TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija) SPRENDIMAS

2016 m. spalio 12 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą — Apmokestinimas — Pridėtinės vertės mokestis — Šeštoji direktyva 77/388/EEB — 4 straipsnio 1 ir 4 dalys — Direktyva 2006/112/EB — 9 ir 11 straipsniai — Sąvoka „apmokestinamasis asmuo“ — Ūkinės bendrijos, prekiaujančios savo produktais, pažymėtais bendru prekių ženklu, tarpininkaujant kapitalo bendrovei — Sąvoka „savarankiškos įmonės“ — Atsisakymas suteikti apmokestinamojo asmens statusą — Galiojimas atgaline data — Šeštoji direktyva 77/388 — 25 straipsnis — Direktyva 2006/112 — 272 ir 296 straipsniai — Ūkininkams 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 rašytinę proceso dalį ir įvykus 2016 m. balandžio 13 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

— Christine Nigl ir kt., atstovaujamų *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,

* Proceso kalba: vokiečių.

priima šį

Sprendimą

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 pridėtinės vertės mokesčio 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 ūkinių bendrijų, besiverčiančių 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 ūkinių bendrijų į ūkininkams 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 vykdantis bet kurioje vietoje bet kurią ekonominę veiklą, nurodytą 2 dalyje, nesvarbu, koks tos veiklos tikslas ar rezultatas.

2. Šio straipsnio 1 dalyje nurodyta ekonominė veikla apima visokią gamintojų, prekiautojų ir kitų paslaugas teikiančių asmenų veiklą, įskaitant kasybą bei žemės ūkio gamybos veiklą bei įvairių 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 mokestis 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 ūkininkams“ numatyta:

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

<…>

9. Valstybė narė gali į vienodo tarifo schemą neįtraukti tam tikrų ūkininkų kategorijų ir tų ūkininkų, kuriems, taikant įprastinę apmokestinimo [PVM] schemą arba 24 straipsnio 1 dalyje numatytą supaprastintą schemą, nekiltų jokių administracinių sunkumų.

<…>“

PVM direktyva

5 PVM direktyvos III antraštinės dalies 9 straipsnio „Apmokestinamieji asmenys“ 1 dalyje nustatyta:

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

„Ekonominė veikla“ – gamintojų, prekybininkų ar paslaugas teikiančių asmenų veikla, įskaitant kasybą bei žemės ūkio veiklą ir laisvųjų profesijų veiklą. Visų pirma ekonomine veikla laikomas materialiojo ar nematerialiojo turto naudojimas siekiant gauti nuolatinių pajamų.“

6 Šios direktyvos 10 straipsnyje nurodyta:

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

7 Minėtos direktyvos 11 straipsnio pirmoje pastraipoje numatyta:

„Pasikonsultavusi su patariamuoju [PVM] komitetu <...>, kiekviena valstybė narė gali atskiru apmokestinamuoju asmeniu laikyti tos valstybės narės teritorijoje įsisteigusius asmenis, kurie, būdami teisiškai savarankiški, yra glaudžiai susiję finansiniais, ekonominiais ir organizaciniais ryšiais.“

8 Tos pačios direktyvos 296 straipsnio 1 ir 2 dalyse nurodyta:

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

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

Austrijos teisė

9 *Umsatzsteuergesetz 1994* (1994 m. Apyvartos mokesčio įstatymas, toliau – *UStG*) 2 straipsnyje „Verslininkas, įmonė“ nustatyta:

„1. Verslininku laikomas asmuo, kuris savarankiškai verčiasi pramonine, komercine ar profesine veikla. Įmonė apima visą verslininko pramoninę, prekybos ar profesinę veiklą. Pramoninė, prekybos ar profesinė veikla yra nuolat vykdoma veikla, kuria siekiama gauti pajamų, net jei nesiekiama pelno ar jei asmenų grupė vykdo veiklą tik savo narių naudai.

2. Pramoninė, prekybos ar profesinė veikla nevykdoma savarankiškai:

1) jei fiziniai asmenys yra atskirai arba kartu taip integruoti į įmonę, 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 įmonė), jeigu, atsižvelgiant į visas faktines aplinkybes, jis yra integruotas į įmonę finansiniu, ekonominiu ir organizaciniu lygmeniu.

<…>“

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

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

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

12 Nuo 1998 m. visi pareiškėjai pagrindinėje byloje verčiasi vyndaryste veikdami per tris ūkines 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 ūkines bendrijas nebuvo sudaryta jokios rašytinės sutarties.

