

GENERALINIO ADVOKATO

NIILO JÄÄSKINEN IŠVADA,

pateikta 2012 m. lapkričio 27 d.(1)

## **Byla C-85/11**

**Europos Komisija**

**prieš**

**Airij?**

„PVM – Direktyvos 2006/112/EB 9 ir 11 straipsniai – Nacionalin?s taisykl?s, pagal kurias neapmokestinamieji asmenys gali priklausyti PVM mok?tojų grup?ms – Suderinamumas su Europos Sąjungos PVM teise“

### **I – ?vadas**

1. Šioje byloje Komisija prašo pripažinti, kad leidusi, jog neapmokestinamieji asmenys būtų prid?tin?s vert?s mokes?io (toliau – PVM) mok?tojų grup?s (PVM srityje vieno apmokestinamo asmens) nariai Airija pažeid? ?sipareigojimus pagal 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos (toliau – PVM direktyva) 9 ir 11 straipsnius(2).

2. Vykstant šiam procesui, Komisija Švedijai pateik? ieškin? d?l 11 straipsnio pažeidimo, tačiau jis pagr?stas kitomis priežastimis. Š? skund? nagrin?siu atskiroje išvadoje.

### **II – Teisinis pagrindas**

A – *Europos Sąjungos teis?*

3. PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalyje apmokestinamojo asmens s?voka PVM poži?riu apibr?žta taip:

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

„Ekonomin? veikla“ – gamintojų, 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?.“

4. PVM direktyvos 11 straipsnyje nustatytos taisykl?s d?l keli? asmen? laikymo vienu subjektu mokes?i? administravimo tikslais (PVM mok?tojų grupavimas):

„Pasikonsultavusi su patariamuoju prid?tin?s vert?s mokes?io komitetu (toliau – PVM komitetas),

kiekviena valstyb? nar? gali atskiru apmokestinamuoju asmeniu laikyti tos valstyb?s nar?s teritorijoje ?sisteigusius asmenis, kurie, b?dami 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.“

#### B – Nacionalin? teis?

5. Airijos 2010 m. Prid?tin?s vert?s ?statymo (suvestin? redakcija) (*Value-Added Tax Consolidation Act*), kuris taikytinas 2010 m. lapkri?io 1 d. ir v?liau prasidedantiems mokestiniams laikotarpiams, 15 punkte nurodyta(3):

“1. Atsižvelgiant ? 2 papunkt?, jei *Revenue Commissioners* ?sitikin?, kad du ar daugiau valstyb?je ?sisteigusi? asmen?, iš kuri? bent vienas yra apmokestinamasis asmuo, artimai susij? finansiniais, ekonominiais ir organizaciniais ryšiais, ir tai jiems atrodo b?tina ar tinkama siekiant efektyvaus ir veiksmingo mokes?io administravimo (?skaitant surinkim?), tuomet, siekdami šio ?statymo tiksl?, *Commissioners* pagal min?t? asmen? vardu pateikt? prašym? ar kitu pagrindu gali:

a) rašytiniu pranešimu (šiam punkte vadinamu „pranešimu d?l grup?s“), adresuotu kiekvienam iš ši? asmen?, paskelbti juos vienu apmokestinamuoju asmeniu (šiam punkte vadinamu „grupe“), ir taip informuoti asmenys tuomet laikytini grupe, kol jiems galioja šis papunktis, ta?iau 65 punktas galioja kiekvienam grup?s nariui, ir

i) vienas iš ši? asmen?, kuriam *Commissioners* pateikia atitinkam? pranešim?, turi užtikrinti, kad grup? laikyt?si šio ?statym? nuostat?; ir

ii) visos iš šio ?statymo kylan?ios teis?s ir prievol?s d?l grup?s sandori? nustatomos atitinkamai; ir

b) paskelbti kiekvien? grupei priklausant? asmen? solidariai atsakingu už šio ?statymo ir kiekvienam iš ši? asmen? taikytin? taisykl? (taip pat nuostat?, reikalaujan?i? mok?ti mokest?) laikym?si ir nustatyti, kad kiekvienam iš ši? asmen? gali b?ti skiriamos šiam ?statyme numatytos nuobaudos, kurios jiems gr?st?, jei kiekvienas iš j? tur?t? *Commissioners* sumok?ti vis? nustatyt? mokest? tuo atveju, jei neb?t? šio punkto nuostat?:

<...>“

#### III – Ikiteismin? proced?ra ir procesas Teisingumo Teisme

6. 2008 m. rugs?jo 18 d. Komisija Airijai nusiunt? oficial? pranešim?, kuriame tvirtino, kad ?vairios Airijos ?statymo nuostatos prieštaravo PVM direktyvos 9 ir 11 straipsniams, nes pagal jas prie PVM mok?toj? grup?s gal?jo prisijungti neapmokestinamieji asmenys.

7. Airijos valdžios institucijos atsak? 2009 m. sausio 27 d. laišku, kuriame pareišk? nuomon?, jog Airijos teis?s aktai suderinami su PVM direktyva.

