

TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija) SPRENDIMAS

2016 m. spalio 12 d.(*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Apmokestinimas – Pridėtinis vertės mokestis – Šeštoji direktyva 77/388/EEB – 4 straipsnio 1 ir 4 dalys – Direktyva 2006/112/EB – 9 ir 11 straipsniai – Sąvoka „apmokestinamasis asmuo“ – Kinijos bendrijos, prekiaujančios savo produktais, pažymėjais bendru prekių ženklų, tarpininkaujant kapitalo bendrovei – Sąvoka „savarankiškos įmonės“ – Atsisakymas suteikti apmokestinamojo asmens statusą – Galiojimas atgaline data – Šeštoji direktyva 77/388 – 25 straipsnis – Direktyva 2006/112 – 272 ir 296 straipsniai – Kininkams skirta vienodo tarifo schema – Vienodo tarifo schemos netaikymas – Galiojimas atgaline data“

Byloje C-340/15

dėl *Bundesfinanzgericht* (Federalinis finansų teismas, Austrija) 2015 m. birželio 29 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2015 m. liepos 7 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Christine Nigl ir kt.

prieš

Finanzamt Waldviertel

TEISINGUMO TEISMAS (trečioji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas L. Bay Larsen, teisėjai M. Vilaras (pranešėjas), J. Malenovský, M. Safjan ir D. Šváby,

generalinis advokatas M. Szpunar,

posėdžio sekretorius K. Malacek, administratorius,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2016 m. balandžio 13 d. posėdžiui,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- Christine Nigl ir kt., atstovaujama *Rechtsanwalt* H. Nigl ir J. Auer,
- Austrijos vyriausybės, atstovaujamos C. Pesendorfer, S. Pfeiffer ir F. Koppensteiner,
- Europos Komisijos, atstovaujamos R. Lyal ir M. Wasmeier,

susipažinęs su 2016 m. birželio 30 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinis vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, 1977, p. 1;

2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23), iš dalies pakeistos 2004 m. balandžio 26 d. Tarybos direktyva 2004/66/EB (OL L 168, 2004, p. 35) (toliau – Šeštoji direktyva), ir 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1, toliau – PVM direktyva) išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant Nigl šeimos narių – trijų žmonių bendriją, besiveržiančią vyndaryste, narių – ir *Finanzamt Waldviertel* (Waldviertel mokesčių administratorius, Austrija) (toliau – mokesčių administratorius) ginčą dėl, pirma, pridėtinės vertės mokesčiu (PVM) apmokestinamojo asmens statuso nustatymo ir, antra, atsisakymo neįtraukti šių žmonių bendriją žemėninkams skirtą bendrą vienodo tarifo schemą.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

Šeštoji direktyva

3 Šeštosios direktyvos 4 straipsnyje „Apmokestinamieji asmenys“ nustatyta:

„1. „Apmokestinamasis asmuo“ – tai bet kuris asmuo, savarankiškai vykdomas bet kurioje vietoje bet kurių ekonominė veikla, nurodytą 2 dalyje, nesvarbu, koks tos veiklos tikslas ar rezultatas.

2. Šio straipsnio 1 dalyje nurodyta ekonominė veikla apima visokių gamintojų, prekyautojų ir kitų paslaugas teikiančių asmenų veiklą, įskaitant kasybą bei žemės ūkio gamybos veiklą bei įvairių profesijų atstovų veiklą. Materialaus ir nematerialaus turto naudojimas, siekiant gauti nuolatinių pajamų, taip pat laikomas ekonomine veikla.

<...>

4. Šio straipsnio 1 dalyje pavartotas žodis „savarankiškai“ reiškia, kad mokesčiai netaikomas samdomiems ir kitiems asmenims, kiek jie susaistyti su darbdaviu darbo sutartimi ar kitais teisiniais ryšiais, kurie sukuria darbdavio ir dirbančiojo santykius, susijusius su darbo sąlygomis, atlyginimu ir darbdavio atsakomybe.

Laikydamosi 29 straipsnio nuostatų dėl konsultacijų valstybės narės gali kaip atskirą apmokestinamąjį asmenį traktuoti šalies teritorijoje įsisteigusius asmenis, kurie nors teisiškai ir savarankiški, vis dėlto yra glaudžiai susiję vienas su kitu finansiniais, ekonominiais ir organizaciniais ryšiais.

<...>

4 Šeštosios direktyvos 25 straipsnyje „Bendra vienodo tarifo schema, taikoma žemėninkams“ numatyta:

„1. Kai žemėninkų apmokestinimo [PVM] schemos ar 24 straipsnyje nurodytos supaprastintos schemos taikymas žemėninkams sukelia sunkumų, valstybės narės gali šio straipsnio nustatyta tvarka žemėninkams taikyti vienodo tarifo schemą, kurios tikslas – kompensuoti žemėninkams, kuriems taikoma vienodo tarifo schema, jų mokėtiną pirkimo PVM už jų įsigytas prekes ir paslaugas.

