



## Judikatūras krājums

ĢENERĀLADVOKĀTA MACEJA ŠPUNARA [MACIEJ SZPUNAR] SECINĀJUMI,  
sniegti 2016. gada 30. jūnijā<sup>1</sup>

**Lieta C-340/15**

**Christine Nigl,  
Gisela Nigl vecākā,  
Gisela Nigl jaunākā,  
Josef Nigl,  
Martin Nigl**

**pret  
Finanzamt Waldviertel**

(Bundesfinanzgericht (Federālā Finanšu tiesa, Austrija) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu — Nodokļi — Pievienotās vērtības nodoklis — Sestā direktīva — 4. panta 1. un 4. punkts un 25. pants — Direktīva 2006/112/EK — 9.–11. pants un 296. pants — Nodokļu maksātāja jēdziens — Patstāvīga saimnieciskā darbība — Civiltiesību sabiedrības, kas veic preču piegādi ar kopēju komercnosaukumu un ar komercsabiedrības starpniecību — Atteikums atzīt par nodokļu maksātājiem — Kopējs vienotas likmes režīms lauksaimniekiem — Izslēgšana no vienotās likmes režīma

### Ievads

1. Šajā lietā *Bundesfinanzgericht* (Federālā Finanšu tiesa, Austrija) iesniedza Tiesai vairākus prejudiciālus jautājumus par saimnieciskās darbības subjektu kā atsevišķu nodokļu maksātāju statusu saistībā ar tāda vienotas likmes režīma lauksaimniekiem piemērošanu tiem, kas ir paredzēts tiesību normās par pievienotās vērtības nodokli (turpmāk tekstā – “PVN”). Tiesai būs iespēja atgādināt un precizēt savu judikatūru jautājumā par patstāvīgās saimnieciskās darbības jēdziena pareizu izpratni, kā arī noteikumu gan par tā saukto PVN grupu, gan tiesību ļaunprātīgu izmantošanu, interpretāciju.

### Atbilstošās tiesību normas

#### *Savienības tiesības*

2. Pamatlietas faktiskie apstākļi ir noritējuši laikposmā, kad bija saistoša gan Padomes 1977. gada 17. maija Sestā direktīva 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze<sup>2</sup>, gan Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīva 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu<sup>3</sup>. Tomēr, tā kā abās šajā lietā piemērojamajās direktīvās paredzētie noteikumi būtībā ir identiski, tiks citēti tikai Direktīvas 2006/112 noteikumi.

1 — Oriģinālvaloda – poļu.

2 — OV 1977, L 145, 1. lpp., turpmāk tekstā – “Sestā direktīva”.

3 — OV 2006, L 347, 1. lpp.

3. Saskaņā ar Direktīvas 2006/112 9. panta 1. punkta pirmo daļu:

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

4. Saskaņā ar šīs direktīvas 10. pantu:

“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.”

5. Šīs pašas direktīvas 11. pantā ir precizēts:

“Apspriedusies ar padomdevēju komiteju pievienotās vērtības nodokļa 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.

Dalībvalsts, kas izmanto pirmajā daļā paredzēto izvēles iespēju, var veikt visus vajadzīgos pasākumus, lai nepieļautu, ka minētā noteikuma piemērošana padara iespējamu nodokļu nemaksāšanu vai izvairīšanos no nodokļu maksāšanas.”

6. Visbeidzot saskaņā ar Direktīvas 2006/112 296. 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*

7. Saskaņā ar *Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch* (Austrijas Civilkodekss) 1175. panta 1. punktu civiltiesību sabiedrību dibina divas vai vairāk personas, kas, noslēdzot līgumu, nolemj veikt kopīgu darbību ar kopīgi noteiktu mērķi. Šādam līgumam nav jāatbilst kādām formas prasībām.

8. Direktīva 2006/112 tika transponēta Austrijas tiesību sistēmā ar *Umsatzsteuergesetz 1994* (1994. gada PVN likums, turpmāk tekstā – “*UStG*”). Saskaņā ar *UStG* 2. panta 1. punktu PVN maksātājs ir katrs, kurš patstāvīgi veic saimniecisko vai profesionālo darbību. *UStG* 2. panta 2. punktā ir paskaidrots, ka darbība netiek uzskatīta par patstāvīgu, ja to veic fiziskas personas, kas ir pakļautas uzņēmēja kārtībai, vai juridiska persona, kas finansiāli, saimnieciski vai organizatoriski ir pakļauta (cita) uzņēmēja gribai tā, ka pati savu gribu neisteno.

9. Kopējs vienotas likmes režīms lauksaimniekiem, kas ir paredzēts Direktīvā 2006/112, tika ieviests ar *UStG* 22. pantu. Tas ir piemērojams lauksaimniekiem, kuriem nav pienākuma veikt grāmatvedību. Šis pienākums atbilstoši *Bundesabgabenordnung* (Austrijas Nodokļu likums) 125. panta 1. punktam savukārt ir atkarīgs no uzņēmuma apgrozījuma un vērtības.

