

TIESAS SPRIEDUMS (treš? pal?ta)

2016. gada 12. oktobr? (*)

L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu – Nodok?i – Pievienot?s v?rt?bas nodoklis – Sest? direkt?va 77/388/EEK – 4. panta 1. un 4. punkts – Direkt?va 2006/112/EK – 9. pants un 11. pants – “Nodok?a maks?t?ja” j?dziens – Civilties?bu sabiedr?bas, kas savus produktus tirgo ar kop?ju pre?u z?mi ar kapit?lsabiedr?bas starpniec?bu – J?dziens “nesaist?tie uz??mumi” – Atteikums pieš?irt nodok?a maks?t?ja statusu – Atpaka?ejošs sp?ks – Sest? direkt?va 77/388 – 25. pants – Direkt?va 2006/112 – 272. pants un 296. pants – Vienotas likmes rež?ms lauksaimniekiem – Vienotas likmes rež?ma nepiem?rošana – Atpaka?ejošs sp?ks

Lieta C?340/15

par l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Bundesfinanzgericht* (Feder?l? finanšu tiesa, Austrija) iesniedza ar l?mumu, kas pie?emts 2015. gada 29. j?nij? un kas Ties? re?istr?ts 2015. gada 7. j?lij?, tiesved?b?

Christine Nigl u.c.

pret

Finanzamt Waldviertel.

TIESA (treš? pal?ta)

š?d? sast?v?: pal?tas priekšs?d?t?js L. Bejs Larsens [*L. Bay Larsen*], tiesneši M. Vilars [*M. Vilaras*] (referents), J. Malenovskis [*J. Malenovský*], M. Safjans [*M. Safjan*] un D. Šv?bi [*D. Šváby*],

?ener?ladvok?ts M. Špunars [*M. Szpunar*],

sekret?rs K. Malaceks [*K. Malacek*], administrators,

?emot v?r? rakstveida procesu un 2016. gada 13. apr??a tiesas s?di,

?emot v?r? apsv?rumus, ko sniedza:

- C. Nigl u.c. v?rd? – H. Nigl, *Rechtsanwalt*, un J. Auer,
- Austrijas vald?bas v?rd? – C. Pesendorfer, S. Pfeiffer un F. Koppensteiner, p?rst?vji,
- Eiropas Komisijas v?rd? – R. Lyal un M. Wasmeier, p?rst?vji,

noklaus?jusies ?ener?ladvok?ta secin?jumus 2016. gada 30. j?nija tiesas s?d?,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu ir par to, k? interpret?t Padomes 1977. gada 17. maija Sesto direkt?vu 77/388/EEK par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma: vienota apr??inu b?ze

(OV 1977, L 145, 1. lpp.), kas grozīta ar Padomes 2004. gada 26. aprīļa Direktīvu 2004/66/EK (OV 2004, L 168, 35. lpp.; turpmāk tekstā – “Sestā direktīva”), un Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvu 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “PVN direktīva”).

2 Šīs līgums tika iesniegts tiesvedībā starp *Nigl* īpašības locekļiem, kas ir triju civiltiesību sabiedrību biedri, kuras visas nodarbojas ar vānkopību, un *Finanzamt Waldviertel* (Valdīrītes Finanšu pārvalde, Austrija; turpmāk tekstā – “nodokļu administrācija”) par, pirmkārt, pievienotās vērtības nodokļa (PVN) maksājuma statusa noteikšanu un, otrkārt, par atteikumu šīm civiltiesību sabiedrībām piemērot kopējo vienotas likmes režīmu lauksaimniekiem.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

Sestā direktīva

3 Sestās direktīvas [IV sadaļas] “Nodokļa maksājumi” 4. pantā ir noteikts:

“1. “Nodokļa maksājums” nozīmē visas personas, kas patstāvīgi jebkurā vietā veic jebkuru 2. punktā norādītu saimniecisku darbību neatkarīgi no šīs darbības mērķa un rezultāta.

2. Šā panta 1. punktā minētā saimnieciskā darbība aptver visas ražotāju, tirgotāju un pakalpojumu sniedzēju darbības, ieskaitot kalnrūpniecību, lauksaimniecisku darbību un brīvo profesiju darbības. Ilglaicīgā materiāla vai nemateriāla īpašuma izmantošana nolūkā gūt no tā ienākumus ar uzskatāma par saimniecisku darbību.

[..]

4. Vārda “patstāvīgi” lietojums 1. punktā attiecas uz nodokļa nodarbinātās un citas personas, ciktāl tās ar darba devēju saista darba līgums vai jebkādas citas juridiskas saites, kas rada darba devēja un darba ņēmēja attiecības saistībā ar darba apstākļiem, atalgojumu un darba devēja atbildību.

Ievērojot 29. pantā paredzēto konsultāciju kārtību, katrā dalībvalstī par atsevišķiem nodokļa maksājumiem var uzlikt personas, kuras reģistrētas šīs valsts teritorijā un kuras, juridiski būdamas patstāvīgas, ir cieši saistītas cita ar citu finansiāli, saimnieciski un organizatoriski.

[..]”

