

ENERĢLADVOKĀTA MACEJA ŠPUNARA [MACIEJ SZPUNAR] SECINĀJUMI,

sniegti 2016. gada 30. jūnijā (1)

Lieta C-340/15

Christine Nigl,

Gisela Nigl vecāka,

Gisela Nigl jaunāka,

Josef Nigl,

Martin Nigl

pret

Finanzamt Waldviertel

(*Bundesfinanzgericht* (Federālā Finanšu tiesa, Austrija) lūgums sniegt prejudiciālu nolikumu)

Lūgums sniegt prejudiciālu nolikumu – Nodokļi – Pievienotās vērtības nodoklis – Sestā direktīva – 4. panta 1. un 4. punkts un 25. pants – Direktīva 2006/112/EK – 9.–11. pants un 296. pants – Nodokļu maksātāja jēdziens – Patstāvīga saimnieciskā darbība – Civiltiesābu sabiedrības, kas veic preču piegādi ar kopēju komercnosaukumu un ar komercsabiedrības starpniecību – Atteikums atzīt par nodokļu maksātājiem – Kopīgs vienotas likmes režīms lauksaimniekiem – Izslēgšana no vienotās likmes režīma

Ievads

1. Šajā lietā *Bundesfinanzgericht* (Federālā Finanšu tiesa, Austrija) iesniedza Tiesai vairākus prejudiciālus jautājumus par saimnieciskās darbības subjektu kā atsevišķu nodokļu maksātāju statusu saistībā ar tādā vienotas likmes režīma lauksaimniekiem piemērošanu tiem, kas ir paredzēts tiesību normās par pievienotās vērtības nodokli (turpmāk tekstā – “PVN”). Tiesai būtu jāatgādina un precizē savu judikatūru jautājumā par patstāvīgās saimnieciskās darbības jēdziena pareizu izpratni, kā arī noteikumu gan par tās saukto PVN grupu, gan tiesību āunprātīgu izmantošanu, interpretāciju.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

2. Pamatlietas faktiskie apstākļi ir norīti jauši laikposmā, kad bija saistoša gan Padomes 1977. gada 17. maija Sestā direktīva 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopējā pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze

(2), gan Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīva 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (3). Tomēr, tātad kā? abas šajās lietās piemērojamās direktīvas paredz tie noteikumi būtībā ir identiski, tiks citēti tikai Direktīvas 2006/112 noteikumi.

3. Saskaņā ar Direktīvas 2006/112 9. panta 1. punkta pirmo daļu:

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

4. Saskaņā ar šīs direktīvas 10. pantu:

“Šīs direktīvas 9. panta 1. punktā paredzētais nosacījums, ka saimniecisku darbību veic “patstāvīgi”, atbilstoši 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.”

5. Šīs pašas direktīvas 11. pants ir precīzāts:

“Apspriedusies ar padomdevēju komiteju pievienotās vērtības nodokļa jautājumos [...], katra dalībvalsts par vienu nodokļa maksātāju var uzskatīt personas, kuras veic uzņēmējdarbību attiecīgās dalībvalsts teritorijā un kuras, kaut arī juridiski patstāvīgas, ir cieši saistītas cita ar citu finansiāli, saimnieciski un organizatoriski saistīti.”

Dalībvalsts, kas izmanto pirmajā daļā paredzēto izvēles iespēju, var veikt visus vajadzīgos pasākumus, lai nepieļautu, ka minētā noteikuma piemērošana padara iespējamu nodokļu nemaksāšanu vai izvairīšanos no nodokļu maksāšanas.”

6. Visbeidzot saskaņā ar Direktīvas 2006/112 296. panta 1. un 2. punktu:

“1. Ja parastais PVN režīms vai, attiecīgā gadījumā, 1. nodaļā paredzētais īpašais režīms lauksaimniekiem varētu radīt grūtības, dalībvalstis 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 dalībvalsts 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

7. Saskaņā ar *Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch* (Austrijas Civilt kodekss) 1175. panta 1. punktu civiltiesību sabiedrību dibina divas vai vairāk personas, kas, noslēdzot līgumu, nolēmj veikt kopīgu darbību ar kopīgi noteiktu mērķi. Šādam līgumam nav jāatbilst kādām formas prasībām.

8. Direktīva 2006/112 tika transponēta Austrijas tiesību sistēmā ar *Umsatzsteuergesetz 1994* (1994. gada PVN likums, turpmāk tekstā – “UStG”). Saskaņā ar UStG 2. panta 1. punktu PVN maksātājs ir katrs, kurš patstāvīgi veic saimniecisko vai profesionālo darbību. UStG 2. panta 2. punkts ir paskaidrojums, ka darbība netiek uzskatīta par patstāvīgu, ja to veic fiziskas personas, kas ir pakļautas uzņēmuma kārtībai, vai juridiska persona, kas finansēli, saimnieciski vai organizatoriski ir pakļauta (cita) uzņēmuma gribai, ka pati savu gribu neapsteno.

9. Kopājs vienotas likmes režīms lauksaimniekiem, kas ir paredzēts Direktīvā 2006/112, tika ieviests ar UStG 22. pantu. Tas ir piemērojams lauksaimniekiem, kuriem nav pienākuma veikt grāmatvedību. Šis pienākums atbilstoši *Bundesabgabenordnung* (Austrijas Nodokļu likums) 125. panta 1. punktam savukārt ir atkarīgs no uzņēmuma apgrozījuma un vērības.

