



Judikatūras krājums

ĢENERĀLADVOKĀTA NĪLO JĒSKINENA [*NILLO JÄÄSKINEN*] SECINĀJUMI,
sniegti 2012. gada 27. novembrī¹

Lieta C-85/11

**Eiropas Komisija
pret**

Īriju

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), Īrija 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 pienākumus².

2. Vienlaicīgi ar šo tiesvedību Komisija uzsāka pārkāpumu procedūru pret Zviedrijas Karalisti par PVN direktīvas 11. panta neievērošanu, 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 kalnrūpniecību, lauksaimniecisku darbību un brīvo profesiju darbību, uzskata par “saimniecisku darbību”. Materiāla vai nemateriāla īpašuma izmantošana ar nolūku gūt no tā ilglaicīgus ienākumus jo īpaši ir uzskatāma par saimniecisku darbību.”

¹ — Oriģinālvaloda – angļu.

² — OV L 347, 1. lpp. Līdzīgas pārkāpuma procedūras Komisija ir ierosinājusi pret Čehijas Republiku, Dānijas Karalisti, Somijas Republiku, Nīderlandes Karalisti un Lielbritānijas un Ziemeļīrijas Apvienoto Karalisti. Skat. lietu C-109/11 Komisija/Čehijas 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 ģenerāldvokāta secinājumus tikai šajā lietā un lietā C-480/10 Komisija/Zviedrija, kurā es savus secinājumus sniegšu vienlaicīgi ar šiem secinājumiem.

4. PVN direktīvas 11. pantā ir paredzēti šādi noteikumi saistībā ar vairāk nekā vienas personas uzskatīšanu par vienu vienību nodokļa administrēšanas 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 finansiālām, saimnieciskām un organizatoriskām saitēm.

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

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 paredzēts³:

“(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 finansiālām, ekonomiskām un organizatoriskām saiknēm, un šķiet, ka efektīvas un faktiskas nodokļu administrācijas (tajā skaitā iekasēšanas) mērķiem tas ir nepieciešami un atbilstoši, tad šī 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 šī likuma noteikumu ievērošanu 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 šī likuma un noteikumu (tostarp noteikumu par nodokļu maksāšanu), kas ir piemērojami visām šīm personām, ievērošanu un pakļautu 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:

[..].”

3 — Pēc būtības identiski noteikumi pirms tam bija iekļauti 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.

III – Pirmstiesas procedūra un tiesvedība Tiesā

6. 2008. gada 18. septembrī Komisija nosūtīja Īrijai brīdinājuma vēstuli, kurā tā norādīja, ka atsevišķi Īrijas 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. Īrijas valsts iestādes atbildēja ar 2009. gada 27. janvāra vēstuli, norādot, ka, topāt, Īrijas tiesību akti atbilst PVN direktīvai.

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

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

10. Īrija lūdz Tiesu noraidīt prasību kā nepieņemamu, jo prasības pieteikuma priekšmets pārsniedz to, kas ir norādīts administratīvās procedūras laikā formulētajā Komisijas sūdzībā. Pakārtoti Īrija lūdz prasību noraidīt kā nepamatotu.

IV – Prasības pieņemamība

11. Īrija uzskata, ka formālā atzišana, kādu Komisija lūdz sniegt Tiesai, būtiski atšķiras no sākotnējās sūdzības, kas tika vērsta pret Īriju brīdinājuma vēstulē. Īrija uzskata, ka Komisijas sākotnējā sūdzībā 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. Īrija arī norāda, ka uz šo sūdzību tā sniedza atbildi savā atbildē uz brīdinājuma vēstuli un ka Komisijas sūdzība bija tikpat ierobežota tās argumentētajā atzinumā. Tomēr tiesvedībā Tiesā Komisija apgalvo, ka Īrija pārkāpjot PVN direktīvas 9. un 11. pantu, “ļaujot personām, kas nav nodokļu maksātāji, būt par PVN maksātāju grupas dalībniekiem”.

12. Īrija iebilst, ka, ja Komisijas apgalvojumi būtu pareizi, Īrijai 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. Īrija uzskata, ka tas nozīmē, ka Komisijas apgalvojumi ir plašāki par tiem, kas tika izvirzīti administratīvajā posmā, un Īrijai šī posma laikā netika sniegtas iespējas komentēt par plašākās sūdzības sekām, kuras Īrijas gadījumā nav mazsvarīgas.