4 Sestās direktīvas 25. pantā “[Kopējs] vienotas likmes režīms lauksaimniekiem” ir paredzēts:

“1. Gadījumos, kad parastā [PVN] režīma vai arī 24. pantā paredzētā vienkāršotā režīma piemērošana lauksaimniekiem radītu grūtības, dalībvalstis var piemērot lauksaimniekiem vienotas likmes režīmu, kas vērsts uz to, lai kompensētu [PVN], kas iekasēts par preču pirkumiem un pakalpojumiem, ko veikuši vienotas likmes lauksaimnieki, pildot šo pantu.

[..]

9. Katra daļā bvalsts var izslēgt no vienotas likmes režīma dažas lauksaimnieku kategorijas un lauksaimniekus, kuriem administratīvas grūtības neradītu tas, ka piemērotu parasto [PVN] režīmu vai 24. panta 1. punkta paredzēto vienkāršoto režīmu.

[..]"

PVN direktīva

5 PVN direktīvas III sadaļas "Nodokļa maksājumi" 9. panta 1. punkts ir noteikts:

"Nodokļa maksājums" ir jebkura persona, kas patstāvīgi jebkurā vietā veic jebkuru saimniecisku darbību, neatkarīgi no šīs darbības mērķa vai rezultāta.

Jebkuru ražotāju, tirgotāju vai pakalpojumu sniedzāju 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."

6 Šīs direktīvas 10. pants ir noteikts:

"Šīs direktīvas 9. panta 1. punkta paredzētais nosacījums, ka saimniecisku darbību veic "patstāvīgi", atbrīvo no PVN nodarbinātās un citas personas, ciktāl tās ar darba devēju saista darba līgums vai jebkādas citas juridiskas saites, kas rada darba devēja un darba ņēmēja tiesiskās attiecības saistībā ar darba apstākļiem, atalgojumu un darba devēja atbildību."

7 Minētās direktīvas 11. panta pirmajā daļā ir noteikts:

"Apspriedusies ar padomdevēju komiteju [PVN] jautājumos [..], katra daļā bvalsts par vienu nodokļa maksājumu var uzskatīt personas, kuras veic uzņēmējdarbību attiecīgās daļā bvalsts teritorijā un kuras, kaut arī juridiski patstāvīgas, ir cieši saistītas cita ar citu finansiāli, saimnieciski un organizatoriski saistīti."

8 Saskaņā ar šīs pašas direktīvas 296. panta 1. un 2. punktu:

"1. Ja parastais PVN režīms vai, attiecīgā gadījumā, 1. nodaļa paredzētais īpašais režīms lauksaimniekiem varētu radīt grūtības, daļā bvalstis var minētajiem lauksaimniekiem saskaņā ar šo nodaļu piemērot vienotās likmes režīmu, kas paredzēts, lai kompensētu PVN, kas samaksāts par vienotas likmes lauksaimnieku precēm un pakalpojumiem.

2. Katra daļā bvalsts var izslēgt konkrētas lauksaimnieku kategorijas no vienotās likmes režīma piemērošanas, kā arī lauksaimniekus, par kuriem nav paredzams, ka parastā PVN režīma vai 281. pants paredzēto vienkāršoto procedūru piemērošana viņiem varētu radīt administratīvas grūtības."

Austrijas tiesības

9 1994. gada *Umsatzsteuergesetz* (1994. gada Likums par apgrozījuma nodokli, turpmāk tekstā – "UStG") 2. pants "Uzņēmums, uzņēmums" ir noteikts:

"1. Uzņēmums ir persona, kas patstāvīgi veic komercdarbību vai profesionālu darbību. Uzņēmums aptver visu uzņēmēja veikto komercdarbību vai profesionālo darbību. Ar komercdarbību vai profesionālo darbību tiek saprasta jebkura pastāvīga darbība, kas tiek veikta, lai gūtu ienākumus, pat ja nav nodoma gūt peļņu vai ja personu apvienība savu darbību veic

tikai attiecībā uz tās dalībniekiem.

2. Komercedarbība vai profesionālā darbība netiek veikta neatkarīgi:

1) ja fiziskās personas individuāli vai kopā ir integrētas uzņēmumā tādējādi, ka tā ir jāievēro uzņēmuma instrukcijas;

2) ja juridiskā persona ir pakāauta uzņēmuma gribai tādējādi, ka tai nav savas gribas. Juridiskā persona ir pakāauta uzņēmuma gribai tādējādi, ka tai nav savas gribas (saistīts subjekts), ja, ņemot vērā visus faktiskos apstākļus, tā ir integrēta uzņēmumā finansiāli, saimnieciski un organizatoriski ziņā.

[..]"

10 UStG 22. pantā ir noteikts, ka uzņēmumiem, kam nav pienākuma veikt grāmatvedību un kas veic darījumus lauku saimniecībā un mežsaimniecībā, par šiem darījumiem ir jāmaksā nodoklis 10 % apmērā no nodokļu bāzes, jo atbilstoši *Bundesabgabenordnung* (Federālais nodokļu kodekss) 124. un 125. pantam šis pienākums ir atkarīgs no apgrozījuma līmeņa un no lauku saimniecības vērības.

