

ENERĢLADVOKĀTA NĒLOJŠKINĒNA [NIILO JÄÄSKINEN] SECINĀJUMI,

sniegti 2012. gada 27. novembrī (1)

Lieta C-480/10

Eiropas Komisija

pret

Zviedrijas Karalisti

PVN – Direktīvas 2006/112/EK 11. pants – Valsts tiesiskais regulējums, ar kuru PVN maksātāju grupu reģistrācija atļauta tikai finanšu un apdrošināšanas pakalpojumu sniedzējiem – Atbilstība Eiropas Savienības PVN tiesībām

I – Ievads

1. Šajā tiesvedībā Komisija lūdz atzīt, ka, nosakot pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā – “PVN”) maksātāju grupu iekļaušanu pieejamību tikai finanšu un apdrošināšanas nozarēm, Zviedrija nav izpildījusi Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (turpmāk tekstā – “PVN direktīva”) (2) 11. panta paredzētos pienākumus.

2. PVN direktīvas 11. pants ir izklāstīti noteikumi saistībā ar vairāk nekā vienas personas uzskatīšanu par vienu vienību nodokļu administrācijas nolīkiem (bieži saukta par “PVN maksātāju grupu”). Līdzīga praksi procedūra ir uzskatāma arī pret Somijas Republiku (3).

II – Atbilstošās tiesību normas

A – Eiropas Savienības tiesības

3. PVN direktīvas 11. panta noteikumi attiecas uz PVN maksātāju grupu ir izklāstīti šādi:

“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 patstāvīgas, ir cieši saistītas cita ar citu finansiāli, saimnieciski un organizatoriski.”

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.”

B – Valsts tiesības

4. PVN likuma 1994:200 (*mervärdesskattelagen 1994:200*) (turpmāk tekstā – “Zviedrijas PVN

likums”) 6.a nodaļas 1. pantā ir paredzēts:

“Šā likuma noteikumu piemērošanas mērķiem šajā nodaļā izklāstētos 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.”

5. Zviedrijas PVN likuma 6.a nodaļas 2. pantā ir noteikts:

“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, kuri ir komisiju tirdzniecības aģenti un starpnieki un kuriem ir Likuma par ienākumu nodokli (1999:1229) 36. nodaļā norādītā komisiju saikne.”
6. Zviedrijas PVN likuma 3. nodaļas 9. pantā banku un finanšu pakalpojumu un darījumu sniegšana, kas izpaužas kā vārtpapīru un akciju tirdzniecība vai tamlīdzīgi darījumi, ir atbrīvota no nodokļa.
7. Šā paša likuma 3. nodaļas 10. pantā arī apdrošināšanas un pārapdrošināšanas pakalpojumu sniegšana ir atbrīvota no nodokļa. No visām šīm tiesību normām izriet, ka principā PVN maksātāju grupu var veidot tikai finanšu un apdrošināšanas nozaru tirgus dalībnieki.

III – Pirmstiesas procedūra un tiesvedība Tiesā

8. 2008. gada 23. septembrī Komisija nosūtīja Zviedrijas Karalistei brīdinājuma vāstuli, kurā tā norādīja, ka Zviedrijas tiesību aktu noteikumi, ar kuriem PVN maksātāju grupošana ir pieejama tikai finanšu un apdrošināšanas pakalpojumu sniedzējiem, neatbilst PVN direktīvas 11. pantam.

9. Zviedrijas Karaliste atbildēja ar 2008. gada 19. novembra vāstuli, norādot, ka uzskata, ka Zviedrijas tiesību akti attiecībā uz PVN maksātāju grupām atbilst PVN direktīvai.

10. 2009. gada 20. novembrī Komisija nosūtīja Zviedrijas Karalistei argumentētu atzinumu, kurā tā atkārtoti norādīja savu nostāju. Zviedrijas Karaliste atbildēja ar 2010. gada 20. janvāra vāstuli, kurā tā joprojām uzskatīja, ka tās PVN direktīvas interpretācija ir pareiza.

11. Tā kā šā atbilde to neapmierināja, Komisija cēla šo prasību, kas Tiesā tika iesniegta 2010. gada 1. oktobrī. Komisija lūdza Tiesu atzīt, ka Zviedrijas Karaliste nav izpildījusi PVN direktīvas 11. pantā paredzētos pienākumus, nosakot, ka PVN maksātāju grupošana ir pieejama tikai finanšu un apdrošināšanas pakalpojumu sniedzējiem.

12. Zviedrijas Karaliste lūdza Tiesu noraidīt prasību kā nepieņemamu, jo prasības pieteikuma priekšmets pārsniedz to, kas ir norādīts administratīvās procedūras laika formulētajā Komisijas sēdībā. Pakārtoti Zviedrijas Karaliste lūdza prasību noraidīt kā nepamatotu.

13. Somijas Republika un Ārija ir iestājušās lietā Zviedrijas Karalistes prasījumu atbalstam. Šīs dalībvalstis un Komisija piedalījās 2012. gada 6. septembra tiesas sēdē.

IV – Pieņemamība

14. Iebildumu rakst? Zviedrijas Karaliste apgalvo, ka Komisija nevien? administrat?v? procesa stadij? nav piemin?jusi vienl?dz?gas attieksmes principa p?rk?pšanu. T?s s?dz?ba dr?z?k attiec?s tikai uz nodok?u neitralit?tes principa p?rk?pšanu. Uz vienl?dz?gu attieksmi pirmo reizi tika nor?d?ts p?rk?pumu proced?r? Ties?, t?d?j?di prettiesiski paplašinot un grozot tiesved?bu.

15. Saska?? ar past?v?gu Tiesas judikat?ru pras?bas pieteikuma pamat? ir j?b?t tiem pašiem iemesliem un pamatiem k? argument?taj? atzinum? (4). Cikt?l pras?ba nav min?ta argument?taj? atzinum?, to nevar atz?t par pieņemamu tiesved?b? Ties?.

