

Downloaded via the EU tax law app / web

TIESAS SPRIEDUMS (virspal?ta)

2013. gada 9. apr?l? (*)

Valsts pien?kumu neizpilde – Nodok?i – Direkt?va/2006/112/EK – 9. un 11. pants – Valsts tiesiskais regul?jums, atbilstoši kuram personas, kuras nav nodok?a maks?t?ji, var tikt iek?autas t?du personu grup?, kuras tiek uzskat?tas par vienu PVN maks?t?ju

Lieta C-85/11

par pras?bu sakar? ar valsts pien?kumu neizpildi atbilstoši LESD 258. pantam, ko 2011. gada 24. febru?r? c?la

Eiropas Komisija, ko p?rst?v *R. Lyal*, p?rst?vis, kas nor?d?ja adresi Luksemburg?,

pras?t?ja,

pret

?riju, ko p?rst?v *D. O'Hagan*, p?rst?vis, kam pal?dz *G. Clohessy, SC*, un *N. Travers, BL*, kas nor?d?ja adresi Luksemburg?,

atbild?t?ja,

ko atbalsta

?ehijas Republika, ko p?rst?v *M. Smolek* un *T. Müller*, p?rst?vji,

D?nijas Karaliste, ko s?kotn?ji p?rst?v?ja *C. Vang*, p?c tam – *V. Pasternak Jørgensen*, p?rst?vji, kas nor?d?ja adresi Luksemburg?,

Somijas Republika, ko p?rst?v *H. Leppo* un *S. Hartikainen*, p?rst?vji,

Lielbrit?nijas un Zieme??rijas Apvienot? Karaliste, ko p?rst?v *H. Walker*, p?rst?ve, kurai pal?dz *M. Hall, barrister*,

personas, kas iest?juš?s liet?.

TIESA (virspal?ta)

š?d? sast?v?: priekšs?d?t?js *V. Skouris* [*V. Skouris*], priekšs?d?t?ja vietnieks *K. L?nartss* [*K. Lenaerts*], pal?tu priekšs?d?t?ji *A. Tizzano* [*A. Tizzano*], *J. Malenovskis* [*J. Malenovský*], *M. Bergere* [*M. Berger*] un *E. Jaraš?ns* [*E. Jaraši?nas*] (referents), tiesneši *E. Juh?ss* [*E. Juhász*], *Ž. K. Bonišo* [*J.-C. Bonichof*], *M. Safjans* [*M. Safjan*], *D. Šv?bi* [*D. Šváby*] un *A. Prehala* [*A. Prechal*],

?ener?ladvok?ts *N. J?skinens* [*N. Jääskinen*],

sekret?re *L. Hj?leta* [*L. Hewlett*], galven? administratore,

?emot v?r? rakstveida procesu un 2012. gada 5. septembra tiesas s?di,

noklausījūsies ģenerālvokļa secinājums 2012. gada 27. novembra tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Ar savu prasības pieteikumu Eiropas Komisija lūdz Tiesu atzīt, ka, pieļaujot, ka personas, kas nav nodokļa maksātāji, ir grupas, kas uzskatāma par vienu pievienotās vērtības nodokļa maksātāju (turpmāk tekstā attiecīgi – “PVN grupa” un “PVN”), biedri, ņemot vērā, ka izpildījusi tai Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV L 347, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “PVN direktīva”) 9. un 11. pantā paredzētos pienākumus.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

2 PVN direktīvas III sadaļā, kuras nosaukums ir “Nodokļa maksātāji”, ir ietverti šīs direktīvas 9.–13. pants.

3 Atbilstoši minētās direktīvas 9. pantam:

“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 tās ilglaicīgus ienākumus jo īpaši ir uzskatāma par saimniecisku darbību.

2. Papildus 1. punktā minētajām personām par nodokļa maksātāju uzskata jebkuru personu, kura neregulāri piegādā jaunu transportlīdzekli, ko pārdevējs, pircējs vai cita persona pārdevēja vai pircēja vārdā nosūta vai transportē pircējam uz galamērķi ārpus kēdas dalībvalsts teritorijas, bet Kopienas teritorijā.”

4 Šīs pašas direktīvas 10. pantā ir precizēts, ka nosacījums, ka saimniecisku darbību veic patstāvīgi, atbrīvo no PVN nodarbinātās un citas personas, ciktāl tās ar darba devēju saista darba līgums vai jebkādas citas juridiskas saites, kas rada darba devēja un darba ņēmēja tiesiskās attiecības saistībā ar darba apstākļiem, atalgojumu un darba devēja atbildību.

