



Teismo praktikos rinkinys

GENERALINIO ADVOKATO
NIILO JÄÄSKINEN IŠVADA,
pateikta 2012 m. lapkričio 27 d.¹

Byla C-480/10

**Europos Komisija
prieš**

Švedijos Karalystę

„PVM — Direktyvos 2006/112/EB 11 straipsnis — Nacionalinės teisės aktai, pagal kuriuos PVM mokėtojų grupę gali registruoti tik finansinių ir draudimo paslaugų teikėjai — Suderinamumas su Europos Sąjungos PVM teise“

I – Įvadas

1. Šioje byloje Komisija prašo pripažinti, kad leidusi pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) mokėtojų grupes formuoti tik finansų ir draudimo sektoriuose, Švedija neįvykdė išipareigojimų pagal 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos Direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (toliau – PVM direktyva) 11 straipsnį².

2. PVM direktyvos 11 straipsnyje nustatytos taisyklės dėl kelių asmenų laikymo vienu subjektu mokesčių administravimo tikslais (dažnai vadinama „PVM mokėtojų grupavimu“). Panašus ieškinys dėl pažeidimo taip pat pateiktas prieš Suomijos Respubliką³.

II – Teisinis pagrindas

A – Europos Sąjungos teisė

3. PVM direktyvos 11 straipsnyje nustatytos tokios taisyklės dėl PVM mokėtojų grupių:

„Pasikonsultavusi su patariamuoju pridėtinės vertės mokesčio komitetu (toliau – PVM komitetas), kiekviena valstybė narė gali atskiru apmokestinamuoju asmeniu laikyti tos valstybės narės teritorijoje įsisteigusius asmenis, kurie, būdami teisiškai savarankiški, yra glaudžiai susiję finansiniais, ekonominiais ir organizaciniais ryšiais.

1 — Originalo kalba: anglų.

2 — OL L 347, p. 1.

3 — Byla *Komisija prieš Suomiją* (C-74/11). Šiandien taip pat pateiksiu išvadą byloje *Komisija prieš Airiją* (C-85/101), kurioje reikia išnagrinėti, ar valstybės narės turi teisę įtraukti neapmokestinamuosius asmenis į PVM mokėtojų grupę, ir šis klausimas ištis aktualus byloje *Komisija prieš Suomiją* (C-74/11). Komisija neapmokestinamųjų asmenų įtraukimą į PVM mokėtojų grupę taip pat ginčijo kitose bylose, būtent byloje *Komisija prieš Čekijos Respubliką* (C-109/11), byloje *Komisija prieš Daniją* (C-95/11), byloje *Komisija prieš Nyderlandus* (C-65/11), byloje *Komisija prieš Jungtinę Karalystę* (C-86/11). Tačiau Teisingumo Teismas paprašė generalinio advokato pateikti išvadą tik dėl šios bylos ir bylos *Komisija prieš Airiją* (C-85/11).

Valstybė narė, pasinaudodama pirmoje pastraipoje numatyta galimybe, gali patvirtinti visas priemones, kurių reikia siekiant užkirsti kelią mokesčio slėpimui ar vengimui pasinaudojant šia nuostata.“

B – *Nacionalinė teisė*

4. Įstatymo dėl PVM Nr. 1994:200 (*mervärdesskattelagen*, toliau – Švedijos PVM įstatymas) 6a skyriaus I straipsnyje nurodyta:

„Taikant šio įstatymo nuostatas, du ar daugiau ūkio subjektų šiame skyriuje nurodytomis aplinkybėmis gali būti laikomi vienu ūkio subjektu (PVM mokėtojų grupe) ir tos PVM mokėtojų grupės vykdoma veikla gali būti laikoma viena veikla.“

5. Švedijos PVM įstatymo 6a skyriaus 2 straipsnyje nurodyta:

„PVM mokėtojų grupę gali sudaryti tik:

- 1) mokesčių inspekcijos prižiūrimi ūkio subjektai, vykdančys veiklą, kuri neapmokestinama dėl to, kad pagal 3 skyriaus 9 arba 10 straipsnius su ta veikla susijusi apyvarta yra neapmokestinama; ir
- 2) ūkio subjektai, kurių pagrindinė paskirtis yra tiekti prekes ar teikti paslaugas šio straipsnio 1 punkte nurodytiems ūkio subjektams; arba
- 3) ūkio subjektai, kurie yra komisionieriai ir komitentai, susaistyti atstovavimo ryšiais, kaip antai minimais Įstatymo dėl pajamų mokesčio (1999:1229) 36 skyriuje.“

6. Pagal Švedijos PVM įstatymo 3 skyriaus 9 straipsnį bankinės ir finansinės paslaugos bei operacijos, kuriomis vykdoma prekyba vertybiniais popieriais ir akcijomis ar panašūs sandoriai, yra neapmokestinami.

7. To paties įstatymo 3 skyriaus 10 straipsniu neapmokestinamas ir draudimo bei perdraudimo paslaugų teikimas. Iš visų minėtų nuostatų galima iš esmės daryti išvadą, kad tik finansų ir draudimo sektoriaus ūkio subjektai gali sudaryti PVM mokėtojų grupę.

III – Ikiteisminė procedūra ir procesas Teisingumo Teisme

8. 2008 m. rugsėjo 23 d. Komisija Švedijos Karalystei nusiuntė oficialų pranešimą, kuriame tvirtino, kad Švedijos įstatymų nuostatos, pagal kurias PVM mokėtojų grupę gali sudaryti tik finansinių ir draudimo paslaugų teikėjai, yra nesuderinamos su PVM direktyvos 11 straipsniu.