11 Turklāt *Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch* (Vispārīgais civilkodekss) 1175. pantā ir paredzēts, ka civiltiesību sabiedrību dibina divas vai vairākas personas, kas, noslēdzot līgumu, nolēmj veikt kopīgu darbību ar kopīgu mērķi. Šādam līgumam nav jāatbilst kādām formas prasībām.

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

12 Kopš 1998. gada prasītāji pamatlietā nodarbojas ar vānkopību ar triju civiltiesību sabiedrību palīdzību, no kurām katra apsaimnieko vānoguljus atširgos zemes gabalos un ir PVN maksātāja. Pirmo no šīm civiltiesību sabiedrībām ir dibinājuši *Martin Nigl* un *Christine Nigl*, otro – *Gisela Nigl* (vecāka) un *Josef Nigl* un trešo sabiedrību – *Martin Nigl* un *Gisela Nigl* (jaunāka). Nekāds rakstisks līgums netika noslēgts triju civiltiesību sabiedrību dibināšanas laikā.

13 Lai tiktu galā ar paaugstinātu pieprasījumu pēc augstas kvalitātes vāniem, kas ir *Martin Nigl* attēstītā nozare, prasītāji pamatlietā 2001. gadā dibināja *WeinGut Nigl GmbH* (turpmāk tekstā – "komercsabiedrība"). Šī sabiedrība galvenokārt vai nu iepērk vānus no civiltiesību sabiedrību saimniecībām, lai tos pārdotu tirdzniecības uzņēmumiem, vai nu tirgo šādus vānus galapatērētājiem katras no attiecīgajām civiltiesību sabiedrībām vārdā un to interesēs. Turklāt tā ražo vānus no produktiem, kas iegādāti no vānkopjiem, ar kuriem ir noslēgti līgumi, un pārvalda viesnīcu un restorānu.

14 Civiltiesību sabiedrības tika deklarētas valsts iestādes, tostarp nodokļu administrācijai, kas šīm sabiedrībām piešķir atsevišķu nodokļa maksātāju statusu: attiecībā uz apgrozījuma nodokli – kā uzņēmumiem – un attiecībā uz ienākuma nodokli – kā kopuzņēmumiem.

15 Grāmatvedība par triju civiltiesību sabiedrību ienākumiem un izdevumiem tiek veikta atsevišķi ar katrai sava bankas konta palīdzību, peļņa tiek sadalīta katrā civiltiesību sabiedrībā atsevišķi starp tās biedriem, un šīm sabiedrībām nav nekādas kopīgas mantas vai kopīga bankas konta. Katra civiltiesību sabiedrība atsevišķi apsaimnieko vānoguljus, kas tai pieder vai ko tā nomā, nodarbina darba ņēmus un izmanto savu aprīkojumu, piemēram, traktorus vai mašīnas. Ražošanas līdzekļus, kas veido no 15 % līdz 20 % no tiem, komercsabiedrība iepērk centralizēti un tad sadala starp civiltiesību sabiedrībām atkarībā no ražotā vāna daudzuma. Gada beigās komercsabiedrība pārslēdz rēķinus par šķirņu lietošanas izmaksām un gēzes un

elektrības izdevumiem.

16 Fermentācija notiek atsevišķi dažādajās saimniecībās, bet pildīšana pudelēs tiek veikta ar kopīgas iekārtas palīdzību. Civiltiesā sabiedrība ražotais vīns tiek tirgots ar kopīgu preču zīmi "Weingut Nigl", ko veic komercsabiedrība par kopīgi noteiktām cenām, un pirkuma cenu šā komercsabiedrība nosaka, piemērojot atlaidi pašas pārdošanas cenai. Ne reklāma, ne interneta vietne vai tarifi neietver atsauci uz dažādajām saimniecībām vai ražotājām civiltiesā sabiedrībām. Visbeidzot, komercsabiedrība veic visus administratīvos uzdevumus visu triju civiltiesā sabiedrību labā.

17 Līdz 2012. gadam nodokļu administrācija uzskatīja, ka saimniecisku darbību veic četri nodokļu subjekti, proti, trīs civiltiesā sabiedrības un komercsabiedrība.

18 Pēc nodokļu pārbaudes, kas veikta 2012. gadā, nodokļu administrācija uzskatīja, ka, ņemot vērā ciešu saimniecisko un organizatorisko mijiedarbību starp trijām civiltiesā sabiedrībām, to biedri kopš 2005. gada ir veidojuši vienotu personu apvienību. Tā uzskata, ka ir tikai viens ienākumu avots, kura produkti ir jāsadalā starp dažādiem triju civiltiesā sabiedrību biedriem.

19 Attiecībā uz PVN nodokļu administrācija uzskatīja, ka ar atpakaļejošu spēku kopš 2005. gada pastāvīga divu uzņēmumu, nodokļa maksātāju, proti, vienota personu apvienība, ko veido triju civiltiesā sabiedrību biedri, un komercsabiedrība. Paziņojumi par nodokļa noteikšanu attiecībā uz PVN tika adresēti visiem triju civiltiesā sabiedrību biedriem un komercsabiedrībai, un ar 2012. gada 18. jūlija lēmumu PVN maksātāja identifikācijas numurs katrai no trijām civiltiesā sabiedrībām tika ierobežots.

