



Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (astotā palāta)

2020. gada 16. septembrī*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Direktīva 2006/112/EK – Kopēja pievienotās vērtības nodokļa (PVN) sistēma – 9. panta 1. punkts – 193. pants – Jēdziens “nodokļa maksātājs” – Līgums par kopīgu darbību – Partnerība – Saimnieciskas darbības piesaiste vienam no partneriem – Tā nodokļa maksātāja noteikšana, kuram ir jāmaksā nodoklis

Lietā C-312/19

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas* (Lietuvas Augstākā administratīvā tiesa) iesniedza ar lēmumu, kurš pieņemts 2019. gada 10. aprīlī un kurš Tiesā reģistrēts 2019. gada 16. aprīlī, tiesvedībā

XT

pret

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,

TIESA (astotā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētāja L. S. Rosi [*L. S. Rossi*], trešās palātas priekšsēdētāja A. Prehala [*A. Prechal*] (referente) un tiesnesis F. Biltšens [*F. Biltgen*],

ģenerālvokāte: J. Kokote [*J. Kokott*],

sekretārs: A. Kalots Eskobars [*A. Calot Escobar*],

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- Lietuvas valdības vārdā – *K. Dieninis* un *V. Vasiliauskienė*, pārstāvji,
- Eiropas Komisijas vārdā – *R. Lyal* un *J. Jokubauskaitė*, pārstāvji,

noklausījusies ģenerālvokātes secinājumus 2020. gada 23. aprīļa tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

* Tiesvedības valoda – lietuviešu.

Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.), kurā grozījumi izdarīti ar Padomes Direktīvu 2013/43/ES (2013. gada 22. jūlijs) (OV 2013, L 201, 4. lpp.) (turpmāk tekstā – “Direktīva 2006/112”), 9. panta 1. punktu, 193. pantu un 287. pantu.
- 2 Šis lūgums ir iesniegts tiesvedībā starp XT un *Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos* (Lietuvas Republikas Finanšu ministrijas Valsts nodokļu inspekcija) par *Vilniaus apskrities valstybinė mokesčių inspekcija* (Viļņas apgabala valsts nodokļu iestāde, Lietuva; turpmāk tekstā – “Viļņas nodokļu iestāde”) rīkojumu XT samaksāt pievienotās vērtības nodokli (PVN) kopā ar nokavējuma procentiem, kā arī naudas sodu par nedeklarētiem darījumiem ar nekustamo īpašumu.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

- 3 Direktīvas 2006/112 9. panta 1. punkts ir formulēts šādi:

“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.”

- 4 Šīs direktīvas 14. pantā ir noteikts:

“1. “Preču piegāde” ir tiesību nodošana rīkoties ar materiālu īpašumu kā īpašniekam.

2. Papildus 1. punktā minētajam darījumam par preču piegādi uzskata šādus darījumus:

[..]

c) preču nodošanu, pildot līgumu, saskaņā ar ko par preču pirkšanu vai pārdošanu maksājama komisijas maksa.

3. Dalībvalstis var uzskatīt konkrētu būvdarbu nodošanu par preču piegādi.”

- 5 Atbilstoši šīs pašas direktīvas 28. pantam:

“Ja nodokļa maksātājs, kas darbojas savā vārdā, bet kādas citas personas interesēs, ir iesaistīts pakalpojumu sniegšanā, uzskata, ka tas pats saņēmis un sniedzis šos pakalpojumus.”

- 6 Direktīvas 2006/112 193. pantā ir noteikts:

“PVN maksā ikviens nodokļa maksātājs, kas veic preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, par kuru uzliek nodokli, izņemot gadījumus, kad saskaņā ar 194. līdz 199.b pantu un 202. pantu nodokli maksā kāda cita persona.”

7 Šīs direktīvas 226. pantā ir noteikts:

“Neskarot šajā direktīvā paredzētos īpašo noteikumus, saskaņā ar 220. un 221. pantu izsniegtos rēķinos PVN vajadzībām obligāti jānorāda šādas ziņas:

[..]

5) nodokļa maksātāja un pircēja vai pakalpojumu saņēmēja pilns vārds vai nosaukums un adrese;

[..].”

