

GENERALINIO ADVOKATO

MACIEJ SZPUNAR IŠVADA,

pateikta 2016 m. birželio 30 d.(1)

Byla C-340/15

Christine Nigl,

Gisela Nigl sen.,

Gisela Nigl jun.,

Josef Nigl,

Martin Nigl

prieš

Finanzamt Waldviertel

(*Bundesfinanzgericht* (Federalinis finansų teismas, Austrija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Mokesčiai – Pridėtinis vertės mokestis – Šeštoji direktyva – 4 straipsnio 1 ir 4 dalys ir 25 straipsnis – Direktyva 2006/112/EB – 9–11 straipsniai ir 296 straipsnis – Sąvoka „apmokestinamasis asmuo“ – Savarankiškai vykdoma ekonominė veikla – Kinų bendrijos, tiekiančios prekes bendru prekiniu pavadinimu, tarpininkaujant prekybos bendrovei – Atsisakymas pripažinti apmokestinamaisiais asmenimis – Kininkams skirta bendra vienodo tarifo schema – Vienodo tarifo schemos netaikymas

Žanga

1. Šioje byloje *Bundesfinanzgericht* (Federalinis finansų teismas, Austrija) pateikė Teisingumo Teismui prejudicinius klausimus dėl Kinio subjekto kaip atskiro apmokestinamojo asmens statuso, jiems taikant kininkams skirtą bendrą vienodo tarifo schemą, numatytą nuostatose, susijusiose su pridėtinis vertės mokesčiu (toliau – PVM). Teisingumo Teismas turėtų galimybę priminti ir patikslinti savo praktiką, susijusią su savarankiškai vykdomos ekonominės veiklos sąvokos, nuostatą, susijusią su vadinamąja PVM grupe, ir piktnaudžiavimo teise klausimo tinkamu aiškinimu.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

2. Pagrindinės bylos aplinkybės apima ir laikotarpį, kuriuo galiojo 1977 m. gegužės 17 d.

Šeštoji Tarybos direktyva 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas(2), ir 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos(3) galiojimo laikotarpis. Vis dėlto, kadangi šiai bylai reikšmingos abiejų direktyvų nuostatos yra suformuluotos iš esmės vienodai, cituosiu tik Direktyvos 2006/112 nuostatas.

3. Direktyvos 2006/112 9 straipsnio 1 dalies pirmoje pastraipoje nustatyta:

„Apmokestinamasis asmuo“ – asmuo, kuris savarankiškai bet kurioje vietoje vykdo ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į tos veiklos tikslą ar rezultatą.“

4. Šios direktyvos 10 straipsnyje nustatyta:

„Tenkinant 9 straipsnio 1 dalyje nurodytą sąlygą, kad ekonominę veiklą turi būti vykdoma „savarankiškai“, PVM neapmokestinami samdomi ir kiti asmenys, jei jie yra sudarę darbo sutartį su darbdaviu ar yra susieti kitais teisiniais ryšiais, kuriais sukuriama darbdavio ir dirbančiojo santykiai, susijusiais su darbo sąlygomis, atlyginimu ir darbdavio atsakomybe.“

5. Tos pačios direktyvos 11 straipsnyje nustatyta:

„Pasikonsultavusi su patariamuoju pridėtinės vertės mokesčio komitetu <...> 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.

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

6. Galiausiai Direktyvos 2006/112 296 straipsnio 1 ir 2 dalyse nurodyta:

„1. Kai įkininkams taikomos įprastinės PVM procedūros ar 1 skyriuje nurodyta speciali schema gali sudaryti sunkumų, valstybės narės gali šiame skyriuje nustatyta tvarka įkininkams taikyti vienodo tarifo schemą, skirtą kompensuoti PVM, kurį įsigydami prekes ar paslaugas sumokėjo įkininkai, kuriems taikomas vienodas tarifas.

2. Kiekviena valstybė narė gali į vienodo tarifo schemą neįtraukti tam tikrų kategorijų įkininkų ir tų įkininkų, kuriems taikant įprastines PVM procedūras arba 281 straipsnyje numatytas supaprastintas procedūras, nekiltų jokių administracinių sunkumų.

<...>“

Austrijos teisė

7. Pagal *Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch* (Austrijos civilinis kodeksas) 1175 straipsnio 1 dalį įkininkų bendrijų sudaro du ar daugiau asmenų, kurie susitaria bendrai vykdyti veiklą, kuria siekiama bendrai apibrėžto tikslo. Tokiai sutarčiai netaikomi jokie formos reikalavimai.

8. Direktyva 2006/112 perkelta į Austrijos teisinę sistemą *Umsatzsteuergesetz 1994* (1994 m. PVM įstatymas, toliau – *UStG*). Pagal šio įstatymo 2 straipsnio 1 dalį PVM apmokestinamas asmuo yra kiekvienas asmuo, kuris savarankiškai vykdo ekonominę arba profesinę veiklą. *UStG* 2 straipsnio 2 dalyje paaiškinta, kad veikla nepripažįstama savarankiška, jeigu ją vykdo fiziniai asmenys, pavaldūs tokio subjekto nurodymams, arba juridinis asmuo, finansiškai, ekonomiškai arba organizaciniu požiūriu priklausomas nuo (kito) tokio subjekto valios, t. y. juridinis asmuo, kuris

pati neišreiškia savo valios.

9. Direktyvoje 2006/112 ?kininkams numatyta bendra vienodo tarifo schema yra ?gyvendinta UStG 22 straipsniu. Jis taikomas ?kininkams, kuriems nenustatytas ?pareigojimas vesti apskait?. Pagal *Bundesabgabenordnung* (Austrijos mokes?i? kodeksas) 125 straipsnio 1 dal? šis ?pareigojimas priklauso nuo ?kio subjekto apyvartos ir vert?s.

