

ENERĢLADVOKĀTA NĒLOJŠKINĒNA [NIILO JÄÄSKINEN] SECINĀJUMI,

sniegti 2012. gada 27. novembrī (1)

Lieta C-85/11

Eiropas Komisija

pret

Ķriju

PVN – Direktīvas 2006/112/EK 9. un 11. pants – Valsts tiesību normas, ar kurām personām, kas nav nodokļu maksātāji, ir atļauts kļūt par PVN maksātāju grupu biedriem – Atbilstība Eiropas Savienības PVN tiesībām

I – Ievads

1. Šajā tiesvedībā Komisija lūdz atzīt, ka, pieļaujot, ka pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā – “PVN”) maksātāju grupā tiek iekļautas personas, kas nav nodokļu maksātāji (viens nodokļu maksātājs PVN mērķiem), Ķrija nav izpildījusi Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (turpmāk tekstā – “PVN direktīva”) 9. un 11. pantā paredzētos pienākumus (2).

2. Vienlaicīgi ar šo tiesvedību Komisija uzskatīja par nepieciešamu procedūru pret Zviedrijas Karalisti par PVN direktīvas 11. panta neieviešanu, tomēr citu iemeslu dēļ. Šo sūdzību es aplūkošu atsevišķos secinājumos.

II – Atbilstošās tiesību normas

A – Eiropas Savienības tiesības

3. PVN direktīvas 9. panta 1. punktā nodokļu maksātāja jēdziens PVN mērķiem ir definēts šādi:

“1. “Nodokļa maksātājs” ir jebkura persona, kas patstāvīgi jebkurā vietā veic jebkuru saimniecisku darbību, neatkarīgi no šīs darbības mērķa vai rezultāta.

Jebkuru ražotāju, tirgotāju vai pakalpojumu sniedzēju darbību, tostarp kalnrniecību, lauksaimniecisku darbību un brīvo profesiju darbību, uzskata par “saimniecisku darbību”. Materiāla vai nemateriāla pakalpojuma izmantošana ar nolūku gūt no tā ilglaicīgus ienākumus jo īpaši ir uzskatāma par saimniecisku darbību.”

4. PVN direktīvas 11. pantā ir paredzēti šādi noteikumi saistībā ar vairāk nekā vienas personas uzskatīšanu par vienu vienību nodokļa administrācijas nolūkos (turpmāk tekstā – “PVN maksātāju grupa”):

“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 saistītām.”

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

B – Valsts tiesības

5. 2010. gada Pievienotās vērtības nodokļa likuma [*Value-Added Tax Consolidation Act 2010*], kurš stājās spēkā attiecībā uz taksācijas periodiem, sākot no 2010. gada 1. novembra, 15. pantā ir paredzēts (3):

“(1) Ievērojot 2. punkta noteikumus, gadījumā, ja *Revenue Commissioners* [ieņēmumu dienesta darbinieki] uzskata, ka divas vai vairākas personas, kuras pastāvīgi uzturas valstī un no kurām vismaz viena ir nodokļu maksātājs, ir cieši saistītas ar finansiāli, ekonomiski un organizatoriski saistītām, un šādi, ka efektīvas un faktiskas nodokļu administrācijas (tajā skaitā iekasēšanas) mērķiem tas ir nepieciešami un atbilstoši, tad šā likuma nolūkos minētie darbinieki, pamatojoties uz šo personu vārdā iesniegtu iesniegumu vai citādi, var:

(a) par to rakstiski paziņojot katrai no šīm personām (turpmāk šajā pantā – “grupveida paziņošana”), var tās uzskatīt par vienu nodokļu maksātāju (turpmāk šajā pantā – “grupa”), un personas, kurām ir nosūtīts šāds paziņojums, ir jāuzskata par piederīgām šai grupai tik ilgi, cik ilgi viņām ir piemērojams šis apakšpunkts, bet katram no grupas locekļiem ir piemērojams 65. pants, un

(i) vienai no šīm personai, kuru *Commissioners* attiecīgi par to informēs, būs jābūt atbildīgai par šā likuma noteikumu ieviešanu attiecībā uz grupu, un

(ii) attiecīgi jānosaka visas šajā likumā noteiktās tiesības uz pienākumi attiecībā uz grupas darījumiem,

kā arī

(b) katra persona šajā grupā jānosaka par solidāri atbildīgu par šā likuma un noteikumu (tostarp noteikumu par nodokļu maksāšanu), kas ir piemērojami visām šīm personām, ieviešanu un pakautu saskaņā ar šo likumu noteiktām sankcijām, kādas tām tiktu piemērotas, ja katrai no šīm personām būtu jāsamaksā *Commissioners* viss aprēķinātais nodoklis, izņemot šīs nodaļas noteikumus, attiecībā uz katru no šīm personām:

[..].”

III – Pirmstiesas procedūra un tiesvedība Tiesā

6. 2008. gada 18. septembrā Komisija nosūtīja ģīrībai brīdinājuma vēstuli, kurā tā norādīja, ka atsevišķi ģīrijas tiesību aktu noteikumi neatbilst PVN direktīvas 9. un 11. pantam, jo ar tiem personām, kas nav nodokļu maksātāji, tiek ļauts pievienoties PVN maksātāju grupai.

7. ģīrijas valsts iestādes atbildēja ar 2009. gada 27. janvāra vēstuli, norādot, ka, topriek, ģīrijas tiesību akti atbilst PVN direktīvai.

