



Teismo praktikos rinkinys

GENERALINĖS ADVOKATĖS
ELEANOR SHARPSTON IŠVADA,
pateikta 2012 m. sausio 26 d.¹

Sujungtos bylos C-621/10 ir C-129/11

**ADSITS Balkan and Sea Properties (C-621/10),
OOD Provalidinvest (C-129/11)
prieš**

Direktor na Direksia 'Obzhalvane I upravlenie na izpalnenieto' – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite

(Administrativen Sad Varna (Bulgarija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„PVM — Susijusių asmenų sudaryti sandoriai — Valstybių narių galimybės apmokestinti remiantis atviros rinkos kaina apimtis pagal Direktyvą 2006/112/EB — Galimybė tiesiogiai taikyti direktyvą, jei nacionalinės teisės aktuose numatyta platesnė šios galimybės apimtis“

1. Šiais prašymais priimti prejudicinį sprendimą *Administrativen Sad Varna* (Varnos administracinis teismas, Bulgarija) prašo išaiškinti Direktyvos 2006/112² 80 straipsnio 1 dalyje numatytos galimybės, kai tam tikrais atvejais valstybės narės gali nukrypti nuo bendrosios taisyklės, pagal kurią apmokestinamoji vertė yra realiai prekių tiekėjo ar paslaugų teikėjo gaunamas atlygis, ir pridėtinės vertės mokestį (toliau – PVM) apskaičiuoti remiantis prekių arba paslaugų atviros rinkos kaina, ribas. Šis teismas taip pat nori sužinoti, ar Bulgarijos teisės aktai, kuriuose šia galimybe pasinaudota įvairesnėmis aplinkybėmis, suderinami su Direktyva 2006/112, ir, jei atsakymas būtų neigiamas, ar 80 straipsnio 1 dalis veikia tiesiogiai ir gali būti nacionalinio teismo tiesiogiai taikoma.

Europos Sąjungos teisės aktai PVM srityje

2. Bendras PVM sistemos principas numatytas Direktyvos 2006/112 1 straipsnio 2 dalyje:

„Pagal bendros PVM sistemos principą prekės ir paslaugos apmokestinamos bendru vartojimo mokesčiu, kuris yra proporcingas prekių bei paslaugų kainai, nors daugelis sandorių vykdomi gamybos ir paskirstymo metu iki to etapo, kai skaičiuojamas mokestis.“

Už kiekvieną sandorį PVM apskaičiuojamas taip – iš PVM, apskaičiuoto prekių ar paslaugų kainai taikant toms prekėms arba paslaugoms nustatytą PVM tarifą, atimama įvairioms sąnaudų sudedamosioms dalims tiesiogiai priskirtino PVM suma.

Bendra PVM sistema taikoma visuose etapuose, įskaitant ir mažmeninę prekybą.“

¹ — Originalo kalba: anglų.

² — 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1, ir klaidų ištaisymas OL L 335, 2007, p. 60).

3. Direktyvos 2006/112³ 73 straipsnyje numatyta bendroji PVM apmokestinamosios vertės nustatymo taisyklė:

„Prekių tiekimo ar paslaugų teikimo, išskyrus nurodytąsias 74–77 straipsniuose⁴, apmokestinamoji vertė apima viską, kas sudaro atlygį, kurį prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas gavo arba turi gauti iš prekes ar paslaugas įsigyjančio asmens arba iš trečiosios šalies už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, įskaitant tiesiogiai su šių sandorių kaina susijusias subsidijas.“

4. Direktyvos 2006/112 80 straipsnyje numatyta galima papildoma šios bendrosios taisyklės išimtis:

„1. Siekdamas užkirsti kelią mokesčio slėpimui ar vengimui, valstybės narės toliau nurodytais atvejais gali imtis priemonių, kad prekių tiekimo ar paslaugų teikimo, atliekamo dalyvaujant šeimos nariams ar susijusiam su kitais artimais asmeniniais ryšiais, valdymo, nuosavybės, narystės, finansiniais ar teisiniais ryšiais, kaip apibrėžė valstybė narė, apmokestinamoji vertė yra atviros rinkos kaina:

- a) jeigu atlygis yra mažesnis už atviros rinkos kainą, o prekes ar paslaugas gaunantis asmuo neturi teisės į viso PVM atskaitą pagal 167–171 ir 173–177 straipsnius⁵;
- b) jeigu atlygis yra mažesnis už atviros rinkos kainą, o prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas neturi teisės į viso PVM atskaitą pagal 167–171 ir 173–177 straipsnius ir prekių tiekimas ar paslaugų teikimas neapmokestinamas pagal 132, 135, 136, 371, 375, 376, 377 straipsnius, 378 straipsnio 2 dalį, 379 straipsnio 2 dalį ar 380–390b straipsnius⁶;
- c) jeigu atlygis yra didesnis už atviros rinkos kainą, o prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas neturi teisės į viso PVM atskaitą pagal 167–171 ir 173–177 straipsnius.

Taikant pirmą pastraipą teisiniai ryšiai gali apimti darbdavio ir darbuotojo, darbuotojo šeimos ar artimai susijusių su darbuotoju kitų asmenų santykius.

2. Kai valstybės narės pasinaudoja 1 dalyje numatyta galimybe, jos gali apibrėžti prekių tiekėjų, paslaugų teikėjų, įsigyjančių asmenų ir gavėjų kategorijas, kurioms taikomos tos priemonės.

<...>“

5. Naudinga suprasti, kodėl ši neprivaloma išimtis buvo nustatyta⁷.

3 — Buvęs 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, 1977, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23; su vėlesniais pakeitimais; toliau – Šeštoji PVM direktyva) 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punktą.

4 — Šiuose straipsniuose išdėstytos specialios apmokestinamosios vertės nustatymo taisyklės tais atvejais, kai atitinkamai perleidžiamas ar paliekamas veiklai skirtas turtas, veiklai skirtas turtas sunaudojamas ar paslaugos teikiamos privatiems poreikiams tenkinti, prekės pervežamos į kitą valstybę narę ir apmokestinamasis asmuo paslaugą teikia dėl savo verslo tikslų.

5 — 167–169 straipsniai yra susiję su apmokestinamųjų asmenų teise atskaityti pirkimo PVM, sumokėtą įsigyjant prekes ar paslaugas, kurios panaudojamos jų apmokestinamiems pardavimo sandoriams; 170 ir 171 straipsniai yra susiję su PVM grąžinimu tam tikrų tarpvalstybinių sandorių atveju; 173–175 straipsniuose numatyta proporcinės atskaitos sistema, kai apmokestinti prekių ar paslaugų pirkimai panaudojami ir apmokestinamiems, ir neapmokestinamiems pardavimo sandoriams; 176 ir 177 straipsniuose numatyta galimybė, kad tam tikrų kategorijų pirkimo PVM negali būti atskaitomas.

6 — 132, 135 ir 136 straipsniuose numatyta, kad tam tikrų prekių tiekimas ar paslaugų teikimas neapmokestinami PVM (neatskaitant pirkimo PVM) visose valstybėse narėse (taip pat žr. šios išvados 54 punktą); kituose paminėtuose straipsniuose atskiroms valstybėms narėms leidžiama nukrypti ir toliau kai kuriais kitais atvejais neapmokestinti PVM.