5 PVN direktīvas 11. pantā ir noteikts, ka:

“Apspriedusies ar padomdevēju komiteju [PVN] jautājumos [..], 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 finanšiāli, saimnieciski un organizatoriski saistīti.”

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

6 Minētās direktīvas 12. pantā ir noteikts, ka dalībvalstis par nodokļa maksātāju var uzskatīt jebkuru personu, kura neregulāri veic kādu darījumu, kas attiecas uz šīs direktīvas 9. panta 1.

punkta otrajā daļā minētajām darbībām, it īpaši tās vai apbēves zemes piegādi.

7 PVN direktīvas 13. pantā ir noteikts, ka reģionāls un vietējs pavaldes iestādes, kā arī citus publisko tiesību subjektus attiecībā uz darbībām vai darījumiem, kuros tās iesaistās kā valsts iestādes, principā neuzskata par nodokļa maksātājiem.

Ķrijas tiesības

8 2010. gada Pievienotās vērtības nodokļa konsolidētā likuma (*Value-Added Tax Consolidation Act 2010*) 15. pantā, ar ko būtībā tikušas pārēmtas 1972. gada Pievienotās vērtības nodokļa likuma (*Value Added Tax Act 1972*) 8. panta 8. punkta ar grozījumiem normas, ir noteikts:

“(1) Ievērojot 2. punkta noteikumus, gadījumā, ja nodokļu administrācija uzskata, ka divas vai vairākas personas, kuras pastāvīgi uzturas valstī un no kurām vismaz viena ir nodokļa maksātājs, ir cieši saistītas ar finansiāli, ekonomiskām un organizatoriskām saiknām un šādi, ka efektīvas un faktiskas nodokļu administrācijas (tajā skaitā iekasēšanas) mērķiem tas ir nepieciešami un atbilstoši, minētā nodokļu administrācija, šā likuma mērķiem un pamatojoties uz šo personu vērdē iesniegtu iesniegumu vai citādi:

(a) par to rakstiski paziņojot katrai no šīm personām [...], var tās uzskatīt par vienu nodokļa maksātāju [...]; personas, kurām ir nosūtīts šāds paziņojums, ir uzskatāmas par piederīgām [PVN grupai] tik ilgi, cik ilgi viņām ir piemērojams šis apakšpunkts, bet katram no [PVN grupas] locekļiem ir piemērojams 65. pants, un

(i) vienai no šīm personām, kuru nodokļu administrācija attiecīgi par to informē, ir jābūt atbildīgai par šā likuma noteikumu ieviešanu attiecībā uz [PVN] grupu, un

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

kā arī

(b) katrā persona [PVN] grupā jānosaka par solidāri atbildīgu par šā likuma un noteikumu (tostarp noteikumu par nodokļa maksāšanu), kas ir piemērojami visām šīm personām, ieviešanu un pakāutu saskaņā ar šo likumu noteiktām sankcijām, kādas tām tiktu piemērotas, ja katrai no šīm personām būtu jāsamaksā nodokļu administrācijai viss aprēķinātais nodoklis, izņemot šīs nodaļas noteikumus, attiecībā uz katru no šīm personām.”

Pirmstiesas procedūra un tiesvedība Tiesā

9 2008. gada 23. septembrī Komisija Ķrijai nosūtīja brīdinājuma vēstuli, kurā vērsa šīs dalībvalsts uzmanību uz to, ka PVN direktīvas 9. un 11. pantam, iespējams, neatbilst spēkā esošā grozītā 1972. gada Likuma par pievienotās vērtības nodokli 8. panta 8. punkts, atbilstoši kuram personas, kuras nav nodokļa maksātāji, kā tas tagad paredzēts 2010. gada Pievienotās vērtības nodokļa konsolidētā likuma 15. pantā, var būt PVN grupas biedri. Atbilstoši EKL 226. pantam tā lūdz šai dalībvalstij iesniegt savus apsvērumus.

10 2009. gada 23. janvārī atbildes vēstulē Ķrijas iestādes norādīja, ka attiecīgās valsts tiesiskā regulējuma normas ir saderīgas ar PVN direktīvu.

11 T? k? Komisija ar šo atbildi nebija apmierin?ta, t? 2009. gada 23. novembr? izdeva argument?tu atzinumu, uz kuru ?rija atbild?ja 2010. gada 27. janv?r?, nor?dot, ka t? uztur savu atbild? uz br?din?juma v?stuli pausto nost?ju.