8. 2009. gada 20. novembrā Komisija nosūtīja ģīrijai argumentētu atzinumu, kurā tā atkārtoti norādīja savu nostāju. ģīrija atbildēja ar 2010. gada 19. janvāra vēstuli, kurā tā joprojām uzskatīja, ka tās PVN direktīvas interpretācija ir pareiza.

9. Tā kā ģīrijas atbilde to neapmierināja, Komisija uzsāka šo pārkāpuma procedūru, kas Tiesā tika iesniegta 2011. gada 24. februārī. Dānijas Karaliste, ģehijas Republika, Somijas Republika un Apvienotā Karaliste ir iestājušās lietā ģīrijas atbalstam. Šīs dalībvalstis un Komisija piedalījās 2012. gada 5. septembra tiesas sēdē.

10. ģīrija lūdza Tiesu noraidīt prasību kā nepieņemamu, jo prasības pieteikuma priekšmets pārsniedz to, kas ir norādīts administratīvās procedūras laika formulātajā Komisijas sēdēbē. Pakārtoti ģīrija lūdza prasību noraidīt kā nepamatotu.

IV – Prasības pieņemšana

11. ģīrija uzskata, ka formālā atzīšana, kādu Komisija lūdza sniegt Tiesai, būtiski atšķiras no sēkotnējās sēdēbas, kas tika vērstā pret ģīriju brīdinājuma vēstulē. ģīrija uzskata, ka Komisijas sēkotnējā sēdēbē bija tikai norādīts arguments par to, ka, pareizi interpretējot PVN direktīvas 9. un 11. pantu, persona, kas nav nodokļu maksātājs, nevar "pievienoties" PVN maksātāju grupai. ģīrija arī norādīja, ka uz šo sēdēbu tā sniedza atbildi savā atbildē uz brīdinājuma vēstuli un ka Komisijas sēdēba bija tikpat ierobežota tās argumentātajā atzinumā. Tomēr tiesvedībā Tiesā Komisija apgalvoja, ka ģīrija pārkāpjot PVN direktīvas 9. un 11. pantu, "ļaujot personām, kas nav nodokļu maksātāji, būt par PVN maksātāju grupas dalībniekiem".

12. ģīrija iebilst, ka, ja Komisijas apgalvojumi būtu pareizi, ģīrijai ne tikai būtu jāregulē un jāuzrauga PVN maksātāju grupu izveide tādējādi, lai no tām pilnībā izslēgtu personas, kas nav nodokļu maksātāji, bet arī jāturpina uzraudzīt jau esošās apstiprinātās grupas. ģīrija uzskata, ka tas nozīmē, ka Komisijas apgalvojumi ir plašāki par tiem, kas tika izvirzīti administratīvajā posmā, un ģīrijai šī posma laikā netika sniegtas iespējas komentēt par plašākās sēdēbas sekām, kuras ģīrijas gadījumā nav mazsvarīgas.

13. Saskaņā ar pastāvīgu Tiesas judikatūru prasības pieteikuma pamatā ir jābūt tiem pašiem iemesliem un pamatiem kā argumentātajā atzinumā (4). Ciktl prasība nav minēta argumentātajā atzinumā, to nevar atzīt par pieņemamu tiesvedībā Tiesā.

14. Tomēr, kā Tiesa norādīja lietā Komisija/Portugāle, šā prasība nevar būt tik plaša, lai katrā gadījumā pieprasītu pilnīgu sakritību starp iebildumu formulējumu argumentātajā atzinumā un prasījuma prasības pieteikumā, ja strīda priekšmets, kāds tas ir noteikts argumentātajā atzinumā, nav ticis paplašināts vai grozīts (5).

15. Šīs pārkāpuma procedūras galvenokārt ir saistītas ar PVN direktīvas 11. panta interpretāciju. 11. panta pirmajā daļā dalībvalstīm ir paredzēta atsevišķas personas uzskatīt par vienu nodokļu maksātāju. Saskaņā ar 11. panta otro daļu dalībvalsts, kura 1. punktā paredzēto rīcības brīvību, var veikt visus vajadzīgos pasākumus, lai nepieļautu nodokļu nemaksāšanu vai izvairīšanos no nodokļu maksāšanas.

16. Tādējādi PVN direktīvas 11. panta piemērojamība nav atkarīga no tā, vai jautājums ir par pievienošanas grupai vai par dalību tajā. Ar 11. panta otro daļu dalībvalstīm vienkārši ir piešķirtas tiesības veikt visus vajadzīgos pasākumus, lai nepieļautu nodokļu nemaksāšanu vai izvairīšanos no nodokļu maksāšanas. Citiem vārdiem sakot, PVN direktīvas 11. pantā ir ietverti izsmeoši nosacījumi tam, lai atsevišķas personas varētu uzskatīt par vienu nodokļu maksātāju, un šis jautājums ir pārkāpumu procedūras pamats.

17. Šajā lietā pārkāpuma, iesniedzot sūdzību, nepaplašināja, negrozāja vai pat neierobežoja procesa priekšmetu, kāds tas bija norādīts argumentajā atzinumā. Tas nav ietekmējis rījas tiesības uz aizstāvību, jo Komisijas celtā prasība attiecas uz to, kas var būt PVN maksātāju grupas dalībnieks, nevis uz dalībvalstu iestāžu veikto šādu grupu kontroli.

18. Tādējādi tas, ka Komisijas argumentajā atzinumā nav nodalītas personas, kas nav nodokļu maksātāji un kas pievienojas PVN maksātāju grupai, no personām, kas nav nodokļu maksātāji un kas joprojām ir šo grupu dalībnieki, nenozīmē, ka Komisija ir izvirzījusi jaunu iebildumu, kuru Tiesa nevar izskatīt.