<...>

9. Valstybės narės gali žemėninkų vienodo tarifo schemą neįtraukti tam tikrų žemėninkų kategorijų ir tų žemėninkų, kuriems, taikant žemėninkų apmokestinimo [PVM] schemą arba 24 straipsnio 1 dalyje

numatyt? supaprastint? schem?, nekilt? joki? administracini? sunkum?.

<...>“

PVM direktyva

5 PVM direktyvos III antraštin?s dalies 9 straipsnio „Apmokestinamieji asmenys“ 1 dalyje nustatyta:

„Apmokestinamasis asmuo“ – [bet kuris] asmuo, kuris savarankiškai bet kurioje vietoje vykdo ekonomin? veikl?, neatsižvelgiant ? tos veiklos tiksl? ar rezultat?.

„Ekonomin? veikla“ – gamintoj?, prekybinink? ar paslaugas teikian?i? asmen? veikla, ?skaitant kasyb? bei žem?s ?kio veikl? ir laisv?j? profesij? veikl?. Vis? pirma ekonomine veikla laikomas materialiojo ar nematerialiojo turto naudojimas siekiant gauti nuolatini? pajam?.“

6 Šios direktyvos 10 straipsnyje nurodyta:

„Tenkinant 9 straipsnio 1 dalyje nurodyt? s?lyg?, kad ekonomin? veikla turi b?ti vykdoma „savarankiškai“, PVM neapmokestinami samdomi ir kiti asmenys, jei jie yra sudar? darbo sutart? su darbdaviu ar yra susieti kitais teisiniais ryšiais, kuriais sukuriama darbdavio ir dirban?iojo santykiai, susijusiais su darbo s?lygomis, atlyginimu ir darbdavio atsakomybe.“

7 Min?tos direktyvos 11 straipsnio pirmoje pastraipoje numatyta:

„Pasikonsultavusi su patariamuoju [PVM] komitetu <...>, kiekviena valstyb? nar? gali atskiru apmokestinamuoju asmeniu laikyti tos valstyb?s nar?s teritorijoje ?sisteigusius asmenis, kurie, b?dami teisiškai savarankiški, yra glaudžiai susij? finansiniais, ekonominiais ir organizaciniais ryšiais.“

8 Tos pa?ios direktyvos 296 straipsnio 1 ir 2 dalyse nurodyta:

„1. Kai ?kininkams taikomos ?prastin?s PVM proced?ros ar 1 skyriuje nurodyta speciali schema gali sudaryti sunkum?, valstyb?s nar?s gali šiame skyriuje nustatyta tvarka ?kininkams taikyti vienodo tarifo schem?, skirt? kompensuoti PVM, kur? ?sigydomi prekes ar paslaugas sumok?jo ?kininkai, kuriems taikomas vienodas tarifas.

2. Kiekviena valstyb? nar? gali ? vienodo tarifo schem? ne?traukti tam tikr? kategorij? ?kinink? ir t? ?kinink?, kuriems taikant ?prastines PVM proced?ras arba 281 straipsnyje numatytas supaprastintas proced?ras, nekilt? joki? administracini? sunkum?.“

Austrijos teis?

9 *Umsatzsteuergesetz 1994* (1994 m. Apyvartos mokes?io ?statymas, toliau – *UStG*) 2 straipsnyje „Verslininkas, ?mon?“ nustatyta:

„1. Verslininku laikomas asmuo, kuris savarankiškai ver?iasi pramonine, komercine ar profesine veikla. ?mon? apima vis? verslininko pramonin?, prekybos ar profesin? veikl?. Pramonin?, prekybos ar profesin? veikla yra nuolat vykdoma veikla, kuria siekiama gauti pajam?, net jei nesiekama pelno ar jei asmen? grup? vykdo veikl? tik savo nari? naudai.

2. Pramonin?, prekybos ar profesin? veikla nevykdoma savarankiškai:

1) jei fiziniai asmenys yra atskirai arba kartu taip integruoti ? ?mon?, kad jie turi vykdyti verslininko nurodymus;

2) jeigu juridinis asmuo priklauso nuo verslininko valios taip, kad jis neišreiškia savo valios. Juridinis asmuo priklauso nuo verslininko valios taip, kad jis neišreiškia savo valios (asocijuota ?mon?), jeigu, atsižvelgiant ? visas faktines aplinkybes, jis yra integruotas ? ?mon? finansiniu, ekonominiu ir organizaciniu lygmeniu.

