

TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija) SPRENDIMAS

2016 m. spalio 12 d. (\*)

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

Byloje C-340/15

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

**Christine Nigl ir kt.**

prieš

**Finanzamt Waldviertel**

TEISINGUMO TEISMAS (trečioji kolegija),

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

generalinis advokatas M. Szpunar,

posėdžio sekretorius K. Malacek, administratorius,

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

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

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

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

priima šį

**Sprendimas**

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

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

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

## Teisinis pagrindas

### *Sąjungos teisė*

#### Šeštoji direktyva

3 Šeštosios direktyvos 4 straipsnyje „Apmokestinamieji asmenys“ nustatyta:

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

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

<...>

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

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

<...>

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

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

<...>

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

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

<...>“

PVM direktyva

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

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

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

6 Šios direktyvos 10 straipsnyje nurodyta:

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

7 Min?tos direktyvos 11 straipsnio pirmoje pastraipoje numatyta:

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

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

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

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

*Austrijos teis?*

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

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

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

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

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

<...>“

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

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

### **Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai**

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

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

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

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

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

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

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

18 Po 2012 m. atlikto mokestinio patikrinimo mokesčių administratorius nusprendė, kad nuo 2005 m. d. glaudžiai įmonė bendrija ekonomini ir organizacini ryšiai jį nariai sudarė vieną asmenų grupę. Anot jo, yra tik vienas pajamų šaltinis, iš kurio pelnas turi būti paskirstytas trimis įmonių bendrija nariams.

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

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

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

22 Be to, šis teismas pažymi, kad jis jau nusprendė, jog, Austrijos Respublikai nepaprašius Šeštosios direktyvos 29 straipsnyje minėto patariamojo PVM komiteto konsultacijos, pelno mokesčio požiūriu viena nuo kitos nepriklausančių bendrosios įmonės nara viena įmonė, kaip tai suprantama pagal apyvartos mokesčių teisę, neatsižvelgiant tarp jų egzistuojančių ryšių ir santykių.

23 Būtent tokiomis aplinkybomis *Bundesfinanzgericht* (Federalinis finansų teismas) nutarė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

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

2. Jei trys asmenų grupės nelaikomos trimis savarankiškoms įmonėms (apmokestinamaisiais asmenimis), ar savarankiška įmone laikoma:

a) prekybos veiklą vykdanči kapitalo bendrovė arba

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

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

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

status?:

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

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

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

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

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

## **Dėl prejudicinių klausimų**

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

### *Dėl pirmojo klausimo*

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

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

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

1 dalyje pavartoti žodžiai, ypa? „bet kuris“, suteikia s?vokai „apmokestinamasis asmuo“ pla?i? prasm?, kuri paremta savarankiškai vykdoma ekonomine veikla, t. y. visi fiziniai ir juridiniai asmenys – ir viešieji, ir privat?s, ir net vienetai, neturintys teisinio subjektiškumo, kurie objektyviai tenkina šioje nuostatoje ?tvirtintus kriterijus, – laikytini PVM apmokestinamais asmenimis (šiuo klausimu žr. 2015 m. rugs?jo 29 d. Sprendimo *Gmina Wroc?aw*, C?276/14, EU:C:2015:635, 28 punkt?).

28 Siekiant nustatyti ekonomin?s veiklos savarankiškum? reikia patikrinti, ar atitinkamas asmuo vykdo veicl? savo vardu, s?skaita ir atsakomybe, taip pat tai, kad jis pats prisiima su savo veikla susijusi? ekonomin? rizik? (2000 m. sausio 27 d. Sprendimo *Heerma*, C?23/98, EU:C:2000:46, 18 punktas, 2007 m. spalio 18 d. Sprendimo *van der Steen*, C?355/06, EU:C:2007:615, 23 punktas ir 2015 m. rugs?jo 29 d. Sprendimo *Gmina Wroc?aw*, C?276/14, EU:C:2015:635, 34 punktas).