12 Š?dos apst?k?os Komisija nol?ma celt šo pras?bu.

13 Ar Tiesas priekšs?d?t?ja 2011. gada 4. j?lija un 27. septembra r?kojumiem ?ehijas Republikai, D?nijas Karalistei un Somijas Republikai, no vienas puses, k? ar? Lielbrit?nijas un Zieme??rijas Apvienotajai Karalistei, no otras puses, tika ?auts iest?ties liet? ?rijas pras?jumu atbalstam.

14 Ar 2012. gada 27. janv?ra v?stuli ?rija, pamatojoties uz Eiropas Savien?bas Tiesas stat?tu 16. panta 3. punktu, iesniedza pieteikumu par š?s lietas izlemšanu virspal?t?.

Par pras?bu

Par pie?emam?bu

Lietas dal?bnie?u argumenti

15 ?rija pamat? l?dz pras?bu noraid?t k? nepie?emamu. T? šaj? zi?? nor?da, ka pras?bas priekšmets ir plaš?ks nek? Komisijas administrat?v?s proced?ras ietvaros formul?tie iebildumi. Proti, kaut gan br?din?juma v?stul? un argument?taj? atzinum? Komisija tai p?rmeta, ka t? pie?auj, ka personas, kuras nav nodok?a maks?t?ji, var pievienoties PVN grupai, tagad t? p?rmet, ka t? pie?auj š?d?m person?m b?t par š?das grupas biedriem, kas noz?m?, ka ir j?reglament? un j?kontrol? ne vien jau past?vošu, apstiprin?tu PVN grupu sast?vs, bet j?veic ar? past?v?ga šo grupu kontrole, lai tiktu nodrošin?ts, ka to biedri, ja to darb?bas ir tikušas p?rbaud?tas atseviš?i, var?tu ar? turpm?k individu?li tikt uzskat?ti par nodok?a maks?t?jiem.

16 Komisija replik? iebilst pret š?du nepie?emam?bas pamatu, apgalvojot, ka t? vienm?r ir nor?d?jusi, ka PVN direkt?vas 11. pant? lietotais j?dziens "personas" attiecas tikai uz nodok?a maks?t?jiem, no k? t?d?j?di izriet, ka personas, kas nav nodok?a maks?t?ji, nevar b?t PVN grupas biedri. Turkl?t, ja Tiesa uzskat?tu, ka Komisija ir paplašin?jusi tiesved?bas priekšmetu, t? uzskata, ka nepie?emam?ba var?tu b?t tikai da??ja.

Tiesas v?rt?jums

17 Atbilstoši past?v?gajai judikat?rai pras?bas, kura celta atbilstoši LESD 258. pantam, priekšmets ir ierobežots ar šaj? ties?bu norm? paredz?to pirmstiesas proced?ru. T?d?j?di pras?ba ir j?pamato ar tiem pašiem argumentiem un pamatiem, k?di tie ir argument?taj? atzinum?. Tom?r š? pras?ba nevar b?t tik plaša, lai jebkur? gad?jum? piepras?tu piln?gu sakrit?bu starp iebildumu formul?jumu argument?t? atzinuma rezolut?vaj? da?? un pras?jumos pras?bas pieteikum?, ja str?da priekšmets, k?ds tas ir noteikts argument?taj? atzinum?, nav ticis paplašin?ts vai groz?ts (it ?paši skat. 2002. gada 11. j?lija spriedumu liet? C-139/00 Komisija/Sp?nija, *Recueil*, I-6407. lpp., 18. un 19. punkts, k? ar? 2010. gada 18. novembra spriedumu liet? C-458/08 Komisija/Portug?le, Kr?jums, I-11599. lpp., 43. un 44. punkts).

18 Kaut ar? Komisija šaj? gad?jum? pras?bas rezolut?vaj? da?? ir lietojusi fr?zi "to be members of a VAT group" (b?t PVN grupas biedriem), bet argument?taj? atzinum? paustaj? iebildum? t? ir izmantojusi fr?zi "to join a VAT group" (pievienoties PVN grupai), tas nek?di negroza p?d?j? min?taj? dokument? formul?to str?da priekšmetu. Proti, atš?ir?ba šaj?s fr?z?s nek?di neietekm? apgalvot?s pien?kumu neizpildes saturu, kurš, k? nor?d?ts gan pras?b?, gan argument?taj? atzinum?, ir konstat?jams fakt?, ka ar ?rijas tiesisko regul?jumu, ar ko tiek

transponēta PVN direktīva, tiek pieņemta, ka personas, kuras nav nodokļa maksātāji, var ietilpt PVN grupā, un tas, prasītājs prasa, ir pretrunā minētās direktīvas 9. un 11. pantam.