7 — 2006 metais kaip Šeštosios PVM direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 6 dalis; žr. 2006 m. liepos 24 d. Tarybos direktyvos 2006/69/EB, iš dalies keičiančios Direktyvos 77/388/EEB nuostatas, susijusias su tam tikromis priemonėmis, kuriomis siekiama supaprastinti apmokestinimo pridėtinės vertės mokesčiu tvarką ir padėti užkirsti kelią mokesčių slėpimui ar vengimui, bei panaikinančios tam tikrus sprendimus dėl leidžiančių nukrypti nuostatų (OL L 221, 2006, p. 9), 1 straipsnio 3 dalį. Direktyvos 2006/69 1 ir 3 konstatuojamosiose dalyse išdėstytas šios direktyvos tikslas pakeisti atskiroms valstybėms narėms nustatytas leidžiančias nukrypti nuostatas bendra teise suteikiančia nuostata; konkrečiomis ribotomis aplinkybėmis valstybės narės galėtų įsikišti sprendžiant klausimus dėl prekių tiekimo, paslaugų teikimo ir įsigijimų vertės nustatymo, siekiant užtikrinti, kad mokesstinės naudos tikslu pasinaudojus susijusiais asmenimis, būtų išvengta mokesčių pajamų netekimo. Taip pat žr. pasiūlymo priimti šią direktyvą aiškinamąjį memorandumą (COM(2005) 89 galutinis), ypač p. 5 ir 6.

6. Įprastai ūkio subjektai neturi paskatų nustatyti kainą remdamiesi jų prekėmis ar paslaugoms tekstinčia PVM suma, visų pirma tais atvejais, kai abi šalys yra apmokestinamieji asmenys, turintys teisę atskaityti visą pirkimo PVM⁸. Jei taip nėra, gali būti situacijų, kai jeigu prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas ir prekių ar paslaugų įsigyjantis asmuo susitaria dėl dirbtinai padidintos ar sumažintos kainos, bendra PVM našta sumažinama ir surenkama mažesnė PVM suma. Ypač svarbios yra dvi situacijos.

7. Pirmoji situacija yra tuomet, kai prekių ar paslaugų įsigyjantis asmuo neturi teisės į viso pirkimo PVM atskaitą (jis gali būti galutinis vartotojas ar apmokestinamasis asmuo, kuris įsigytas prekes ar paslaugas naudoja neapmokestinamam prekių tiekimui ar paslaugų teikimui arba yra „mišrus“ prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas, turintis teisę tik į proporcinę atskaitą⁹). Būtent toks prekių ar paslaugų įsigyjantis asmuo yra suinteresuotas mokėti mažesnę PVM už gaunamas prekes ar paslaugas, įsigydamas jas dirbtinai sumažintomis kainomis. Tai situacija, kuri aptariama Direktyvos 2006/112 80 straipsnio 1 dalies a punkte.

8. Antroji situacija yra tuomet, kai prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas yra „mišrus“ apmokestinamasis asmuo, kurio teisė atskaityti pirkimo mokestį priklauso nuo bendrų jo pardavimo sandorių apmokestinamojo prekių tiekimo ir paslaugų teikimo dalies. Pirkimo PVM dalis, kurią jis gali atskaityti, padidės, jeigu jo neapmokestinamųjų pardavimo sandorių vertė dirbtinai mažinama arba jo apmokestinamųjų pardavimų dalis dirbtinai didinama (situacija aptariama atitinkamai 80 straipsnio 1 dalies b ir c punktuose¹⁰).

9. Vis dėlto tokie susitarimai yra mažai tikėtini, nebent dvi šalys yra taip artimai susijusios, kad faktiškai nustatyta kaina be PVM jiems neturi jokios finansinės reikšmės – įprastomis aplinkybėmis prekių tiekėjui ar paslaugų teikėjui nėra komercinės prasmės sutikti su dirbtinai sumažinta kaina arba prekes ar paslaugas įsigyjančiam asmeniui sutikti su dirbtinai padidinta kaina. Todėl Direktyvos 2006/112 80 straipsnio 1 dalyje galimybė apmokestinti atsižvelgiant į atviros rinkos kainą apribota tais atvejais, kai prekių tiekimas ar paslaugų teikimas atliekamas „dalyvaujant šeimos nariams ar susijusiam su kitais artimais asmeniniais ryšiais, valdymo, nuosavybės, narystės, finansiniais ar teisiniais ryšiais“.

10. Direktyvos 2006/112 72 straipsnyje „atviros rinkos kaina“ apibrėžiama kaip „visa suma, kurią, siekdamas gauti atitinkamas prekes ar paslaugas, tuo pardavimo metu, kuriuo įvyksta prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, prekes ar paslaugas įsigyjantis asmuo turėtų sumokėti nepriklausomam tiekėjui ar teikėjui sąžiningos konkurencijos sąlygomis tos valstybės narės, kurioje tiekimas yra apmokestinamas, teritorijoje.“

Bulgarijos teisės aktai PVM srityje

11. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo keletą 2006 m. *Zakon za danak varhu dobavena stoynost* (Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas, toliau – ZDDS) nuostatų. Be kita ko, nurodoma, kad:

— pagal 27 straipsnio 3 dalies 1 punktą susijusių asmenų atliekamo tiekimo apmokestinamoji vertė yra atviros rinkos kaina,

8 — Pagal Direktyvos 2006/112 167 ir 168 straipsnius apmokestinamieji asmenys, atsiradus prievolei apskaičiuoti PVM, iš esmės turi teisę atskaityti PVM, mokėtiną arba sumokėtą už jiems atliktą prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, jeigu šias prekes ar paslaugas jie naudoja savo apmokestinamiesiems pardavimo sandoriams. Taigi, mokesčių prasme PVM yra neutralus atitinkamiems ūkio subjektams (taip pat žr. 2009 m. spalio 29 d. Sprendimo *NCC Construction Danmark* (C-174/08, Rink. p. I-10567) 39 ir paskesnius punktus bei juose nurodytą teismo praktiką).

9 — Kadangi pagal Direktyvos 2006/112 167 ir 168 straipsnius teisė atskaityti PVM apribota tais atvejais, kai prekės ar paslaugos naudojamos apmokestinamiesiems pardavimo sandoriams, prekių ir paslaugų, naudojamų neapmokestinamiesiems pardavimo sandoriams, atžvilgiu teisė į atskaitą neatsiranda. Kai įsigytų prekių ar paslaugų negalima priskirti prie konkrečių tiekiamų prekių ar teikiamų paslaugų, parduodamų apmokestinamojo asmens, kurio pardavimo sandoriai yra tiek apmokestinami, tiek neapmokestinami, Direktyvos 2006/112 173 ir paskesniuose straipsniuose numatyta proporcinė atskaita, kuri nustatoma atsižvelgiant į apmokestinamojo ir neapmokestinamojo prekių tiekimo ar paslaugų teikimo santykį.

10 — Galima pažymėti, kad turto sandoriai (pardavimas, finansinė nuoma ar nuoma) gali būti apmokestinti arba neapmokestinti pagal 135 straipsnio 1 dalies j–l punktus ar 137 straipsnio 1 dalies b–d punktus; žr. šios išvados 54 punktą.