8. 2009 m. lapkri?io 20 d. Komisija Airijai pateik? pagr?st? nuomon?, kurioje pakartojo savo ankstesn? pozicij?. Airija atsak? 2010 m. sausio 19 d. laišku, kuriame pareišk?, kad jos taikomas PVM direktyvos aiškinimas yra teisingas.

9. Nepatenkinta Airijos atsakymu, Komisija 2011 m. vasario 24 d. pateik? nagrin?jam? ieškin?

dėl pažeidimo, kuris Teisingumo Teismui buvo pateiktas 2011 m. vasario 24 dien?. Danijos Karalyst?, ?ekijos Respublika, Suomijos Respublika ir Jungtin? Karalyst? ?stojo ? byl? palaikyti Airijos reikalavim?. Šios valstyb?s nar?s ir Komisija dalyvavo 2012 m. rugs?jo 5 d. surengtame pos?dyje.

10. Airija prašo Teisingumo Teismo atmesti ieškin? kaip nepriimtini?, nes pateikto prašymo dalykas yra platesnis, palyginti su Komisijos per administracin? proced?r? pateikto skundo formuluote. Priešingu atveju Airija prašo atmesti ieškin? kaip nepagr?st?.

#### IV – Dėl ieškinio pagr?stumo

11. Airija tvirtina, kad oficialus pripažinimas, kurio Komisija reikalauja iš Teisingumo Teismo, labai skiriasi nuo pradinio kaltinimo, kur? Komisija Airijai pateik? oficialiu pranešimu. Airija teigia, kad Komisijos pirminis kaltinimas buvo pagr?stas tik argumentu, kad, teisingai aiškinant PVM direktyvos 9 ir 11 straipsnius, neapmokestinamieji asmenys negali „prisijungti“ prie PVM mok?tojų grup?s. Airija taip pat teigia, kad ? š? kaltinim? atsiliep? savo atsakyme ? oficial? pranešim? ir kad Komisijos kaltinimo apimtis nepakito ir pagr?stoje nuomon?je. Ta?iau procese Teisingumo Teisme Komisija tvirtina, kad Airija pažeid? PVM direktyvos 9 ir 11 straipsnius, nes „leido, jog neapmokestinamieji asmenys b?t? PVM mok?tojų grup?s nariai“.

12. Airija prieštarauja, nes jei Komisijos teiginiams b?t? pritarta, ji tur?t? ne tik reguliuoti ir priži?r?ti PVM mok?tojų grupi? formavim? siekdama užtikrinti, kad ? jas nepatekt? neapmokestinamieji asmenys, bet ir toliau priži?r?ti esamas jau patvirtintas grupes. Airija mano, jog tai reikšt?, kad Komisijos kaltinimai yra platesn?s apimties, palyginti su pateiktais per administracin? proced?r?, ir kad Airijai per t? proced?r? nebuvo suteikta galimyb? pateikti pastab? dėl galim? platesnio kaltinimo pasekmi?, kurios Airijai n?ra nereikšmingos.

13. 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).

14. 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).

15. Šis procesas dėl pažeidimo vis? pirma susij?s su PVM direktyvos 11 straipsnio išaiškinimu. 11 straipsnio pirmoje pastraipoje valstyb?ms nar?ms suteikiama galimyb? vienu apmokestinamuoju asmeniu laikyti atskirus asmenis. Pagal 11 straipsnio antr?j? pastraip? valstyb? nar?, pasinaudodama pirmoje pastraipoje numatyta galimybe, gali patvirtinti visas priemones, kuri? reikia siekiant užkirsti keli? mokes?io sl?pimui ar vengimui.

16. Taigi PVM direktyvos 11 straipsnio taikymas nepriklauso nuo to, ar prie grup?s prisijungiama, ar jai jau priklausoma. 11 straipsnio antra pastraipa valstyb?ms nar?ms tiesiog suteikta teis? imtis bet koki? priemoni?, kad mokes?i? sl?pimo ar vengimo b?t? išvengta. Kitaip tariant, PVM direktyvos 11 straipsnyje išsamiai nurodomos b?tinios s?lygos, kad atskiri asmenys gal?t? b?ti laikomi vienu apmokestinamuoju asmeniu, ir b?tent tai yra esminis ieškinio dėl pažeidimo klausimas.

17. Šioje byloje nauja kaltinimo formuluote, pateikta ieškinyje, neišplėstas, nepakeistas ir net neapribotas bylos dalykas, apibrėžtas pagrįstoje nuomonėje. Ji neturi jokio poveikio Airijos gynybos teisėms, nes Komisijos pateiktas ieškinys susijęs su tuo, kas gali būti PVM mokėtojų grupės nariai, o ne su valstybės narės valdžios institucijų vykdoma tokia grupės kontrole.

18. Taigi tai, kad Komisijos pagrįstoje nuomonėje nedaromas joks skirtumas tarp neapmokestinamųjų asmenų, prisijungiančių prie PVM mokėtojų grupės, ir neapmokestinamųjų asmenų, kurie išlieka tokios grupės nariai, nereiškia, kad Komisija pateikė naują reikalavimą, kurio Teisingumo Teismas negalėtų nagrinėti.