13. Saskaņā ar pastāvīgu Tiesas judikatūru prasības pieteikuma pamatā ir jābūt tiem pašiem iemesliem un pamatiem kā argumentētajā atzinumā⁴. Ciktāl prasība nav minēta argumentētajā atzinumā, to nevar atzīt par pieņemamu tiesvedībā Tiesā.

14. Tomēr, kā Tiesa norādīja lietā Komisija/Portugāle, šī prasība nevar būt tik plaša, lai katrā gadījumā pieprasītu pilnīgu sakritību starp iebildumu formulējumu argumentētajā atzinumā un prasījumos prasības pieteikumā, ja strīda priekšmets, kāds tas ir noteikts argumentētajā atzinumā, nav ticis paplašināts vai grozīts⁵.

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).

15. Šīs pārkāpuma procedūras galvenokārt ir saistītas ar PVN direktīvas 11. panta interpretāciju. 11. panta pirmajā daļā dalībvalstīm ir paredzēta iespēja atsevišķas personas uzskatīt par vienu nodokļu maksātāju. Saskaņā ar 11. panta otro daļu dalībvalsts, kura īsteno 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 izsmeļoši nosacījumi tam, lai atsevišķas personas varētu uzskatīt par vienu nodokļu maksātāju, un šis jautājums ir pārkāpumu procedūras pamatā.

17. Šajā lietā pārformulēšana, iesniedzot sūdzību, nepaplašināja, negrozīja vai pat neierobežoja procesa priekšmetu, kāds tas bija norādīts argumentētajā atzinumā. Tas nav ietekmējis Īrijas 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 argumentētajā 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 Īriju īsumā var aprakstīt šādi.

21. Komisija uzskata, ka, lai gan PVN direktīvas 11. pantā blakus vārdam “personas” nav atrodamī 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 jēdziens “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 – vienkāršot [nodokļu] administrēšanu un apkarot ļaunprātīgu izmantošanu. Vienkāršošana 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, vienkāršošanas mērķis nevar attaisnot personu, kas nav nodokļu maksātāji, iekļaušanu PVN maksātāju grupā. Saistībā ar ļaunprātīgu izmantošanu Sestās PVN direktīvas priekšlikuma paskaidrojuma rakstā ir minēts tikai mērķis novērst to, ka uzņēmēji izmanto nodokļu sliekšņus, sadalot vienu uzņēmējdarbību uz vairākām atsevišķām personām. Šķiet, ka Komisija uzskata, ka tas izslēdz jebkādu personu, kas nav nodokļu maksātāji, lomu. Komisija tomēr arī uzskata, ka 11. pantu nevar izmantot kā instrumentu, lai novērstu nodokļu nemaksāšanu vai izvairīšanos no nodokļu maksāšanas⁶, piemēram, atļaujot kontrolāciju sabiedrībām, kas nav nodokļu maksātāji saskaņā ar 9. pantu, tikt iekļautām PVN maksātāju grupā atbilstoši 11. pantam.

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.

23. Turklāt Komisija apgalvo, ka tās sūdzību, lai arī netieši, tomēr apstiprina Tiesas judikatūra, galvenokārt spriedums lietā *Ampliscientifica*. Šajā lietā Tiesa nosprieda, ka PVN maksātāju grupas sistēmas īstenošanas rezultāts ir tāds, ka “nodokļa maksātājus atsevišķās sabiedrībās, kuri cits ar citu saistīti finansiālām, saimnieciskām un organizatoriskām saitēm, PVN vajadzībām ir iespējams uzskatīt ne vairs par atsevišķiem nodokļa maksātājiem, bet gan par vienu nodokļa maksātāju”⁷. Komisija uzskata, ka šī rindkopa kopā ar ģenerāldokāta van Gervena [*Van Gerven*] secinājumiem lietā *Polysar*⁸ atspoguļo domu, ka tikai nodokļu maksātāji var būt “viena nodokļu maksātāja” dalībnieki.

24. Īrija savukārt uzskata, ka PVN direktīvas 11. pants ir jāinterpretē gramatiski un likumdevējs jēdzienu “personas” apzināti ir izmantojis bez apzīmētāja “nodokļu maksātājs”. Ja likumdevēja nolūks būtu bijis atsaukties uz nodokļu maksātājiem 11. pantā, tas šos vārdus būtu pievienojis pārstrādātajā PVN direktīvā.