19 Tādēļ ir jāizvirzīta iebilde par nepieņemamību ir jānoraida.

Par lietas būtību

Lietas dalībnieču argumenti

20 Savas prasības atbalstam Komisija norāda, ka PVN direktīvas 11. pants ir interpretējams tādi, ka personas, kuras nav PVN maksātāji, nevar ietilpt PVN grupā.

21 Tā faktiski uzskata, ka PVN direktīvas 11. pants sniedz iespēju vairāku personu kopumu uzskatīt par vienu nodokļa maksātāju, ar nosacījumu, ka katra no šīm personām ir PVN maksātāja. Šis pants esot izstrādāts no vispārīgā noteikuma, ka PVN regulājošās tiesību normas ir jāpiemēro katram nodokļa maksātājam kā atsevišķai vienībai. Tādēļ tas ir jāinterpretē šauri. Protams, kaut arī šajā pantā ir atsauce uz "personām", tomēr fakts, ka PVN grupā ietilpstošās personas ir uzskatāmas par "vienu" nodokļa maksātāju, nozīmē, ka katram šīs grupas biedram ir jābūt individuālam nodokļa maksātājam. Tāpat arī "grupas" koncepts nozīmē, ka saistībā ar kopājo PVN sistēmā attiecīgajām personām ir jāietilpst vienā un tajā pašā kategorijā.

22 Turklāt Komisija norāda, ka, ja jādziens "personas" būtu attiecināms uz ikvienu personu bez ierobežojumiem, PVN grupā varētu ietilpt tikai personas, kas nav nodokļa maksātāji, un tas būtu pretrunā kopājo PVN sistēmai.

23 Šāda PVN direktīvas 11. panta interpretācija būtu arī atbilstoša tās mērķim, kurš, kā izriet no priekšlikuma Padomes 1977. gada 17. maija Sestajai direktīvai 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopājo pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp.; turpmāk tekstā – "Sestā direktīva"), paskaidrojuma raksta, pirmkārt, ir jāaut vienkārtot administratīvo procedūru nodokļa maksātāju un nodokļu iestāžu interesēs un, otrkārt, izvairīties no jāunprātīgās izmantošanas, novārtot, ka personas, kuras faktiski nav neatkarīgās komerciālās vienības, tiktu uzskatītas par atsevišķiem nodokļa maksātājiem. Tātad, PVN grupā iekāujot personas, kas nav nodokļa maksātāji, netiktu nedz vienkārtota administratīvā procedūra, nedz arī novārstā jāunprātīgā izmantošana.

24 Nedz PVN direktīvas 11. pants, nedz šīs direktīvas sagatavošanas dokumentos nav norāžu, kas liecinātu, ka šīs normas mērķis būtu mainīt "nodokļa maksātāja" jēdzienu un personu, kas ir nodokļa maksātāji, tiesības un pienākumus attiecināt arī uz citām personām. Komisija uzskata, ka tā tas notiktu, ja personas, kas nav nodokļa maksātāji, varētu ietilpt PVN grupā, jo, tā kā šādas grupas ietvaros veiktās iegādes PVN aspekts ir uzskatāmas par neesošām, tas jāautu, pirmkārt, piegādāt preces vai sniegt pakalpojumus personām, kuras nav nodokļa maksātāji, rēķinā neiekāujot PVN, un, otrkārt, attiecīgā grupa varētu atgūt priekšnodokļa samaksāto PVN par šādām personām veiktajām piegādēm; tā rezultātā rastos PVN neto zaudējumi, un tas būtu pretrunā kopājo PVN sistēmai.

25 Tādēļ Komisija uzskata, ka PVN direktīvas 11. pants nav jāinterpretē burtiski, bet gan jāskata kopā ar, pirmkārt, tā tiešo kontekstu, proti, PVN direktīvas III sadaļu un jāpaši tās 9. pantu, kurā "nodokļa maksātājs" ir definēts kā jebkura persona, kas veic saimniecisku darbību, un, otrkārt, vispārīgāk – minētās direktīvas sistēmā.