- pagal 45 straipsnio 1 dalį nuosavybės teisės ar atskirų daiktinių teisių į nekilnojamąjį turtą perleidimas yra neapmokestinamas tiekimas,
 - pagal 45 straipsnio 5 dalies 2 punktą 45 straipsnio 1 dalis netaikoma nuosavybės ar kitų daiktinių teisių į įrenginius, aparatus, reikmenis ir statinius, kurie glaudžiai susiję su žemės sklypu arba įrengti po žeme, perleidimui arba šių objektų nuomai,
 - pagal 70 straipsnio 5 dalį neteisėtai apskaičiuoto mokesčio atveju teisė į atskaitą nesuteikiama.
12. *Danachno-osiguriteln protsesualen kodeks* (Mokestinių ir draudimo procedūrų kodeksas, toliau – DOPK) „papildomose nuostatose“ išdėstytos kitos reikšmingos taisyklės. Be kita ko:
- 1 straipsnio 3 dalyje apibrėžiama „susijusių asmenų“ sąvoka siekiant taikyti ZDDS 27 straipsnio 3 dalies 1 punktą (išsamiau nei direktyvos 80 straipsnio 1 dalyje, tačiau neviršijant šia nuostata suteiktos diskrecijos),
 - pagal 1 straipsnio 8 dalį „atviros rinkos kaina“ yra atlygis be PVM ir akcizo, kuris būtų mokama analogiškais sąlygomis už tokias pačias ar panašias prekes arba paslaugas pagal nesusijusių asmenų teisinį sandorį,
 - 1 straipsnio 10 dalyje pateikiami penki rinkos vertės nustatymo metodai, kurių taikymo tvarka nustatoma finansų ministro įsakymu.

Faktinės aplinkybės, procesas ir prejudiciniai klausimai

Byla „*Balkan and Sea Properties*“ (C-621/10)

13. 2009 m. nekilnojamojo turto investicinė bendrovė *ADSITS „Balkan and Sea Properties“* (toliau – *Balkan and Sea*) įsigijo iš *EOOD Ravda tur* įvairaus Ravda kaime esančio turto už bendrą 21 318 852 BGN¹¹ sumą. Pastaroji bendrovė buvo vienanarė privati ribotos atsakomybės bendrovė, susijusi su *Balkan and Sea* DOPK papildomų nuostatų 1 straipsnio 3 dalyje pavartota prasme. Nuo šios kainos buvo apskaičiuotas PVM¹² ir *Balkan and Sea* paprašė leisti atskaityti šį mokestį iš jos pardavimo PVM.

14. Mokesčių institucijos užsakytame vertinime buvo nustatyta, kad šio turto atviros rinkos kaina yra 21 216 300 BGN. Atsižvelgdama į tai minėta institucija konstatavo, kad sandorio vertė buvo padidinta 102 552 BGN, todėl PVM, apskaičiuotas nuo šios sumos, yra neteisėtai apskaičiuotas mokestis ZDDS 70 straipsnio 5 dalyje pavartota prasme ir neatsirado teisė į šios mokesčio dalies, kuri sudarė 20 510,42 BGN¹³, atskaitą.

15. Dabar *Balkan and Sea* skundą dėl tokio vertinimo nagrinėja prašymą priimti prejudicinį sprendimą patekęs teismas, kuris pateikė šiuos klausimus:

- „1. Ar [Direktyvos 2006/112/EB] 80 straipsnio 1 dalies c punktą reikia aiškinti taip, kad jeigu tiekiant prekes tarp susijusių asmenų atlygis yra didesnis už atviros rinkos kainą, apmokestinamoji vertė yra sandorio atviros rinkos kaina tik tuomet, jei tiekėjas neturi teisės į viso PVM, kuriuo apmokestintas tiekiamų prekių pirkimas ar gamyba, atskaitą?

11 — Tuo metu Bulgarijos levo vertė buvo lygi maždaug pusei euro.

12 — Remiantis šia aplinkybe galima daryti išvadą, kad sandoris nebuvo neapmokestinamas PVM pagal 135 straipsnio 1 dalies b ar c punktą arba kad bent jau buvo pasinaudota galimybe pasirinkti jį apmokestinti pagal 137 straipsnio 1 dalies b ar c punktą.

13 — Tuo metu buvo taikomas 20 % PVM tarifas.

2. Ar [Direktyvos 2006/112] 80 straipsnio 1 dalies c punktą reikia aiškinti taip, kad jeigu tiekėjas ar teikėjas pasinaudojo teise į viso mokesčio atskaitą už prekes ir paslaugas, kurios vėliau tarp susijusių asmenų tiekiamos ar teikiamos didesne nei atviros rinkos kaina, ir ši teisė į atskaitą nebuvo koreguojama pagal direktyvos 173–177 straipsnius^[14], valstybė narė negali numatyti priemonių, pagal kurias apmokestinamoji vertė yra tik atviros rinkos kaina?
3. Ar [Direktyvos 2006/112] 80 straipsnio 1 dalyje įvardyti visi atvejai, kuriais valstybė narė gali imtis priemonių užtikrinti, kad apmokestinamoji vertė būtų sandorio atviros rinkos kaina?
4. Ar nacionalinės teisės nuostatą, kaip antai [ZDDS] 27 straipsnio 3 dalies 1 punktą, galima taikyti kitokiomis sąlygomis, nei įvardytos [Direktyvos 2006/112] 80 straipsnio 1 dalies a, b ir c punktuose?
5. Ar tokiu atveju kaip nagrinėjamas [Direktyvos 2006/112] 80 straipsnio 1 dalies c punktas veikia tiesiogiai ir gali būti nacionalinio teismo tiesiogiai taikomas?“

Byla „Provaadinvest“ (C-129/11)

16. OOD *Provaadinvest* (toliau – *Provaadinvest*) yra ribotos atsakomybės bendrovė, nuomojanti žemės ūkio paskirties sklypus šiltnamiams, kurie pagaminti iš polietileno plėvele dengtų plieno konstrukcijų (arba iš polietileno konstrukcijų – iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą nėra visai aiškus tikslus šių konstrukcijų pobūdis), statyti. 2009 m. ši bendrovė pardavė tris tokius sklypus, kurių kiekvieno plotas yra apie 6 hektarus, kartu su juose pastatytais šiltnamių struktūromis ir visais patobulinimais bei daugiametėmis kultūromis. Du iš šių sklypų buvo parduoti vienam iš bendrovės akcininkų, o trečias – šiai bendrovei atstovaujančiam asmeniui. Pagal kiekvieną iš šių sandorių buvo sumokėta po 25 000 BGN, o sąskaitose PVM nebuvo nurodytas.

17. Vertintojas įvertino sklypus, šiltnamių struktūras, patobulinius ir kultūras ir nustatė, kad bendra trijuose sklypuose esančių šiltnamių struktūrų atviros rinkos kaina yra 392 700 BGN.

18. Remdamosi šiuo vertinimu mokesčių institucijos konstatavo, kad sandoriai apėmė apmokestinamąjį (žemės sklypai) ir neapmokestinamąjį (reikmenys, patobulinimai ir daugiametės kultūros) prekių tiekimą. Kadangi šalys buvo tarpusavyje susijusios pagal DOPK papildomų nuostatų 1 straipsnio 3 dalį, šio tiekimo apmokestinamąja verte buvo laikoma vertintojo nustatyta sandorio atviros rinkos kaina. Todėl mokesčių institucijos nustatė 78 540 BGN mokėtino PVM.