Faktin?s aplinkyb?s, procesas ir prejudiciniai klausimai

10. Nigl šeima jau seniai ver?iasi vynmedži? auginimo ir vyndaryst?s veikla. Pl?tojant gamyb? ir did?jant dirbamiems plotams, ? veikl? ?sitrauk? vis daugiau šeimos nari?. Šiuo metu tai yra trys ?kin?s bendrijos, kiekviena iš j? augina vynmedžius savo sklypuose. Vynas taip pat gaminamas atskirai iš derliaus, surinkto kiekvienai ?kinei bendrijai priklausan?iuose sklypuose, ir nors vynas parduodamas bendru pavadinimu „Nigl“, jis pažym?tas nuorodomis, iš kuri? matyti, kad vyn? pagamino konkreti ?kin? bendrija. 2001 m. šeimos nariai dar ?k?r? ribotos atsakomyb?s bendrov? *Weingut Nigl GmbH*. Ši bendrov? pirmiausia prekiauja vynu trijų ?kini? bendrij? vardu ir naudai. Ji taip pat gamina vyn? savo vardu iš vaisi?, kuriuos ?sigyja iš trijų ?kini? bendrij?. Vynmedži? auginimui ir vyno gamybai b?tini ?rankiai iš esm?s priklauso atskiroms ?kin?ms bendrijoms, išskyrus nekilnojam?j? turt? ir kai kuri? ?rang?, pavyzdžiui, buteli? uždarymo mašin?, kuri yra bendra nuosavyb?.

11. Visi keturi subjektai (t. y. trys ?kin?s bendrijos ir viena ribotos atsakomyb?s bendrov?) nuo pat ?k?rimo buvo ?registruotos kaip atskiros PVM mok?tojos, ?kin?ms bendrijoms buvo taikoma ?kininkams skirta bendra vienodo tarifo schema. Š? status? patvirtino mokes?i? institucij? patikros. Vis d?lto 2012 m., atlikusios dar vien? patikr?, šios institucijos konstatavo, kad nuo 2005 m. visas tris ?kines bendrijas reikia laikyti vienu ?kio subjektu, taigi ir vienu PVM mok?toju. Tik ribotos atsakomyb?s bendrov? buvo vertinama kaip atskiras subjektas. Tod?l pagrindin?je byloje mokes?i? institucija, kuri yra atsakov?, d?l ieškov? pagrindin?je byloje pri?m? ?vairius taisomuosius mokestinius 2005–2012 met? pranešimus, taip pat sprendimus, kuriais apribotas j?, kaip PVM mok?toj?, mok?tojo kod? galiojimas.

12. Pagal Austrijos teis?s nuostatas, pripažinus tris prekybos bendrijas vienu ?kio subjektu, jiems nebetaikomas apmokestinimas pagal bendr? vienodo tarifo schem?.

13. Mokes?i? institucijos grindžia š? sprendim? visa apiman?ia trijų ?kini? bendrij? ekonomine ir organizacine integracija. Pirmiausia jos atkreipia d?mes? ? tai, kad visos šios bendrijos santykiuose su tre?iaisiais asmenimis veikia kaip „Weingut Nigl“, o tai yra ir prekinis j? gamini? pavadinimas, jos naudojami bendrais pastatais ir ?ranga, taip pat pagrindin? vyno gamybos proces? – perdirbim? ? vyn? – iš ties? organizuoja vienas asmuo, Martin Nigl, pripažintas šios srities specialistas.

14. Ieškovai pagrindin?je byloje apskund? min?tus sprendimus prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui. Vis? pirma jie pateikia tokius argumentus: atskiros ?kin?s bendrijos buvo ?kurtos atskirai, skirtingais laikotarpiais, tad negalima daryti prielaidos, kad susik?r? viena ?kin? bendrija, nepaisant aiškios tariam? jos nari? valios; bendras pastat? ir ?rengini? naudojimas yra dažnas reiškiny, ypa? žem?s ?kyje, ir iš to negalima spr?sti apie nesavarankišk? pavieni? ?kio subjekt? pob?d?; galutinio produkto, t. y. vyno, pardavimas vienu prekiu pavadinimu šiuo atveju tai pat n?ra lemiamas veiksnys, vis? pirma atsižvelgiant ? tai, kad vynas yra žymimas kiekvienos ?kin?s bendrijos nuoroda.

15. Šiomis aplinkyb?mis *Bundesfinanzgericht* nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar trys asmenų susivienijimai, kuriuos sudaro ?vair?s vienos šeimos nariai ir kurie savarankiškai veikia bendraudami su tiek?jais ir valstyb?s institucijomis, turi nuosav? ?rengin?, išskyrus dviej? r?ši? turt?, bet savo produktus, daugiausia pažym?tus bendru prekį ženklų, parduoda per kapitalo bendrov?, kurios akcij? turi susivienijim? nariai ir kiti šeimos nariai, yra trys savarankiški ?kio subjektai (mokes?i? mok?tojai)?

2. Jei trys asmenų susivienijimai nelaikomi trimis savarankiškais ?kio subjektais (mokes?i? mok?tojais), ar savarankišku ?kio subjektu laikoma:

a) prekybos veikl? vykdanči kapitalo bendrov? arba

b) asmenų susivienijimas, kur? sudaro trijų susivienijim? nariai ir kuris rinkoje nevykdo nei pirkimo, nei pardavimo veiklos, arba

c) asmenų susivienijimas, kur? sudaro trys susivienijimai ir kapitalo bendrov? ir kuris rinkoje nevykdo nei pirkimo, nei pardavimo veiklos?

3. Jei tie trys asmenų susivienijimai nelaikomi trimis savarankiškais ?kio subjektais (mokes?i? mok?tojais), ar leidžiama panaikinti ?kio subjekto (mokes?i? mok?tojo) status?:

a) atgaline data,

b) tik ateityje arba

c) iš viso neleidžiama panaikinti,

kai mokes?i? inspekcija po atlikto asmenų susivienijim? mokestinio patikrinimo juos anks?iau yra pripažinusi savarankiškais ?kio subjektais (mokes?i? mok?tojais)?