8 Šīs pašas direktīvas 287. pants ir formulēts šādi:

“Dalībvalstis, kas pievienojušās pēc 1978. gada 1. janvāra, var piemērot atbrīvojumu no nodokļa tādiem nodokļa maksātājiem, kuru gada apgrozījums nepārsniedz turpmāk norādīto summu ekvivalentu attiecīgās valsts valūtā pēc valūtas maiņas kursa, kas bija spēkā to pievienošanās dienā:

[..]

11) Lietuva: 29 000[EUR];

[..].”

9 Padomes Īstenošanas lēmuma 2011/335/ES (2011. gada 30. maijs), ar ko Lietuvas Republikai tiek atļauts piemērot pasākumu, atkāpjoties no Direktīvas 2006/112 287. panta (OV 2011, L 150, 6. lpp.), 1. pantā ir noteikts:

“Atkāpjoties no Direktīvas [2006/112] 287. panta 11. punkta, Lietuvas Republikai atļauts piešķirt atbrīvojumu no PVN tiem nodokļa maksātājiem, kuru gada apgrozījums nepārsniedz 45 000[EUR] ekvivalentu valsts valūtā pēc valūtas maiņas kursa, kas bija spēkā dienā, kad tā pievienojās Eiropas Savienībai.”

Lietuvas tiesības

Likums par PVN

10 Saskaņā ar *Lietuvas Republikas pridētinās vertēs mokesčio įstatymas* (Lietuvas Republikas Likums par PVN) (*Žin.*, 2002, Nr. 35-1271), redakcijā, kas bija spēkā attiecībā uz 2010.–2013. taksācijas gadu (turpmāk tekstā – “Likums par PVN”), 2. pantu:

[..]

2. “Nodokļa maksātājs” ir Lietuvas Republikas vai ārvalsts nodokļa maksātājs.

[..]

15. “Lietuvas Republikas nodokļa maksātājs” ir Lietuvas Republikas juridiska vai fiziska persona, kas veic jebkāda veida saimniecisko darbību, kā arī Lietuvas Republikā dibināts kolektīvu ieguldījumu uzņēmums, kuram nav juridiskas personas statusa un kurš darbojas kā ieguldījumu fonds.

[..].”

11 Likuma par PVN 71. pants ir formulēts šādi:

“1. Nodokļa maksātājiem, kas valsts teritorijā veic preču piegādes vai sniedz pakalpojumus, ir pienākums reģistrēties kā PVN maksātājiem un aprēķināt un pārskaitīt šo nodokli Valsts kasei [..]. Personai, kurai ir pienākums reģistrēties kā PVN maksātājam, ir jāiesniedz reģistrācijas pieteikums PVN mērķiem.

2. Neatkarīgi no [..] [71. panta] 1. punkta [..] Lietuvas Republikas nodokļu maksātājam nav nedz jāiesniedz PVN reģistrācijas pieteikums, nedz jāaprēķina un jāpārskaita Valsts kasei PVN [..], ja kopējā atlīdzība, kas saņemta par precēm vai pakalpojumiem, kas piegādāti vai sniegti saistībā ar valsts teritorijā veikto saimniecisko darbību, nepārsniedz 155 000 [Lietuvas] litu [(LTL), aptuveni 45 000 EUR] gadā (par 12 pagājušajiem mēnešiem). PVN ir jāaprēķina, sākot no mēneša, kurā šis maksimālais apmērs tika pārsniegts. PVN netiek aprēķināts par preču piegādēm un pakalpojumu sniegšanu, par kuriem atlīdzība nepārsniedz minēto summu 155 000 [LTL] apmērā. [..]

[..]

4. PVN reģistrācijas pieteikuma neiesniegšana neatbrīvo nodokļa maksātāju no pienākuma aprēķināt PVN par viņa piegādātajām precēm vai sniegtajiem pakalpojumiem [..] un to pārskaitīt Valsts kasei [..].”

12 Likuma par PVN 79. panta 1. un 5. punktā ir paredzēts:

“1. [..] nodokļa maksātājam, kas piegādājis precī vai sniedzis pakalpojumu, ir jāizraksta rēķins, kurā norādīts PVN [..]

[..]

5. Lietuvas valdības vai tās pilnvarotās iestādes paredzētajos gadījumos un noteiktajā kārtībā par precī vai pakalpojumu, ko piegādājuši vai snieguši vairāki nodokļa maksātāji kopā, var izrakstīt vienu vienīgu rēķinu.”

