

Lieta C-312/19**Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu kopsavilkums saskaņā ar Tiesas Reglamenta 98. panta 1. punktu****Iesniegšanas datums:**

2019. gada 16. aprīlis

Iesniedzējtiesa:*Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas* (Lietuva)**Datums, kurā pieņemts iesniedzējtiesas nolēmums:**

2019. gada 10. aprīlis

Prasītājs:

XT

Atbildētāja:*Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos* (Lietuvas Republikas Finanšu ministrijas Valsts nodokļu inspekcija)**Pamatlietas priekšmets**

Nodokļu strīds par *Vilniaus apskrities valstybinė mokesčių inspekcija* (Viļņas apriņķa Valsts nodokļu inspekcija; turpmāk tekstā – “Viļņas VNI”) 2015. gada 3. novembra lēmumu apstiprināt revīzijas ziņojumu, kurā cita starpā prasīts, lai prasītājs samaksātu aprēķināto pievienotās vērtības nodokli (turpmāk tekstā – “PVN”) 39 586,71 EUR apmērā un PVN nokavējuma procentus 11 695 EUR apmērā, kā arī prasītājam piemērota PVN soda nauda 3959 EUR apmērā.

Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu priekšmets un juridiskais pamats

Pamatojoties uz LESD 267. panta trešo daļu, tiek lūgts interpretēt Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28 novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (turpmāk tekstā – “PVN Direktīva”) normas, ciktāl tās attiecas uz kopīgā darbībā iesaistītā dalībnieka darbības “patstāvības” noteikšanu un nodokļu saistību sadalījumu starp kopīgā darbībā iesaistītajiem dalībniekiem.

Prejudiciālie jautājumi

1. Vai 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 tādos apstākļos, kādi ir izskatāmajā lietā, tādu fizisku personu kā prasītājs nevar uzskatīt par personu, kura “patstāvīgi” ir veikusi attiecīgo (saimniecisko) darbību un kurai pašai ir jāmaksā pievienotās vērtības nodoklis par apstrīdētajām piegādēm, proti, vai Direktīvas 2006/112/EK 9. panta 1. punkta un 193. panta izpratnē par nodokļa maksātāju, kas atbildīgs par šajā lietā paredzēto pienākumu izpildi, ir uzskatāma kopīgā darbība/partnerība (kopīgā darbībā iesaistītie dalībnieki kopā; izskatāmajā gadījumā – prasītājs un viņa uzņēmējdarbības partneris kopā) – kura saskaņā ar valsts tiesībām netiek uzskatīta par nodokļa maksātāju un kurai nav juridiskas personas statusa, – un ne tikai tāda fiziska persona kā prasītājs?
2. Ja atbilde uz pirmo jautājumu ir apstiprinoša, vai Direktīvas 2006/112/EK 193. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tādos apstākļos, kādi ir izskatāmajā lietā, PVN ikviens no kopīgā darbība/partnerībā iesaistītajiem dalībniekiem (izskatāmajā gadījumā – prasītājs un viņa uzņēmējdarbības partneris) – kuru kopīga darbība/partnerība saskaņā ar valsts tiesībām nav uzskatāma par nodokļa maksātāju un kurai nav juridiskas personas statusa – maksā individuāli par katru maksājumu, kuru viņi saņem kā atlīdzību (vai kurš viņiem ir jāsaņem vai pienākas viņiem) par ar nodokli apliekamām nekustamā īpašuma piegādēm? Vai Direktīvas 2006/112/EK 287. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tādos apstākļos, kādi ir šajā lietā, šajā normā minētais gada apgrozījums tiek noteikts, ņemot vērā visus ieņēmumus no kopīgas darbības (kurus kopīgi guvuši kopīgā darbībā iesaistītie dalībnieki)?

Atbilstošās Savienības tiesību normas

PVN direktīvas 9. panta 1. punkts, 193. un 287. pants.