## Fakti, tiesvedība un prejudiciālie jautājumi

10. *Nigl* ģimene jau ilgu laiku nodarbojas ar vīnkopību un vīna ražošanu. Kopā ar produkcijas attīstību un stādījumu teritorijas paplašināšanas darbība ietvēra arvien jaunus ģimenes locekļus. Šobrīd tie veido trīs civiltiesību sabiedrības, katra no kurām nodarbojas ar vīnkopību savos zemes gabalos. Tāpat arī vīns tiek atsevišķi ražots no katrai sabiedrībai piederošā zemes gabalā ievāktās ražas un, lai arī tiek tirgots ar kopīgo nosaukumu “Nigl”, uz tā ir marķējumi, kas norāda uz to, ka tiesības pieder konkrētajai civiltiesību sabiedrībai. Turklāt 2001. gadā ģimenes locekļi dibināja sabiedrību ar ierobežotu atbildību *Weingut Nigl GmbH*. Šī sabiedrība nodarbojas galvenokārt ar trijām civiltiesību sabiedrībām piederošā vīna tirdzniecību to vārdā. Tāpat tā savā īpašumā esošu vīnu ražo no augļiem, kas iegādāti no trim civiltiesību sabiedrībām. Instrumenti, kas vajadzīgi audzēšanai un ražošanai, principā ir konkrēto civiltiesisko sabiedrību īpašumā, izņemot nekustamo īpašumu un noteiktu aprīkojumu, piemēram, pudeļu pildīšanas mašīna, kas ir kopīpašumā.

11. Visas četras sabiedrības (proti, trīs civiltiesību sabiedrības un sabiedrība ar ierobežotu atbildību) kopš dibināšanas brīža bija reģistrētas kā atsevišķi PVN maksātāji, turklāt uz civiltiesību sabiedrībām attiecās kopējs vienotas likmes režīms lauksaimniekiem. Šāds statuss tika apstiprināts nodokļu iestāžu kontrolēs. Tomēr 2012. gadā, veicot kārtējo kontroli, iestādes atzina, ka no 2005. gada visas trīs civiltiesību sabiedrības būtu jāuzskata par vienu uzņēmumu un līdz ar to – par vienu PVN maksātāju. Tikai sabiedrība ar ierobežotu atbildību saglabāja atsevišķa subjekta statusu. Tādējādi nodokļu iestāde, kas ir atbildētāja pamatlietā, attiecībā uz prasītājiem pamatlietā pieņēma virkni lēmumu par nodokļu korekciju laikposmā no 2005. gada līdz 2012. gadam, kā arī lēmumu, ar kuru tika ierobežots to PVN nodokļu maksātāju identifikācijas numuru derīgums.

12. Tā kā trīs komercsabiedrības tikušas atzītas par vienu uzņēmumu, atbilstoši Austrijas tiesību normām tās tiek izslēgtas no nodokļu piemērošanas atbilstoši kopējam vienotas likmes režīmam lauksaimniekiem.

13. Nodokļu iestādes šos lēmumus pamato ar triju civiltiesību sabiedrību tālejošu ekonomisko un organizatorisko integrāciju. Tās vispirms jau vērs uzmanību uz to, ka visas šīs sabiedrības trešajām personām stādās priekšā ar nosaukumu “Weingut Nigl”, kas ir arī to produktu komerciālais nosaukums, tās izmanto kopīgas ēkas un iekārtas, kā arī to, ka vīna ražošanai būtisko vinifikācijas procesu patiesībā veic viena persona – Martins Nigls [*Martin Nigl*], kas ir atzīts speciālists šajā jomā.

14. Prasītāji pamatlietā apstrīdēja iepriekš minētos lēmumus iesniedzējtiesā. Tie galvenokārt izvirza šādus argumentus: katra civiltiesību sabiedrība tika dibināta atsevišķi dažādos brīžos, un tādēļ nevar tikt atzīts, ka netieši tikusi izveidota viena civiltiesiska sabiedrība pretēji tās prezumēto dalībnieku skaidri izteiktai gribai; kopīgi izmantotās ēkas un ierīces ir bieža prakse it īpaši lauksaimniecībā, un tātad nevarot tikt prezumēts, ka katrs uzņēmums nerīkojās patstāvīgi; galaprodukta, proti, vīna pārdošana, izmantojot kopīgu komerciālo nosaukumu, arī neesot noteicoša darbība šajā ziņā, it īpaši tādēļ, ka uz šā vīna pēc tam tiek uzlikts katras civiltiesību sabiedrības marķējums.

15. Šādos apstākļos *Bundesfinanzgericht* 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 publiskām institūcijām un kurām – izņemot divus saimnieciskos līdzekļus, katrai ir savi ražošanas līdzekļi, taču kuras lielāko daļu savu produktu pārdod, izmantojot kopīgu preču zīmi, ar tādās kapitālsabiedrības starpniecību, kuras daļas pieder šo personu apvienību biedriem, kā arī citiem ģimenes locekļiem, ir uzskatāmas par patstāvīgiem uzņēmējiem (nodokļu maksātājiem)?

- 2) Ja šīs trīs personu apvienības nav uzskatāmas par uzņēmējiem (nodokļu maksātājiem), vai par patstāvīgu uzņēmēju ir uzskatāma:
  - a) kapitālsabiedrība, kas veic tirdzniecību, vai
  - b) personu apvienība, kura sastāv no triju personu apvienību biedriem un kura pati tirgū neuzstājas ne iepirkuma, ne pārdošanas jomā, vai
  - c) personu apvienība, kura sastāv no trim personu apvienībām un kapitālsabiedrības un kura pati tirgū neuzstājas ne iepirkuma, ne pārdošanas jomā?
- 3) Ja šīs trīs personu apvienības nav uzskatāmas par trim patstāvīgiem uzņēmumiem (nodokļu maksātājiem), vai ir pieļaujama uzņēmēja (nodokļu maksātāja) statusa atņemšana:
  - a) ar atpakaļejošu spēku,
  - b) tikai attiecībā uz nākotni vai
  - c) vispār nav pieļaujama

situācijā, kad finanšu pārvalde šīs trīs personu apvienības sākotnēji pēc nodokļu administrācijas pārbaudēm ir atzinusi par patstāvīgiem uzņēmējiem (nodokļu maksātājiem)?