19. Todėl nepriimtinumą pagrįstų prieštaravimų reikia atmesti.

## V – Šalių argumentai

20. Komisijos ir Airijos nesutarimai gali būti apibendrinti taip.

21. Komisija laikosi nuomonės, kad, nepaisant to, jog PVM direktyvos 11 straipsnyje prieš žodį „asmenis“ nėra žodžio „apmokestinamuosius“, iš PVM direktyvos 11 straipsnio galima numanyti, kad ši nuostata apima tik apmokestinamuosius asmenis, apibrėžtus PVM direktyvos 9 straipsnyje. Priešingu atveju PVM mokėtojų grupė galėtų būti sudaryta vien iš neapmokestinamųjų asmenų. Komisijos nuomone, savaime „grupavimas“ reiškia, kad visi 11 straipsnyje nurodytai grupei priklausantys asmenys turi patekti į tą pačią kategoriją dėl PVM. Be to, turint omenyje, jog 11 straipsniu nukrypstama nuo bendrosios taisyklės, kad kiekvienas apmokestinamasis asmuo laikytinas atskiru vienetu, 11 straipsnis turi būti aiškinamas siaurai.

22. Komisija tvirtina, kad jos pateiktas PVM direktyvos 11 straipsnio išaiškinimas atitinka pagrindinius PVM mokėtojų grupavimo nuostatų tikslus, t. y. supaprastinti administravimą ir kovoti su piktnaudžiavimu. Supaprastinimas – tai visų pirma administracinės ir apskaitos naštos, susijusios su individualiu apskaitos dokumentų ir PVM deklaracijų teikimu, palengvinimas. Kadangi tokius apskaitos dokumentus ir deklaracijas turi teikti tik apmokestinamieji asmenys, supaprastinimo tikslas negali pateisinti neapmokestinamųjų asmenų įtraukimo į PVM mokėtojų grupę. Kalbant apie piktnaudžiavimą, Šeštosios PVM direktyvos aiškinamajame rašte nurodytas tik siekis neleisti kito subjektams piktnaudžiauti nustatytais apmokestinimo ribomis, padalijant vieną monetas kelis atskirus asmenis. Atrodo, Komisija nori pasakyti, kad tai užkerta kelią bet kokiam neapmokestinamų asmenų vaidmeniui. Tačiau Komisija taip pat tvirtina, kad 11 straipsniu negalima naudotis kaip priemone siekiant užkirsti kelią mokesčių slėpimui ar vengimui(6), pavyzdžiui, leidžiant 11 straipsnyje numatytą PVM mokėtojų grupę įtraukti kontroliuojančias bendroves, kurios nėra apmokestinamieji asmenys pagal 9 straipsnį.

23. Be to, Komisija tvirtina, kad jos kaltinimų, nors ir netiesiogiai, patvirtina Teisingumo Teismo praktika, ypač Sprendimas *Ampliscientifica* (C-162/07). Toje byloje Teisingumo Teismas konstatavo, kad PVM mokėtojų grupavimo sistema skirta tam, „kad asmenys, visų pirma finansiniais, ekonominiais ir organizaciniais ryšiais susijusios bendrovės, būtų laikomi nebe atskirais apmokestinamaisiais PVM asmenimis, o vienu apmokestinamuoju asmeniu“(7). Komisijos nuomone, šiuo teiginiu, taip pat generalinio advokato W. Van Gerven išvada byloje *Polysar*(8) (C-60/90) patvirtinama mintis, kad vieno apmokestinamojo asmens nariai gali būti tik apmokestinamieji asmenys.

24. Kita vertus, Airija laikosi nuomonės, kad PVM direktyvos 11 straipsnis turi būti aiškinamas pažodžiui ir kad teisės aktų leidėjai specialiai neįterpę pažyminio „apmokestinamuosius“ prieš srovę „asmenis“. Jei teisės aktų leidėjai 11 straipsnyje būtų turę omenyje apmokestinamuosius asmenis, jie būtų įterpę šį žodį į naujos redakcijos PVM direktyvą.

25. Airija tvirtina, kad srovė „grupavimas“, kuria remiasi Komisija, turėtų aiškinamoji ir paaišioje PVM direktyvoje nėra vartojama. Todėl ja negalima remtis aiškinant PVM direktyvos 11 straipsnį. Be to, nors teoriškai PVM mokėtojų grupė gali būti sudaryta vien iš neapmokestinamųjų asmenų, tai yra mažai tikėtina, be to, aiškiai uždrausta Airijos teisės aktais(9).

26. Airija teigia, kad PVM direktyvos 11 straipsnis įtraukus antrą pastraipą buvo išplėstas nuostatos tikslas, siekiant valstyboms narėms suteikti galimybę imtis priemonių PVM mokėtojų grupių atžvilgiu, taip pat kovoti su piktnaudžiavimu, supaprastinti PVM sistemą ir užkirsti kelią mokesčių slėpimui bei vengimui(10). Airija tvirtina, kad leidus, jog neapmokestinamieji asmenys, ypač kontroliuojančiosios bendrovės(11), taptų PVM mokėtojų grupės nariai, galėtų būti užkirstas kelias mokesčių vengimui ir (arba) slėpimui. Kaip teigia Airija, tai sudarytų galimybę, pavyzdžiui, kontroliuojančiajai bendrovei taikyti solidarinių atsakomybų, kai prekiaujantys grupės nariai patiria sunkumų prireikus sumokėti PVM.