19. Iebilde par nepieņemamību līdz ar to ir jānoraida.

V – Lietas dalībnieku argumenti

20. Nesaskaņas starp Komisiju un rīju šūm var aprakstīt šādi.

21. Komisija uzskata, ka, lai gan PVN direktīvas 11. pantā blakus vārdam “personas” nav atrodami vārdi “ar nodokļiem apliekamas”, no PVN direktīvas 11. panta netieši izriet, ka šī tiesību norma attiecas tikai uz “nodokļu maksātājiem”, kuri ir definēti PVN direktīvas 9. pantā. Pretējā gadījumā PVN maksātāju grupā varētu būt arī tikai personas, kas nav nodokļu maksātāji. Komisija uzskata, ka jādziens “grupa” nozīmē, ka visām 11. pantā minētajām personām ir jāpieder pie vienas un tās pašas kategorijas PVN izpratnē. Turklāt, ņemot vērā, ka 11. pants atkāpjas no vispārējā noteikuma, ka katrs nodokļu maksātājs ir jāuzskata par atsevišķu vienību, 11. pants ir jāinterpretē šauri.

22. Komisija apgalvo, ka tās sniegtā PVN direktīvas 11. panta interpretācija ir saderīga ar PVN maksātāju grupas noteikumu galvenajiem mērķiem – vienkrāšot [nodokļu] administrāšanu un apkarot āunprātīgu izmantošanu. Vienkrāšana galvenokārt izpaužas kā atbrīvošana no administratīviem un grāmatvedības pienākumiem, kas ir saistīti ar individuālo pārskatu un PVN deklarāciju aizpildīšanu. Tā kā šādi pārskati un deklarācijas ir jāaizpilda tikai nodokļu maksātājiem, vienkrāšanas mērķis nevar attaisnot personu, kas nav nodokļu maksātāji, iekaušanu PVN maksātāju grupā. Saistībā ar āunprātīgu izmantošanu Sestās PVN direktīvas priekšlikuma paskaidrojuma rakstā ir minēts tikai mērķis novērst to, ka uzņēmāji izmanto nodokļu sliekšņus, sadalot vienu uzņēmādarbību uz vairākām atsevišķām personām. Šāiet, ka Komisija uzskata, ka tas izslādz jebkādu personu, kas nav nodokļu maksātāji, lomu. Komisija tomā ar uzskata, ka 11. pantu nevar izmantot kā instrumentu, lai novērstu nodokļu nemaksāšanu vai izvairāšanas no nodokļu maksāšanas (6), piemāram, atāaujot kontrolāciju sabiedrābām, kas nav nodokļu maksātāji saskaā ar 9. pantu, tikt iekāutām PVN maksātāju grupā atbilstoši 11. pantam.

23. Turklā Komisija apgalvo, ka tās sādābu, lai arā netieši, tomā apstiprina Tiesas judikatāra, galvenokārt spriedums lietā *Ampliscientifica*. Šāā lietā Tiesa nosprieda, ka PVN maksātāju grupas sistāmas āstenošanas rezultāts ir tāds, ka “nodokā maksātājus atsevišķās sabiedrābās, kuri cits ar citu saistāti fināsiāli, saimnieciskām un organizātoriskām sāitām, PVN vajadzābām ir iespājams uzskatā ne vairs par atsevišķiem nodokā maksātājiem, bet gan par vienu nodokā maksātāju” (7). Komisija uzskata, ka šā rindkopa kopā ar āenerāadvokāta van Gervena [*Van Gerven*] secinājumāiem lietā *Polysar* (8) atspoguāo domu, ka tikai nodokļu maksātāji var bāt “viena nodokļu maksātāja” dalābnieki.

24. ārija savukārt uzskata, ka PVN direktīvas 11. pants ir jāinterpretā gramātski un likumdevājs jādzānu “personas” āpzināti ir izmantojis bez āpzmātāja “nodokļu maksātājs”. Ja likumdevāja nolāks bātu bijis atsāukties uz nodokļu maksātājiem 11. pantā, tas šos vārdus bātu pievienojis pārstrādātajā PVN direktīvā.

25. ārija uzskata, ka “grupas” jādziens, uz kuru pamātojas Komisija, ir tikai āprakstāšs un tas nav izmantots pašā PVN direktīvā. Tādāādi to nevar izmantot par pamātu PVN direktīvas 11. panta interpretācijāi. Turklā, lai gan teorātiski ir iespājams, ka PVN maksātāju grupā ietilpst tikai personas, kas nav nodokļu maksātāji, tas ir āoti mazticāms, turklā to skāidri āizliedz ārijas tiesābu ākti (9).

26. ārija uzskata, ka ar piebildi PVN direktīvas 11. panta otrāā dāā tiesābu normas mērķis ir āpplāšināts tādāādi, lai dalābvalstis varātu veikt pasākumus sāistībā ar PVN maksātāju grupām, āpkarotu āunprātīgu izmantošanu, vienkrāotu PVN administrāšanu un novērstu nodokļu nemaksāšanu vai izvairāšanas no nodokļu maksāšanas (10). ārija āpgalvo, ka, atāaujot personām, kas nav nodokļu maksātāji, āpāši kontrolāciju sabiedrābām (11), kāāt par PVN maksātāju grupas dalābniekiem, var tikt veicināta nodokļu nemaksāšanas un/vai izvairāšanās no nodokļu maksāšanas novārsāna. ārija uzskata, ka šādas priekšrocābas āetver iespāju noteikt solidāru ātbildābu kontrolāciju sabiedrābai, ja grupas tirdzniecābas dalābniekiem rodas grātābas nomaksāt āprāāināto PVN.

