



Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (virspalāta)

2013. gada 9. aprīlī *

Valsts pienākumu neizpilde — Nodokļi — Direktīva/2006/112/EK — 9. un 11. pants — Valsts tiesiskais regulējums, atbilstoši kuram personas, kuras nav nodokļa maksātāji, var tikt iekļautas tādu personu grupā, kuras tiek uzskatītas par vienu PVN maksātāju

Lieta C-85/11

par prasību sakarā ar valsts pienākumu neizpildi atbilstoši LESD 258. pantam, ko 2011. gada 24. februārī cēla

Eiropas Komisija, ko pārstāv *R. Lyal*, pārstāvis, kas norādīja adresi Luksemburgā,

prasītāja,

pret

Īriju, ko pārstāv *D. O'Hagan*, pārstāvis, kam palīdz *G. Clohessy, SC*, un *N. Travers, BL*, kas norādīja adresi Luksemburgā,

atbildētāja,

ko atbalsta

Čehijas Republika, ko pārstāv *M. Smolek* un *T. Müller*, pārstāvji,

Dānijas Karaliste, ko sākotnēji pārstāvēja *C. Vang*, pēc tam – *V. Pasternak Jørgensen*, pārstāvji, kas norādīja adresi Luksemburgā,

Somijas Republika, ko pārstāv *H. Leppo* un *S. Hartikainen*, pārstāvji,

Lielbritānijas un Ziemeļīrijas Apvienotā Karaliste, ko pārstāv *H. Walker*, pārstāve, kurai palīdz *M. Hall, barrister*,

personas, kas iestājušās lietā.

TIESA (virspalāta)

šādā sastāvā: priekšsēdētājs *V. Skouris* [*V. Skouris*], priekšsēdētāja vietnieks *K. Lēnartss* [*K. Lenaerts*], palātu priekšsēdētāji *A. Ticano* [*A. Tizzano*], *J. Malenovskis* [*J. Malenovský*], *M. Bergere* [*M. Berger*] un *E. Jarašūns* [*E. Jarašiūnas*] (referents), tiesneši *E. Juhāss* [*E. Juhász*], *Ž. K. Bonišo* [*J.-C. Bonichot*], *M. Safjans* [*M. Safjan*], *D. Švābi* [*D. Šváby*] un *A. Prehala* [*A. Prechal*],

* Tiesvedības valoda – angļu.

ģenerālvokāts N. Jēskinens [*N. Jääskinen*],

sekretāre L. Hjūleta [*L. Hewlett*], galvenā administratore,

nemot vērā rakstveida procesu un 2012. gada 5. septembra tiesas sēdi,

noklausījusies ģenerālvokāta secinājumus 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, Īrija nav 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 tā 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 kādas dalībvalsts teritorijas, bet Kopienas teritorijā.”
- 4 Šīs pašas direktīvas 10. pantā ir precizēts, ka nosacījums, ka saimniecisku darbību veic patstāvīgi, atbrīvo no PVN nodarbinātas 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 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.”

- 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 ēkas vai apbūves zemes piegādi.
- 7 PVN direktīvas 13. pantā ir noteikts, ka reģionālās un vietējās pārvaldes iestādes, kā arī citus publisko tiesību subjektus attiecībā uz darbībām vai darījumiem, kuros tās iesaistās kā valsts iestādes, principā neuzskata par nodokļa maksātājiem.

Īrijas tiesības

- 8 2010. gada Pievienotās vērtības nodokļa konsolidētā likuma (*Value-Added Tax Consolidation Act 2010*) 15. pantā, ar ko būtībā tikušas pārņemtas 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 finansiālām, ekonomiskām un organizatoriskām saiknēm un šķiet, ka efektīvas un faktiskas nodokļu administrācijas (tajā skaitā iekasēšanas) mērķiem tas ir nepieciešami un atbilstoši, minētā nodokļu administrācija, šī likuma mērķiem un pamatojoties uz šo personu vārdā 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 šī likuma noteikumu ievērošanu attiecībā uz [PVN] grupu, un
 - (ii) attiecīgi jānosaka visas šajā likumā noteiktās tiesības un pienākumi attiecībā uz [PVN] grupas darījumiem,

kā arī

- (b) katra persona [PVN] grupā jānosaka par solidāri atbildīgu par šī likuma un noteikumu (tostarp noteikumu par nodokļa 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 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 Īrijai 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 lūdza šai dalībvalstij iesniegt savus apsvērumus.