9. 2008 m. lapkričio 19 d. Švedijos Karalystė laišku atsakė, kad, jos nuomone, Švedijos teisės aktai, kuriais reglamentuojamos PVM mokėtojų grupės, atitinka PVM direktyvos reikalavimus.

10. 2009 m. lapkričio 20 d. Komisija Švedijos Karalystei pateikė pagrįstą nuomonę, kurioje pakartojo savo ankstesnę poziciją. Švedijos Karalystė atsakė 2010 m. sausio 20 d. laišku, kuriame pareiškė, kad jos taikomas PVM direktyvos aiškinimas yra teisingas.

11. Nepatenkinta gautu atsakymu, 2010 m. spalio 1 d. Komisija pateikė nagrinėjamą ieškinį Teisingumo Teismui. Komisija prašo Teisingumo Teismo pripažinti, kad Švedijos Karalystė neįvykdė įsipareigojimų pagal PVM direktyvos 11 straipsnį, nes PVM mokėtojų grupes leido formuoti tik finansų ir draudimo paslaugų teikėjams.

12. Švedijos Karalystė prašo Teisingumo Teismo atmesti ieškinį kaip nepriimtina, nes pateikto prašymo dalykas yra platesnis, palyginti su Komisijos per administracinę procedūrą pateikto skundo formuluote. Priešingu atveju Švedijos Karalystė prašo atmesti ieškinį kaip nepagrįstą.

13. Suomijos Respublika ir Airija įstojo į bylą palaikyti Švedijos Respublikos reikalavimų. Šios valstybės narės ir Komisija dalyvavo 2012 m. rugsėjo 6 d. surengtame posėdyje.

IV – Dėl priimtimumo

14. Triplike Švedijos Karalystė tvirtina, kad Komisija nė viename administracinės procedūros etape nepaminėjo vienodo požiūrio principo pažeidimo. Skunde nurodytas tik mokesčio neutralumo principo pažeidimas. Vienodo požiūrio klausimas pirmą kartą iškeltas Teisingumo Teismui pateiktame ieškinyje dėl pažeidimo, taip neteisėtai išplečiant ir pakeičiant bylinėjimąsi.

15. Remiantis nusistovėjusia Teisingumo Teismo praktika, ieškinys turi remtis tomis pačiomis priežastimis ir pagrindais kaip ir pagrįsta nuomonė. Jei reikalavimas nebuvo paminėtas pagrįstoje nuomonėje, jis negali būti pripažintas priimtinu byloje Teisingumo Teisme⁴.

16. Tačiau, kaip Teisingumo Teismas pažymėjo Sprendime *Komisija prieš Portugaliją* (C-458/08), šis reikalavimas negali reikšti, kad kiekvienu atveju pagrįstos nuomonės rezoliucinėje dalyje nurodyti kaltinimai ir ieškinio reikalavimai privalo visiškai sutapti, su sąlyga, kad pagrįstoje nuomonėje apibrėžtas ginčo dalykas nebuvo išplėstas arba pakeistas⁵.

17. Teisingumo Teismo procedūros reglamento 38 straipsnio 1 dalies c punkte, skaitomame kartu su Teisingumo Teismo statuto 21 straipsniu, išdėstant priimtimumo sąlygas reikalaujama, kad ieškinyje dėl išipareigojimų nevykdymo būtų nurodytas ginčo dalykas ir *pagrindų, kuriais remiamasi, santrauka*⁶. Reikia pateikti bent jau *teisines* ir faktinės informacijos, kuria paremti skundai, santrauką⁷. Tinkama ikiteisminės procedūros eiga yra ne tik esminė Sutartimi reikalaujama suinteresuotos valstybės narės teisių apsaugos garantija, bet ir užtikrinimas, kad galimas teismo procesas turės aiškiai apibrėžtą ginčo dalyką⁸.

18. Mano nuomone, tais atvejais, kai pagrindas, pirmą kartą pateiktas per procesą Teisingumo Teisme, iš esmės skiriasi nuo ikiteisminėje procedūroje pateikto pagrindo, reikia daryti išvadą, kad Komisija išplėtė arba pakeitė bylos dalyką. Tokiomis aplinkybėmis negalima tvirtinti, kad Komisija tik smulkiau išdėsto savo argumentus, kurie bendrais bruožais jau buvo pateikti ankstesniame bylos etape⁹. Juk iš esmės pakeičiama visa bylinėjimosi struktūra.

19. Tačiau to negalima pasakyti apie vienodo požiūrio principą, nagrinėjant šį ieškinį dėl pažeidimo. Komisijos pateiktas kaltinimas per administracinę procedūrą ir procesą Teisingumo Teisme lieka nepakitęs: tai, kad PVM mokėtojų grupavimas pagal 11 straipsnį leidžiamas tik tam tikruose sektoriuose, bet draudžiamas visiems kitiems Švedijos ūkio subjektams, reiškia, kad panašios padėty vertinamos skirtingai.

4 — Žr. 2002 m. liepos 11 d. Sprendimo *Komisija prieš Ispaniją* (C-139/00, Rink. p. I-6407) 18 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką.

5 — 2010 m. lapkričio 18 d. sprendimo (Rink. p. I-11599) 44 punktas ir jame nurodyta teismo praktika. Taip pat žr. 2012 m. gegužės 10 d. Sprendimo *Komisija prieš Estiją* (C-39/10) 24–26 punktus.

6 — Atitinkama nuostata naujos redakcijos Procedūros reglamente, įsigaliojusiam 2012 m. lapkričio 1 d., yra 120 straipsnio c punktas (OL L 265, p. 1).

