jungtin? Karalyst?* (C-582/08, Rink. p. I-7195), 51 punktas. Taip pat žr. mano išvados toje byloje 52 punkt?.

- 12 – Žr., pavyzdžiui, 2006 m. sausio 12 d. Sprendimo *Turn-und Sportunion Waldburg* (C-246/04, Rink. p. I-589) 31 punkt?; 2006 m. balandžio 27 d. Sprendimo *Solleveld* (C-443/04 ir C-444/04, Rink. I-3617) 36 punkt?.
- 13 – Komisija remiasi 2008 m. balandžio 10 d. Sprendimo *Marks & Spencer* (C-309/06, Rink. p. I-2283) 49 ir 51 punktais.
- 14 – Žr. atitinkamai PVM direktyvos IX antraštin? dal? ir 98 straipsn?.
- 15 – Panaši problematika nagrin?jama Sprendimo *Turn- und Sportunion Waldburg* 30 punkte.
- 16 – Žr. pagal analogij? 2007 m. birželio 28 d. Sprendimo *JP Morgan Fleming* (C-363/05, Rink. p. I-5517) 44 punkt?.
- 17 – 2009 m. spalio 29 d. Sprendimo *NCC Construction Danmark* (C-174/08, Rink. p. I-10567) 23 punktas ir jame nurodyta teismo praktika; 2012 m. liepos 19 d. Sprendimo *A Oy* (C-33/11) 27 punktas.
- 18 – Žr. Sprendimo *Komisija prieš Jungtin? Karalyst?* 49–51 punktus.
- 19 – Sprendimas *Komisija prieš Jungtin? Karalyst?*, ypa? 51 punktas. Taip pat žr. mano išvados toje byloje 52 punkt?.
- 20 Praktinis PVM mok?tojų grupavimo galimyb?s ?gyvendinimas skiriasi. Kai kuriose PVM mok?tojų grupavim? ?vedusiose valstyb?se nar?se reikalavimus atitinkantys asmenys sudaryti grupes privalo, kitose tai daroma savanorišku pagrindu.
- 21 – Žr. PVM direktyvos 5 konstatuojam?j? dal?.
- 22 – Žr. PVM direktyvos 7 konstatuojam?j? dal?.
- 23 – B. Terra ir J. Kajus „A Guide to the European VAT Directives“, IBFD, 2012, 7.3 skyrius.
- 24 – Atskaitos sistemos santrauka pateikta 2012 m. rugs?jo 6 d. Sprendimo *Tóth* (C-324/11) 25 punkte ir nurodytoje teismo praktikoje.
- 25 – Žr. 2008 m. geguž?s 22 d. Sprendimo *Ampliscientifica* (C-162/07, Rink. p. I-4019) 19 ir 20 punktus.
- 26 – Žr. Komisijos komunikat? Tarybai ir Europos Parlamentui d?l PVM mok?tojų grupavimo galimyb?s, numatytos Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos 11 straipsnyje (KOM(2009) 325 galutinis), p. 11 ir 12.
- 27 – Žr. Sprendimo *NCC Construction Danmark* 24 punkt? ir jame nurodyt? teismo praktik?.
- 28 – Diskusija d?l PVM mok?tojų grupavimo Švedijos PVM sistemoje pateikta H. Magnusson „Gruppregistrering till mervärdesskatt“, *Skattenytt*, 1998/11.
- 29 – Šalys aptar? klausim?, ar PVM direktyvos 11 straipsniu nustatoma išimtis ar nukrypti leidžianti nuostata, kuri tur?t? b?ti aiškinama siaurai. Manau, kad toks poži?ris yra neracionalus, ypa? atsižvelgiant ? tai, kad Komisija tvirtina, jog šiuo atveju PVM mok?tojų grupavimas yra ne nukrypimas nuo bendro PVM režimo, o specialus režimas. Ta?iau atrodo, kad byloje *Komisija prieš Airij?* (C-85/11) Komisija laik?si priešingos pozicijos.

30 – Pažymėtina, kad Antrosios PVM direktyvos A priedo 2 punkte nurodyta, kad „jei valstybė narė ketina neapmokestinti tam tikros veiklos, ji šį tikslą turėtų pasiekti taikydama lengvatas, o ne pašalindama tą veiklą užsiimančius asmenis iš mokesčio taikymo srities“. Taigi pagal Europos Sąjungos PVM režimą apmokestinamojo asmens statusą lemiančios nuostatos negali būti taikomos siekiant konkrečių politinių tikslų.

31 – Cituotos pirma.

32 – Žr., pavyzdžiui, 2010 m. gegužės 6 d. Sprendimo *Komisija prieš Prancūziją* (C-94/09, Rink. I-4261) 28 punktą: „kai valstybė narė nusprendžia pasinaudoti Direktyvos 2006/112 98 straipsnio 1 ir 2 dalyse suteikta galimybe taikyti lengvatinį PVM tarifą tam tikrai šios direktyvos III priede nurodytai teikiamų paslaugų kategorijai, ji gali, nepažeisdama bendrai PVM sistemai būdingo mokesčio neutralumo principo, šį lengvatinį PVM tarifą taikyti tik konkrečioms ir specifiniams šios kategorijos aspektams“. Taip pat žr. 2002 m. kovo 7 d. Sprendimo *Komisija prieš Suomiją* (C-169/00, Rink. p. I-2433) 30 punktą; 2003 m. gegužės 8 d. Sprendimo *Komisija prieš Prancūziją* (C-384/01, Rink. p. I-4395) 24 punktą ir 2008 m. balandžio 3 d. Sprendimo *Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien* (C-442/05, Rink. p. I-1817) 43 punktą.

33 – Panašios padėties, susidariusios Europos Sąjungoje, išaiškinimas, numatant teisėkūros galimybes, pateiktas 2003 m. spalio 23 d. Sprendime *Adidas-Salomon ir Adidas Benelux* (C-408/01, Rink. p. I-12537), kurio 20 punkte Teisingumo Teismas konstatavo, kad „valstybei narei suteikiama galimybė [į nacionalinį teisę perkelti Direktyvos valstybių narių įstatymams, susijusiems su prekių ženklais, suderinti (OL L 40, 1989, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 17 sk., 1 t., p. 92) 5 straipsnio 2 dalį] pasirinkti susijusi su pačiu didesnę apsaugos suteikimo gerą vardą turintiems prekių ženklams principu, tačiau ne su atvejais, kuriuos apima ši apsauga, kai valstybė narė ją suteikia“.

34 – Pagal pateiktą Švedijos nuostatos dėl PVM mokėtojų grupavimo projektą už grupės ribų galima vykdyti ne daugiau kaip 20–30 proc. veiklos. Žmonėms, teikiančioms pagalbines paslaugas finansų paslaugų teikėjams, atveju reikalavimas, kad tai turėtų būti jų pagrindinis paskirtis buvo pagrįstas atitinkamu vyriausybės potvarkiu, kuris paremtas poreikiu mažinti neigiamą PVM mokėtojų grupavimo poveikį konkurencijai su išorės teikėjais. Žr. *Regeringens* pasiūlymą Nr. 1997/98:148, p. 37.

35 – PVM mokėtojų grupavimo vedimas tik kai kuriuose sektoriuose taip pat gali būti kritikuotinas atsižvelgiant į valstybės pagalbą, nes jis suteikia selektyvų pranašumą tokiuose sektoriuose dirbantiems ūkio subjektams.