20 Līdz ar to nodokļu administrācija ir apstrādājusi kopīgo vienotas likmes režīmu lauksaimniekiem, kas ir ticis piemērots civiltiesā sabiedrībām.

21 Saņemot prasību noteikt, vai prasītāji pamatlietā kļūdaini uzņēmumi ir darbojušies ietrs vai tikai divās vānkopības saimniecībās, *Bundesfinanzgericht* (Federālā finanšu tiesa, Austrija) atgādina, ka Austrijas tiesbūs jebkurš veidojums, kas kļūst uzstājas attiecībā ar trešajām personām un kas neatkarīgi sniedz pakalpojumus apgrozījuma nodokļa tiesību izpratnē, var būt uzņēmums, pat ja runa ir par personu apvienību, kam nav tiesību.

22 Turklāt šā tiesa norāda, ka tā jau ir nospriedusi, ka, ja Austrijas Republika nav pieprasījusi konsultāšanas ar PVN komiteju, kas minēta Sestās direktīvas 29. pantā, viens no otra pēdās nodokļa ziņā neatkarīgi kopuzņēmumi nav viens uzņēmums apgrozījuma nodokļa tiesību ziņā, lai arī kļūdi būtu sakari vai attiecības starp tiem.

23 Šādos apstākļos *Bundesfinanzgericht* (Federālā finanšu tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

"1) Vai trīs personu apvienības, kuras sastāv no dažādiem vienas īmeses locekļiem, kuras kļūst patstāvīgi uzstājas attiecībā ar saviem piegādātājiem un valsts iestādēm un kurām, ņemot divus saimnieciskos līdzekļus, katrai ir savi ražošanas līdzekļi, taču kuras lielu daļu savu produktu pārdo, izmantojot kopīgu preču zīmi, ar tās kapitālsabiedrības starpniecību, kuras daļas pieder šo personu apvienību biedriem, kļūst citiem īmeses locekļiem, ir uzskatāmas par patstāvīgiem uzņēmumiem (nodokļu maksātājiem)?

2) Ja šīs trīs personu apvienības nav uzskatāmas par trim patstāvīgiem uzņēmumiem (nodokļu maksātājiem), vai par patstāvīgu uzņēmumu ir uzskatāma:

- a) kapitālsabiedrība, kas veic tirdzniecību, vai
- b) personu apvienība, kura sastāv no triju personu apvienību biedriem un kura pati tirgū neuzstājas ne attiecībā ar piegādātājiem, ne attiecībā ar klientiem, vai
- c) personu apvienība, kura sastāv no trim personu apvienībām un no kapitālsabiedrības, kura pati tirgū neuzstājas ne attiecībā ar piegādātājiem, ne attiecībā ar klientiem?

3) Ja šīs trīs personu apvienības nav uzskatāmas par trim patstāvīgiem uzņēmumiem (nodokļu maksātājiem), vai ir pieļaujama šā (nodokļu maksātāja) statusa atņemšana:

- a) ar atpakaļejošu spēku vai
- b) tikai attiecībā uz nākotni vai
- c) vispār nav pieļaujama

situācijā, kad [nodokļu administrācija] šīs trīs personu apvienības sākotnēji pāc veiktajām nodokļu pārbaudēm ir atzinusi par patstāvīgiem uzņēmumiem (nodokļu maksātājiem)?

4) Ja šīs trīs personu apvienības ir uzskatāmas par trim patstāvīgiem uzņēmumiem (nodokļu maksātājiem), vai tās kā vān kopji un tādējādi kā lauksaimnieki ir uzskatāmas par vienas likmes lauksaimniekiem situācijā, kad uz katru no šīm personu apvienībām, kas saimnieciskā ziņā sadarbojas, gan attiecas vienas likmes režīms lauksaimniekiem, tādu uz kapitālsabiedrību, uz triju personu apvienību biedru veidotu patstāvīgu personu apvienību vai uz triju personu apvienību biedru un kapitālsabiedrības veidotu patstāvīgu personu apvienību saskaņā ar valsts tiesību vienotas likmes režīms neattiecas uzņēmuma lieluma vai juridiskās formas dēļ?

5) Ja principā ir izslēgtas, ka minētajām trijām personu apvienībām varētu tikt piemērots vienas likmes režīms lauksaimniekiem, vai šā izslēgšana notiek:

- a) ar atpakaļejošu spēku vai
- b) tikai attiecībā uz nākotni vai
- c) vispār nav spēkā?"

Par prejudiciālajiem jautājumiem

24 Ievadā ir jānorāda, ka, ņemot vērā laikposmu, attiecībā uz kuru nodokļu administrācija ir konstatējusi, ka triju civiltiesību sabiedrību biedri bija izveidojuši vienu personu apvienību, proti, 2005.–2012. gadu, atbilstošās tiesību normas, kas ir jāpiemēro, ir Sestās direktīvas un PVN direktīvas tiesību normas.