- 4) Ja šīs trīs personu apvienības ir uzskatāmas par trim patstāvīgiem uzņēmumiem (trim patstāvīgiem 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 var piemērot vienotas likmes režīmu lauksaimniekiem, vai izslēgšana notiek:
  - a) ar atpakaļejošu spēku,
  - b) tikai attiecībā uz nākotni vai
  - c) vispār nav spēkā?”

16. Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu tika iesniegts Tiesai 2015. gada 7. jūlijā. Rakstveida apsvērumus iesniedza: prasītāji pamatlietā, Austrijas valdība un Eiropas Komisija. Šie paši lietas dalībnieki tika pārstāvēti tiesas sēdē, kas notika 2016. gada 13. aprīlī.

## Analīze

17. Iesniedzējtiesa nenorāda konkrētas Savienības tiesību normas, par kuru interpretāciju tā iesniedz savu lūgumu. Tomēr no prejudiciālo jautājumu formulējuma un informācijas, kas iekļauta iesniedzējtiesas rīkojumā, būtu jāsecina, ka pirmais, otras un trešais jautājums attiecas uz Direktīvas 2006/112 9. panta 1. punkta pirmās daļas un 11. panta interpretāciju, bet ceturtais un piektais jautājums papildus attiecas uz noteikumu par kopējo vienotas likmes režīmu lauksaimniekiem, it īpaši uz šīs direktīvas 296. panta 1. un 2. punkta interpretāciju. Šādi arī piedāvāju sadalīt juridisko analīzi šajā lietā.

*Par pirmo, otro un trešo prejudiciālo jautājumu – Direktīvas 2006/112 9. panta 1. punkta pirmās daļas un 11. panta interpretācija*

Par pirmo prejudiciālo jautājumu

18. Iesniedzot pirmo prejudiciālo jautājumu, iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai Direktīvas 2006/112 9. panta 1. punkta pirmā daļa un 11. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tajos dalībvalstij ir ļauts vai pat uzdots atteikt atsevišķu nodokļu maksātāju statusu personām, kuras, veicot ar nodokli apliekamu darbību, savā starpā ir saistītas saimnieciski vai organizatoriski tādā mērā, ka tās var tikt atzītas par vienu uzņēmumu. Atbildot uz šādi formulētu jautājumu, manuprāt, ir jānodala šīs direktīvas 9. panta 1. punkta pirmās daļas un 11. panta interpretācija.

– Par Direktīvas 2006/112 9. panta 1. punkta pirmās daļas interpretāciju

19. Šajā lietā netiek apstrīdēts, ka darbība, ko veic prasītāji pamatlietā, ir saimnieciskā darbība Direktīvas 2006/112 9. panta 1. punkta otrās daļas izpratnē. Līdz ar to ir jāizvērtē, vai šo darbību tie veic patstāvīgi šī punkta pirmās daļas izpratnē un, konkrēti, vai katra no civiltiesību sabiedrībām, ko ir dibinājuši prasītāji, šo darbību veic patstāvīgi, tādējādi iegūstot nodokļa maksātāja statusu.

20. Saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru tas, vai darbība tiek veikta patstāvīgi Direktīvas 2006/112 9. panta 1. punkta pirmās daļas izpratnē, ir jāizvērtē šīs direktīvas 10. panta gaismā. Pēdējā minētajā tiesību normā ir viennozīmīgi noteikts, ka apzīmējuma “patstāvīgi” mērķis ir atbrīvot no nodokļa darbību, ko veic personas, kuras ir saistītas ar uzņēmēju ar darba līgumu vai citām līdzīgām juridiskām saitēm. Tas nozīmē, ka darbība netiek veikta patstāvīgi tikai tad, ja persona, kas to veic, ir pakļauta citam subjektam tā, ka neveic šo darbību savā vārdā un savās interesēs, neveda šo darbību pati, kā arī neuzņemas ar tās veikšanu saistīto ekonomisko risku<sup>4</sup>.

21. Pats fakts, ka daži subjekti civiltiesību sabiedrību formā sadarbojas, pat cieši, veicot darbību, manuprāt, tomēr nenorāda uz to pakļautību citam subjektam. Tādējādi subjekti, kas savā starpā sadarbojas, veic darbību savā vārdā, savās interesēs un savā vadībā, kā arī uzņemas ar šīs darbības veikšanu saistīto ekonomisko risku, jo nav cita augstākstāvoša subjekta, kura interesēs un uz kura atbildību šī darbība varētu tikt veikta. Jāpiebilst, ka atbilstoši iesniedzējtiesas rīkojumā iekļautajai informācijai nešķiet, ka pamatlietā šādu funkciju veiktu arī sabiedrība ar ierobežotu atbildību, kuru ir izveidojuši prasītāji.

22. Šādā situācijā nav uzskatāms, ka Direktīvas 2006/112 9. panta 1. punkta pirmā daļa būtu pamats, lai ieinteresētajām personām atteiktu nodokļa maksātāja statusu tādēļ, ka darbība, ko tās veic, nav patstāvīga.

– Par Direktīvas 2006/112 11. panta interpretāciju

23. Direktīvas 2006/112 11. pantā dalībvalstīm ir ļauts atzīt par vienu nodokļu maksātāju subjektus, kas ir juridiski patstāvīgi, tomēr ir cieši saistīti cits ar citu finansiālām, saimnieciskām un organizatoriskām saitēm (šādu nodokļu maksātāju sauc par “PVN grupu”). Atzīšana par vienu nodokļu maksātāju var attiekties gan uz pastāvošajiem, gan iespējamajiem atsevišķajiem nodokļu maksātājiem, kā arī uz personām, kurām nav nodokļu maksātāja statusa<sup>5</sup>.