- 10 2009. gada 23. janvāra atbildes vēstulē Īrijas iestādes norādīja, ka attiecīgās valsts tiesiskā regulējuma normas ir saderīgas ar PVN direktīvu.
- 11 Tā kā Komisija ar šo atbildi nebija apmierināta, tā 2009. gada 23. novembrī izdeva argumentētu atzinumu, uz kuru Īrija atbildēja 2010. gada 27. janvārī, norādot, ka tā uztur savu atbildē uz brīdinājuma vēstuli pausto nostāju.
- 12 Šādos apstākļos Komisija nolēma celt šo prasību.
- 13 Ar Tiesas priekšsēdētāja 2011. gada 4. jūlija un 27. septembra rīkojumiem Čehijas Republikai, Dānijas Karalistei un Somijas Republikai, no vienas puses, kā arī Lielbritānijas un Ziemeļīrijas Apvienotajai Karalistei, no otras puses, tika ļauts iestāties lietā Īrijas prasījumu atbalstam.
- 14 Ar 2012. gada 27. janvāra vēstuli Īrija, pamatojoties uz Eiropas Savienības Tiesas statūtu 16. panta 3. punktu, iesniedza pieteikumu par šīs lietas izlemšanu virspalātā.

Par prasību

Par pieņemamību

Lietas dalībnieču argumenti

- 15 Īrija pamatā lūdz prasību noraidīt kā nepieņemamu. Tā šajā ziņā norāda, ka prasības priekšmets ir plašāks nekā Komisijas administratīvās procedūras ietvaros formulētie iebildumi. Proti, kaut gan brīdinājuma vēstulē un argumentētajā atzinumā Komisija tai pārmeta, ka tā pieļauj, ka personas, kuras nav nodokļa maksātāji, var pievienoties PVN grupai, tagad tā pārmet, ka tā pieļauj šādām personām būt par šādas grupas biedriem, kas nozīmē, ka ir jāreglamentē un jākontrolē ne vien jau pastāvošu, apstiprinātu PVN grupu sastāvs, bet jāveic arī pastāvīga šo grupu kontrole, lai tiktu nodrošināts, ka to biedri, ja to darbības ir tikušas pārbaudītas atsevišķi, varētu arī turpmāk individuāli tikt uzskatīti par nodokļa maksātājiem.
- 16 Komisija replikā iebilst pret šādu nepieņemamības pamatu, apgalvojot, ka tā vienmēr ir norādījusi, ka PVN direktīvas 11. pantā lietotais jēdziens “personas” attiecas tikai uz nodokļa maksātājiem, no kā tādējādi izriet, ka personas, kas nav nodokļa maksātāji, nevar būt PVN grupas biedri. Turklāt, ja Tiesa uzskatītu, ka Komisija ir paplašinājusi tiesvedības priekšmetu, tā uzskata, ka nepieņemamība varētu būt tikai daļēja.

Tiesas vērtējums

- 17 Atbilstoši pastāvīgajai judikatūrai prasības, kura celta atbilstoši LESD 258. pantam, priekšmets ir ierobežots ar šajā tiesību normā paredzēto pirmstiesas procedūru. Tādējādi prasība ir jāpamato ar tiem pašiem argumentiem un pamatiem, kādi tie ir argumentētajā atzinumā. Tomēr šī prasība nevar būt tik plaša, lai jebkurā gadījumā pieprasītu pilnīgu sakritību starp iebildumu formulējumu argumentētā atzinuma rezolutīvajā daļā un prasījumos prasības pieteikumā, ja strīda priekšmets, kāds tas ir noteikts argumentētajā atzinumā, nav ticis paplašināts vai grozīts (it īpaši skat. 2002. gada 11. jūlija spriedumu lietā C-139/00 Komisija/Spānija, *Recueil*, I-6407. lpp., 18. un 19. punkts, kā arī 2010. gada 18. novembra spriedumu lietā C-458/08 Komisija/Portugāle, Krājums, I-11599. lpp., 43. un 44. punkts).