<...>“

10 UStG 22 straipsnyje numatyta, kad verslininkai, kuriems netaikoma pareiga tvarkyti apskaitą ir kurie vykdo sandorius žemės ?kio arba miškininkystės srityje, už šiuos sandorius moka 10 % mokestį nuo apmokestinamosios vertės ir pagal *Bundesabgabenordnung* (Federalinis mokestis kodeksas) 124 ir 125 straipsnius ši prievolė priklauso nuo apyvartos ir žemės ?kio veiklos vertės.

11 Be to, *Allgemeines Bürgerliches Gesetzbuch* (Civilinis kodeksas), 1175 straipsnyje numatyta, kad ?kin? bendrija ?steigiama tuomet, kai du arba daugiau asmenų susitaria pagal sutartį vykdyti bendrą veiklą siekdami bendro tikslo. Šiai sutarčiai netaikomi jokie formos reikalavimai.

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

12 Nuo 1998 m. visi pareiškėjai pagrindinėje byloje vertėsi vyndaryste veikdami per tris ?kines bendrijas, kurių kiekviena augina vynuoges skirtinguose plotuose ir kurios visos yra PVM apmokestinami asmenys. Pirmą bendriją sudarė Martin Nigl ir Christine Nigl, antrą – Gisela Nigl (vyresnioji) ir Josef Nigl ir trečią – Martin Nigl ir Gisela Nigl (jaunesnioji). Sudarant tris ?kines bendrijas nebuvo sudaryta jokios rašytinės sutarties.

13 Siekdami patenkinti aukštos kokybės vyną (Martin Nigl vystomas segmentas) didelį paklausą, 2001 m. pareiškėjai pagrindinėje byloje ?steigė *Wein?Gut Nigl GmbH* (toliau – komercinė bendrovė). Iš esmės ši bendrovė arba pirkdavo kitą ?kinį bendriją ?kių vynus, kad juos parduotų perpardavėjams, arba parduodavo tokius vynus galutiniams vartotojams kiekvienos atitinkamą ?kinį bendriją vardu ir s?skaita. Be to, ji gamina vyną, ?sigijusi žaliavą iš sutartimi siejamą vyndarių ir valdo viešbutį su restoranu.

14 Dėl ?kinio bendrijų buvo pateiktos deklaracijos viešosios valdžios ?staigoms, tarp kurių yra mokestis administratorius, kuris šias bendrijas kvalifikavo kaip atskirus apmokestinamus asmenis, kalbant apie apyvartos mokestį, ir kaip bendras ?mones, kalbant apie pelno mokestį.

15 Trijų ?kinio bendrijų pajamos ir išlaidos apskaitomos atskirai, remiantis kiekvienos iš jų banko s?skaita, kiekvienoje ?kinio bendrijoje pelnas padalijamas jos nariams ir nėra jokio šių bendrijų bendro turto ar banko s?skaitos. Kiekviena ?kinio bendrija eksploatuoja jai priklausančius arba išsinuomotus vynuogynus, ?darbina darbuotojus ir turi savo ?rangą, kaip antai traktorius arba mašinas. 15–20 % ?renginių komercinė bendrovė ?gijo centralizuotai, o vėliau juos padalijo ?kinims bendrijoms pagal pagaminamo vyno kiekį. Komercinė bendrovė išrašo s?skaitas fakturas, skirtas pastatų naudojimo s?naudoms ir mokestiams už dujas ir elektrą susigrąžinti.

16 Vynas gaminamas atskirai skirtinguose ?kiuose, tačiau supilstomas naudojant bendrus ?renginius. Komercinė bendrovė prekiauja ?kinio bendrijų pagamintu vynu naudodama bendrą prekių ženklą *Weingut Nigl*, jis yra parduodamas bendrai nustatytais kainomis ir ši bendrovė nustato pirkimo kainas – jos yra mažesnės už jos pačios pardavimo kainas. Nei reklamoje, nei interneto svetainėje, nei kainoraščiuose nenurodomi skirtingi ?kiai arba ?kinis bendrijos

gamintojos. Galiausiai komercinė bendrovė atlieka visas administracines užduotis už visas tris įmonių bendrijas.

17 Iki 2012 m. mokesčių administratorius manė, kad veiklą vykdo keturi mokesčių subjektai, t. y. trys įmonių bendrijos ir komercinė bendrovė.

18 Po 2012 m. atlikto mokestinio patikrinimo mokesčių administratorius nusprendė, kad nuo 2005 m. dėl glaudžios įmonių bendrijų ekonominių ir organizacinių ryšių jį nariai sudarė vieną asmenų grupę. Anot jo, yra tik vienas pajamų šaltinis, iš kurio pelnas turi būti paskirstytas trimis įmonių bendrijų nariams.