Par pirmo prejudiciālo jautājumu

25 Ar pirmo jautājumu iesniedzātāja bērtībā jautā, vai Sestās direktīvas 4. panta 1. punkts un 4. punkta pirmā daļa, no vienas puses, kā arī PVN direktīvas 9. panta 1. punkta pirmā daļa un 10. pants, no otras puses, ir jāinterpretē tādējādi, ka vairākas tādās civiltiesību sabiedrības kā pamatlietā esošās, kas kā tādās patstāvīgi uzstājas attiecībā ar saviem piegādātājiem, valsts iestādēm un zināmā mērā – saviem klientiem un attiecīgi katra nodrošina savu ražošanu, galvenokārt izmantojot savus ražošanas līdzekļus, bet kas lielu savu produktu daļu tirgo ar kopīgu preču zīmi ar tādās kapitālsabiedrības starpniecību, kuras daļas pieder šo civiltiesību

sabiedrību biedriem, kā arī citiem attiecīgās īmesnes locekļiem, ir jāuzskata par neatkarīgiem uzņēmumiem, kas ir PVN maksātāji.

26 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka saskaņā ar Sestās direktivas 4. panta 1. punktu un PVN direktivas 9. pantu “nodokļa maksātājs” ir jebkura persona, kas patstāvīgi jebkurā vietā veic jebkuru saimniecisku darbību neatkarīgi no šīs darbības mērķa vai rezultāta (it īpaši skat. spriedumus, 1987. gada 26. marts, Komisija/Nīderlande, 235/85, EU:C:1987:161, 6. punkts; 2008. gada 16. septembris, *Isle of Wight Council* u.c., C-288/07, EU:C:2008:505, 27. punkts, kā arī 2009. gada 29. oktobris, Komisija/Somija, C-246/08, EU:C:2009:671, 35. punkts).

27 Sestās direktivas 4. panta 1. punkta pirmajā daļā un PVN direktivas 9. panta 1. punktā izmantotie vārdi, it īpaši vārdi “jebkura”, nozīmē, ka “nodokļu maksātāja” jēdziena definīcija ir plaša un ir vērsta uz patstāvīgu saimnieciskās darbības veikšanu, tādējādi par PVN maksātājiem ir uzskatāmas visas personas, kas objektīvi atbilst šajā tiesību normā paredzētajiem kritērijiem – fiziskas vai juridiskas, kā publiskas, tātātiskas, un pat iestādes bez tiesībsubjektības (šajā ziņā skat. spriedumu, 2015. gada 29. septembris, *Gmina Wrocław*, C-276/14, EU:C:2015:635, 28. punkts).

28 Lai konstatētu, ka saimnieciskā darbība tiek veikta patstāvīgi, ir jāpārbauda, vai attiecīgā persona veic darbības savā vārdā, savas intereses un pati par to atbild, kā arī uzņemas ekonomisko risku, kas saistīts ar tās darbību veikšanu (spriedumi, 2000. gada 27. janvāris, *Heerma*, C-23/98, EU:C:2000:46, 18. punkts; 2007. gada 18. oktobris, *van der Steen*, C-355/06, EU:C:2007:615, 23. punkts, kā arī 2015. gada 29. septembris, *Gmina Wrocław*, C-276/14, EU:C:2015:635, 34. punkts).

29 Uz pirmo jautājumu ir jāatbild, ņemot vērā šos faktorus.

30 Tas, ka tādās civiltiesībās sabiedrības kā pamatlietā aplūkots atsevišķi apsaimnieko vānogulātjus, kas tām pieder vai ko tās nomā atsevišķi, ka katra no tām gandrīz tikai izmanto savus ražošanas līdzekļus un nodarbina savus darba ņēmējus, ka tās neatkarīgi veido attiecības ar saviem piegādātājiem, valsts iestādēm un, zināmā mērā, saviem klientiem, liecina par to, ka katra no šīm sabiedrībām veic darbību savā vārdā, savas intereses un pati par to atbild.

31 Šajā kontekstā ar noteiktu sadarbības pastāvīšanu starp šādām civiltiesībās sabiedrībām un kapitālsabiedrību, tostarp attiecībā uz to produktu tirdzniecību ar kopīgu preču zīmi, nepietiek, lai apšaubītu šo civiltiesībās sabiedrību neatkarību no kapitālsabiedrības.

32 Proti, tas, ka šādās civiltiesībās sabiedrības kopīgi veic daļu savu darbību, to uzticot trešajai sabiedrībai, ir izvēlē minētās darbības organizāšanai, un neāuj secināt, ka šīs civiltiesībās sabiedrības neveic savas darbības patstāvīgi vai ka tās neuzņemas ekonomisko risku, kas ir saistīts ar to saimniecisko darbību.

33 Turklāt nešiet, ka tas, ka vienam no tādām civiltiesībās sabiedrībām kā pamatlietā biedram ir noteicošā loma šo sabiedrību vāna izstrādā un to pārstāvbā, āuj apšaubīt konstatājumu, ka tās savu darbību veic patstāvīgi, jo katra no tām rākojas savā vārdā, savas intereses un pati par to atbild.