4 — It īpaši skat. spriedumus, 2000. gada 27. janvāris, *Heerma* (C-23/98, EU:C:2000:46, 18. punkts); 2015. gada 29. septembris, *Gmina Wrocław* (C-276/14, EU:C:2015:635, 33. un 34. punkts un tajos minētā judikatūra).

5 — It īpaši skat. spriedumu, 2013. gada 9. aprīlis, Komisija/Īrija (C-85/11, EU:C:2013:217).



24. Minētajai tiesību normai ir divu veidu mērķi. Pirmkārt, tas var ļaut vienkāršot administratīvo procesu gan nodokļu iestādēm, gan ieinteresētajām personām<sup>6</sup>. Otrkārt, tas var palīdzēt novērst ļaunprātīgu izmantošanu, piemēram, uzņēmuma sadalīšanu vairākos subjektos, lai izmantotu īpašu nodokļu piemērošanas režīmu<sup>7</sup>.

25. Tomēr, lai šo tiesību normu piemērotu valsts tiesību sistēmā, ir jāizpilda divi nosacījumi.

26. Pirmkārt, šai tiesību normai ir jābūt skaidri ieviestai valsts tiesībās. Proti, ja tas nav beznosacījuma noteikums, tas tādēļ nevar tikt piemērots tieši<sup>8</sup>. Tā tas ir pat tad, ja tā sekām būtu jābūt labvēlīgām nodokļu maksātājiem, un tātad vēl jo vairāk – kā savos apsvērumos pareizi norāda Komisija – gadījumā, ja to piemēro tiem par sliktu, kā tas ir šajā lietā.

27. Otrkārt, lai dalībvalsts izmantotu Direktīvas 2006/112 11. pantā paredzēto iespēju, iepriekš ir jāapspriežas ar PVN komiteju<sup>9</sup>.

28. Ņemot vērā minēto, šajā lietā rodas šaubas, vai Austrijas tiesībās pastāv juridiskais pamats civiltiesību sabiedrību, ko dibinājuši prasītāji pamatlietā, atzīšanai par PVN grupu Direktīvas 2006/112 11. panta izpratnē. Tiesību norma, kuru, kā tiesas sēdē informējusi Komisija, Austrijas Republika šajā saistībā ir apspriedusi ar PVN komiteju, ir *UStG* 2. panta 2. punkta otrā daļa. Ar šo tiesību normu tiek ierobežota iespēja atzīt subjektu par vienu nodokļu maksātāju, to attiecinot tikai uz juridiskām personām, kas ir uzņēmēja pakļautībā finansiāli, saimnieciski vai organizatoriski tā, ka tās neīsteno savu gribu.

29. Sabiedrības, ko ir dibinājuši prasītāji pamatlietā, kurus šajā lietā apstrīdētajos lēmumos Austrijas nodokļu iestādes ir atteikušas atzīt par atsevišķiem nodokļu maksātājiem, nav juridiskas personas, kā arī nav pakļautas nevienam citam uzņēmējam. Tomēr Austrijas valdība apgalvo, ka pastāv iespēja tiem piemērot *UStG* 2. panta 2. punkta otro daļu.

30. Tas ir valsts tiesību interpretācijas jautājums, kas ir tikai valsts tiesu kompetencē. Vēlos tikai norādīt, ka, manuprāt, šā jautājuma vērtējumā neietekmē šīs Austrijas tiesību normas iespējamā nesaderība ar Direktīvas 2006/112 11. pantu, ņemot vērā Tiesas spriedumu *Larentia + Minerva* un *Marenave Schiffahrt*<sup>10</sup>, kā savos apsvērumos, šķiet, ierosina Komisija. Šajā spriedumā Tiesa faktiski nosprieda, ka Vācijas tiesībās iekļautais ierobežojums iespējai izveidot PVN grupu – līdzīgi tai, kāda pastāv Austrijas tiesību normā, par kuru ir runa šajā lietā, – ir pretrunā Sestās direktīvas 4. panta 4. punkta otrajai daļai, jo pēdējā minētajā tiesību normā tā piemērojama nav pakļauta citām prasībām kā vien ciešas saiknes starp ieinteresētajām personām pastāvēšanai<sup>11</sup>. Tomēr vienlaicīgi Tiesa izslēdza nodokļu maksātāju iespēju tieši atsaukties uz minēto Direktīvas tiesību normu, pat ja valsts tiesību normā, ar kuru tā tiek transponēta, tiek ieviests ar to nesaderīgs ierobežojums<sup>12</sup>. Tādēļ vēl jo vairāk nodokļu iestādes nevar tieši atsaukties uz Direktīvas 2006/112 11. pantu, lai to piemērotu par sliktu nodokļu maksātājam.

6 — Spriedums, 2013. gada 9. aprīlis, Komisija/Īrija (C-85/11, EU:C:2013:217, 48. punkts).

7 — It īpaši skat. spriedumu, 2015. gada 16. jūlijs, *Larentia + Minerva* un *Marenave Schiffahrt* (C-108/14 un C-109/14, EU:C:2015:496, 40. punkts).

8 — Spriedums, 2015. gada 16. jūlijs, *Larentia + Minerva* un *Marenave Schiffahrt* (C-108/14 un C-109/14, EU:C:2015:496, 50. un 51. punkts).

9 — Attiecībā uz Sestās direktīvas 4. panta 4. punkta otro daļu pēc analogijas skat. spriedumu, 2008. gada 22. maijs, *Ampliscientifica* un *Amplifin* (C-162/07, EU:C:2008:301, 23. punkts).

10 — Spriedums, 2015. gada 16. jūlijs (C-108/14 un C-109/14, EU:C:2015:496).