27. Visbeidzot ārija āpstrād Komisijas norādāts judikatāras ātbilstābu. Jautājumu par to, vai par PVN maksātāju grupas locekāiem var kāāt tikai nodokļu maksātāji, Tiesa lietā *Ampliscientifica* neāplākoja. Sāistībā ar āenerāadvokāta *Van Gerven* secinājumāiem lietā *Polysar* ārija piebilst, ka Tiesa nolāma nesekot āenerāadvokāta secinājumāiem ne šāā lietā, ne tās vāilāajos spriedumos lietā *Wellcome Trust* (12) vai lietā *Harnas un Helm* (13).

28. Vispirms ir vārsts atgādināt, ka saskaņā ar pastāvīgu Tiesas judikatūru, lai noteiktu Eiropas Savienības tiesību normas jēgu, ir jāņem vērā gan tās formulējums, gan konteksts, gan arī tās mērķi (14). Vispirms es aplūkošu 11. panta formulējumu, ņemot vērā tās likumdošanas vēsturi, pēc tam izvērtēšu tās saturu un mērķus.

A – Likumdošanas vēsture un formulējums

29. 1967. gadā ar Otro PVN direktīvu ES tiesības tika ieviesta PVN maksājumu grupošana. Otrās PVN direktīvas (15) A pielikuma 2. punkts ļāva dalībvalstīm atsevišķas neatkarīgas personas, kas izpilda šādu pantu paredzētos nosacījumus, uzskatīt par vienu nodokļu maksājumu. Vēlāk šī iespēja tika regulēta ar Sesto PVN direktīvu (16) un vēl vēlāk – ar pašreizējo PVN direktīvu. Tomēr [šī noteikuma] forma [direktīvas] grozīšanas laikā mainījās.

30. Saskaņā ar Otrās PVN direktīvas A pielikuma 2. punktu dalībvalstis varēja "personas, kuras ir neatkarīgas no juridiskā viedokļa, tomēr ir organiski savstarpīgi saistītas ar finansiāliem, saimnieciskiem vai organizatoriskiem attiecībām, uzskatīt nevis par atsevišķiem nodokļu maksājumiem, bet gan par vienu nodokļu maksājumu". Atsaukšanās uz vārdu "atsevišķi" nozīmēja, ka dalībvalstis varēja izvēlēties, vai nodokļu maksājums uzskatīts par atsevišķiem vai par vienu nodokļu maksājumu. Šāda pati izpratne bija redzama Otrās PVN direktīvas franču un vācu valodas versijās.

31. Tomēr ar Sesto PVN direktīvu tika grozīts PVN maksājumu grupēšanas noteikuma formulējums. Šīs direktīvas attiecīgajā noteikumā, proti, 4. panta 4. punkta otrajā daļā, netika sniegta atsauce uz PVN maksājumu grupas dalībniekiem kā uz "atsevišķiem" nodokļu maksājumiem, bet tikai kā uz "personām" (17).

32. Izmaiņas bija uzskatāmākas tajās Sesto PVN direktīvas valodu versijās, kurās attiecībā uz "nodokļu maksājumu" un "personu" tika izmantoti dažādi vārdi. Viens piemērs ir franču valoda. Pirmais jēdziens tiek tulkots kā "assujetti", savukārt otrs jēdziens – "personne".

33. Šīet, ka 11. panta formulējums pārstrādātajā PVN direktīvā lielākajā daļā valodu redakciju ir vienāds, izņemot angļu valodu (18). Angļu valodas versijā pirms vārda "persona" ir pievienots vārds "katrā" ("any"), ar ko, kā to uzskata ģijas, Somijas un Apvienotās Karalistes valdības, vienkārši tiek uzsvērts, ka "personai", kas pieder pie PVN maksājumu grupas, noteikti nav jābūt nodokļu maksājamam.

34. ņemot vērā šo likumdošanas vēsturi, manuprāt, ir grūti piekrist Komisijas argumentiem. Kā norādīja ģija, gadījumā, ja vienība ir iesaistīta saimnieciskā darbībā PVN direktīvas izpratnē, visur citur PVN direktīvas tekstā tiek izmantots jēdziens "nodokļu maksātājs", nevis "persona". Lai gan likumdošanas vēsturei nav izšķiroša nozīme, tā var nozīmēt, ka likumdevējs vēlējās paplašināt to personu loku, kas var tikt iesaistītas PVN maksājumu grupā.

35. Turklāt man jāpiebilst, ka darījumi starp personām, kas nav nodokļu maksātāji, neietilpst PVN direktīvas piemērošanas jomā neatkarīgi no tā, vai tās pieder pie PVN maksājumu grupas vai nepieder. Tas nozīmē, ka Komisijas hipotētikajam bažm par to, ka PVN maksājumu grupā varētu ietilpt arī tikai personas, kas nav nodokļu maksātājas, nav nozīmes.

36. Tādējādi PVN direktīvas 11. pants ļauj dalībvalstīm uzskatīt par "vienu nodokļu maksājumu" jebkuras juridiski patstāvīgas personas, kuras ir reģistrētas šādā dalībvalstī, ar nosacījumu, ka tās ir cieši saistītas cita ar citu finansiāliem, saimnieciskiem un organizatoriskiem saistm. Šis secinājums atbilst tiesiskās noteiktības principam, kuram ir ļaši būtiska nozīme nodokļu lietās, kurās ne tikai nodokļu maksājumi un nodokļu iestādēm, bet arī dalībvalstīm ir

j?pa?aujas uz attiec?g? Eiropas Savien?bas tiesisk? regul?juma skaidru un prec?zu formul?jumu (19). T?d?j?di es ierosinu Komisijas pras?bu noraid?t.