34 ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, uz pirmo jautājumu ir jāatbild, ka Sestās direktivas 4. panta 1. punkts un 4. punkta pirmā daļa, no vienas puses, kā arī PVN direktivas 9. panta 1. punkta pirmā daļa un 10. pants, no otras puses, ir jāinterpretē tādējādi, ka vairākas tādās civiltiesībās sabiedrības kā pamatlietā aplūkots, kas kā tādās patstāvīgi uzstājas attiecībā ar saviem piegādātājiem, valsts iestādēm un, zināmā mērā, saviem klientiem un attiecīgi katra

nodrošina savu ražošanu, galvenokārt izmantojot savus ražošanas līdzekļus, bet kas lielu savu produktu daļu tirgo ar kopīgu preču zīmi ar tādās kapitālsabiedrības starpniecību, kuras daļas pieder šo civiltiesību sabiedrību biedriem, kā arī citiem attiecīgās īmenes locekļiem, ir jāuzskata par neatkarīgiem uzņēmumiem, kas ir PVN maksātāji.

35 Ēmot vērē uz pirmo jautājumu sniegto atbildi, uz otro un trešo jautājumu nav jāatbild.

Par ceturto jautājumu

36 Ar ceturto jautājumu iesniedzātiesa bētbē vēlas noskaidrot, vai Sestās direktēvas 25. pants un PVN direktēvas 296. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem nav pretrunē iespēja attiekties piemērot šajos pantos paredzēto kopīgo vienotas likmes režīmu lauksaimniekiem vairākām civiltiesību sabiedrībām, tādām kā pamatlietē aplēkotās, kas tiek uzskatētas par patstēvēgiem uzņēmumiem, kuri ir PVN maksātāji un kuri sadarbojas savē starpē, tādēē, ka kēda kapitālsabiedrēba, tēdu personu apvienēba, ko veido šē kapitālsabiedrēba un minēto civiltiesību sabiedrību biedri, nevar tikt pakēauta šim režēmam savas saimniecēbas lieluma vai juridiskē formas dēē.

37 Ir jāatgēdina, ka kopējais vienotēs likmes režēms lauksaimniekiem ir atkēpes režēms, kas ir izēēmums no Sestās direktēvas un PVN direktēvas vispērēgē režēma un kas tēdēē ir piemērojams tikai, ciktēl tas nepieciešams tē mērēa sasniegēšanai (spriedumi, 2004. gada 15. jēlijs, *Harbs*, Cē321/02, EU:C:2004:447, 27. punkts; 2005. gada 26. maijs, *Stadt Sundern*, Cē43/04, EU:C:2005:324, 27. punkts, un 2012. gada 8. marts, Komisija/Portugēle, Cē524/10, EU:C:2012:129, 49. punkts).

38 Viens no šē režēma mērēiem ir vienkērēēšanas pienēkums, kas ir jēlēdzsvaro ar lauksaimniekiem uzliktē PVN priekēšnodokēa sloga kompensēēšanas mērēi (šajē zēēē skat. spriedumus, 2005. gada 26. maijs, *Stadt Sundern*, Cē43/04, EU:C:2005:324, 28. punkts, un 2012. gada 8. marts, Komisija/Portugēle, Cē524/10, EU:C:2012:129, 50. punkts).

39 Tēpat ir jāatgēdina, ka saskaēē ar Sestās direktēvas 25. panta 1. punktu un PVN direktēvas 296. panta 1. punktu, ja parastais PVN režēms vai vienkērēētais režēms varētu radēt grētēbas, tostarp administratēvas, dalēbvalstis “var” lauksaimniekiem piemērot vienotēs likmes režēmu.

40 Turklēt no Sestās direktēvas 25. panta 9. punkta un PVN direktēvas 296. panta 2. punkta izriet, ka, pirmkērt, dalēbvalstis “var izslēgt” konkrētas lauksaimnieku kategorijas no vienotēs likmes režēma piemēroēšanas.

41 Šajē gadējumē no lēguma sniegtē prejudiciēlu nolēmumu izriet, ka valsts tiesiskajē regulējumē vispērēgi nav paredzēta izslēgēšana no vienotas likmes režēma lauksaimniekiem tēdēē, ka šē lauksaimnieki cieēi ekonomiski sadarbojas ar kapitālsabiedrēbas vai tēdas apvienēbas kē šē sprieduma 36. punktē minēte palēdzēbu.

42 Otrkērt, šajēs tiesēbu normēs ir paredzēts, ka no vienotas likmes režēma lauksaimniekiem tiek izslēgti tie, kuriem parastais PVN režēms vai vienkērēētais režēms nerada administratēvas grētēbas.