Atbilstošās valsts tiesību normas

Šādas *Lietuvos Respublikos pridētinės vertės mokesčio įstatymas* (Lietuvas Republikas likums par pievienotās vērtības nodokli; turpmāk tekstā – “PVN likums”) normas, redakcijā, kas piemērojama pamatlietas faktiskajiem apstākļiem:

- 2. panta 2. punkts: “Nodokļa maksātājs” – Lietuvas Republikas vai ārvalstu nodokļa maksātājs”;
- 2. panta 15. punkts: “Lietuvas Republikas nodokļa maksātājs” – Lietuvas Republikas juridiska vai fiziska persona, kas veic jebkāda veida saimniecisko darbību, kā arī Lietuvā dibināts kolektīvu

- ieguldījumu uzņēmums, kuram nav juridiskas personas statusa un kurš darbojas kā ieguldījumu fonds”;
- 71. panta 1. punkts: “Pienākums reģistrēties kā PVN maksātājam, kā arī aprēķināt un maksāt budžetā PVN attiecas uz nodokļa maksātājiem, kuri piegādā preces vai sniedz pakalpojumus valsts teritorijā [..]. Personai, kurai ir jāreģistrējas kā PVN maksātājam, ir jāiesniedz lūgums reģistrēt to kā PVN maksātāju”.
 - 71. panta 2. punkts: “Neatkarīgi no [PVN Likuma 71. panta] 1. punkta, Lietuvas Republikas nodokļa maksātājam nav nedz pienākuma iesniegt lūgumu reģistrēt to kā PVN maksātāju, nedz arī noteiktajā kārtībā aprēķināt un maksāt PVN budžetā [..], ja gada (pēdējo 12 mēnešu) laikā kopējā atlīdzības summa par precēm un/vai pakalpojumiem, kas piegādāti/sniegti valsts teritorijā, veicot saimniecisko darbību, nav pārsniegusi 155 000 LTL. PVN aprēķināšana ir jāsāk no tā mēneša, kurā tika pārsniegts šis sliekšnis. Par piegādātajām precēm un sniegtajiem pakalpojumiem, par kuriem atlīdzība nepārsniedz noteikto summu 155 000 LTL apmērā, PVN netiek aprēķināts [..]”.
 - 71. panta 4. punkts: “Lūguma reģistrēt kā PVN maksātāju neiesniegšana neatbrīvo nodokļa maksātāju no pienākuma aprēķināt PVN par viņa piegādātajām precēm un/vai sniegtajiem pakalpojumiem [..] un samaksāt to budžetā”.
 - 79. panta 1. punkts: “Nodokļa maksātājam ir jādokumentē notikušā preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana, noformējot PVN rēķinu [..].”;
 - 79. panta 5. punkts: “Lietuvas Republikas valdības vai tās pilnvarotas institūcijas noteiktajā kārtībā un gadījumos vienotu rēķinu var noformēt attiecībā uz precēm/pakalpojumiem, kurus kopīgi piegādājuši/snieguši vairāki PVN maksātāji”.

Šādas *Lietuvas Republikas civilinis kodeksas* (Lietuvas Republikas Civilt kodekss) normas, redakcijā, kas piemērojama pamatlīetas faktiskajiem apstākļiem:

- 6.969. panta 1. punkts: “Noslēdzot līgumu par kopīgu darbību (partnerību), divas vai vairākas personas (partneri), kas sadarbojas, izmantojot savu īpašumu, darbu vai zināšanas, apņemas kopīgi rīkoties, lai sasniegtu noteiktu mērķi vai noteiktu darbību, kas nav pretrunā ar likumu”;
- 6.971. panta 1. punkts: “Visiem partneriem ir daļējas īpašumtiesības uz partneru ieguldīto īpašumu, uz kuru tiem iepriekš bijušas īpašumtiesības, kā arī kopīgās darbības laikā saražoto produkciju un gūtajiem ienākumiem un augļiem no tās, ja vien likumos vai līgumā par kopīgu darbību nav noteikts citādi”;

- 6.972. panta 1. un 2. punkts: Kārtojot kopīgas lietas, katram partnerim ir tiesības rīkoties visu partneru vārdā, ja līgumā par kopīgu darbību nav noteikts, ka kopīgās lietas kārtos viens no partneriem vai visi partneri kopā. Attiecībā ar trešajām personām partnera tiesības noslēgt darījumus visu partneru vārdā ir jānostiprina pilnvarā, kuru izdod pārējie partneri, vai līgumā par kopīgu darbību;
- 6.974. panta 1. punkts: “Kopīgo izdevumu un kopīgo zaudējumu, kas saistīti ar kopīgu darbību, sadalījumu nosaka līgums par kopīgu darbību. Ja šāda līguma nav, katrs partneris ir atbildīgs par kopīgajiem izdevumiem un zaudējumiem proporcionāli savas daļas apmēram”;
- 6.975. panta 3. punkts: “Ja līgums par kopīgu darbību ir saistīts ar partneru komercdarbību, visi partneri ir solidāri atbildīgi par kopīgām saistībām, neatkarīgi no šo saistību rašanās pamata”.