Civillikums

13 *Lietuvos Respublikos Civilinis kodeksas* (Lietuvas Republikas Civilkodekss), redakcijā, kas izriet no 2000. gada 18. jūlija Likuma Nr. VIII-1864 (turpmāk tekstā – “Civilkodekss”), 6.969. panta 1. punktā ir noteikts:

“Ar līgumu par kopīgu darbību (partnerību) divas vai vairākas personas (partneri), kas apvieno īpašumus, to rūpniecību vai zināšanas, apņemas veikt kopīgu darbību ar noteiktu mērķi, kas nav pretrunā likumam, vai veikt noteiktu darbību kopā.”

14 Šā kodeksa 6.971. pantā ir noteikts:

“1. Ja vien likumā vai līgumā par kopīgu darbību nav noteikts citādi, partneru piegādātās preces, tāpat kā kopīgās darbības ietvaros saražotie vai saņemtie ienākumi, ieņēmumi un augļi, ir visu partneru nedalīta manta.

[..]

3. Viens no partneriem, ko, kopīgi vienojoties, ieceļ visi partneri, ir atbildīgs par kopējā īpašuma grāmatvedību.

4. Kopējie īpašumi tiek izmantoti, pārvaldīti un ar tiem var rīkoties, visiem partneriem kopīgi vienojoties. Nesaskaņu gadījumā šos noteikumus nosaka tiesa pēc viena no partneriem lūguma. [..]”
- 15 Saskaņā ar minētā kodeksa 6.972. panta 1. un 2. punktu:
- “1. Attiecībā uz kopējo lietu pārvaldību katram partnerim ir tiesības rīkoties visu partneru vārdā, ja vien līgumā par kopīgu darbību nav paredzēts, ka lietas pārvalda tikai viens no partneriem vai visi partneri kopā. Ja partneri var pārvaldīt lietas tikai kopā, katram darījumam ir vajadzīga visu piekrišana.
2. Attiecībās ar trešajām personām partnera pilnvaras rīkoties visu partneru vārdā apstiprina citu partneru piešķirtas pilnvaras vai līgums par kopīgu darbību.”
- 16 Šī paša kodeksa 6.974. pants “Kopīgie izdevumi un zaudējumi” ir formulēts šādi:
- “1. Kopīgo izdevumu un zaudējumu, kas saistīti ar kopīgo darbību, sadale tiek noteikta līgumā par kopīgu darbību. Ja nav noteikumu, kas reglamentētu šo jautājumu, katrs partneris piedalās kopīgajos izdevumos un zaudējumos proporcionāli savai līdzdalībai.
2. Noteikums, kas vienu no partneriem pilnībā atbrīvo no pienākuma līdzfinansēt kopīgos izdevumus un zaudējumus, nav spēkā.”
- 17 Civilkodeksa 6.975. panta 3. punktā ir noteikts:
- “Ja līgums par kopīgu darbību ir saistīts ar partneru komercdarbību, visi partneri ir solidāri atbildīgi par kopējiem parādiem neatkarīgi no to rakstura.”
- 18 Saskaņā ar šī kodeksa 6.976. panta 1. punktu, “ja vien līgumā par kopīgu darbību nav paredzēts citādi, kopīgās darbības rezultātā gūto peļņu sadala partneri proporcionāli katra ieguldījuma kopīgā darbībā vērtībai”.