43 Iesniedz?jtiesas min?tais apst?klis, ka kapit?lsabiedr?bai, vair?ku civilties?bu sabiedr?bu biedru apvien?bai vai personu apvien?bai, kur? ietilpst š? kapit?lsabiedr?ba un šo civilties?bu sabiedr?bu biedri, nevar tikt piem?rots vienotas likmes rež?ms lauksaimniekiem t?s lieluma vai juridisk?s formas d??, nevar ietekm?t min?t? rež?ma piem?rošanu š?m civilties?bu sabiedr?b?m, jo š?ds apst?klis pats par sevi ne?auj atz?t, ka parastais rež?ms vai vienk?ršotais rež?ms t?m nerada administrat?vas gr?t?bas.

44 Tom?r cit?di b?tu, ja t?das civilties?bu sabiedr?bas k? pamatliet? apl?kot?s savu saik?u d?? ar kapit?lsabiedr?bu vai ar t?du apvien?bu k? t?s, kas min?tas š? sprieduma 36. punkt?, faktiski var?tu tikt gal? ar administrat?vo slogu, ko veido uzdevumi, kuri saist?ti ar parast? rež?ma vai vienk?ršot? rež?ma piem?rošanu, kas ir j?p?rbauda iesniedz?jtiesai.

45 Š?d? gad?jum? tas, ka vienotas likmes rež?ma piem?rošana tom?r ir t?da, kas samazina ar PVN rež?ma piem?rošanu saist?t?s administrat?v?s izmaksas, turpret? nevar tikt ?emts v?r?, jo Savien?bas likumdev?js ir ieviesis vienotas likmes rež?mu tikai lauksaimniekiem, kuriem parastais nodok?u rež?ms vai vienk?ršotais rež?ms rada gr?t?bas, tostarp administrat?vas.

46 ?emot v?r? iepriekš min?tos apsv?rumus, uz ceturto jaut?jumu ir j?atbild, ka Sest?s direkt?vas 25. pants un PVN direkt?vas 296. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka tiem nav pretrun? iesp?ja attiekties piem?rot šajos pantos paredz?to kop?jo vienotas likmes rež?mu lauksaimniekiem vair?k?m civilties?bu sabiedr?b?m, t?d?m k? pamatliet? apl?kot?s, kas tiek uzskat?tas par patst?v?giem uz??mumiem, kas ir PVN maks?t?ji un kas sadarbojas sav? starp?, t?d??, ka kapit?lsabiedr?ba, t?du personu apvien?ba, ko veido šo civilties?bu sabiedr?bu biedri, vai apvien?ba, ko veido š? kapit?lsabiedr?ba un min?to civilties?bu sabiedr?bu biedri, nevar tikt pak?auta šim rež?mam savas saimniec?bas lieluma vai juridisk?s formas d??, pat ja š?s civilties?bu sabiedr?bas neietilpst to lauksaimnieku kategorij?, kas ir izsl?gti no š? vienotas likmes rež?ma, ja to saik?u ar šo sabiedr?bu vai k?du no š?m apvien?b?m d?? t?s faktiski var tikt gal? ar administrat?vo slogu, ko veido uzdevumi, kuri ir saist?ti ar parast? vai vienk?ršot? PVN rež?ma piem?rošanu, kas ir j?p?rbauda iesniedz?jtiesai.

Par piekto jaut?jumu

47 Ar piekto jaut?jumu iesniedz?jtiesa b?t?b? v?las noskaidrot, vai gad?jum?, ja no kop?j? vienotas likmes rež?ma lauksaimniekiem princip? b?tu j?izsl?dz t?das civilties?bu sabiedr?bas k? pamatliet? apl?kot?s, tas b?tu j?dara ar atpaka?ejošu sp?ku, to var?tu dar?t tikai attiec?b? uz n?kotni vai nevar?tu dar?t visp?r.

48 Ir j?atg?dina, ka tiesisk?s noteikt?bas principam nav pretrun? tas, ka nodok?u administr?cija noilguma termi?? veic PVN uzr??inu attiec?b? uz jau sniegtiem pakalpojumiem, kam ir bijis j?piem?ro šis nodoklis (šaj? zi?? skat. spriedumus, 2014. gada 6. febru?ris, *Fatorie*, C?424/12, EU:C:2014:50, 47. un 48. punkts, k? ar? 2015. gada 9. j?lijs, *Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiag? Andrei*, C?144/14, EU:C:2015:452, 42. punkts).

49 Š?ds noteikums b?tu j?piem?ro ar? tad, ja PVN par?dniekam piem?rojamo rež?mu apšaubu nodok?u administr?cija, tostarp attiec?b? uz laikposmu pirms datuma, kur? tas ir ticis piem?rots, tom?r neskarot to, ka min?tais v?rt?jums ir j?veic, kam?r nav iest?jies noilgums administr?cijas pras?bas celšanai, un to, ka tam nav atpaka?ejoša sp?ka, kas attiektos uz datumu pirms t?du tiesisko un faktisko apst?k?u iest?šan?s datuma, uz kuriem šis v?rt?jums ir balst?ts.

50 Š?dos apst?k?os tas, ka nodok?u administr?cija s?kum? atzina, ka vienotas likmes rež?ms ir piem?rojams vair?k?m civilties?bu sabiedr?b?m, nevar ietekm?t atbildi, kas j?sniedz uz uzdoto jaut?jumu, jo tiesiskie un faktiskie apst?k?i, uz kuriem ir balst?ts š?s administr?cijas jaunais

v?rt?jums, ir radušies p?c š?s atz?šanas, kam?r v?l nebija iest?jies noilgums t?s pras?bas celšanai.

