

Pagaidu versija

ENERĢLADVOKĒTES JULIĒNAS KOKOTES [JULIANE KOKOTT]

SECINĀJUMI,

sniegti 2020. gada 23. aprīlī (1)

Lieta C-312/19

XT,

piedaloties:

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,

Vilniaus apskrities valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

(Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Lietuvas Augstākā administratīvā tiesa) lūgums sniegt prejudiciālu nolikumu)

Lūgums sniegt prejudiciālu nolikumu – Nodokļu tiesību akti – Pievienotās vērtības nodoklis – Direktīva 2006/112/EK – 9. panta 1. punkts – Nodokļa maksājuma jēdziens – Spēja būt nodokļa maksātājam – Tiesības – Darījuma attiecināšana uz nodokļa maksājumu – Vairāku personu kopīga darbība – Iekšējās sabiedrības darbība

I. Ievads

1. Šajā gadījumā divas personas izstrādāja un īstenoja būvniecības projektu, kas ietvēra vairākas ēkas, taču tikai viena – prasītāja pamatlietā – to aktīvi pārstāvēja uzņēmusi. Savukārt tās darījumu partneris tikai piedalījās finansiāli 70 % apmērā iegādes izmaksās, tomēr bija iesaistīts lūgumu par projektu pieņemšanā un saņēma atbilstošu daļu pāc kopējā projekta pabeigšanas un pāc tam, kad prasītājs bija pārdēvis uzbūvēto ēku.

2. Kurš ir maksājotais nodokļu maksātājs, kam ir jāmaksā pievienotās vērtības nodoklis [turpmāk tekstā – "PVN"], ja sadarbojas divas personas, bet tikai viena persona savā vārdā pārstāvē šo sadarbību uzņēmusi? Atbilde ietekmē ne tikai pakalpojuma sniedzēja nodokļu parādu, bet arī pakalpojumu saņēmēja priekšnodokļa atskaitēšanu. Proti, šai nolūkā tam ir vajadzīgs rēķins, kurā jābūt norādītam pārdēvējam nodokļa maksātāja vārdam un adresei.

3. Līdzšinējie Tiesas nolikumi neattiecas uz gadījumu, kad viena persona fonē (proti, klusējot) piedalās darbībā, ko cita persona viena pati veic savā vārdā. Tiesa ir izskatījusi vienīgi jautājumu par kopāpašnieku sabiedrības kopāpašnieka priekšnodokļa (proporcionalu)

atskait?šanu, izmantojot abiem kop?pašniekiem adres?tu r??inu (2). Šaj? zi?? šis gad?jums ir iesp?ja t?l?k izv?rst ?oti b?tisko nodok?a maks?t?ja noteikšanas t?mu situ?cij?, kad t? darb?b? piedal?s ar? treš?s personas.

II. Atbilstoš?s ties?bu normas

A. Savien?bas ties?bas

4. Atbilstoš?s Savien?bas ties?bu normas ir Padomes Direkt?vas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu (3) (turpm?k tekst? – “PVN direkt?va”) 9. panta 1. punkts, 193. un 287. pants.

5. PVN direkt?vas 9. panta 1. punkta pirmaj? teikum? ir noteikts:

“1. “Nodok?a maks?t?js” ir jebkura persona, kas patst?v?gi jebkur? viet? veic jebkuru saimniecisku darb?bu, neatkar?gi no š?s darb?bas m?r?a vai rezult?ta. [..]”

6. PVN direkt?vas 193. pants attiecas uz nodok?a maks?t?ja personu, un t? redakcij?, kas ir piem?rojama ar str?du saist?tajiem gadiem, ir noteikts:

“PVN maks? ikviens nodok?a maks?t?js, kas veic pre?u pieg?di vai pakalpojumu sniegšanu, par kuru uzliek nodokli [..].”

7. PVN direkt?vas 287. panta 11. punkt? ir ietverts t? d?v?tais “mazo uz??mumu” atbr?vojums, un taj? ir noteikts:

“Dal?bvalstis, kas pievienojuš?s p?c 1978. gada 1. janv?ra, var piem?rot atbr?vojumu no nodok?a t?diem nodok?a maks?t?jiem, kuru gada apgroz?jums nep?rsniedz turpm?k nor?d?to summu ekvivalentu attiec?g?s valsts val?t? p?c val?tas mai?as kursa, kas bija sp?k? to pievienošan?s dien?: [..]

11. Lietuva: 29 000 EUR; [..].”

B. Lietuvas ties?bas

8. *Lietuvos Respublikos prid?tin?s vert?s mokes?io ?statymas* (Lietuvas Republikas Likums par pievienot?s v?rt?bas nodokli; turpm?k tekst? – “Likums par PVN”) 2. panta 15. punkt? ir paredz?ts:

““Lietuvas Republikas nodok?a maks?t?js” – Lietuvas Republikas juridiska vai fiziska persona, kas veic jebk?da veida saimniecisko darb?bu, k? ar? Lietuvas Republik? dibin?ts kolekt?vu ieguld?jumu uz??mums, kuram nav juridiskas personas statusa un kurš darbojas k? ieguld?jumu fonds.”

9. Likuma par PVN 71. panta 1. punkt? ir paredz?ts:

“Pien?kums re?istr?ties k? PVN maks?t?jam, k? ar? apr??in?t un iemaks?t budžet? PVN attiecas uz nodok?a maks?t?jiem, kas pieg?d? preces vai sniedz pakalpojumus valsts teritorij?. [..] Personai, kurai ir j?re?istr?jas k? PVN maks?t?jam, ir j?iesniedz l?gums re?istr?t to k? PVN maks?t?ju.”

