

TIESAS SPRIEDUMS (treš? pal?ta)

2016. gada 12. oktobr? (*)

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

Lieta C?340/15

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

Christine Nigl u.c.

pret

Finanzamt Waldviertel.

TIESA (treš? pal?ta)

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

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

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

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

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

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

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

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

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

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

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

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

Sestā direktīva

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

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

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

[..]

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

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

[..]”

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

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

[..]

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

[..]”

PVN direktīva

5 PVN direktīvas III sadaļas “Nodokļa maksājumi” 9. panta 1. punktu ir noteikts:

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

Jebkuru ražotāju, tirgotāju vai pakalpojumu sniedzēju darbību, tostarp kalnrūpniecību, lauksaimniecisku darbību un brīvo profesiju darbību, uzskata par “saimniecisku darbību”. Materiāla vai nemateriāla īpašuma izmantošana ar nolūku gūt no tā ilglaicīgus ienākumus jo īpaši ir uzskatāma par saimniecisku darbību.”

6 Šīs direktīvas 10. pantu ir noteikts:

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

7 Minētās direktīvas 11. panta pirmajā daļā ir noteikts:

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

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

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

2. Katrā dalībvalstī var izslēgt konkrētas lauksaimnieku kategorijas no vienotas likmes režīma piemērošanas, kā arī lauksaimniekus, par kuriem nav paredzams, ka parastā PVN režīma vai 281. pantu paredzēto vienkāršoto procedūru piemērošana viņiem varētu radīt administratīvas grūtības.”

Austrijas tiesības

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

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

tikai attiecībā uz tās dalībniekiem.

2. Komercedarba vai profesionālā darbība netiek veikta neatkarīgi:

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

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

[..]”

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

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

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

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

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

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

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

elektrības izdevumiem.

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

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

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

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

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

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

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

23 Šādos apstākļos *Bundesfinanzgericht* (Federālā finanšu tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

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

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

- a) kapitālsabiedrība, kas veic tirdzniecību, vai
 - b) personu apvienība, kura sastāv no triju personu apvienību biedriem un kura pati tirgū neuzstājas ne attiecībā ar piegādātājiem, ne attiecībā ar klientiem, vai
 - c) personu apvienība, kura sastāv no trim personu apvienībām un no kapitālsabiedrības, kura pati tirgū neuzstājas ne attiecībā ar piegādātājiem, ne attiecībā ar klientiem?
- 3) Ja šīs trīs personu apvienības nav uzskatāmas par trim patstāvīgiem uzņēmumiem (nodokļu maksātājiem), vai ir pieļaujama šī (nodokļu maksātāja) statusa atemšana:
- a) ar atpakaļejošu spēku vai
 - b) tikai attiecībā uz nākotni vai
 - c) vispār nav pieļaujama

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

- 4) Ja šīs trīs personu apvienības ir uzskatāmas par trim patstāvīgiem uzņēmumiem (nodokļu maksātājiem), vai tās kā vānkopji un tādējādi kā lauksaimnieki ir uzskatāmas par vienas likmes lauksaimniekiem situācijā, kad uz katru no šīm personu apvienībām, kas saimnieciskā ziņā sadarbojas, gan attiecas vienas likmes režīms lauksaimniekiem, taču uz kapitālsabiedrību, uz triju personu apvienību biedru veidotu patstāvīgu personu apvienību vai uz triju personu apvienību biedru un kapitālsabiedrības veidotu patstāvīgu personu apvienību saskaņā ar valsts tiesību vienotas likmes režīms neattiecas uzņēmuma lieluma vai juridiskās formas dēļ?
- 5) Ja principā ir izslēgtas, ka minētajām trijām personu apvienībām varētu tikt piemērots vienas likmes režīms lauksaimniekiem, vai šī izslēgšana notiek:
- a) ar atpakaļejošu spēku vai
 - b) tikai attiecībā uz nākotni vai
 - c) vispār nav spēkā?”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

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

Par pirmo prejudiciālo jautājumu

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

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

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

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

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

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

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

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

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

33 Turklāt nešaubiet, ka tas, ka vienam no tādām civiltiesībās sabiedrībām kā pamatlieta biedram ir noteicošā loma šo sabiedrību vāna izstrādē un to pārstrābē, apšaubīt konstatējumu, ka tās savu darbību veic patstāvīgi, jo katra no tām rīkojas savā vārdā, savas intereses un pati par to atbild.

