TIESAS SPRIEDUMS (trešā palāta)

2016. gada 12. oktobrī*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu — Nodokļi — Pievienotās vērtības nodoklis — Sestā direktīva 77/388/EEK — 4. panta 1. un 4. punkts — Direktīva 2006/112/EK — 9. pants un 11. pants — "Nodokļa maksātāja" jēdziens — Civiltiesību sabiedrības, kas savus produktus tirgo ar kopēju preču zīmi ar kapitālsabiedrības starpniecību — Jēdziens "nesaistītie uzņēmumi" — Atteikums piešķirt nodokļa maksātāja statusu — Atpakaļejošs spēks — Sestā direktīva 77/388 — 25. pants — Direktīva 2006/112 — 272. pants un 296. pants — Vienotas likmes režīms lauksaimniekiem — Vienotas likmes režīma nepiemērošana — Atpakaļejošs spēks

Lieta C-340/15

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Bundesfinanzgericht* (Federālā finanšu tiesa, Austrija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2015. gada 29. jūnijā un kas Tiesā reģistrēts 2015. gada 7. jūlijā, tiesvedībā

***Christine Nigl* u.c.**

pret

Finanzamt Waldviertel .

TIESA (trešā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs L. Bejs Larsens [*L. Bay Larsen*], tiesneši M. Vilars [*M. Vilaras*] (referents), J. Malenovskis [*J. Malenovský*], M. Safjans [*M. Safjan*] un D. Švābi [*D. Šváby*],

ģenerāladvokāts M. Špunars [*M. Szpunar*],

sekretārs K. Malaceks [*K. Malacek*], administrators,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2016. gada 13. aprīļa tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

— *C. Nigl* u.c. vārdā – *H. Nigl*, *Rechtsanwalt*, un *J. Auer*,

— Austrijas valdības vārdā – *C. Pesendorfer*, *S. Pfeiffer* un *F. Koppensteiner*, pārstāvji,

— Eiropas Komisijas vārdā – *R. Lyal* un *M. Wasmeier*, pārstāvji,

noklausījusies ģenerāladvokāta secinājumus 2016. gada 30. jūnija tiesas sēdē,

* Tiesvedības valoda – vācu.

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt Padomes 1977. gada 17. maija Sesto direktīvu 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (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 kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.; turpmāk tekstā – "PVN direktīva").

2 Šis lūgums tika iesniegts tiesvedībā starp *Nigl* ģimenes locekļiem, kas ir triju civiltiesību sabiedrību biedri, kuras visas nodarbojas ar vīnkopību, un *Finanzamt Waldviertel* (Valdfīrteles Finanšu pārvalde, Austrija; turpmāk tekstā – "nodokļu administrācija") par, pirmkārt, pievienotās vērtības nodokļa (PVN) maksātāja statusa noteikšanu un, otrkārt, par atteikumu šīm civiltiesību sabiedrībām piemērot kopējo vienotas likmes režīmu lauksaimniekiem.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

Sestā direktīva

3 Sestās direktīvas [IV sadaļas] "Nodokļa maksātāji" 4. pantā ir noteikts:

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

2. Šā 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 tā ienākumus arī uzskatāma par saimniecisku darbību.

[..]

4. Vārda "patstāvīgi" lietojums 1. punktā atbrīvo no nodokļa nodarbinātas 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, katra dalībvalsts par atsevišķiem nodokļa maksātājiem var uzlūkot personas, kuras reģistrētas šīs valsts teritorijā un kuras, juridiski būdamas patstāvīgas, ir cieši saistītas cita ar citu finansiālām, saimnieciskām un organizatoriskām saitēm.

[..]"

4 Sestās direktīvas 25. pantā "[Kopējs] vienotas likmes režīms lauksaimniekiem" ir paredzēts:

"1. Gadījumos, kad parastā [PVN] režīma vai arī 24. pantā paredzētā vienkāršotā režīma piemērošana lauksaimniekiem radītu grūtības, dalībvalstis var piemērot lauksaimniekiem vienotas likmes režīmu, kas vērsts 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. punktā paredzēto vienkāršoto režīmu.

[..]"

PVN direktīva

5 PVN direktīvas III sadaļas "Nodokļa maksātāji" 9. panta 1. punktā ir noteikts:

"Nodokļa maksātājs" 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. pantā ir noteikts:

"Šīs direktīvas 9. panta 1. punktā paredzētais nosacījums, ka saimniecisku darbību veic "patstāvīgi", atbrīvo no PVN nodarbinātas 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 [..], katra dalībvalsts par vienu nodokļa maksātāju var uzskatīt personas, kuras veic uzņēmējdarbību attiecīgās dalībvalsts teritorijā un kuras, kaut arī juridiski patstāvīgas, ir cieši saistītas cita ar citu finansiālām, saimnieciskām un organizatoriskām saitēm."