10. Atk?pjoties no min?t?, Likuma par PVN 71. panta 2. punkt? ir paredz?ts:

“Atk?pjoties no [Likuma par PVN 71. panta] 1. punkta, Lietuvas Republikas nodok?a maks?t?jam nav nedz pien?kuma iesniegt l?gumu re?istr?t to k? PVN maks?t?ju, nedz ar? noteiktaj? k?rt?b?

to apr??in?t un iemaks?t PVN budžet? saska?? ar noteiktaj?m pras?b?m [..], ja p?d?jo 12 m?nešu laik? kop?j? atl?dz?bas summa par prec?m un/vai pakalpojumiem, kas pieg?d?ti/sniegti valsts teritorij?, veicot saimniecisko darb?bu, nav p?rsniegusi 155 000 [litus (LTL)]. PVN apr??in?šana ir j?s?k no t? m?neša, kur? tika p?rsniegts šis sliekšnis. Par pieg?d?taj?m prec?m un sniegtajiem pakalpojumiem, par kuriem atl?dz?ba nep?rsniedz noteikto summu 155 000 LTL apm?r?, PVN netiek apr??in?ts. [..]”

III. Pamatlieta

11. Pras?t?js pamatliet? (turpm?k tekst? – “pras?t?js”) un v?l viena fiziska persona (turpm?k tekst? – “dar?jumu partneris”) 2010. gada 19. febru?r? nosl?dza l?gumu par kop?gu darb?bu dz?vojam?s ?kas b?vniec?b? Vi??? (Lietuva) vai t?s tuvum?.

12. 2010. gada 25. apr?l? pras?t?js kop? ar dar?jumu partneri nol?ma ieg?d?ties lauksaimniec?bas zemesgabalu 0,5 ha plat?b? Vi???as rajon?. 2010. gada 27. apr?l? pras?t?js un š? zemesgabala ?pašnieki nosl?dza zemesgabala pirkuma l?gumu. Dar?jumu partneris ieguld?ja 70 %, un pras?t?js ieguld?ja 30 % no dar?juma summas. Vi?i nol?ma re?istr?t ?pašumties?bas uz zemesgabalu uz pras?t?ja v?rda.

13. 2010. gada 5. maij? pras?t?js un vi?a dar?jumu partneris nol?ma b?v?t piecu ?ku kompleksu, uzdot pras?t?jam pien?kumu r?p?ties par visiem b?vniec?bai vajadz?gajiem dokumentiem un noteikt, ka pas?t?t?js ir sabiedr?ba ar ierobežotu atbild?bu *Konsela* (turpm?k tekst? – “*Konsela UAB*”), kuras izpilddirektors bija pras?t?js.

14. 2010. gada 2. novembr? pras?t?js sa??ma b?vat?auju, kuru uz vi?a v?rda izdeva Vi???as rajona administr?cija, at?aujot b?v?t uz zemesgabala piecas ?kas. 2010. gada 22. apr?l? tika nosl?gts b?vdarbu l?gums, kuru parakst?ja pras?t?js k? pas?t?t?js un *Konsela UAB* p?rst?vis. B?vuz??m?js PVN r??inu par ?ku Nr. 1–4 b?vniec?bu izsniedza 2011. gada 15. febru?r? un r??inu par ?kas Nr. 5 b?vniec?bu – 2013. gada 11. febru?r?.

15. 2010. gada 2. decembr? pras?t?js un vi?a dar?jumu partneris nol?ma p?rdot ?ku Nr. 1 kop? ar zemesgabala da?u un izmantot sa?emto summu celtniec?bai. Šis nekustamais ?pašums tika p?rdots ar pirkuma l?gumu, ko 2010. gada 14. decembr? nosl?dza pras?t?js un pirc?ji (fiziskas personas).

16. 2011. gada 10. janv?r? pras?t?js un dar?jumu partneris nosl?dza vienošanos par 2010. gada 19. febru?ra l?guma par kop?gu darb?bu izbeigšanu un ?pašuma un saist?bu sadali. Saska?? ar šo vienošanos tika nolemts izbeigt l?gumu par kop?gu darb?bu un pieš?irt dar?jumu partnerim ties?bas uz uzb?v?tajiem akt?viem (?k?m Nr. 4. un 5), savuk?rt pras?t?js ap??m?s l?dz 2017. gadam atl?dzin?t dar?jumu partnerim starp?bu starp vi?a ieguld?jumiem un sa?emto kop?go akt?vu da?u 300 000 LTL (86 886 EUR) apm?r?.

17. Saska?? ar šo vienošanos ?kas Nr. 2 un Nr. 3 tika nodotas pras?t?jam, un t?s kop? ar saist?taj?m zemesgabala da??m tika p?rdotas 2011. gada 30. maij? un 2012. gada 13. novembr?.

18. 2013. gada 1. febru?r? pras?t?js un dar?jumu partneris sagatavoja ?pašuma nodošanas (atsavin?šanas) aktu, saska?? ar kuru, ?emot v?r? 2011. gada 10. janv?ra vienošanos, pras?t?js nodod dar?jumu partnerim ?kas Nr. 4 un Nr. 5 kop? ar saist?taj?m zemesgabala da??m.

19. Ar 2013. gada 6. febru?ra l?mumu saska?? ar 2010. gada 19. febru?ra l?gumu par kop?gu darb?bu pras?t?js un dar?jumu partneris nol?ma, ka pras?t?js p?rdos uz vi?a v?rda re?istr?to ?ku Nr. 5 un ar to saist?to zemesgabala da?u un nekav?joties p?rskait?s sa?emto summu dar?jumu partnerim. Saska?? ar 2013. gada 13. febru?ra pirkuma l?gumu šis nekustamais ?pašums tika

p?rdots Lietuv? dibin?tai juridiskai personai.