19. Dabar *Provaadinvest* skundą dėl tokio vertinimo nagrinėja prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, kuris pateikė šiuos klausimus:

- „1. Ar [Direktyvos 2006/112] 80 straipsnio 1 dalies a ir b punktus reikia aiškinti taip, kad jeigu tiekiant prekes tarp susijusių asmenų atlygis yra mažesnis už atviros rinkos kainą, apmokestinamoji vertė yra sandorio atviros rinkos kaina tik tuomet, jei tiekėjas arba gavėjas neturi teisės į viso PVM, kuriuo apmokestintas tiekiamų prekių pirkimas ar gamyba, atskaitą?
2. Ar [Direktyvos 2006/112] 80 straipsnio 1 dalies a ir b punktus reikia aiškinti taip, kad jeigu tiekėjas ar teikėjas pasinaudojo teise į viso mokesčio atskaitą už prekes ir paslaugas, kurios vėliau tarp susijusių asmenų tiekiamos ar teikiamos mažesne nei atviros rinkos kaina, ir ši teisė į atskaitą nebuvo koreguojama pagal direktyvos 173–177 straipsnius^[15], o tiekimas nėra neapmokestinamas pagal direktyvos 132, 135, 136, 371, 375, 376, 377 straipsnius, 378 straipsnio 2 dalį, 379 straipsnio 2 dalį bei pagal 380–390 straipsnius, valstybė narė negali numatyti priemonių, pagal kurias apmokestinamoji vertė yra tik atviros rinkos kaina?

14 — Formuluoatė, nurodant „koregavimą“ pagal šiuos straipsnius, turbūt nėra pati geriausia, nes minėti straipsniai susiję su proporcinga atskaita ir teisės į atskaitą apribojimais; žr. šios išvados 5 išnašą.

15 — Žr. šios išvados 14 išnašą.

3. Ar [Direktyvos 2006/112] 80 straipsnio 1 dalies a ir b punktus reikia aiškinti taip, kad jeigu gavėjas pasinaudojo teise į viso mokesčio atskaitą už prekes ir paslaugas, kurios tarp susijusių asmenų tiekiamos ar teikiamos mažesne nei atviros rinkos kaina, ir ši teisė į atskaitą nebuvo koreguojama pagal direktyvos 173–177 straipsnius, valstybė narė negali numatyti priemonių, pagal kurias apmokestinamoji vertė yra tik atviros rinkos kaina?
4. Ar [Direktyvos 2006/112] 80 straipsnio 1 dalyje įvardyti visi atvejai, kuriais valstybė narė gali imtis priemonių užtikrinti, kad apmokestinamoji tiekiamų prekių ar teikiamų paslaugų vertė būtų sandorio atviros rinkos kaina?
5. Ar nacionalinės teisės nuostatą, kaip antai [ZDDS] 27 straipsnio 3 dalies 1 punktą, galima taikyti kitokiomis sąlygomis, nei įvardytosios [Direktyvos 2006/112] 80 straipsnio 1 dalies a, b ir c punktuose?
6. Ar tokiu atveju kaip nagrinėjamas [Direktyvos 2006/112] 80 straipsnio 1 dalies a ir b punktai veikia tiesiogiai ir gali būti nacionalinio teismo tiesiogiai taikomi?“

20. Teisingumo Teismui rašytines pastabas pateikė Bulgarijos vyriausybė byloje C-621/10 ir Komisija abiejose bylose. Nei *Balkan and Sea*, nei *Provaadinvest* pastabų nepateikė. Kadangi nebuvo prašoma surengti teismo posėdžio, todėl jis nebuvo surengtas.

Vertinimas

Preliminarios pastabos

21. Klausimas dėl prašymų priimti prejudicinį sprendimą priimtumo nebuvo keliamas, tačiau reikia pripažinti, kad nutartyse dėl prašymų priimti prejudicinį sprendimą pagrindinių bylų aplinkybės nėra išdėstytos taip išsamiai, kaip būtų pageidautina. Visų pirma būtų buvę geriau, jei prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas kiekvienoje byloje būtų aiškiau nurodęs, kokią dalį pirkimo PVM kiekviena sandorių šalis faktiškai turėjo teisę atskaityti ir (arba) ją įgyvendino.

22. Vis dėlto iš nutarčių dėl prašymų priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad reikšmingoje nacionalinės teisės nuostatoje, t. y. ZDDS 27 straipsnio 3 dalies 1 punkte, nenumatyta jokia sąlyga dėl to, į kokios dalies mokesčio atskaitą susijusios šalys privalo turėti teisę, kad ją galėtų taikyti. Be to, iš prejudicinių klausimų formuluotės matyti, jog prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad nors pagrindinių bylų aplinkybės patenka į ZDDS 27 straipsnio 3 dalies 1 punkto taikymo sritį, jos nepatenka į Direktyvos 2006/112 80 straipsnio 1 dalies a, b ar c punktą, bent jau aiškinant juose išdėstytas sąlygas siaurai ir pažodžiui, taikymo sritį, kitaip tariant, kad atitinkamos sandorių šalys abiejose bylose turėjo teisę į viso mokesčio atskaitą.

23. Abiejose bylose patektu pirmuoju klausimu iš esmės siekiama išsiaiškinti, ar Direktyvos 2006/112 80 straipsnio 1 dalyje nustatyta galimybė apsiriboja tais atvejais, kai prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas arba, atsižvelgiant į konkretų atvejį, prekių ar paslaugų išigyjantis asmuo neturi teisės į viso PVM atskaitą. Antruoju klausimu byloje C-621/10 ir antruoju bei trečiuoju klausimais byloje C-129/11 klausiama, ar tais atvejais, kai toks prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas arba, atsižvelgiant į konkretų atvejį, prekių ar paslaugų išigyjantis asmuo pasinaudojo teise į viso mokesčio atskaitą, valstybės narės negali laikyti, kad apmokestinamoji vertė yra atviros rinkos kaina. Trečiuoju klausimu C-621/10 byloje ir ketvirtuoju klausimu C-129/11 byloje siekiama išsiaiškinti, ar 80 straipsnio 1 dalyje pateikiamas baigtinis aplinkybių, kuriomis valstybė narė gali laikyti, kad apmokestinamoji vertė yra atviros rinkos kaina, sąrašas. Ketvirtuoju klausimu byloje C-621/10 ir penktuoju klausimu byloje C-129/11 klausiama, ar nacionalinės teisės nuostatą, pagal kurią visų sandorių tarp susijusių asmenų apmokestinamąją vertę laikoma atviros rinkos kaina, galima taikyti kitokiomis sąlygomis, nei išvardytosios 80 straipsnio 1 dalyje.

24. Visais šiais klausimais siekiama išsiaiškinti 80 straipsnio 1 dalyje numatytos galimybės apimtį, todėl juos nagrinėsiu kartu.

25. Abiejose byloje patektu paskutiniu juo klausimu siekiama sužinoti, ar 80 straipsnio 1 dalies nuostatos veikia tiesiogiai ir ar nacionaliniai teismai jas gali tiesiogiai taikyti. Juo keliami du skirtingi klausimai, todėl juos nagrinėsiu atskirai.

26. Galiausiai aptarsiu du aspektus, kurie nors ir nebuvo nurodyti nutartyse dėl prašymų priimti prejudicinį sprendimą, vis dėlto gali būti naudingi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui priimant galutinį sprendimą: byloje C-621/10 tai būtų atviros rinkos kainos apskaičiavimas, o byloje C-129/11 – tai, kokius sandorius reikėtų laikyti neapmokestinamaisiais arba apmokestinamaisiais.