25. Īrija uzskata, ka “grupas” jēdziens, uz kuru pamatojas Komisija, ir tikai aprakstošs un tas nav izmantots pašā PVN direktīvā. Tādējādi to nevar izmantot par pamatu PVN direktīvas 11. panta interpretācijai. Turklāt, lai gan teorētiski ir iespējams, ka PVN maksātāju grupā ietilpst tikai personas, kas nav nodokļu maksātāji, tas ir ļoti mazticams, turklāt to skaidri aizliedz Īrijas tiesību akti⁹.

26. Īrija uzskata, ka ar piebildi PVN direktīvas 11. panta otrajā daļā tiesību normas mērķis ir paplašināts tādējādi, lai dalībvalstis varētu veikt pasākumus saistībā ar PVN maksātāju grupām, apkarotu ļaunprātīgu izmantošanu, vienkāršotu PVN administrēšanu un novērstu nodokļu nemaksāšanu vai izvairīšanos no nodokļu maksāšanas¹⁰. Īrija apgalvo, ka, atļaujot personām, kas nav nodokļu maksātāji, īpaši kontrolāciju sabiedrībām¹¹, kļūt par PVN maksātāju grupas dalībniekiem, var tikt veicināta nodokļu nemaksāšanas un/vai izvairīšanās no nodokļu maksāšanas novēršana. Īrija uzskata, ka šādas priekšrocības ietver iespēju noteikt solidāru atbildību kontrolāciju sabiedrībai, ja grupas tirdzniecības dalībniekiem rodas grūtības nomaksāt aprēķināto PVN.

27. Visbeidzot Īrija apstrīd Komisijas norādītās judikatūras atbilstību. Jautājumu par to, vai par PVN maksātāju grupas locekļiem var kļūt tikai nodokļu maksātāji, Tiesa lietā *Ampliscientifica* neaplūkoja. Saistībā ar ģenerāldokāta *Van Gerven* secinājumiem lietā *Polysar* Īrija piebilst, ka Tiesa nolēma nesekot ģenerāldokāta secinājumiem ne šajā lietā, ne tās vēlākajos spriedumos lietā *Wellcome Trust*¹² vai lietā *Harnas* un *Helm*¹³.

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

8 — 1991. gada 20. jūnija spriedums lietā C-60/90 (*Recueil*, I-3111. lpp.). Ģenerāldokāts *Van Gerven* savu secinājumu 9. punktā secināja, ka “rodas jautājums, vai šī 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 nekāda veida “saimnieciskās darbības” direktīvas 4. panta izpratnē. Manuprāt, uz šo jautājumu ir jāatbild noliedzoši”.

9 — Īrija atsauca 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 — Īrija arī noraida argumentu, ka pasākumi, kuru pamatā ir 11. pants, ir jāveic, pamatojoties uz PVN direktīvas 395. pantu.

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

12 — 1996. gada 20. jūnija spriedums lietā C-155/94 (*Recueil*, I-3013. lpp.). Lietā *Wellcome Trust* aplūkots 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 lietā C-80/95 (*Recueil*, I-745. lpp.). Lietā *Harnas* un *Helm* attiecās uz jautājumu, vai Sestās direktīvas 4. panta 2. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka obligāciju iegūšana un turēšana – darbības, kas neveicina nekāda veida uzņēmējdarbību, – pati par sevi, kā arī no tā izrietošā peļņas gūšana nav jāuzskata par saimnieciskām darbībām, kas attiecīgajai personai piešķirtu nodokļu maksātāja statusu.

VI – Analīze

28. Vispirms ir vērts 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 mērķi¹⁴. Vispirms es aplūkošu 11. panta formulējumu, ņemot vērā tā likumdošanas vēsturi, pēc tam izvērtēšu tā saturu un mērķus.

A – Likumdošanas vēsture un formulējums

29. 1967. gadā ar Otrā PVN direktīvu ES tiesībās tika ieviesta PVN maksātāju grupēšana. Otrās PVN direktīvas¹⁵ A pielikuma 2. punkts ļāva dalībvalstīm atsevišķas neatkarīgas personas, kas izpilda šajā pantā paredzētos nosacījumus, uzskatīt par vienu nodokļu maksātāju. Vēlāk šī iespēja tika regulēta ar Sesto PVN direktīvu¹⁶ un vēl vēlāk – ar pašreizējo PVN direktīvu. Tomēr [ši 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 savstarpēji saistītas ar finansiālām, saimnieciskām vai organizatoriskām attiecībām, uzskatīt nevis par atsevišķiem nodokļu maksātājiem, bet gan par vienu nodokļu maksātāju”. Atsauksnās uz vārdu “atsevišķi” nozīmēja, ka dalībvalstis varēja izvēlēties, vai nodokļu maksātājus uzskatīt par atsevišķiem vai par vienu nodokļu maksātāju. Šāda pati izpratne bija redzama Otrās PVN direktīvas franču un vācu valodas versijās.