16. Tom?r, k? Tiesa nor?d?ja liet? Komisija/Portug?le, š? pras?ba nevar b?t tik plaša, lai katr? gad?jum? piepras?tu piln?gu sakrit?bu starp iebildumu formul?jumu argument?taj? atzinum? 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 (5).

17. Tiesas Reglamenta 38. panta 1. punkta c) apakšpunkt?, lasot to kop? ar Tiesas stat?tu 21. pantu, k? viens no pieņemam?bas nosac?jumiem ir noteikts, ka pras?bas pieteikum?, ar kuru tiek celta pras?ba par pien?kumu neizpildi, ir j?nor?da tiesved?bas priekšmets un *kopsavilkums par pamatiem, ar kuriem ir pamatots pras?bas pieteikums* (6). Tiek piepras?ts iesniegt vismaz juridiskos un faktiskos pier?d?jumus, ar kuriem iebildumi ir pamatoti (7). Proced?ras pareiza norise ir b?tiska L?gum? pras?ta garantija ne tikai dal?bvalstu ties?bu aizsardz?bai, bet ar? lai nodrošin?tu, ka jebkuras sac?kstes tiesved?bas priekšmets ir skaidri noteikts str?ds (8).

18. Manupr?t, ja pamats, kurš tiesved?b? Ties? tiek izvirz?ts pirmo reizi, b?tiski atš?iras no pamata, kas bija izvirz?ts pirmstiesas proced?r?, no t? nenov?ršami izriet, ka Komisija ir paplašin?jusi vai groz?jusi tiesved?bas priekšmetu. Š?dos apst?k?os nevar apgalvot, ka Komisija tikai papildina argumentus, kuri visp?r?ji ir izkl?st?ti agr?k? tiesved?bas stadij? (9). Dr?z?k gan piln?b? main?s tiesved?bas strukt?ra.

19. T? tas tom?r nav attiec?b? uz vienl?dz?gas attieksmes principu š?s p?rk?pumu proced?ras ietvaros. Komisijas s?dz?ba administrat?v? procesa un Tiesas tiesved?bas laik? ir palikusi nemain?ga. Proti, nosakot, ka 11. pant? paredz?t? PVN maks?t?ju grup?šana ir pieejama tikai atseviš??s nozar?s, izsl?dzot visus citus tirgus dal?bniekus Zviedrij?, l?dz?g?s situ?cij?s tiek piem?rota atš?ir?ga attieksme.

20. Atš?ir?bas starp nodok?u neitralit?ti un plaš?ko vienl?dz?gas attieksmes principu tiek vienk?ršotas l?dz jaut?jumam, vai tirgus dal?bnieki, kuri tieši nekonkur? cits ar citu, atrodas l?dz?g?s situ?cij?s. Tas t? ir t?d??, jo nodok?u neitralit?te ir piem?rojama tikai š?d? konkurences kontekst?. Tom?r vienl?dz?gas attieksmes principa p?rk?pums var rasties, ja l?dz?g?s situ?cij?s tiek piem?rota atš?ir?ga attieksme (10). Tom?r, manupr?t, jebk?d?m atš?ir?b?m starp nodok?u neitralit?ti un vienl?dz?gu attieksmi š? str?da izš?iršanai var b?t tikai otrš?ir?ga vai pat treš?s pak?pes noz?me.

21. Es esmu izdar?jis š?du secin?jumu, pamatojoties uz prim?ro noz?mi, k?da ir PVN direkt?vas 11. pantam, izlemjot, vai Zviedrija, nosakot, ka PVN maks?t?ju grup?šana ir pieejama tikai finanšu un apdrošin?šanas nozar?s, r?kojas atbilstoši ES ties?b?m. Saska?? ar past?v?go Tiesas judikat?ru, pirmk?rt, ir j?v?rt? 11. panta gramatisk? noz?me. Tikai tad, ja attiec?gajiem 11. panta v?rdiem var piem?rot atš?ir?gu interpret?ciju, var atsaukties uz t? kontekstu un m?r?i (11). Šaj? posm? nodok?u neitralit?tes un vienl?dz?gas attieksmes principi k??st noz?m?gi k? argumenti, kas izskaidro PVN direkt?vas 11. panta interpret?ciju (12). Tiem pašiem par sevi k? Zviedrijas Karalistes pien?kumu elementiem, kas ietekm?tu š?s p?rk?puma proced?ras

pieņemamību, nav tādās nozīmes, kas būtu neatkarīga no 11. panta nozīmes.

22. Tādējādi tas, ka Komisijas argumentātajā atzinumā nebija tiešas norādes uz vienlīdzīgas attieksmes principu plašākā nozīmē nekā nodokļu neitralitātes princips, nenozīmē, ka Komisija būtu iesniegusi jaunu pamatu, kuru Tiesa nevar izskatīt.

V – Lietas dalībnieku argumenti

23. Komisija apgalvo, ka PVN maksātāju grupas pieejamības noteikšana tikai uz finanšu un apdrošināšanas pakalpojumu sniedzējiem ir pretrunā PVN direktīvas 11. pantam, jo ikvienai valsts grupēšanas sistēmai, ko nodrošina dalībvalsts, ir jābūt pieejamai visiem šajās dalībvalstīs reģistrētajiem tirgus dalībniekiem neatkarīgi no to uzņēmējdarbības veida. Komisija uzskata, ka tas acīmredzami izriet no 11. panta formulējuma, kurā ir noteikts, ka “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, saimnieciski un organizatoriski”.