11 — Spriedums, 2015. gada 16. jūlijs, *Larentia + Minerva* un *Marenave Schiffahrt* (C-108/14 un C-109/14, EU:C:2015:496, rezolutīvās daļas 2. punkts).

12 — Spriedums, 2015. gada 16. jūlijs, *Larentia + Minerva* un *Marenave Schiffahrt* (C-108/14 un C-109/14, EU:C:2015:496, rezolutīvās daļas 3. punkts).

31. Ņemot vērā iepriekš minēto, manuprāt, *UStG* 2. panta 2. punkta otrās daļas iespējama nesaderība ar Direktīvas 2006/112 11. pantu nedrīkstētu ietekmēt iespējas piemērot pirmo minēto tiesību normu civiltiesību sabiedrībām, ko ir dibinājuši prasītāji pamatlietā, vērtējumu.

– Atbilde uz pirmo prejudiciālo jautājumu

32. Ņemot vērā iepriekš minēto, piedāvāju Tiesai uz pirmo prejudiciālo jautājumu atbildēt, ka Direktīvas 2006/112 9. panta 1. punkta pirmā daļa ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nav juridiskais pamats tam, lai personai, kas organizatoriski, saimnieciski vai finansiāli ir saistīta ar citu personu, atteiktu nodokļa maksātāja statusu, ja šai saistībai nav tiesisko attiecību rakstura, par kuru ir runa šīs direktīvas 10. pantā. Minētās direktīvas 11. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka, lai to piemērotu, valsts tiesību sistēmā ir jāpastāv skaidram juridiskajam pamatam, kas pieņemts pēc iepriekšējas apspriešanās ar PVN komiteju. Valsts tiesām ir jānosaka, vai valsts tiesībās šāds pamats ir un vai tas ir piemērojams konkrētajā gadījumā.

Par otro prejudiciālo jautājumu

33. Ar otro prejudiciālo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, kuri no subjektiem pamatlietā eventuāli būtu atzīstami par vienu nodokļu maksātāju, ja tas ir iespējams no juridiskā viedokļa.

34. Kā izriet no atbildes, kādu piedāvāju sniegt uz pirmo prejudiciālo jautājumu, šāda iespēja izrietētu no Direktīvas 2006/112 11. panta, ja iesniedzējtiesa atzītu, ka *UStG* 2. panta 2. punkta otrā daļa, ar kuru tas ir transponēts, ir piemērojama pamatlietas apstākļos. Tomēr noteikšana, kuri subjekti eventuāli būtu ieskaitāmi PVN grupā, ir faktu vērtējums, kas ir pilnībā nodokļu iestāžu un valstu tiesu kompetencē. Neuzskatu, ka no Savienības tiesībām šajā saistībā varētu izrietēt kādas norādes.

35. Tādēļ piedāvāju Tiesai atbildēt uz otro jautājumu, ka noteikšana, kuri subjekti konkrētajos faktiskajos apstākļos var tikt uzskatīti par vienu nodokļu maksātāju, pilnībā ietilpst dalībvalstu nodokļu iestāžu un tiesu kompetencē.

Par trešo prejudiciālo jautājumu

36. Ar trešo prejudiciālo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai nodokļu iestādes, piemērojot valsts tiesību normas, ar kurām ir transponēts Direktīvas 2006/112 11. pants, par PVN grupas locekļiem var atzīt nodokļu maksātājus, kurus iepriekš ir uzskatījušas par atsevišķiem nodokļu maksātājiem, un, ja tā, vai tās to var darīt ar atpakaļejošu spēku vai tikai ar turpmāku iedarbību.

37. Atbildot uz šādi formulētu jautājumu, uzreiz ir jānorāda, ka, manuprāt, ne no Direktīvas 2006/112 11. panta teksta, ne no vispārīgajiem tiesību principiem nodokļu jomā neizriet, ka šī tiesību norma būtu piemērojama tikai personām, kuras līdz šim nekad nav veikušas ar nodokli apliekamu darbību un tādēļ tām nebija PVN maksātāja statusa. Tik šaura minētās tiesību normas izpratne būtu pretrunā tās mērķu sasniegšanai. Proti, pirmkārt, tā liegtu iespēju izveidot PVN grupu nodokļu maksātājiem, kuri jau veic ar nodokli apliekamu darbību kā atsevišķi nodokļu maksātāji. Otrkārt, tas liegtu arī nodokļu iestādēm iespēju pašām reaģēt uz nodokļu maksātāju mainīgo situāciju un tiem piemērot tiesību normas par PVN grupu, vai nu lai vienkāršotu nodokļu aprēķinus, vai lai novērstu ļaunprātīgu izmantošanu.

38. Arī nodokļu tiesību principi, tostarp it īpaši tiesiskās noteiktības princips, manuprāt, neliedz atzīt par PVN grupas locekļiem personas, kas iepriekš tikušas atzītas par atsevišķiem nodokļu maksātājiem. Proti, ciktāl minētā principa izpratnē nodokļa maksātāja situācija tiesību un pienākumu jomā atbilstoši nodokļu iestāžu uzskatam nedrīkst bezgalīgi tikt apšaubīta<sup>13</sup>, tiktāl skaidri un paredzami noteikumi, kas nodokļu iestādēm ļauj pārbaudīt agrākos lēmumus nodokļu jomā, nav pretrunā šim principam<sup>14</sup>.

39. Savukārt, ja runa ir par jautājumu, vai līdz šim atsevišķu nodokļu maksātāju atzīšana par PVN grupas locekļiem var notikt ar atpakaļejošu spēku, vai arī tikai attiecībā uz nākotni, manuprāt, būtu jānošķir divas situācijas.