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

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

33. Šķiet, ka 11. panta formulējums pārstrādātajā PVN direktīvā lielākajā daļā valodu redakciju ir vienāds, izņemot angļu valodu¹⁸. Angļu valodas versijā pirms vārda “persona” ir pievienots vārds “katra” (“any”), ar ko, kā to uzskata Īrijas, Somijas un Apvienotās Karalistes valdības, vienkārši tiek uzsvērts, ka “personai”, kas pieder pie PVN maksātāju grupas, noteikti nav jābūt nodokļu maksātājam.

34. Ņemot vērā šo likumdošanas vēsturi, manuprāt, ir grūti piekrist Komisijas argumentiem. Kā norādīja Īrija, 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 maksātāju grupēšanā.

14 — Skat. 2009. gada 29. oktobra spriedumu 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).

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 - Kopēja 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 nodokļu maksātājiem var uzlikt personas, kuras reģistrētas šīs valsts teritorijā un kuras, juridiski būdamas patstāvīgas, ir cieši saistītas cita ar citu finansiālām, saimnieciskām un organizatoriskām saitēm”.

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 formulējumus, lai gan tas principā neradīs vajadzību veikt būtiskas maiņas pastāvošajos tiesību aktos. Taču pārstrādāšana ir neizbēgami saistīta ar nedaudziem būtiskiem grozījumiem, kurus tomēr vajadzētu izdarīt. Ja šādi grozījumi ir veikti, tie ir precīzi atspoguļoti noteikumos par šīs direktīvas transponēšanu un stāšanos spēkā.”

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 maksātāju grupas vai nepieder. Tas nozīmē, ka Komisijas hipotētiskajām bažām par to, ka PVN maksātāju grupā varētu ietilpt arī tikai personas, kas nav nodokļu maksātājas, nav nozīmes.

36. Tādējādi PVN direktīvas 11. pants ļauj dalībvalstīm uzskatīt par “vienu nodokļu maksātāju” jebkuras juridiski patstāvīgas personas, kuras ir reģistrētas šajā dalībvalstī, ar nosacījumu, ka tās ir cieši saistītas cita ar citu finansiālām, saimnieciskām un organizatoriskām saitēm. Šis secinājums atbilst tiesiskās noteiktības principam, kuram ir īpaši būtiska nozīme nodokļu lietās, kurās ne tikai nodokļu maksātājiem un nodokļu iestādēm, bet arī dalībvalstīm ir jāpaļaujas uz attiecīgā Eiropas Savienības tiesiskā regulējuma skaidru un precīzu formulējumu¹⁹. Tādējādi es ierosinu Komisijas prasību noraidīt.

B – PVN maksātāju grupēšanas noteikumu mērķi un konteksts

37. Ja Tiesa piekristu iepriekš minētajai analīzei, kuras pamatā ir 11. panta formulējums, tad Tiesai nav noteikti nepieciešams apsvērt tā kontekstu un mērķus²⁰. Tomēr es šo jautājumu aplūkošu gadījumam, ja Tiesa nepiekrīt maniem secinājumiem saistībā ar 11. panta formulējumu.

38. Sestās PVN direktīvas paskaidrojuma rakstā ir norādīts, ka “[..], lai vienkāršotu administrēšanu vai apkarotu ļaunprātīgu izmantošanu (piemēram, viena tirgus dalībnieka sadalīšanu starp vairākiem nodokļu maksātājiem, lai katrs varētu izmantot īpašu shēmu), dalībvalstīm nebūs pienākuma uzskatīt par nodokļu maksātājiem [personas], kuru “patstāvība” ir tikai juridiski tehniska īpatnība”²¹. No noteikumu, ar kuriem ir ieviestas PVN maksātāju grupas, likumdošanas vēstures citi mērķi neizriet. Komisija uzskata, ka šie mērķi neļauj PVN maksātāju grupās iekļaut personas, kas nav nodokļu maksātāji.