80 straipsnio 1 dalyje numatytos galimybės apimtis

27. Man atrodo aišku – ir Bulgarijos vyriausybė, ir Komisija pritaria šiai nuomonei, – kad Direktyvos 2006/11 80 straipsnio 1 dalyje numatyta galimybė ribojama šiame straipsnyje aiškiai išdėstytomis aplinkybėmis. Todėl valstybė narė negali priimti teisės aktų, pagal kuriuos visų sandorių tarp susijusių asmenų apmokestinamoji vertė yra atviros rinkos kaina, neatsižvelgdama į tai, ar šios aplinkybės egzistuoja.

28. Pirma, Direktyvos 2006/112 73 straipsnyje nustatyta aiški bendroji taisyklė, pagal kurią apmokestinamoji vertė yra realus atlygis pagal sandorį. Šis atlygis yra subjektyvi vertė, tai yra – iš tikrųjų gauta, o ne objektyviais kriterijais nustatyta vertė¹⁶. Kiekviena nuostata, kuria nukrypstama nuo bendrosios taisyklės, o toks yra Direktyvos 2006/112 80 straipsnis, turi būti aiškinama siaurai¹⁷.

29. Antra, Direktyvos 2006/112 80 straipsnio 1 dalyje nurodyta, kad neprivaloma leidžiančia nukrypti nuostata siekiama „užkirsti kelią mokesčio slėpimui ar vengimui“. Šis tikslas išsamiau paaiškintas Direktyvos 2006/69 3 konstatuojamojoje dalyje – „siekiant užtikrinti, kad mokestinės naudos tikslu pasinaudojus susijusiais asmenimis, būtų išvengta mokestinių pajamų netekimo“ – ir Direktyvos 2006/112 26 konstatuojamojoje dalyje – „siekiant išvengti mokestinių pajamų netekimo, kai mokestinės naudos tikslu pasinaudojama susijusiais asmenimis“.

30. Kai prekės tiekiamos ar paslaugos teikiamos dirbtinai padidinta ar sumažinta kaina tarp šalių, kurios turi teisę atskaityti visą mokestį pagal atitinkamą sandorį, tai yra, kai ir prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas, ir prekių ar paslaugų įsigyjantis asmuo atlieka tik apmokestinamuosius pardavimo sandorius, šiame etape nėra mokesčių slėpimo ar vengimo. Tokio sandorio atveju mokestis yra visiškai neutralus abiem šalims ir toks išlieka, kad ir kokia kaina būtų sumokėta. Šiame etape taip pat negali būti jokio mokestinių pajamų „netekimo“. Tik tuo atveju, kai prekybos grandinė baigiasi galutiniu vartotoju – arba iš dalies baigiasi „mišriu“ apmokestinamuoju asmeniu, kuris turi teisę į proporcinę atskaitą, – dėl dirbtinai sumažintos ar padidintos kainos gali būti netenkama mokestinių pajamų. Tik šiame etape galutinai „išaiškėja“ visa PVM suma, mokėtina už visą prekybos grandinę, ir ši suma yra proporcinga tik galutinei kainai, neatsižvelgiant į ankstesniuose šios grandinės etapuose apskaičiuotas mokesčio sumas¹⁸.

31. Trečia, Direktyvos 2006/69 3 konstatuojamojoje dalyje ir Direktyvos 2006/112 26 konstatuojamojoje dalyje nurodyta, kad valstybėms narėms turėtų būti sudaryta galimybė įsikišti „konkrečiomis ribotomis aplinkybėmis“. Šis apribojimas buvo aiškiau išdėstytas Šeštosios PVM direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 6 dalyje, kurioje nurodyta, kad ši galimybė galėjo būti taikoma „tik tokiomis aplinkybėmis“. Nors žodžio „tik“ nebelenkė Direktyvos 2006/112 80 straipsnio 1 dalyje, iš šios direktyvos 3 konstatuojamosios dalies matyti, kad išdėstant tekstą nauja redakcija nebuvo padaryta esminių pakeitimų.

16 — Žr. 2005 m. sausio 20 d. Sprendimo *Hotel Scandic Gåsabäck* (C-412/03, Rink. p. I-743) 21 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką; 2011 m. birželio 9 d. Sprendimo *Campsa Estaciones de Servicio* (C-285/10, Rink. p. I-5059) 28 punktą.

17 — Žr., pavyzdžiui, 2011 m. kovo 3 d. Sprendimo *Komisija prieš Nyderlandus* (C-41/09, Rink. p. I-831) 58 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką.

18 — Žr. Direktyvos 2006/112/EB 1 straipsnio 2 dalį.

32. Galiausiai Direktyvos 2006/112 80 straipsnio 2 dalyje aiškiai leidžiama valstybėms narėms, kurios pasinaudoja galimybe, *apibrėžti* prekių tiekėjų, paslaugų teikėjų, išigyjiančių asmenų ir gavėjų kategorijas, kurioms taikomos tos priemonės. Tai neabejotinai reiškia, kad šioje dalyje nėra leidžiama *praplėsti* šias kategorijas, pavyzdžiui, įtraukiant apmokestinamuosius asmenis, turinčius teisę atskaityti visą mokestį.

33. Todėl 80 straipsnio 1 dalies a, b ir c punktuose pateiktas baigtinis aplinkybių, kuriomis valstybė narė gali apmokestinti sandorį PVM remdamasi ne realiai sumokėtu atlygiu, bet atviros rinkos kaina, sąrašas. Šiomis nuostatomis neleidžiama valstybei narei imtis tokių priemonių tais atvejais, kai prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas arba, atsižvelgiant į konkretų atvejį, prekių ar paslaugų išigyjantis asmuo turi teisę į viso mokesčio atskaitą.

34. Todėl darytina išvada, kad 80 straipsnio 1 dalyje numatyta galimybė neleidžia priimti nacionalinės nuostatos, pagal kurią reikalaujama apmokestinti PVM remiantis atviros rinkos kaina visais atvejais, kai šalys yra susijusios, bent jau tiek, kiek ji taikoma tais atvejais, kai atitinkama sandorio šalis turi teisę į viso mokesčio atskaitą.

35. Šiuo atžvilgiu paminėsiu, kad 2010 m. Bulgarijos vyriausybė gavo Komisijos oficialų pranešimą, kuriame tvirtinama, jog ZDDS 27 straipsnio 3 dalis neatitinka Direktyvos 2006/112 73 ir 80 straipsnių. Ši vyriausybė sutinka su Komisijos kaltinimu ir įsipareigojo pakeisti šią nuostatą iki 2012 m. sausio 1 dienos.

Nacionalinės teisės aktų neatitikties pasekmės

36. Abiejose bylose pateiktu paskutiniuoj klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas siekia sužinoti, ar Direktyvos 2006/112 80 straipsnio 1 dalis veikia tiesiogiai ir ar nacionaliniai teismai ją gali tiesiogiai taikyti. Bulgarijos vyriausybė ir Komisija šį klausimą iš esmės nagrinėjo kaip klausimą, kiek *Balkan and Sea* ir (ar) *Provaadinvest* gali remtis 80 straipsnio 1 dalimi, kai ginčija mokesčių institucijos vertinimus. Vis dėlto man atrodo, kad pirmiausia reikėtų nagrinėti ne šį aspektą.

37. Remdamasi ankstesnių klausimų analize darau išvadą, kad 80 straipsnio 1 dalyje numatyta galimybė neleidžia priimti nacionalinės nuostatos, pagal kurią reikalaujama apmokestinti PVM remiantis atviros rinkos kaina visais atvejais, kai šalys yra susijusios, bent jau tiek, kiek ji taikoma tais atvejais, kai atitinkama sandorio šalis turi teisę į viso mokesčio atskaitą¹⁹.