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, dalībvalstis var minētajiem lauksaimniekiem saskaņā ar šo nodaļu piemērot vienotās likmes režīmu, kas paredzēts, lai kompensētu PVN, kas samaksāts par vienotas likmes lauksaimnieku precēm un pakalpojumiem.

2. Katra dalībvalsts var izslēgt konkrētas lauksaimnieku kategorijas no vienotās likmes režīma piemērošanas, kā arī lauksaimniekus, par kuriem nav paredzams, ka parastā PVN režīma vai 281. pantā 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. pantā "Uzņēmējs, uzņēmums" ir noteikts:

"1. Uzņēmējs 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. Komercdarbība vai profesionālā darbība netiek veikta neatkarīgi:

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

2) ja juridiskā persona ir pakļauta uzņēmēja gribai tādējādi, ka tai nav savas gribas. Juridiskā persona ir pakļauta uzņēmēja gribai tādējādi, ka tai nav savas gribas (saistīts subjekts), ja, ņemot vērā visus faktiskos apstākļus, tā ir integrēta uzņēmumā finansiālā, saimnieciskā un organizatoriskā ziņā.

[..]"

10 *UStG* 22. pantā ir noteikts, ka uzņēmējiem, 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 vērtības.

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

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

12 Kopš 1998. gada prasītāji pamatlietā nodarbojas ar vīnkopību ar triju civiltiesību sabiedrību palīdzību, no kurām katra apsaimnieko vīnogulājus atšķirīgos zemes gabalos un ir PVN maksātāja. Pirmo no šīm civiltiesību sabiedrībām ir dibinājuši *Martin Nigl* un *Christine Nigl*, otro – *Gisela Nigl* (vecākā) un *Josef Nigl* un trešo sabiedrību – *Martin Nigl* un *Gisela Nigl* (jaunākā). Nekāds rakstisks līgums netika noslēgts triju civiltiesību sabiedrību dibināšanas laikā.

13 Lai tiktu galā ar paaugstinātu pieprasījumu pēc augstas kvalitātes vīniem, kas ir *Martin Nigl* attīstītā nozare, prasītāji pamatlietā 2001. gadā dibināja *Wein-Gut Nigl GmbH* (turpmāk tekstā – "komercsabiedrība"). Šī sabiedrība galvenokārt vai nu iepērk vīnus no civiltiesību sabiedrību saimniecībām, lai tos pārdotu tālākpārdevējiem, vai nu tirgo šādus vīnus galapatērētājiem katras no attiecīgajām civiltiesību sabiedrībām vārdā un to interesēs. Turklāt tā ražo vīnu no produktiem, kas iegādāti no vīnkopjiem, ar kuriem ir noslēgts līgums, un pārvalda viesnīcu un restorānu.

14 Civiltiesību sabiedrības tika deklarētas valsts iestādēs, tostarp nodokļu administrācijā, kas šīm sabiedrībām piešķīra 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 vīnogulājus, 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 vīna daudzuma. Gada beigās komercsabiedrība pārsūta rēķinus par ēku lietošanas izmaksām un gāzes un elektrības izdevumiem.

16 Fermentācija notiek atsevišķi dažādajās saimniecībās, bet pildīšana pudelēs tiek veikta ar kopīgas iekārtas palīdzību. Civiltiesību sabiedrību ražotais vīns tiek tirgots ar kopīgu preču zīmi "Weingut Nigl", ko veic komercsabiedrība par kopīgi noteiktām cenām, un pirkuma cenu šī komercsabiedrība nosaka, piemērojot atlaidi pašas pārdošanas cenai. Ne reklāma, ne interneta vietne vai tarifi neietver atsauci uz dažādajām saimniecībām vai ražotājām civiltiesību sabiedrībām. 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 jāsadala starp dažādiem triju civiltiesību sabiedrību biedriem.

19 Attiecībā uz PVN nodokļu administrācija uzskatīja, ka ar atpakaļejošu spēku kopš 2005. gada pastāvēja divi uzņēmumi, nodokļa maksātāji, 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 maksātāja identifikācijas numurs katrai no trijām civiltiesību sabiedrībām tika ierobežots.