13 Siekdami patenkinti aukštos kokybės vynų (Martin Nigl vystomas segmentas) didelę paklausą, 2001 m. pareiškėjai pagrindinėje byloje įsteigė *Wein-Gut Nigl GmbH* (toliau – komercinė bendrovė). Iš esmės ši bendrovė arba pirkdavo kitų ūkinių bendrijų ūkių vynus, kad juos parduotų perpardavėjams, arba parduodavo tokius vynus galutiniams vartotojams kiekvienos atitinkamų ūkinių bendrijų vardu ir sąskaita. Be to, ji gamina vyną, įsigijusi žaliavų iš sutartimi siejamų vyndarių ir valdo viešbutį su restoranu.

14 Dėl ūkinių bendrijų buvo pateiktos deklaracijos viešosios valdžios įstaigoms, tarp kurių yra mokesčių administratorius, kuris šias bendrijas kvalifikavo kaip atskirus apmokestinamus asmenis, kalbant apie apyvartos mokesčius, ir kaip bendras įmones, kalbant apie pelno mokesčius.

15 Trijų ūkinių bendrijų pajamos ir išlaidos apskaitomos atskirai, remiantis kiekvienos iš jų banko sąskaita, kiekvienoje ūkinėje bendrijoje pelnas padalijamas jos nariams ir nėra jokio šių bendrijų bendro turto ar banko sąskaitos. Kiekviena ūkinė bendrija eksploatuoja jai priklausančius arba išsinuomotus

vynuogynus, įdarbina darbuotojus ir turi savo įrangą, kaip antai traktorius arba mašinas. 15–20 % įrenginių komercinė bendrovė įgijo centralizuotai, o vėliau juos padalijo ūkinėms bendrijoms pagal pagaminamo vyno kiekį. Komercinė bendrovė išrašo sąskaitas faktūras, skirtas pastatų naudojimo sąnaudoms ir mokesčiams už dujas ir elektrą susigrąžinti.

16 Vynas gaminamas atskirai skirtinguose ūkiuose, tačiau supilstomas naudojant bendrus įrenginius. Komercinė bendrovė prekiauja ūkinių bendrijų pagamintu vynu naudodama bendrą prekių ženklą *Weingut Nigl*, jis yra parduodamas bendrai nustatytomis kainomis ir ši bendrovė nustato pirkimo kainas – jos yra mažesnės už jos pačios pardavimo kainas. Nei reklamoje, nei interneto svetainėje, nei kainoraščiuose nenurodomi skirtingi ūkiai arba ūkinės bendrijos gamintojos. Galiausiai komercinė bendrovė atlieka visas administracines užduotis už visas tris ūkinės bendrijas.

17 Iki 2012 m. mokesčių administratorius manė, kad veiklą vykdė keturi mokesčių subjektai, t. y. trys ūkinės bendrijos ir komercinė bendrovė.

18 Po 2012 m. atlikto mokestinio patikrinimo mokesčių administratorius nusprendė, kad nuo 2005 m. dėl glaudžių ūkinių bendrijų ekonominių ir organizacinių ryšių jų nariai sudarė vieną asmenų grupę. Anot jo, yra tik vienas pajamų šaltinis, iš kurio pelnas turi būti paskirstytas trims ūkinių bendrijų 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 ūkinėms bendrijoms ir komercinei bendrovei buvo pateikti pranešimai apie mokėtiną PVM, ir 2012 m. liepos 18 d. sprendimu naudojimasis kiekvienos iš ūkinių bendrijų PVM mokėtojo kodu buvo apribotas.

20 Taip mokesčių administratorius iškėlė klausimų dėl ūkininkams skirtos bendros vienodo tarifo schemos, kuri buvo taikoma ūkinėms bendrijoms, taikymo.

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

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 nepriklausančios bendrosios įmonės nėra viena įmonė, kaip tai suprantama pagal apyvartos mokesčių teisę, neatsižvelgiant į tarp jų egzistuojančius ryšius ir santykius.

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

„1. Ar trys asmenų grupės, kurias sudaro įvairūs vienos šeimos nariai ir kurios savarankiškai veikia bendraudamos su tiekėjais ir viešosios valdžios institucijomis, turi nuosavų įrenginių, išskyrus dviejų rūšių turtą, bet savo produktus, daugiausia pažymėtus bendru prekių ženklu, parduoda per kapitalo bendrovę, kurios akcijų turi grupių nariai ir kiti šeimos nariai, yra trys savarankiškos įmonės (apmokestinamieji asmenys)?