24. Komisija apgalvo, ka šādu interpretāciju apstiprina arī PVN direktīvas 11. panta mērķis – kaut dalībvalstīm uzskatīt par vienu nodokļu maksātāju tirgus dalībniekus, kuri ir atsevišķas vienības, tikai kā tehnisku jautājumu. Ar 11. pantu tiek vienkāršota administrācija un novērstas aunarīgas izmantošanas. Komisija uzskata, ka šie mērķi ir svarīgi visiem tirgus dalībniekiem, ne tikai tirgus dalībniekiem atsevišķi nozārā.

25. Komisija arī apgalvo, ka attiecīgā Zviedrijas tiesību akti neatbilst vienlīdzīgas attieksmes principam, jo līdzīgās situācijās bez objektīva pamatojuma tiek piemērota atšķirīga attieksme (13). Komisija arī apgalvo, ka nodokļu jomā vienlīdzīgas attieksmes principa pārkāpumu var radīt diskriminācija, kas ietekmē mērķus, kuri, lai arī ne vienmēr konkurē citi ar citu, tomēr atrodas līdzīgā situācijā.

26. Komisija apgalvo, ka saistībā ar PVN direktīvas 11. panta piemērošanu visi Zviedrijā reģistrētie tirgus dalībnieki atrodas līdzīgā situācijā, bet, ja PVN maksātāju grupēšana ir pieejama tikai finanšu un apdrošināšanas pakalpojumu sniedzējiem, tas nozīmē, ka šiem tirgus dalībniekiem tiek piemērota labvēlīgāka attieksme nekā tirgus dalībniekiem citās nozarēs. Komisija uzskata, ka šādi atšķirīgā attieksmei nav objektīva iemesla.

27. Zviedrijas Karaliste apgalvo, ka Zviedrijas tiesību normas atbilst PVN direktīvas 11. panta formulējumam. Tā kā 11. pantā nav sniegts precīzs formulējums, tad dalībvalstis var brīvi izlemt, kuras tās teritorijā reģistrētas personas var izmantot PVN maksātāju grupēšanu.

28. Zviedrijas Karaliste apgalvo, ka ir paši piemēroti ieviest PVN maksātāju grupēšanu finanšu nozarē, jo tā ir nozare, kurā darījumi bieži tiek sadalīti starp dažādiem juridiskām personām. Tā nosaka regulēšanas prasības. Turklāt finanšu nozarē tiek spēcīgi pakāauta konkurencei ar citās dalībvalstīs reģistrētiem tirgus dalībniekiem, un, tā kā šie tirgus dalībnieki var izmantot PVN maksātāju grupēšanas sistēmu, Zviedrijas tirgus dalībnieki, kuri sniedz finanšu pakalpojumus, atrastos sliktākā situācijā, salīdzinot ar tiem, ja PVN maksātāju grupēšana nebūtu pieejama.

29. Turklāt Zviedrijas Karaliste apgalvo, ka nosakot, ka PVN maksātāju grupēšana ir pieejama tikai tirgus dalībniekiem finanšu un apdrošināšanas nozarēs, tiek aizliegta izvairīšanās no nodokļu maksāšanas, kas rodas, piemēram, ja sabiedrība grupa savos pārskaatos kā iekšējus darījumus norāda darījumus, kas ir notikuši starp grupas locekļiem un sabiedrībā mērup grupas.

30. Zviedrijas Karaliste uzskata, ka Zviedrijas PVN maksātāju grupēšanas tiesību akti atbilst

gan vienlīdzīgas attieksmes, gan nodokļu neitralitātes principiem. Tiesas judikatūrā saistībā ar vienlīdzīgas attieksmes principu ir noteiktas prasības konkurences neitralitātei, un Zviedrijas PVN maksātāju grupēšanas tiesību akti tiem atbilst, jo finanšu nozares tirgus dalībnieki būtībā konkurē tikai cits ar citu. Nevar arī uzskatīt, ka Zviedrijas tiesību akti neatbilst vienlīdzīgas attieksmes principam tā plašākā nozīmē, jo finanšu nozares tirgus dalībnieki neatrodas salīdzināmā situācijā ar citu nozaru tirgus dalībniekiem. Tas tā ir tādēļ, ka finanšu nozares tirgus dalībnieki bieži regulārojošu iemeslu dēļ ir sadalīti starp dažādu juridiskām personām.

31. Visbeidzot Zviedrijas Karaliste apgalvo, ka, interpretējot PVN direktvas 11. pantu, iedvesmu var gūt no PVN direktvas noteikumiem saistībā ar izņēmumiem un samazinātām nodokļu likmēm (14). Tā kā ar 11. pantu tiek atļauts, ka darījumi PVN maksātāju grupas ietvaros notiek, neapliekot tos ar PVN, un tādējādi ar šo noteikumu ir noteikta atkāpe no vispārējā PVN režīma, tā piemērojamība ir jāinterpretē šauri.

VI – Analīze

A – Ievada apsvērumi

32. Manuprāt, galvenais jautājums ir šāds: vai dalībvalsts, kura ir izvēlējusies ieviest PVN maksātāju grupēšanas sistēmu, var ierobežot tās darbību tikai attiecībā uz atsevišķiem tirgus dalībniekiem, kuri atbilst PVN direktvas 11. pantā noteiktajām prasībām, nepaplašinot 11. pantā paredzētās PVN maksātāju grupēšanas pieejamību uz visiem tirgus dalībniekiem, kuri atbilst šām prasībām?

33. Daudzas lietas ir atkarīgas no PVN direktvas 11. panta piemērojamības. Vai dalībvalstis, īstenojot to tiesības uzskatīt par “vienu nodokļu maksātāju” tajās reģistrētas personas, kuras ir juridiski neatkarīgas, bet cieši savstarpēji saistītas ar finansiāli, saimnieciskām un organizatoriskām saiknēm, var veikt nošķiršanu atkarībā no uzņēmējdarbības veida, kurā ir iesaistīti tirgus dalībnieki, tādējādi, ka tiek izslēgti atsevišķi darījumi vai atsevišķas nodokļu maksātāju kategorijas? (15) Vai Zviedrija ir ievērojusi 11. panta ierobežojumus? (16)

34. Iesūmums ir jāatgādina, ka saskaņā ar pastāvīgo Tiesas judikatūru, lai noteiktu Eiropas Savienības tiesību normas jēgu, ir jāņem vērā gan tās formulējums, gan konteksts, gan arī tās mērķi (17). Kā es jau minēju iepriekš, es vispirms izvērtēšu 11. panta formulējumu un, ja nepieciešams, tā kontekstu un mērķus.