26 Kaut arī Tiesai vēl nav bijusi iespēja lemt par šajā lietā izvirzīto jāutājumu, netiešs Komisijas nostājas apstiprinājums esot rodams 2008. gada 22. maija sprieduma lietā C-162/07 *Ampliscientifica* un *Amplifin* (Krājums, I-4019. lpp.) 19. punktā, kā arī jāenerģadvokāta Van

Gervena [*Van Gerven*] secinājums lietot C-60/90 *Polysar Investments Netherlands*, kurā spriedums pasludināts 1991. gada 20. jūnijā (*Recueil*, I-3111. lpp.).

27 Apstrīdādama visus šos argumentus, ņirija uzskata, ka Komisijas veiktā PVN direktīvas 11. panta interpretācija neatbilst tās burtiskajai jēgai. Vērdā “persons” (personas), nevis termina “taxable persons” (nodokļa maksātāji) lietojums angļu valodas redakcijā norāda, ka tās uzskata, uz apzinātu Savienības likumdevēja izvēli. Argumentatīvajā atzinumā izklāstītā versija, ka termins “taxable” nav lietots, lai izvairītos no atkarītošanās, ņemot vērā, ka, pieņemot šo direktīvu, tās angļu valodas redakcijā starp frāzi “single taxable person” un vārdu “persons” ir ticis iestarpināts vārds “any”, neesot ticama.

28 PVN direktīvas 11. panta mērķis esot ņaut dalībvalstīm par vienu nodokļa maksātāju uzskatīt vairākas personas, ja vien ir izpildīti zināmi minimālie priekšnosacījumi; tam esot nepieciešams dalībvalstu veikts vērtējums. Viens nodokļa maksātājs PVN regulējotā tiesību normu piemērošanas aspektā pastāvot tikai tad, ja tas veic saimniecisku darbību, kā tas noteikts šīs direktīvas 9. pantā, kurā sniegta nodokļa maksātāja definīcija. Pretēji Komisijas apgalvotajam PVN direktīvas 11. panta 3. III sadaļas ietvaros nekādi neesot uzskatāms par atkarīgu no šīs definīcijas. Turklāt “grupas” koncepts nevarot būt pamats minētā 11. panta interpretācijai, jo tas nav minēts tās tekstā un šajā normā minētās personas neveido grupu, bet gan PVN iekasēšanas nolūkos vairs nav uzskatāmas par atsevišķām vienībām un kāst par vienu nodokļa maksātāju.

29 Kaut arī PVN grupā var ietilpt viena vai vairākas personas, kas nav nodokļa maksātāji, tas, kā uzskata ņirija, nenozīmē, ka dalībvalsts par vienu nodokļa maksātāju varētu uzskatīt grupu, kurā ietilpst viengādā personas, jo tam nebūtu nekādas jēgas un tas būtu pretrunā ņrijas tiesību aktiem.

30 ņirija iebilst pret Komisijas apgalvojumu, ka Komisijas veiktā PVN direktīvas 11. panta interpretācija atbilst šā panta mērķiem. Tā norāda, ka, kaut arī šo mērķu starpā ietilpst administratīvās procedūras vienkāršošana un ņaunprātīgās izmantošanas apkarošana, tie tomēr, kā tas secināms no tās otrās daļas, nav viengādā šā panta mērķi. Katrā ziņā tās mērķi neāuj noteikt, kā būtu jāinterpretē jēdziens “personas”. Pretēji Komisijas paustajai nostājai personu, kuras nav nodokļa maksātāji, iekasēšana PVN grupā zināmos apstākļos būtu ne vien atbilstoša administratīvās procedūras vienkāršošanas un ņaunprātīgās izmantošanas novēršanas mērķiem, bet arī nepieciešama to sasniegšanai.

31 Attiecībā uz Komisijas argumentu, ka “nodokļa maksātāja” jēdziens nedrīkst tikt paplašināts, ņirija norāda, ka tas nav pamatots, jo kā personas, kura nav nodokļa maksātājs, iekasēšana PVN grupā, tās arī nodokļa maksātāja, kurš neveic ar nodokli apliekamas darbības, ietilpināšana šajā grupā nemainot šā jēdziena tvērumu. Kaut arī ar PVN direktīvas 11. pantu zināmos apstākļos var tikt paplašināts PVN grupas biedra tiesību un pienākumu loks, tas faktiski arī esot šīs normas mērķis, proti, viens nodokļa režīms visām atzītām PVN grupā ietilpstošām personām. Turklāt PVN direktīvas 11. panta otrajā daļā dalībvalstīm esot paredzēta iespēja veikt pasākumus, lai novērstu nodokļa nemaksāšanu vai izvairīšanos no nodokļa, ko varētu izdarīt PVN grupa.