Īss pamatlīstas faktisko apstākļu un tiesvedības izklāsts

- 1 Lietā ir konstatēts, ka 2010. gada 19. februārī prasītājs un otra fiziska persona (turpmāk tekstā – “uzņēmējdarbības partneris”) noslēdza līgumu par kopīgu darbību, lai sadarbotos dzīvojamās ēkas būvniecībā Viļņā vai tās apkārtnē.
- 2 2010. gada 25. aprīlī prasītājs kopā ar uzņēmējdarbības partneri nolēma iegādāties lauksaimniecības zemesgabalu 0,5 ha platībā, kas atrodas Viļņas rajonā. 2010. gada 27. aprīlī prasītājs un šī zemesgabala īpašnieki noslēdza zemesgabala pirkuma līgumu. Uzņēmējdarbības partneris ieguldīja 70 % un prasītājs ieguldīja 30 % no darījuma summas. Tika nolemts reģistrēt īpašumtiesības uz zemesgabalu uz prasītāja vārda.
- 3 2010. gada 5. maijā prasītājs un uzņēmējdarbības partneris nolēma uzbūvēt piecu ēku kompleksu, uzlikt prasītājam par pienākumu kārtot visus dokumentus, kas nepieciešami būvniecībai, un par būvniecības vadītāju iecelt slēgtu akciju sabiedrību “Konsela” (turpmāk tekstā – “Konsela UAB”), kuras direktors bija prasītājs.
- 4 2010. gada 2. novembrī prasītājs saņēma būvatļauju, kuru uz viņa vārda izdeva Viļņas rajona pašvaldības administrācija, atļaujot būvēt piecas ēkas uz zemesgabala 0,5 ha platībā. 2010. gada 22. aprīlī tika noslēgts būvdarbu līgums, kuru parakstīja prasītājs kā pasūtītājs, un *Konsela UAB* pārstāvis. Būvuzņēmējs PVN rēķinu par ēku Nr. 1–4 būvniecību izsniedza 2011. gada 15. februārī, savukārt PVN rēķins par ēkas Nr. 5 būvniecību tika izsniegts 2013. gada 11. februārī.
- 5 Ar 2010. gada 2. decembra lēmumu prasītājs un uzņēmējdarbības partneris nolēma pārdot ēku Nr. 1 ar zemesgabala daļu un izmantot saņemto summu būvniecībai kopā ar būvuzņēmēju. Šis nekustamais īpašums tika pārdots saskaņā ar 2010. gada 14. decembra pārdošanas līgumu starp prasītāju un pircējiem

(fiziskām personām), kas paredzēja ēkas un zemesgabala daļas pārdošanu un noteica sīki izstrādātus noteikumus par zemesgabala lietošanu.