B – PVN direktvas 11. panta formulējuma interpretācija

35. Saskaņā ar pastāvīgo Tiesas judikatūru dalībvalstis var paāuties uz direktvas formulējumu (18). Ar šādu pamatojumu no PVN direktvas 11. panta formulējuma skaidri izriet, ka tas ir fakultatīvs noteikums. Tomēr, ja dalībvalsts nolemj izvēlēties piemērot PVN maksātāju grupēšanu, attiecīgajiem nosacījumiem jāatbilst PVN direktvai.

36. PVN direktvas 11. pantā ir noteikts, ka PVN maksātāju grupēšana ir pieejama *personām*, kas ir reģistrētas dalībvalstī, ja tās ir cieši saistītas cita ar citu finansiāli, saimnieciskām un organizatoriskām saitēm. Tiesību normā nav paredzēti citi ierobežojumi. Gluži pretēji, var apgalvot, ka vārda “personas” izmantošana ierobežo dalībvalsts rīcības brīvību paredzēt papildu ierobežojumus, transponējot pantu tās tiesību aktos. Manuprāt, “personas” attiecas uz personām, neatkarīgi no saimnieciskās darbības nozares, kurā tās ir iesaistītas. Tādējādi PVN direktvas 11. panta gramatiska interpretācija izslēdz jebkādu tās piemērojamības ierobežošanu tikai attiecībā uz noteiktām ekonomikas nozarēm.

37. Ja Tiesa piekristu iepriekš minētajai analīzei, kuras pamatā ir 11. panta formulējums, tad

Tiesai nav noteikti nepieciešams apsvērt tās kontekstu un mērķus (19). Tomēr es aplūkošu šo jautājumu gadījumam, ja Tiesa nepiekrītu maniem secinājumiem saistībā ar 11. panta formulējumu.

C – PVN maksājumu grupēšanas iespēja PVN režīma plašākā kontekstā

38. PVN maksājumu grupas izveides rezultātā tiek radīts viens nodokļu maksātājs PVN izpratnē, kas visos aspektos ir pielīdzināms nodokļu maksātājam, kurš sastāv tikai no vienas vienības (20). Lai gan tai ir specifiskas shēmas raksturs, ar PVN maksājumu grupu netiek ieviesti ierobežojumi, nedz paplašinātas nodokļu maksātāja PVN direktīvas 9. pantā noteiktās tiesības.

39. PVN sistēmā ir visvienkāršākā un neitrālākā, ja ir izpildīti divi nosacījumi: ja nodokli uzliek cik iespējams visprāgī un ja tā piemērošanas joma aptver visas ražošanas, izplatšanas un pakalpojumu sniegšanas stadijas (21). PVN režīma gala iznākumam vajadzētu būt neitrālai konkurencei, lai dalībvalstī līdzīgām precēm un pakalpojumiem būtu viens un tas pats nodoklis neatkarīgi no ražošanas un izplatšanas veidu garuma (22). Tās optimālas darbības gadījumā šai tautsajūtai neitrālajai nodokļu uzlikšanai nevajadzētu ietekmēt ne konkurenci, ne lūmumus, kurus tirgus dalībnieki pieņem, organizējot savu darbību, piemēram, juridisko formu vai organizatorisko struktūru (23).

40. Ar PVN maksājumu grupas izveidi rodas PVN maksājumu grupas nodokļu maksāšanas pienākums un tiek izbeigts atsevišķs nodokļu maksāšanas pienākums tiem grupas dalībniekiem, kuri bija nodokļu maksātāji PVN izpratnē pirms pievienošanās grupai (24). PVN piemērošana grupas darījumiem – gan tiem, kas tiek veikti attiecībā uz vienību grupas, gan tiem, kurus veic šīs vienības grupas, – ir pielīdzināma PVN piemērošanai vienam nodokļu maksātājam, kurš darbojas atsevišķi. Darījumi starp atsevišķiem grupas dalībniekiem, kas tādējādi notiek grupas ietvaros, tiek uzskatīti par tādējiem, kurus īsteno pati grupa. Attiecīgi PVN maksājumu iekšējie darījumi PVN izpratnē nepastāv.

41. Ja PVN maksājumu grupa darbojas atbilstoši PVN režīma noteikumiem, personu, kuras piedalās PVN maksājumu grupā, tiesības atskaitīt PVN par pirkumiem nepaplašinās (25). Šīs tiesības joprojām ir piemērojamas tikai piegādātājam, kas tiek veikta PVN maksājumu grupas īstenošanā darbībā, kuras ir apliekamas ar PVN. PVN maksājumu grupas dalībniekiem nav arī tiesību atskaitīt PVN par piegādātājam, kas veikta darbībā, kas ir atbrīvota no PVN.

D – PVN maksājumu grupēšanas noteikumu mērķis

42. Ēmot vērā PVN maksājumu grupēšanas mērķi un kontekstu, kurus es izklāstāju iepriekš, es nevaru piekrist Zviedrijas Karalistes argumentam, ka dalībvalstī ir rīcības brīvība attiecībā uz ekonomikas nozarēm, kurās ir pieļaujama PVN maksājumu grupēšana. Šādu secinājumu es esmu izdarījis šādu apsvērumu dēļ.