40. Kā minēju šo secinājumu 24. punktā, noteikumu par PVN grupu piemērošanas mērķis tostarp var būt tādas ļaunprātīgas izmantošanas apkarošana kā, piemēram, uzņēmuma sadalīšana vairākos subjektos, lai izmantotu īpašu nodokļu režīmu. Šādā gadījumā nodokļu maksātāju atzīšanas par PVN grupas locekļiem un no tā izrietošo seku attiecībā uz to aplikšanu ar nodokli mērķis būs iepriekš pastāvošās nelikumīgās situācijas labošana un tādas situācijas atjaunošana, kāda būtu bijusi, ja nebūtu notikusi ļaunprātīga rīcība. Tas varētu ietvert arī agrāka lēmuma labošana ar atpakaļejošu spēku<sup>15</sup>. Tādēļ, manuprāt, būtu jāatzīst, ka nodokļu iestādēm ir tiesības ar atpakaļejošu spēku par PVN grupas locekļiem atzīt personas, kuras šīs iestādes iepriekš bija atzinušas par atsevišķiem nodokļu maksātājiem, ja šādas rīcības mērķis ir ļaunprātīgas izmantošanas, kas ir balstīta, piemēram, uz uzņēmuma mākslīgu sadalīšanu, apkarošana.

41. Savukārt situācijā, kad šāda veida ļaunprātīga izmantošana no nodokļu maksātāju puses netiek konstatēta, tiesiskās noteiktības un tiesiskās paļāvības aizsardzības principiem, manuprāt, ir pretrunā noteikumu par PVN grupu piemērošana ar atpakaļejošu spēku personām, kurām iepriekš ir bijis atsevišķu nodokļu maksātāju statuss. Tā tas it īpaši ir tādā situācijā kā pamatlietā, kurā šīs atsevišķu nodokļu maksātāju statuss agrāk tika apstiprināts kontroles rezultātā, ko ir veikušas nodokļu iestādes.

42. Vēl šajā jautājumā būtu jāpiebilst, ka saskaņā ar pastāvīgo Tiesas judikatūru, lai konstatētu tiesību ļaunprātīgu izmantošanu nodokļu lietās, ir jāizpilda divi nosacījumi. Pirmkārt, nodokļu maksātāja darbībai – papildus formālo nosacījumu, kas ir noteikti attiecīgajos noteikumos, izpildei – ir jāsniedz tam finansiāls labums, kā atzīšana būtu pretrunā šo noteikumu mērķim. Otrkārt, no vairākiem objektīviem kritērijiem būtu jāizriet, ka nodokļu maksātāja darbības mērķis ir nodokļu priekšrocību saņemšana, kas nozīmē, ka šai darbībai nevar būt cits pamatojums kā vien šo priekšrocību saņemšana<sup>16</sup>. Vērtējums par šo nosacījumu izpildi un vispārīga noteikšana, vai konkrētajā gadījumā ir notikusi tiesību ļaunprātīga izmantošana, acīmredzami ir tikai valstu tiesu kompetencē.

43. Ņemot vērā visu iepriekš minēto, piedāvāju Tiesai uz trešo prejudiciālo jautājumu atbildēt, ka Direktīvas 2006/112 11. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka, to piemērojot, nodokļu iestādes var par vienu nodokļu maksātāju atzīt personas, kuras iepriekš ir veikušas ar nodokli apliekamu darbību kā atsevišķi nodokļu maksātāji. Šādu personu atzīšana par vienu nodokļu maksātāju var notikt ar atpakaļejošu spēku, ja šīs personas ir ļaunprātīgi izmantojušas tiesības, kas izriet no atsevišķu nodokļu maksātāju statusa.

13 — Skat. spriedumu, 2014. gada 6. februāris, *Fatorie* (C-424/12, EU:C:2014:50, 46. punkts). Līdzīgi, skat. arī spriedumu, 2006. gada 21. februāris, *Halifax* u.c. (C-255/02, EU:C:2006:121, 72. punkts).

14 — Spriedums, 2014. gada 6. februāris, *Fatorie* (C-424/12, EU:C:2014:50, 47. un 48. punkts).

15 — Līdzīgi, skat. spriedumu, 2006. gada 21. februāris, *Halifax* u.c. (C-255/02, EU:C:2006:121, 94. un 95. punkts).

16 — Skat. līdzīgus spriedumus: 2006. gada 21. februāris, *Halifax* u.c. (C-255/02, EU:C:2006:121, 74. un 75. punkts); 2015. gada 17. decembris, *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832, 36. punkts).



*Par ceturto un piekto prejudiciālo jautājumu – kopējs vienotas likmes režīms lauksaimniekiem*

44. Ceturtais un piektais jautājums attiecas uz kopēja vienotas likmes režīma lauksaimniekiem, par kuru ir runa Direktīvas 2006/112 295. un nākamajos pantos, piemērošanu prasītājiem pamatlietā. Ceturtais jautājums konkrēti attiecas uz šī režīma piemērošanu vai arī iespēju atteikties to piemērot atkarībā no tā, vai prasītāji pamatlietā tiks atzīti par atsevišķiem nodokļu maksātājiem vai PVN grupas locekļiem. Savukārt piektais jautājums attiecas uz to, no kura brīža var eventuāli atteikties piemērot šo vienotas likmes režīmu.

Par ceturto prejudiciālo jautājumu

45. Iesniedzot ceturto prejudiciālo jautājumu, iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai drīkst atteikties piemērot kopēju vienotas likmes režīmu prasītājiem pamatlietā, ko uzskata par atsevišķiem nodokļu maksātājiem (precīzāk, par trim civiltiesību sabiedrībām, kas ir atsevišķi nodokļu maksātāji), tādēļ, ka tie saimnieciski ir cieši saistīti, pat ja formāli tie atbilst valsts tiesībās noteiktajiem šī režīma piemērošanas kritērijiem.