7 — 2005 m. birželio 16 d. Sprendimo *Komisija prieš Italiją* (C-456/03, Rink. p. I-5335) 23 punktas.

8 — Sprendimo *Komisija prieš Italiją* 37 punktas.

9 — Sprendimo *Komisija prieš Portugaliją* 47 punktas.

20. Kad suvoktume skirtumą tarp mokesčio neutralumo ir bendresnio vienodo požiūrio principo, reikia išsiaiškinti, ar ūkio subjektų, kurie tiesiogiai tarpusavyje nekonkuruoja, padėtys yra panašios. Taip yra dėl to, kad mokesčio neutralumas taikytinas tik konkurencijos aplinkybėmis. Vienodo požiūrio principo pažeidimo klausimas vis dėlto gali kilti, jei panašios padėtys vertinamos skirtingai¹⁰. Tačiau, mano nuomone, bet koks skirtumas tarp mokesčio neutralumo ir vienodo požiūrio tėra antros ar net trečios svarbos nagrinėjant šį ginčą.

21. Prie šios išvados priėjau atsižvelgęs į pagrindinį PVM direktyvos 11 straipsnio atliekamą vaidmenį sprendžiant, ar Švedija nepažeidė ES teisės, nes leido PVM mokėtojų grupes sudaryti tik finansų ir draudimo sektoriuose. Pagal nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką pirmiausia reikėtų išnagrinėti pažodinę 11 straipsnio reikšmę. Remtis jo kontekstu ir paskirtimi galima tik tuomet, kai atitinkami 11 straipsnio žodžiai aiškinami įvairiai¹¹. Tuomet mokesčio neutralumo ir vienodo požiūrio principai tampa svarbūs kaip argumentai, padedantys išsiaiškinti PVM direktyvos 11 straipsnį¹². Patys savaime jie neatlieka nuo 11 straipsnio nepriklausomo vaidmens, kaip Švedijos Karalystės prievolių elementai, kurie galėtų turėti poveikį šio ieškinio dėl pažeidimo priimtinumui.

22. Taigi tai, kad Komisijos pagrįstoje nuomonėje konkrečiai nesiremama vienodo požiūrio principu platesne prasme, nei reikalauja mokesčio neutralumas, nereiškia, kad Komisija pateikė naują reikalavimą, kurio Teisingumo Teismas negali nagrinėti.

V – Šalių argumentai

23. Komisija tvirtina, kad leidžiant PVM mokėtojų grupes formuoti tik finansinių ir draudimo paslaugų teikėjams pažeidžiamas PVM direktyvos 11 straipsnis, nes bet kokia valstybės narės nustatyta nacionalinė grupavimo sistema turi būti atvira visiems tos valstybės narės ūkio subjektams, kad ir kokia būtų jų veiklos sritis. Pasak Komisijos, tai paaiškėja iš 11 straipsnio formuluotės: „kiekviena valstybė narė gali atskiru apmokestinamuoju asmeniu laikyti tos valstybės narės teritorijoje įsisteigusius asmenis, kurie, būdami teisiškai savarankiški, yra glaudžiai susiję finansiniais, ekonominiais ir organizaciniais ryšiais“.

24. Šį išaiškinimą, Komisijos įsitikinimu, patvirtina ir PVM direktyvos 11 straipsnio paskirtis – leisti valstybėms narėms ūkio subjektus, kurie yra atskiri tik formaliai, laikyti vienu apmokestinamuoju asmeniu. 11 straipsniu supaprastinamas administravimas ir kovojama su piktnaudžiavimu. Komisijos nuomone, šie tikslai svarbūs visiems, o ne tik kažkurio sektoriaus ūkio subjektams.

25. Komisija taip pat tvirtina, kad atitinkami Švedijos įstatymai yra nesuderinami su vienodo požiūrio principu, nes panašios padėtys vertinamos skirtingai be jokio objektyvaus pagrindo¹³. Komisija taip pat teigia, kad mokesčių srityje vienodo požiūrio principo pažeidimas gali pasireikšti diskriminacija, turinčia poveikį prekybininkams, kurie nebūtinai konkuruoja tarpusavyje, bet vis dėlto jų padėtis yra panaši.

10 — Žr., pavyzdžiui, 2000 m. liepos 13 d. Sprendimą *Idéal tourisme* (C-36/99, Rink. p. I-6060). Išties dėl vienodo požiūrio principo pažeidimo galima ginčyti pačių PVM direktyvos nuostatų galiojimą. Žr. 2009 m. balandžio 23 d. Sprendimą *Puffer* (C-460/07, Rink. p. I-3251). Klausimą, ar valstybė narė pažeidė mokesčio neutralumo principą įgyvendindama PVM direktyvą, Teisingumo Teismas neseniai išnagrinėjo 2012 m. sausio 19 d. Nutartyje *Purple Parking Limited* (C-117/11).

11 — 2010 m. liepos 15 d. Sprendimo *Komisija prieš Jungtinę Karalystę* (C-582/08, Rink. p. I-7195), 51 punktą. Taip pat žr. mano išvados toje byloje 52 punktą.

12 — Žr., pavyzdžiui, 2006 m. sausio 12 d. Sprendimo *Turn-und Sportunion Waldburg* (C-246/04, Rink. p. I-589) 31 punktą; 2006 m. balandžio 27 d. Sprendimo *Solleveld* (C-443/04 ir C-444/04, Rink. I-3617) 36 punktą.