Fakti, tiesvedība un prejudiciālie jautājumi

10. *Nigl* īmēne jau ilgu laiku nodarbojas ar vānkopību un vāna ražošanu. Kopā ar produkcijas attīstību un stādījumu teritorijas paplašināšanas darbība ietvēra arī jaunus īmēnes locekļus. Šobrīd tie veido trīs civiltiesību sabiedrības, katra no kurām nodarbojas ar vānkopību savos zemes gabalos. Tāpat arī vāns tiek atsevišķi ražots no katrai sabiedrībai piederošās zemes gabala ievēktās ražas un, lai arī tiek tirgotas ar kopīgo nosaukumu “Nigl”, uz to ir marķējumi, kas norāda uz to, ka tiesības pieder konkrētajai civiltiesību sabiedrībai. Turklāt 2001. gadā īmēnes locekļi dibināja sabiedrību ar ierobežotu atbildību *Weingut Nigl GmbH*. Šī sabiedrība nodarbojas galvenokārt ar triju civiltiesību sabiedrību piederošās vāna tirdzniecību to vārdā. Tāpat tā savā pašumā esošu vānu ražo no augļiem, kas iegādāti no trim civiltiesību sabiedrībām. Instrumenti, kas vajadzīgi audzēšanai un ražošanai, principā ir konkrēto civiltiesisko sabiedrību pašumi, izņemot nekustamo pašumu un noteiktu aprīkojumu, piemēram, pudeļu pildīšanas mašīna, kas ir koppašums.

11. Visas ietras sabiedrības (proti, trīs civiltiesību sabiedrības un sabiedrība ar ierobežotu atbildību) kopš dibināšanas brīža bija reģistrētas kā atsevišķi PVN maksātāji, turklāt uz civiltiesību sabiedrību attiecās kopājs vienotas likmes režīms lauksaimniekiem. Šāds statuss tika apstiprināts nodokļu iestāžu kontrolēs. Tomēr 2012. gadā, veicot kārtējo kontroli, iestādes atzina, ka no 2005. gada visas trīs civiltiesību sabiedrības būtu jāuzskata par vienu uzņēmumu un līdz ar to – par vienu PVN maksātāju. Tikai sabiedrība ar ierobežotu atbildību saglabāja atsevišķa subjekta statusu. Tādējādi nodokļu iestāde, kas ir atbildīgā pamatlietā, attiecībā uz prasījumiem pamatlietā pieņēma virkni lēmumu par nodokļu korekciju laikposmā no 2005. gada līdz 2012. gadam, kā arī lēmumu, ar kuru tika ierobežots to PVN nodokļu maksātāju identifikācijas numuru derīgums.

12. Tā kā trīs komercsabiedrības tikušas atzītas par vienu uzņēmumu, atbilstoši Austrijas tiesību normām tās tiek izslēgtas no nodokļu piemērošanas atbilstoši kopīgam vienotas likmes režīmam lauksaimniekiem.

13. Nodokļu iestādes šos lēmumus pamato ar triju civiltiesību sabiedrību tīljošu ekonomisko un organizatorisko integrāciju. Tās vispirms jau vērš uzmanību uz to, ka visas šīs sabiedrības trešajām personām stādīs priekšā ar nosaukumu “Weingut Nigl”, kas ir arī to produktu komerciālais nosaukums, tās izmanto kopīgas iekārtas, kā arī to, ka vāna ražošanai būtisko vinifikācijas procesu patiesībā veic viena persona – Martins Nigls [*Martin Nigl*], kas ir atzīts speciālists šajā jomā.

14. Prasītāji pamatlietā apstrīdēja iepriekš minētos lēmumus iesniedzējtiesā. Tie galvenokārt izvirza šādus argumentus: katra civiltiesību sabiedrība tika dibināta atsevišķi dažādos brīžos, un tādēļ nevar tikt atzīts, ka netieši tikusi izveidota viena civiltiesiskā sabiedrība pretēji tās

prezumēto daļēnīku skaidri izteiktai gribai; kopēgi izmantotās ēkas un ierēces ir bieēa prakse it ēpaēi lauksaimniecēbē, un tē tad nevarot tikt prezumēts, ka katrs uzēēmums nerēkojēs patstēvēgi; galaprodukta, proti, vēna pērdoēšana, izmantojot kopēgu komerciēlo nosaukumu, arē neesot noteicoēa darbēba ēajē ziēē, it ēpaēi tēdēē, ka uz ēē vēna pēc tam tiek uzlikts katras civiltiesēbu sabiedrēbas marēējums.

15. ēēdos apstēkēos *Bundesfinanzgericht* nolēma apturēt tiesvedēbu un uzdot Tiesai ēēdus prejudiciēlus jautējumus:

“1) Vai trēs personu apvienēbas, kuras sastēv no daēēdiem vienas ēimenes locekēiem, kuras kē tēdas patstēvēgi uzstējēs attiecēbēs ar saviem piegēdētējiem un publiskēm institēcijēm un kurēm – izēmot divus saimnieciskos lēdzekēus, katrai ir savi raēoēšanas lēdzekēi, taēu kuras lielēko daēu savu produktu pērdod, izmantojot kopēgu preēu zēmi, ar tēdas kapitēlsabiedrēbas starpniecēbu, kuras daēas pieder ēo personu apvienēbu biedriem, kē arē citiem ēimenes locekēiem, ir uzskatēmas par patstēvēgiem uzēēmējiem (nodokēu maksētējiem)?

2) Ja ēēs trēs personu apvienēbas nav uzskatēmas par uzēēmējiem (nodokēu maksētējiem), vai par patstēvēgu uzēēmēju ir uzskatēma:

a) kapitēlsabiedrēba, kas veic tirdzniecēbu, vai

b) personu apvienēba, kura sastēv no triju personu apvienēbu biedriem un kura pati tirgē neuzstējas ne iepirkuma, ne pērdoēšanas jomē, vai

c) personu apvienēba, kura sastēv no trim personu apvienēbēm un kapitēlsabiedrēbas un kura pati tirgē neuzstējas ne iepirkuma, ne pērdoēšanas jomēē

3) Ja ēēs trēs personu apvienēbas nav uzskatēmas par trim patstēvēgiem uzēēmumiem (nodokēu maksētējiem), vai ir pieēaujama uzēēmēja (nodokēu maksētēja) statusa atēemēšana:

a) ar atpakaēejoēu spēku,

b) tikai attiecēbē uz nēkotni vai

c) vispēr nav pieēaujama

situēcijē, kad finanēu pērvalde ēēs trēs personu apvienēbas sēkotnēji pēc nodokēu administrēcijas pērbaudēm ir atzinusi par patstēvēgiem uzēēmējiem (nodokēu maksētējiem)?