38. Pagal nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką nacionalinis teismas, naudodamasis pagal nacionalinę teisę suteikta diskrecija, nacionalinės teisės normas turi aiškinti ir taikyti Europos Sąjungos teisę atitinkančiu būdu²⁰. Ši pareiga taikoma net tada, kai nėra tenkinamos kitos sąlygos, leidžiančios privačiam asmeniui remtis tiesioginiu direktyvos veikimu²¹. Jeigu toks aiškinimas neįmanomas, nacionalinis teismas turi netaikyti jokios ES teisei prieštaraujančios vidaus teisės nuostatos²².

39. Todėl pirmiausia nacionalinis teismas turi siekti taip aiškinti ZDDS 27 straipsnio 3 dalį, kad ji būtų suderinama su tinkamu Direktyvos 2006/112 80 straipsnyje numatytos galimybės taikymu. Jei tai įmanoma, tada nebereikia spręsti klausimo dėl atitikties direktyvai ar dėl tiesioginio veikimo pripažinimo kuriai nors jos nuostatai. Jei tai neįmanoma, tada nacionalinė nuostata neturi būti taikoma.

40. Pastaruoju atveju reikia įvertinti dvi situacijas. Pirmą, atitinkamą su pagrindinėmis bylomis susijusių sandorių šalys turėjo teisę į viso PVM atskaitą, todėl šios bylos neatitiko nė vienos iš 80 straipsnio 1 dalyje numatytų aplinkybių, arba, antra, šalys neturėjo teisės į viso mokesčio atskaitą ir bylos atitiko šias aplinkybes.

19 — Žr. šios išvados I priedą, kur lentelėje pateikta trumpa toliau išdėstytų argumentų santrauka.

20 — Žr., pavyzdžiui, 2010 m. birželio 10 d. Sprendimo *Bruno ir Pettini* (sujungtos bylos C-395/08 ir C-396/08, Rink. p. 5119) 74 punktą.

21 — Šiuo klausimu žr. 1984 m. balandžio 10 d. Sprendimo *von Colson ir Kamann* (14/83, Rink. p. 1891) 26 ir 27 punktus.

22 — Žr., pavyzdžiui, 20 išnašoje minėto Sprendimo *Bruno ir Pettini* 74 punktą.

41. Jei atitinkamos šalys turėjo teisę į viso PVM atskaitą, paprasčiausia nėra pagrindo, kad 80 straipsnio 1 dalis veiktų tiesiogiai ar būtų tiesiogiai taikoma tais atvejais, kuriais pagal jos pačios nuostatas ji nėra taikoma. Tačiau gali būti reikšmingas Direktyvos 2006/112 73 straipsnis, kuris veikia tiesiogiai²³. Pagal 80 straipsnio 1 dalį valstybės narės gali numatyti nuo bendrosios PVM apmokestinamosios vertės nustatymo taisyklės nukrypti leidžiančią nuostatą. Jei tokia nukrypti leidžianti taisyklė nėra numatyta, turi būti taikoma Direktyvos 2006/112 73 straipsnyje išdėstyta bendroji taisyklė²⁴. Todėl apmokestinamieji asmenys ja gali remtis ir nacionaliniai teismai ją gali tiesiogiai taikyti siekdami užtikrinti, kad, išskyrus atvejus, dėl kurių direktyvoje numatyta nukrypti leidžianti nuostata, apmokestinamoji vertė yra realiai gaunamas atlygis.

42. Kita vertus, jei atitinkamos šalys neturėjo teisės į viso PVM atskaitą, toliau kyla klausimas, ar tai valstybė nori remtis 80 straipsnio 1 dalies tiesioginiu veikimu, ar privatus asmuo.

43. Dėl pirmojo atvejo reikia priminti, kad valstybė narė negali asmenų atžvilgiu remtis direktyvos nuostatomis ar faktu, kad ji tinkamai nepasinaudojo direktyvoje suteikta galimybe²⁵.

44. Vis dėlto, jei privatus asmuo nori remtis direktyvos nuostatos tiesioginiu veikimu prieš valstybę narę, kuri tinkamai neperkėlė šios nuostatos, pagal nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką remtis tiesioginiu veikimu iš esmės galima, kai direktyvos nuostatos yra pakankamai aiškos, tikslios ir besąlygiškos²⁶.

45. Šiuo atžvilgiu būtų galima diskutuoti, ar visiškai neprivalomos nuostatos, kurios valstybė narė tinkamai neperkėlė, turinys šiuo tikslu gali būti laikomas „pakankamai aiškiu, tikslu ir besąlygišku“.

46. Vis dėlto nemanau, kad būtina ar netgi tinkama nagrinėti šį klausimą atsižvelgiant į pagrindinių bylų aplinkybes.

47. Tiesa, net jeigu Direktyvos 2006/112 80 straipsnio 1 dalies c punkte nurodytas aplinkybes atitinkančiame sandoryje dalyvaujantis prekių ar paslaugų įsigyjantis asmuo sutiko sumokėti dirbtinai padidintą kainą, teoriškai jis vis dar gali norėti remtis šios dalies nuostatomis prieš mokesčių instituciją, siekdamas, kad PVM būtų apskaičiuotas remiantis atviros rinkos kaina. Jei toks prekių ar paslaugų įsigyjantis asmuo neturi teisės į viso PVM atskaitą, jam būtų naudinga už sandorį mokėti mažesnę PVM.

48. Tačiau nė viename iš ginčų, dėl kurių buvo pateikti prašymai priimti prejudicinį sprendimą, taip nėra. Pagal nusistovėjusią teismo praktiką prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateikiamas ne dėl to, kad būtų suformuluotos patariamąsios nuomonės bendro pobūdžio arba hipotetiniais klausimais, o dėl to, kad reikia veiksmingai išspręsti ginčą²⁷. Šiuo atveju klausimas yra ne tik hipotetinis pagrindinių bylų atžvilgiu, bet taip pat mažai tikėtina, kad jis įprastomis aplinkybėmis galėtų kilti, nes tai reikštų, kad viena iš dviejų susijusių šalių, kurios siekdamas didžiausios bendros naudos susitarė dėl dirbtinės kainos, nesilaikė sudaryto susitarimo.

49. Atsižvelgdama į šias aplinkybes, siūlau tokios hipotezės nenagrinėti, o išnagrinėti du paskutinius aspektus, kurių prašymus priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nenurodė, tačiau jie gali būti reikšmingi pagrindinėms byloms.

23 — Žr. 2002 m. liepos 11 d. Sprendimo *Marks & Spencer* (C-62/00, Rink. p. I-6325) 47 punktą.

24 — Žr. 15 išnašoje minėto Sprendimo *Campsa Estaciones de Servicio* 40 punktą.

25 — Žr., pavyzdžiui, 2010 m. spalio 21 d. Sprendimo *Accardo ir kt.* (C-227/09, Rink. p. I-10273) 44–47 punktus ir juose nurodytą teismo praktiką. Valstybės narės, norėdamos pasinaudoti tokia teise, turi pasirinkti ją remtis (žr. 2011 m. rugsėjo 15 d. Sprendimo *Slaby ir Kuč*, sujungtos bylos C-180/10 ir C-181/10, Rink. p. I-8461, 33 punktą).

26 — Žr., pavyzdžiui, 2001 m. sausio 18 d. Sprendimo *Stockholm Lindöpark* (C-150/99, Rink. p. I-493) 30 ir 31 punktus ir juose nurodytą teismo praktiką.