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

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

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

Par ceturto jautājumu

36 Ar ceturto jautājumu iesniedzātiesa būtībā vālas noskaidrot, vai Sestās direktīvas 25. pants un PVN direktīvas 296. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem nav pretrunā iespēja attiekties piemērot šajos pantos paredzēto kopīgo vienotas likmes režīmu lauksaimniekiem vairākām civiltiesību sabiedrībām, tādām kā pamatlietā aplūkotās, kas tiek uzskatītas par patstāvīgiem uzņēmumiem, kuri ir PVN maksātāji un kuri sadarbojas savā starpā, tādēļ, ka kāda kapitālsabiedrība, tādā personu apvienība, ko veido šāda kapitālsabiedrība un minēto civiltiesību sabiedrību biedri, nevar tikt pakāuta šim režīmam savas saimniecības lieluma vai juridiskās formas dēļ.

37 Ir jāatgādina, ka kopējais vienotās likmes režīms lauksaimniekiem ir atkāpes režīms, kas ir izņēmums no Sestās direktīvas un PVN direktīvas vispārīgā režīma un kas tādēļ ir piemērojams tikai, ciktāl tas nepieciešams tādēļ mērķa sasniegšanai (spriedumi, 2004. gada 15. jūlijs, *Harbs*, C-321/02, EU:C:2004:447, 27. punkts; 2005. gada 26. maijs, *Stadt Sundern*, C-43/04, EU:C:2005:324, 27. punkts, un 2012. gada 8. marts, Komisija/Portugāle, C-524/10, EU:C:2012:129, 49. punkts).

38 Viens no šāda režīma mērķiem ir vienkāršošanas pienākums, kas ir jālīdzsvaro ar lauksaimniekiem uzliktā PVN priekšnodokļa sloga kompensēšanas mērķi (šajā ziņā skat. spriedumus, 2005. gada 26. maijs, *Stadt Sundern*, C-43/04, EU:C:2005:324, 28. punkts, un 2012. gada 8. marts, Komisija/Portugāle, C-524/10, EU:C:2012:129, 50. punkts).

39 Tāpat ir jāatgādina, ka saskaņā ar Sestās direktīvas 25. panta 1. punktu un PVN direktīvas 296. panta 1. punktu, ja parastais PVN režīms vai vienkāršotais režīms varētu grūtības, tostarp administratīvas, dalībvalstis "var" lauksaimniekiem piemērot vienotās likmes režīmu.

40 Turklāt no Sestās direktīvas 25. panta 9. punkta un PVN direktīvas 296. panta 2. punkta izriet, ka, pirmkārt, dalībvalstis "var izslēgt" konkrētas lauksaimnieku kategorijas no vienotās likmes režīma piemērošanas.

41 Šajā gadījumā no līguma sniegtā prejudiciālu nolikumu izriet, ka valsts tiesiskajā regulājumā vispārīgi nav paredzēta izslēgšana no vienotas likmes režīma lauksaimniekiem tādēļ, ka šie lauksaimnieki cieši ekonomiski sadarbojas ar kapitālsabiedrības vai tādās apvienības kā šāda sprieduma 36. punktā minētā palīdzību.

42 Otrkārt, šādas tiesību normas ir paredzētas, ka no vienotas likmes režīma lauksaimniekiem tiek izslēgti tie, kuriem parastais PVN režīms vai vienkāršotais režīms nerada administratīvas grūtības.

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

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

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

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

Par piekto jaut?jumu

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

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

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

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

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

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

Par ties?šan?s izdevumiem

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

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

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

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

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

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – vācu.