4) Ja ēēs trēs personu apvienēbas ir uzskatēmas par trim patstēvēgiem uzēēmumiem (trim patstēvēgiem nodokēu maksētējiem), vai tēs kē vēnkojēi un tēdējēdi kē lauksaimnieki ir uzskatēmas par viēotas likmes lauksaimniekiem situēcijē, kad uz katru no ēēm personu apvienēbēm, kas saimnieciskē ziēē sadarbojas, gan attiecas viēotas likmes reēēms lauksaimniekiem, taēu uz kapitēlsabiedrēbu, uz triju personu apvienēbu biedru veidotu patstēvēgu personu apvienēbu vai uz triju personu apvienēbu biedru un kapitēlsabiedrēbas veidotu patstēvēgu personu apvienēbu saskaēē ar valsts tiesēbēm viēotas likmes reēēms neattiecas uzēēmuma lieluma vai juridiskēs formas dēēē

5) Ja principē ir izslēgts, ka minētajēm trijēm personu apvienēbēm var piemērot viēotas likmes reēēmu lauksaimniekiem, vai izslēgēšana notiek:

a) ar atpakaēejoēu spēku,

b) tikai attiecībā uz noteiktiem vai

c) vispār nav spēkā?"

16. Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu tika iesniegts Tiesai 2015. gada 7. jūlijā. Rakstveida apsvērumus iesniedza: prasītāji pamatlietā, Austrijas valdība un Eiropas Komisija. Šie paši lietas dalībnieki tika pārstāvēti tiesas sēdē, kas notika 2016. gada 13. aprīlī.

Analīze

17. Iesniedzējtiesa nenorāda konkrētas Savienības tiesību normas, par kuru interpretāciju tā iesniedz savu līgumu. Tomēr no prejudiciālo jautājumu formulējuma un informācijas, kas iekāuta iesniedzējtiesas rīkojumā, būtu jāsecina, ka pirmais, otras un trešais jautājums attiecas uz Direktīvas 2006/112 9. panta 1. punkta pirmās daļas un 11. panta interpretāciju, bet ceturtais un piektais jautājums papildus attiecas uz noteikumu par kopājo vienotas likmes režīmu lauksaimniekiem, it īpaši uz šīs direktīvas 296. panta 1. un 2. punkta interpretāciju. Šādi ar? piedāvāju sadalīt juridisko analīzi šajā lietā.

Par pirmo, otro un trešo prejudiciālo jautājumu – Direktīvas 2006/112 9. panta 1. punkta pirmās daļas un 11. panta interpretācija

Par pirmo prejudiciālo jautājumu

18. Iesniedzot pirmo prejudiciālo jautājumu, iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai Direktīvas 2006/112 9. panta 1. punkta pirmā daļa un 11. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tajos dalībvalstij ir jāauts vai pat uzdots atteikt atsevišķu nodokļu maksātāju statusu personām, kuras, veicot ar nodokli apliekamu darbību, savstarpēji ir saistītas saimnieciski vai organizatoriski tādā mērā, ka tās var tikt atzītas par vienu uzņēmumu. Atbildot uz šādi formulētu jautājumu, manuprāt, ir jānodala šīs direktīvas 9. panta 1. punkta pirmās daļas un 11. panta interpretācija.

– Par Direktīvas 2006/112 9. panta 1. punkta pirmās daļas interpretāciju

19. Šajā lietā netiek apstrīdēts, ka darbība, ko veic prasītāji pamatlietā, ir saimnieciskā darbība Direktīvas 2006/112 9. panta 1. punkta otrās daļas izpratnē. Līdz ar to ir jāizvērtē, vai šo darbību tie veic patstāvīgi šā punkta pirmās daļas izpratnē un, konkrēti, vai katra no civiltiesību sabiedrībām, ko ir dibinājuši prasītāji, šo darbību veic patstāvīgi, tādējādi iegūstot nodokļa maksātāja statusu.

20. Saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru tas, vai darbība tiek veikta patstāvīgi Direktīvas 2006/112 9. panta 1. punkta pirmās daļas izpratnē, ir jāizvērtē šīs direktīvas 10. panta gaismā. Pārdotā minētajā tiesību normā ir viennozīmīgi noteikts, ka apzīmējuma "patstāvīgi" mērķis ir atbrīvot no nodokļa darbību, ko veic personas, kuras ir saistītas ar uzņēmumu ar darba līgumu vai citā veidā juridiskām saitēm. Tas nozīmē, ka darbība netiek veikta patstāvīgi tikai tad, ja persona, kas to veic, ir pakāauta citam subjektam tā, ka neveic šo darbību savā vārdā un savas intereses, nevis šo darbību pati, kā ar? neuzēmas ar tās veikšanu saistīto ekonomisko risku (4).

21. Pats fakts, ka daži subjekti civiltiesību sabiedrību formā sadarbojas, pat cieši, veicot darbību, manuprāt, tomēr nenorāda uz to pakāautību citam subjektam. Tādējādi subjekti, kas savstarpēji sadarbojas, veic darbību savā vārdā, savas intereses un savā vadībā, kā ar? uzēmas ar šīs darbības veikšanu saistīto ekonomisko risku, jo nav cita augstāko?voša subjekta, kura intereses un uz kura atbildību šā darbība varētu tikt veikta. Jāpiebilst, ka atbilstoši iesniedzējtiesas rīkojumā iekāutajai informācijai nešāiet, ka pamatlietā šādu funkciju veiktu ar?

sabiedrība ar ierobežotu atbildību, kuru ir izveidojuši prasītāji.