2. Jei trys asmenų grupės nelaikomos trimis savarankiškomis įmonėmis (apmokestinamaisiais asmenimis), ar savarankiška įmone laikoma:
   a) prekybos veiklą vykdanti kapitalo bendrovė arba
   b) asmenų grupė, kurią sudaro trijų asmenų grupių nariai ir kuri rinkoje nevykdo nei pirkimo, nei pardavimo veiklos, arba

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

3. Jei tos trys asmenų grupės nelaikomos trimis savarankiškomis įmonėmis (apmokestinamaisiais asmenimis), ar leidžiama panaikinti įmonės (apmokestinamojo asmens) statusą:
   a) atgaline data;
   b) tik ateityje arba
   c) iš viso neleidžiama panaikinti,

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

4. Jei trys asmenų grupės laikomos trimis savarankiškomis įmonėmis (apmokestinamaisiais asmenimis), ar kaip vyndariai ir atitinkamai ūkininkai jos laikomos ūkininkais, kuriems taikomas vienodas tarifas, kai šios ekonominiu požiūriu bendradarbiaujančios asmenų grupės priskirtinos prie ūkininkų, 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 ūkio dydžio arba juridinės formos pagal nacionalinę teisę netaikomas vienodas tarifas?

5. Jei tos trys asmenų grupės iš esmės nebūtų įtrauktos į ūkininkams 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 ūkinių 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 dalį ir 4 dalies pirmą pastraipą ir, antra, PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalies pirmą pastraipą ir 10 straipsnį reikia aiškinti taip, kad kelios tokios ūkinės bendrijos, kokios nagrinėjamos pagrindinėje 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, pažymėtais bendru prekių ženklu, prekiauja per kapitalo bendrovę, kurios akcijų turi šių ūkinių bendrijų nariai ir kiti atitinkamos šeimos nariai, turi būti laikomos savarankiškomis įmonėmis, apmokestinamomis PVM.

26 Šiuo klausimu svarbu priminti, kad pagal Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 1 dalį 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 pirmoje pastraipoje ir PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalyje pavartoti žodžiai, ypač „bet kuris“, suteikia sąvokai „apmokestinamasis asmuo“ plačią prasmę, kuri paremta savarankiškai vykdoma ekonomine veikla, t. y. visi fiziniai ir juridiniai asmenys – ir viešieji, ir privatūs, ir net vienetai, neturintys teisinio subjektiškumo, kurie objektyviai tenkina šioje nuostatoje įtvirtintus kriterijus, – laikytini PVM apmokestinamais asmenimis (šiuo klausimu žr. 2015 m. rugsėjo 29 d. Sprendimo *Gmina Wrocław*, C-276/14, EU:C:2015:635, 28 punktą).

28 Siekiant nustatyti ekonominės veiklos savarankiškumą reikia patikrinti, ar atitinkamas asmuo vykdo veiklą savo vardu, sąskaita ir atsakomybe, taip pat tai, kad jis pats prisiima su savo veikla susijusią ekonominę riziką (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. rugsėjo 29 d. Sprendimo *Gmina Wrocław*, C-276/14, EU:C:2015:635, 34 punktas).

29 Būtent atsižvelgiant į šias aplinkybes reikia atsakyti į pirmąjį klausimą.

30 Tai, kad tokios ūkinės bendrijos, kokios nagrinėjamos pagrindinėje byloje, atskirai eksploatuoja joms priklausančius arba atskirai išsinuomotus vynuogynus, kad kiekviena beveik išimtinai naudoja vien savos gamybos priemones ir įdarbina savo darbuotojus, kad savarankiškai bendrauja su tiekėjais, viešosios valdžios institucijomis ir tam tikru lygiu su klientais, rodo, jog kiekviena bendrija vykdo veiklą savo vardu, sąskaita ir atsakomybe.

31 Šiomis aplinkybėmis tam tikro bendradarbiavimo tarp tokių ūkinių bendrijų ir kapitalo bendrovės, be kita ko, kiek jis susijęs su jų produktų prekyba naudojant bendrą prekių ženklą, nepakanka, kad būtų paneigtas šių ūkinių bendrijų nepriklausomumas nuo minėtos bendrovės.

32 Iš tiesų tai, kad tokios ūkinės bendrijos vykdo dalį veiklos bendrai šią dalį patikėdamos trečiajai bendrovei yra minėtos veiklos organizavimo pasirinkimas ir dėl to negalima daryti išvados, kad šios ūkinės bendrijos savarankiškai nevykdo savo veiklos arba kad jos nepatiria rizikos, susijusios su ekonomine veikla.