20. Pras?t?js un vi?a dar?jumu partneris 2010. gada 14. decembr?, 2011. gada 30. maij?, 2012. gada 13. novembr? un 2013. gada 13. febru?r? notikušos nekustam? ?pašuma p?rdevumus neuzskat?ja par (saimniecisko) darb?bu, kas apliekama ar PVN, t?p?c tie neapr??in?ja un nenor?d?ja PVN, kas j?maks? pirc?jiem, PVN nedeklar?ja un nesamaks?ja un neizmantoja priekšnodok?a atskait?jumus.

21. Veicot nodok?u rev?ziju attiec?b? uz pras?t?ju saist?b? ar iedz?vot?ju ien?kuma nodokli un PVN par 2010. l?dz 2013. gadu, viet?j? nodok?u iest?de klasific?ja apstr?d?t?s pieg?des k? vienu vien?gu darb?bu, uz kuru attiecas PVN, un atzina, ka pras?t?js attiec?b? uz vis?m š?m pieg?d?m ir nodok?a maks?t?js, kam ir j?maks? PVN.

22. Apr??inot maks?jamo PVN, viet?j? nodok?u iest?de p?c savas iniciat?vas atzina pras?t?ja ties?bas uz PVN atskait?šanu atbilstoši *Konsela UAB* izsniegtajiem PVN r??iniem un apr??in?ja apstr?d?t?s PVN summas, kas maks?jamas, atskaitot PVN par ?ku ieg?di (b?vniec?bu).

23. Pras?t?js tika aicin?ts samaks?t apr??in?to PVN 39 586,71 EUR apm?r?, pieskaitot nokav?juma procentus 11 695 EUR. Ar *Vilniaus apskrities valstybin? mokes?i? inspekcija* (Vi??as Valsts nodok?u inspekcija) 2015. gada 3. novembra l?mumu tika apstiprin?ts pazi?ojums par nodokli. *Valstybin? mokes?i? inspekcija prie Lietuvos Respublikos finans? ministerijos* (Lietuvas Republikas Finanšu ministrijas Valsts nodok?u inspekcija) ar 2016. gada 3. marta l?mumu noraid?ja s?dz?bu par šo l?mumu.

24. P?r?j?s pras?t?ja s?dz?bas tika noraid?tas ar *Mokestini? gin?? komisija* (Nodok?u str?du komisija) 2016. gada 18. j?lija l?mumu un ar *Vilniaus apygardos administracinis teismas* (Vi??as Administrat?v? apgabaltiesa, Lietuva) nol?mumu. Pras?t?js par noraidošo spriedumu iesniedza apel?cijas s?dz?bu *Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas* (Augst?k? administrat?v? tiesa, Lietuva).

IV. L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu un tiesved?ba Ties?

25. Ar 2019. gada 10. apr??a l?mumu *Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas* (Augst?k? administrat?v? tiesa) atbilstoši LESD 267. pantam uzdeva Tiesai š?dus prejudici?lus jaut?jumus:

“1) Vai Padomes Direkt?vas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu 9. panta 1. punkts un 193. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka t?dos apst?k?os, k?di ir izskat?maj? liet?, t?du fizisku personu k? pras?t?js nevar uzskat?t par personu, kura “patst?v?gi” ir veikusi attiec?go (saimniecisko) darb?bu un kurai pašai ir j?maks? pievienot?s v?rt?bas nodoklis par apstr?d?taj?m pieg?d?m, proti, vai Direkt?vas 2006/112 9. panta 1. punkta un 193. panta izpratn? par nodok?a maks?t?ju, kas atbild?gs par šaj? liet? paredz?to pien?kumu izpildi, ir uzskat?ma kop?g? darb?ba/personu apvien?ba (kop?g? darb?b? iesaist?tie dal?bnieki kop?, izskat?maj? gad?jum? – pras?t?js un vi?a dar?jumu partneris) – kura saska?? ar valsts ties?b?m netiek uzskat?ta par nodok?a maks?t?ju un kurai nav juridiskas personas statusa –, nevis tikai t?da fiziska persona k? pras?t?js?

2) Ja atbilde uz pirmo jaut?jumu ir apstiprinoša – vai Direkt?vas 2006/112 193. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka t?dos apst?k?os, k?di ir izskat?maj? liet?, ikviens no kop?g? darb?b?/personu apvien?b? iesaist?tajiem dal?bniekiem (izskat?maj? gad?jum? – pras?t?js un vi?a dar?jumu partneris), kuru kop?g? darb?ba/personu apvien?ba saska?? ar valsts ties?b?m nav uzskat?ma par nodok?a maks?t?ju un kuriem nav juridiskas personas statusa, maks? PVN individu?li par katru maks?jumu, ko vi?i sa?em k? atl?dz?bu (vai kas vi?iem ir j?sa?em vai pien?kas vi?iem) par nekustam? ?pašuma pieg?d?m, kas apliekamas ar nodokli? Vai Direkt?vas

2006/112 287. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tādās apstākļos, kādi ir šai lietā, šajā normā minētais gada apgrozījums tiek noteikts, ņemot vērā visus iepriekšminētos no kopīgās darbības (kurus kopīgi guvuši kopīgā darbībā iesaistītie dalībnieki)?

26. Tiesvedībā Tiesā rakstveida atbildes iesniedz tikai Lietuvas Republika un Komisija.

V. Juridiskais vērtējums

A. Par pirmo jautājumu un otrā jautājuma pirmo daļu: kurš šajā gadījumā ir atbilstošais nodokļa maksātājs?

27. Ar pirmo jautājumu un otrā jautājuma pirmo daļu, ko var izvērtēt kopā, iesniedzējtiesa bēstībā jautā, kurš konkrētajā gadījumā saskaņā ar PVN direktīvas 9. panta 1. punktu ir nodokļa maksātājs, kam ir jāmaksā PVN par nekustamā pašuma piegādi.

28. Tas varētu būt prasītājs viens pats (pēc Lietuvas nodokļu administrācijas domām), prasītāja un darījuma partnera sabiedrība (tā daļēji uzskata Komisija), prasītājs un tā darījumu partneris kopā (šajā virzienā sliecas iesniedzējtiesa) vai – vismaz daļēji – darījumu partneris viens pats (tā daļēji uzskata arī Komisija).