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

21 Saņemot prasību noteikt, vai prasītāji pamatlietā kā neatkarīgi uzņēmumi ir darbojušies četrās vai tikai divās vīnkopības saimniecībās, *Bundesfinanzgericht* (Federālā finanšu tiesa, Austrija) atgādina, ka Austrijas tiesībās jebkurš veidojums, kas kā tāds uzstājas attiecībās ar trešajām personām un kas neatkarīgi sniedz pakalpojumus apgrozījuma nodokļa tiesību izpratnē, var būt uzņēmums, pat ja runa ir par personu apvienību, kam nav tiesībspējas.

22 Turklāt šī tiesa norāda, ka tā jau ir nospriedusi, ka, ja Austrijas Republika nav pieprasījusi konsultēšanos ar PVN komiteju, kas minēta Sestās direktīvas 29. pantā, viens no otra peļņas 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 dažādiem vienas ģimenes locekļiem, kuras kā tādas patstāvīgi uzstājās attiecībās ar saviem piegādātājiem un valsts iestādēm un kurām, izņemot divus saimnieciskos līdzekļus, katrai ir savi ražošanas līdzekļi, taču kuras lielu daļu savu produktu pārdod, izmantojot kopīgu preču zīmi, ar tādas kapitālsabiedrības starpniecību, kuras daļas pieder šo personu apvienību biedriem, kā arī citiem ģimenes locekļiem, ir uzskatāmas par patstāvīgiem uzņēmumiem (nodokļu maksātājiem)?

2) Ja šīs trīs personu apvienības nav uzskatāmas par trim patstāvīgiem uzņēmumiem (nodokļu maksātājiem), 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 attiecībās ar piegādātājiem, ne attiecībās ar klientiem, vai
   c) personu apvienība, kura sastāv no trim personu apvienībām un no kapitālsabiedrības, kura pati tirgū neuzstājas ne attiecībās ar piegādātājiem, ne attiecībās ar klientiem?

3) Ja šīs trīs personu apvienības nav uzskatāmas par trim patstāvīgiem uzņēmumiem (nodokļu maksātājiem), vai ir pieļaujama šā (nodokļu maksātāja) statusa atņemšana:
   a) ar atpakaļejošu spēku vai
   b) tikai attiecībā uz nākotni vai
   c) vispār nav pieļaujama

situācijā, kad [nodokļu administrācija] šīs trīs personu apvienības sākotnēji pēc 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 vīnkopji un tādējādi kā lauksaimnieki ir uzskatāmas par vienotas likmes lauksaimniekiem situācijā, kad uz katru no šīm personu apvienībām, kas saimnieciskā ziņā sadarbojas, gan attiecas vienotas 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 tiesībām vienotas likmes režīms neattiecas uzņēmuma lieluma vai juridiskās formas dēļ?

5) Ja principā ir izslēgts, ka minētajām trijām personu apvienībām varēti tikt piemērots vienotas 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 tādas civiltiesību sabiedrības kā pamatlietā esošās, kas kā tādas patstāvīgi uzstājas attiecībās 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 tādas kapitālsabiedrības starpniecību, kuras daļas pieder šo civiltiesību sabiedrību biedriem, kā arī citiem attiecīgās ģimenes 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 vārds "jebkura", nozīmē, ka "nodokļu maksātāja" jēdziena definīcija ir plaša un ir vērsta uz patstāvīgumu saimnieciskās darbības veikšanā, 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 tiesībsubjektības (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, savās interesēs 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 tādas civiltiesību sabiedrības kā pamatlietā aplūkotās atsevišķi apsaimnieko vīnogulājus, kas tām pieder vai ko tās nomā atsevišķi, ka katra no tām gandrīz tikai izmanto savus ražošanas līdzekļus un nodarbina savus darba ņēmējus, 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, savās interesēs un pati par to atbild.

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

32 Proti, tas, ka šādas civiltiesību sabiedrības kopīgi veic daļu savu darbību, to uzticot trešajai sabiedrībai, ir izvēle minētās darbības organizēšanā, un neļauj secināt, ka šīs civiltiesību sabiedrības neveic savas darbības patstāvīgi vai ka tās neuzņemas ekonomisko risku, kas ir saistīts ar to saimniecisko darbību.

33 Turklāt nešķiet, ka tas, ka vienam no tādu civiltiesību sabiedrību kā pamatlietā biedram ir noteicošā loma šo sabiedrību vīna izstrādē un to pārstāvībā, ļauj apšaubīt konstatējumu, ka tās savu darbību veic patstāvīgi, jo katra no tām rīkojas savā vārdā, savās interesēs 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 tādas civiltiesību sabiedrības kā pamatlietā aplūkotās, kas kā tādas patstāvīgi uzstājas attiecībās 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 tādas kapitālsabiedrības starpniecību, kuras daļas pieder šo civiltiesību sabiedrību biedriem, kā arī citiem attiecīgās ģimenes locekļiem, ir jāuzskata par neatkarīgiem uzņēmumiem, kas ir PVN maksātāji.