13 — Komisija remiasi 2008 m. balandžio 10 d. Sprendimo *Marks & Spencer* (C-309/06, Rink. p. I-2283) 49 ir 51 punktais.

26. Komisija tvirtina, kad taikant PVM direktyvos 11 straipsnį visų Švedijoje įsteigtų ūkio subjektų padėtis yra panaši, tačiau leidžiant sudaryti PVM mokėtojų grupes tik finansinių ir draudimo paslaugų teikėjams šiems ūkio subjektams sudaromos palankesnės sąlygos nei kitų sričių ūkio subjektams. Komisija mano, kad šis skirtingas požiūris nėra objektyviai pagrįstas.

27. Švedijos Karalystė tvirtina, kad Švedijos nuostata neprieštarauja PVM direktyvos 11 straipsnio formulavimui. Kadangi 11 straipsnio formulavimas nėra tikslus, valstybės narės gali pačios nuspręsti, kurie jos teritorijoje įsisteigę asmenys gali pasinaudoti galimybe sudaryti PVM mokėtojų grupes.

28. Švedijos Karalystė tvirtina, kad finansų sektoriuje PVM mokėtojų grupavimo įvedimas yra ypač tinkamas, nes šiame sektoriuje veikla dažnai paskirstoma tarp įvairių juridinių asmenų. Tai nulėmė norminiai reikalavimai. Be to, finansų sektoriuje jaučiama didelė konkurencija su kitose valstybėse narėse įsisteigusiais ūkio subjektais, kurie gal pasinaudoti PVM mokėtojų grupavimo sistema, todėl Švedijos finansų paslaugas teikiantys ūkio subjektai patektų į nepalankią padėtį, jei to padaryti negalėtų.

29. Be to, Švedijos Karalystė tvirtina, kad leidimu PVM mokėtojų grupes sudaryti tik finansų ir draudimo sektoriaus ūkio subjektams siekiama užkirsti kelią mokesčių vengimui, kuris atsiranda, pavyzdžiui, kai įmonių grupė apskaitos dokumentuose kaip vidaus sandorius nurodo sandorius, sudarytus tarp tos grupės narių ir grupei nepriklausančių įmonių.

30. Švedijos Karalystė laikosi nuomonės, kad Švedijos įstatymas dėl PVM mokėtojų grupavimo atitinka ir vienodo požiūrio principą, ir mokesčio neutralumo principą. Teisingumo Teismo praktikoje, susijusioje su vienodo požiūrio principu, nustatyti reikalavimai dėl konkurencijos neutralumo, ir Švedijos įstatymas dėl PVM mokėtojų grupių sudarymo atitinka šiuos reikalavimus, nes finansų sektoriaus ūkio subjektai iš esmės konkuruoja tik tarpusavyje. Švedijos įstatymas nėra nesuderinamas ir su vienodo požiūrio principu platesne prasme, nes finansų sektoriaus ūkio subjektų ir kitų sektorių ūkio subjektų padėtis nėra panaši. Taip yra dėl to, kad finansų sektoriaus ūkio subjektai reguliavimo tikslais dažnai padalijami į skirtingus juridinius asmenis.

31. Galiausiai Švedijos Karalystė tvirtina, kad aiškinant PVM direktyvos 11 straipsnį galima vadovautis PVM direktyvos nuostatomis, susijusiomis su neapmokestinimu ir sumažintais tarifais¹⁴. Kadangi pagal 11 straipsnį sandoriai PVM mokėtojų grupės viduje gali būti neapmokestinami PVM, taip nukrypstant nuo bendros PVM sistemos, jo taikymo sritis turi būti aiškinama siaurai.

VI – Analizė

A – Pirminės pastabos

32. Manau, kad esminis klausimas yra toks: ar valstybė narė, nusprendusi įvesti PVM mokėtojų grupavimo sistemą, gal leisti jas formuoti tik tam tikriems ūkio subjektams, atitinkantiems PVM direktyvos 11 straipsnyje nustatytus kriterijus, neleidama PVM mokėtojų grupių pagal 11 straipsnį sudaryti visiems minėtus reikalavimus atitinkantiems ūkio subjektams?

14 — Žr. atitinkamai PVM direktyvos IX antraštinę dalį ir 98 straipsnį.

33. Daug priklauso nuo PVM direktyvos 11 straipsnio taikymo srities. Ar valstybė narė, naudodamasi savo teise „vienu apmokestinamu asmeniu“ laikyti savo teritorijoje įsteigtus asmenis, kurie yra teisiškai nepriklausomi, bet artimai susiję tarpusavio finansiniais, ekonominiais ir organizaciniais saitais, turi teisę nustatyti skirtingą reglamentavimą atsižvelgdama į ūkio subjektų verslo pobūdį, neįtraukdama kai kurių sandorių ar tam tikrų apmokestinamųjų asmenų kategorijų¹⁵? Ar Švedija nepažeidė 11 straipsniu nustatytų ribų¹⁶?

34. Iškart reikia prisiminti, kad, remiantis nusistovėjusia Teisingumo Teismo praktika, nustatant Europos Sąjungos teisės nuostatos reikšmę, būtina atsižvelgti ir į jos tikslus, kontekstą ir formuluotę¹⁷. Kaip jau minėjau, pirmiausia nagrinėsiu 11 straipsnio formuluotę ir, jei prireiks, jo kontekstą ir tikslus.