27. Galiausiai Airija nesutinka, kad Komisijos nurodyta teismo praktika yra svarbi šioje byloje. Klausimo, ar PVM mokėtojų grupės nariai gali būti tik apmokestinamieji asmenys, byloje *Ampliscientifica* Teisingumo Teismas nenagrinėjo. Dėl generalinio advokato W. Van Gerven išvados byloje *Polysar* Airija pažymi, kad Teisingumo Teismas nusprendė šia generalinio advokato išvada nesivadovauti nei toje byloje, nei vėlesniuose savo sprendimuose *Wellcome Trust* (C-155/97)(12) ir *Harnas ir Helm* (C-80/95)(13).

## VI – Analizė

28. Visų pirma nereikėtų pamiršti, kad remiantis nusistovėjusia Teisingumo Teismo praktika nustatant Europos Sąjungos teisės nuostatos reikšmę būtina atsižvelgti į jos tikslus, kontekstą ir formuluotą(14). Pirmiausia nagrinėsiu 11 straipsnio formuluotę, atsižvelgdamas į šios nuostatos priemimo istoriją, paskui analizuosiu jos kontekstą ir tikslus.

### A – Priemimo istorija ir formuluotė

29. 1967 m. Antrąją PVM direktyvą ES teisėje buvo tvirtintas PVM grupavimas. Antrosios PVM direktyvos(15) A priedo 2 punkte valstyboms narėms suteikta galimybė vienu apmokestinamuoju asmeniu laikyti atskirus nepriklausomus asmenis, atitinkančius jame nustatytas būtinąsias sąlygas. Vėliau ši galimybė reglamentuota Šeštąją PVM direktyvą(16), o pastaruoju metu – dabar galiojančia PVM direktyva. Tačiau jos forma kito atliekant teisės akto pakeitimus.

30. Antrosios PVM direktyvos A priedo 2 punkte valstyboms narėms leista „asmenis, kurie, būdami teisiškai savarankiški, yra glaudžiai susiję finansiniais, ekonominiais ir organizaciniais ryšiais, laikyti ne atskirais apmokestinamaisiais asmenimis, o vienu apmokestinamuoju asmeniu“. Pavartotas žodis „atskirais“ reiškia, kad valstybės narės turėjo galimybę nuspręsti, ar laikyti apmokestinamuosius asmenis atskirais asmenimis, ar vienu apmokestinamuoju asmeniu. Tai pati reikšmė atsispindi ir Antrosios PVM direktyvos redakcijose prancūzų ir vokiečių kalbomis.

31. Ta?iau Šeštojoje PVM direktyvoje nuostatos d?l PVM mok?toj? grupavimo formuluot? buvo pakeista. Atitinkamoje šios direktyvos nuostatoje, t. y. 4 straipsnio antroje pastraipoje, PVM mok?toj? grup?s nariai vadinami jau ne „atskirais“ apmokestinamaisiais asmenimis, o tiesiog „asmenimis“(17).

32. Pokytis labiau išryšk?jo tose Šeštosios direktyvos kalbin?se versijose, kuriose s?vokos „apmokestinamasis asmuo“ ir „asmuo“ žymimos skirtingais žodžiais. Vienas toks pavyzdys yra versija pranc?z? kalba. ?ia apmokestinamasis asmuo ver?iamas žodžiu *assujeti*, o asmuo – *personne*.

33. Naujos redakcijos PVM direktyvoje 11 straipsnio formuluot? yra tokia pati visose kalbin?se versijose, išskyrus versij? angl? kalba(18). Šioje versijoje prieš žod? *person* ?terptas žodis *any*; Airijos, Suomijos ir Jungtin?s Karalyst?s vyriausyb? nuomone, tuo tiesiog norima pabr?žti, kad PVM mok?toj? grupei priklausantis asmuo neprivalo b?ti apmokestinamasis asmuo.

34. Atsižvelgdamas ? ši? teis?s akto pri?mimo istorij?, negaliu pritarti Komisijos argumentams. Kaip pažymi Airija, kitose PVM direktyvos vietose, kai kalbama apie direktyvoje apibr?žta ekonomine veikla užsiiman?ius subjektus, vartojama s?voka „apmokestinamasis asmuo“, o ne „asmuo“. Nors teis?s akto pri?mimo istorija neatlieka lemiamo vaidmens, ja gali b?ti parodyta, kad teis?s akt? leid?jai pageidavo išpl?sti subjekt?, galin?i? sudaryti PVM grupes, rat?.

35. Be to, pažym?tina, kad tiekimas tarp neapmokestinam?j? asmen? patenka ? PVM direktyvos taikymo srit?, neatsižvelgiant ? tai, ar jie priklauso PVM mok?toj? grupei, ar ne. Tai reiškia, kad Komisijos hipotetinis nuog?stavimas, kad PVM mok?toj? grup? gal?t? sudaryti tik neapmokestinamieji asmenys, ?ia netenka prasm?s.