B – PVN maks?t?ju grup?šanas noteikumu m?r?i un konteksts

37. Ja Tiesa piekristu iepriekš min?tajai anal?zei, kuras pamat? ir 11. panta formul?jums, tad Tiesai nav noteikti nepieciešams apsv?rt t? kontekstu un m?r?us (20). Tom?r es šo jaut?jumu apl?košu gad?jumam, ja Tiesa nepiekr?t maniem secin?jumiem saist?b? ar 11. panta formul?jumu.

38. Sest?s PVN direkt?vas paskaidrojuma rakst? ir nor?d?ts, ka “[..], lai vienk?ršotu administr?šanu vai apkarotu ?aunpr?t?gu izmantošanu (piem?ram, viena tirgus dal?bnieka sadal?šanu starp vair?kiem nodok?u maks?t?jiem, lai katrs var?tu izmantot ?pašu sh?mu), dal?bvalst?m neb?s pien?kuma uzskat?t par nodok?u maks?t?jiem [personas], kuru “patst?v?ba” ir tikai juridiski tehniska ?patn?ba” (21). No noteikumu, ar kuriem ir ieviestas PVN maks?t?ju grupas, likumdošanas v?stures citi m?r?i neizriet. Komisija uzskata, ka šie m?r?i ne?auj PVN maks?t?ju grup?s iek?aut personas, kas nav nodok?u maks?t?ji.

39. Lai saprastu PVN grup?šanas iemeslus plaš?k? PVN sist?mas kontekst?, j??em v?r? ietekme, k?du PVN maks?t?ju grupas rada attiec?b? uz nodok?u neitralit?ti. Tas ietver praktisko seku, kas rodas, re?istr?jot PVN grupu, ?emšanu v?r?. Tam ir b?tiska noz?me, jo š?s sekas var tikpat labi rad?t motiv?ciju tirgus dal?bniekiem tikt iek?autiem PVN maks?t?ju grup?, ar nosac?jumu, ka vi?iem šaj? saist?b? ir izv?les iesp?jas atbilstoši piem?rojamiem valsts ties?bu aktiem (22).

C – PVN maks?t?ju grup?šanas iesp?ja PVN rež?ma plaš?k? kontekst?

40. PVN maks?t?ju grupas izveides rezult?t? tiek rad?ts viens nodok?u maks?t?js PVN izpratn?, kas visos aspektos ir piel?dzin?ms nodok?u maks?t?jam, kurš sast?v tikai no vienas vien?bas. Lai gan tai ir speci?las sh?mas raksturs, ar PVN maks?t?ju grup? netiek ieviesti ierobežojumi, nedz paplašin?tas nodok?u maks?t?ja PVN direkt?vas 9. pant? noteikt?s ties?bas.

41. PVN sist?ma ir visvienk?rš?k? un neitr?l?k?, ja ir izpild?ti divi nosac?jumi: ja nodokli uzliek cik iesp?jams visp?r?gi un ja t? piem?rošanas joma aptver visas ražošanas, izplat?šanas un pakalpojumu sniegšanas stadijas (23). PVN rež?ma gala izn?kumam vajadz?tu b?t neitr?lai konkurencei, lai dal?bvalst? l?dz?g?m prec?m un pakalpojumiem b?tu viens un tas pats nodoklis neatkar?gi no ražošanas un izplat?šanas ??žu garuma (24). T?s optim?las darb?bas gad?jum? šai t? sauktajai neitr?lajai nodok?u uzlikšanai nevajadz?tu ietekm?t ne konkurenci, ne l?mumus, kurus tirgus dal?bnieki pie?em, organiz?jot savu darb?bu, piem?ram, juridisko formu vai organizatorisko strukt?ru (25).

42. Ar PVN maks?t?ju grupas izveidi rodas PVN maks?t?ju grupas nodok?u maks?šanas pien?kums un tiek izbeigts atseviš?s nodok?u maks?šanas pien?kums tiem grupas dal?bniekiem, kuri bija nodok?u maks?t?ji PVN izpratn? pirms pievienošan?s grupai (26). PVN piem?rošana grupas dar?jumiem – gan tiem, kas tiek veikti attiec?b? uz vien?b?m ?rpus grupas, gan tiem, kurus veic š?s vien?bas ?rpus grupas, – ir piel?dzin?ma PVN piem?rošanai vienam nodok?u maks?t?jam, kurš darbojas atseviš?i. Dar?jumi starp atseviš?iem grupas dal?bniekiem, kas t?d?j?di notiek grupas ietvaros, tiek uzskat?ti par t?diem, kurus ?steno pati grupa. Attiec?gi PVN maks?t?ju iekš?jie dar?jumi PVN izpratn? nepast?v.

43. Ja PVN maks?t?ju grupa darbojas atbilstoši PVN rež?ma noteikumiem, personu, kuras piedal?s PVN maks?t?ju grup?, ties?bas atskait?t PVN par pirkumiem nepaplašin?s (27). Š?s ties?bas joproj?m ir piem?rojamas tikai pieg?d?m, kas tiek veiktas PVN maks?t?ju grupas

steno?m darb?b?m, kuras ir apliekamas ar PVN. PVN maks?t?ju grupas dal?bniekiem nav ar ties?bu atskait?t PVN par pieg?d?m, kas veiktas darb?b?m, kuras ir atbr?votas no PVN.