- 6 2011. gada 10. janvārī prasītājs un uzņēmējdarbības partneris noslēdza līgumu par 2010. gada 19. februāra līguma par kopīgu darbību izbeigšanu un īpašuma un saistību sadalījumu. Saskaņā ar šo līgumu tika nolemts izbeigt līgumu par kopīgu darbību un piešķirt uzņēmējdarbības partnerim tiesības uz saražotajiem aktīviem – ēkām Nr. 4. un 5 –, savukārt prasītājs apņēmas līdz 2017. gadam atlīdzināt uzņēmējdarbības partnerim starpību starp viņa ieguldījumiem un daļu no saņemtajiem kopīgiem aktīviem 300 000 LTL (86 886 EUR) apmērā. Saskaņā ar šo līgumu ēkas Nr. 1–3 pārgāja prasītāja rīcībā.
- 7 Ēkas Nr. 2 un 3 kopā ar saistītajām zemesgabala daļām tika attiecīgi pārdotas saskaņā ar 2011. gada 30. maijā un 2012. gada 13. novembrī noslēgtajiem pirkuma līgumiem starp prasītāju un fiziskām personām.
- 8 2013. gada 1. februārī prasītājs un uzņēmējdarbības partneris sagatavoja īpašuma nodošanas (atsavināšanas) aktu, nosakot, ka, ņemot vērā 2011. gada 10. janvāra līgumu, prasītājs nodod uzņēmējdarbības partnerim ēkas Nr. 4 un Nr. 5 kopā ar saistītajām zemesgabala daļām.
- 9 Ar 2013. gada 6. februāra lēmumu saskaņā ar 2010. gada 19. februāra līgumu par kopīgu darbību prasītājs un uzņēmējdarbības partneris nolēma, ka prasītājs pārdos uz viņa vārda reģistrēto ēku Nr. 5 un saistīto zemesgabala daļu un nekavējoties pārskaitīs saņemto summu uzņēmējdarbības partnerim. Saskaņā ar 2013. gada 13. februāra pirkuma līgumu šis nekustamais īpašums tika pārdots Lietuvā dibinātajai juridiskai personai.
- 10 Prasītājs un uzņēmējdarbības partneris neuzskatīja šos 2010. gada 14. decembrī, 2011. gada 30. maijā, 2012. gada 13. novembrī un 2013. gada 13. februārī veiktos nekustamā īpašuma pārdošanas darījumus (turpmāk tekstā kopā – “apstrīdētās piegādes”) par (saimniecisko) darbību, kurai piemērojams PVN, kā rezultātā viņi neapreķināja un atsevišķi nenorādīja PVN, kas bija jāmaksā pircējiem (neizsniedza PVN rēķinus), nedeklarēja un nemaksāja PVN, un neizmantoja PVN atskaitīšanu.
- 11 Veicot nodokļu revīziju attiecībā uz prasītāju saistībā ar iedzīvotāju ienākuma nodokli (turpmāk tekstā – “IIN”) un PVN par 2010. – 2013. gadu, vietējā nodokļu iestāde klasificēja apstrīdētās piegādes kā vienu darbību, uz kuru attiecas PVN, un atzina, ka prasītājs ir nodokļa maksātājs, kas ir atbildīgs par PVN saistību izpildi attiecībā uz (visām) šīm piegādēm. Tādējādi ar 2015. gada 3. novembra lēmumu, ar kuru apstiprināts revīzijas ziņojums, Viļņas VNI apstiprināja revīzijas ziņojumā aprēķināto papildu PVN un saistītās summas (nokavējuma procentus un soda naudu).
- 12 Izskatot sūdzību par šo vietējās nodokļu iestādes lēmumu, atbildētāja ar 2016. gada 3. marta lēmumu atstāja spēkā Viļņas VNI lēmumu. Prasītāja sūdzības tika noraidītas arī ar *Mokestinių ginčų komisija* (Nodokļu strīdu komisija)

2016. gada 18. jūlija lēmumu un ar *Vilniaus apygardos administracinis teismas* (Viļņas Administratīvā apgabaltiesa) lēmumu, kas ir apstrīdēts apelācijas kārtībā.

- 13 Īpaši jānorāda, ka, aprēķinot maksājamo PVN, vietējā nodokļu iestāde pēc savas iniciatīvas atzina prasītāja tiesības uz PVN atskaitīšanu atbilstoši minētajiem *Konsela UAB* izsniegtajiem PVN rēķiniem un aprēķināja apstrīdētās PVN summas, kas ir maksājamas, atskaitot PVN par minēto ēku iegādi (būvniecību).

Iesniedzējtiesas pamatojums

- 14 Tādos apstākļos, kādi ir šajā lietā, vispirms rodas jautājums par to, vai par nodokļa maksātāju, kas atbildīgs par šo pienākumu izpildi, ir uzskatāms tikai prasītājs vai abi kopīgā darbībā iesaistītie dalībnieki, proti, kopīga darbība/partnerība (prasītājs un uzņēmējdarbības partneris kopā). Izskatāmajā lietā vietējā nodokļu iestāde un atbildētājs neizvērtēja un neapšaubīja kopīgās darbības faktu.

Kopīgā darbībā iesaistītā dalībnieka darbības "patstāvība"