29 B?tent atsižvelgiant ? šias aplinkybes reikia atsakyti ? pirm?j? klausim?.

30 Tai, kad tokios ?kin?s bendrijos, kokios nagrin?jamos pagrindin?je byloje, atskirai eksploatuoja joms priklausan?ius arba atskirai išsinuomotus vynuogynus, kad kiekviena beveik išimtinai naudoja vien savos gamybos priemones ir ?darbina savo darbuotojus, kad savarankiškai bendrauja su tiek?jais, viešosios valdžios institucijomis ir tam tikru lygiu su klientais, rodo, jog kiekviena bendrija vykdo veicl? savo vardu, s?skaita ir atsakomybe.

31 Šiomis aplinkyb?mis tam tikro bendradarbiavimo tarp toki? ?kini? bendrij? ir kapitalo bendrov?s, be kita ko, kiek jis susij?s su j? produkt? prekyba naudojant bendr? prekį ženkl?, nepakanka, kad b?t? paneigtas ši? ?kini? bendrij? nepriklausomumas nuo min?tos bendrov?s.

32 Iš ties? tai, kad tokios ?kin?s bendrijos vykdo dal? veiklos bendrai ši? dal? patik?damos tre?iajai bendrovei yra min?tos veiklos organizavimo pasirinkimas ir d?l to negalima daryti išvados, kad šios ?kin?s bendrijos savarankiškai nevykdo savo veiklos arba kad jos nepatiria rizikos, susijusios su ekonomine veikla.

33 Be to, ?kin?s bendrijos, kokia nagrin?jama pagrindin?je byloje, vieno nario lemiamas vaidmuo gaminant ši? bendrij? vynes ir atstovaujant joms nepaneigia to, kad jos vykdo veicl? savarankiškai, nes kiekviena iš j? veikia savo vardu, s?skaita ir atsakomybe.

34 Atsižvelgiant ? tai, kas išd?styta, ? pirm?j? klausim? reikia atsakyti taip: Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 1 dalis ir 4 dalies pirma pastraipa ir PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalies pirma pastraipa ir 10 straipsnis turi b?ti aiškinami taip, kad kelios tokios ?kin?s bendrijos, kokios nagrin?jamos pagrindin?je byloje, kurios savarankiškai veikia bendraudamos su savo tiek?jais, viešosios valdžios institucijomis ir tam tikru lygiu su savo klientais ir kuri? kiekviena užtikrina gamyb? iš esm?s naudodama savo gamybos priemones, bet didele dalimi savo produkt?, pažym?t? bendru prekį ženklu, prekiauja per kapitalo bendrov?, kurios akcij? turi ši? ?kini? bendrij? nariai ir kiti atitinkamos šeimos nariai, turi b?ti laikomos savarankiškomis ?mon?mis, apmokestinamomis PVM.

35 Atsižvelgiant ? atsakym? ? pirm?j? klausim?, nebereikia atsakyti ? antr?j? ir tre?i?j? klausimus.

#### *D?l ketvirtojo klausimo*

36 Ketvirtuoju klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s teiraujasi, ar Šeštosios direktyvos 25 straipsn? ir PVM direktyvos 296 straipsn? reikia aiškinti taip, kad jais nedraudžiama galimyb? atsakyti taikyti šiuose straipsniuose numatyt? ?kininkams skirt? bendr? vienodo tarifo schem? keletui toki? ?kini? bendrij?, kokios nagrin?jamos pagrindin?je

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

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

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

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

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

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

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

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

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



45 Tokiu atveju negalima atsižvelgti į tai, kad taikant vienodo tarifo schemą vis dėlto sumažėtų administracinių išlaidų, susijusių su PVM schemos taikymu, nes Sąjungos teisės aktų leidėjas vienodo tarifo schemą numatė tik ūkininkams, kurių apmokestinimas pagal prastą schemą arba supaprastintą schemą galėtų kelti sunkumų, visų pirma, administracinių.