- 18 Kaut arī Komisija šajā gadījumā prasības rezolutīvajā daļā ir lietojusi frāzi “to be members of a VAT group” (būt PVN grupas biedriem), bet argumentētajā atzinumā paustajā iebildumā tā ir izmantojusi frāzi “to join a VAT group” (pievienoties PVN grupai), tas nekādi negroza pēdējā minētajā dokumentā formulēto strīda priekšmetu. Proti, atšķirība šajās frāzēs nekādi neietekmē apgalvotās pienākumu neizpildes saturu, kurš, kā norādīts gan prasībā, gan argumentētajā atzinumā, ir konstatējams faktā, ka ar Īrijas tiesisko regulējumu, ar ko tiek transponēta PVN direktīva, tiek pieļauts, ka personas, kuras nav nodokļa maksātāji, var ietilpt PVN grupā, un tas, prasītājasprāt, ir pretrunā minētās direktīvas 9. un 11. pantam.
- 19 Tādēļ Īrijas izvirzītā iebilde par nepieņemamību ir jānoraida.

Par lietas būtību

Lietas dalībnieču argumenti

- 20 Savas prasības atbalstam Komisija norāda, ka PVN direktīvas 11. pants ir interpretējams tādējādi, 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 izņēmums no vispārīgā noteikuma, ka PVN regulējošās 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 nozīmējot, ka saistībā ar kopējo PVN sistēmu attiecīgajām personām ir jāietilpst vienā un tajā pašā kategorijā.
- 22 Turklāt Komisija norāda, ka, ja jēdziens “personas” būtu attiecināms uz ikvienu personu bez ierobežojumiem, PVN grupā varētu ietilpt tikai personas, kas nav nodokļa maksātāji, un tas būtu pretrunā kopējai 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 - Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “Sestā direktīva”), paskaidrojuma raksta, pirmkārt, ir ļaut vienkāršot administratīvo procedūru nodokļa maksātāju un nodokļu iestāžu interesēs un, otrkārt, izvairīties no ļaunprātīgas izmantošanas, novēršot, ka personas, kuras faktiski nav neatkarīgas komerciālas vienības, tiktu uzskatītas par atsevišķiem nodokļa maksātājiem. Tātad, PVN grupā iekļaujot personas, kas nav nodokļa maksātāji, netiktu nedz vienkāršota administratīvā procedūra, nedz arī novērsta ļaunprātīga izmantošana.
- 24 Nedz PVN direktīvas 11. pantā, 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 aspektā ir uzskatāmas par neesošām, tas ļautu, pirmkārt, piegādāt preces vai sniegt pakalpojumus personām, kuras nav nodokļa maksātāji, rēķinā neiekļaujot PVN, un, otrkārt, attiecīgā grupa varētu atgūt priekšnodokli samaksāto PVN par šādām personām veiktajām piegādēm; tā rezultātā rastos PVN neto zaudējumi, un tas būtu pretrunā kopējai 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 īpaši tās 9. pantu, kurā “nodokļa maksātājs” ir definēts kā jebkura persona, kas veic saimniecisku darbību, un, otrkārt, vispārīgāk – minētās direktīvas sistēmu.
- 26 Kaut arī Tiesai vēl nav bijusi iespēja lemt par šajā lietā izvirzīto jautājumu, 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 ģenerālvokāta Van Gervenā [*Van Gerven*] secinājumos lietā C-60/90 *Polysar Investments Netherlands*, kurā spriedums pasludināts 1991. gada 20. jūnijā (*Recueil*, I-3111. lpp.).