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

- 19 2010. gada 19. februārī XT un vēl viena fiziska persona (turpmāk tekstā – “partneris”) noslēdza Civilkodeksa 6.969. panta 1. punktā ar nosaukumu “partnerība” minēto līgumu par kopīgu darbību (turpmāk tekstā – “aplūkotais līgums”), kura priekšmets bija sadarbība dzīvojamās ēkas celtniecības nolūkā (turpmāk tekstā – “aplūkotā partnerība”).
- 20 2010. gada 25. aprīlī XT kopā ar partneri nolēma iegādāties zemesgabalu Viļņas (Lietuva) apgabalā. 2010. gada 27. aprīlī XT viens pats parakstīja pirkuma līgumu ar šī zemesgabala īpašniekiem. XT ieguldīja 30 % no darījuma summas un partneris – 70 %, nododot savu ieguldījumu XT. Tika nolemts, ka zemesgrāmatā kā minēto zemesgabalu īpašnieks būs ierakstīts XT.
- 21 2010. gada 5. maijā XT un viņa partneris nolēma būvēt piecu ēku kompleksu, uzdot XT pienākumu rūpēties par visiem būvniecībai vajadzīgajām administratīvajām formalitātēm un būvdarbu izpildi uzticēt nekustamā īpašuma būvsabiedrībai, kurā XT ir direktors. 2010. gada 22. maijā ar šo sabiedrību tika noslēgts nekustamā īpašuma būvniecības līgums, kurā XT piedalījās gan kā būvdarbu vadītājs, gan kā minētās sabiedrības pārstāvis.
- 22 2010. gada 2. novembrī XT uz sava vārda saņēma būvniecības atļauju piecu ēku būvniecībai uz attiecīgā zemesgabala.

- 23 2010. gada 2. decembrī XT un viņa partneris nolēma pārdot pirmo ēku kopā ar zemesgabala daļu un izmantot šādi saņemtos līdzekļus turpmākai būvniecībai. Pirmā nekustamā īpašuma pirkuma līgums tika parakstīts 2010. gada 14. decembrī starp XT un pircējiem, fiziskām personām.
- 24 2011. gada 10. janvārī XT un viņa partneris noslēdza vienošanos par aplūkotās partnerības izbeigšanu un īpašuma un parādu sadali. Ar šo līgumu tika nolīgts, ka partnerim tiek nodotas tiesības uz noteiktiem iegūtajiem īpašumiem, proti, ceturto un piekto ēku. XT arī apņēmas līdz 2017. gadam izmaksāt savam partnerim summu 300 000 LTL (aptuveni 86 886 EUR) apmērā, lai kompensētu starpību starp attiecīgajiem ieguldījumiem un daļām, kas viņam pienākas no kopējiem aktīviem. Saskaņā ar minēto līgumu pirmā un trešā ēka tika piešķirtas XT.
- 25 2011. gada 15. februārī nekustamā īpašuma būvsabiedrība izrakstīja rēķinu, norādot PVN summu, kas jāmaksā par pirmās līdz ceturtais ēkas būvniecību. Par piektās ēkas būvniecību viņa 2013. gada 11. februārī izrakstīja rēķinu, kurā bija norādīta maksājama PVN summa.
- 26 Ar līgumiem, kas noslēgti starp XT un fiziskām personām, otrā un trešā ēka tika pārdotas 2011. gada 30. maijā un 2012. gada 13. novembrī.
- 27 2013. gada 1. februārī XT un viņa partneris parakstīja īpašuma nodošanas (sadales) aktu, kurā bija precizēts, ka, ņemot vērā 2011. gada 10. janvārī noslēgto vienošanos, XT nodod savam partnerim ceturto un piekto ēku.
- 28 2013. gada 6. februārī XT un viņa partneris, piemērojot attiecīgo līgumu, nolēma, ka XT pārdos piekto ēku, attiecībā uz kuru viņš ir ierakstīts zemesgrāmatā kā īpašnieks, un nodos savam partnerim saņemto summu. Šī pārdošana notika 2013. gada 13. februārī.
- 29 Tā kā XT un viņa partneris neuzskatīja, ka nekustamo īpašumu pārdošana trešajām personām (turpmāk tekstā – “attiecīgās piegādes”) būtu ar PVN apliekama saimnieciskā darbība, pircēju izrakstītajiem rēķiniem netika pieskaitīts PVN. Viņi arī nav deklarējuši vai samaksājuši PVN, kā arī nav atskaitījuši priekšnodokli samaksāto PVN.
- 30 Pēc XT nodokļu revīzijas attiecībā uz ienākuma nodokli un PVN laikposmā no 2010. līdz 2013. gadam Viļņas nodokļu iestāde uzskatīja, ka darbība, kuras ietvaros tika veiktas attiecīgās piegādes, kā arī pašas attiecīgās piegādes ir jāuzskata par vienu saimniecisko darbību PVN mērķiem. Uzskatot XT par “nodokļa maksātāju”, kas ir atbildīgs par PVN saistību izpildi, Viļņas nodokļu iestāde lika viņam samaksāt PVN par šiem darījumiem, pieskaitot nokavējuma procentus, kā arī samaksāt naudas sodu nodokļu jomā, tomēr pieļaujot nodokļa summas, ko viņš ir samaksājis kā priekšnodokli, atskaitīšanu atbilstoši nekustamā īpašuma būvsabiedrības izdotajiem rēķiniem.
- 31 Pēc tam Lietuvas Republikas Finanšu ministrijas Valsts nodokļu inspekcija, kā arī *Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės* (Lietuvas Republikas valdības Nodokļu strīdu komisija) un *Vilniaus apygardos administracinis teismas* (Viļņas Administratīvā apgabaltiesa, Lietuva) atstāja spēkā šo lēmumu. XT lūdza *Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas* (Lietuvas Augstākā administratīvā tiesa) atcelt šīs tiesas spriedumu.
- 32 Izskatot šo pieteikumu, iesniedzējtiesai bija šaubas par to, vai PVN maksātājs ir XT vai aplūkotā partnerība, proti, divi vienības, ko veido aplūkotais līgums, partneri, ņemot vērā, ka Lietuvas tiesības partnerībām nav piešķirts juridiskas personas statuss.
- 33 Šo šaubu pamatā ir iesniedzējtiesas apsvērumi, saskaņā ar kuriem, pirmām kārtām, pirmkārt, Viļņas nodokļu iestāde nav apšaubījusi minēto partnerību, otrkārt, aplūkotajā līgumā ir minēts, ka XT attiecībās ar trešajām personām rikojās abu partneru vārdā, un, treškārt, XT veikto darbību pamatā ir