35 Ņemot vērā uz pirmo jautājumu sniegto atbildi, uz otro un trešo jautājumu nav jāatbild.

Par ceturto jautājumu

36 Ar ceturto jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai Sestās direktīvas 25. pants un PVN direktīvas 296. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem nav pretrunā iespēja attiekties piemērot šajos pantos paredzēto kopējo 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, tādu personu apvienība, ko veido šī kapitālsabiedrība un minēto civiltiesību sabiedrību biedri, nevar tikt pakļauta 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 tā 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 šā 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 radīt 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 lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka valsts tiesiskajā regulējumā vispārīgi nav paredzēta izslēgšana no vienotas likmes režīma lauksaimniekiem tādēļ, ka šie lauksaimnieki cieši ekonomiski sadarbojas ar kapitālsabiedrības vai tādas apvienības kā šā sprieduma 36. punktā minētā palīdzību.

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

43 Iesniedzējtiesas minētais apstāklis, ka kapitālsabiedrībai, vairāku civiltiesību sabiedrību biedru apvienībai vai personu apvienībai, kurā ietilpst šī kapitālsabiedrība un šo civiltiesību sabiedrību biedri, nevar tikt piemērots vienotas likmes režīms lauksaimniekiem tās lieluma vai juridiskās formas dēļ, nevar ietekmēt minētā režīma piemērošanu šīm civiltiesību sabiedrībām, jo šāds apstāklis pats par sevi neļauj atzīt, ka parastais režīms vai vienkāršotais režīms tām nerada administratīvas grūtības.

44 Tomēr citādi būtu, ja tādas civiltiesību sabiedrības kā pamatlietā aplūkotās savu saikņu dēļ ar kapitālsabiedrību vai ar tādu apvienību kā tās, kas minētas šā sprieduma 36. punktā, faktiski varētu tikt galā ar administratīvo slogu, ko veido uzdevumi, kuri saistīti ar parastā režīma vai vienkāršotā režīma piemērošanu, kas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai.

45 Šādā gadījumā tas, ka vienotas likmes režīma piemērošana tomēr ir tāda, kas samazina ar PVN režīma piemērošanu saistītās administratīvās izmaksas, turpretī nevar tikt ņemts vērā, jo Savienības likumdevējs ir ieviesis vienotas likmes režīmu tikai lauksaimniekiem, kuriem parastais nodokļu režīms vai vienkāršotais režīms rada grūtības, tostarp administratīvas.

46 Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, uz ceturto jautājumu ir jāatbild, ka Sestās direktīvas 25. pants un PVN direktīvas 296. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem nav pretrunā iespēja attiekties piemērot šajos pantos paredzēto kopējo vienotas likmes režīmu lauksaimniekiem vairākām civiltiesību sabiedrībām, tādām kā pamatlietā aplūkotās, kas tiek uzskatītas par patstāvīgiem uzņēmumiem, kas ir PVN maksātāji un kas sadarbojas savā starpā, tādēļ, ka kapitālsabiedrība, tādu personu apvienība, ko veido šo civiltiesību sabiedrību biedri, vai apvienība, ko veido šī kapitālsabiedrība un minēto

civiltiesību sabiedrību biedri, nevar tikt pakļauta šim režīmam savas saimniecības lieluma vai juridiskās formas dēļ, pat ja šīs civiltiesību sabiedrības neietilpst to lauksaimnieku kategorijā, kas ir izslēgti no šī vienotas likmes režīma, ja to saikņu ar šo sabiedrību vai kādu no šīm apvienībām dēļ tās faktiski var tikt galā ar administratīvo slogu, ko veido uzdevumi, kuri ir saistīti ar parastā vai vienkāršotā PVN režīma piemērošanu, kas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai.

Par piekto jautājumu

47 Ar piekto jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai gadījumā, ja no kopējā vienotas likmes režīma lauksaimniekiem principā būtu jāizslēdz tādas civiltiesību sabiedrības kā pamatlietā aplūkotās, tas būtu jādara ar atpakaļejošu spēku, to varētu darīt tikai attiecībā uz nākotni vai nevarētu darīt vispār.