51 ?emot v?r? iepriekš min?tos apsv?rumus, uz piekto jaut?jumu ir j?atbild, ka gad?jum?, ja no kop?j? vienotas likmes rež?ma lauksaimniekiem princip? b?tu j?izsl?dz t?das civilties?bu sabiedr?bas k? pamatliet? apl?kot?s, š? izsl?gšana attiektos uz laikposmu pirms datuma, kur? tika veikts v?rt?jums, uz kuru ir balst?ta š? izsl?gšana, ar nosac?jumu, ka min?tais v?rt?jums tiek veikts, kam?r nav iest?jies noilgums nodok?u administr?cijas pras?bas celšanai, un ka tam nav atpaka?ejoša sp?ka, kas attiektos uz datumu pirms t?du tiesisko un faktisko apst?k?u iest?šanas datuma, uz kuriem šis v?rt?jums ir balst?ts.

Par ties?šan?s izdevumiem

52 Attiec?b? uz pamatlietas pus?m š? tiesved?ba ir stadija proces?, kuru izskata iesniedz?jtiesa, un t? lemj par ties?šan?s izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsv?rumus Tiesai, un kas nav min?to pušu izdevumi, nav atl?dzin?mi.

Ar š?du pamatojumu Tiesa (treš? pal?ta) nospriež:

1) **Padomes 1977. gada 17. maija Sest?s direkt?vas 77/388/EEK par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma: vienota apr??inu b?ze, 4. panta 1. punkts un 4. punkta pirm? da?a ar groz?jumiem, kas izdar?ti ar Padomes 2004. gada 26. apr??a Direkt?vu 2004/66/EK, no vienas puses, k? ar? Padomes 2006. gada 28. novembra Direkt?vas 2006/112/EK par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu 9. panta 1. punkta pirm? da?a un 10. pants, no otras puses, ir j?interpret? t?d?j?di, ka vair?kas t?das civilties?bu sabiedr?bas k? pamatliet? apl?kot?s, kas k? t?das patst?v?gi uzst?jas attiec?b?s ar saviem pieg?d?t?jiem, valsts iest?d?m un, zin?m? m?r?, saviem klientiem un attiec?gi katra nodrošina savu ražošanu, galvenok?rt izmantojot savus ražošanas l?dzek?us, bet kas lielu savu produktu da?u tirgo ar kop?gu pre?u z?mi ar t?das kapit?lsabiedr?bas starpniec?bu, kuras da?as pieder šo civilties?bu sabiedr?bu biedriem, k? ar? citiem attiec?g?s ?imenes locek?iem, ir j?uzskata par neatkar?giem uz??mumiem, kas ir pievienot?s v?rt?bas nodok?a maks?t?ji;**

2) **Direkt?vas 77/388 25. pants ar groz?jumiem, kas izdar?ti ar Direkt?vu 2004/66, un Direkt?vas 2006/112 296. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka tiem nav pretrun? iesp?ja attiekties piem?rot šajos pantos paredz?to kop?jo vienotas likmes rež?mu lauksaimniekiem vair?k?m civilties?bu sabiedr?b?m, t?d?m k? pamatliet? apl?kot?s, kas tiek uzskat?tas par patst?v?giem uz??mumiem, kas ir PVN maks?t?ji un kas sadarbojas sav? starp?, t?d??, ka k?da kapit?lsabiedr?ba, t?du personu apvien?ba, ko veido š? kapit?lsabiedr?ba un min?to civilties?bu sabiedr?bu biedri, nevar tikt pak?auta šim rež?mam savas saimniec?bas lieluma vai juridisk?s formas d??, pat ja š?s civilties?bu sabiedr?bas neietilpst to lauksaimnieku kategorij?, kas ir izsl?gti no š? vienotas likmes rež?ma, ja to saik?u ar šo sabiedr?bu vai k?du no š?m apvien?b?m d?? t?s faktiski var tikt gal? ar administrat?vo slogu, ko veido uzdevumi, kuri ir saist?ti ar parast? vai vienk?ršot? PVN rež?ma piem?rošanu, kas ir j?p?rbauda iesniedz?jtiesai;**

3) gadījumā, ja no kopējā vienotas likmes režīma lauksaimniekiem principā būtu jāizslēdz tādās civiltiesību sabiedrībās kā pamatlietā aplūkots, šā izslēgšana attiektos uz laikposmu pirms datuma, kurā tika veikts vērējums, uz kuru ir balstīta šā izslēgšana, ar nosacījumu, ka minētais vērējums tiek veikts, kamēr nav iestājies noilgums nodokļu administrācijas prasības celšanai, un ka tam nav atpakaļejoša spēka, kas attiektos uz datumu pirms tādā tiesisko un faktiskā apstākļu iestāšanās datuma, uz kuriem šis vērējums ir balstīts.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – vācu.