dažādi XT un viņa partnera, izpildot šo līgumu, pieņemtie lēmumi, tādējādi jādodomā, ka, ņemot vērā izklāstītos faktiskos elementus, XT patstāvīgi nav īstenojis saimniecisko darbību. Savukārt aplūkotā partnerība atbilstot Direktīvas 2006/112 9. panta 1. punktā paredzētajiem kritērijiem.

- 34 Otrām kārtām, iesniedzējtiesa konstatē, ka attiecībās ar trešajām personām, tostarp saistībā ar attiecīgajām piegādēm, darbojās tikai XT, jo viņa partneris būtībā vienīgi daļēji finansēja zemesgabala iegādi, un ka pircēji, kas piedalījās šajās piegādēs, nezināja par šī partnera pastāvēšanu.
- 35 Gadījumā, ja Tiesa nospriestu, ka aplūkojamā partnerība ir jāuzskata par apliekamu ar PVN, iesniedzējtiesa ar savu otro jautājumu vēlas noskaidrot, kā sadalāmas nodokļu saistības. Šajā kontekstā tā šaubās, vai ir jāuzskata, ka katram partnerim ir individuāli jāmaksā PVN proporcionāli tā daļai atlīdzībā, kas saņemta par saimnieciskās darbības ietvaros piegādātajām precēm, un kāda summa ir jāņem par pamatu, lai aprēķinātu Direktīvas 2006/112 287. pantā paredzēto atbrīvojumu no PVN.
- 36 Šādos apstākļos *Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas* (Lietuvas Augstākā administratīvā tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

- “1) Vai [Direktīvas 2006/112] 9. panta 1. punkts un 193. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tādos apstākļos, kādi ir izskatāmajā lietā, tādu fizisku personu kā prasītājs nevar uzskatīt par personu, kura “patstāvīgi” ir veikusi attiecīgo (saimniecisko) darbību un kurai vienai pašai ir jāmaksā [PVN] par aplūkotajām piegādēm, proti, vai Direktīvas 2006/112 9. panta 1. punkta un 193. panta izpratnē par “nodokļa maksātāju”, kas atbildīgs par attiecīgo pienākumu izpildi, ir uzskatāma kopīgā darbība (personālsabiedrība) (kopīgā darbībā iesaistītie dalībnieki kopā, izskatāmajā gadījumā, prasītājs un viņa partneris) – kas saskaņā ar valsts tiesībām netiek uzskatīta par nodokļa maksātāju un kam nav juridiskas personas statusa –, nevis viena pati tāda fiziska persona kā prasītājs?
- 2) Ja atbilde uz pirmo jautājumu ir apstiprinoša – vai Direktīvas 2006/112 193. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tādos apstākļos, kādi ir izskatāmajā lietā, ikviens no kopīgā darbībā iesaistītajiem dalībniekiem (izskatāmajā gadījumā prasītājs un viņa darījumu partneris), kuru kopīgā darbība saskaņā ar valsts tiesībām nav uzskatāma par nodokļa maksātāju un kuriem nav juridiskas personas statusa, maksā PVN individuāli par katru maksājumu, ko viņi saņem kā atlīdzību (vai kas viņiem ir jāsaņem vai pienākas viņiem) par nekustamā īpašuma piegādēm, kas apliekamas ar nodokli? Vai Direktīvas 2006/112 287. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tādos apstākļos, kādi ir šai lietā, šajā normā minētais gada apgrozījums tiek noteikts, ņemot vērā visus ieņēmumus no kopīgas darbības (kurus kopīgi guvuši kopīgā darbībā iesaistītie dalībnieki)?”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo jautājumu