29. Lai atbildētu uz šo jautājumu, ir nepieciešams, lai vismaz vienam no trim variantiem (prasītājs, darījumu partneris, sabiedrība, ko veido prasītājs un darījumu partneris, prasītājs un darījumu partneris kopā) varētu tikt atzīta spēja būt par nodokļa maksātāju PVN direktīvas izpratnē (šajā ziņā skat. turpinājumu 1. sadaļā). Tas ietver jautājumu par to, kādi šajā gadījumā ir kritēriji, kas ļauj noteikt, kuram no iespējamajiem nodokļa maksātājiem ir jāmaksā PVN par zemesgabalu pārdošanu. Galu galā, tas ir jautājums par konkrētu darījumu attiecināšanu uz vienu no attiecīgajiem nodokļa maksātājiem (2. sadaļa).

1. Spēja būt nodokļa maksātājam

30. Saskaņā ar PVN direktīvas 9. panta 1. punkta pirmo teikumu “nodokļa maksātājs” nozīmē visas personas, kas patstāvīgi jebkurā vietā veic saimniecisku darbību neatkarīgi no šīs darbības mērķa un rezultāta (4).

31. Saskaņā ar Tiesas judikatūru PVN direktīvas 9. panta 1. punktā lietotie jēdzieni, it īpaši jēdziens “jebkura”, pieļauj jēdziena “nodokļa maksātāja” plašu definīciju (5). Tajā uzsvars tiek likts uz patstāvīgumu saimnieciskās darbības veikšanā tādā ziņā, ka par PVN maksātājiem ir uzskatāmas visas fiziskas un juridiskas personas, kas objektīvi atbilst šajā tiesību normā paredzētajiem kritērijiem – kā publiskas, tā privātas, un pat vienības, kas nav juridiskas personas (6).

32. Tādējādi, tā uzskata Tiesa, lai konstatētu, ka minētā saimnieciskā darbība tiek veikta patstāvīgi, ir jāpārbauda, vai attiecīgā persona veic darbības savā vārdā, savas intereses un pati par sevi atbild, kā arī uzņemas ekonomisko risku, kas saistīts ar tās darbību veikšanu (7).

33. Lai gan pēdējais minētais drēzāk attiecas nevis uz nodokļa maksātāja statusu, bet gan uz jautājumu par darījuma attiecināšanu uz konkrētu personu, tomēr saskaņā ar Tiesas judikatūru tas ir priekšnosacījums saimnieciskajai darbībai atbilstoši PVN direktīvas 9. pantam. Savukārt juridiskā forma, kādā šīs darbības tiek veiktas (fiziska persona, juridiska persona vai personālsabiedrība), un tas, vai šī juridiskā forma valsts tiesībās ir atzīta par juridisku personu, nav noteicošais (8).

34. Saimnieciskā darbība, protams, nozīmē, ka ar attiecīgo valsts tiesību sistēmu tiek piešķirta spēja (saimnieciski) rīkoties tiesiskajās attiecībās (9). Tādu tiesiskajās attiecībās var

darboties vienīgi struktūras, kas var būt tiesību un pienākumu subjekti, un tādēļ ir tiesībspēja.

35. Fiziskām un juridiskām personām tiesībspēja ir principā. Citām struktūrām (t.i., citiem darbības veidiem) tā ar var būt saskaņā ar attiecīgo valsts tiesību sistēmu, un nav nepieciešams, ka to pamatoti uzsver Tiesa, lai tām būtu patstāvīgas juridiskas personas statuss. Tomēr, ja nav tiesībspējas, persona nevar būt nodokļa maksātāja PVN direktīvas izpratnē.

36. To apstiprina, pirmkārt, Tiesas judikatūra par tādā pakalpojuma esamību, kas apliekams ar nodokli. Tajā Tiesa uzsver, ka nodokļa maksātāja ar nodokli apliekams darbījums ir tad, kad starp pusēm pastāv tiesiskās attiecības, kurās notiek pakalpojumu un atlīdzības apmaiņa (10). Tikai persona, kam ir tiesībspēja, var nodibināt tiesiskās attiecības.

37. Otrkārt, to apstiprina Tiesas judikatūra par nodokļa maksātāja funkciju PVN sistēmā (11). Tajā Tiesa ir nospriedusi, ka nodokļa maksātāja funkcija ir iekasēt nodokli valsts (12) vārdā. Tikai tiesībspējīga struktūra var nodot nodokli rīcībā, izmantojot cenu, to iekasēt vai piemērot.

38. Savukārt Komisijas apgalvojums, ka Tiesa par nodokļa maksātāju jau ir atzinusi partnerattiecības/laiotu kopību (kas nav juridiskas personas) (13), ir jāapstrīd.

39. Komisijas minētais Tiesas nolūms (14) neattiecas uz jautājumu par to, kas konkrētajā gadījumā ir nodokļa maksātājs, kuram jāmaksā PVN. Patiesībā tas attiecas uz Vācijas kopapašumu, kurā vairāku personu piederība pašums atbilstoši daļām. Šā pašuma daļu apvienība bija tikai reāla daļība pašumam, kas kā tāda nevarēja rīkoties tiesiskajās attiecībās (15). Viens no koppašniekiem jau bija nodokļu maksātājs un viņa atskaitīt priekšnodokļa samaksāto PVN par ražošanas izmaksām par daļu no pašuma, ko izmanto profesionāliem mērķiem.