D – PVN maks?t?ju grup?šanas noteikumu m?r?is

44. ?emot v?r? PVN maks?t?ju grup?šanas m?r?i un kontekstu, kurus es izkl?st?ju iepriekš, es nevaru piekrist Komisijas argumentam, ka personas, kas nav nodok?u maks?t?ji, no t?s b?tu j?izsl?dz. Š?du secin?jumu es esmu izdar?jis š?du apsv?rumu d??.

45. PVN maks?t?ju grup?šana nerada ekonomiskas priekšroc?bas gad?jum?, ja pirkums tiek veikts ar PVN apliekam?m darb?b?m, jo pirc?jam ir ties?bas atskait?t PVN priekšnodokli. Š?d? situ?cij? princip? nav noz?mes tam, vai pirkums ir veikts PVN maks?t?ju grupas ietvaros bez PVN priekšnodok?a vai ar PVN priekšnodokli ?rpus PVN maks?t?ju grupas. Tom?r, t? k? PVN maks?t?ju grupas iekš?jie dar?jumi PVN m?r?iem netiek ?emti v?r?, PVN maks?t?ju grup?šana var rad?t naudas pl?sma priekšroc?bas tirgus dal?bniekiem saist?b? ar darb?b?m, kas ir apliekamas ar PVN.

46. Atseviš?s situ?cij?s PVN maks?t?ju grupas locek?i var g?t ekonomiskas priekšroc?bas no dal?bas grup? (28). Manupr?t, š?s ir tikai nenov?ršamas sekas, kas izriet no dal?bvalsts pamata nodok?u politikas izv?les at?aut PVN maks?t?ju grup?šanu.

47. Dal?ba PVN maks?t?ju grup?, piem?ram, var sniegt priekšroc?bas situ?cij?, kad [t?s] dal?bniekam, veicot ar PVN apliekamu pirkumu, t?d??, ka t? veikt?s darb?bas ir atbr?votas no PVN, nav nek?du ties?bu atskait?t PVN vai ar? nav pilnu PVN atskait?šanas ties?bu. Ja š?ds dal?bnieks veic pirkumu no pieg?d?t?ja ?rpus PVN maks?t?ju grupas, j?piem?ro PVN. Savuk?rt, ja viš? veic pirkumu no cita grupas dal?bnieka, PVN nav j?piem?ro.

48. Ja tirgus dal?bniekam nav ties?bu atskait?t par pirkumu piem?rot? PVN priekšnodokli, tam ekonomiski izdev?gi var?tu b?t pašam ražot preces vai sniegt pakalpojumus. Piem?ram, banka, kurai nav ties?bu atskait?t PVN, var g?t saimnieciskas priekšroc?bas, ja t? dr?z?k izveido t?s bankas darb?b?m nepieciešamos IT pakalpojumus sav? iekšien?, nevis p?rk tos no treš?s personas. Tom?r, ja ir pieejama PVN maks?t?ju grup?šanas iesp?ja, t? var sniegt savus IT pakalpojumus grupai piederošai fili?lei, izmantojot ?rpakalpojumus, un joproj?m sa?emt t?s pašas priekšroc?bas.

49. T?d?j?di PVN maks?šanas pien?kums var rad?t un rada ietekmi uz uz??m?jdarb?bas strukt?ru un darb?bu. Bet PVN maks?t?ju grup?šana ?auj dal?bvalst?m samazin?t PVN ietekmi uz veidu, k? tirgus dal?bnieki paši organiz?jas. T? to var dar?t, samazinot atš?ir?bas izmaks?s starp pakalpojuma izveidi uz??muma iekšien? un t? pirkšanu no atkar?ga pieg?d?t?ja ar atseviš?u ties?bsubjekt?bu. T?d?j?di PVN maks?t?ju grup?šana atbalsta nodok?u neitralit?ti, ?aujot izveidot atbilstošas uz??m?jdarb?bas strukt?ras bez negat?v?m sek?m saist?b? ar PVN maks?šanu. Turkl?t iesp?ja iek?aut personas, kas nav nodok?u maks?t?ji, PVN maks?t?ju grup?, korporat?vas strukt?ras, kur?s ir š?das personas, rada t?du pašu situ?ciju, k?d? atrodas citas korporat?v?s strukt?ras. Piem?ru var atrast t?d?s sabiedr?bu grup?s, kur?s kontrolāciju sabiedr?bai ir vair?kuma kontrolācijas vis?s cit?s grupas sabiedr?b?s.

50. Atg?dinu, ka nodok?u maks?t?ja statusu PVN m?r?iem nosaka darb?ba, nevis juridisk? forma. PVN maks?t?ju grupas locek?u darb?bas ir j?p?ta, lai noteiktu PVN maks?t?ju grup?šanas praktisko ietekmi nodok?u neitralit?tes izpratn?.

51. Piem?ram, juridiski neatkar?gas kontrolāciju sabiedr?bas darb?bu raksturs princip? nav atkar?gs no t?, vai t? pieder PVN maks?t?ju grupai vai nepieder (29). Tom?r kontrolāciju sabiedr?ba, kas pieder PVN maks?t?ju grupai, var ieg?d?ties ar nodokli apliekamas preces un

pakalpojums bez PVN, savukārt to nevar darīt kontrolāciju sabiedrība, kas nepieder pie PVN maksātāju grupas. Izmantojot dalību PVN maksātāju grupā, persona, kas nav nodokļu maksātājs, kļūst par vienu, kuru regulē Eiropas Savienības PVN režīms.