32 ņirija piebilst, ka, kolādz PVN grupa ir tikusi apstiprināta, vienība, kura nav nodokļa maksātājs, šajā grupā tiek iekasēta saistībā ar PVN, tomēr juridiski paliekot neatkarīgai jebkādā citā aspektā. Tā norāda, ka, protams, gadījumā, kad šā vienība saņem preces vai pakalpojumus no kāda cita šīs grupas biedra, PVN netiek iekasēts, tomēr tās ar saimniecisko darbību nesaistītās aktivitātes tiks ņemtas vērā, kad būs jānosaka minētās grupas tiesības uz atskaitēšanu – tātpat kā tad, kad uzņēmums ir izveidots kā viena juridiskā persona. Tās uzskata, ka, neāujot personai, kas nav nodokļa maksātājs, piemēram, holdinga sabiedrībai, kāst par PVN

grupas biedru, tiktu liegta tiesības uz atskaitēšanu atkarībā no tā, kā vienība ir veidota sabiedrību tiesību aspektā.

33 Visbeidzot ņemot vērā, ka Tiesas judikatūra, pretēji Komisijas apgalvotajam, nav rodams nekāds atbalsts tās izklāstajai PVN direktivas 11. panta interpretācijai.

34 Gluži tāpat kā ņemot vērā, ka Ēhijas Republika, Dānijas Karaliste, Somijas Republika un Apvienotā Karaliste uzskata, ka nedz PVN direktivas 11. panta teksts un mērķi, nedz kopējā PVN sistēma, nedz arī Tiesas judikatūra neapstiprina Komisijas nostāju.

Tiesas vērtējums

35 Vispirms ir jāatgādina, ka, lai noteiktu Savienības tiesību normas piemērošanas jomu, ir jāņem vērā gan tās formulējums, gan konteksts, gan arī tās mērķi (2009. gada 29. oktobra spriedums lietā C-174/08 *NCC Construction Danmark*, Krājums, I-10567. lpp., 23. punkts un tajā minētā judikatūra).

36 Šajā gadījumā no PVN direktivas 11. panta pirmās daļas teksta izriet, ka atbilstoši tam dalībvalstīm ir jāauts vairākas personas uzskatīt par vienu nodokļa maksātāju, ja tās veic uzņēmējdarbību attiecīgās dalībvalsts teritorijā un, kaut arī juridiski patstāvīgas, tās ir cieši saistītas cita ar citu finansiāli, saimnieciski un organizatoriski. Atbilstoši šī panta tekstam tās piemērošanai nav nepieciešama citu nosacījumu izpilde, nedz it īpaši tas, ka minētajām personām katrai atsevišķi ir jābūt nodokļa maksātāja statusam atbilstoši PVN direktivas 9. panta 1. punktam. Lietojot vārdu "personas", nevis "nodokļa maksātāji", tajā nav nošķirtas personas, kas ir nodokļa maksātāji, un personas, kas nav nodokļa maksātāji.

37 Jānorāda, ka PVN direktivas 11. panta pamatā ir Sestās direktivas 4. panta 4. punkta otrā daļa. Kaut arī ar Padomes 1967. gada 11. aprīļa Otrās direktivas 67/228/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopējās pievienotās vērtības nodokļu sistēmas struktūra un piemērošanas kārtība (OV 1967, L 71, 1303. lpp.) A pielikuma 2. punktu, ar ko Savienības tiesību akti tika ieviests PVN grupas jēdziens, dalībvalstīm tādās personas, kuras organiski savstarpēji saistītas ar finansiāli, saimnieciski vai organizatoriski saiknām, tika atļauts "uzskatīt nevis par atsevišķiem nodokļa maksātājiem, bet gan par vienu nodokļa maksātāju", frāze "par atsevišķiem nodokļa maksātājiem" minētajā Sestās direktivas 4. panta 4. punkta otrajā daļā vairs netika lietota.

38 Turklāt, tā kā Sestās direktivas 4. panta 4. punkta otrās daļas formulējums līdzīgā redakcijā tika pārņemts lielākajā daļā PVN direktivas 11. panta valodu redakciju, šī panta angļu valodas redakcijā tika pievienots vārds "any" ("visas"), kā rezultātā atbilstošā šīs normas frāze ir šāda: "each Member State may regard as a single taxable person any persons established in the territory of that Member State" (katra dalībvalsts par vienu nodokļa maksātāju var uzskatīt personas, kuras veic uzņēmējdarbību attiecīgās dalībvalsts teritorijā [vārds "any" minētās normas latviešu valodas redakcijā nav atveidots]).