36. Tod?l PVM direktyvos 11 straipsniu valstyb?ms nar?ms leidžiama vienu apmokestinamuoju asmeniu laikyti bet kokius teisiškai nepriklausomus asmenis, ?steigtus tos valstyb?s nar?s teritorijoje, jeigu jie yra glaudžiai tarpusavyje susij? finansiniais, ekonominiais ir organizaciniais ryšiais. Ši išvada atitinka teisinio tikrumo princip?, kuris ypa? svarbus mokes?i? klausimais, kai ne tik apmokestinamieji asmenys ir mokes?i? institucijos, bet ir valstyb?s nar?s turi remtis aiškiomis ir tiksliomis atitinkam? Europos Sąjungos teis?s nuostat? formuluot?mis(19). Tod?l si?lau Komisijos ieškin? atmesti.

#### B – Nuostat? d?l PVM grupavimo tikslai ir kontekstas

37. Jei Teisingumo Teismas pritart? pateiktai analizei pagal 11 straipsnio formuluot?, tuomet jam neb?t? privaloma nagrin?ti jo konteksto ir tiksl?(20). Ta?iau aptarsiu š? klausim? tam atvejui, jei mano išvadoms d?l 11 straipsnio formuluot?s neb?t? pritarta.

38. Pasi?lymo d?l Šeštosios PVM direktyvos aiškinamajame rašte teigiama: „<...> siekiant supaprastinti administravim? ir kovoti su piktnaudžiavimu (pavyzdžiui, padalijant vien? ?kio subjekt? keliems apmokestinamiesiems asmenims, kad kiekvienas iš j? tur?t? naudos iš specialios sistemos), valstyb?s nar?s nebus ?pareigtos apmokestinamaisiais asmenims laikyti t? asmen?, kuri? „savarankiškumas“ t?ra teisinis formalumas“(21). Nuostat? d?l PVM mok?toj? grupi? steigimo pri?mimo istorija neatskleidžiami kiti siekiai. Komisijos ?sitikinimu, šie siekiai reiškia, kad neapmokestinam?j? asmen? ?traukti ? PVM mok?toj? grupes negalima.

39. Norint suvokti PVM grupavimo tiksl? turint omenyje vis? PVM režim?, reikia atsižvelgti ? PVM mok?toj? grupi? poveik? mokes?io neutralumui. Tam b?tina apsvarstyti PVM mok?toj? grup?s užregistravimo praktin? poveik?. Tai svarbu, nes šis poveikis gali tapti paskata ?kio subjektams prisijungti prie PVM mok?toj? grup?s, jeigu jie toki? galimyb? turi pagal galiojan?ius

nacionalin?s teis?s aktus(22).

#### *C – PVM mok?tojų grupavimo galimyb? pla?iau vertinant PVM režim?*

40. Sudarius PVM mok?tojų grup? sukuriamas vienas PVM apmokestinamas asmuo, kuris visais atžvilgiais panašus ? iš vieno subjekto sudaryt? apmokestinam?j? asmen?. Nepaisant PVM mok?tojų grupavimo, kaip specialios sistemos, pob?džio, juo nei sukuriamas nauj? apribojim?, nei suteikiama 9 straipsnyje apibr?žtiems apmokestinamiesiems asmenims papildom? teisė.

41. PVM sistema yra paprasčiausia ir neutraliausia esant šioms dviem sąlygoms: kai mokestis yra taikomas kiek ?manoma bendresniu būdu ir kai jo taikymo sritis apima visus gamybos, paskirstymo ir paslaugų teikimo etapus(23). PVM režimas turėtų lemti konkurencin? neutralum?, kad mokesi? našta panašioms prekėms ir paslaugoms valstyb?s nar?s teritorijoje būtų tokia pati, neatsižvelgiant ? gamybos trukm? ir platinimo tinklus(24). Funkcionuodamas optimaliai, šis vadinamasis neutralus apmokestinimas neturėtų paveikti nei konkurencijos, nei ?kio subjekto sprendim?, kuriuos jie priima organizuodami savo veiklą, kaip antai teisin?s formos ar organizacin?s struktūros(25).

42. ?steigiant PVM mok?tojų grup? sukuriamas PVM mok?tojų grup?s mokestin? atsakomyb? ir panaikinama tos grup?s nari?, kurie buvo PVM apmokestinami asmenys prieš prisijungdami prie grup?s, individuali mokestin? atsakomyb?(26). Grup?s pirkimo ar pardavimo sandori?, sudarom? su grupe nepriklausan?iais subjektais, apmokestinimas PVM yra panašus ? individualiai veikian?io vieno apmokestinamojo asmens apmokestinim? PVM. Sandoriai tarp atskirų grup?s narių, t. y. sandoriai grup?s viduje, laikomi grup?s savo pa?ios naudai ?vykdytais sandoriais. Taigi PVM mok?tojų grup?s vidaus sandoriai PVM atžvilgiu neegzistuoja.