46 Atsižvelgiant į tai, kas pasakyta, ketvirtą klausimą reikia atsakyti taip: Šeštosios direktyvos 25 straipsnis ir PVM direktyvos 296 straipsnis reikia aiškinti taip, kad jais nedraudžiama galimybė atsisakyti taikyti šiuose straipsniuose numatytą ūkininkams skirtą bendrą vienodo tarifo schemą keletui tokių ūkininkų bendrijų, kokios nagrinėjamos pagrindiniame byloje, kurios laikomos savarankiškoms ūkininkams, apmokestinamomis PVM, ir kurios bendradarbiauja tarpusavyje, dėl to, jog kapitalo bendrovei, asmenų grupei, sudarytai iš šių ūkininkų bendrijų narių, arba asmenų grupei, sudarytai iš šios kapitalo bendrovės ir minėtų ūkininkų bendrijų narių, negali būti taikoma ši schema dėl jos apyvartos arba teisinės formos, net jeigu šios ūkininkų bendrijos nepatenka į ūkininkų kategoriją, neįtrauktos į šią vienodo tarifo schemą, jeigu jos dėl savo ryšių su kapitalo bendrove arba viena iš šių grupių materialiai galėtų susidoroti su administracine našta, kuri kyla dėl užduočių, atsirandančių dėl prastos PVM schemos arba supaprastintos PVM schemos taikymo; tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

#### *Dėl penktojo klausimo*

47 Penktuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės teiraujasi, ar tuo atveju, jeigu tokios ūkininkų bendrijos, kokios nagrinėjamos pagrindiniame byloje, iš esmės nebūtų įtrauktos į ūkininkams skirtą bendrą vienodo tarifo schemą, šis sprendimas neįtraukti galiotų atgaline data, tik ateityje arba iš viso negaliotų.

48 Primintina, kad teisinio saugumo principas nedraudžia mokesčių administratoriui per senaties terminą susigrąžinti atskaityto PVM ar išieškoti PVM už jau suteiktas paslaugas, kurios turėjo būti apmokestintos šiuo mokesčiu (šiuo klausimu žr. 2014 m. vasario 6 d. Sprendimo *Fatorie*, C-424/12, EU:C:2014:50, 47 ir 48 punktus ir 2015 m. liepos 9 d. Sprendimo *Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei*, C-144/14, EU:C:2015:452, 42 punktą).

49 Tokia taisyklė taip pat turi būti taikoma, kai mokesčių administratorius atšaukia schemos taikymą PVM mokesčio mokėjui, skaitant ir už laikotarpį iki tokio vertinimo, tačiau su sąlyga, kad šis vertinimas atliekamas per senaties terminą, taikomą administratoriaus veiksmams, ir kad šio vertinimo poveikis netaikomas anksčiau, nei išaiškėjo teisinės ir faktinės aplinkybės, kuriomis administratorius remiasi.

50 Šiomis aplinkybėmis tai, kad mokesčių administratorius iš pradžių pripažino šią ūkininkų bendrijų teisę taikyti vienodo tarifo schemą, negali daryti tokios atsakymui pateiktą klausimą, nes teisinės ir faktinės aplinkybės, kuriomis pagrįstas naujas šio administratoriaus vertinimas, išaiškėjo vėliau, nei administratorius pripažino minėtų teisę, ir jos susiklostė per senaties terminą, taikomą jo veiksmui.

51 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, penktą klausimą reikia atsakyti taip: jeigu tokios ūkininkų bendrijos, kokios nagrinėjamos pagrindiniame byloje, iš esmės turėtų būti neįtrauktos į ūkininkams skirtą bendrą vienodo tarifo schemą, šis sprendimas neįtraukti galiotų ankstesniam laikotarpiui nei vertinimo, kuriuo pagrįstas šis sprendimas neįtraukti, data su sąlyga, kad minėtas vertinimas atliekamas per senaties terminą, taikomą mokesčių administratoriaus veiksmams, ir jo poveikis netaikomas anksčiau, nei išaiškėjo teisinės ir faktinės aplinkybės, kuriomis tas vertinimas yra pagrįstas.