- 15 PVN likums, kas ir piemērojams attiecīgajām tiesiskajām attiecībām, ir pieņemts valsts tiesībās cita starpā PVN direktīvas īstenošanai, kuras 193. pantā ir paredzēts, ka PVN maksā ikviens nodokļa maksātājs, kas veic preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu.
- 16 Tiesa ir norādījusi, ka PVN direktīvas 9. panta 1. punktā izmantotā "nodokļa maksātāja" jēdziena definīcija ir plaša un ir vērsta uz patstāvīgu saimnieciskās darbības veikšanu, tādējādi par PVN maksātājiem ir uzskatāmas visas personas, kas objektīvi atbilst šajā tiesību normā paredzētajiem kritērijiem – fiziskas vai juridiskas, kā publiskas, tā privātas, un pat iestādes bez tiesībsubjektības (spriedums, 2016. gada 12. oktobris, *Nigl* u.c., C-340/15, 27. punkts).
- 17 No PVN direktīvas 9. panta 1. punkta ir redzams, ka viens no nodokļa maksātāja nepieciešamām pazīmēm ir viņa saimnieciskās darbības patstāvība, kas jānosaka, pārbaudot, vai attiecīgā persona veic darbības savā vārdā, savās interesēs un pati par sevi ir atbildīga, kā arī uzņemas ekonomisko risku, kas saistīts ar tās darbību veikšanu (skat., piemēram, spriedumus, 2000. gada 27. janvāris, *Heerma*, C-23/98, 18. punkts; 2007. gada 18. oktobris, *van der Steen*, C-355/06, 23. punkts; 2015. gada 29. septembris, *Gmina Wrocław*, C-276/14, 34. punkts). Darbības patstāvība ir jānosaka, ņemot vērā kritērijus, kas uzskaitīti 2015. gada 29. septembra sprieduma *Gmina Wrocław*, C-276/14, 34. un 35. punktā.
- 18 Tas, ka nodokļu iestāde nevar atspēkot apstākļus, kas attiecas uz iepriekš minēto līgumu par kopīgu darbību, un tas, ka lietas materiālos nav datu, kas atspēkotu šos apstākļus, rada šaubas par to, ka prasītājs veica "patstāvīgu" saimniecisko darbību PVN direktīvas izpratnē. Faktiski:

(1) kā var secināt no, piemēram, iepriekš minētā līguma par kopīgu darbību, darbības laikā saražotie kopīgie aktīvi un pieņemtās saistības tika sadalītas starp

dalībniekiem saskaņā ar noteikto metodi, kas nozīmē to, ka, tā kā kopīgas darbības fakts nav atspēkots, ir ticams, ka nav pamata uzskatīt, ka prasītājs būtu veicis apstrīdētās piegādes, rīkojoties vienīgi uz savu ekonomisko risku;

(2) tā kā nodokļu iestāde neapšaubīja un pat būtībā apstiprināja to, ka prasītājs pieņēma lēmumus kopā ar uzņēmējdarbības partneri jautājumos par attiecīgā nekustamā īpašuma vienību iegādi, ražošanu (būvniecību) un pārdošanu, un tā kā lietas materiālos nav informācijas par pretējo, ir jākonstatē, ka tāpat nevar uzskatīt, ka prasītājs būtu patstāvīgi pieņēmis lēmumus par piegādēm, kas tika veiktas apstrīdētās darbības gaitā;

(3) tā kā nodokļu administrācija IIN izpratnē klasificēja ienākumus – proti, būtībā atlīdzību par pārdotām nekustamā īpašuma vienībām – kā ienākumus, kurus saņēma gan prasītājs, gan uzņēmējdarbības partneris, var uzskatīt, ka attiecīgie ienākumi no apstrīdētajām piegādēm nebija prasītāja ienākumi;

(4) tādos apstākļos, kādi ir izskatāmajā lietā, vienīgi fakts, ka prasītājs tika reģistrēts Nekustamo īpašumu reģistrā kā apstrīdētā nekustamā īpašumā īpašnieks un ka prasītājs noslēdza pirkuma līgumus, pats par sevi neliecina par to, ka prasītājs būtu patstāvīgi pieņēmis lēmumus par apstrīdētajām piegādēm;

(5) tāpat ir jāuzskata, ka, tā kā iepriekš minētie apstākļi par uzņēmējdarbības partnera iesaistīšanu nav atspēkoti, nevar automātiski atzīt, ka prasītājs būtu patstāvīgi pieņēmis lēmumus nodot tiesības rīkoties ar aktīviem, proti piegādāt preces (PVN direktīvas 14. panta 1. punkts) pircējiem.