40. Šajā lietā HE Tiesa jautājumu par to, kas ir darbījumu adresāts, nosprieda, ka daļu kopība, ko veido divi laulātie, nav bijusi ne sabiedrība, kas būtu juridiska persona, ne arī vienība, kurai, lai arī nebūtu tiesībspējas, būtu pastāvīga rīcība, un tādējādi tā nav veikusi saimniecisku darbību (16). Drīzāk koppašnieki esot jāuzskata par darbījumu adresātiem (17). Tādējādi, tieši pretēji, Tiesa pamatoti ir noliegusi, ka sadarbības forma, kam nav tiesībspējas (t.i., apvienība bez rīcības), varētu būt nodokļa maksātājs.

41. Šajā ziņā noteiktas tiesībspējas esamība ir nosacījums, lai varētu būt nodokļa maksātājs PVN direktīvas izpratnē. Šajā lietā gan prasītājam vienam pašam, gan darbījumu partnerim vienam pašam, gan arī prasītājam kopā ar darbījumu partneri kā fiziskām personām, kas tādējādi ir tiesībspējīgas, bez šaubām, ir šāda spēja.

42. Tomēr šajā lietā šī spēja nav skaidra attiecībā uz sadarbības formu starp prasītāju un darbījumu partneri. Jautājums par to, vai šā sadarbības forma patiešām var darboties tiesiskā aprītē vai drīzāk runa ir vienkārši par iekšēju sabiedrību, kas nevar darboties uz ārpusi, ir jāizlemj iesniedzējtiesai, ņemot vērā valsts tiesību sistēmu. Proti, runa varētu būt par tādēļ saukto "klusu" sabiedrību, kurā darbījumu partneris tikai finansiāli piedalās prasītāja darbībā, iekšējās attiecībās, bet pārdzīvais minētais (nevis sabiedrība) rīkojas attiecībās uz ārpusi.

43. Ja valsts tiesību sistēmā sadarbības formai starp prasītāju un viņa darbījumu partneri, par kuru ir runa šajā lietā, ir piešķirta spēja nodibināt tiesiskās attiecības, šā sadarbības forma arī var būt nodokļa maksātāja. Tomēr, ja valsts tiesību sistēmā šāda veida sadarbības forma nav pieļauta (piemērs Vācijā būtu klusā sabiedrība atbilstoši HGB 230. pantam), tā nevar būt nodokļa maksātāja.

50. Prasītājam ir tikai ekskluzīva iespēja pārstāvēt daļu no riska uz citu personu vai pienākums sadalīt peļņu ar citu personu. Iesniedzējtiesa, norādot uz neapbruņotību, ka vienīgi prasītājam ir jāmaksā PVN pilnā apmērā, neņem vērā, ka atkarībā no iekšējās vienošanās struktūras darījumu partneris piedalās arī šājs projekta papildu izmaksas. Pieņemot, ka iekšējā vienošanās nereglamentē šo izmaksu sadali, tas ir tikai jautājums par šīs vienošanās interpretāciju. Tomēr tas neietekmē nodokļa maksātāja noteikšanu, kurš konkrēti rēķojas saistībā ar PVN.

51. Šaj? zi?? nav noz?mes ar? iesniedz?jtiesas nor?d?tajam faktam, ka nodok?u administr?cija no ien?kumu nodok?a ties?bu viedok?a ir attiecin?jusi noteiktus ien?kumus uz dar?jumu partneri. Valsts ien?kuma nodok?a ties?bu aktiem un Savien?bas ties?bu aktiem PVN jom? ir atš?ir?gi m?r?i. Proti, saska?? ar ien?kuma nodok?a ties?bu aktiem parasti ar nodokli tiek aplikti patst?v?gi darbojošos personu, piem?ram, darba ??m?ju, ien?kumi, kuras PVN direkt?v? (10. pants) skaidri tiek izsl?gtas no nodok?a maks?t?jiem.

52. Turkl?t tikai sekojoš? (iekš?j?) iesp?ja p?rnest risku uz trešo personu neko nemaina darb?b?s, kas s?kotn?ji tika veiktas sav?s interes?s. To var ilustr?t, piem?ram, apdrošin?šana. Pat ja t? apdrošina visus uz??muma dar?juma ekonomiskos riskus, tom?r nodok?a maks?t?js ir uz??mums, kas r?kojas. T?p?c vien, ka uz??mums apdrošin?šanas gad?jum? var p?rnest [uz apdrošin?t?ju] ciesto zaud?jumu risku, apdrošin?t?js nek??st par nodok?a maks?t?ju attiec?b? uz šo dar?jumu. Tas pats attiektos uz iekš?ju apdrošin?šanas pe??as sadali.

53. T?pat PVN direkt?vas 132. panta 1. punkta f) apakšpunkts r?da, ka iekš?j?s sadarb?bas form?m paš?m ir j?veic dar?jumi, lai t?s var?tu uzskat?t par nodok?a maks?t?j?m. Ta?u tieši t? šaj? liet? tas nav. No pazi?otajiem faktiem izriet, ka dar?jumus lejup?j? tirg?, proti, uzcelto ?ku p?rdošanu, ir ?stenojis pras?t?js, nevis pras?t?ja un dar?jumu partnera sadarb?bas forma.

54. Ar? valsts tiesas uzsv?rt? dar?jumu partnera piedal?šan?s komerci?lajos l?mumos iekš?j?s attiec?b?s neatsp?ko šo secin?jumu. Tas nerada sekas uz ?rpusi un l?dz ar to nevar ietekm?t personas, kura r?kojas uz ?rpusi, nodok?a maks?t?ja statusu. Pirmk?rt, praktiski nav iesp?jams juridiski droši noteikt attiec?go treš?s personas ietekmi, kas šaj? zi?? ir noteicoša. Otrk?rt, dar?juma adres?ts zin?m? m?r? nevar noteikt šo iekš?jo ietekmi, l?dz ar to, nepast?vot atbilstošam r??inam, t? priekšnodok?a atskait?šana vienm?r tiktu apdraud?ta. Tas b?tu pretrun? vienk?ršas un efekt?vas PVN sist?mas idejai (19).