## D?I bylin?jimosi išlaid?

52 Kadangi šis procesas pagrindin?s bylos šalims yra vienas iš etap? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo nagrin?jamoje byloje, bylin?jimosi išlaid? klausim? turi spr?sti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastab? pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyr? min?tos šalys, n?ra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (tre?ioji kolegija) nusprendžia:

1. 1977 m. geguž?s 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB d?I valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo – Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema: vienodas vertinimo pagrindas, iš dalies pakeistos 2004 m. balandžio 26 d. Tarybos direktyva 2004/66/EB, 4 straipsnio 1 dal? ir 4 dalies pirm? pastraip? ir 2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?I prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos 9 straipsnio 1 dalies pirm? pastraip? ir 10 straipsn? reikia aiškinti taip, kad kelios tokios ?kin?s bendrijos, kokios nagrin?jamos pagrindin?je byloje, kurios savarankiškai bendrauja su savo tiek?jais, viešosios valdžios institucijomis ir tam tikru lygiu su savo klientais ir kuri? kiekviena užtikrina gamyb? iš esm?s naudodama savo gamybos priemones, bet didelė dalimi savo produkt?, pažym?t? bendru preki? ženklų, prekiauja per kapitalo bendrov?, kurios akcij? turi ši? ?kini? bendrij? nariai ir kiti atitinkamos šeimos nariai, turi b?ti laikomos savarankiškomis ?mon?mis, apmokestinamomis prid?tin?s vert?s mokes?iu.

2. Šeštosios direktyvos 77/388, iš dalies pakeistos Direktyva 2004/66, 25 straipsn? ir Direktyvos 2006/112 296 straipsn? reikia aiškinti taip, kad jais nedraudžiama galimyb? atsisakyti taikyti šiuose straipsniuose numatyt? ?kininkams skirt? bendr? vienodo tarifo schem? keletui toki? ?kini? bendrij?, kokios nagrin?jamos pagrindin?je byloje, kurios laikomos savarankiškomis ?mon?mis, apmokestinamomis prid?tin?s vert?s mokes?iu, ir kurios bendradarbiauja tarpusavyje, d?I to, jog kapitalo bendrovei, asmen? grupei, sudarytai iš ši? ?kini? bendrij? nari?, arba asmen? grupei, sudarytai iš šios kapitalo bendrov?s ir min?t? ?kini? bendrij? nari?, negali b?ti taikoma ši schema d?I j? apyvartos arba teisin?s formos, net jeigu šios ?kin?s bendrijos nepatenka ? ?kinink? kategorij?, ne?traukt? ? ši? vienodo tarifo schem?, jeigu jos d?I savo ryši? su kapitalo bendrove arba viena iš ši? grupi? materialiai gal?t? susidoroti su administracine našta, kuri kyla d?I užduo?i?, atsirandan?i? d?I prid?tin?s vert?s mokes?io ?prastos schemos arba supaprastintos schemos taikymo; tai turi patikrinti prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas.

3. Jeigu tokios ?kin?s bendrijos, kokios nagrin?jamos pagrindin?je byloje, iš esm?s tur?t? b?ti ne?trauktos ? ?kininkams skirt? bendr? vienodo tarifo schem?, šis sprendimas ne?traukti galiot? ankstesniam laikotarpiui nei vertinimo, kuriuo pagr?stas šis sprendimas ne?traukti, data su s?lyga, kad min?tas vertinimas atliekamas per senaties termin?, taikom? mokes?i? administratoriaus veiksams, ir jo poveikis netaikomas anks?iau, nei išaišk?jo teisin?s ir faktin?s aplinkyb?s, kuriomis tas vertinimas yra pagr?stas.

Parašai.

\* Proceso kalba: vokie?i?.