39 No šiem secīgajiem redakcionālajiem labojumiem neizriet, ka Savienības likumdevējam, pieņemot Sesto direktīvu un pēc tam – PVN direktīvu, būtu bijis nodoms izslēgt iespēju personas, kas nav nodokļa maksātāji, iekļaut PVN grupā un vārdu "persona" lietot frāzes "nodokļa maksātāji" vietā, lai izvairītos no atkārtotības. Apstāklis, ka citās PVN direktivas normās, kuras neietilpst "nodokļa maksātāja" jēdzienam vērtējā III sadaļā, ir lietots vārds "personas", lai apzīmētu nodokļa maksātājus, nav pamats citādam secinājumam, jo šis vārds atšķirībā no PVN direktivas 11. panta tiek lietots citā kontekstā.

40 Vēl ir jānorāda, ka pretēji Komisijas apgalvotajam no frāzes "par vienu nodokļa maksātāju"

nav secināms, ka PVN direktīvas 11. pantā būs paredzēta iespēja vienīgi vairākus nodokļa maksātājus uzskatīt par vienu vienību, jo šī frāze attiecas nevis uz šo panta piemērošanas nosacījumu, bet gan šo panta rezultātu – vairāku personu uzskatīšanu par vienu nodokļa maksātāju. Vēl jo vairāk, minētā panta formulējuma pamatojumu nerod nedz Komisijas arguments, ka tas ir izņēmums no vispārīgā noteikuma, ka katrs nodokļa maksātājs ir uzskatāms par atsevišķu vienību, kā rezultātā šis pants būs jāinterpretē šauri, nedz arī arguments, ka grupējuma koncepts nozīmē, ka tajā ietilpst dažādas personas un jāietilpst arī vienā kategorijā, jo “grupējuma” jēdziena šajā pantā nav.

41 Tādējādi no PVN direktīvas 11. panta teksta neizriet, ka personas, kas nav nodokļa maksātāji, nedrīkst ietilpt PVN grupā.

42 Tomēr Komisija apgalvo, ka tai PVN direktīvas 11. pants ir jāinterpretē, ne vien ņemot vērā tā tekstu, bet arī tā kontekstu, mērķus, kā arī Tiesas judikatūru. Tādēļ ir jāpārbauda, vai argumenti, ko Komisija ir izvirzījusi šīs pozīcijas atbalstam, pierāda, ka minētais 11. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka personas, kuras nav nodokļa maksātāji, nevar tikt iekļautas PVN grupā.

43 Pirmkārt, ir jānorāda, ka Tiesas judikatūra, uz kuru Komisija atsaucas saistībā ar šo jautājumu, šajā lietā lietderīgi nav piemērojama, jo minētais jautājums iepriekš minētajos spriedumos lietā *Polysar Investments Netherlands*, kā arī lietā *Amplificientifica* un *Amplifin* netiek aplūkots.

44 Otrkārt, runājot par PVN direktīvas 11. panta kontekstu, ir jāatzīmē, ka tās 9. panta 1. punkts ir ietverta vispārīgā jēdziena “nodokļa maksātājs” definīcija. Šo panta 2. punktu, kā arī minētās direktīvas 10., 12. un 13. pantā ir sniegti šī jēdziena precizējumi, vai nu tajā ietverot vai ņemot vērā dalībvalstīs tajā iekļautas personas, kuras neatbilst šai vispārīgajai definīcijai, kā, piemēram, personas, kuras neregulāri veic noteiktus darījumus, vai arī no tā izslēdzot citas personas, kā, piemēram, darba ņēmējus vai pašvaldības. Tādējādi no PVN direktīvas III sadaļas sistēmas nevar tikt secināts, ka minētajai vispārīgajai definīcijai neatbilstošā persona noteikti ir izslēdzama no šīs direktīvas 11. panta paredzēto personu loka.

45 Attiecībā uz saikni starp PVN direktīvas 9. panta 1. punktu un 11. pantu šīs direktīvas III sadaļas ietvaros ir jāatzīmē, ka, lasot šos pantus kopsakarā, nav iespējams secināt – kā to izdarījis Komisija – ka minētajā 11. panta paredzētajām personām katrā atsevišķi ir jāatbilst minētās direktīvas 9. panta 1. punkta sniegtajai vispārīgajai nodokļa maksātāja definīcijai. Patiesībā, salīdzinot šīs divas normas, nav izslēgtas – kā uzskata Komisija un personas, kas iestājušās lietā –, ka šīm personām, skatot tās visas kopā un kā tādā, kas ir cieši savstarpīgi saistītas finansiāli, ekonomiski un organizatoriski saistītas, ir kolektīvi jāatbilst šai definīcijai.