55. Turkl?t, k? Tiesa jau ir nospriedusi, “noteiktas sadarb?bas esam?ba” nav pietiekama, lai apšaub?tu personas, kura r?kojas, patst?v?bu (20). Turkl?t neš?iet, ka tas, ka vienai personai ir noteicoš? loma ražošan?, ?auj apšaub?t konstat?jumu, ka personas savu darb?bu veic patst?v?gi t?d??, ka katra no t?m r?kojas sav? v?rd?, sav?s interes?s un pati par to atbild (21). Šaj? kontekst? personas, kas k? t?das ir r?kojuš?s patst?v?gi attiec?b?s ar pieg?d?t?jiem, ar valsts iest?d?m un zin?m? m?r? ar? attiec?b? pret saviem klientiem, Tiesa ir uzskat?jusi par neatkar?giem uz??m?jiem, kas ir PVN maks?t?ji, lai gan t?s liel? m?r? r?kojas ar kop?gas pre?u z?mes pal?dz?bu ar to ?pašum? esošas kapit?lsabiedr?bas starpniec?bu (22). Tas it ?paši attiecas uz šo lietu, kur? pras?t?js r?koj?s patst?v?gi attiec?b?s ar zemesgabala p?rdev?ju, v?l?k – b?vniec?bas p?rvaldi un p?c tam – saviem pirc?jiem.

56. To, k?da noz?me ir p?rst?v?bai uz ?rpusi, turkl?t skaidri r?da PVN direkt?v? ietvertie noteikumi par pirkšanas un p?rdošanas komisijas maksu (14. panta 2. punkta c) apakšpunkts un 28. pants). It ?paši PVN direkt?vas 28. pants (23) skaidri liecina par to, ka izš?iroša noz?me ir r?c?bai sav? v?rd?, bet maz?k – r?c?bai sav?s interes?s. Pat r?kojoties sav? v?rd?, bet citas personas interes?s, persona, kas r?kojas, veic pieg?di vai sniedz pakalpojumu un turkl?t paliek patst?v?gs nodok?a maks?t?js.

57. Tam var?tu b?t noz?me it ?paši attiec?b? uz 2011. gada 10. janv?ra vienošanos par l?guma izbeigšanu un 2013. gada 1. febru?ra aktu par ?pašuma ties?bu uz ?k?m Nr. 4 un Nr. 5 nodošanu. Attiec?b? uz sekojošo dar?jumu, kad pras?t?js p?rdeva ?ku Nr. 5 trešajai personai, var?tu b?t runa ar? par komisijas dar?jumu atbilstoši PVN direkt?vas 14. panta 2. punkta c) apakšpunktam.

58. Katr? zi??, pat pie?emot, ka š?ds komisijas dar?jums šaj? liet? past?v, tas nemain?tu

prasītāja k? nodok?u maksājums, kas r?kojas patstāvīgi, statusu. P?rdodot ?kas, p?d?jais min?tais r?koj?s vai nu sav? v?rd? un sav?s interes?s (t? d?v?tais “paša dar?jums”), vai sav? v?rd? citas personas lab? (t? d?v?tais komisijas dar?jums).

3. **Starpsecinājums**

59. No min?t? izriet, ka šaj? gad?jum? prasīt?ju var uzskatīt par nodok?a maksāt?ju, kuram konkr?ti ir j?maks? PVN. Tikai viš? ir r?kojies sav? v?rd? un sav?s interes?s (iespējams, ar? treš?s personas lab?) un t?nad uz savu risku attiec?b? pret saviem klientiem (t.i., uz ?rpusi).

B. Par otr? jautājuma otro da?u: gada apgrozījuma aprēķināšana mazo uzņēmumu atbr?vojuma piemērošanai

60. T? k? saska?? ar šeit pausto viedokli tikai prasīt?js var tikt uzskatīts par nodok?a maksāt?ju, uz otr? jautājuma otro da?u nav j?atbild.

61. Uz šo jautājumu pak?rtoti ir j?atbild tikai tad, ja Tiesa uzskat?tu, ka vai nu (klus?) sabiedr?ba, ko veido prasīt?js un dar?jumu partneris, vai abas personas, var tikt uzskat?tas par nodok?u maksāt?jiem atseviš?i. Tas attiecas uz gada apgrozījuma aprēķināšanu mazo uzņēmumu atbr?vojumam no nodok?a, ja dar?jumus ir iesaist?tas vair?kas personas.

62. Šaj? zi??, k? to pamatoti nor?da Komisija, t? d?v?tais mazo uzņēmumu atbr?vojums attiecas atseviš?i uz katru nodok?a maksāt?ju un t? dar?jumiem. Tas izriet no PVN direkt?vas 287. pant? paredz?t? atbr?vojuma no nodok?a formulējuma un j?gas.

63. T? k? atbr?vojums no nodok?a nav objekt?vi saistīts ar attiec?g?s darb?bas raksturu, bet tikai ar to, ka konkr?tais nodok?a maksāt?js nenasniedz apgrozījuma robežv?rt?bu, PVN direkt?vas 287. pant? ir paredz?ts subjekt?vs atbr?vojums no nodok?a. K? jau ir l?musi Tiesa (24) un ar? es esmu citviet nor?dījusi (25), š? subjekt?v? atbr?vojuma no nodok?a prim?r? j?ga ir nodok?u administrāšanas vienkāršošana.

64. Neeksist?jot š?dam sliekšnim, nodok?u administrācijai ikviena persona, kas veic visniec?g?ko saimniecisko darb?bu PVN direkt?vas 9. panta izpratn?, jau no pirm? euro b?tu j?uzskata par nodok?a maksāt?ju. Tas rad?tu administrat?vos izdevumus ne tikai nodok?a maksāt?jam, bet ar? nodok?u administrācijai, kam izpaliktu atbilstoši nodok?u ieņēmumi (26). Tieši tas ir j?nov?rš PVN direkt?vas 287. pant? paredz?tajam minimālajam sliekšnim (27).