46. Uzreiz ir jānorāda, ka šādi formulēts jautājums šķiet pārsniedzam strīda pamatlietā robežas. Šis strīds, kā skaidri izriet no lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu, attiecas uz nodokļu iestāžu lēmumu par prasītāju atzīšanu par PVN grupas locekļiem, atbilstošu viņu nodokļu aprēķinu korekciju un viņu identifikācijas numuru PVN vajadzībām derīguma ierobežošanu. Ir acīmredzams, ka uz tā pamata – kā izriet no lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu un pušu apsvērumiem – rodas jautājums par vienotas likmes režīma piemērošanu: ja prasītājus uzskata par atsevišķiem nodokļu maksātājiem, tiem būtu šādas tiesības, savukārt, ja tos uzskatītu par PVN grupu – nē, jo tie vairs neatbilstu vienotas likmes piemērošanas kritērijiem. Tomēr šī režīma nepiemērošana izrietētu tieši no tā, ka prasītāji ir atzīti par PVN grupas locekļiem. Pamatlietas priekšmets nav jautājums par atteikumu piemērot vienotas likmes režīmu neatkarīgi no tā, ka prasītājiem ir nodokļu maksātāju statuss, vai uz cita pamata, kas nav to atzīšana par PVN grupas locekļiem. Tādēļ Tiesas atbildei uz ceturto prejudiciālo jautājumu, manuprāt, ir jāattiecas tikai uz to, vai atteikums piemērot vienotas likmes režīmu var tikt pakļauts nosacījumam par to, ka prasītāji tiek atzīti par PVN grupas locekļiem, citādi tam būtu hipotētisks raksturs.

47. Vēl ir jāatgādina, ka saskaņā ar Direktīvas 2006/112 296. panta 1. punktu: *ja* parastais nodokļu režīms vai viens no vienkāršotajiem režīmiem lauksaimniekiem “varētu radīt grūtības”, dalībvalstis *var* tiem piemērot vienotās likmes režīmu. Saskaņā ar šīs direktīvas 296. panta 2. punktu dalībvalstis *var izslēgt* konkrētas lauksaimnieku kategorijas no vienotās likmes režīma piemērošanas, kā arī lauksaimniekus, par kuriem nav paredzams, ka parastā PVN režīma vai vienkāršoto procedūru piemērošana viņiem varētu radīt grūtības. Visbeidzot, saskaņā ar šīs pašas direktīvas 296. panta 3. punktu katrs vienotas likmes lauksaimnieks tā vietā var izvēlēties, lai tam piemērotu parasto PVN režīmu vai vienkāršotās procedūras.

48. Šāds vienotas likmes režīma veidojums Direktīvas noteikumus liecina par tā izņēmuma raksturu. Šo raksturu apstiprina arī Tiesas judikatūra, saskaņā ar kuru vienotas likmes režīms ir jāpiemēro tikai apmērā, kas vajadzīgs tā mērķu sasniegšanai<sup>17</sup>, proti, ar to saprotot apmēru, kādā parastā vai vienkāršotā režīma piemērošana varētu radīt grūtības.

49. Tomēr vienlaikus pats vienotas likmes režīma fakultatīvais raksturs, kā arī Direktīvas 2006/112 296. panta 2. punktā paredzētie izņēmumi no tā norāda uz to, ka dalībvalstīm ir plaša novērtējuma brīvība šī režīma īstenošanā. It īpaši, kā savos apsvērumos pareizi norāda Komisija, nešķiet, ka dalībvalstīm būtu pienākums ikreiz pārbaudīt attiecībā uz katru lauksaimnieku individuāli,

17 — Spriedumi, 2004. gada 15. jūlijs, *Harbs* (C-321/02, EU:C:2004:447, 27. punkts); 2012. gada 8. marts, Komisija/Portugāle (C-524/10, EU:C:2012:129, 49. punkts).

vai attiecībā uz viņu piemērotais parastais vai vienkāršotais režīms var radīt grūtības vai nē un vai šajā saistībā būtu jāpiemēro vienotas likmes režīms. Dalībvalstis var vispārīgi noteikt kritērijus, kurus izpildot, ir tiesības izmantot šo vienotas likmes režīmu, un piemērot šo režīmu automātiski lauksaimniekiem, kuri atbilst šiem kritērijiem.

50. Austrijas tiesību sistēmā tiesības izmantot vienotas likmes režīmu ir saistītas ar atbrīvojumu no pienākuma veikt grāmatvedību, kas savukārt ir atkarīgs no saimniecības lieluma, ko mēra ar apgrozījuma apmēru un tās vērtību. Šādi kritēriji šķiet esam pilnīgi racionāli, jo pienākums veikt grāmatvedību ir tieši viena no tām administratīvajām grūtībām, kas ir saistītas ar aplikšanu ar PVN atbilstoši parastajam vai vienkāršotajam režīmam.

51. Tāpat arī pilnīgi racionāls šķiet atteikums piemērot vienotas likmes režīmu gadījumā, ja tādēļ, ka daži lauksaimnieki ir tikuši atzīti par vienu PVN maksātāju, tie zaudē tiesības uz atbrīvojumu no pienākuma veikt grāmatvedību, ja to saimniecība kā viena vienība pārsniedz noteiktu lielumu.