- 27 Apstrīdējama visus šos argumentus, Īrija uzskata, ka Komisijas veiktā PVN direktīvas 11. panta interpretācija neatbilst tā burtiskajai jēgai. Vārda “persons” (personas), nevis termina “taxable persons” (nodokļa maksātāji) lietojums angļu valodas redakcijā norādot, kā tā uzskata, uz apzinātu Savienības likumdevēja izvēli. Argumentētajā atzinumā izklāstītā versija, ka termins “taxable” nav lietots, lai izvairītos no atkārtošanās, 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 ļaut 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 regulējošo 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. pants tās III sadaļas ietvaros nekādi neesot uzskatāms par atkāpi no šīs definīcijas. Turklāt “grupas” koncepts nevarot būt pamats minētā 11. panta interpretācijai, jo tas nav minēts tā tekstā un šajā normā minētās personas neveido grupu, bet gan PVN iekasēšanas nolūkos vairs nav uzskatāmas par atsevišķām vienībām un kļūst par vienu nodokļa maksātāju.
- 29 Kaut arī PVN grupā var ietilpt viena vai vairākas personas, kas nav nodokļa maksātāji, tas, kā uzskata Īrija, nenozīmē, ka dalībvalsts par vienu nodokļa maksātāju varētu uzskatīt grupu, kurā ietilpst vienīgi šādas personas, jo tam nebūtu nekādas jēgas un tas būtu pretrunā Īrijas tiesību aktiem.
- 30 Īrija iebilst pret Komisijas apgalvojumu, ka Komisijas veiktā PVN direktīvas 11. panta interpretācija atbilst šī panta mērķiem. Tā norāda, ka, kaut arī šo mērķu starpā ietilpst administratīvās procedūras vienkāršošana un ļaunprātīgas izmantošanas apkarošana, tie tomēr, kā tas secināms no tā otrās daļas, nav vienīgie šī panta mērķi. Katrā ziņā tā mērķi neļauj noteikt, kā būtu jāinterpretē jēdziens “personas”. Pretēji Komisijas paustajai nostājai personu, kuras nav nodokļa maksātāji, iekļaušana PVN grupā zināmos apstākļos būtu ne vien atbilstoša administratīvās procedūras vienkāršošanas un ļaunprātīgas izmantošanas novēršanas mērķiem, bet arī nepieciešama to sasniegšanai.
- 31 Attiecībā uz Komisijas argumentu, ka “nodokļa maksātāja” jēdziens nedrīkst tikt paplašināts, Īrija norāda, ka tas nav pamatots, jo kā personas, kura nav nodokļa maksātājs, iekļaušana PVN grupā, tā arī nodokļa maksātāja, kurš neveic ar nodokli apliekamas darbības, ietilpināšana šajā grupā nemainot šī 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 atzītā 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 Īrija piebilst, ka, kolīdz PVN grupa ir tikusi apstiprināta, vienība, kura nav nodokļa maksātājs, šajā grupā tiek iekļauta saistībā ar PVN, tomēr juridiski paliekot neatkarīgai jebkādā citā aspektā. Tā norāda, ka, protams, gadījumā, kad šī 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 atskaitīšanu – tāpat kā tad, kad uzņēmums ir izveidots kā