33 Be to, ūkinės bendrijos, kokia nagrinėjama pagrindinėje byloje, vieno nario lemiamas vaidmuo gaminant šių bendrijų vynus ir atstovaujant joms nepaneigia to, kad jos vykdo veiklą savarankiškai, nes kiekviena iš jų veikia savo vardu, sąskaita ir atsakomybe.

34 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į pirmąjį klausimą 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 būti aiškinami taip, kad kelios tokios ūkinės bendrijos, kokios nagrinėjamos pagrindinėje 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 didele dalimi savo produktų, pažymėtų bendru prekių ženklu, prekiauja per kapitalo bendrovę, kurios akcijų turi šių ūkinių bendrijų nariai ir kiti atitinkamos šeimos nariai, turi būti laikomos savarankiškomis įmonėmis, apmokestinamomis PVM.

35 Atsižvelgiant į atsakymą į pirmąjį klausimą, nebereikia atsakyti į antrąjį ir trečiąjį klausimus.

Dėl ketvirtojo klausimo

36 Ketvirtuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės teiraujasi, ar Šeštosios direktyvos 25 straipsnį ir PVM direktyvos 296 straipsnį reikia aiškinti taip, kad jais nedraudžiama galimybė atsisakyti taikyti šiuose straipsniuose numatytą ūkininkams skirtą bendrą vienodo tarifo schemą keletui tokių ūkinių bendrijų, kokios nagrinėjamos pagrindinėje byloje, kurios laikomos savarankiškomis įmonėmis, apmokestinamomis PVM, ir kurios bendradarbiauja tarpusavyje,

dėl to, jog kapitalo bendrovei, asmenų grupei, sudarytai iš šių ūkinių bendrijų narių, arba asmenų grupei, sudarytai iš šios kapitalo bendrovės ir minėtų ūkinių bendrijų narių, negali būti taikoma ši schema dėl jų apyvartos arba teisinės formos.

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

38 Vienas iš dviejų šios schemos tikslų yra supaprastinimo reikalavimas, kuris turi būti suderintas su pirkimo PVM, kurį sumoka ūkininkai, kompensacijos tikslu (šiuo klausimu žr. 2005 m. gegužės 26 d. Sprendimo *Stadt Sundern*, C-43/04, EU:C:2005:324, 28 punktą ir 2012 m. kovo 8 d. Sprendimo *Komisija / Portugalija*, C-524/10, EU:C:2012:129, 50 punktą).

39 Be to, primintina, kad pagal Šeštosios direktyvos 25 straipsnio 1 dalį ir PVM direktyvos 296 straipsnio 1 dalį valstybės narės „gali“ taikyti ūkininkams vienodo tarifo schemą, jeigu apmokestinimas pagal įprastą schemą arba supaprastintą schemą keltų sunkumų, visų pirma, administracinių.

40 Be to, iš Šeštosios direktyvos 25 straipsnio 9 dalies ir PVM direktyvos 296 straipsnio 2 dalies matyti, kad, pirma, valstybės narės „gali neįtraukti“ į ūkininkams skirtą bendrą vienodo tarifo schemą.

41 Nagrinėjamu atveju iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad nacionalinėje teisėje apskritai nenumatyta neįtraukti ūkininkų kategorijos į vienodo tarifo schemą dėl to, jog ūkininkai yra susiję glaudžiais ekonominio bendradarbiavimo ryšiais per tokią kapitalo bendrovę arba grupę, kokia minėta šio sprendimo 36 punkte.

42 Antra, šiose nuostatose numatyta, kad į ūkininkams skirtą vienodo tarifo schemą neįtraukiami ūkininkai, kuriems įprastos schemos arba supaprastintos schemos taikymas nekelia administracinių sunkumų.

43 Taigi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nurodyta aplinkybė, kad kapitalo bendrovei, asmenų grupei, sudarytai iš šių ūkinių bendrijų narių, arba asmenų grupei, sudarytai iš šios kapitalo bendrovės ir minėtų ūkinių bendrijų narių, negali būti taikoma ūkininkams skirta bendra vienodo tarifo schema dėl dydžio arba teisinės formos, neturi įtakos minėtos schemos taikymui šioms ūkinėms bendrijoms, nes, remiantis vien šia aplinkybe, negalima nustatyti, jog įprastos schemos arba supaprastintos schemos taikymas nekelia pastarosioms administracinių sunkumų.