19 Dėl PVM mokesčių administratorius atgaline data pripažino, kad nuo 2005 m. buvo dvi apmokestinamosios įmonės, t. y. viena asmenų grupė ir komercinė bendrovė. Trims įmonių bendrijoms ir komercinei bendrovei buvo pateikti pranešimai apie mokėtiną PVM, ir 2012 m. liepos 18 d. sprendimu naudojimasis kiekvienos iš įmonių bendrijų PVM mokėtojo kodu buvo apribotas.

20 Taip mokesčių administratorius išklė klausimą dėl įkininkams skirtos bendros vienodo tarifo schemos, kuri buvo taikoma įmonių bendrijoms, taikymo.

21 Nagrinėdamas ieškinį, kuriuo siekiama, kad būtų nustatyta, ar pareiškėjai pagrindinėje byloje, kaip savarankiškos įmonės, naudojosi keturiais ar tik dviem vyndarystės įkiais, *Bundesfinanzgericht* (Federalinis finansų teismas, Austrija) primena, kad Austrijos teisėje bet koks darinys, kuris kaip toks atrodo tretiesiems asmenims ir kuri nepriklausomai tiekia prekes arba teikia paslaugas, kaip tai suprantama pagal apyvartos mokesčių teisę, gali būti įmonė, nors ir kalbama apie asmenų grupę, neturinčią teismo.

22 Be to, šis teismas pažymi, kad jis jau nusprendė, jog, Austrijos Respublikai nepaprašius Šeštosios direktyvos 29 straipsnyje minėto patariamąjo PVM komiteto konsultacijos, pelno mokesčio požiūriu viena nuo kitos nepriklausančių bendrosios įmonių sąrašą viena įmonė, kaip tai suprantama pagal apyvartos mokesčių teisę, neatsižvelgiant į tarp jų egzistuojančius ryšius ir santykius.

23 Būtų tokiais aplinkybėmis *Bundesfinanzgericht* (Federalinis finansų teismas) nutarė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar trys asmenų grupės, kurias sudaro įvairūs vienos šeimos nariai ir kurios savarankiškai veikia bendraudamos su tiekėjais ir viešosios valdžios institucijomis, turi nuosavą įrenginį, išskyrus dviejų rūšių turtą, bet savo produktus, daugiausia pažymėtus bendru prekių ženklų, parduoda per kapitalo bendrovę, kurios akciją turi grupės nariai ir kiti šeimos nariai, yra trys savarankiškos įmonės (apmokestinamieji asmenys)?

2. Jei trys asmenų grupės nelaikomos trimis savarankiškais įmonėmis (apmokestinamaisiais asmenimis), ar savarankiška įmonė laikoma:

a) prekybos veiklą vykdanči kapitalo bendrovei arba

b) asmenų grupę, kurią sudaro trijų asmenų grupių nariai ir kuri rinkoje nevykdo nei pirkimo, nei pardavimo veiklos, arba

c) asmenų grupę, kurią sudaro trys asmenų grupės ir kapitalo bendrovė ir kuri rinkoje nevykdo nei pirkimo, nei pardavimo veiklos?

3. Jei tos trys asmenų grupės nelaikomos trimis savarankiškais įmonėmis (apmokestinamaisiais asmenimis), ar leidžiama panaikinti įmonės (apmokestinamojo asmens)

status?:

- a) atgaline data;
- b) tik ateityje arba
- c) iš viso neleidžiama panaikinti,

kai [mokesčių administratorius] po atlikto asmenų grupių mokestinio patikrinimo jas anksčiau yra pripažinęs savarankiškoms įmonėmis (apmokestinamaisiais asmenimis)?

4. Jei trys asmenų grupės laikomos trimis savarankiškoms įmonėmis (apmokestinamaisiais asmenimis), ar kaip vyndariai ir atitinkamai įkininkai jos laikomos įkininkais, kuriems taikomas vienodas tarifas, kai šios ekonominiu požiūriu bendradarbiaujančios asmenų grupės priskirtinos prie įkininkų, kuriems taikomas vienodas tarifas, tačiau kapitalo bendrovei, iš trijų asmenų grupių narių sudarytai atskirai asmenų grupei arba iš kapitalo bendrovės ir trijų asmenų grupių narių sudarytai atskirai asmenų grupei dėl tokio dydžio arba juridinės formos pagal nacionalinę teisę netaikomas vienodas tarifas?

5. Jei tos trys asmenų grupės iš esmės nebūtų trauktos į įkininkams skirtą vienodo tarifo schemą, ar šis sprendimas neįtraukti galiotų:

- a) atgaline data;
- b) tik ateityje arba
- c) iš viso negaliotų?