B – PVM direktyvos 11 straipsnio formuluotės išaiškinimas

35. Pagal nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką valstybės narės turi teisę remtis direktyvos formuluote¹⁸. Tuo remiantis, iš PVM direktyvos 11 straipsnio formuluotės akivaizdu, kad tai yra neprivaloma nuostata. Tačiau jei valstybė narė nusprendžia įvesti PVM mokėtojų grupavimo sistemą, nustatytos grupavimo sąlygos turi atitikti PVM direktyvos reikalavimus.

36. PVM direktyvos 11 straipsnyje nustatyta, kad PVM mokėtojų grupė gali būti sudaryta iš *bet kokių asmenų*, įsteigtų valstybių narių teritorijoje, jeigu jie glaudžiai susiję finansiniais, ekonominiais ir organizaciniais ryšiais. Jokių kitų apribojimų šioje nuostatoje nėra. Priešingai, galima tvirtinti, kad frazė „bet kokie asmenys“ apriboja valstybių narių laisvę taikyti papildomus apribojimus įgyvendinant šį straipsnį nacionalinėje teisėje. Mano nuomone, „bet kokie asmenys“ reiškia visus asmenis, nesvarbu kokiame ekonominės veiklos sektoriuje jie dirbtų. Todėl pažodinis PVM direktyvos 11 straipsnio išaiškinimas nesuteikia galimybės į jo taikymo sritį įtraukti tik tam tikrus ekonomikos sektorius.

37. Jei Teisingumo Teismas pritartų pateiktai analizei pagal 11 straipsnio formuluotę, jis neprivalėtų nagrinėti jo konteksto ir tikslų¹⁹. Tačiau aptarsiu šį klausimą atsižvelgdamas į galimybę, kad mano išvadoms dėl 11 straipsnio formuluotės gali būti nepritarta.

C – PVM mokėtojų grupavimo galimybė plačiau vertinant PVM režimą

38. Sudarius PVM mokėtojų grupę sukuriamas vienas PVM apmokestinamas asmuo, kuris visais atžvilgiais panašus į iš vieno subjekto sudarytą apmokestinamąjį asmenį²⁰. Nepaisant PVM mokėtojų grupavimo, kaip specialios sistemos, pobūdžio, juo nei sukuriama naujų apribojimų, nei suteikiama 9 straipsnyje apibrėžtiems apmokestinamiesiems asmenims papildomų teisių.

15 — Panaši problematika nagrinėjama Sprendimo *Turn- und Sportunion Waldburg* 30 punkte.

16 — Žr. pagal analogiją 2007 m. birželio 28 d. Sprendimo *JP Morgan Fleming* (C-363/05, Rink. p. I-5517) 44 punktą.

17 — 2009 m. spalio 29 d. Sprendimo *NCC Construction Danmark* (C-174/08, Rink. p. I-10567) 23 punktą ir jame nurodyta teismo praktika; 2012 m. liepos 19 d. Sprendimo *A Oy* (C-33/11) 27 punktą.

18 — Žr. Sprendimo *Komisija prieš Jungtinę Karalystę* 49–51 punktus.

19 — Sprendimas *Komisija prieš Jungtinę Karalystę*, ypač 51 punktą. Taip pat žr. mano išvados toje byloje 52 punktą.

20 — Praktinis PVM mokėtojų grupavimo galimybės įgyvendinimas skiriasi. Kai kuriose PVM mokėtojų grupavimą įvedusiose valstybėse narėse reikalavimus atitinkantys asmenys sudaryti grupes privalo, kitose tai daroma savanorišku pagrindu.

39. PVM sistemos paprastumo ir neutralumo lygmuo yra aukščiausias esant šioms dviem sąlygoms: kai mokesčio rinkimo pobūdis yra kuo bendresnis ir kai jo taikymo sritis apima visus gamybos, platinimo ir paslaugų teikimo etapus²¹. PVM režimas turėtų lemti konkurencinį neutralumą, kad mokesčių našta panašioms prekėms ir paslaugoms valstybės narės teritorijoje būtų vienoda, neatsižvelgiant į gamybos trukmę ir platinimo tinklus²². Funkcionuodamas optimaliai, šis vadinamasis neutralus apmokestinimas neturėtų paveikti nei konkurencijos, nei ūkio subjektų sprendimų, kuriuos jie priima organizuodami savo veiklą, kaip antai teisinės formos ar organizacinės struktūros²³.

40. Įsteigiant PVM mokėtojų grupę sukuriamą PVM mokėtojų grupės mokestinė atsakomybė ir panaikinama tos grupės narių, kurie buvo PVM apmokestinami asmenys prieš prisijungdami prie grupės, individuali mokestinė atsakomybė²⁴. Grupės pirkimo ar pardavimo sandorių, sudaromų su grupei nepriklausančiais subjektais, apmokestinimas PVM yra panašus į individualiai veikiančio vieno apmokestinamojo asmens apmokestinimą PVM. Sandoriai tarp atskirų grupės narių, t. y. sandoriai grupės viduje, laikomi grupės savo reikmėms įvykdytais sandoriais. Taigi PVM mokėtojų grupės vidaus sandoriai PVM atžvilgiu neegzistuoja.

41. Kai PVM mokėtojų grupė veikia pagal PVM režimo taisykles, PVM mokėtojų grupei priklausančių asmenų teisė atskaityti PVM už pirkinius nėra išplečiama²⁵. Ši teisė ir toliau taikytina tik tiekimui, kurį PVM mokėtojų grupė atlieka vykdydama PVM apmokestinamą veiklą. PVM mokėtojų grupės nariai neturi ir teisės atskaityti PVM už tiekimą, atliktą vykdant PVM neapmokestinamą veiklą.