- 37 Ar pirmo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai Direktīvas 2006/112 9. panta 1. punkts un 193. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka fiziska persona, kura ar citu fizisku personu ir noslēgusi līgumu par kopīgu darbību, ar ko tiek izveidota partnerība, kurai nav juridiskas personas statusa un kuru raksturo tas, ka pirmā persona ir tiesīga rīkoties visu partneru vārdā, bet rīkojas viena pati un pati savā vārdā attiecībās ar trešajām personām, ja tā veic šīs partnerības saimniecisko darbību, veic šo darbību patstāvīgi un tādējādi ir jāuzskata par “nodokļu maksātāju” Direktīvas 2006/112 9. panta 1. punkta izpratnē un par tādu, kam pašai ir jāmaksā PVN, kas maksājams saskaņā ar šīs direktīvas 193. pantu.
- 38 Saskaņā ar Direktīvas 2006/112 9. panta 1. punktu ““nodokļa maksātājs” ir jebkura persona, kas patstāvīgi jebkurā vietā veic jebkuru saimniecisku darbību, neatkarīgi no šīs darbības mērķa vai rezultāta”. Saskaņā ar šīs direktīvas 193. pantu PVN maksā ikviens nodokļa maksātājs, kas veic preču

piegādi, par kuru uzliek nodokli, izņemot gadījumus, kad saskaņā ar šīs direktīvas 194. līdz 199.b pantu un 202. pantu nodokli maksā kāda cita persona. No iesniedzējtiesas lēmuma izriet, ka šajās pēdējās minētās Direktīvas 2006/112 normās minētie izņēmumi pamatlietā nav piemērojami.