Dėl prejudicinių klausimų

24 Pirmiausia pažymėtina, kad atsižvelgiant į laikotarpį, t. y. 2005–2012 m., kuriuo, kaip nustatė mokesčių administratorius, trijų įkinių bendrijų nariai sudarė atskirą asmenų grupę, taikytinos atitinkamos Šeštosios direktyvos ir PVM direktyvos nuostatos.

Dėl pirmojo klausimo

25 Pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės teiraujasi, ar, pirma, Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 1 dalį ir 4 dalies pirmą pastraipį ir, antra, PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalies pirmą pastraipį ir 10 straipsnį reikia aiškinti taip, kad kelios tokios įkinių bendrijos, kokios nagrinėjamos pagrindiniame byloje, kurios savarankiškai veikia bendraudamos su savo tiekėjais, viešosios valdžios institucijomis ir tam tikru lygiu su savo klientais ir kurių kiekviena užtikrina gamybą iš esmės naudodama savo gamybos priemones, bet savo produktais, pažymėjtais bendrų prekių ženklų, prekiauja per kapitalo bendrovę, kurios akcijų turi šios įkinių bendrijų nariai ir kiti atitinkamos šeimos nariai, turi būti laikomos savarankiškoms įmonėmis, apmokestinamomis PVM.

26 Šiuo klausimu svarbu priminti, kad pagal Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 1 dalį ir PVM direktyvos 9 straipsnį „apmokestinamasis asmuo“ – bet kuris asmuo, kuris savarankiškai bet kurioje vietoje vykdo ekonominę veiklą, nesvarbu, koks tos veiklos tikslas ar rezultatas (žr., be kita ko, 1987 m. kovo 26 d. Sprendimo *Komisija / Nyderlandai*, 235/85, EU:C:1987:161, 6 punktą, 2008 m. rugsėjo 16 d. Sprendimo *Isle of Wight Council ir kt.*, C-288/07, EU:C:2008:505, 27 punktą ir 2009 m. spalio 29 d. Sprendimo *Komisija / Suomija*, C-246/08, EU:C:2009:671, 35 punktą).

27 Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 1 dalies pirmojo pastraipoje ir PVM direktyvos 9 straipsnio

1 dalyje pavartoti žodžiai, ypač „bet kuris“, suteikia savaime „apmokestinamasis asmuo“ plačią prasmę, kuri paremta savarankiškai vykdoma ekonomine veikla, t. y. visi fiziniai ir juridiniai asmenys – ir viešieji, ir privatūs, ir net vienetai, neturintys teisinio subjektiškumo, kurie objektyviai tenkina šioje nuostatoje įtvirtintus kriterijus, – laikytini PVM apmokestinamais asmenimis (šiuo klausimu žr. 2015 m. rugsėjo 29 d. Sprendimo *Gmina Wrocław*, C-276/14, EU:C:2015:635, 28 punktą).

28 Siekiant nustatyti ekonominės veiklos savarankiškumą reikia patikrinti, ar atitinkamas asmuo vykdo veiklą savo vardu, sąskaita ir atsakomybe, taip pat tai, kad jis pats priima su savo veikla susijusį ekonominį riziką (2000 m. sausio 27 d. Sprendimo *Heerma*, C-23/98, EU:C:2000:46, 18 punktas, 2007 m. spalio 18 d. Sprendimo *van der Steen*, C-355/06, EU:C:2007:615, 23 punktas ir 2015 m. rugsėjo 29 d. Sprendimo *Gmina Wrocław*, C-276/14, EU:C:2015:635, 34 punktas).

29 Būtent atsižvelgiant į šias aplinkybes reikia atsakyti į pirmąjį klausimą.

30 Tai, kad tokios įkinės bendrijos, kokios nagrinėjamos pagrindinėje byloje, atskirai eksploatuoja joms priklausančius arba atskirai išsinuomotus vynuogynus, kad kiekviena beveik išimtinai naudoja vien savos gamybos priemones ir įdarbina savo darbuotojus, kad savarankiškai bendrauja su tiekėjais, viešosios valdžios institucijomis ir tam tikru lygiu su klientais, rodo, jog kiekviena bendrija vykdo veiklą savo vardu, sąskaita ir atsakomybe.

31 Šiomis aplinkybėmis tam tikro bendradarbiavimo tarp tokių įkinių bendrijų ir kapitalo bendrovių, be kita ko, kiek jis susijęs su jų produktų prekyba naudojant bendrą prekių ženklą, nepakanka, kad būtų paneigtas šių įkinių bendrijų nepriklausomumas nuo minėtos bendrovės.

32 Iš tiesų tai, kad tokios įkinės bendrijos vykdo dalį veiklos bendrai šių dalių patikėdamos trečiajai bendrovei yra minėtos veiklos organizavimo pasirinkimas ir dėl to negalima daryti išvados, kad šios įkinės bendrijos savarankiškai nevykdo savo veiklos arba kad jos nepatiria rizikos, susijusios su ekonomine veikla.