52. Tādēļ piedāvāju atbildēt uz ceturto prejudiciālo jautājumu, ka Direktīvas 2006/112 296. panta 1. un 2. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem nav pretrunā valsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru atteikties piemērot šajā tiesību normā minēto vienotas likmes režīmu var tikai situācijā, ja lauksaimnieks vairs neatbilst šī režīma, kas balstīts uz saimniecības lielumu, piemērošanas kritērijiem, piemēram, tad, ja vairāki saimnieciski savstarpēji saistīti lauksaimnieki tiek atzīti par vienu nodokļa maksātāju.

Par piekto prejudiciālo jautājumu

53. Uzdotot piekto prejudiciālo jautājumu, iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai atteikums piemērot vienotas likmes režīmu lauksaimniekiem var attiekties uz lauksaimniekiem, kuriem agrāk šī sistēma ir tikusi piemērota, un, ja tā, vai tas var notikt ar atpakaļejošu spēku vai arī tikai turpmāk.

54. Tā kā šajā lietā izskatām atteikumu piemērot vienotas likmes režīmu tādēļ, ka daži lauksaimnieki ir tikuši atzīti par PVN grupas locekļiem, atbildei uz piekto jautājumu būtu jābūt tādai pašai kā atbildei uz trešo jautājumu.

55. Tātad, pirmkārt, neredzu šķēršļus atteikumam piemērot vienotas likmes režīmu lauksaimniekiem, kuriem tas iepriekš tika piemērots. Šāds aizliegums liegtu dalībvalstīm iespēju reaģēt uz mainīgo situāciju, kā arī būtu pretrunā šī režīma izņēmuma raksturam un prasībai to piemērot tikai vajadzīgā apmērā.

56. Otrkārt, uzskatu, ka, ja tiks atzīts, ka vienotas likmes režīma piemērošana bija saistīta ar tiesību ļaunprātīgu izmantošanu, piemēram, tad, ja lauku saimniecība mākslīgi tika sadalīta tikai, lai izpildītu kritērijus, kas piešķir tiesības izmantot šo režīmu, tā piemērošanas atteikums var tikt noteikts ar atpakaļejošu spēku. Pretējā gadījumā atteikums piemērot vienotas likmes režīmu ar atpakaļejošu spēku, manuprāt, tomēr ir pretrunā tiesiskās noteiktības un tiesiskās paļāvības aizsardzības principiem. Šādā gadījumā nodokļu iestādes, ja tās atzīst, ka izmainītā lauksaimnieka situācijā vairs nav pamatota šāda režīma piemērošana tam, var atteikt tā piemērošanu, tomēr tikai turpmāk.

57. Ņemot vērā iepriekš minēto, piedāvāju Tiesai uz piekto prejudiciālo jautājumu atbildēt, ka Direktīvas 2006/112 296. panta 1. un 2. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem nav pretrunā atteikums piemērot šajā tiesību normā minēto vienotas likmes režīmu lauksaimniekam, kuram iepriekš šis režīms tika piemērots. Šo atteikumu var noteikt ar atpakaļejošu spēku, ja vienotas likmes režīma piemērošana bija saistīta ar tiesību ļaunprātīgu izmantošanu.

## Secinājumi

58. Ņemot vērā visus iepriekš minētos apsvērumus, piedāvāju Tiesai uz *Bundesfinanzgericht* (Federālā Finanšu tiesa, Austrija) prejudiciālajiem jautājumiem atbildēt šādi:

- 1) Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 9. panta 1. punkta pirmā daļa ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nav juridiskais pamats tam, lai personai, kas organizatoriski, saimnieciski vai finansiāli ir saistīta ar citu personu, atteiktu nodokļa maksātāja statusu, ja šai saistībai nav tiesisko attiecību rakstura, par kuru ir runa šīs direktīvas 10. pantā. Minētās direktīvas 11. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka, lai to piemērotu, valsts tiesību sistēmā ir jāpastāv skaidram juridiskajam pamatam, kas pieņemts pēc iepriekšējās apspriešanās ar PVN komiteju. Valsts tiesām ir jānosaka, vai valsts tiesībās šāds pamats ir un vai tas ir piemērojams konkrētajā gadījumā;
- 2) noteikšana, kuri subjekti konkrētajos faktiskajos apstākļos var tikt uzskatīti par vienu nodokļu maksātāju, pilnībā ietilpst dalībvalstu nodokļu iestāžu un tiesu kompetencē;
- 3) Direktīvas 2006/112 11. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka, to piemērojot, nodokļu iestādes var par vienu nodokļu maksātāju atzīt personas, kuras iepriekš ir veikušas ar nodokli apliekamu darbību kā atsevišķi nodokļu maksātāji. Šādu personu atzīšana par vienu nodokļu maksātāju var notikt ar atpakaļejošu spēku, ja šīs personas ir ļaunprātīgi izmantojušas tiesības, kas izriet no atsevišķu nodokļu maksātāju statusa;
- 4) Direktīvas 2006/112 296. panta 1. un 2. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem nav pretrunā valsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru atteikties piemērot šajā tiesību normā minēto vienotas likmes režīmu var tikai situācijā, ja lauksaimnieks vairs neatbilst šī režīma, kas balstīts uz saimniecības lielumu, piemērošanas kritērijiem, piemēram, tad, ja vairāki saimnieciski savstarpēji saistīti lauksaimnieki tiek atzīti par vienu nodokļa maksātāju;
- 5) Direktīvas 2006/112 296. panta 1. un 2. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem nav pretrunā atteikums piemērot šajā tiesību normā minēto vienotas likmes režīmu lauksaimniekam, kuram iepriekš šis režīms tika piemērots. Šo atteikumu var noteikt ar atpakaļejošu spēku, ja vienotas likmes režīma piemērošana bija saistīta ar tiesību ļaunprātīgu izmantošanu.