43. Kai PVM mok?tojų grup? veikia pagal PVM režimo taisykles, PVM mok?tojų grupei priklausan?i? asmen? teis? atskaityti PVM už pirkinius nėra išple?iama(27). Ši teis? ir toliau taikytina tik tiekimui, kur? PVM grup? atlieka vykdydama PVM apmokestinam? veiklą. PVM mok?tojų grup?s nariai neturi ir teis?s atskaityti PVM už tiekim?, atlikt? vykdant PVM neapmokestinam? veiklą.

#### *D – Nuostat? dėl PVM mok?tojų grupavimo paskirtis*

44. Atsižvelgdamas ? PVM mok?tojų grupavimo paskirt? ir kontekst?, kuriuos jau aprašiau, negaliu pritarti Komisijos argumentui, kad neapmokestinam?j? asmen? grupavimas turi būti uždraustas. Šias išvadas padariau dėl toliau nurodyt? priežasčių.

45. PVM grupavimas neduoda ekonomin?s naudos, kai pirkimas atliekamas vykdant PVM apmokestinam? veiklą, nes pirkėjas turi teis? atskaityti pirkimo PVM. Tokiomis aplinkybėmis iš esm?s nesvarbu, ar pirkimas atliekamas PVM mok?tojų grup?s viduje be pirkimo PVM, ar už tos PVM mok?tojų grup?s ribų su pirkimo PVM. Tačiau atsižvelgiant ? tai, kad PVM mok?tojų grup?s vidaus sandoriai skai?iuojant PVM ne?traukiami, PVM grupavimas ?kio subjektams gali būti naudingas pinigų srautų požiūriu, kai vykdoma PVM apmokestinama veikla.

46. Tam tikrais atvejais PVM mok?tojų grup?s nariai gali turėti ekonomin?s naudos iš priklausymo grupei(28). Tai, manau, t?ra neišvengiama pasekm?, kuri? lemia esminis pasirinkimas valstyb?s nar?s mokesi? politikoje – leisti grupuoti PVM mok?tojus.

47. Pavyzdžiui, PVM mok?tojų grup?s narys? gali būti naudinga, kai PVM apmokestinam? pirkim? atliekantis narys dėl savo PVM neapmokestinamos veiklos netur?jo teis?s atskaityti PVM išvis arba netur?jo teis?s atskaityti viso PVM. Jei toks narys k? nors perka iš tai PVM mok?tojų grupei nepriklausan?io tiekėjo, PVM mok?tinas. Tačiau jeigu jis k? nors perka iš kito tos PVM

mokėtojų grupės nario, PVM nėra mokėtinas.

48. Jei koks 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 informacinių technologijų paslaugas, o ne pirkti jas iš trečiojo asmens. Tačiau jei yra PVM mokėtojų grupavimo galimybė, jis gali pirkti informacinių technologijų paslaugas iš grupės priklausančio antrinės įmonės ir vis tiek turėti tokį patį naudą.

49. Taigi prievolė mokėti PVM gali turėti ir turi tokios ekonominės veiklos struktūrą ir funkcionavimui. Tačiau PVM mokėtojų grupavimu leidžiama valstybės narėms sumažinti PVM taksą koks subjektas organizaciniais modeliais. Tai manoma, nes dėl PVM monių grupavimo sumažėja skirtumas tarp paslaugos suteikimo įmonės viduje sėnaudų ir jos sigijimo iš monei pavaldaus teikėjo, kuris yra atskiras juridinis asmuo, sėnaudų. Taigi PVM grupavimu prisidedama prie mokesčio neutralumo, sudarant galimybes formuoti tinkamas verslo struktūras be neigiamų pasekmių atsižvelgiant į PVM prievoles. Be to, galimybė traukti neapmokestinamuosius asmenis į PVM mokėtojų grupę sulygina verslo struktūrą, kuriose yra tokie asmenys, padėtį su kitų verslo struktūrų padėtimi. To pavyzdys būtų monių grupės, kuriose kontroliuojančiąjai bendrovei priklauso didžioji kitų grupės monių akcijų dalis.

50. Nereikia pamiršti, kad būtent veikla, o ne teisinė forma nulemia apmokestinamojo asmens statusą PVM atžvilgiu. Norint nustatyti praktinę PVM grupavimo poveikį mokesčio neutralumui, reikia išnagrinėti PVM grupės narių veiklą(29).

51. Pavyzdžiui, tai, ar nepriklausomos kontroliuojančiosios bendrovės veikla yra apmokestinama, ar neapmokestinama, iš esmės nepriklauso nuo to, ar ji yra PVM mokėtojų grupės narė(30). Vis dėlto PVM mokėtojų grupei priklausanči kontroliuojančioji bendrovė gali pirkti apmokestinamas prekes ir paslaugas be PVM, o PVM mokėtojų grupei nepriklausanti kontroliuojančioji bendrovė to daryti negali. Priklausydamas PVM mokėtojų grupei, neapmokestinamasis asmuo tampa subjektu, reguliuojamu pagal Europos Sąjungos PVM režimą.