43. PVN maksājumu grupēšana nerada ekonomiskas priekšrocības gadījumā, ja pirkums tiek veikts ar PVN apliekamā darbībā, jo pircējam ir tiesības atskaitīt PVN priekšnodokli. Šādā situācijā principā nav nozīmes tam, vai pirkums ir veikts PVN maksājumu grupas ietvaros bez PVN priekšnodokļa vai ar PVN priekšnodokli grupas PVN maksājumu grupas.

44. Atsevišķs situācijās PVN maksātāju grupas locekļi var gūt ekonomiskas priekšrocības no dalības grupā (26). Dalība PVN maksātāju grupā, piemēram, var sniegt priekšrocības situācijā, kad [tās] dalībniekam, veicot ar PVN apliekamu pirkumu, tādēļ, ka tā veiktās darbības ir atbrīvotas no PVN, nav nekādu tiesību atskaitīt PVN vai arī nav pilnu PVN atskaitīšanas tiesību. Ja šāds dalībnieks veic pirkumu no piegādātāja ārpus PVN maksātāju grupas, jāpiemēro PVN. Savukārt, ja višs veic pirkumu no cita grupas dalībnieka, PVN nav jāpiemēro.

45. Ja tirgus dalībniekam nav tiesību atskaitīt par pirkumu piemērot PVN priekšnodokli, tam ekonomiski izdevīgi varētu būt pašam ražot preces vai sniegt pakalpojumus. Piemēram, banka, kurai nav tiesību atskaitīt PVN, var gūt saimnieciskas priekšrocības, ja tā drēzāk izveido tās bankas darbībā nepieciešamos IT pakalpojumus savā iekšienā, nevis pārķ tos no trešās personas. Tomēr, ja ir pieejama PVN maksātāju grupāšanas iespēja, tā var sniegt savus IT pakalpojumus grupai piederošai filiālei, izmantojot ārķpakalpojumus, un joprojā saķemt tās pašas priekšrocības.

46. Iepriekš aprakstītā ekonomiskā motivācija var būt par pamatotu iemeslu tam, lai dalībvalsts, kurā PVN maksātāju grupāšanas iespēja nav vispārāji pieejama visiem tirgus dalībniekiem, šo iespēju tomēr atvērtu finanšu un apdrošināšanas pakalpojumu sniedzājiem, kuri ir nodokļu maksātāji, kas veic galvenokārt no PVN atbrīvotus darķjumus. Tas tomēr nenozīmē, ka tas ir tiesiski atbilstošā Eiropas Savienības PVN tiesībā.

E – *Vai var noteikt, ka PVN maksātāju grupāšana ir pieejama tikai atsevišķās ekonomikas nozarēs?*

47. Pats par sevi saprotams, ka dalībvalstu tiesībā par PVN maksātāju grupāšanu ir jāatbilst PVN direktīvā paredzētajiem PVN maksātāju grupāšanas mērķiem. Dalībvalstīm šajā saistībā nav nekādas rķcības brīvības.

48. Jāpatur arī prātā, ka no Eiropas Savienības tiesību vienveidīgas piemērošanas prasības un no vispārāji vienlīdzības principa izriet, ka Eiropas Savienības tiesību normas, kurā nav tiešas norādes uz dalībvalstu tiesībā, nosacājumi, lai noteiktu tās saturu un piemērojamību, parasti visā Savienībā ir interpretājami autonomi un vienveidāgi (27).

49. Kā minēts iepriekš, Zviedrijas Karaliste apģalvo, ka PVN maksātāju grupāšanas pieejamības noteikšanu tikai finanšu un apdrošināšanas nozarēs pamato nepieciešamībā radīt vienlīdzīgus konkurences apstākļus tirgus dalībniekiem šāīs nozarēs attiecībā pret starptautiskajiem tirgus dalībniekiem. Turklāt tā apģalvo, ka šāds ierobežojums ir pamatots, jo finanšu un apdrošināšanas nozarēs ir stingrāka regulāšana un pārraudzībā nekā citās nozarēs. PVN maksātāju grupāšana šīm nozarēm ir svarīga, jo tajās regulāšanas iemeslu dēļ atsevišķi tirgus dalībnieki ir jāorganizā kā atsevišķas juridiskas personas.

50. Nenoliedzot šo apsvērumu nozīmību, es atģdinu, ka PVN maksātāju grupāšanas mērķi ir administratīvā vienkāršošana un āunprātīgas izmantošanas novēršana. Šie mērķi neattiecas tikai uz atsevišķām nozarēm, bet ir piemērojami visiem tirgus dalībniekiem neatkarāgi no nozares, kurā tie darbojas.

51. Attiecībā uz tendenci finanšu un apdrošināšanas pakalpojumu nozarēs sadalīt to darbības starķ dažādām juridiskām personām arī jāpiebilst, ka šobrīd daudzpakāpju grupu struktūras ir raksturīgas arī daudzās citās nozarēs. PVN maksātāju grupāšana var sniegt tikpat daudz priekšrocību tādīs jomās kā sociālie un veselības aprāpes pakalpojumi un nekustamais ķpašums (28). Saskaņā ar Zviedrijas tiesībā nodokļu maksātāji, kuri sniedz no nodokļiem atbrīvotus pakalpojumus un kuriem ir atģauta PVN maksātāju grupāšana, atrodas daudz

labvēlīgākā situācijā nekā citu tirgu dalībnieku grupas, kuri sniedz no nodokļa atbrīvotus pakalpojumus, bet kuriem šā iespēja ir liegta.

52. Jāuzsver, ka PVN maksātāju grupa pēc tās reģistrācijas ir uzskatāma par parastu vienu nodokļu maksātāju. Tai nav piemērojami nekādi citi ierobežojumi, pat ja PVN maksātāju grupāšana patiešām ir uzskatāma par nepašu režīmu (29).