22. Šādā situācijā nav uzskatāms, ka Direktīvas 2006/112 9. panta 1. punkta pirmā daļā būtu pamats, lai ieinteresētajām personām atteiktu nodokļa maksājuma statusu tādā, ka darbība, ko tās veic, nav patstāvīga.

– Par Direktīvas 2006/112 11. panta interpretāciju

23. Direktīvas 2006/112 11. pantā daļēbvalstīm ir jāatzina par vienu nodokļu maksātāju subjektus, kas ir juridiski patstāvīgi, tomēr ir cieši saistīti cits ar citu finansiāli, saimnieciskā un organizatoriskā ziņā (šādu nodokļu maksātāju sauc par "PVN grupu"). Atzīšana par vienu nodokļu maksātāju var attiekties gan uz pastāvīgajiem, gan iespējamajiem atsevišķajiem nodokļu maksātājiem, kār uz personām, kurām nav nodokļu maksājuma statusa (5).

24. Minētajai tiesību normai ir divu veidu mērķi. Pirmkārt, tas var būt vienkršot administratīvo procesu gan nodokļu iestādēm, gan ieinteresētajām personām (6). Otrkārt, tas var palīdzēt novērst āunprātīgu izmantošanu, piemēram, uzņēmuma sadalīšanu vairākos subjektos, lai izmantotu āpašu nodokļu piemērošanas režīmu (7).

25. Tomēr, lai šo tiesību normu piemērotu valsts tiesību sistēmā, ir jāizpilda divi nosacījumi.

26. Pirmkārt, šai tiesību normai ir jābūt skaidri ieviestai valsts tiesībās. Proti, ja tas nav beznosacījuma noteikums, tas tādā nevar tikt piemērots tieši (8). Tā tas ir pat tad, ja tā sekām būtu jābūt labvēlīgām nodokļu maksātājiem, un tātad vēl jo vairāk – kā savos apsvērumos pareizi norāda Komisija – gadījumā, ja to piemēro tiem par sliktu, kā tas ir šajā lietā.

27. Otrkārt, lai daļēbvalsts izmantotu Direktīvas 2006/112 11. pantā paredzēto iespēju, iepriekš ir jāapspriežas ar PVN komiteju (9).

28. Ēmot vēl minēto, šajā lietā rodas šaubas, vai Austrijas tiesībās pastāv juridiskais pamats civiltiesību sabiedrībā, ko dibinājuši prasītāji pamatlietā, atzīšanai par PVN grupu Direktīvas 2006/112 11. panta izpratnē. Tiesību norma, kuru, kā tiesas šādā informējusi Komisija, Austrijas Republika šajā saistībā ir apspriedusi ar PVN komiteju, ir *UStG* 2. panta 2. punkta otrā daļa. Ar šo tiesību normu tiek ierobežota iespēja atzīt subjektu par vienu nodokļu maksātāju, to attiecinot tikai uz juridiskām personām, kas ir uzņēmuma pakāutābā finansiāli, saimnieciski vai organizatoriski tā, ka tās neāsteno savu grību.

29. Sabiedrības, ko ir dibinājuši prasītāji pamatlietā, kurus šajā lietā apstrīdētajos lēmumos Austrijas nodokļu iestādes ir atteikušās atzīt par atsevišķiem nodokļu maksātājiem, nav juridiskas personas, kā arī nav pakāutas nevienam citam uzņēmājam. Tomēr Austrijas valdība apgalvo, ka pastāv iespēja tiem piemērot *UStG* 2. panta 2. punkta otro daļu.

30. Tas ir valsts tiesību interpretācijas jautājums, kas ir tikai valsts tiesu kompetencē. Vēlos tikai norādīt, ka, manuprāt, šā jautājuma vērtējumu neietekmē šās Austrijas tiesību normas iespējamā nesaderība ar Direktīvas 2006/112 11. pantu, Ēmot vēl Tiesas spriedumu *Larentia + Minerva un Marenave Schiffahrt* (10), kā savos apsvērumos, šāiet, ierosina Komisija. Šajā spriedumā Tiesa faktiski nosprieda, ka Vācijas tiesībās iekāutais ierobežojums iespējai izveidot PVN grupu – lādāgi tai, kāda pastāv Austrijas tiesību normā, par kuru ir runa šajā lietā, – ir pretrunā Sestās direktīvas 4. panta 4. punkta otrāai daļai, jo pādājā minētajā tiesību normā tā piemērojamā nav pakāuta citām prasābām kā vien ciešas saiknes starp ieinteresētajām personām pastāvīāšanai (11). Tomēr vienlaicāgi Tiesa izslāda nodokļu maksātāju iespēju tieši atsaukties uz minēto Direktīvas tiesību normu, pat ja valsts tiesību normā, ar kuru tā tiek transponāta, tiek ieviests ar to nesaderāgs ierobežojums (12). Tādā vēl jo vairāk nodokļu

iestādes nevar tieši atsaukties uz Direktīvas 2006/112 11. pantu, lai to piemērotu par sliktu nodokļu maksātājam.

31. Ēmot vārā iepriekš minēto, manuprāt, UStG 2. panta 2. punkta otrās daļas iespējama nesaderība ar Direktīvas 2006/112 11. pantu nedrīkstētu ietekmēt iespējas piemērot pirmo minēto tiesību normu civiltiesību sabiedrībā, ko ir dibinājuši prasītāji pamatlietā, vārtjumu.

– Atbilde uz pirmo prejudiciālo jautājumu

32. Ēmot vārā iepriekš minēto, piedāvāju Tiesai uz pirmo prejudiciālo jautājumu atbildēt, ka Direktīvas 2006/112 9. panta 1. punkta pirmā daļa ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nav juridiskais pamats tam, lai personai, kas organizatoriski, saimnieciski vai finansiāli ir saistīta ar citu personu, atteiktu nodokļa maksātāja statusu, ja šai saistībai nav tiesisko attiecību rakstura, par kuru ir runa šīs direktīvas 10. pantā. Minētās direktīvas 11. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka, lai to piemērotu, valsts tiesību sistēmā ir jāpastāv skaidram juridiskajam pamatam, kas pieņemts pāc iepriekšējās apspriešanās ar PVN komiteju. Valsts tiesmā ir jānosaka, vai valsts tiesības šīs pamats ir un vai tas ir piemērojams konkrētajā gadījumā.