27 — Žr., pavyzdžiui, 2011 m. birželio 10 d. Nutarties *Mohammed Imran* (C-155/11 PPU, Rink. p. I-5095) 21 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką.

Atviros rinkos kainos apskaičiavimas

50. Kai yra kuri nors Direktyvos 2006/112 80 straipsnio 1 dalyje nurodyta aplinkybė, valstybės narės gali imtis priemonių, siekdamas užtikrinti, kad prekių tiekimo ar paslaugų teikimo apmokestinamoji vertė būtų atviros rinkos kaina. Jos tai gali daryti esant vienai iš sąlygų, kad realus atlygis yra mažesnis ar didesnis už atviros rinkos kainą, t. y. „visą sumą, kurią, siekdamas gauti atitinkamas prekes ar paslaugas, tuo pardavimo metu, kuriuo įvyksta prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, prekes ar paslaugas įsigyjantis asmuo turėtų sumokėti nepriklausomam tiekėjui ar teikėjui sąžiningos konkurencijos sąlygomis tos valstybės narės, kurioje tiekimas yra apmokestinamas, teritorijoje“.

51. Nors Bulgarijos teisės aktuose pateikiami penki atviros rinkos vertės nustatymo metodai, atsižvelgiant į šį apibrėžimą ir aplinkybę, kad byloje C-621/10 bendrovė *Balkan and Sea* atitinkamą turtą įsigijo už kainą, kuri mažiau nei 0,5 % viršijo licenciją turinčių vertintojų įvertinimą, nacionaliniam teismui vis dėlto gali būti reikalinga išnagrinėti, ar tinkamai aiškinant nacionalines taisykles iš tikrųjų galima teigti, kad ši kaina yra didesnė už atviros rinkos kainą.

Apmokestinamųjų ir neapmokestinamųjų sandorių pobūdis

52. Komisija kelia klausimą dėl mokesčių institucijos vertinimo byloje C-129/11, pagal kurį sandoriai apima ir apmokestinamąjį, ir neapmokestinamąjį prekių tiekimą. Sutinku su tuo, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turėtų nagrinėti šį vertinimą atsižvelgdamas į reikšmingas Direktyvos 2006/112 nuostatas ir prireikus turėtų netaikyti jokių nacionalinių nuostatų, jei dėl to kiltų direktyvai prieštaraujančių pasekmių. Reikšmingos yra šios toliau pateikiamos direktyvos nuostatos.

53. 12 straipsnyje numatyta:

„1. Valstybės narės apmokestinamuoju asmeniu gali laikyti bet kurį asmenį, kuris retkarčiais vykdo <...> ypač kurį nors iš šių sandorių:

- a) pastato ar pastato dalių ir žemės, ant kurios jis pastatytas, tiekimą iki pirmo pastato panaudojimo;
- b) žemės statybai tiekimą.

2. Taikant 1 dalies a punktą, „pastatas“ – bet koks žemėje įtvirtintas statinys.

Valstybės narės gali nustatyti 1 dalies a punkte nurodyto kriterijaus taikymo pastatų pertvarkymui išsamias taisykles ir apibrėžti, ką reiškia sąvoka „žemė, ant kurios stovi pastatas“.

Valstybės narės gali taikyti ne tik pastato pirmo panaudojimo, bet ir kitus kriterijus, pavyzdžiui, laikotarpio nuo pastato užbaigimo iki jo pirmo tiekimo dienos arba laikotarpio nuo pastato pirmo panaudojimo iki jo vėlesnio tiekimo dienos, jei pirmu atveju laikotarpis ne ilgesnis kaip penkeri metai, o antru atveju – ne ilgesnis kaip dveji metai.

3. Taikant 1 dalies b punktą, „žemė statybai“ – neparuošta ar paruošta žemė, kaip ją apibrėžia valstybės narės.“

54. Direktyvos 2006/112 135 straipsnio 1 dalimi valstybės narės įpareigojamos tam tikrų sandorių neapmokestinti PVM, be kita ko, ypač šių:

- „j) pastatų ar jų dalių ir žemės, ant kurios jie pastatyti, tiekimas, išskyrus 12 straipsnio 1 dalies a punkte nurodytą tiekimą;
- k) žemės, kuri nėra užstatyta, tiekimas, išskyrus 12 straipsnio 1 dalies b punkte nurodytos žemės statybai tiekimą;

l) nekilnojamojo turto lizingas ar nuoma [nekilnojamojo turto nuoma].²⁸

55. Pirmiausia kyla klausimas, ar šiltnamiai buvo pastatai, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 12 straipsnio 1 dalies a punktą, kitaip tariant, ar jie atitiko 12 straipsnio 2 dalies pirmojoje pateiktą apibrėžimą, pagal kurį tai yra „bet koks žemėje įtvirtintas statinys“. Tai, aišku, turi nustatyti nacionalinis teismas, o atsakymas gali priklausyti nuo konkrečių konstrukcijų. Vis dėlto, atrodo, yra nemenka tikimybė, kad šiltnamiai galėjo atitikti šį apibrėžimą, bent jau tuo atveju, jeigu jų rėmai buvo plieniniai.

56. Jei šiltnamiai buvo pastatai, kiekvienas sandoris turi būti laikytinas vienu prekių tiekimu, nes siekiant apmokestinti PVM tikslais pastatai ar pastato dalys ir žemė, ant kurios jie pastatyti, negali būti vienas nuo kito atsieti²⁹.

57. Tokiu atveju kyla kitas klausimas, ar žemės ir pastatų tiekimas buvo „iki pirmo pastato panaudojimo“ arba atitiko kitus kriterijus, kurie galėjo būti nustatyti nacionalinėje teisėje laikantis 12 straipsnio 2 dalies trečiojoje pastraipoje nurodytų atitinkamų dvejų ar penkerių metų laikotarpio apribojimų. Šiuo atžvilgiu, atrodo, reikšminga tai, kad *Provaadinvest* nacionaliniame teisme teigė, jog šiltnamiai eksploatuoti daugiau kaip 30 metų.

58. Jei tiekimas buvo „iki pirmo pastato panaudojimo“ arba atitiko kitus teisėtai taikomus kriterijus, jis gali būti laikomas apmokestinamuoju tiekimu pagal 12 straipsnio 1 dalies a punktą. Jei ne, toks tiekimas turi būti neapmokestintas pagal 135 straipsnio 1 dalies j punktą, nebent būtų pasinaudota kuria nors galima teise pasirinkti apmokestinti tiekimą.

59. Jei šiltnamiai nebuvo pastatai, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 12 straipsnio 1 dalies a punktą, vis dar reikia išnagrinėti, ar sandoriai turi būti vertinami kaip atskiri sandoriai, kurių apmokestinimo PVM klausimas turi būti sprendžiamas atskirai, ar kaip vienas sudėtinis sandoris, kurį sudaro keletas elementų.