46 Līdz ar to nav atbalstāmi Komisijas argumenti, ka, ņemot vērā PVN direktīvas 11. panta kontekstu, tas ir jāinterpretē tādējādi, ka personas, kas nav nodokļa maksātāji, nevar būt PVN grupas biedri.

47 Treškārt, attiecībā uz PVN direktīvas 11. panta mērķiem no priekšlikuma Sestajai direktīvai [COM(73) 950] paskaidrojuma raksta izriet, ka, piemērot tās 4. panta 4. punkta otro daļu, kuras vietā tagad stājas minētais 11. pants, Savienības likumdevējs, lai vienkāršotu administrāciju, kā arī apkarotu āunprātīgu izmantošanu, kā, piemēram, viena tirgus dalībnieka sadalīšanu starp vairākiem nodokļa maksātājiem, lai katrs varētu izmantot savu shēmu, ir vēlējies ņemt vērā dalībvalstīs neuzskatīt par nodokļa maksātājiem [personas], kuru “patstāvība” ir tikai juridiski tehniska pazīme.

48 Nešaubīgi, ka minētajiem mērķiem pretrunā būs dalībvalstīs pieņemta iespēja par vienu

nodokļa maksājumu uzskatīt personu grupu, kurā ietilpst viena vai vairākas personas, kurām pašām nav nodokļa maksājuma statusa. Tieši pretēji, nevar tikt izslēgtas – kā to norādījusi arī Komisija un personas, kas iestājusies lietā –, ka šādu personu esamība PVN grupā veicina administratīvās procedūras vienkāršošanu gan minētajai grupai, gan arī nodokļu iestādēm, kā arī ļauj izvairīties no ļaunprātīgas izmantošanas un minētā kļūtbūtne [šajā grupā] var būt arī vitāli svarīga šo mērķu sasniegšanai, ja vien tā veido ciešu saikni, kādai finansiālā, ekonomiskā un organizatoriskā aspektā ir jāpastāv šīs grupas biedru starpā, lai tos varētu uzskatīt par vienu nodokļa maksājumu.

49 Turklāt ir jānorāda, ka, pieņemot, ka šāda iespēja kā tāda varētu būt iemesls ļaunprātīgai izmantošanai, PVN direktīvas 11. panta otrā daļa ļauj dalībvalstīm veikt visus vajadzīgos pasākumus, lai nepieļautu nodokļu nemaksāšanu vai izvairīšanos no nodokļu maksāšanas.

50 Tādējādi Komisija nav pierādījusi, ka PVN direktīvas 11. panta mērķi liecina par tās interpretācijas pareizību, atbilstoši kurai personas, kuras nav nodokļa maksātāji, nevar ietilpt PVN grupā.

51 No visa iepriekš minētā izriet, ka Komisijas prasība ir jānoraida.

Par tiesāšanas izdevumiem

52 Atbilstoši Tiesas Reglamenta 138. panta 1. punktam lietas dalībniekam, kuram spriedums ir nelabvēlīgs, piespriež atlīdzināt tiesāšanas izdevumus, ja to ir prasījis lietas dalībnieks, kuram spriedums ir labvēlīgs. Tā kā Komisija ir prasījusi piespriezt Komisijai atlīdzināt tiesāšanas izdevumus un tā kā Komisijai spriedums ir nelabvēlīgs, jāpiespriež Komisijai atlīdzināt tiesāšanas izdevumus. Saskaņā ar šo paša reglamenta 140. panta 1. punktu, saskaņā ar kuru dalībvalstis, kas iestājusies tiesvedībā, sedz savus tiesāšanas izdevumus pašas, ir jānolemj, ka Čehijas Republika, Dānijas Karaliste, Somijas Republika un Apvienotā Karaliste sedz savus tiesāšanas izdevumus pašas.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (virspalāta) nospriež:

- 1) **prasību noraidīt;**
- 2) **Eiropas Komisija atlīdzina tiesāšanas izdevumus;**
- 3) **Čehijas Republika, Dānijas Karaliste, Somijas Republika, kā arī Lielbritānijas un Ziemeļārijas Apvienotā Karaliste sedz savus tiesāšanas izdevumus pašas.**

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – angļu.