53. Manuprāt, ģemot vērā prasību Eiropas Savienības PVN tiesības interpretēt saskaņoti un vienlīdzīgi, nav attaisnota personas nodokļu maksātāja statusa ierobežošana atkarībā no nozares. Nepašo PVN likuma noteikumu, kas regulē šo nozari, kontekstā būtu jāņem vērā dažādie praktisko, sociālo, ekonomisko un citu mērķu veidi nozares ietvaros. Tomēr uz šiem faktoriem nevar balstīties, nosakot nodokļu maksātāju definīciju PVN direktvas 11. panta mērķiem (30).

54. Šā iemesla dēļ nevar atbalstīt analoģiju starp PVN direktvas 11. pantu un tās noteikumiem par atbrīvojumiem un samazinātām PVN likmēm (31), kuras dalībvalsts vēlas piemērot, pamatojoties uz PVN maksātāju grupāšanas fakultatīvo raksturu. PVN direktvas noteikumi par atbrīvojumiem un samazinātām nodokļu likmēm faktiski ir balstīti uz pašiem nozares politikas mērķiem, kurus atzīst vai vismaz pieļauj Eiropas Savienības likumdevējs. Kā Tiesa ir norādījusi tās pastāvīgajā judikatūrā, dalībvalstis PVN pienākuma atvieglojumu var pārstāvēt uz atsevišķām patērētāju grupām (32).

55. Savukārt ar PVN maksātāju grupāšanas noteikumiem tiek regulēts personu grupas kā viena nodokļu maksātāja statuss saskaņā ar pašiem nosacījumiem. PVN direktvā nav paredzēti nekādi paši ar nodokļiem nesaistīti politikas mērķi, kurus varētu veicināt ar šā režīma izmantošanu. Tādējādi lietderīgāku analoģiju PVN direktvas 11. pantam var atrast judikatūrā saistībā ar fakultatīvo pasākumu piemērošanu iekšējā tirgus kontekstā (33). Šeit Tiesa ir secinājusi, ka pasākuma fakultatīvais raksturs nenozīmē, ka dalībvalsts var ierobežot tās piemērojamību tādā veidā, kāds nav paredzēts attiecīgajā Eiropas Savienības tiesību normā.

F – *Nobeiguma apsvērumi*

56. Komisijas sēdībā ir skaidri ierobežota ar PVN maksātāju grupāšanas pieļaujamības attiecināšanu tikai uz finanšu un apdrošināšanas pakalpojumu sniedzējiem. Tādējādi apsvērumus, kurus es īpaši sniegšu, nevar izmantot, lai apstiprinātu pārkāpumu procedūras pret Zviedriju iznākumu. Tomēr tie sniedz lietderīgu ilustrāciju problēmai, ko var radīt PVN maksātāju grupāšanas pieļaujamības ierobežošana, un to lietas dalībnieki arī apsprieda tiesas sēdē.

57. Ar Zviedrijas PVN likumu faktiski no PVN maksātāju grupām *netiek* izslēgtas visas juridiski neatkarīgas personas, kas darbojas citās nozarēs, nevis finanšu un apdrošināšanas nozarēs. Saskaņā ar Zviedrijas PVN likuma 6.a nodaļas 2. panta 2. un 3. punktu PVN maksātāju grupai var piederēt arī i) ekonomiskās vienības, kuru galvenais mērķis ir piedāvāt preces vai pakalpojumus ekonomiskajām vienībām, kas sniedz finanšu pakalpojumus un apdrošināšanas pakalpojumus, un ii) ekonomiskās vienības, kuras ir komisiju tirdzniecības aģenti un starpnieki un kuriem ir Likuma par ienākumu nodokli 36. nodaļā norādītā komisiju saikne.

58. Kā tika skaidri noteikts tiesas sēdes laikā, abas vienību grupas, kuras es minēju iepriekš i) un ii) punktā, daļu no savas uzņēmējdarbības var novirzīt patērētājiem ārpus grupas. Jāpiebilst, ka saskaņā ar Zviedrijas valdības pārstāvja sniegto informāciju praktiski uz ārpusi novirzīto darījumu proporcija ir ierobežota līdz 20 % (34). Tas ir nozīmīgi, jo pierāda, ka Zviedrijas PVN maksātāju grupāšanas režīms var radīt problēmas attiecībā uz konkurences neitralitāti, kas ir viens no nodokļu neitralitātes aspektiem, un ka dalībvalsts ir šīs problēmas saskatījusi un zināmā mērā risinājusi.

59. T? k? PVN maks?t?ju grup?šanas pieejam?bas ierobežošana tikai attiec?b? uz finanšu pakalpojumiem un apdrošin?šanas pakalpojumiem Zviedrijas tiesiskaj? regul?jum? nav absol?ta, PVN maks?t?ju grupas locek?i, kuri var sa?emt ekonomiskas priekšroc?bas no PVN maks?t?ju grup?šanas, var t?s sa?emt ar? saist?b? ar dar?jumiem ?rpus finanšu un apdrošin?šanas nozar?m.

60. Pamatojoties uz iepriekš min?to, es uzskatu, ka, ja dal?bvalsts izv?las sniegt iesp?ju izmantot PVN maks?t?ju grup?šanu, tai ir j?b?t pieejamai tirgus dal?bniekiem vis?s attiec?g?s dal?bvalsts nozar?s ar nosac?jumu, ka vi?i izpilda PVN direkt?vas 11. pant? nor?d?tos nosac?jumus (35). Š? principa ierobežojumi var b?t attaisnoti tikai tad, ja ir nepieciešama r?c?ba pret iesp?jamu skaidri identific?tu dar?jumu ?aunpr?t?gu izmantošanu. Pret?j? gad?jum? PVN maks?t?ju grup?šanas pieejam?bas noteikšana tikai finanšu un apdrošin?šanas nozar?s nav pie?aujama.