52. Tomēr, manuprāt, tas, ka persona, kas nav nodokļu maksātājs, var piederēt pie PVN maksātāju grupas, nav anomālija. Tā tas ir tādēļ, ka jebkurš nodokļu maksātājs var tikt iesaistīts darbībās, kas ietilpst PVN piemērošanas jomā, un darbībās, kas atrodas ārpus PVN piemērošanas jomas (30). Šajā saistībā nevar nošķirt parastu nodokļu maksātāju no PVN maksātāju grupas.

53. Tādējādi, raugoties no nodokļu neitralitātes viedokļa, tam, ka personas, kas nav nodokļu maksātāji, tiek iekāutas PVN maksātāju grupā, nav nozīmes saistībā ar PVN maksātāju režīma mērķu sasniegšanu. Turklāt, manuprāt, situācija, kad persona, kas nav nodokļu maksātājs, gūst ekonomisku labumu, veicot no PVN atbrīvotus pirkumus PVN maksātāju grupas ietvaros, neatšķiras no situācijas, kad nodokļu maksātājs, kurš ir iesaistīts no PVN atbrīvotās darbībās, dalības PVN maksātāju grupā dēļ PVN maksātāju grupas ietvaros var iegādāties ar nodokli apliekamas piegādes bez PVN.

54. Noslēgumā es uzskatu, ka PVN maksātāju grupas mērķis PVN režīma ietvaros neatbalsta nostāju, saskaņā ar kuru personas, kas nav nodokļu maksātāji, nevar tikt iekāutas PVN maksātāju grupās saskaņā ar PVN direktīvas 11. pantu.

VII – Secinājums

55. Šo iemeslu dēļ es ierosinu Tiesai atzīt, ka ir jā, ataujot personām, kas nav nodokļu maksātāji, būt par pievienotās vērtības nodokļa maksātāju grupas dalībniekiem, nav pārkāpusi Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 9. un 11. pantā paredzētos pienākumus. Tādējādi Komisijas prasība ir jānoraida un Komisijai jāatlīdzina izdevumi, kā arī dalībvalstīm, kas iestājušās lietā, jāsedz savi izdevumi pašām.

1 – Oriģinālvārdi – angļu.

2 – OV L 347, 1. lpp. Līdzīgā pārkāpuma procedūrā Komisija ir ierosinājusi pret Ēhijas Republiku, Dānijas Karalisti, Somijas Republiku, Nīderlandes Karalisti un Lielbritānijas un Ziemeļrīrijas Apvienoto Karalisti. Skat. lietu C-109/11 Komisija/Ēhijas Republika, lietu C-95/11 Komisija/Dānija, lietu C-74/11 Komisija/Somija, lietu C-65/11 Komisija/Nīderlande, lietu C-86/11 Komisija/Apvienotā Karaliste. Tiesa tomēr ir pieprasījusi Ēenerģiadvokāta secinājumus tikai šajā lietā un lietā C-480/10 Komisija/Zviedrija, kurā es savus secinājumus sniegšu vienlaicīgi ar šiem secinājumiem.

3 – Pēc būtības identiski noteikumi pirms tam bija iekāuti 1972. gada Pievienotās vērtības nodokļa likuma [*Value Added Tax Act 1972*], kurš nesen tika grozīts ar 2008. gada Finanšu likumu [*Finance Act 2008*], 8. panta 8. punkta a) apakšpunktā.

4 – Skat. 2002. gada 11. jūlija spriedumu lietā C-139/00 Komisija/Spānija (*Recueil*, I-6407. lpp., 18. punkts un tajā minētā judikatūra).

5 – 2010. gada 18. novembra spriedums C-458/08 (Krājums, I-11599. lpp., 44. punkts un tajā minētā judikatūra). Skat. arī 2012. gada 10. maija spriedumu lietā C-39/10 Komisija/Igaunija (24.–26. punkts).

6 – Komisija apgalvo, ka, ja dalībvalsts vēlas atkāpties no parastajiem PVN direktīvas

noteikumiem, lai izpildītu šo mērķi, tai ir jāievēro PVN direktīvas 395. pantā noteiktā procedūra.

7 – 2008. gada 22. maija spriedums C-162/07 (Krājums, I-4019. lpp., 19. punkts).

8 – 1991. gada 20. jūnija spriedums liet. C-60/90 (*Recueil*, I-3111. lpp.). Ēenerģiadvokāts *Van Gerven* savu secinājumu 9. punktā secināja, ka “rodas jautājums, vai šīs iespēja ļauj dalībvalstij divas personas, kuras savstarpēji ir cieši saistītas, uzskatīt par vienu nodokļu maksātāju, ja ir pierādīts, ka viena no šīm personām nav iesaistīta nekādā veidā “saimnieciskās darbības” direktīvas 4. panta izpratnē. Manuprāt, uz šo jautājumu ir jāatbild noliedzoši”.

9 – Ērija atsaucas uz 2010. gada Pievienotās vērtības likuma 15. panta 1. punktu, kurā ir noteikts, ka vismaz vienam no PVN maksātāju grupas dalībniekiem ir jābūt nodokļu maksātājam PVN direktīvas III sadaļas izpratnē.

10 – Ērija arī noraida argumentu, ka pasākumi, kuru pamatā ir 11. pants, ir jāveic, pamatojoties uz PVN direktīvas 395. pantu.

11 – Attiecībā uz kontrolāciju sabiedrībā m no PVN skatu punkta skat., piemēram, iepriekš minēto spriedumu liet. *Polysar* un 2009. gada 29. oktobra spriedumu liet. C-29/08 *SKF* (Krājums, I-10413. lpp.).