52. Tačiau, mano nuomone, neapmokestinamų asmenų priklausymas PVM mokėtojų grupei nėra nenormalus reiškinys. Juk veikla, patenkančia į PVM taikymo sritį, kaip ir veikla, į ją nepatenkančia, gali užsiimti bet koks apmokestinamasis asmuo(31). Šiuo požiūriu negalima daryti jokio skirtumo tarp paprasto apmokestinamojo asmens ir PVM mokėtojų grupės.

53. Taigi mokesčio neutralumo požiūriu neapmokestinamų asmenų traukimas į PVM mokėtojų grupę neturi jokios tokios PVM mokėtojų grupavimo tikslų siekimui. Be to, mano nuomone, tokia situacija, kai neapmokestinamasis asmuo turi ekonominės naudos atlikdamas PVM neapmokestinamus pirkimus PVM grupės viduje, nesiskiria nuo situacijos, kai PVM neapmokestinamų veiklą vykdančias apmokestinamasis asmuo, priklausydamas PVM mokėtojų grupei, gali atlikti PVM neapmokestinamus pirkimus iš kitų PVM mokėtojų grupės narių.

54. Darau išvadą, kad, atsižvelgiant į PVM režime nustatytą PVM grupavimo tikslą, negalima pritarti nuomonei, kad neapmokestinamieji asmenys negali būti traukti į PVM mokėtojų grupes pagal PVM direktyvos 11 straipsnį.

## VII – Išvada

55. Dėl šios priežasties siūlau Teisingumo Teismui pripažinti, jog Airija, leidusi, kad neapmokestinamieji asmenys būtų pridėtinės vertės mokesčio mokėtojų grupės nariai, nepažeidė sąpareigojimų pagal 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 9 ir 11 straipsnius. Todėl Komisijos ieškinys turi būti atmestas ir jai turi

b?ti nurodyta padengti bylin?jimosi išlaidas, o ? byl? ?stojusioms valstyb?ms nar?ms – padengti savo išlaidas.

1 – Originalo kalba: angl?.

2 – OL L 347, p. 1. Panašius ieškinius d?l pažeidimo Komisija pateik? prieš ?ekijos Respublik?, Danijos Karalyst?, Suomijos Respublik?, Nyderland? Karalyst? ir Jungtin? Didžiosios Britanijos ir Šiaur?s Airijos Karalyst?. Žr. byl? *Komisija prie ?ekijos Respublik?* (C-109/11), byl? *Komisija prieš Danij?* (C-95/11), byl? *Komisija prieš Suomij?* (C-74/11), byl? *Komisija prieš Nyderlandus* (C-65/11), byl? *Komisija prieš Jungtin? Karalyst?* (C-86/11). Ta?iau Teisingumo Teismas papraš? generalinio advokato pateikti išvad? tik šioje byloje ir byloje *Komisija prieš Švedij?* (C-480/10), kurioje mano išvada bus pateikta tuo pa?iu metu kaip ir ši išvada.

3 – Iš esm?s identiškos nuostatos anks?iau buvo pateiktos 1972 m. Prid?tin?s vert?s ?statymo, paskutin? kart? pakeisto 2008 m. Finans? ?statymu, 8 punkto 8 papunktyje.

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 – Komisija teigia, kad valstyb? nar?, kuri siekdama šio tikslo nor?t? nukrypti nuo ?prast? PVM direktyvos nuostat?, turi laikytis PVM direktyvos 395 straipsnyje nustatytos proced?ros.

7 – 2008 m. geguž?s 22 d. sprendimo (Rink. p. I-4019) 19 punktas.

8 – Generalinis advokatas W. Van Gerven savo išvados 9 punkte padar? išvad?, kad „kyla klausimas, ar ši galimyb? leidžia valstyb?ms nar?ms laikyti du glaudžiai susijusius asmenis vienu apmokestinamuoju asmeniu tais atvejais, kai nustatoma, kad vienas iš ši? asmen? nevykdo ekonomin?s veiklos, kaip apibr?žta direktyvos 4 straipsnyje. Mano nuomone, ? š? klausim? reikia atsakyti neigiamai“. 1991 m. balandžio 24 d. išvada (Rink. p. I-3111).

9 – Airija nurodo 2010 m. Prid?tin?s vert?s mokes?io ?statymo (suvestin? redakcija) 15 punkto 1 papunkt?, kuriame reikalaujama, kad bent vienas PVM mok?tojų grup?s narys b?t? apmokestinamasis asmuo pagal PVM direktyvos III antraštin? dal?.

10 – Airija atmeta ir argument?, kad 11 straipsniu pagr?stos priemon?s turi b?ti taikomos remiantis PVM direktyvos 395 straipsniu.

11 – D?l kontroliuojan?i?j? bendrovi? PVM žr., pavyzdžiui, Sprendim? *Polystar*, taip pat 2009 m. spalio 29 d. Sprendim? *SKF* (C-29/08, Rink. p. I-10413).

12 – Byloje *Wellcome Trust* buvo nagrin?jamas klausimas, ar ekonomin?s veiklos s?voka, apibr?žta Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 2 dalyje, aiškintina kaip apimanti veikl?, vykdom? patik?tinio, kuris valdydamas labdaros fond? perka ir parduoda akcijas ir kitus vertybinius popierius. 1996 m. birželio 20 d. sprendimas (Rink. p. I-3013).