Par otro prejudiciālo jautājumu

33. Ar otro prejudiciālo jautājumu iesniedzātiesa bētibā vālas noskaidrot, kuri no subjektiem pamatlietā eventuāli bētu atzēstami par vienu nodokļu maksātāju, ja tas ir iespējams no juridiskā viedokļa.

34. Kā izriet no atbildes, kādu piedāvāju sniegt uz pirmo prejudiciālo jautājumu, šāda iespēja izrietētu no Direktīvas 2006/112 11. panta, ja iesniedzātiesa atzētu, ka UStG 2. panta 2. punkta otrā daļa, ar kuru tas ir transponēts, ir piemērojama pamatlietas apstākļos. Tomēr noteikšana, kuri subjekti eventuāli bētu ieskaitēmi PVN grupā, ir faktu vārtjums, kas ir pilnībā nodokļu iestāžu un valstu tiesu kompetencē. Neuzskatu, ka no Savienības tiesībā šajā saistībā varētu izrietēt kādas norādes.

35. Tādēļ piedāvāju Tiesai atbildēt uz otro jautājumu, ka noteikšana, kuri subjekti konkrētajos faktiskajos apstākļos var tikt uzskatēti par vienu nodokļu maksātāju, pilnībā ietilpst dalībvalstu nodokļu iestāžu un tiesu kompetencē.

Par trešo prejudiciālo jautājumu

36. Ar trešo prejudiciālo jautājumu iesniedzātiesa bētibā vālas noskaidrot, vai nodokļu iestādes, piemērojot valsts tiesību normas, ar kurām ir transponēts Direktīvas 2006/112 11. pants, par PVN grupas locekļiem var atzēt nodokļu maksātājus, kurus iepriekš ir uzskatējušas par atsevišķiem nodokļu maksātājiem, un, ja tā, vai tās to var darēt ar atpakaļejošu spēku vai tikai ar turpmāku iedarbību.

37. Atbildot uz šādi formulētu jautājumu, uzreiz ir jānorāda, ka, manuprāt, ne no Direktīvas 2006/112 11. panta teksta, ne no vispārīgajiem tiesību principiem nodokļu jomā neizriet, ka šīs tiesību norma bētu piemērojama tikai personām, kuras līdz šim nekad nav veikušas ar nodokli apliekamu darbību un tādēļ tām nebija PVN maksātāja statusa. Tik šaura minētās tiesību normas izpratnē bētu pretrunā tās mērķu sasniegšanai. Proti, pirmkārt, tē liegtu iespēju izveidot PVN grupu nodokļu maksātājiem, kuri jau veic ar nodokli apliekamu darbību kā atsevišķi nodokļu maksātāji. Otrkārt, tas liegtu arī nodokļu iestādēm iespēju pašām reaēt uz nodokļu maksātāju mainīgo situāciju un tiem piemērot tiesību normas par PVN grupu, vai nu lai vienkāršotu nodokļu aprēķinus, vai lai novērstu āunprātēgu izmantošanu.

38. Ar? nodok?u ties?bu principi, tostarp it ?paši tiesisk?s noteikt?bas princips, manupr?t, neliedz atz?t par PVN grupas locek?iem personas, kas iepriekš tikušas atz?tas par atseviš?iem nodok?u maks?t?jiem. Proti, cikt?l min?t? principa izpratn? nodok?a maks?t?ja situ?cija ties?bu un pien?kumu jom? atbilstoši nodok?u iest?žu uzskatam nedr?kst bezgal?gi tikt apšaub?ta (13), tikt?l skaidri un paredzami noteikumi, kas nodok?u iest?d?m ?auj p?rbaud?t agr?kos l?mumus nodok?u jom?, nav pretrun? šim principam (14).

39. Savuk?rt, ja runa ir par jaut?jumu, vai l?dz šim atseviš?u nodok?u maks?t?ju atz?šana par PVN grupas locek?iem var notikt ar atpaka?ejošu sp?ku, vai ar? tikai attiec?b? uz n?kotni, manupr?t, b?tu j?noš?ir divas situ?cijas.

40. K? min?ju šo secin?jumu 24. punkt?, noteikumu par PVN grupu piem?rošanas m?r?is tostarp var b?t t?das ?aunpr?t?gas izmantošanas apkarošana k?, piem?ram, uz??muma sadal?šana vair?kos subjektos, lai izmantotu ?pašu nodok?u rež?mu. Š?d? gad?jum? nodok?u maks?t?ju atz?šanas par PVN grupas locek?iem un no t? izrietošo seku attiec?b? uz to aplikšanu ar nodokli m?r?is b?s iepriekš past?voš?s nelikum?g?s situ?cijas labošana un t?das situ?cijas atjaunošana, k?da b?tu bijusi, ja neb?tu notikusi ?aunpr?t?ga r?c?ba. Tas var?tu ietvert ar? agr?ka l?muma labošanu ar atpaka?ejošu sp?ku (15). T?d??, manupr?t, b?tu j?atz?st, ka nodok?u iest?d?m ir ties?bas ar atpaka?ejošu sp?ku par PVN grupas locek?iem atz?t personas, kuras š?s iest?des iepriekš bija atzinušas par atseviš?iem nodok?u maks?t?jiem, ja š?das r?c?bas m?r?is ir ?aunpr?t?gas izmantošanas, kas ir balst?ta, piem?ram, uz uz??muma m?ksl?gu sadal?šanu, apkarošana.