4. Jei trys asmenų susivienijimai laikomi trimis savarankiškais ?kio subjektais (mokes?i? mok?tojais), ar kaip vyndariai ir atitinkamai ?kininkai jie laikomi ?kininkais, kuriems taikomas vienodas tarifas, kai šie ekonominiu poži?riu bendradarbiaujantys asmenų susivienijimai priskirtini prie ?kinink?, kuriems taikomas vienodas tarifas, ta?iau kapitalo bendrovei, iš trijų asmenų susivienijim? narių sudarytam atskiram asmenų susivienijimui arba iš kapitalo bendrov?s ir trijų asmenų susivienijim? narių sudarytam atskiram asmenų susivienijimui d?l ?kio subjekto dydžio arba juridin?s formos pagal nacionalin?s teis?s akt? nuostatas netaikomas vienodas tarifas?

5. Jei tiems trimis asmenų susivienijimams iš esm?s neb?t? taikoma ?kininkams skirta vienodo tarifo schema, ar šis sprendimas netaikyti galiot?:

a) atgaline data,

b) tik ateityje arba

c) iš viso negaliot??“

16. Š? prašym? priimti prejudicin? sprendim? Teisingumo Teismas gavo 2015 m. liepos 7 d. Rašytines pastabas pateik? ieškovai pagrindin?je byloje, Austrijos vyriausyb? ir Europos Komisija. Tiems patiems dalyviams buvo atstovaujama 2016 m. balandžio 13 d. teismo pos?dyje.

Analiz?

17. Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas nenurodo konkre?i? S?jungos teis?s nuostat?, kurias prašo išaiškinti. Vis d?lto iš prejudicini? klausim? formuluo?i? ir prašym?

priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo nutarties galima daryti išvadą, kad pirmasis, antrasis ir trečiasis klausimai susiję su Direktyvos 2006/112 9 straipsnio 1 dalies pirmos pastraipos ir 11 straipsnio išaiškinimu, o ketvirtasis ir penktasis klausimai papildomai susiję su nuostatų, susijusių su žemėnauda skirta bendra vienodo tarifo schema, ypač šios direktyvos 296 straipsnio 1 ir 2 dalių išaiškinimu.

Dėl pirmojo, antrojo ir trečiojo prejudicinių klausimų, susijusių su Direktyvos 2006/112 9 straipsnio 1 dalies pirmos pastraipos ir 11 straipsnio išaiškinimu

Dėl pirmojo prejudicinio klausimo

18. Pateikdamas pirmąjį prejudicinį klausimą, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia nustatyti, ar Direktyvos 2006/112 9 straipsnio 1 dalies pirmą pastraipą ir 11 straipsnį reikia aiškinti taip, kad pagal šias nuostatas valstybei narei leidžiama arba ji pareigojama nesuteikti atskiroms apmokestinamojo asmens statuso asmenims, kurie, vykdydami apmokestinamąjį veiklą, ekonominiu arba organizaciniu požiūriu yra susiję tarpusavyje tiek, kad juos galima pripažinti vienu žmogaus subjektu. Manau, atsakant į šitaip suformuluotą klausimą, reikia atskirai aiškinti direktyvos 9 straipsnio 1 dalies pirmą pastraipą ir 11 straipsnį.

– Dėl Direktyvos 2006/112 9 straipsnio 1 dalies pirmos pastraipos aiškinimo

19. Šioje byloje nagrinėjama, kad ieškovų pagrindinėje byloje vykdoma veikla yra ekonominė veikla, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 9 straipsnio 1 dalies antrą pastraipą. Belieka atsakyti į klausimą, ar jie šią veiklą vykdo savarankiškai, kaip tai suprantama pagal minėtos dalies pirmą pastraipą, tiksliau, ar kiekviena ieškovų steigta žemėnaudų bendrija vykdo šią veiklą savarankiškai, taip gydama apmokestinamojo asmens statusą.

20. Pagal nusistovėjusį Teisingumo Teismo praktiką savarankišką veiklos pobūdį, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 9 straipsnio 1 dalies pirmą pastraipą, reikia vertinti atsižvelgiant į šios direktyvos 10 straipsnį. Pastarojoje nuostatoje taip pat nurodyta, kad, vartojant sąvoką „savarankiškai“, siekiama neapmokestinti veiklos, kurią vykdo asmenys, sudarę darbo sutartį su žmogaus subjektu ar susiję su juo kitais panašiais teisiniais santykiais. Tai reiškia, kad veikla nėra vykdoma savarankiškai tik tuo atveju, jeigu ją vykdomas asmuo yra pavaldus kitam subjektui taip, kad nevykdo šios veiklos savo vardu ir sąskaita, pats nevadovauja šiai veiklai ir neprisiima su šia veikla susijusios ekonominės rizikos(4).

21. Taigi, mano nuomone, vien tai, kad keli subjektai kaip žemėnaudų bendrijos, vykdydami veiklą bendradarbiauja tarpusavyje, net jei ir glaudžiai, nerodo jų pavaldumo kitam subjektui. Taigi, tarpusavyje bendradarbiaujantys subjektai vykdo veiklą savo vardu, sąskaita ir atsakomybe ir prisiima su šios veiklos vykdymu susijusią ekonominę riziką, nes nėra kito, viršesnio subjekto, kurio sąskaita ir atsakomybe būtų galima vykdyti tą veiklą. Reikėtų pridurti, kad, remiantis nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą pateikta informacija, pagrindinėje byloje atrodo, kad tokios funkcijos neatlieka ir ieškovų nurodyta ribotos atsakomybės bendrovė.

22. Tokiu atveju negalima pripažinti, kad Direktyvos 2006/112 9 straipsnio 1 dalies pirmą pastraipą būtų pagrindas atsisakyti suinteresuotiesiems subjektams suteikti apmokestinamąjį asmenų statusą, atsižvelgiant į savarankiškąją vykdomos veiklos pobūdį.