- 39 Saskaņā ar Tiesas patstāvīgo judikatūru Direktīvas 2006/112 9. pantā izmantotais formulējums, 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 izpilda šajā tiesību normā paredzētos kritērijus, – fiziskas vai juridiskas, kā publiskas, tā privātas, un pat vienības, kam nav juridiskas personas statusa (spriedums, 2016. gada 12. oktobris, *Nigl* u.c., C-340/15, EU:C:2016:764, 27. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).
- 40 Lai noteiktu, kurš tādos apstākļos, kādi ir pamatlietā, ir jāuzskata par “nodokļa maksātāju” attiecībā uz PVN saistībā ar attiecīgajām piegādēm, ir jāpārbauda, kas patstāvīgi ir veicis minēto saimniecisko darbību. Kā ģenerāladvokāte ir precizējusi secinājumu 33., 45. un 46. punktā, patstāvības kritērijs attiecas uz jautājumu par attiecīgā darījuma saistību ar konkrētu personu vai konkrētu iestādi, turklāt garantējot, ka pircējs var īstenot savas iespējamās atskaitīšanas tiesības juridiski droši, jo tam būs attiecīgā nodokļa maksātāja pilns vārds vai nosaukums un adrese saskaņā ar Direktīvas 2006/112 226. panta 5. punktu.
- 41 Šajā nolūkā jāpārbauda, vai attiecīgā persona veic saimniecisko darbību savā vārdā, uz sava rēķina un pati par sevi atbild, kā arī uzņemas ekonomisko risku, kas saistīts ar tās darbību veikšanu (spriedums, 2016. gada 12. oktobris, *Nigl* u.c., C-340/15, EU:C:2016:764, 28. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).
- 42 No lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka šajā gadījumā pēc aplūkotās partnerības noslēgšanas nekustamā īpašuma projekta īstenošanai un pēc tam, kad XT partneris bija nodevis viņam savu ieguldījumu, šo zemesgabalu XT iegādājās viens pats un savā vārdā. XT kompetentajām iestādēm lūdza un saņēma būvniecības atļauju savā vārdā. Viņš viens pats un savā vārdā arī noslēdza nekustamā īpašuma būvdarbu līgumu. Partneri nolēma, ka XT tiek reģistrēts zemesgrāmatā kā vienīgais īpašnieks. XT savā vārdā noslēdza pirkuma līgumus attiecībā uz visām ēkām un ar šīm ēkām saistītajiem zemesgabaliem gan pirms, gan pēc lēmuma izbeigt aplūkoto partnerību.
- 43 Neraugoties uz to, ka aplūkotajā līgumā ir ietverts noteikums, kurā XT ir iecelts par personu, kas attiecībās ar trešajām personām rikojas abu šī līguma partneru vārdā, iesniedzējtiesa konstatē, it īpaši attiecībā uz attiecīgajām piegādēm, ka XT iesaistījās šajās attiecībās viens pats, neminot attiecīgā partnera identitāti vai aplūkoto partnerību, līdz ar to, pēc šīs tiesas domām, ir ļoti iespējams, ka aplūkoto piegāžu saņēmēji nezināja par partnera esamību.
- 44 No tā izriet, ka XT rikojās savā vārdā un uz sava rēķina, viens pats uzņemoties ekonomisko risku, kas saistīts ar attiecīgajiem ar nodokli apliekamiem darījumiem.
- 45 No iepriekš minētā izriet, ka tādos apstākļos kā pamatlietā saimnieciskā darbība nevar tikt saistīta ar vienību, kas izveidota ar līgumu par kopīgu darbību, jo partneri savās attiecībās ar trešajām personām nav rikojušies kopīgi un persona, kura ir pilnvarota rīkoties visu partneru vārdā, šajās attiecībās nav rikojušies saskaņā ar pārstāvības noteikumiem, kas paredzēti šajā līgumā, tādējādi nevar uzskatīt, ka šī vienība būtu veikusi pamatlietā aplūkotās ar nodokli apliekamās darbības. Tā kā partneris pats nav veicis nevienu darījumu, no visiem šiem elementiem izriet, ka šajā gadījumā par personu, kas ir rikojušies patstāvīgi un tātad kā nodokļa maksātājs, ir jāuzskata tikai XT.
- 46 Šo secinājumu neatspēko nedz apstākļi, ka partneris būtiski finansēja zemesgabala iegādi un ka partnerības beigās tika nolemts sadalīt radušos parādus un īpašumus, nedz tas, ka partneri kopā pieņēma lēmumus par pamatlietā aplūkoto saimniecisko darbību, kuras ietvaros tika veiktas attiecīgās piegādes, piemēram, zemesgabala iegāde un lēmums būvēt nekustamo īpašumu, izmantojot summas, kas iegūtas, pārdodot pirmo nekustamo īpašumu. Proti, ņemot vērā faktu, ka attiecībās ar trešajām

personām piedalījās tikai XT, neminot aplūkoto partnerību vai viņa partnera identitāti, darbības, kas izriet no šiem pašiem lēmumiem, kā ģenerālvokāte būtībā ir norādījusi secinājumu 54. punktā, neveica šī partnerība vai tās netika veiktas tās labā, bet tās veica XT pats uz sava rēķina.