VII – Secin?jums

61. ?emot v?r? šos apsv?rumus, es ierosinu Tiesai noteikt, ka: i) nosakot, ka PVN maks?t?ju grup?šana ir pieejama tikai finanšu un apdrošin?šanas nozar?s, Zviedrijas Karaliste nav izpild?jusi Padomes 2006. gada 28. novembra Direkt?vas 2006/112/EK par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu 11. pant? paredz?tos pien?kumus un ii) piespriet Zviedrijas Karalistei atl?dzin?t ties?šan?s izdevumus, k? ar? iii) piespriet Somijas Republikai segt savus ties?šan?s izdevumus pašai.

1 – Ori?in?lvaloda – ang?u.

2 – OV L 347, 1. lpp.

3 – Lieta C-74/11 Komisija/Somija. Šodien es ar? sniegšu savus secin?jumus ar? liet? C-85/11 Komisija/?rija, kas attiecas uz jaut?jumu, vai dal?bvalstis PVN maks?t?ju grup? var iek?aut personas, kuras nav nodok?u maks?t?ji, un šis jaut?jums patieš?m ir svar?gs ar? liet? C-74/11 Komisija/Somija. Komisija personu, kuras nav nodok?u maks?t?ji, iek?aušanu PVN maks?t?ju grup? ir apstr?d?jusi ar? vair?k?s cit?s liet?s, proti, liet? C-109/11 Komisija/?ehijas Republika, liet? C-95/11 Komisija/D?nija, liet? C-65/11 Komisija/N?derlande, liet? C-86/11 Komisija/Apvienot? Karaliste. Tom?r Tiesa ir l?gusi sniegt ?ener?ladvok?ta secin?jumus tikai šaj? liet? un liet? C-85/11 Komisija/?rija.

4 – Skat. 2002. gada 11. j?lija spriedumu liet? C-139/00 Komisija/Sp?nija (*Recueil*, I-6407. lpp., 18. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

5 – 2010. gada 18. novembra spriedums liet? C-458/08 (Kr?jums, I-11599. lpp., 44. punkts un taj? min?t? judikat?ra). Skat. ar? 2012. gada 10. maija spriedumu liet? C-39/10 Komisija/Igaunija (24.–26. punkts).

6 – Atbilstoš? ties?bu norma p?rstr?d?taj? Reglament?, kas st?j?s sp?k? 2012. gada 1. novembr? (OV L 265, 1. lpp.), ir 120. panta c) punkts.

7 – 2005. gada 16. j?nija spriedums liet? C-456/03 Komisija/It?lija (Kr?jums, I-5335. lpp., 23. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

8 – Spriedums liet? Komisija/It?lija (min?ts iepriekš, 37. punkts).

9 – Spriedums liet? Komisija/Portug?le (min?ts iepriekš, 47. punkts).

- 10 – Piemēram, skat. 2000. gada 13. jūlija spriedumu lietā C-36/99 *Idéal Tourisme (Recueil*, I-6049. lpp.). Tik tiešām, ar pašu PVN direktīvas noteikumu spēkā esamību var apstrīdēt, pamatojoties uz vienlīdzīgas attieksmes principa pārkāpumu. Skat. 2009. gada 23. aprīļa spriedumu lietā C-460/07 *Puffer* (Krājums, I-3251. lpp.). Kā nesenu piemēru gadījumam, kad Tiesa vērtēja, vai dalībvalsts ir pārkāpusi nodokļu neitralitātes principu, transponējot PVN direktīvu, skat. 2012. gada 19. janvāra spriedumu lietā C-117/11 *Purple Parking*.
- 11 – 2010. gada 15. jūlija spriedums lietā C-582/08 Komisija/Apvienotā Karaliste (Krājums, I-7195. lpp., 51. punkts). Skat. arī manus secinājumus šajā lietā, 52. punkts.
- 12 – Piemēram, skat. 2006. gada 12. janvāra spriedumu lietā C-246/04 *Turn- und Sportunion Waldburg* (Krājums, I-589. lpp., 31. punkts); 2006. gada 27. aprīļa spriedumu apvienotajā lietā C-443/04 un C-444/04 *Solleveld* (Krājums, I-3617. lpp., 36. punkts).
- 13 – Komisija šeit atsaucas uz 2008. gada 10. aprīļa spriedumu lietā C-309/06 *Marks & Spencer* (Krājums, I-2283. lpp., 49. un 51. punkts).
- 14 – Skat. attiecīgi PVN direktīvas IX sadaļu un 98. pantu.
- 15 – Saistībā ar līdzīgu problēmtiku skat. spriedumu lietā *Turn- und Sportunion Waldburg* (mināts iepriekš, 30. punkts).
- 16 – Pēc analoģijas skat. 2007. gada 28. jūnija spriedumu lietā C-363/05 *JP Morgan Fleming* (Krājums, I-5517. lpp., 44. punkts).
- 17 – 2009. gada 29. oktobra spriedums lietā C-174/08 *NCC Construction Danmark* (Krājums, I-10567. lpp., 23. punkts un tajā minētā judikatūra), skat. arī 2012. gada 19. jūlija spriedumu lietā C-33/11 *A Oy* (27. punkts).
- 18 – Skat. spriedumu lietā Komisija/Apvienotā Karaliste (mināts iepriekš, 49.–51. punkts).
- 19 – Spriedums lietā Komisija/Apvienotā Karaliste (mināts iepriekš, 51. punkts). Skat. arī manu secinājumu šajā lietā 52. punktā.
- 20 – PVN maksātāju grupas praktiska ieviešana atšķiras. Dažās valstīs, kas ir ieviesušas PVN maksātāju grupāšanu, personām, kuras izpilda prasības, [tai ir jāpievienojas] obligāti, savukārt citās [pievienošana] ir brīvprātīga.
- 21 – Skat. PVN direktīvas preambulas piekto apsvērumu.
- 22 – Skat. PVN direktīvas preambulas septīto apsvērumu.
- 23 – Terra, B. un Kajus, J. *A Guide to the European VAT Directives*. IBFD, 2012, 7.3. nodaļa.
- 24 – Skat. 2008. gada 22. maija spriedumu lietā C-162/07 *Ampliscientifica* (Krājums, I-4019. lpp., 19. un 20. punkts).
- 25 – Atskaitīšanas sistēmas kopsavilkumam skat. 2012. gada 6. septembra spriedumu lietā C-324/11 *Tóth* (25. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 26 – Skat. Komisijas paziņojumu Padomei un Eiropas Parlamentam par Padomes Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 11. pantā paredzēto PVN maksātāju grupas izveides iespēju (COM(2009) 325, galīgā redakcija), 11. un 12. lpp.