33 Be to, įkinės bendrijos, kokia nagrinėjama pagrindinėje byloje, vieno nario lemiamas vaidmuo gaminant šių bendrijų vynes ir atstovaujant joms nepaneigia to, kad jos vykdo veiklą savarankiškai, nes kiekviena iš jų veikia savo vardu, sąskaita ir atsakomybe.

34 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į pirmąjį klausimą reikia atsakyti taip: Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 1 dalis ir 4 dalies pirma pastraipa ir PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalies pirma pastraipa ir 10 straipsnis turi būti aiškinami taip, kad kelios tokios įkinės bendrijos, kokios nagrinėjamos pagrindinėje byloje, kurios savarankiškai veikia bendraudamos su savo tiekėjais, viešosios valdžios institucijomis ir tam tikru lygiu su savo klientais ir kurių kiekviena užtikrina gamybą iš esmės naudodama savo gamybos priemones, bet didele dalimi savo produktą, pažymėtą bendru prekių ženklu, prekiauja per kapitalo bendrovę, kurios akciją turi šių įkinių bendrijų nariai ir kiti atitinkamos šeimos nariai, turi būti laikomos savarankiškomis įmonėmis, apmokestinamomis PVM.

35 Atsižvelgiant į atsakymą į pirmąjį klausimą, nebereikia atsakyti į antrąjį ir trečiąjį klausimus.

Dėl ketvirtąjo klausimo

36 Ketvirtuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės teiraujasi, ar Šeštosios direktyvos 25 straipsnis ir PVM direktyvos 296 straipsnis reikia aiškinti taip, kad jais nedraudžiama galimybė atsakyti taikyti šiuose straipsniuose numatytą įkininkams skirtą bendrą vienodo tarifo schemą keletui tokių įkinių bendrijų, kokios nagrinėjamos pagrindinėje

byloje, kurios laikomos savarankiškomis ?mon?mis, apmokestinamomis PVM, ir kurios bendradarbiauja tarpusavyje, d?l to, jog kapitalo bendrovei, asmen? grupei, sudarytai iš ši? ?kini? bendrij? nari?, arba asmen? grupei, sudarytai iš šios kapitalo bendrov?s ir min?t? ?kini? bendrij? nari?, negali b?ti taikoma ši schema d?l j? apyvartos arba teisin?s formos.

37 Primintina, kad ?kininkams skirta bendra vienodo tarifo schema yra nuo Šeštosios direktyvos ir PVM direktyvos ?prastos apmokestinimo schemos nukrypstanti PVM schema, kuri turi b?ti taikoma tik tiek, kiek reikalinga jos tikslams pasiekti (2004 m. liepos 15 d. Sprendimo *Harbs*, C?321/02, EU:C:2004:447, 27 punktą, 2005 m. geguž?s 26 d. Sprendimo *Stadt Sundern*, C?43/04, EU:C:2005:324, 27 punktą ir 2012 m. kovo 8 d. Sprendimo *Komisija / Portugalija*, C?524/10, EU:C:2012:129, 49 punktą).

38 Vienas iš dviej? šios schemos tiksl? yra supaprastinimo reikalavimas, kuris turi b?ti suderintas su pirkimo PVM, kur? sumoka ?kininkai, kompensacijos tikslu (šiuo klausimu žr. 2005 m. geguž?s 26 d. Sprendimo *Stadt Sundern*, C?43/04, EU:C:2005:324, 28 punkt? ir 2012 m. kovo 8 d. Sprendimo *Komisija / Portugalija*, C?524/10, EU:C:2012:129, 50 punkt?).

39 Be to, primintina, kad pagal Šeštosios direktyvos 25 straipsnio 1 dal? ir PVM direktyvos 296 straipsnio 1 dal? valstyb?s nar?s „gali“ taikyti ?kininkams vienodo tarifo schem?, jeigu apmokestinimas pagal ?prast? schem? arba supaprastint? schem? kelt? sunkum?, vis? pirma, administracini?.

40 Be to, iš Šeštosios direktyvos 25 straipsnio 9 dalies ir PVM direktyvos 296 straipsnio 2 dalies matyti, kad, pirma, valstyb?s nar?s „gali ne?traukti“ ? ?kininkams skirt? bendr? vienodo tarifo schem?.

41 Nagrin?jamu atveju iš sprendimo d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? matyti, kad nacionalin?je teis?je apskritai nenumatyta ne?traukti ?kinink? kategorijos ? vienodo tarifo schem? d?l to, jog ?kininkai yra susij? glaudžiais ekonominio bendradarbiavimo ryšiais per toki? kapitalo bendrov? arba grup?, kokia min?ta šio sprendimo 36 punkte.