D – Nuostatų dėl PVM mokėtojų grupavimo paskirtis

42. Atsižvelgdamas į PVM mokėtojų grupavimo paskirtį ir turinį, kuriuos jau aprašiau, negaliu pritarti Švedijos Karalystės argumentui, kad valstybės narės turi veiksmų laisvę nustatyti, kuriuose ūkio sektoriuose galimas PVM mokėtojų grupavimas. Šią išvadą padariau dėl toliau nurodytų priežasčių.

43. PVM grupavimas neduoda ekonominės naudos, kai pirkimas atliekamas vykdant PVM apmokestinamą veiklą, nes pirkėjas turi teisę atskaityti pirkimo PVM. Tokiomis aplinkybėmis iš esmės nesvarbu, ar pirkimas atliekamas PVM mokėtojų grupės viduje be pirkimo PVM, ar už tos PVM mokėtojų grupės ribų su pirkimo PVM.

44. Tam tikrais atvejais PVM mokėtojų grupės nariai gali turėti ekonominės naudos dėl to, kad priklauso grupei²⁶. Pavyzdžiui, PVM mokėtojų grupės narystė gali būti naudinga, kai PVM apmokestinamą pirkimą atliekantis narys dėl savo PVM neapmokestinamos veiklos neturėjo teisės atskaityti PVM išvis arba neturėjo teisės atskaityti viso PVM. Jei toks narys ką nors perka iš tai PVM mokėtojų grupei nepriklausančio tiekėjo, PVM mokėtinas. Tačiau jeigu jis ką nors perka iš kito tos PVM mokėtojų grupės nario, PVM nėra mokėtinas.

45. Jei ūkio subjektas neturi teisės atskaityti atliekant pirkimą apskaičiuoto pirkimo PVM, jam gali būti ekonomiškai naudinga pagaminti prekes ar suteikti paslaugas pačiam. Pavyzdžiui, jei bankas neturi teisės atskaityti PVM, jam gali būti ekonomiškai naudinga suteikti bankininkystės veiklai reikiamas IT paslaugas pačiam, o ne pirkti jas iš trečiųjų asmenų. Tačiau jei yra PVM mokėtojų grupavimo galimybė, jis gali pirkti IT paslaugas iš grupei priklausančios antrinės įmonės ir turėti tokią pačią naudą.

21 — Žr. PVM direktyvos 5 konstatuojamąją dalį.

22 — Žr. PVM direktyvos 7 konstatuojamąją dalį.

23 — B. Terra ir J. Kajus „A Guide to the European VAT Directives“, IBFD, 2012, 7.3 skyrius.

24 — Atskaitos sistemos santrauka pateikta 2012 m. rugsėjo 6 d. Sprendimo *Tóth* (C-324/11) 25 punkte ir nurodytoje teismo praktikoje.

25 — Žr. 2008 m. gegužės 22 d. Sprendimo *Ampliscientifica* (C-162/07, Rink. p. I-4019) 19 ir 20 punktus.

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

46. Pirma nurodyta ekonominė paskata gali tapti pagrindas valstybei narei, kurioje PVM grupavimo galimybė nėra bendrai suteikta visiems ūkio subjektams, vis dėlto ją suteikti finansų ir draudimo paslaugų teikėjams, kurie yra apmokestinamieji asmenys, daugiausia vykdančys PVM neapmokestinamą veiklą. Tačiau tai nereiškia, kad tai būtų teisėta pagal Europos Sąjungos PVM teisės aktus.

E – Ar galima PVM mokėtojų grupes leisti sudaryti tik tam tikruose ūkio sektoriuose?

47. Akivaizdu, jog valstybės narės PVM mokėtojų grupavimą reglamentuojantys teisės aktai turi atitikti PVM mokėtojų grupavimo paskirtį, numatytą PVM direktyvoje. Šiuo požiūriu valstybės narės neturi jokios veiksmų laisvės.

48. Taip pat reikia turėti omenyje, kad, siekiant vienodo Europos Sąjungos teisės taikymo ir vadovaujantis bendroju lygybės principu, Europos Sąjungos teisės nuostata, kurioje nėra aiškos nuorodos į valstybių narių teisę šios nuostatos reikšmės ir taikymo srities nustatymo tikslais, paprastai turi būti visoje Sąjungoje aiškinama autonomiškai ir vienodai²⁷.

49. Kaip jau minėta, Švedijos Karalystė tvirtina, kad leidimas PVM mokėtojus grupuoti tik finansų ir draudimo sektoriuose pagrįstas poreikiu šių sektorių ūkio subjektams sudaryti tokias pačias konkurencines sąlygas, kokiomis naudojasi tarptautiniai subjektai. Be to, teigiama, kad toks apribojimas pateisinamas griežtesniu finansų ir draudimo sektorių reguliavimu ir priežiūra, palyginti su kitais sektoriais. Šiuose sektoriuose PVM mokėtojų grupavimas labai svarbus, nes juose veikiantys individualūs ūkio subjektai turi būti reguliavimo tikslais organizuojami kaip atskiri juridiniai asmenys.

50. Neginčydamas šių priežasčių svarbos, norėčiau priminti, kad PVM mokėtojų grupavimo paskirtis yra administracinis supaprastinamas ir piktnaudžiavimo prevencija. Šių tikslų siekiama ne tik tam tikruose sektoriuose, bet jie galioja visiems ūkio subjektams, kad ir kokiame sektoriuje jie dirbtų.