- 47 Līdz ar to tāda partnera kā XT partnera dalība lēmumu pieņemšanā pirms tādas personas kā XT veiktajām darbībām tādējādi nevar ietekmēt šīs personas nodokļa maksātāja statusu.
- 48 Tātad formāla tāda līguma esamība kā līgums, ar kuru ir izveidota aplūkotā partnerība, neizslēdz tādas personas kā XT patstāvību saimnieciskās darbības veikšanā.
- 49 Turklāt, runājot par šī sprieduma 41. punktā minētajā Tiesas judikatūrā noteikto prasību rīkoties uz sava rēķina, no Direktīvas 2006/112 normām, it īpaši no šīs direktīvas 14. panta 2. punkta c) apakšpunkta un 28. panta, izriet – kā ģenerālvokāte ir precizējusi secinājumu 56. punktā, ka tas, ka tā ir darbojusies citas personas labā kā komisjonārs, neizslēdz tās kvalifikāciju par “nodokļa maksātāju”. Pat ja persona rīkojas savā vārdā, bet citas personas labā, tā ir uzskatāma par nodokļa maksātāju, pamatojoties uz ar minēto direktīvu ieviesto pieņemumu, ka tā vispirms ir saņēmusi attiecīgo precī un pēc tam pati piegādājusi šo precī (pēc analogijas skat. spriedumu, 2011. gada 14. jūlijs, *Herfling* u.c., C-464/10, EU:C:2011:489, 35. punkts).
- 50 Šajā gadījumā šis noteikums varētu būt piemērojams attiecībā uz piektās ēkas pārdošanu, ko XT īstenoja savā vārdā saskaņā ar 2013. gada 13. februārī noslēgto pirkuma līgumu, lai gan šis nekustamais īpašums tika piešķirts un vēlāk nodots partnerim pēc 2013. gada 1. februārī noslēgtā sadales darījuma, kas tika noslēgts, izpildot 2011. gada 10. janvārī pieņemto lēmumu izbeigt aplūkoto partnerību. Tomēr iesniedzējtiesai ir jāpārbauda, vai tas tā var būt saskaņā ar valsts tiesībām, ņemot vērā, ka no lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka XT šīs ēkas pārdošanas brīdī vēl bija ierakstīts zemesgrāmatā kā šīs ēkas īpašnieks.
- 51 No visa iepriekš minētā izriet, ka persona tādā situācijā kā XT ir jāuzskata par “nodokļa maksātāju” Direktīvas 2006/112 9. panta 1. punkta izpratnē atkarībā no tā, vai viņš ir rīkojies savā vai kādas citas personas labā.
- 52 Ņemot vērā visus iepriekš minētos apsvērumus, uz pirmo jautājumu ir jāatbild, ka Direktīvas 2006/112 9. panta 1. punkts un 193. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka fiziska persona, kas ar citu fizisku personu ir noslēgusi līgumu par kopīgu darbību, kurš veido partnerību, kam nav juridiskas personas statusa un ko raksturo tas, ka pirmā persona ir tiesīga rīkoties visu partneru vārdā, taču tā rīkojas viena pati un pati savā vārdā attiecībā ar trešajām personām, kad tā veic šīs partnerības saimniecisko darbību, ir jāuzskata par “nodokļu maksātāju” Direktīvas 2006/112 9. panta 1. punkta izpratnē un par tādu, kam vienai pašai ir jāmaksā PVN, kas maksājams saskaņā ar šīs direktīvas 193. pantu, atkarībā no tā, vai tā ir rīkojusies savā vai kādas citas personas labā kā komisjonārs minētās direktīvas 14. panta 2. punkta c) apakšpunkta un 28. panta izpratnē.

Par otro jautājumu

- 53 Ievērojot uz pirmo jautājumu sniegto atbildi, uz otro jautājumu nav jāatbild.

Par tiesāšanās izdevumiem

- 54 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 (astotā palāta) nospriež:

Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 9. panta 1. punkts un 193. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka fiziska persona, kas ar citu fizisku personu ir noslēgusi līgumu par kopīgu darbību, kurš veido partnerību, kam nav juridiskas personas statusa un ko raksturo tas, ka pirmā persona ir tiesīga rīkoties visu partneru vārdā, taču tā rīkojas viena pati un pati savā vārdā attiecībā ar trešajām personām, kad tā veic šīs partnerības saimniecisko darbību, ir jāuzskata par “nodokļu maksātāju” Direktīvas 2006/112 9. panta 1. punkta izpratnē un par tādu, kam vienai pašai ir jāmaksā PVN, kas maksājams saskaņā ar šīs direktīvas 193. pantu, atkarībā no tā, vai tā ir rīkojusies savā vai kādas citas personas labā kā komisionārs minētās direktīvas 14. panta 2. punkta c) apakšpunkta un 28. panta izpratnē.

[Paraksti]