42 Antra, šiose nuostatose numatyta, kad ? ?kininkams skirt? vienodo tarifo schem? ne?traukiami ?kininkai, kuriems ?prastos schemos arba supaprastintos schemos taikymas nekelia administracini? sunkum?.

43 Taigi prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo nurodyta aplinkyb?, kad kapitalo bendrovei, asmen? grupei, sudarytai iš ši? ?kini? bendrij? nari?, arba asmen? grupei, sudarytai iš šios kapitalo bendrov?s ir min?t? ?kini? bendrij? nari?, negali b?ti taikoma ?kininkams skirta bendra vienodo tarifo schema d?l dydžio arba teisin?s formos, neturi ?takos min?tos schemos taikymui šioms ?kin?ms bendrijoms, nes, remiantis vien šia aplinkybe, negalima nustatyti, jog ?prastos schemos arba supaprastintos schemos taikymas nekelia pastarosioms administracini? sunkum?.

44 B?t? antraip, jeigu tokios ?kin?s bendrijos, kokios nagrin?jamos pagrindin?je byloje, d?l savo ryši? su kapitalo bendrove arba grupe, kokia min?ta šio sprendimo 36 punkte, materialiai gal?t? susidoroti su administracine našta, kuri kyla d?l užduo?i?, atsirandan?i? d?l ?prastos schemos arba supaprastintos schemos taikymo; tai turi patikrinti prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas.

45 Tokiu atveju negalima atsižvelgti ? tai, kad taikant vienodo tarifo schem? vis d?lto sumaž?t? administracini? išlaid?, susijusi? su PVM schemos taikymu, nes S?jungos teis?s akt? leid?jas vienodo tarifo schem? numat? tik ?kininkams, kuri? apmokestinimas pagal ?prast? schem? arba supaprastint? schem? gal?t? kelti sunkum?, vis? pirma, administracini?.

46 Atsižvelgiant ? tai, kas pasakyta, ? ketvirt?j? klausim? reikia atsakyti taip: Šeštosios direktyvos 25 straipsn? ir PVM direktyvos 296 straipsn? reikia aiškinti taip, kad jais nedraudžiama galimyb? atsisakyti taikyti šiuose straipsniuose numatyt? ?kininkams skirt? bendr? vienodo tarifo schem? keletui toki? ?kini? bendrij?, kokios nagrin?jamos pagrindin?je byloje, kurios laikomos savarankiškomis ?mon?mis, apmokestinamomis PVM, ir kurios bendradarbiauja tarpusavyje, d?l to, jog kapitalo bendrovei, asmen? grupei, sudarytai iš ši? ?kini? bendrij? nari?, arba asmen? grupei, sudarytai iš šios kapitalo bendrov?s ir min?t? ?kini? bendrij? nari?, negali b?ti taikoma ši schema d?l j? apyvartos arba teisin?s formos, net jeigu šios ?kin?s bendrijos nepatenka ? ?kinink? kategorij?, ne?traukt? ? ši? vienodo tarifo schem?, jeigu jos d?l savo ryši? su kapitalo bendrove arba viena iš ši? grupi? materialiai gal?t? susidoroti su administracine našta, kuri kyla d?l užduo?i?, atsirandan?i? d?l ?prastos PVM schemos arba supaprastintos PVM schemos taikymo; tai turi patikrinti prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas.

D?l penktojo klausimo

47 Penktuoju klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s teiraujasi, ar tuo atveju, jeigu tokios ?kin?s bendrijos, kokios nagrin?jamos pagrindin?je byloje, iš esm?s neb?t? ?trauktos ? ?kininkams skirt? bendr? vienodo tarifo schem?, šis sprendimas ne?traukti galiot? atgaline data, tik ateityje arba iš viso negaliot?.

48 Primintina, kad teisinio saugumo principas nedraudžia mokes?i? administratoriui per senaties termin? susigr?žinti atskaityto PVM ar išieškoti PVM už jau suteiktas paslaugas, kurios tur?jo b?ti apmokestintos šiuo mokes?iu (šiuo klausimu žr. 2014 m. vasario 6 d. Sprendimo *Fatorie*, C?424/12, EU:C:2014:50, 47 ir 48 punktus ir 2015 m. liepos 9 d. Sprendimo *Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiag? Andrei*, C?144/14, EU:C:2015:452, 42 punkt?).

49 Tokia taisykl? taip pat turi b?ti taikoma, kai mokes?i? administratorius atšaukia schemos taikym? PVM mokes?io mok?tojui, ?skaitant ir už laikotarp? iki tokio vertinimo, ta?iau su s?lyga, kad šis vertinimas atliekamas per senaties termin?, taikom? administratoriaus veiksams, ir kad šio vertinimo poveikis netaikomas anks?iau, nei išaišk?jo teisin?s ir faktin?s aplinkyb?s, kuriomis administratorius remiasi.