- 13 – Byloje *Harnas ir Helm* buvo nagrinėjamas klausimas, ar Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 2 dalis aiškinama kaip reiškianti, kad vien nuosavybės teisių obligacijas įgyjimas ir šių akcijų turėjimas, kaip atskira ekonominė veikla, taip pat pajamų iš šios veiklos gavimas negali būti laikomi ekonomine veikla, atitinkamam asmeniui suteikiantis apmokestinamojo asmens statusą. 1997 m. vasario 6 d. sprendimas (Rink., p. I-745).
- 14 – 2009 m. spalio 29 d. Sprendimo *NCC Construction Danmark* (C-174/08, Rink. p. I-10567) 23 punktas; 2012 m. liepos 19 d. Sprendimo *A Oy* (C-33/11) 27 punktas.
- 15 – 1967 m. balandžio 11 d. Antroji Tarybos direktyva 67/228/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių statymų derinimo – Bendros pridėtinės vertės mokesčio sistemos struktūra ir taikymo sąlygos (OL L 71, p. 1303).
- 16 – Šeštoji Tarybos direktyva 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių statymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL 1977 L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23).
- 17 – Visa Šeštosios PVM direktyvos 4 straipsnio 1 punkto antra pastraipa skamba taip: „<...> valstybės narės gali kaip atskirą apmokestinamąjį asmenį traktuoti šalies teritorijoje įsisteigusius asmenis, kurie, nors teisiškai ir savarankiški, vis dėlto yra glaudžiai susiję vienas su kitu finansiniais, ekonominiais ir organizaciniais ryšiais“.
- 18 – Žr. PVM direktyvos 3 konstatuojamąjį dalį: „Siekiant užtikrinti geresnio reglamentavimo principų atitinkantį, aiškų ir racionalų nuostatų išdystymą, tikslinga direktyvą išdystyti nauja struktūros ir formulavimo redakcija, nors iš esmės tai nereikš esminių galiojančių teisės aktų pakeitimų. Vis dėlto reikėtų padaryti nedaug esminių pakeitimų, kurie yra neatsiejami nuo direktyvos išdystymo nauja redakcija. Kai daromi tokie pakeitimai, išsamus jų sąrašas pateikiamas nuostatose, reglamentuojančiose jų perkėlimą į nacionalinę teisę ir įsigaliojimą“.
- 19 – 2010 m. liepos 15 d. Sprendimo *Komisija prieš Jungtinę Karalystę* (C-582/08, Rink. p. I-7195) 49–51 punktai.
- 20 – *Komisija prieš Jungtinę Karalystę*, ypač 51 punktas. Taip pat žr. mano išvados toje byloje 52 punktą.
- 21 – Žr. Pasiūlymo dėl Šeštosios PVM direktyvos aiškinamąjį raštą (KOM (73)950, 1973 m. birželio 20 d.).
- 22 – Praktinis PVM mokėtojų grupavimo galimybių įgyvendinimas skiriasi. Kai kuriose PVM mokėtojų grupavimų vedusiose valstybėse narėse reikalavimus atitinkantys asmenys sudaryti grupės privalo, kitose tai daroma savanorišku pagrindu.
- 23 – Žr. PVM direktyvos 5 konstatuojamąjį dalį.
- 24 – Žr. PVM direktyvos 7 konstatuojamąjį dalį.
- 25 – B. Terra ir J. Kajus „A Guide to the European VAT Directives“, IBFD, 2012, 7.3 skyrius.
- 26 – Žr. Sprendimo *Ampliscientifica* 19 ir 20 punktus.
- 27 – Atskaitos sistemos santrauka pateikta 2012 m. rugsėjo 6 d. Sprendimo *Tóth* (C-324/11) 25 punkte ir nurodytoje teismo praktikoje.

28 – Žr. Komisijos komunikato Tarybai ir Europos Parlamentui dėl PVM mokėtojų grupavimo galimybių, numatytos Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 11 straipsnyje (KOM(2009) 325 galutinis), p. 11 ir 12.

29 – Sprendimo *Polysar* 15 ir 17 punktai.

30 – Žr. Sprendimo *Polysar* 15–17 punktus.

31 – Žr. 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimo *EDM* (C-77/01, Rink. p. I-4295) 49 punktą ir 2008 m. kovo 13 d. Sprendimo *Securenta* (C-437/06, Rink. p. I-1597) 26 punktą. „Iš prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo pateiktos informacijos matyti, kad *Securenta* vykdo trijų rūšių veiklą: pirma, neekonominę, kuri nepatenka į Šeštosios direktyvos taikymo sritį, antra, ekonominę, kuri dėl to patenka į šios direktyvos taikymo sritį, tačiau neapmokestinama PVM, ir, trečia, apmokestinamą ekonominę veiklą. Tokiomis aplinkybėmis kyla klausimas, ar toks apmokestinamasis asmuo turi teisę atskaityti pirkimo PVM, tenkantį išlaidoms, kurios negali būti priskirtos prie konkrečių pardavimo operacijų, ir prireikus, kokia yra šios teisės apimtis“.