39. Lai saprastu PVN grupēšanas iemeslus plašākā PVN sistēmas kontekstā, jāņem vērā ietekme, kādu PVN maksātāju grupas rada attiecībā uz nodokļu neitralitāti. Tas ietver praktisko seku, kas rodas, reģistrējot PVN grupu, ņemšanu vērā. Tam ir būtiska nozīme, jo šīs sekas var tikpat labi radīt motivāciju tirgus dalībniekiem tikt iekļautiem PVN maksātāju grupā, ar nosacījumu, ka viņiem šajā saistībā ir izveles iespējas atbilstoši piemērojamiem valsts tiesību aktiem²².

C – PVN maksātāju grupēšanas iespēja PVN režīma plašākā kontekstā

40. PVN maksātāju grupas izveides rezultātā tiek radīts viens nodokļu maksātājs PVN izpratnē, kas visos aspektos ir pielīdzināms nodokļu maksātājam, kurš sastāv tikai no vienas vienības. Lai gan tai ir speciālas shēmas raksturs, ar PVN maksātāju grupā netiek ieviesti ierobežojumi, nedz paplašinātas nodokļu maksātāja PVN direktīvas 9. pantā noteiktās tiesības.

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, īpaši 51. punkts). Skat. arī manu secinājumu šajā lietā 52. punktu.

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

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

41. PVN sistēma ir visvienkāršākā un neitrālākā, ja ir izpildīti divi nosacījumi: ja nodokli uzliek cik iespējams vispārīgi un ja tā piemērošanas joma aptver visas ražošanas, izplatīšanas un pakalpojumu sniegšanas stadijas²³. PVN režīma gala iznākumam vajadzētu būt neitrālai konkurencei, lai dalībvalstī līdzīgām precēm un pakalpojumiem būtu viens un tas pats nodoklis neatkarīgi no ražošanas un izplatīšanas ķēžu garuma²⁴. Tās optimālas darbības gadījumā šai tā sauktajai neitrālajai nodokļu uzlikšanai nevajadzētu ietekmēt ne konkurenci, ne lēmumus, kurus tirgus dalībnieki pieņem, organizējot savu darbību, piemēram, juridisko formu vai organizatorisko struktūru²⁵.

42. Ar PVN maksātāju grupas izveidi rodas PVN maksātāju grupas nodokļu maksāšanas pienākums un tiek izbeigts atsevišķs nodokļu maksāšanas pienākums tiem grupas dalībniekiem, kuri bija nodokļu maksātāji PVN izpratnē pirms pievienošanās grupai²⁶. PVN piemērošana grupas darījumiem – gan tiem, kas tiek veikti attiecībā uz vienībām ārpus grupas, gan tiem, kurus veic šīs vienības ārpus grupas, – ir pielīdzināma PVN piemērošanai vienam nodokļu maksātājam, kurš darbojas atsevišķi. Darījumi starp atsevišķiem grupas dalībniekiem, kas tādējādi notiek grupas ietvaros, tiek uzskatīti par tādiem, kurus īsteno pati grupa. Attiecīgi PVN maksātāju iekšējie darījumi PVN izpratnē nepastāv.

43. Ja PVN maksātāju grupa darbojas atbilstoši PVN režīma noteikumiem, personu, kuras piedalās PVN maksātāju grupā, tiesības atskaitīt PVN par pirkumiem nepaplašinās²⁷. Šīs tiesības joprojām ir piemērojamas tikai piegādēm, kas tiek veiktas PVN maksātāju grupas īstenotām darbībām, kuras ir apliekamas ar PVN. PVN maksātāju grupas dalībniekiem nav arī tiesību atskaitīt PVN par piegādēm, kas veiktas darbībām, kuras ir atbrīvotas no PVN.

D – PVN maksātāju grupēšanas noteikumu mērķis

44. Ņemot vērā PVN maksātāju grupēšanas mērķi un kontekstu, kurus es izklāstīju iepriekš, es nevaru piekrist Komisijas argumentam, ka personas, kas nav nodokļu maksātāji, no tās būtu jāizslēdz. Šādu secinājumu es esmu izdarījis šādu apsvērumu dēļ.