51. Kalbant apie finansų ir draudimo paslaugų sektoriuose vyraujančią tendenciją išskaidyti veiklą tarp skirtingų juridinių asmenų, reikia taip pat pažymėti, kad tokios daugiapakopės grupių struktūros šiuo metu paplitusios ir daugelyje kitų sektorių. Tokiose srityse, kaip antai socialinė ir sveikatos apsauga, taip pat nekilnojamasis turtas, PVM mokėtojų grupavimas gali duoti panašios naudos²⁸. Pagal Švedijos teisės aktus apmokestinamųjų asmenų, kurie vykdo neapmokestinamą tiekimą ir gali sudaryti PVM mokėtojų grupes, padėtis yra palankesnė, palyginti su kitų ūkio subjektų, vykdančių neapmokestinamą tiekimą, bet tokios galimybės neturinčių, grupėmis.

52. Reikia pabrėžti, kad PVM mokėtojų grupė po įregistravimo tampa vienu įprastu apmokestinamuoju asmeniu. Jokie kiti apribojimai netaikomi, net jei PVM mokėtojų grupavimas išties yra specialus režimas²⁹.

27 — Žr. Sprendimo *NCC Construction Danmark* 24 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką.

28 — Diskusija dėl PVM mokėtojų grupavimo Švedijos PVM sistemoje pateikta H. Magnusson „Gruppregistrering till mervärdesskatt“, *Skattenytt*, 1998/11.

29 — Šalys aptarė klausimą, ar PVM direktyvos 11 straipsniu nustatoma išimtis ar nukrypti leidžianti nuostata, kuri turėtų būti aiškinama siaurai. Manau, kad toks požiūris yra neracionalus, ypač atsižvelgiant į tai, kad Komisija tvirtina, jog šiuo atveju PVM mokėtojų grupavimas yra ne nukrypimas nuo bendro PVM režimo, o specialus režimas. Tačiau atrodo, kad byloje *Komisija prieš Airiją* (C-85/11) Komisija laikėsi priešingos pozicijos.

53. Manau, kad turint omenyje poreikį nuosekliai ir vienodai aiškinti Europos Sąjungos PVM teisę, apmokestinamojo asmens statuso apribojimai pagal jo atstovaujamą sektorių yra nepateisinami. Į įvairius praktinius, socialinius, ekonominius ir kitokius sektoriaus tikslus reikia atsižvelgti vertinant konkrečias tą sektorių reglamentuojančias PVM teisės aktų nuostatas. Tačiau šiais veiksniais neturėtų būti remiamasi apibrėžiant apmokestinamuosius asmenis PVM direktyvos 11 straipsnio taikymo tikslais³⁰.

54. Dėl šios priežasties negalima pritarti PVM direktyvos 11 straipsnio ir jos nuostatų dėl neapmokestinimo ir sumažintų PVM tarifų analogijai³¹, kurią valstybė narė įžvelgia remdamasi PVM mokėtojų grupavimo savanoriškumu. Iš tiesų PVM direktyvos nuostatos dėl neapmokestinimo ir sumažintų mokesčių tarifų pagrįstos konkrečiam sektoriui būdingais politikos tikslais, kuriuos pripažįsta arba bent toleruoja Europos Sąjungos teisės aktų leidėjas. Pagal nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką valstybės narės turi teisę palengvinti PVM naštą tam tikroms vartotojų grupėms³².

55. Kita vertus, nuostatomis dėl PVM mokėtojų grupavimo reguliuojamas asmenų grupės, kaip vieno apmokestinamojo asmens, statusas esant konkrečioms sąlygoms. PVM direktyvoje nenumatyta jokių konkrečių nemokestinių politikos tikslų, kurių būtų galima siekti remiantis šiuo režimu. Todėl naudingesnę analogiją su PVM direktyvos 11 straipsniu galima rasti teismo praktikoje dėl neprivalomų priemonių taikymo vidaus rinkos sąlygomis³³. Čia Teisingumo Teismas padarė išvadą, kad neprivalomas priemonės pobūdis nereiškia, kad valstybė narė galėtų apriboti jos taikymo sritį nagrinėjamoje Europos Sąjungos nuostatoje nenumatytu būdu.

F – *Baigiamosios pastabos*

56. Akivaizdu, kad Komisijos skundas apribotas tik tuo, kad PVM mokėtojų grupes sudaryti leidžiama tik finansų ir draudimo paslaugų teikėjams. Todėl pastaba, kurią netrukus pateiksiu, negali būti pasiremta siekiant patvirtinti Švedijai iškeltos bylos dėl pažeidimo baigtį. Vis dėlto ji gerai iliustruoja problemas, kurios gali kilti iš PVM mokėtojų grupavimo galimybės apribojimų, ir išties ji buvo šalių aptarta per posėdį.

57. Iš tiesų Švedijos PVM įstatymu nėra uždraudžiama PVM mokėtojų grupes formuoti *visiems* teisiškai nepriklausomiems asmenims, veikiantiems ne finansų ar draudimo sektoriuose. Pagal Švedijos PVM įstatymo 6a skyriaus 2 straipsnio 2 ir 3 dalis, PVM mokėtojų grupes taip pat gali sudaryti: i) ūkio subjektai, kurių pagrindinė paskirtis yra prekių tiekimas arba paslaugų teikimas finansų paslaugas ir draudimo paslaugas teikiantiems ūkio subjektams; ir ii) ūkio subjektai, kurie yra komisionieriai ir komitentai, susaistyti atstovavimo ryšiais, kaip antai minimais Įstatymo dėl pajamų mokesčio 36 skyriuje.