– Dėl Direktyvos 2006/112 11 straipsnio aiškinimo

23. Pagal Direktyvos 2006/112 11 straipsnį valstyboms narėms leidžiama vienu apmokestinamuoju asmeniu pripažinti teisiškai savarankiškus, tačiau finansiniu, ekonominiu ir organizaciniu požiūriu glaudžiai susijusius subjektus (toks apmokestinamasis asmuo vadinamas

PVM grupe). Vienu apmokestinamuoju asmeniu gali b?ti pripažinti ir esami, ir galimai atskiri apmokestinamieji asmenys ir asmenys, neturintys apmokestinamojo asmens statuso(5).

24. Šia nuostata siekiama dvejopo tikslo. Pirma, pagal j? gali b?ti supaprastintos administracin?s proced?ros ir mokes?i? institucijoms, ir suinteresuotiesiems subjektams(6). Antra, ji gali pad?ti kovoti su piktnaudžiavimais, pavyzdžiui, ?kio subjekto padalijimu ? kelet? subjekt? siekiant pasinaudoti speciali?ja apmokestinimo sistema(7).

25. Vis d?lto, kad ši nuostata b?t? taikoma nacionalin?je sistemoje, turi b?ti ?vykdytos dvi s?lygos.

26. Pirma, nuostata turi b?ti aiškiai perkelta ? vidaus teis?. Ši nuostata n?ra be išlyg?, tod?l negali b?ti taikoma tiesiogiai(8). Taip yra net ir tuo atveju, jeigu jos pasekm?s b?t? naudingos apmokestinamiesiems asmenims, taigi, kaip teisingai savo pastabose nurodo Komisija, ir juo labiau tuo atveju, kai ši nuostata taikoma j? nenaudai, kaip šioje byloje.

27. Antra, tam, kad valstyb? nar? pasinaudot? Direktyvos 2006/112 11 straipsnyje numatyta galimybe, pirmiausia b?tina pasikonsultuoti su PVM komitetu(9).

28. Atsižvelgiant ? tai, šioje byloje neaišku, ar Austrijos teis?je yra teisinis pagrindas ieškov? pagrindin?je byloje ?kurtas ?kines bendrijas pripažinti PVM grupe, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 11 straipsn?. Kaip per pos?d? informavo Komisija, nuostata, d?l kurios Austrijos Respublika šiomis aplinkyb?mis konsultavosi su PVM komitetu, yra *UStG* 2 straipsnio 2 dalies antra pastraipa. Pagal ši? nuostat? vienu apmokestinamuoju asmeniu gali b?ti pripaž?stami tik juridiniai asmenys, finansiniu, ekonominiu arba organizaciniu poži?riu pavald?s ?kio subjektui, nes jie neišreiškia savo valios.

29. Ieškov? pagrindin?je byloje ?kurtos bendrijos, kurias Austrijos mokes?i? institucijos šioje byloje apsk?stais sprendimais atsisak? pripažinti atskirais apmokestinamaisiais asmenimis, neturi teisinio subjektiškumo ir n?ra pavald?s jokiame kitame ?kio subjektui. Vis d?lto Austrijos vyriausyb? teigia, kad joms galima taikyti *UStG* 2 straipsnio 2 dalies antr? pastraip?.

30. Tai yra nacionalin?s teis?s aiškinimo klausimas, o nacionalin? teis? turi aiškinti nacionaliniai teismai. Tik nor??iau pažym?ti, kad, mano nuomone, galimas šios Austrijos teis?s nuostatos nesuderinamumas su Direktyvos 2006/112 11 straipsniu neturi ?takos šio klausimo vertinimui atsižvelgiant ? Teisingumo Teismo sprendim? *Larentia + Minerva ir Marenave Schiffahrt*(10), kaip, atrodo, savo pastabose teigia Komisija. Tame sprendime Teisingumo Teismas tikrai pripažino, kad Vokietijos teis?je numatytas galimyb?s sudaryti PVM grup? apribojimas, panašus ? šioje byloje nagrin?jam? Austrijos nuostatoje numatyt? apribojim?, neatitinka Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antros pastraipos, nes pagal ši? nuostat? nenustatyti kiti jos taikymo reikalavimai nei glaudus suinteresuot?j? subjekt? tarpusavio ryšys(11). Vis d?lto Teisingumo Teismas atmet? apmokestinam?j? asmen? galimyb? tiesiogiai remtis min?ta direktyvos nuostata, net jeigu nacionaline nuostata, kuria toji direktyvos nuostata perkeliama ? nacionalin? teis?, nustatomi direktyvos nuostatos neatitinkantys apribojimai(12). Juo labiau mokes?i? institucijos negali tiesiogiai remtis Direktyvos 2006/112 11 straipsniu siekdamos taikyti j? apmokestinamojo asmens nenaudai.

31. Manau, atsižvelgiant ? tai, kas nurodyta pirmiau, galima *UStG* 2 straipsnio 2 dalies antros pastraipos neatitiktis Direktyvos 2006/112 11 straipsniui neturi tur?ti ?takos vertinant galimyb? taikyti min?t? *UStG* nuostat? ieškov? pagrindin?je byloje ?kurtoms ?kin?ms bendrijoms.

– Atsakymas ? pirm?j? prejudicin? klausim?