41. Savuk?rt situ?cij?, kad š?da veida ?aunpr?t?ga izmantošana no nodok?u maks?t?ju puses netiek konstat?ta, tiesisk?s noteikt?bas un tiesisk?s pa??v?bas aizsardz?bas principiem, manupr?t, ir pretrun? noteikumu par PVN grupu piem?rošana ar atpaka?ejošu sp?ku person?m, kur?m iepriekš ir bijis atseviš?u nodok?u maks?t?ju statuss. T? tas it ?paši ir t?d? situ?cij? k? pamatliet?, kur? šis atseviš?u nodok?u maks?t?ju statuss agr?k tika apstiprin?ts kontroles rezult?t?, ko ir veikušas nodok?u iest?des.

42. V?l šaj? jaut?jum? b?tu j?piebilst, ka saska?? ar past?v?go Tiesas judikat?ru, lai konstat?tu ties?bu ?aunpr?t?gu izmantošanu nodok?u liet?s, ir j?izpilda divi nosac?jumi. Pirmk?rt, nodok?u maks?t?ja darb?bai – papildus form?lo nosac?jumu, kas ir noteikti attiec?gajos noteikumos, izpildei – ir j?sniedz tam finansi?ls labums, k? atz?šana b?tu pretrun? šo noteikumu m?r?im. Otrk?rt, no vair?kiem objekt?viem krit?rijiem b?tu j?izriet, ka nodok?u maks?t?ja darb?bas m?r?is ir nodok?u priekšroc?bu sa?emšana, kas noz?m?, ka šai darb?bai nevar b?t cits pamatojums k? vien šo priekšroc?bu sa?emšana (16). V?rt?jums par šo nosac?jumu izpildi un visp?r?ga noteikšana, vai konkr?taj? gad?jum? ir notikusi ties?bu ?aunpr?t?ga izmantošana, ac?mredzami ir tikai valstu tiesu kompetenc?.

43. ?emot v?r? visu iepriekš min?to, pied?v?ju Tiesai uz trešo prejudici?lo jaut?jumu atbild?t, ka Direkt?vas 2006/112 11. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka, to piem?rojot, nodok?u iest?des var par vienu nodok?u maks?t?ju atz?t personas, kuras iepriekš ir veikušas ar nodokli apliekamu darb?bu k? atseviš?i nodok?u maks?t?ji. Š?du personu atz?šana par vienu nodok?u maks?t?ju var notikt ar atpaka?ejošu sp?ku, ja š?s personas ir ?aunpr?t?gi izmantojušas ties?bas, kas izriet no atseviš?u nodok?u maks?t?ju statusa.

Par ceturto un piekto prejudici?lo jaut?jumu – kop?js vienotas likmes rež?ms lauksaimniekiem

44. Ceturtais un piektais jaut?jums attiecas uz kop?ja vienotas likmes rež?ma lauksaimniekiem, par kuru ir runa Direkt?vas 2006/112 295. un n?kamajos pantos, piem?rošanu pras?t?jiem pamatliet?. Ceturtais jaut?jums konkr?ti attiecas uz š? rež?ma piem?rošanu vai ar? iesp?ju

atteikties to piemērot atkarībā no tā, vai prasītji pamatlietā tiks atzīti par atsevišķiem nodokļu maksātjiem vai PVN grupas locekļiem. Savukārt piektais jautājums attiecas uz to, no kura brīža var eventuāli atteikties piemērot šo vienotas likmes režīmu.

Par ceturto prejudiciālo jautājumu

45. Iesniedzot ceturto prejudiciālo jautājumu, iesniedzātāja bēdīgā vīlas noskaidrot, vai drīkst atteikties piemērot kopēju vienotas likmes režīmu prasītjiem pamatlietā, ko uzskata par atsevišķiem nodokļu maksātjiem (precīzāk, par trim civiltiesību sabiedrībām, kas ir atsevišķi nodokļu maksātji), tādēļ, ka tie saimnieciski ir cieši saistīti, pat ja formāli tie atbilst valsts tiesības noteiktajiem šā režīma piemērošanas kritērijiem.

46. Uzreiz ir jānorāda, ka šādi formulēts jautājums šiet pārsniedzam strīda pamatlietā robežas. Šis strīds, kā skaidri izriet no līguma sniegt prejudiciālu nolikumu, attiecas uz nodokļu iestāžu likumu par prasītju atzīšanu par PVN grupas locekļiem, atbilstošu viņu nodokļu aprēķinu korekciju un viņu identifikācijas numuru PVN vajadzībām derīguma ierobežošanu. Ir acīmredzams, ka uz tā pamata – kā izriet no līguma sniegt prejudiciālu nolikumu un pušu apsvērumiem – rodas jautājums par vienotas likmes režīma piemērošanu: ja prasītjus uzskata par atsevišķiem nodokļu maksātjiem, tiem būtu šādas tiesības, savukārt, ja tos uzskatītu par PVN grupu – nē, jo tie vairs neatbilstu vienotas likmes piemērošanas kritērijiem. Tomēr šā režīma nepiemērošana izrietītu tieši no tā, ka prasītji ir atzīti par PVN grupas locekļiem. Pamatlietas priekšmets nav jautājums par atteikumu piemērot vienotas likmes režīmu neatkarīgi no tā, ka prasītjiem ir nodokļu maksātju statuss, vai uz cita pamata, kas nav to atzīšana par PVN grupas locekļiem. Tādēļ Tiesas atbildei uz ceturto prejudiciālo jautājumu, manuprāt, ir jāattiecas tikai uz to, vai atteikums piemērot vienotas likmes režīmu var tikt pakauts nosacījumam par to, ka prasītji tiek atzīti par PVN grupas locekļiem, citādi tam būtu hipotētisks raksturs.