60. Pagal nusistovėjusią teismo praktiką, kai sandorį sudaro jo elementų daugetas, reikia atsižvelgti į visas aplinkybes siekiant nustatyti, ar jis apima du, ar daugiau atskirų prekių tiekimų, ar vieną tiekimą. Nors kiekvienas sandoris iš esmės laikytinas atskiru ir savarankišku, sandoris, kurį ekonominiu požiūriu sudaro vienas paslaugos teikimas, negali būti dirbtinai skaidomas, kad nebūtų pakeistas PVM sistemos funkcionalumas. Laikoma, kad tiekiama viena prekė, visų pirma tuomet, kai du ar daugiau teikiamų elementų yra taip glaudžiai susiję, kad objektyviai sudaro vieną ekonomiškai neskaidomą prekių tiekimą, kurį išskaidyti būtų nenatūralu, arba kai vienas ar keli elementai sudaro pagrindinį tiekimą, o kiti elementai yra papildomi. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi pats patikrinti, ar tokia padėtis susiklostė pagrindinėje byloje³⁰.

61. Jei atsižvelgdamas į tai nacionalinis teismas nuspręs, kad buvo atskiri tiekimai dėl žemės ir dėl kitų elementų, panašu, kad mokesčių institucijos požiūris yra teisingas.

62. Tačiau jeigu nacionalinis teismas nuspręs, kad kiekvienas sandoris buvo vienas sudėtinis tiekimas, kurį sudaro pagrindinis elementas ir papildomi elementai, galima numanyti, kad pagrindinis elementas buvo žemės tiekimas ir apmokestinimo PVM tvarka turėtų būti nustatoma remiantis šiuo tiekimu.

63. Kiekvienu iš šių atvejų gali tekti nustatyti, ar žemė buvo žemė statybai, kaip ją apibrėžia valstybės narė pagal Direktyvos 2006/112 12 straipsnio 3 dalį. Jei buvo, tiekimas gali būti apmokestintas pagal 12 straipsnio 1 dalies b punktą. Jei nebuvo, tiekimas turi būti neapmokestintas pagal 135 straipsnio 1 dalies k punktą, nebent būtų pasinaudota kuria nors galima teise pasirinkti apmokestinti tiekimą.

28 — Reikalavimas neapmokestinti šiais atvejais nėra absoliutus, nes pagal 137 straipsnio 1 dalies b–d punktus valstybės narės gali suteikti apmokestinamiesiems asmenims teisę pasirinkti apmokestinti kiekvieną iš šių sandorių. Žr. šios išvados II priedą, kurio lentelėje pateikta trumpa išdėstytų argumentų santrauka.

29 — 2000 m. birželio 8 d. Sprendimo *Breitsohl* (C-400/98, Rink. p. I-4321) 50 punktas.

30 — Žr., pavyzdžiui, 2011 m. kovo 10 d. Sprendimo *Bog ir kt.* (sujungtos bylos C-497/09, C-499/09, C-501/09 ir C-502/09, Rink. p. I-1457) 51 ir paskesnius punktus ir juose nurodytą teismo praktiką.

Išvada

64. Todėl manau, kad Teisingumo Teismas turėtų taip atsakyti į *Administrativen Sad Varna* pateiktus klausimus:

„2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 80 straipsnio 1 dalies a, b ir c punktuose pateiktas baigtinis aplinkybių, kuriomis valstybė narė gali apmokestinti sandorį PVM remdamasi ne realiai sumokėtu atlygiu, bet atviros rinkos kaina, sąrašas.

Šiomis nuostatomis neleidžiama valstybei narei imtis tokių priemonių tais atvejais, kai prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas arba, atsižvelgiant į konkretų atvejį, prekių ar paslaugų įsigyjantis asmuo turi teisę į viso mokesčio atskaitą.

Nacionalinė nuostata, pagal kurią reikalaujama apmokestinti PVM remiantis atviros rinkos kaina visais atvejais, kai šalys yra susijusios, neatitinka Direktyvos 2006/112 80 straipsnio, bent jau tiek, kiek ji taikoma tais atvejais, kai atitinkama sandorio šalis turi teisę į viso mokesčio atskaitą.

Nacionalinis teismas, naudodamasis pagal nacionalinę teisę suteikta diskrecija, tokią nacionalinę nuostatą turi aiškinti ir taikyti Direktyvos 2006/112 80 straipsnio 1 dalį atitinkamu būdu. Jeigu toks aiškinimas neįmanomas, nacionalinis teismas turi netaikyti šiai daliai prieštaraujančios nuostatos.

Direktyvos 2006/112 73 straipsnis veikia tiesiogiai ir apmokestinamieji asmenys juo gali remtis, o nacionaliniai teismai jį gali tiesiogiai taikyti siekdami užtikrinti, kad, išskyrus atvejus, dėl kurių direktyvoje numatyta nukrypti leidžianti nuostata, apmokestinamoji vertė yra realiai gaunamas atlygis.

Jei valstybė narė tinkamai nepasinaudojo Direktyvos 2006/112 80 straipsnio 1 dalyje suteikta galimybe, ji negali apmokestinamojo asmens atžvilgiu remtis šios dalies nuostatomis siekdama, kad sandoris būtų apmokestintas PVM remiantis atviros rinkos kaina.“

I PRIEDAS

Žr. šios išvados 38 ir paskesnius punktus

Nacionaline nuostata tinkamai neperkeliama 80 straipsnio 1 dalyje numatyta galimybė. Ar vis dėlto ją galima aiškinti tinkamą šios galimybės taikymą atitinkančiu būdu?			
Taip	Ne		
Problemos nebelieka	Nuostata neturi būti taikoma		
	Aplinkybės nepatenka į 80 straipsnio taikymo sritį	Aplinkybės patenka į 80 straipsnio taikymo sritį	
	Nėra pagrindo, kad 80 straipsnio 1 dalis veiktų tiesiogiai; tačiau 73 straipsnis veikia tiesiogiai ir privatūs asmenys juo gali remtis	Valstybė nori remtis 80 straipsnio tiesioginiu veikimu prieš privatų asmenį	Privatus asmuo nori remtis 80 straipsnio tiesioginiu veikimu prieš valstybę
		Visais atvejais negalima	Teoriškai galima: kyla klausimų dėl tinkamai neperkeltos neprivalomos nuostatos tiesioginio veikimo, bet šiuo atveju jie yra visiškai hipotetiniai ir nėra būtina į juos atsakyti

II PRIEDAS

Žr. šios išvados 55 ir paskesnius punktus

Ar šiltnamiai buvo „pastatai“, kaip tai suprantama pagal direktyvą?			
Taip		Ne	
Kiekvienas sandoris yra vienas prekių tiekimas		Ar buvo atskiri tiekimai, ar vienas sudėtinis tiekimas?	
Ar tiekimas buvo „iki pirmo pastato panaudojimo“ arba atitiko lygiavertį kriterijų?		Atskiri tiekimai (įprasta situacija)	Sudėtiniai tiekimai (turintys pagrindinį ir papildomus elementus)
Taip	Ne	Kiekvienas tiekimas turi būti apmokestintas pagal įprastai jam taikomą apmokestinimo PVM tvarką	Kuris elementas buvo pagrindinis?
Tiekimas gali būti apmokestintas pagal 12 straipsnio 1 dalies a punktą	Tiekimas turi būti neapmokestintas pagal 135 straipsnio 1 dalies j punktą, nebent pasinaudota teise pasirinkti apmokestinti tiekimą	Apmokestinama pagal pagrindiniam tiekimui (žemės) taikomą apmokestinimo PVM tvarką	
		Ar žemė buvo „žemė statybai“?	
		Taip	Ne
		Tiekimas gali būti apmokestintas pagal 12 straipsnio 1 dalies b punktą	Tiekimas turi būti neapmokestintas pagal 135 straipsnio 1 dalies k punktą, nebent pasinaudota teise pasirinkti apmokestinti tiekimą