45. PVN maksātāju grupēšana nerada ekonomiskas priekšrocības gadījumā, ja pirkums tiek veikts ar PVN apliekamām darbībām, jo pircējam ir tiesības atskaitīt PVN priekšnodokli. Šādā situācijā principā nav nozīmes tam, vai pirkums ir veikts PVN maksātāju grupas ietvaros bez PVN priekšnodokļa vai ar PVN priekšnodokli ārpus PVN maksātāju grupas. Tomēr, tā kā PVN maksātāju grupas iekšējie darījumi PVN mērķiem netiek ņemti vērā, PVN maksātāju grupēšana var radīt naudas plūsmas priekšrocības tirgus dalībniekiem saistībā ar darbībām, kas ir apliekamas ar PVN.

46. Atsevišķās situācijās PVN maksātāju grupas locekļi var gūt ekonomiskas priekšrocības no dalības grupā²⁸. Manuprāt, šīs ir tikai nenovēršamas sekas, kas izriet no dalībvalsts pamata nodokļu politikas izvēles atļaut PVN maksātāju grupēšanu.

47. 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 viņš veic pirkumu no cita grupas dalībnieka, PVN nav jāpiemēro.

23 — Skat. PVN direktīvas preambulas piekto apsvērumu.

24 — Skat. PVN direktīvas 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 *Ampliscentifica* (minēts iepriekš, 19. un 20. punkts).

27 — Atskaitīšanas 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 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.

48. Ja tirgus dalībniekam nav tiesību atskaitīt par pirkumu piemērotā 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 drīzāk izveido tās bankas darbībām nepieciešamos IT pakalpojumus savā iekšienē, nevis pērk tos no trešās personas. Tomēr, ja ir pieejama PVN maksātāju grupēšanas iespēja, tā var sniegt savus IT pakalpojumus grupai piederošai filiālei, izmantojot ārpalpojumus, un joprojām saņemt tās pašas priekšrocības.

49. Tādējādi PVN maksāšanas pienākums var radīt un rada ietekmi uz uzņēmējdarbības struktūru un darbību. Bet PVN maksātāju grupēšana ļauj dalībvalstīm samazināt PVN ietekmi uz veidu, kā tirgus dalībnieki paši organizējas. Tā to var darīt, samazinot atšķirības izmaksās starp pakalpojuma izveidi uzņēmuma iekšienē un tā pirkšanu no atkarīga piegādātāja ar atsevišķu tiesībsubjektību. Tādējādi PVN maksātāju grupēšana atbalsta nodokļu neitralitāti, ļaujot izveidot atbilstošas uzņēmējdarbības struktūras bez negatīvām sekām saistībā ar PVN maksāšanu. Turklāt iespēja iekļaut personas, kas nav nodokļu maksātāji, PVN maksātāju grupā, korporatīvas struktūras, kurās ir šādas personas, rada tādu pašu situāciju, kādā atrodas citas korporatīvās struktūras. Piemēru var atrast tādās sabiedrību grupās, kurās kontrolāciju sabiedrībai ir vairākuma kontrolācijas visas citas grupas sabiedrībās.

50. Atgādinu, ka nodokļu maksātāja statusu PVN mērķiem nosaka darbība, nevis juridiskā forma. PVN maksātāju grupas locekļu darbības ir jāpēta, lai noteiktu PVN maksātāju grupēšanas praktisko ietekmi nodokļu neitralitātes izpratnē.

51. Piemēram, juridiski neatkarīgas kontrolāciju sabiedrības darbību raksturs principā nav atkarīgs no tā, vai tā pieder PVN maksātāju grupai vai nepieder²⁹. Tomēr kontrolāciju sabiedrība, kas pieder PVN maksātāju grupai, var iegādāties ar nodokli apliekamas preces un pakalpojumus 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 vienību, 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 jomas³⁰. 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 iekļautas 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 iekļautas PVN maksātāju grupās saskaņā ar PVN direktīvas 11. pantu.

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 sniegtajām norādēm izriet, ka *Securenta* veic trīs veidu darbības, proti, i) darbību, kam nav saimnieciska rakstura un kas neietilpst Sestās direktīvas piemērošanas jomā, ii) saimniecisku darbību, kura tādējādi ietilpst šīs direktīvas 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 atskaitīt PVN, kas iepriekš samaksāts saistībā ar izdevumiem, kuri nevar tikt attiecināti uz konkrētu vēlāk veiktu darbību".

VII – Secinājums

55. Šo iemeslu dēļ es ierosinu Tiesai atzīt, ka Īrija, atļaujot 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.