50 Šiomis aplinkyb?mis tai, kad mokes?i? administratorius iš pradži? pripažino ši? ?kini? bendrij? teis? taikyti vienodo tarifo schem?, negali daryti ?takos atsakymui ? pateikt? klausim?, nes teisin?s ir faktin?s aplinkyb?s, kuriomis pagr?stas naujas šio administratoriaus vertinimas, išaišk?jo v?liau, nei administratorius pripažino min?t? teis?, ir jos susiklost? per senaties termin?, taikom? jo veiksmui.

51 Atsižvelgiant ? visa tai, kas išd?styta, ? penkt?j? klausim? reikia atsakyti taip: jeigu tokios ?kin?s bendrijos, kokios nagrin?jamos pagrindin?je byloje, iš esm?s tur?t? b?ti ne?trauktos ? ?kininkams skirt? bendr? vienodo tarifo schem?, šis sprendimas ne?traukti galiot? ankstesniam laikotarpiui nei vertinimo, kuriuo pagr?stas šis sprendimas ne?traukti, data su s?lyga, kad min?tas vertinimas atliekamas per senaties termin?, taikom? mokes?i? administratoriaus veiksams, ir jo poveikis netaikomas anks?iau, nei išaišk?jo teisin?s ir faktin?s aplinkyb?s, kuriomis tas vertinimas yra pagr?stas.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

52 Kadangi šis procesas pagrindinis bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (trečioji kolegija) nusprendžia:

1. 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių statymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas, iš dalies pakeistos 2004 m. balandžio 26 d. Tarybos direktyva 2004/66/EB, 4 straipsnio 1 dalis ir 4 dalies pirmą pastraipą ir 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 9 straipsnio 1 dalies pirmą pastraipą ir 10 straipsnį reikia aiškinti taip, kad kelios tokios ūkinės bendrijos, kokios nagrinėjamos pagrindiniame byloje, kurios savarankiškai bendrauja su savo tiekėjais, viešosios valdžios institucijomis ir tam tikru lygiu su savo klientais ir kurių kiekviena užtikrina gamybą iš esmės naudodama savo gamybos priemones, bet didele dalimi savo produktą, pažymėtą bendru prekių ženklų, prekiauja per kapitalo bendrovę, kurios akciją turi ši ūkinė bendrijų nariai ir kiti atitinkamos šeimos nariai, turi būti laikomos savarankiškėmis įmonėmis, apmokestinamomis pridėtinės vertės mokesčiu.

2. Šeštosios direktyvos 77/388, iš dalies pakeistos Direktyva 2004/66, 25 straipsnis ir Direktyvos 2006/112 296 straipsnis reikia aiškinti taip, kad jais nedraudžiama galimybė atsisakyti taikyti šiuose straipsniuose numatytą ūkininkams skirtą bendrą vienodo tarifo schemą keletui toki ūkinė bendrijų, kokios nagrinėjamos pagrindiniame byloje, kurios laikomos savarankiškėmis įmonėmis, apmokestinamomis pridėtinės vertės mokesčiu, ir kurios bendradarbiauja tarpusavyje, dėl to, jog kapitalo bendrovei, asmenų grupei, sudarytai iš ši ūkinė bendrijų narių, arba asmenų grupei, sudarytai iš šios kapitalo bendrovės ir minėtų ūkinė bendrijų narių, negali būti taikoma ši schema dėl jos apyvartos arba teisinės formos, net jeigu šios ūkinės bendrijos nepatenka į ūkininkų kategoriją, neįtrauktą į šią vienodo tarifo schemą, jeigu jos dėl savo ryšių su kapitalo bendrove arba viena iš šių grupių materialiai galėtų susidoroti su administracine našta, kuri kyla dėl užduoties, atsirandančios dėl pridėtinės vertės mokesčio prastos schemos arba supaprastintos schemos taikymo; tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

3. Jeigu tokios ūkinės bendrijos, kokios nagrinėjamos pagrindiniame byloje, iš esmės turėtų būti neįtrauktos į ūkininkams skirtą bendrą vienodo tarifo schemą, šis sprendimas neįtraukti galiotą ankstesniam laikotarpiui nei vertinimo, kuriuo pagrįstas šis sprendimas neįtraukti, data su sulyga, kad minėtas vertinimas atliekamas per senaties terminą, taikomą mokesčių administratoriaus veiksams, ir jo poveikis netaikomas anksčiau, nei išaiškėjo teisinės ir faktinės aplinkybės, kuriomis tas vertinimas yra pagrįstas.

Parašai.

* Proceso kalba: vokiečių.