47. Vēl ir jāatgādina, ka saskaņā ar Direktīvas 2006/112 296. panta 1. punktu: ja parastais nodokļu režīms vai viens no vienkāršotajiem režīmiem lauksaimniekiem “varētu radīt grūtības”, dalībvalstis var tiem piemērot vienotās likmes režīmu. Saskaņā ar šīs direktīvas 296. panta 2. punktu dalībvalstis var izslēgt konkrētas lauksaimnieku kategorijas no vienotās likmes režīma piemērošanas, kā arī lauksaimniekus, par kuriem nav paredzams, ka parastā PVN režīma vai vienkāršoto procedūru piemērošana viņiem varētu radīt grūtības. Visbeidzot, saskaņā ar šīs pašas direktīvas 296. panta 3. punktu katrs vienotas likmes lauksaimnieks tā vietā var izvēlēties, lai tam piemērotu parasto PVN režīmu vai vienkāršotās procedūras.

48. Šāds vienotas likmes režīma veidojums Direktīvas noteikumos liecina par tā izņēmuma raksturu. Šo raksturu apstiprina arī Tiesas judikatūra, saskaņā ar kuru vienotas likmes režīms ir jāpiemēro tikai apmērā, kas vajadzīgs tā mērķu sasniegšanai (17), proti, ar to saprotot apmēru, kādā parastā vai vienkāršotā režīma piemērošana varētu radīt grūtības.

49. Tomēr vienlaikus pats vienotas likmes režīma fakultatīvais raksturs, kā arī Direktīvas 2006/112 296. panta 2. punktā paredzētie izņēmumi no tā norāda uz to, ka dalībvalstīm ir plaša novērtējuma brīvība šā režīma īstenošanā. It īpaši, kā savos apsvērumos pareizi norāda Komisija, nešiet, ka dalībvalstīm būtu pienākums ikreiz pārbaudīt attiecībā uz katru lauksaimnieku individuāli, vai attiecībā uz viņu piemērotais parastais vai vienkāršotais režīms var radīt grūtības vai nē un vai šajā saistībā būtu jāpiemēro vienotas likmes režīms. Dalībvalstis var vispārīgi noteikt kritērijus, kurus izpildot, ir tiesības izmantot šo vienotas likmes režīmu, un piemērot šo režīmu automātiski lauksaimniekiem, kuri atbilst šiem kritērijiem.

50. Austrijas tiesību sistēmā tiesības izmantot vienotas likmes režīmu ir saistītas ar atbrīvojumu no pienākuma veikt grāmatvedību, kas savukārt ir atkarīgs no saimniecības lieluma, ko mēra ar apgrozījuma apmēru un tās vērtību. Šādi kritēriji šiet esam pilnīgi racionāli,

jo pienākums veikt grāmatvedību ir tieši viena no tām administratīvajām grāmatbūvēm, kas ir saistītas ar aplikšanu ar PVN atbilstoši parastajam vai vienkāršotajam režīmam.

51. Tāpat arī pilnīgi racionāls šī atteikums piemērot vienotas likmes režīmu gadījumā, ja tādā, ka daži lauksaimnieki ir tikuši atzīti par vienu PVN maksātāju, tie zaudē tiesības uz atbrīvojumu no pienākuma veikt grāmatvedību, ja to saimniecība kā viena vienība pārsniedz noteiktu lielumu.

52. Tādā piedāvāju atbildēt uz ceturto prejudiciālo jautājumu, ka Direktīvas 2006/112 296. panta 1. un 2. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem nav pretrunā valsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru atteikties piemērot šajā tiesību normā minēto vienotas likmes režīmu var tikai situācijā, ja lauksaimnieks vairs neatbilst šī režīma, kas balstīts uz saimniecības lielumu, piemērošanas kritērijiem, piemēram, tad, ja vairāki saimnieciski savstarpēji saistīti lauksaimnieki tiek atzīti par vienu nodokļa maksātāju.

Par piekto prejudiciālo jautājumu

53. Uzdodot piekto prejudiciālo jautājumu, iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai atteikums piemērot vienotas likmes režīmu lauksaimniekiem var attiekties uz lauksaimniekiem, kuriem agrāk šī sistēma ir tikusi piemērota, un, ja tā, vai tas var notikt ar atpakaļejošu spēku vai arī tikai turpmāk.

54. Tā kā šajā lietā izskatām atteikumu piemērot vienotas likmes režīmu tādā, ka daži lauksaimnieki ir tikuši atzīti par PVN grupas locekļiem, atbildei uz piekto jautājumu būtu jābūt tādai pašai kā atbildei uz trešo jautājumu.

55. Tātad, pirmkārt, neredzu šā rīšus atteikumam piemērot vienotas likmes režīmu lauksaimniekiem, kuriem tas iepriekš tika piemērots. Šāds aizliegums liegtu dalībvalstīm iespaidīgi reaģēt uz mainīgo situāciju, kā arī būtu pretrunā šī režīma izmuma raksturam un prasībai to piemērot tikai vajadzīgā apmērā.

56. Otrkārt, uzskatu, ka, ja tiks atzīts, ka vienotas likmes režīma piemērošana bija saistīta ar tiesību āunprātgu izmantošanu, piemēram, tad, ja lauku saimniecība mēģināji tika sadalīta tikai, lai izpildītu kritērijus, kas piešķir tiesības izmantot šo režīmu, tādā piemērošanas atteikums var tikt noteikts ar atpakaļejošu spēku. Pretējā gadījumā atteikums piemērot vienotas likmes režīmu ar atpakaļejošu spēku, manuprāt, tomēr ir pretrunā tiesiskās noteiktības un tiesiskās paļāvības aizsardzības principiem. Šādā gadījumā nodokļu iestādes, ja tās atzīst, ka izmainīt lauksaimnieka situāciju vairs nav pamatota šāda režīma piemērošana tam, var atteikties tādā piemērošanu, tomēr tikai turpmāk.

57. Ēmot arī iepriekš minēto, piedāvāju Tiesai uz piekto prejudiciālo jautājumu atbildēt, ka Direktīvas 2006/112 296. panta 1. un 2. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem nav pretrunā atteikums piemērot šajā tiesību normā minēto vienotas likmes režīmu lauksaimniekam, kuram iepriekš šis režīms tika piemērots. Šo atteikumu var noteikt ar atpakaļejošu spēku, ja vienotas likmes režīma piemērošana bija saistīta ar tiesību āunprātgu izmantošanu.