27 – Skat. spriedumu liet? *NCC Construction Danmark* (min?ts iepriekš, 24. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

28 – Saist?b? ar diskusiju par PVN maks?t?ju grup?šanu Zviedrijas PVN sist?m? skat. Håkan Magnusson: Gruppregistrering till mervärdesskatt, *Skattenytt* 1998/11.

29 – Lietas dal?bnieki ir apl?kojuši jaut?jumu, vai PVN direkt?vas 11. pant? ir paredz?ts iz??mums vai atk?pe, kas b?tu j?interpret? sašaurin?ti. Es uzskatu, ka š? nav lietder?ga pieeja, ?paši t?d??, ka š?iet, ka Komisija šaj? liet? uzskata, ka PVN maks?t?ju grup?šana nav atk?pe no visp?r?j? PVN rež?ma, bet gan ?pašs rež?ms. Tom?r š?iet, ka Komisija liet? C-85/11 Komisija/?rija ir paudusi pret?ju nost?ju.

30 – Nor?du, ka Otr?s PVN direkt?vas A pielikuma 2. punkt? bija noteikts, ka, “ja dal?bvalsts atseviš?us dar?jumus nev?las aplikt ar nodokli, tai šis m?r?is ir j?sasniedz, dr?z?k izmantojot atbr?vojumus, nevis no nodok?a piem?rojam?bas jomas izsl?dzot personas, kuras veic š?dus dar?jumus” [neofici?ls tulkojums]. T?d?j?di Eiropas Savien?bas PVN rež?m? noteikumi, ar kuriem tiek defin?ts nodok?u maks?t?ja statuss, neb?tu j?piem?ro ?pašu politikas m?r?u sasniegšanai.

31 – Min?ts iepriekš.

32 – Piem?ram, skat. 2010. gada 6. maija spriedumu liet? C-94/09 Komisija/Francija (Kr?jums, I-4261. lpp., 28. punkts): “[..] ja dal?bvalsts nolemj izmantot Direkt?vas 2006/112 98. panta 1. un 2. punkt? noteikto iesp?ju piem?rot samazin?tu PVN likmi vienai no š?s direkt?vas III pielikum? esošo pakalpojumu kategorij?m, iev?rojot nodok?u neitralit?tes principu, kas piem?t kop?jai PVN sist?mai, tai ir iesp?ja ierobežot š?s samazin?t?s PVN likmes piem?rošanu uz konkr?tiem un specifiskiem š?s kategorijas aspektiem.” Skat. ar? 2002. gada 7. marta spriedumu liet? C-169/00 Komisija/Somija (*Recueil*, I-2433. lpp., 30. punkts); 2003. gada 8. maija spriedumu liet? C-384/01 Komisija/Francija (*Recueil*, I-4395. lpp., 24. punkts), un 2008. gada 3. apr??a spriedumu liet? C-442/05 *Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien* (Kr?jums, I-1817. lpp., 43. punkts).

33 – Attiec?b? uz l?dz?gas situ?cijas Eiropas Savien?b? likumdev?ja izv?les kontekst? interpret?ciju skat. 2003. gada 23. oktobra spriedumu liet? C-408/01 *Adidas-Salomon* un *Adidas Benelux* (*Recueil*, I-12537. lpp.), kur Tiesa 20. punkt? noteica, ka “[..] dal?bvalsts izv?le [, transpon?jot direkt?vas, ar ko tuvina dal?bvalstu ties?bu aktus attiec?b? uz pre?u z?m?m (OV 1989, L 40, 1. lpp.), 5. panta 2. punktu,] t?d?j?di ir saist?ta ar pašu principu, ar kuru tiek nodrošin?ta liel?ka aizsardz?ba pre?u z?m?m, kam ir reput?cija, bet ne situ?cij?m, uz kur?m attiecas š? aizsardz?ba, ja dal?bvalsts to pieš?ir”.

34 – Saska?? ar ties?bu akta priekšlikumu PVN maks?t?ju grup?šanas noteikumiem Zviedrij? maksim?li 20–30 % no dar?jumiem var tikt novirz?ti ?rpus PVN maks?t?ju grupas. To uz??mumu gad?jum?, kuri sniedz atbalsta pakalpojumus finanšu pakalpojumiem, pras?ba, ka šim ir j?b?t to galvenajam m?r?im, tika pamatota attiec?gajos vald?bas noteikumos, atsaucoties uz nepieciešam?bu samazin?t PVN maks?t?ju grup?šanas negat?v?s konkurences sekas saist?b? ar ?r?jiem pakalpojumu sniedz?jiem. Skat. *Regeringensproposition* 1997/98:148, 37. lpp.

35 – Valsts PVN maks?t?ju grup?šana, kas ir ieviesta tikai atseviš??m nozar?m, var tikt kritiz?ta ar?, raugoties no valsts atbalsta viedok?a, jo t? rada selekt?vas priekšroc?bas tirgus dal?bniekiem, kuri darbojas šaj?s nozar?s.