48 Ir jāatgādina, ka tiesiskās noteiktības principam nav pretrunā tas, ka nodokļu administrācija noilguma termiņā veic PVN uzrēķinu attiecībā uz jau sniegtiem pakalpojumiem, kam ir bijis jāpiemēro šis nodoklis (šajā ziņā skat. spriedumus, 2014. gada 6. februāris, *Fatorie*, C-424/12, EU:C:2014:50, 47. un 48. punkts, kā arī 2015. gada 9. jūlijs, *Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei*, C-144/14, EU:C:2015:452, 42. punkts).

49 Šāds noteikums būtu jāpiemēro arī tad, ja PVN parādniekam piemērojamo režīmu apšauba nodokļu administrācija, tostarp attiecībā uz laikposmu pirms datuma, kurā tas ir ticis piemērots, tomēr neskarot to, ka minētais vērtējums ir jāveic, kamēr nav iestājies noilgums administrācijas prasības celšanai, un to, ka tam nav atpakaļejoša spēka, kas attiektos uz datumu pirms tādu tiesisko un faktisko apstākļu iestāšanās datuma, uz kuriem šis vērtējums ir balstīts.

50 Šādos apstākļos tas, ka nodokļu administrācija sākumā atzina, ka vienotas likmes režīms ir piemērojams vairākām civiltiesību sabiedrībām, nevar ietekmēt atbildi, kas jāsniedz uz uzdoto jautājumu, jo tiesiskie un faktiskie apstākļi, uz kuriem ir balstīts šīs administrācijas jaunais vērtējums, ir radušies pēc šīs atzīšanas, kamēr vēl nebija iestājies noilgums tās prasības celšanai.

51 Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, uz piekto jautājumu ir jāatbild, ka gadījumā, ja no kopējā vienotas likmes režīma lauksaimniekiem principā būtu jāizslēdz tādas civiltiesību sabiedrības kā pamatlietā aplūkotās, šī izslēgšana attiektos uz laikposmu pirms datuma, kurā tika veikts vērtējums, uz kuru ir balstīta šī izslēgšana, ar nosacījumu, ka minētais vērtējums tiek veikts, kamēr nav iestājies noilgums nodokļu administrācijas prasības celšanai, un ka tam nav atpakaļejoša spēka, kas attiektos uz datumu pirms tādu tiesisko un faktisko apstākļu iestāšanās datuma, uz kuriem šis vērtējums ir balstīts.

Par tiesāšanās izdevumiem

52 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (trešā palāta) nosprież:

1) Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze, 4. panta 1. punkts un 4. punkta pirmā daļa ar grozījumiem, kas izdarīti ar Padomes 2004. gada 26. aprīļa Direktīvu 2004/66/EK, no vienas puses, kā arī Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 9. panta 1. punkta pirmā daļa un 10. pants, no otras puses, ir jāinterpretē tādējādi, ka vairākas tādas civiltiesību sabiedrības kā pamatlietā aplūkotās, kas kā tādas

patstāvīgi uzstājas attiecībās 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 tādas kapitālsabiedrības starpniecību, kuras daļas pieder šo civiltiesību sabiedrību biedriem, kā arī citiem attiecīgās ģimenes locekļiem, ir jāuzskata par neatkarīgiem uzņēmumiem, kas ir pievienotās vērtības nodokļa maksātāji;

2) **Direktīvas 77/388 25. pants ar grozījumiem, kas izdarīti ar Direktīvu 2004/66, un Direktīvas 2006/112 296. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem nav pretrunā iespēja attiekties piemērot šajos pantos paredzēto kopējo vienotas likmes režīmu lauksaimniekiem vairākām civiltiesību sabiedrībām, tādām kā pamatlietā aplūkotās, kas tiek uzskatītas par patstāvīgiem uzņēmumiem, kas ir PVN maksātāji un kas sadarbojas savā starpā, tādēļ, ka kāda kapitālsabiedrība, tādu personu apvienība, ko veido šī kapitālsabiedrība un minēto civiltiesību sabiedrību biedri, nevar tikt pakļauta šim režīmam savas saimniecības lieluma vai juridiskās formas dēļ, pat ja šīs civiltiesību sabiedrības neietilpst to lauksaimnieku kategorijā, kas ir izslēgti no šī vienotas likmes režīma, ja to saikņu ar šo sabiedrību vai kādu no šīm apvienībām dēļ tās faktiski var tikt galā ar administratīvo slogu, ko veido uzdevumi, kuri ir saistīti ar parastā vai vienkāršotā PVN režīma piemērošanu, kas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai;**

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

[Paraksti]