32. Atsižvelgdamas į tai, kas nurodyta, siūlau Teisingumo Teismui į pirmąjį prejudicinį klausimą atsakyti taip: Direktyvos 2006/112 9 straipsnio 1 dalies pirmą pastraipį reikia aiškinti taip, kad ši nuostata nesuteikia pagrindo atsisakyti suteikti apmokestinamojo asmens statusą asmeniui, kuris organizaciniu, ekonominiu arba finansiniu požiūriu yra susijęs su kitu asmeniu, jeigu šis ryšys nėra teisinis santykis, apie kurį kalbama šios direktyvos 10 straipsnyje. Šios direktyvos 11 straipsnį reikia aiškinti taip, kad, siekiant jį taikyti, nacionalinėje teisinėje sistemoje turi būti aiškus teisinis pagrindas, patvirtintas prieš tai pasikonsultavus su PVM komitetu. Nustatyti, ar nacionalinėje teisėje toks pagrindas yra ir ar jis taikomas konkrečiu atveju, turi nacionaliniai teismai.

Dėl antrojo prejudicinio klausimo

33. Pateikdamas antrąjį prejudicinį klausimą, nacionalinis teismas iš esmės nori nustatyti, kuriuos iš pagrindinės bylos subjektų galimai reikia pripažinti vienu apmokestinamuoju asmeniu, jeigu tokia galimybė egzistuoja teisiškai.

34. Kaip matyti iš mano siūlomo atsakymo į pirmąjį prejudicinį klausimą, tokia galimybė suteiktą Direktyvos 2006/112 11 straipsnis, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui pripažinus, kad UStG 2 straipsnio 2 dalies antra pastraipa, kuria minimas direktyvos straipsnis perkeliamas į nacionalinę teisę, taikomas pagrindinės bylos aplinkybėmis. Tačiau nustatymas, kuriuos subjektus galbūt reikėtų priskirti prie PVM grupės, yra fakto klausimas, į kurį priklauso atsakyti tik mokesčių institucijoms ir nacionaliniams teismams. Nemanau, kad Sąjungos teisė galėtų šiuo klausimu būti kuo nors naudinga.

35. Taigi, siūlau Teisingumo Teismui į antrąjį klausimą atsakyti taip: nustatyti, kurie subjektai konkrečiomis faktinėmis aplinkybėmis gali būti pripažinti vienu apmokestinamuoju asmeniu, priklauso tik valstybių narių mokesčių institucijoms ir teismų kompetencijai.

Dėl trečiojo prejudicinio klausimo

36. Trečiuoju prejudiciniu klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės nori išsiaiškinti, ar mokesčių institucijos, taikydamos nacionalines nuostatas, kuriomis Direktyvos 2006/112 11 straipsnis perkeliamas į nacionalinę teisę, gali pripažinti PVM grupės nariais apmokestinamuosius asmenis, kuriuos jos anksčiau laikė atskirais apmokestinamaisiais asmenimis, o jeigu taip, ar jos gali tai padaryti atgaline data, ar tik ateiviai.

37. Pirmiausia turiu pažymėti, kad, mano nuomone, nei pagal Direktyvos 2006/112 11 straipsnio formuluotę, nei pagal bendruosius mokesčių teisės principus negalima spręsti, kad ši nuostata turėtų būti taikoma tik asmenims, kurie niekada iki tol nevykdė apmokestinamosios veiklos ir neturėjo PVM mokėtojo statuso. Jeigu ši nuostata būtų suprantama taip siaurai, tai trukdytų pasiekti jos tikslus. Pirma, apmokestinamieji asmenys, jau vykdantys apmokestinamąjį veiklą kaip atskiri apmokestinamieji asmenys, negalėtų sudaryti PVM grupės. Antra, mokesčių institucijos negalėtų tinkamai reaguoti į kintančią apmokestinamąjį asmenų padėtį ir taikyti jiems PVM grupės nuostatą, nesvarbu, ar siekdamas supaprastinti mokesčių apskaitą, ar kovoti su piktnaudžiavimais.

38. Be to, manau, mokesčių teisės principai, ypač teisinio saugumo principas, nedraudžia PVM grupės nariais pripažinti asmenis, kurie anksčiau buvo laikomi atskirais apmokestinamaisiais asmenimis. Kadangi, atsižvelgiant į minėtą principą, apmokestinamojo asmens mokestinė situacija, turint omenyje jo teises ir pareigas mokesčių administratoriaus atžvilgiu, negali būti kvestionuojama neribotą laiką(13), aiškios ir nuspėjamos nuostatos, pagal kurias mokesčių institucijos gali patikrinti ankstesnius mokestinius sprendimus, atitinka šį principą(14).

39. Kalbant apie klausimą, ar apmokestinamieji asmenys, kurie iki tol buvo atskiri, gali būti pripažinti PVM grupės nariais atgaline data ar tik ateities, mano nuomone, reikia atskirti dvi situacijas.

40. Kaip jau nurodžiau šios išvados 24 punkte, taikant PVM grupės nuostatas gali būti siekiama, be kita ko, kovoti su piktnaudžiavimais, pavyzdžiui, neleisti padalyti tokio subjekto į kelis subjektus siekiant pasinaudoti specialiąja apmokestinimo sistema. Tokiu atveju apmokestinamąjį asmenį pripažinimo PVM grupės nariais ir iš to kylančių pasekmių, susijusių su jo apmokestinimu, tikslas bus ištaisyti ankstesnį trūkumą ir atkurti tokį padėtį, kuri būtų buvusi, jeigu nebūtų buvęs piktnaudžiavimas. Tai gali būti ir ankstesnio sprendimo pataisymas atgaline data(15). Manau, atsižvelgiant į tai, reikėtų pripažinti, kad mokesčių institucijos turi teisę atgaline data pripažinti PVM grupės nariais asmenis, kuriuos šios institucijos anksčiau laikė atskirais apmokestinamaisiais asmenimis, jeigu šiais veiksmais siekiama kovoti su piktnaudžiavimu, kurio imamasi, pavyzdžiui, siekiant dirbtinai padalyti tokio subjektą.