30 — Pažymėtina, kad Antrosios PVM direktyvos A priedo 2 punkte nurodyta, kad „jei valstybė narė ketina neapmokestinti tam tikros veiklos, ji ši tikslą turėtų pasiekti taikydama lengvatas, o ne pašalindama ta veikla užsiimančius asmenis iš mokesčio taikymo srities“. Taigi pagal Europos Sąjungos PVM režimą apmokestinamojo asmens statusą lemiančios nuostatos negali būti taikomos siekiant konkrečių politinių tikslų.

31 — Cituotos pirma.

32 — Žr., pavyzdžiui, 2010 m. gegužės 6 d. Sprendimo *Komisija prieš Prancūziją* (C-94/09, Rink. I-4261) 28 punktą: „kai valstybė narė nusprendžia pasinaudoti Direktyvos 2006/112 98 straipsnio 1 ir 2 dalyse suteikta galimybe taikyti lengvatinį PVM tarifą tam tikrai šios direktyvos III priede nurodytai teikiamų paslaugų kategorijai, ji gali, nepažeisdama bendrai PVM sistemai būdingo mokesčio neutralumo principo, šį lengvatinį PVM tarifą taikyti tik konkrečioms ir specifiniams šios kategorijos aspektams“. Taip pat žr. 2002 m. kovo 7 d. Sprendimo *Komisija prieš Suomiją* (C-169/00, Rink. p. I-2433) 30 punktą; 2003 m. gegužės 8 d. Sprendimo *Komisija prieš Prancūziją* (C-384/01, Rink. p. I-4395) 24 punktą ir 2008 m. balandžio 3 d. Sprendimo *Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien* (C-442/05, Rink. p. I-1817) 43 punktą.

33 — Panašios padėties, susidariusios Europos Sąjungoje, išaiškinimas, numatant teisėkūros galimybę, pateiktas 2003 m. spalio 23 d. Sprendime *Adidas-Salomon ir Adidas Benelux* (C-408/01, Rink. p. I-12537), kurio 20 punkte Teisingumo Teismas konstatavo, kad „valstybei narei suteikiama galimybė [i] nacionalinę teisę perkeliant Direktyvos valstybių narių įstatymams, susijusiems su prekių ženklais, suderinti (OL L 40, 1989, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 17 sk., 1 t., p. 92) 5 straipsnio 2 dalį] pasirinkti susijusi su pačiu didesnės apsaugos suteikimo gerą vardą turintiems prekių ženklams principu, tačiau ne su atvejais, kuriuos apima ši apsauga, kai valstybė narė ją suteikia“.

58. Kaip paaiškėjo per posėdį, i ir ii punktuose mano nurodytų dviejų tipų subjektai dalį savo verslo veiklos gali nukreipti į grupę nepatenkantiems vartotojams. Reikia pridurti, kad pagal Švedijos vyriausybės atstovo pateiktą informaciją į išorę nukreiptos veiklos dalis faktiškai neviršija 20 procentų³⁴. Tai svarbu, nes parodo, kad Švedijos PVM mokėtojų grupavimo režimas gali sukelti problemų dėl konkurencijos neutralumo, vieno iš mokesčio neutralumo aspektų, ir kad ši valstybė narė tokias problemas pripažino ir iš dalies išsprendė.

59. Atsižvelgiant į tai, kad Švedijos teisės aktais nenustatytas absoliutus draudimas grupuoti PVM mokėtojus kituose nei finansinių paslaugų ir draudimo sektoriuose, PVM mokėtojų grupės nariai gali turėti ekonominės naudos iš PVM mokėtojų grupavimo ir vykdydami veiklą už finansų ir draudimo sektorių ribų.

60. Dėl nurodytų priežasčių laikausi nuomonės, kad numaćiusi PVM mokėtojų grupavimo galimybę valstybė narė ją turi suteikti visų atitinkamos valstybės narės sektorių ūkio subjektams, jeigu jie atitinka PVM direktyvos 11 straipsnyje nustatytas sąlygas³⁵. Šio principo taikymo apribojimai gali būti pateisinami tik poreikiu imtis veiksmų prieš galimą piktnaudžiavimą konkrečiai nurodytų sandorių atžvilgiu. Jei tokio poreikio nėra, leidimas PVM mokėtojų grupes sudaryti tik finansų ir draudimo sektoriuose yra nepriimtinas.

VII – Išvada

61. Atsižvelgdamas į šiuos argumentus, Teisingumo Teismui siūlau paskelbti: i) leidusi PVM mokėtojų grupes sudaryti tik finansų ir draudimo sektoriuose Švedijos Karalystė neįvykdė išipareigojimų pagal 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos Direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 11 straipsnį; ii) Švedijos Karalystė padengia bylinėjimosi išlaidas; iii) Suomijos Respublika padengia savo išlaidas.

34 — Pagal pateiktą Švedijos nuostatos dėl PVM mokėtojų grupavimo projektą už grupės ribų galima vykdyti ne daugiau kaip 20–30 proc. veiklos. Įmonių, teikiančių pagalbines paslaugas finansų paslaugų teikėjams, atveju reikalavimas, kad tai turėtų būti jų pagrindinė paskirtis buvo pagrįstas atitinkamu vyriausybės potvarkiu, kuris paremtas poreikiu mažinti neigiamą PVM mokėtojų grupavimo poveikį konkurencijai su išorės teikėjais. Žr. *Regeringens* pasiūlymą Nr. 1997/98:148, p. 37.

35 — PVM mokėtojų grupavimo įvedimas tik kai kuriuose sektoriuose taip pat gali būti kritikuotinas atsižvelgiant į valstybės pagalbą, nes jis suteikia selektyvų pranašumą tokiuose sektoriuose dirbantiems ūkio subjektams.