44 Būtų antraip, jeigu tokios ūkinės bendrijos, kokios nagrinėjamos pagrindinėje byloje, dėl savo ryšių su kapitalo bendrove arba grupe, kokia minėta šio sprendimo 36 punkte, materialiai galėtų susidoroti su administracine našta, kuri kyla dėl užduočių, atsirandančių dėl įprastos schemos arba supaprastintos schemos taikymo; tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs 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 įprastą schemą arba supaprastintą schemą galėtų kelti sunkumų, visų pirma, administracinių.

46 Atsižvelgiant į tai, kas pasakyta, į ketvirtąjį klausimą reikia atsakyti taip: Šeštosios direktyvos 25 straipsnį ir PVM direktyvos 296 straipsnį reikia aiškinti taip, kad jais nedraudžiama galimybė atsisakyti taikyti šiuose straipsniuose numatytą ūkininkams skirtą bendrą vienodo tarifo schemą keletui tokių ūkinių bendrijų, kokios nagrinėjamos pagrindinėje byloje, kurios laikomos savarankiškomis įmonėmis, apmokestinamomis PVM, ir kurios bendradarbiauja tarpusavyje, dėl to, jog kapitalo

bendrovei, asmenų grupei, sudarytai iš šių ūkinių bendrijų narių, arba asmenų grupei, sudarytai iš šios kapitalo bendrovės ir minėtų ūkinių bendrijų narių, negali būti taikoma ši schema dėl jų apyvartos arba teisinės formos, net jeigu šios ūkinės bendrijos nepatenka į ūkininkų kategoriją, neįtrauktą 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 įprastos 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 ūkinės bendrijos, kokios nagrinėjamos pagrindinėje 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 mokėtojui, įskaitant 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 šių ūkinių bendrijų teisę taikyti vienodo tarifo schemą, negali daryti įtakos atsakymui į pateiktą klausimą, nes teisinės ir faktinės aplinkybės, kuriomis pagrįstas naujas šio administratoriaus vertinimas, išaiškėjo vėliau, nei administratorius pripažino minėtą teisę, ir jos susiklostė per senaties terminą, taikomą jo veiksmui.

51 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, į penktąjį klausimą reikia atsakyti taip: jeigu tokios ūkinės bendrijos, kokios nagrinėjamos pagrindinėje 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.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

52 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (trečioji kolegija) nusprendžia:

1. **1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas, iš dalies pakeistos 2004 m. balandžio 26 d. Tarybos direktyva 2004/66/EB, 4 straipsnio 1 dalį ir 4 dalies pirmą pastraipą ir 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 9 straipsnio 1 dalies**

pirmą pastraipą ir 10 straipsnį reikia aiškinti taip, kad kelios tokios ūkinės bendrijos, kokios nagrinėjamos pagrindinėje byloje, kurios savarankiškai bendrauja 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 didele dalimi savo produktų, pažymėtų bendru prekių ženklu, prekiauja per kapitalo bendrovę, kurios akcijų turi šių ūkinių bendrijų nariai ir kiti atitinkamos šeimos nariai, turi būti laikomos savarankiškomis įmonėmis, apmokestinamomis pridėtinės vertės mokesčiu.

2. **Šeštosios direktyvos 77/388, iš dalies pakeistos Direktyva 2004/66, 25 straipsnį ir Direktyvos 2006/112 296 straipsnį reikia aiškinti taip, kad jais nedraudžiama galimybė atsisakyti taikyti šiuose straipsniuose numatytą ūkininkams skirtą bendrą vienodo tarifo schemą keletui tokių ūkinių bendrijų, kokios nagrinėjamos pagrindinėje byloje, kurios laikomos savarankiškomis įmonėmis, apmokestinamomis pridėtinės vertės mokesčiu, ir kurios bendradarbiauja tarpusavyje, dėl to, jog kapitalo bendrovei, asmenų grupei, sudarytai iš šių ūkinių bendrijų narių, arba asmenų grupei, sudarytai iš šios kapitalo bendrovės ir minėtų ūkinių bendrijų narių, negali būti taikoma ši schema dėl jų apyvartos arba teisinės formos, net jeigu šios ūkinės bendrijos nepatenka į ūkininkų kategoriją, neįtrauktą 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 pridėtinės vertės mokesčio įprastos schemos arba supaprastintos schemos taikymo; tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.**

3. **Jeigu tokios ūkinės bendrijos, kokios nagrinėjamos pagrindinėje 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.**

Parašai.