12 – 1996. gada 20. jūnija spriedums liet. C-155/94 (*Recueil*, I-3013. lpp.). Liet. *Wellcome Trust* aplūkotais jautājums attiecās uz to, vai saimnieciskās darbības jēdziens Sestās direktīvas 4. panta 2. punkta izpratnē ir jāinterpretē tādējādi, ka tajā ietilpst darbība, kas izpaužas kā akciju un citu vērtspapīru iegāde un tirdzniecība, ko veic pilnvarotais pārstāvis, pārvaldot labdarības fonda ienākumus.

13 – 1997. gada 6. februāra spriedums liet. C-80/95 (*Recueil*, I-745. lpp.). Liet. *Harnas* un *Helm* attiecās uz jautājumu, vai Sestās direktīvas 4. panta 2. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka obligāciju iegāšana un turēšana – darbības, kas neveicina nekādā veidā uzņēmējdarbību, – pati par sevi, kā arī no tās izrietošās peļņas gāšana nav jāuzskata par saimnieciskām darbībām, kas attiecīgajai personai piešķirtu nodokļu maksātāja statusu.

14 – Skat. 2009. gada 29. oktobra spriedumu liet. C-174/08 *NCC Construction Danmark* (Krājums, I-10567. lpp., 23. punkts un tajā minētā judikatūra), skat. arī 2012. gada 19. jūlija spriedumu liet. C-33/11 *A Oy* (27. punkts).

15 – Padomes 1967. gada 11. aprīļa Otrā direktīva 67/228/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopējās pievienotās vērtības nodokļu sistēmas struktūra un piemērošanas kārtība (OV 71, 1303. lpp.).

16 – Padomes 1977. gada 17. maija Sestā direktīva 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopējā pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp.).

17 – Sestās direktīvas 4. panta 4. punkta otrās daļas pilns teksts ir šāds: “[..] dalībvalsts par atsevišķiem nodokļa maksātājiem var uzlikt personas, kuras reģistrētas šīs valsts teritorijā un kuras, juridiski būdamas patstāvīgas, ir cieši saistītas cita ar citu finansiāli, saimnieciskā un organizatoriskā ziņā”.

18 – Skat. PVN direktīvas preambulas trešo apsvērumu: “Lai nodrošinātu, ka noteikumi ir izklāstīti skaidri, racionāli un atbilstīgi labāka likumdošanas procesa principam, ir lietderīgi pārstrādāt direktīvas struktūru un formulējumu, lai gan tas principā neradīs vajadzību veikt būtiskas maiņas pastāvošajos tiesību aktos. Tādu pārstrādāšana ir neizbēgami saistīta ar

nedaudziem būtiskiem grozījumiem, kurus tomēr vajadzētu izdarīt. Ja šādi grozījumi ir veikti, tie ir precīzi atspoguļoti noteikumos par šīs direktivas transponēšanu un stāšanās spēkā.”

19 – 2010. gada 15. jūlija spriedums lietā C-582/08 Komisija/Apvienotā Karaliste (Krājums, I-7195. lpp., 49.–51. punkts).

20 – Spriedums lietā Komisija/Apvienotā Karaliste (minēts iepriekš, 51. punkts). Skat. arī manu secinājumu šajā lietā 52. punktu.

21 – Skat. Sestās PVN direktivas priekšlikuma paskaidrojuma rakstu (1973. gada 20. jūnijs, COM(73) 950).

22 – PVN maksātāju grupas praktiska ieviešana atšķiras. Dažās valstīs, kas ir ieviesušas PVN maksātāju grupēšanu, personām, kuras izpilda prasības, [tai ir jāpievienojas] obligāti, savukārt citās [pievienošana] ir brīvprātīga.

23 – Skat. PVN direktivas preambulas piekto apsvērumu.

24 – Skat. PVN direktivas preambulas septīto apsvērumu.

25 – Terra, B. un Kajus, J. *A Guide to the European VAT Directives*. IBFD, 2012, 7.3. nodaļa.

26 – Skat. spriedumu lietā *Ampliscientifica* (minēts iepriekš, 19. un 20. punkts).

27 – Atskaitēšanas sistēmas kopsavilkumam skat. 2012. gada 6. septembra spriedumu lietā C-324/11 *Tóth* (25. punkts un tajā minētā judikatūra).

28 – Skat. Komisijas paziņojumu Padomei un Eiropas Parlamentam par Padomes Direktivas 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.

29 – Skat. spriedumu lietā *Polysar* (minēts iepriekš, 15.–17. punkts).

30 – Skat. 2004. gada 29. aprīļa spriedumu lietā C-77/01 *EDM* (*Recueil*, I-4295. lpp., 49. punkts) un 2008. gada 13. marta spriedumu lietā C-437/06 *Securenta* (Krājums, I-1597. lpp., 26. punkts). “No iesniedzējtiesas sniegtajam norādēm izriet, ka *Securenta* veic trīs veidu darbības, proti, i) darbību, kam nav saimnieciska rakstura un kas neietilpst Sestās direktivas piemērošanas jomā, ii) saimniecisku darbību, kura tādējādi ietilpst šīs direktivas piemērošanas jomā, bet ir atbrīvota no PVN, un iii) ar nodokli apliekamu saimniecisku darbību. Līdz ar to šajā kontekstā rodas jautājums, vai un attiecīgā gadījumā kādā mērā šādam nodokļu maksātājam ir tiesības atskaitēt PVN, kas iepriekš samaksāts saistībā ar izdevumiem, kuri nevar tikt attiecināti uz konkrētu veiktā darbību”.