Secinājumi

58. Ēmot arī visus iepriekš minētos apsvērumus, piedāvāju Tiesai uz *Bundesfinanzgericht* (Federālais Finanšu tiesa, Austrija) prejudiciālajiem jautājumiem atbildēt šādi:

1) Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopājo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 9. panta 1. punkta pirmā daļa ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nav

juridiskais pamats tam, lai personai, kas organizatoriski, saimnieciski vai finansiāli ir saistīta ar citu personu, atteiktu nodokļa maksājuma statusu, ja šai saistībai nav tiesisko attiecību rakstura, par kuru ir runa šīs direktīvas 10. pantā. Minētās direktīvas 11. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka, lai to piemērotu, valsts tiesību sistēmā ir jāpastāv skaidram juridiskajam pamatam, kas pieņemts pirms iepriekšējās apspriešanās ar PVN komiteju. Valsts tiesīmārs ir jānosaka, vai valsts tiesību sistēmas šāds pamats ir un vai tas ir piemērojams konkrētajā gadījumā;

2) noteikšana, kuri subjekti konkrētajos faktiskajos apstākļos var tikt uzskatīti par vienu nodokļu maksātāju, pilnībā ietilpst dalībvalstu nodokļu iestāžu un tiesu kompetencē;

3) Direktīvas 2006/112 11. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka, to piemērojot, nodokļu iestādes var par vienu nodokļu maksātāju atzīt personas, kuras iepriekš ir veikušas ar nodokli apliekamu darbību kā atsevišķi nodokļu maksātāji. Šādu personu atzīšana par vienu nodokļu maksātāju var notikt ar atpakaļejošu spēku, ja šīs personas ir āunprātīgi izmantojušas tiesības, kas izriet no atsevišķu nodokļu maksātāju statusa;

4) Direktīvas 2006/112 296. panta 1. un 2. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem nav pretrunā valsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru atteikties piemērot šajā tiesību normā minēto vienotas likmes režīmu var tikai situācijā, ja lauksaimnieks vairs neatbilst šī režīma, kas balstīts uz saimniecības lielumu, piemērošanas kritērijiem, piemēram, tad, ja vairāki saimnieciski savstarpēji saistīti lauksaimnieki tiek atzīti par vienu nodokļa maksātāju;

5) Direktīvas 2006/112 296. panta 1. un 2. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem nav pretrunā atteikums piemērot šajā tiesību normā minēto vienotas likmes režīmu lauksaimniekam, kuram iepriekš šis režīms tika piemērots. Šo atteikumu var noteikt ar atpakaļejošu spēku, ja vienotas likmes režīma piemērošana bija saistīta ar tiesību āunprātīgu izmantošanu.

1 – Oriģinālvārda – poļu.

2 – OV 1977, L 145, 1. lpp., turpmāk tekstā – “Sestā direktīvā”.

3 – OV 2006, L 347, 1. lpp.

4 – Itāli paši skat. spriedumus, 2000. gada 27. janvāris, *Heerma* (C-23/98, EU:C:2000:46, 18. punkts); 2015. gada 29. septembris, *Gmina Wrocław* (C-276/14, EU:C:2015:635, 33. un 34. punkts un tajos minētie judikatūra).

5 – Itāli paši skat. spriedumu, 2013. gada 9. aprīlis, Komisija/Ārija (C-85/11, EU:C:2013:217).

6 – Spriedums, 2013. gada 9. aprīlis, Komisija/Ārija (C-85/11, EU:C:2013:217, 48. punkts).

7 – Itāli paši skat. spriedumu, 2015. gada 16. jūlijs, *Larentia + Minerva un Marenave Schiffahrt* (C-108/14 un C-109/14, EU:C:2015:496, 40. punkts).

8 – Spriedums, 2015. gada 16. jūlijs, *Larentia + Minerva un Marenave Schiffahrt* (C-108/14 un C-109/14, EU:C:2015:496, 50. un 51. punkts).

9 – Attiecībā uz Sestās direktīvas 4. panta 4. punkta otro daļu pāc analoģijas skat. spriedumu, 2008. gada 22. maijs, *Ampliscientifica un Amplifin* (C-162/07, EU:C:2008:301, 23. punkts).

10 – Spriedums, 2015. gada 16. jūlijs (C-108/14 un C-109/14, EU:C:2015:496).

11 – Spriedums, 2015. gada 16. jūlijs, *Larentia + Minerva un Marenave Schiffahrt* (C-108/14

un C-109/14, EU:C:2015:496, rezolutīvās daļas 2. punkts).

12 – Spriedums, 2015. gada 16. jūlijs, *Larentia + Minerva un Marenave Schiffahrt* (C-108/14 un C-109/14, EU:C:2015:496, rezolutīvās daļas 3. punkts).

13 – Skat. spriedumu, 2014. gada 6. februāris, *Fatorie* (C-424/12, EU:C:2014:50, 46. punkts). Līdzīgi, skat. arī spriedumu, 2006. gada 21. februāris, *Halifax u.c.* (C-255/02, EU:C:2006:121, 72. punkts).

14 – Spriedums, 2014. gada 6. februāris, *Fatorie* (C-424/12, EU:C:2014:50, 47. un 48. punkts).

15 – Līdzīgi, skat. spriedumu, 2006. gada 21. februāris, *Halifax u.c.* (C-255/02, EU:C:2006:121, 94. un 95. punkts).

16 – Skat. līdzīgus spriedumus: 2006. gada 21. februāris, *Halifax u.c.* (C-255/02, EU:C:2006:121, 74. un 75. punkts); 2015. gada 17. decembris, *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832, 36. punkts).

17 – Spriedumi, 2004. gada 15. jūlijs, *Harbs* (C-321/02, EU:C:2004:447, 27. punkts); 2012. gada 8. marts, Komisija/Portugāle (C-524/10, EU:C:2012:129, 49. punkts).