65. Š? noz?me ir sp?k? ar? tad, ja divi nodok?a maksāt?ji r?kojas kop?gi, bet katrs no tiem sav? v?rd?, un tie abi kop? nevar tikt uzskat?ti par patstāv?gu nodok?a maksāt?ju. Tas pats attiecas uz gad?jumu, kad kop?gas r?c?bas rezult?t? ir radies jauns nodok?a maksāt?js, kas savas ties?bsp?jas d?? ir j?noš?ir no saviem “dibin?t?jiem” un kas nep?rsniedz minimālo sliesni.

66. T?d?j?di, ja nodok?u maksāt?js, kas r?kojas, b?tu prasīt?ja un dar?jumu partnera sabiedr?ba, tad sabiedr?bas dar?jumiem b?tu noz?me, nosakot gada apgrozījumu PVN direkt?vas 287. panta izpratn?. Ja tie ir atseviš?i prasīt?js un dar?jumu partneris to dal?bas apm?r? kop?jos dar?jumos, tad ikgad?jais apgrozījums ar? ir j?apl?ko katram atseviš?i. Ja attiec?gi izv?l?t? konstrukcija neveido ?aunpr?t?gu veidojumu (28), un par to šaj? liet? nekas neliecina, šis secinājums paliek sp?k?.

67. Pak?rtoti, uz otr? jautājuma otro da?u t?nad ir j?atbild, ka PVN direkt?vas 287. pants ir subjekt?vs atbr?vojums no nodok?a. No t? izriet, ka gada apgrozījums ir attiecināms uz to nodok?a maksāt?ju, kas attiec?gi r?kojas.

VI. Secinājumi

68. Ēmot vār? iepriekš minētos apsvērumus, ierosinu Tiesai atbildēt *Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas* (Lietuvas Augstākā administratīvā tiesa) šādi:

1) Direktīvas 2006/112/EK 9. panta 1. punkts un 193. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka šajā s tiesību normās minētajam nodokļa maksātājam ir jābūt iespējai nodibināt tiesiskās attiecības, norādīt PVN rēķinā un iekasēt to, pamatojoties uz nolikto cenu. Tas nozīmē, ka, Ēmot vār? valsts tiesību sistēmā, viēš k? tēds var darboties tiesiskajā aprītē un lēdz ar to tam ir tiesābspēja.

2) Direktīvas 2006/112/EK 9. panta 1. punkts un 193. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka persona, kas var būt nodokļa maksātājs, attiecīgo saimniecisko darbību veic “patstāvīgi” tad, ja – k? šajā lietā prasītājs – t? rēkojas savā vārēdā un savās interesēs (vai arī citas personas labā komisijas darbējuma ietvaros).

1 Oriēināvaloda – vācu.

2 Spriedums, 2005. gada 21. aprēlis, HE (C-25/03, EU:C:2005:241).

3 OV 2006, L 347, 1. lpp.

4 Skat. vienīgi spriedumus, 2016. gada 12. oktobris, *Nigl* (C-340/15, EU:C:2016:764, 26. punkts); 2015. gada 29. septembris, *Gmina Wrocław* (C-276/14, EU:C:2015:635, 27. punkts), un 2009. gada 29. oktobris, Komisija/Somija (C-246/08, EU:C:2009:671, 35. punkts).

5 Spriedumi, 2016. gada 12. oktobris, *Nigl* (C-340/15, EU:C:2016:764, 27. punkts), un 2015. gada 29. septembris, *Gmina Wrocław* (C-276/14, EU:C:2015:635, 28. punkts).

6 Spriedums, 2016. gada 12. oktobris, *Nigl* (C-340/15, EU:C:2016:764, 27. punkts), un 2015. gada 29. septembris, *Gmina Wrocław* (C-276/14, EU:C:2015:635, 34. punkts).

7 Spriedumi, 2016. gada 12. oktobris, *Nigl* (C-340/15, EU:C:2016:764, 28. punkts), un 2015. gada 29. septembris, *Gmina Wrocław* (C-276/14, EU:C:2015:635, 34. punkts). Šajā nozīmē skat. arī spriedumu, 2007. gada 18. oktobris, *van der Steen* (C-355/06, EU:C:2007:615, 23. punkts).

8 Tieši t? – spriedumos, 2016. gada 12. oktobris, *Nigl* (C-340/15, EU:C:2016:764, 27. punkts); 2015. gada 29. septembris, *Gmina Wrocław*, C-276/14, EU:C:2015:635, 28. punkts), un 2005. gada 21. aprēlis, HE (C-25/03, EU:C:2005:241, 54. punkts).

9 Tiesa runā par viēnbu, kam, ja arī t? nav juridiska persona, tomēr ir patstāvīgā rēcābspēja; skat. spriedumu, 2005. gada 21. aprēlis, HE (C-25/03, EU:C:2005:241, 54. punkts).

10 Spriedumi, 2014. gada 27. marts, *Le Rayon d’Or* (C-151/13, EU:C:2014:185, 29. punkts); 2012. gada 3. maijs, *Lebara* (C-520/10, EU:C:2012:264, 27. punkts), un 1994. gada 3. marts, *Tolsma* (C-16/93, EU:C:1994:80, 14. punkts). 2009. gada 29. oktobra spriedumā Komisija/Somija (C-246/08, EU:C:2009:671, 43. punkts) runā pat ir par viēnošanas starp pusēm par cenu. Tikai tiesābspējā persona var noslēgt šādu viēnošanas.