- 19 Šādos apstākļos var pamatoti uzskatīt, ka – šajā lietas izskatīšanas stadijā pieņemot, ka apstrīdētās piegādes ir jāuzskata par saimniecisku darbību, uz kuru attiecas PVN – PVN direktīvas 9. panta 1. punktā noteiktajiem nodokļa maksātāja kritērijiem objektīvi varēja atbilst prasītājs un uzņēmējdarbības partneris, kopā rīkojoties saskaņā ar līgumu par kopīgu darbību, nevis rīkojoties prasītājam vienam pašam. Tādējādi ir jāuzskata, ka PVN direktīvas 193. panta izpratnē prasītājs vienpersoniski, iespējams, nevar tikt uzskatīts par atbildīgu par PVN saistībām, kas izriet no apstrīdētajām piegādēm.
- 20 Savukārt, kā var secināt no lietas materiāliem, attiecībās ar trešajām personām, tostarp apstrīdētajās piegādēs, tika iesaistīts vienīgi prasītājs: uz viņa vārda tika iegādāts zemesgabals, izdota būvatļauja un noslēgts būvdarbu līgums; viņš uz sava vārda noslēdza minēto ēku un attiecīgo zemesgabalu pirkuma līgumus, un šie līgumi neattiecās uz līgumu par kopīgu darbību, līdz ar to var pamatoti uzskatīt, ka apstrīdētajās piegādēs iesaistītie pircēji nezināja par uzņēmējdarbības partneri. Citiem vārdiem sakot, darbības saistībā ar ēku būvniecību un pārdošanu faktiski veica vienīgi prasītājs, savukārt uzņēmējdarbības partneris būtībā tikai līdzfinansēja zemesgabala iegādi.
- 21 Jāatgādina, ka Tiesa ir norādījusi, ka PVN direktīvas vienveidīgai piemērošanai ir īpaši nozīmīgi, lai tās III sadaļā definētais “nodokļa maksātāja” jēdziens tiktu

interpretēts autonomi un vienveidīgi (skat. spriedumu, 2014. gada 17. septembris, *Skandia Sverige*, C-7/13, 23. punkts).

22 Tādējādi ir lietderīgi uzdot Tiesai pirmo prejudiciālu jautājumu.

Nodokļu saistību sadalījums starp kopīgā darbībā iesaistītajiem dalībniekiem

23 Ja saskaņā ar Tiesas interpretāciju PVN direktīvas 9. panta 1. punkta un 193. panta izpratnē abi kopīgā darbībā iesaistītie dalībnieki, nevis tikai prasītājs, ir tomēr jāuzskata par nodokļa maksātāju, kas ir atbildīgs par attiecīgajām saistībām, rodas jautājums par to, kā būtu jāsadala nodokļu saistības.

24 Kā jau minēts, saskaņā ar valsts tiesībās paredzēto vispārīgo noteikumu, faktiski tikai fiziskas un juridiskas personas, kā arī iepriekš minētie kolektīvo ieguldījumu uzņēmumi, ir uzskatāmi par Lietuvas Republikas nodokļa maksātājiem. Valsts tiesību normas, kas attiecas uz attiecīgajām tiesiskajām attiecībām, neparedz, ka fiziskas personas, kas darbojas saskaņā ar līgumu par kopīgu darbību, būtu uzskatāmas par vienu nodokļa maksātāju PVN likuma normu izpratnē; turklāt tās neparedz, ka tikai viena no šīm fiziskajām personām būtu atbildīga par visām saistībām, kas saistītas ar kopīgu (ar nodokli apliekamu) saimniecisko darbību, ja preces tiek piegādātas, neizsniedzot PVN rēķinu, kā tas ir izskatāmajā gadījumā.

25 Tomēr, pat ja izskatāmajā gadījumā kopīga darbība/partnerība, kurai saskaņā ar valsts tiesībām nav juridiskas personas statusa, atbilst PVN direktīvas 9. panta 1. punktā noteiktajiem kritērijiem attiecībā uz nodokļa maksātāju, iepriekš minētajam valsts tiesiskajam regulējumam nevajadzētu atsaukt šajā kopīgajā darbībā iesaistīto dalībnieku pienākumu maksāt PVN atbilstošajā apmērā.

26 Jāuzskata, ka, ja nav attiecīgu (īpašu) likumu normu, gadījumā, kad saimniecisko darbību, uz kuru attiecas PVN, kā kopīgu darbību veic fiziskas personas, PVN par preču piegādi, kura ietilpst šajā darbībā un veicama bez PVN rēķina izsniegšanas, ir jāaprēķina un attiecīgās daļās jāmaksā ikvienam šajā kopīgajā darbībā iesaistītajam dalībniekam.