41. Jeigu tokio pobūdžio apmokestinamąjį asmenį piktnaudžiavimas nekonstatuojamas, manau, pagal teisinio saugumo ir teisėtų lūkesčių principus nuostatas dėl PVM grupės draudžiama taikyti atgaline data asmenims, kurie anksčiau turėjo atskirą apmokestinamąjį asmenį statusą. Taip visų pirma yra tokiu atveju, kaip nagrinėjamas pagrindinėje byloje, kai toks atskirą apmokestinamąjį asmenį statusas buvo anksčiau patvirtinamas atliekant mokesčių institucijų patikras.

42. Dar svarbu pridurti, kad pagal nusistovėjusį Teisingumo Teismo praktiką siekiant pripažinti piktnaudžiavimą teise turi būti vykdytos dvi sąlygos. Pirma, apmokestinamasis asmuo, neatsižvelgiant į formalų atitinkamose nuostatose tvirtintą sąlygų vykdymą, dėl savo veiklos turi gauti finansinę naudą, kurią gavęs būtų pažeistas šiomis nuostatomis siekiamas tikslas. Antra, objektyvių požymių visuma turi patvirtinti, kad apmokestinamojo asmens veiksmų tikslas yra gauti mokestinę naudą, t. y. vienintelis šio veiksmų pagrindas yra tokios naudos gavimas(16). Žinoma, vertinti, ar šios sąlygos yra vykdytos, ir apskritai nustatyti, ar konkrečiu atveju buvo piktnaudžiauta teise, turi tik nacionaliniai teismai.

43. Atsižvelgdamas į tai, kas nurodyta, siūlau Teisingumo Teismui trečiojo prejudicinio klausimo atsakyti taip: Direktyvos 2006/112 11 straipsnį reikia aiškinti taip, kad jo taikydamos mokesčių institucijos gali vienu apmokestinamuoju asmeniu pripažinti asmenis, kurie anksčiau vykdė apmokestinamąjį veiklą kaip atskiri apmokestinamieji asmenys. Šiuos asmenis pripažinti vienu apmokestinamuoju asmeniu galima ir atgaline data, jeigu šie asmenys piktnaudžiavo iš atskirą apmokestinamąjį asmenį statuso kylančiomis teisėmis.

Dėl ketvirtojo ir penktojo prejudicinio klausimo, susijusio su kininkams taikoma bendra vienodo tarifo schema

44. Ketvirtasis ir penktasis klausimai susiję su kininkams skirtos bendros vienodo tarifo schemos, apie kurią kalbama Direktyvos 2006/112 295 ir paskesniuose straipsniuose, taikymu ieškovams pagrindinėje byloje. Ketvirtasis klausimas susijęs su šios schemos taikymu arba galimybe atsisakyti taikyti šią schemą atsižvelgiant į tai, ar ieškovai pagrindinėje byloje bus

pripažinti atskirais apmokestinamaisiais asmenimis, ar PVM grupės nariais. Penktuoju klausimu teiraujamasi, nuo kada galima atsisakyti taikyti nagrinėjamo vienodo tarifo schemą.

Dėl ketvirtąjį prejudicinį klausimą

45. Pateikdamas ketvirtąjį prejudicinį klausimą, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia nustatyti, ar galima atsisakyti vienodo tarifo schemą taikyti ieškovams pagrindinėje byloje, laikomiems atskirais apmokestinamaisiais asmenimis (tiksliau – trimis įkinėmis bendrijomis, kaip atskirais apmokestinamaisiais asmenimis) atsižvelgiant į glaudžius į ekonominius ryšius, net jeigu formaliai jie atitinka nacionalinėje teisėje nustatytus šios schemos taikymo kriterijus.

46. Pirmiausia reiktų pažymėti, jog, atrodo, šitaip suformuluotas klausimas išeina už pagrindinės bylos ginčą. Juk šis ginčas, kaip aiškiai matyti iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą, susijęs su mokesčių institucijų sprendimu pripažinti ieškovus PVM grupės nariais, atitinkamomis mokesčių atsiskaitymą pataisomis ir į PVM kodą galiojimo ribojimu. Žinoma, kaip matyti iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą ir šalių pastabų, kyla vienodo tarifo schemos taikymo klausimas, nes jeigu ieškovai būtų laikomi atskirais apmokestinamaisiais asmenimis, jie turėtų teisę į šios schemos taikymą, tačiau jie neturėtų šios teisės kaip PVM grupė, nes nebeatitiktų vienodo tarifo schemos taikymo kriterijų. Tačiau ši schema nebūtų taikoma būtų pripažinus ieškovus PVM grupės nariais. Pagrindinėje byloje nagrinėjamas ne atsisakymo taikyti vienodo tarifo schemą klausimas, neatsižvelgiant į ieškovą, kaip apmokestinamąjį asmenį, statusą, ar remiantis kitokiu pagrindu nei į pripažinimą PVM grupės nariais. Todėl, mano nuomone, Teisingumo Teismo atsakymas į ketvirtąjį klausimą turėtų būti susijęs tik su tuo, ar atsisakymas taikyti vienodo tarifo schemą gali priklausyti nuo ieškovų pripažinimo PVM grupės nariais, nes kitaip jis būtų hipotetinis.

47. Dar reikia priminti, kad pagal Direktyvos 2006/112 296 straipsnio 1 dalį valstybės narės gali taikyti vienodo tarifo schemą įkininkams, jeigu bendrąjį apmokestinimo principą ar vienos iš supaprastintų procedūrų taikymas įkininkams „gali sudaryti sunkumų“. Pagal šios direktyvos 296 straipsnio 2 dalį valstybės narės gali netaikyti vienodo tarifo schemos kai kuriems įkininkams arba kai kurioms į kategorijoms, kurių atveju bendrąjį principą arba supaprastintos procedūros taikymas nekelia sunkumų. Galiausiai pagal tos pačios direktyvos 296 straipsnio 3 dalį kiekvienas įkininkas, kuriam taikoma vienodo tarifo schema, gali vietoj to pasirinkti, kad jam būtų taikomas bendraisiais principais arba supaprastinta procedūra grindžiamas apmokestinimas.