11 Skat. vien?gi spriedumus, 2019. gada 8. maijs, *A?PACK CZ* (C?127/18, EU:C:2019:377, 22. punkts); 2017. gada 23. novembris, *Di Maura* (C?246/16, EU:C:2017:887, 23. punkts); 2008. gada 21. febru?ris, *Netto Supermarkt* (C?271/06, EU:C:2008:105, 21. punkts), un 1993. gada 20. oktobris, *Balocchi* (C?10/92, EU:C:1993:846, 25. punkts), k? ar? manus secin?jumus liet? *Dong Yang Electronics* (C?547/18, EU:C:2019:976, 41. punkts).

12 Skat. vien?gi spriedumus, 2019. gada 8. maijs, *A?PACK CZ* (C?127/18, EU:C:2019:377, 22. punkts); 2017. gada 23. novembris, *Di Maura* (C?246/16, EU:C:2017:887, 23. punkts); 2008. gada 21. febru?ris, *Netto Supermarkt* (C?271/06, EU:C:2008:105, 21. punkts), un 1993. gada 20. oktobris, *Balocchi* (C?10/92, EU:C:1993:846, 25. punkts).

Šaj? noz?m? skat. ar? manus secin?jumus liet? *Di Maura* (C?246/16, EU:C:2017:440, 21. punkts).

13 Š? apgalvojuma pamatojumam Komisija atsaucas uz 2005. gada 21. apr??a spriedumu HE (C?25/03, EU:C:2005:241, 58. punkts). Taj? skaidri ir nor?d?ts: "T?d?? uz otro jaut?jumu ir j?atbild, ka tad, ja vien?ba, kas izveidota, st?joties laul?b?, un kam nav juridiskas personas statusa, un kas pati neveic saimniecisku darb?bu Sest?s direkt?vas noz?m?, veic pas?t?jumu attiec?b? uz ražošanas l?dzekli, tad vien?b? ietilpstošie kop?pašnieki, kas veido min?to vien?bu, min?t?s direkt?vas noz?m? ir uzskat?mi par ieguv?jiem no š? dar?juma". Es nesaskatu, k? ar to Tiesa b?tu atzinusi laul?to kop?bu par nodok?a maks?t?ju.

14 Spriedums, 2005. gada 21. apr?lis, HE (C?25/03, EU:C:2005:241).

15 Šaj? noz?m? skat. ar? atbilstošos konstat?jumus, ko Tiesa izdar?jusi 2005. gada 21. apr??a spriedum? HE (C?25/03, EU:C:2005:241, 32. punkts). Cit?di b?tu tad, ja da?u ?pašnieki dibin?tu person?lsabiedr?bu, kas var?tu st?ties tiesiskaj?s attiec?b?s uz ?rpusi un veikt pati savus dar?jumus. Š?d? gad?jum? š?s ties?bsp?jas d?? person?lsabiedr?ba ir nodok?a maks?t?js, kurš r?kojas.

16 Spriedums, 2005. gada 21. apr?lis (C?25/03, EU:C:2005:241, 54. punkts).

17 Spriedums, 2005. gada 21. apr?lis, HE (C?25/03, EU:C:2005:241, 58. punkts).

18 Spriedumi, 2016. gada 12. oktobris, *Nigl* (C?340/15, EU:C:2016:764, 28. punkts), un 2015. gada 29. septembris, *Gmina Wroc?aw* (C?276/14, EU:C:2015:635, 34. punkts). Skat. ar? spriedumu, 2007. gada 18. oktobris, *van der Steen* (C?355/06, EU:C:2007:615, 23. punkts).

19 Šaj? noz?m? skat. tikai PVN direkt?vas 5. apsv?rumu.

20 Spriedums, 2016. gada 12. oktobris, *Nigl* (C?340/15, EU:C:2016:764, 31. punkts); šaj? noz?m? skat. jau ?ener?ladvok?ta M. Špunara [*M. Szpunar*] secin?jumus liet? *Nigl* (C?340/15, EU:C:2016:505, 21. punkts), saska?? ar kuriem "fakts, ka [subjekti] [...] sadarbojas pat cieši", nenor?da, ka tie vairs nav patst?v?gi nodok?a maks?t?ji.

21 Spriedums, 2016. gada 12. oktobris, *Nigl* (C?340/15, EU:C:2016:764, 33. punkts).

22 Spriedums, 2016. gada 12. oktobris, *Nigl* (C?340/15, EU:C:2016:764, 34. punkts).

23 PVN direkt?vas 28. pants ir formul?ts š?di: "Ja nodok?a maks?t?js, kas darbojas sav? v?rd?, bet k?das citas personas interes?s, ir iesaist?ts pakalpojumu sniegšan?, uzskata, ka tas pats sa??mis un sniedzis šos pakalpojumus."

24 Spriedumi, 2019. gada 2. maijs, *Jarmuškien?* (C?265/18, EU:C:2019:348, 37. punkta beigās), un 2010. gada 26. oktobris, *Schmelz* (C?97/09, EU:C:2010:632, 63. punkts).

25 Secinājumi liet? *Administra?ia Jude?ean? a Finan?elor Publice Cara??Severin – Serviciul Inspec?ie Persoane Fizice un Direc?ia General? Regional? a Finan?elor Publice Timi?oara – Serviciul Solu?ionare Contesta?ii 1* (C?716/18, EU:C:2020:82, 22. un n?kamie punkti) un liet? *Schmelz* (C?97/09, EU:C:2010:354, 33. punkta beigās).

26 Skat. skaidri ar? spriedum?, 2019. gada 2. maijs, *Jarmuškien?* (C?265/18, EU:C:2019:348, 38. punkts).

27 Skat. 25. panta (mazie uz??mumi) mot?vu izkl?stu Komisijas 1973. gada 20. j?nija priekšlikuma COM(73) 950, gal?g? redakcija, 27. lappus?.

28 Šaj? noz?m? skat. it ?paši spriedumu, 2017. gada 22. novembris, *Cussens u.c.* (C?251/16, EU:C:2017:881, 31. un n?kamie punkti).