27 Attiecībā uz šīm daļām jānorāda, ka PVN tiek aprēķināts, pamatojoties uz nodokļa bāzi, kas saskaņā ar vispārīgo noteikumu ir kopējā atlīdzība, kuru preču vai pakalpojumu sniedzējs ir saņēmis vai kura tam ir jāsaņem no pircēja. Tā kā nodokļa bāzi veido faktiski saņemtā atlīdzība, un nodokļu iestāde kā PVN nevar iekasēt summu, kas pārsniedz nodokļa maksātāja saņemto summu (spriedums, 2018. gada 6. decembris, *Tratave*, C-672/17, 29. punkts), jāuzskata, ka šajā lietā kopīgā darbībā iesaistītie dalībnieki ir atbildīgi par PVN saistībām tik lielā mērā, cik liela ir daļa no to saņemtās atlīdzības, kas tiek aprēķināta, pamatojoties uz nodokļa bāzi.

28 Šādos apstākļos ir lietderīgi iesniegt Tiesai arī otrā jautājuma pirmo daļu.

PVN direktīvas 287. panta piemērošana

- 29 Arī jautājums par PVN likuma 71. panta 2. punkta piemērošanu ir nozīmīgs izskatāmajā lietā, proti, vai tādos apstākļos, kādi ir izskatāmajā lietā, šajā normā noteiktais gada (12 mēnešu) apgrozījuma sliekšnis, kuru pārsniedzot, saskaņā ar valsts tiesībām rodas pienākums reģistrēties kā PVN maksātājam un aprēķināt un maksāt PVN, ir (1) kopīgi piemērojams kopīgā darbībā iesaistītajiem dalībniekiem (aprēķinot, pamatojoties uz kopējiem ienākumiem no kopīgas darbības) vai (2) individuāli katram kopīgā darbībā iesaistītajam dalībniekam (aprēķinot, pamatojoties uz ienākumiem, kurus patstāvīgi saņem ikviens no kopīgā darbībā iesaistītajiem dalībniekiem).
- 30 PVN direktīvas 287. panta 11. punktā ir noteikts, ka dalībvalstis, kas pievienojušās pēc 1978. gada 1. janvāra, var piemērot atbrīvojumu no nodokļa tādiem nodokļa maksātājiem, kuru gada apgrozījums, kā Lietuvas gadījumā, nepārsniedz 29 000 EUR. Jāpiebilst, ka ar Padomes Īstenošanas lēmumu 2011/335/ES (2011. gada 30. maijs) šī summa tika provizoriski palielināta līdz 45 000 EUR.
- 31 Šajā ziņā ir jānorāda, – kā var secināt no PVN direktīvas 5. apsvēruma, PVN sistēma ir visvienkāršākā un neitrālākā, ja nodokli uzliek cik iespējams vispārīgi. Tas arī nozīmē, ka, ja tādos apstākļos, kādi ir izskatāmajā lietā, kopīga darbība/partnerība (kopīgā darbībā iesaistītie dalībnieki kopā) veido nodokļa maksātāju PVN direktīvas 9. panta 1. punkta izpratnē, par katra dalībnieka īpašiem pienākumiem būtu jālemj, ņemot vērā PVN direktīvas 287. pantā noteikto gada apgrozījuma sliekšni attiecībā uz visas kopīgās darbības apjomu (PVN direktīvas 288. pantā norādīto apgrozījumu), neatkarīgi no tā, kā no šīs darbības saņemtie ienākumi tiek sadalīti starp dalībniekiem.
- 32 Savukārt, saskaņā ar valsts tiesībām kopīga darbība/partnerība, kurai nav juridiskas personas statusa, netiek uzskatīta par nodokļa maksātāju. Turklāt, kā var secināt no administratīvās prakses, ja ar nodokli apliekamu piegādi veic laulātie, kas piegādā īpašumu, kurš ir viņu kopīpašums, tad viņus uzskata par atsevišķiem nodokļa maksātājiem un viņu apgrozījums saskaņā ar valsts normām, kuras atbilst PVN direktīvas 287. pantam un/vai ar kurām tas ir transponēts, tiek vērtēts atsevišķi: laulātais ir atbrīvots no pienākuma maksāt PVN, ja ar viņu saistītā piegādes daļa nepārsniedz iepriekš minēto apgrozījuma sliekšni, pat ja kopīgā piegāde, ko veic laulātie, pārsniedz šo sliekšni.
- 33 Šādos apstākļos ir jāiesniedz Tiesai arī otrā jautājuma otrā daļa.