48. Toks vienodo tarifo schemos reglamentavimas direktyvos nuostatomis rodo jos ypatingą pobūdį. Šis pobūdis patvirtina Teisingumo Teismo praktika, pagal kurią vienodo tarifo schema turi būti taikoma tik tiek, kiek yra būtina pasiekti jos tikslą (17), t. y. tik tiek, kiek bendrąjį principą ar supaprastintos procedūros taikymas galėtų kelti sunkumų.

49. Tačiau vienodo tarifo schemos ir Direktyvos 2006/112 296 straipsnio 2 dalyje numatytą nuo jos leidžiančią nukrypti nuostatą fakultatyvus pobūdį rodo valstybės narės paliktą didelę diskreciją gyvendinant šią schemą. Visų pirma, kaip savo pastabose teisingai pažymi Komisija, neatrodo, kad valstybės narės privalėtų kiekvieną kartą, kiekvieno įkininko atveju, atskirai tikrinti, ar bendrąjį principą ar supaprastintos procedūros taikymas jam galėtų kelti sunkumų ir ar dėl to reiktų taikyti vienodo tarifo schemą. Valstybės narės gali bendrai apibrėžti kriterijus, kuriuos vykdžius suteikiama teisė pasinaudoti vienodo tarifo schema, ir automatiškai taikyti šią sistemą šiuos kriterijus atitinkantiems įkininkams.

50. Pagal Austrijos teisę teisė pasinaudoti vienodo tarifo schema yra susijusi su atleidimu nuo pareigos vesti apskaitą, o tai priklauso nuo įkio dydžio, vertinamo pagal apyvartos dydį ir vertę. Toks kriterijus atrodo visiškai logiškas, nes pareiga vesti apskaitą ir yra vienas iš tų administracinių

sunkum?, susijusi? su apmokestinimu PVM pagal bendruosius principus arba supaprastinta tvarka.

51. Visiškai logiškas atrodo ir atsisakymas taikyti vienodo tarifo schem?, jeigu, keli ?kininkai, pripažinti vienu PVM mok?toju, netenka teis?s b?ti atleisti nuo pareigos vesti apskait?, nes j? ?kis, kaip vienas vienetas, jau viršys nustatyt? dyd?.

52. Taigi ? ketvirt?j? prejudicin? klausim? si?lau atsakyti taip: Direktyvos 2006/112 296 straipsnio 1 ir 2 dalis reikia aiškinti taip, kad jomis nedraudžiamas toks nacionalinis reglamentavimas, pagal kur? taikyti vienodo tarifo schem?, apie kuri? kalbama min?toje nuostatoje, atsisakoma tik tuo atveju, jeigu ?kininkas nebeatitinka šios sistemos taikymo kriterij?, grindžiam? ?kio dydžiu, pavyzdžiui, pripažinus kelis tarpusavyje ekonomiškai susijusius ?kininkus vienu apmokestinamuoju asmeniu.

D?l penktojo prejudicinio klausimo

53. Pateikdamas penkt?j? klausim? nacionalinis teismas siekia išsiaiškinti, ar atsisakymas taikyti ?kininkams skirt? vienodo tarifo schem? gali b?ti taikomas ?kininkams, kuriems ši schema buvo taikoma anks?iau, o jeigu taip, ar tai gali b?ti daroma atgaline data ar tik atei?iai.

54. Kadangi šioje byloje nagrin?jamas atsisakymas taikyti vienodo tarifo schem?, pripažinus kelis ?kininkus PVM grup?s nariais, atsakymas ? penkt?j? klausim? tur?t? b?ti toks pat kaip ir ? trei?i?j? klausim?.

55. Taigi, pirma, nematau kli??i? atsisakyti taikyti vienodo tarifo schem? ?kininkams, kuriems ji buvo taikoma anks?iau. Toks draudimas atimt? iš valstybi? nari? galimyb? reaguoti ? kintan?i? pad?t?, be to, prieštaraut? ypatingam šios sistemos pob?džiui ir ?pareigojimui taikyti j? tik tiek, kiek tai yra b?tina.

56. Antra, manau, jeigu bus nustatyta, kad vienodo tarifo schemos taikymas siejamas su piktnaudžiavimu teise, pavyzdžiui, jeigu ?kis buvo dirbtinai padalytas siekiant vienintelio tikslo – ?vykdyti kriterijus ir tada gauti teis? pasinaudoti šia schema, atsisakymas j? taikyti gali b?ti retroaktyvus. Manau, priešingu atveju teisinio saugumo ir teis?t? l?kesi? apsaugos principai draudžia atgaline data atsisakyti taikyti vienodo tarifo schem?. Tokiu atveju, jeigu mokes?i? institucijos nustatyt?, kad pasikeitusi ?kininko pad?tis nesuteikia pagrindo taikyti jam šios schemos, jos gal?t? atsisakyti j? taikyti, ta?iau tik atei?iai.

57. Atsižvelgdamas ? tai, kas nurodyta pirmiau, si?lau Teisingumo Teismui ? penkt?j? prejudicin? klausim? atsakyti taip: Direktyvos 2006/112 296 straipsnio 1 ir 2 dalis reikia aiškinti taip, kad jomis nedraudžiama atsisakyti taikyti šioje nuostatoje nurodyt? vienodo tarifo schem? ?kininkui, kuriam ši schema buvo taikoma anks?iau. Šis atsisakymas gali b?ti taikomas atgaline data, jeigu vienodo tarifo schemos taikymas siejamas su piktnaudžiavimu teise.