viena juridiskā persona. Tā uzskata, ka, neļaujot personai, kas nav nodokļa maksātājs, piemēram, holdinga sabiedrībai, kļūt par PVN grupas biedru, tiktu liegtas tiesības uz atskaitīšanu atkarībā no tā, kā vienība ir veidota sabiedrību tiesību aspektā.

- 33 Visbeidzot Īrija norāda, ka Tiesas judikatūrā, pretēji Komisijas apgalvotajam, nav rodams nekāds atbalsts tās izklāstītajai PVN direktīvas 11. panta interpretācijai.
- 34 Gluži tāpat kā Īrija, arī Čehijas Republika, Dānijas Karaliste, Somijas Republika un Apvienotā Karaliste uzskata, ka nedz PVN direktīvas 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 direktīvas 11. panta pirmās daļas teksta izriet, ka atbilstoši tam dalībvalstīm ir ļauts 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 finansiālām, saimnieciskām un organizatoriskām saitēm. Atbilstoši šā panta tekstam tā piemērošanai nav nepieciešama citu nosacījumu izpilde, nedz it īpaši tas, ka minētajām personām katrai atsevišķi ir jābūt nodokļa maksātāja statusam atbilstoši PVN direktīvas 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 direktīvas 11. panta pamatā ir Sestās direktīvas 4. panta 4. punkta otrā daļa. Kaut arī ar Padomes 1967. gada 11. aprīļa Otrās direktīvas 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 tiesībās tika ieviests PVN grupas jēdziens, dalībvalstīm tādas personas, kuras organiski savstarpēji saistītas ar finansiālām, saimnieciskām vai organizatoriskām saiknēm, tika atļauts “uzskatīt nevis par atsevišķiem nodokļa maksātājiem, bet gan par vienu nodokļa maksātāju”, frāze “par atsevišķiem nodokļa maksātājiem” minētajā Sestās direktīvas 4. panta 4. punkta otrajā daļā vairs netika lietota.
- 38 Turklāt, tā kā Sestās direktīvas 4. panta 4. punkta otrās daļas formulējums līdzīgā redakcijā tika pārņemts lielākajā daļā PVN direktīvas 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 atkārtšanās. Apstākļi, ka citās PVN direktīvas normās, kuras neietilpst “nodokļa maksātāja” jēdzienam veltītajā III sadaļā, ir lietots vārds “personas”, lai apzīmētu nodokļa maksātājus, nav pamats citādam secinājumam, jo šis vārds atšķirībā no PVN direktīvas 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 būtu paredzēta iespēja vienīgi vairākus nodokļa maksātājus uzskatīt par vienu vienību, jo šī frāze attiecas nevis uz šī panta piemērošanas nosacījumu, bet gan šī panta rezultātu – vairāku personu uzskatīšanu par vienu nodokļa maksātāju. Vēl jo vairāk, minētā

panta formulējumā 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 būtu jāinterpretē šauri, nedz arī arguments, ka grupējuma koncepts nozīmē, ka tajā ietilpstošajām personām ir 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 *Ampliscientifica* un *Amplifin* netiek aplūkots.
- 44 Otrkārt, runājot par PVN direktīvas 11. panta kontekstu, ir jāatzīmē, ka tās 9. panta 1. punktā ir ietverta vispārīga jēdziena “nodokļa maksātājs” definīcija. Šī panta 2. punktā, kā arī minētās direktīvas 10., 12. un 13. pantā ir sniegti šī jēdziena precizējumi, vai nu tajā ietverot vai ļaujot dalībvalstīm tajā iekļaut 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 neatbilstoša persona noteikti ir izslēdzama no šīs direktīvas 11. pantā 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 izdarījusi Komisija – ka minētajā 11. pantā paredzētajām personām katrai atsevišķi ir jāatbilst minētās direktīvas 9. panta 1. punktā sniegtajai vispārīgajai nodokļa maksātāja definīcijai. Patiesībā, salīdzinot šīs divas normas, nav izslēgts – kā uzskata Īrija un personas, kas iestājušās lietā –, ka šīm personām, skatot tās visas kopā un kā tādas, kas ir cieši savstarpēji saistītas finansiālām, ekonomiskām un organizatoriskām saiknēm, ir kolektīvi jāatbilst šai definīcijai.
- 46 Līdz ar to nav atbalstāmi Komisijas argumenti, ka, ņemot vērā PVN direktīvas 11. panta kontekstu, tas ir interpretējams 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, pieņemot tās 4. panta 4. punkta otro daļu, kuras vietā tagad stāties minētais 11. pants, Savienības likumdevējs, lai vienkāršotu administrēšanu, kā arī apkarotu ļaunprātīgu izmantošanu, kā, piemēram, viena tirgus dalībnieka sadalīšanu starp vairākiem nodokļa maksātājiem, lai katrs varētu izmantot īpašu shēmu, ir vēlējis ļaut dalībvalstīm neuzskatīt par nodokļa maksātājiem [personas], kuru “patstāvība” ir tikai juridiski tehniska īpatnība.
- 48 Nešķiet, ka minētajiem mērķiem pretrunā būtu dalībvalstīm piešķirtā iespēja par vienu nodokļa maksātāju uzskatīt personu grupu, kurā ietilpst viena vai vairākas personas, kurām pašām nav nodokļa maksātāja statusa. Tieši pretēji, nevar tikt izslēgts – kā to norādījusi arī Īrija un personas, kas iestājušās 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 klātbūtne [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 maksātāju.

- 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 tādas 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 tiesāšanās izdevumiem

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

Ar šādu pamatojumu Tiesa (virspalāta) nospriež:

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

[Paraksti]