Išvada

58. Atsižvelgdamas ? visus pirmiau pateiktus argumentus, si?lau Teisingumo Teismui taip atsakyti ? *Bundesfinanzgericht* (Federalinis finans? teismas, Austrija) pateiktus prejudicinius klausimus:

1. 2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos 9 straipsnio 1 dalies pirm? pastraip? reikia aiškinti taip, kad ši nuostata nesuteikia pagrindo atsisakyti suteikti apmokestinamojo asmens status? asmeniui, kuris organizaciniu, ekonominiu arba finansiniu poži?riu yra susij?s su kitu asmeniu, jeigu šis ryšys n?ra

teisinio pobūdžio santykis, apie kurį kalbama šios direktyvos 10 straipsnyje. Šios direktyvos 11 straipsnį reikia aiškinti taip, kad, siekiant jį taikyti, nacionalinėje teisinėje sistemoje turi būti aiškus teisinis pagrindas, patvirtintas prieš tai pasikonsultavus su PVM komitetu. Nustatyti, ar nacionalinėje teisėje toks pagrindas yra ir ar jis taikomas konkrečiu atveju, turi nacionaliniai teismai.

2. Nustatyti, kurie subjektai konkrečiomis faktinėmis aplinkybėmis gali būti pripažinti vienu apmokestinamuoju asmeniu, priklauso tik valstybių narių mokesčių institucijoms ir teismų kompetencijai.

3. Direktyvos 2006/112 11 straipsnį reikia aiškinti taip, kad jį taikydamos mokesčių institucijos gali vienu apmokestinamuoju asmeniu pripažinti asmenis, kurie anksčiau vykdė apmokestinamąjį veiklą kaip atskiri apmokestinamieji asmenys. Šiuos asmenis pripažinti vienu apmokestinamuoju asmeniu galima ir atgaline data, jeigu šie asmenys piktnaudžiavo iš atskirų apmokestinamųjų asmenų statuso kylančiomis teisėmis.

4. Direktyvos 2006/112 296 straipsnio 1 ir 2 dalis reikia aiškinti taip, kad jomis nedraudžiamas toks nacionalinis reglamentavimas, pagal kurį taikyti vienodo tarifo schemą, apie kurią kalbama minėtoje nuostatoje, atsisakoma tik tuo atveju, jeigu įkininkas nebeatitinka šios sistemos taikymo kriterijų, grindžiamų tuo dydžiu, pavyzdžiui, pripažinus kelis tarpusavyje ekonomiškai susijusius įkininkus vienu apmokestinamuoju asmeniu.

5. Direktyvos 2006/112 296 straipsnio 1 ir 2 dalis reikia aiškinti taip, kad jomis nedraudžiama atsisakyti taikyti šioje nuostatoje nurodytą vienodo tarifo schemą įkininkui, kuriam ši schema buvo taikoma anksčiau. Šis atsisakymas gali būti taikomas atgaline data, jeigu vienodo tarifo schemos taikymas buvo siejamas su piktnaudžiavimu teise.

1 – Originalo kalba: lenkų.

2 – OL L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 28, toliau – Šeštoji direktyva.

3 – OL L 347, 2006, p. 1.

4 – Žr., be kita ko, 2000 m. sausio 27 d. Sprendimą *Heerma* (C-23/98, EU:C:2000:46, 18 punktas), 2015 m. rugsėjo 29 d. Sprendimą *Gmina Wrocław* (C-276/14, EU:C:2015:635, 33, 34 punktai ir juose nurodyta teismo praktika).

5 – Žr., be kita ko, 2013 m. balandžio 9 d. Sprendimą *Komisija / Airija* (C-85/11, EU:C:2013:217).

6 – 2013 m. balandžio 9 d. Sprendimas *Komisija / Airija* (C-85/11, EU:C:2013:217, 48 punktas).

7 – Žr., be kita ko, 2015 m. liepos 16 d. Sprendimą *Larentia + Minerva ir Marenave Schiffahrt* (C-108/14 ir C-109/14, EU:C:2015:496, 40 punktas).

8 – 2015 m. liepos 16 d. Sprendimas *Larentia + Minerva ir Marenave Schiffahrt* (C-108/14 ir C-109/14, EU:C:2015:496, 50 ir 51 punktai).

9 – Dėl Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antros pastraipos taip pat žr. 2008 m. gegužės 22 d. Sprendimą *Ampliscientifica ir Amplifin* (C-162/07, EU:C:2008:301, 23 punktas).

10 – 2015 m. liepos 16 d. sprendimas (C-108/14 ir C-109/14, EU:C:2015:496).

11 – 2015 m. liepos 16 d. Sprendimas *Larentia + Minerva ir Marenave Schiffahrt* (C-108/14 ir

C?109/14, EU:C:2015:496, rezoliucin?s dalies 2 punktas).

12 – 2015 m. liepos 16 d. Sprendimas *Larentia + Minerva ir Marenave Schiffahrt* (C?108/14 ir C?109/14, EU:C:2015:496, rezoliucin?s dalies 3 punktas).

13 – Žr. 2014 m. vasario 6 d. Sprendim? *Fatorie* (C?424/12, EU:C:2014:50, 46 punktas). Pagal analogij? žr. 2006 m. vasario 21 d. Sprendim? *Halifax ir kt.* (C?255/02, EU:C:2006:121, 72 punktas).

14 – 2014 m. vasario 6 d. Sprendimas *Fatorie* (C?424/12, EU:C:2014:50, 47 ir 48 punktai).

15 – Taip pat žr. 2006 m. vasario 21 d. Sprendim? *Halifax ir kt.* (C?255/02, EU:C:2006:121, 94 ir 95 punktai).

16 – Taip pat žr. 2006 m. vasario 21 d. Sprendim? *Halifax ir kt.* (C?255/02, EU:C:2006:121, 74 ir 75 punktai); 2015 m. gruodžio 17 d. Sprendimas *WebMindLicenses* (C?419/14, EU:C:2015:832, 36 punktas).

17 – 2004 m. liepos 15 d. Sprendimas *Harbs* (C?321/02, EU:C:2004:447, 27 punktas); 2012 m. kovo 8 d. Sprendimas *Komisija / Portugalija* (C?524/10, EU:C:2012:129, 49 punktas).