



Teismo praktikos rinkinys

GENERALINĖS ADVOKATĖS
JULIANE KOKOTT IŠVADA,
pateikta 2017 m. vasario 16 d.¹

Byla C-36/16

**Minister Finansów
prieš
Posnania Investment SA**

(Naczelny Sąd Administracyjny (Vyriausiasis administracinis teismas, Lenkija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą — Mokesčių teisės aktai — Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema — Apmokestinamieji sandoriai — Tiekimas už atlygį — Apmokestinamojo asmens kaip tokio veikimas — Prievolė sumokėti mokesčius, kai padengiant mokestinių įsiskolinimą vietoj mokesčio mokėjimo atiduodamas turtas“

I. Įžanga

1. Ar turto atidavimas vietoj piniginio mokėjimo siekiant padengti mokestinius įsiskolinimus yra pridėtinės vertės mokesčiu apmokestinamas sandoris, jeigu mokesčių mokėtojas dar yra ir apmokestinamasis asmuo, kaip jis apibrėžiamas pridėtinės vertės mokestį (PVM) reglamentuojančiuose teisės aktuose? Šis iki šiol neišaiškintas klausimas pateikiamas prašyme priimti prejudicinį sprendimą.
2. Pagrindinėje byloje viena bendrovė pasinaudojo pagal teisės aktus, reglamentuojančius Lenkijos apmokestinimo tvarką, leidžiama galimybe padengti mokestinius įsiskolinimus natūra: ji valstybei perleido nuosavybės teisę į žemės sklypą. Tiesa, ši bendrovė dar vertėsi ir prekyba nekilnojamoju turtu.
3. Klausimas, ar mokestinių įsiskolinimų padengimo sandorį galima vėl apmokestinti, verčia susimąstyti. PVM prievolės prielaida atrodo keistai ir atsižvelgiant į netiesioginį PVM pobūdį: juk PVM našta tenka gavėjui, šiuo atveju – valstybei.

¹ — Originalo kalba: vokiečių.

II. Teisinis pagrindas

A. Sąjungos teisė

4. Šios bylos teisinį pagrindą Europos Sąjungos lygmeniu sudaro 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos² (toliau – PVM direktyva) 2 straipsnio 1 dalies a punktas. Jame nustatyta, kad PVM objektas yra šie sandoriai:

„prekių tiekimas už atlygį valstybės narės teritorijoje, kai prekes tiekia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks <...>“

5. PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalyje sąvoka „apmokestinamasis asmuo“ apibrėžiama taip:

„„Apmokestinamasis asmuo“ – asmuo, kuris savarankiškai bet kurioje vietoje vykdo ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į tos veiklos tikslą ar rezultatą.

„Ekonominė veikla“ – gamintojų, prekybininkų ar paslaugas teikiančių asmenų veikla, įskaitant kasybą bei žemės ūkio veiklą ir laisvųjų profesijų veiklą. Visų pirma ekonomine veikla laikomas materialiojo ar nematerialiojo turto naudojimas siekiant gauti nuolatinių pajamų.“

6. Be to, PVM direktyvos 16 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Tačiau prekių tiekimu už atlygį nelaikomas toks prekių sunaudojimas, kai veikloje jos naudojamos kaip pavyzdžiai ar mažavertės dovanos.“

B. Nacionalinė teisė

7. Lenkijos teisės aktų leidėjas šiuos PVM direktyvos reikalavimus yra perkėles į nacionalinę teisę. Be to, kaip nurodo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, pagal 1997 m. rugpjūčio 29 d. Įstatymu patvirtinto Mokesčių nutarimo (*Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa*) 66 straipsnio 1 dalį apmokestinamajam asmeniui suteikiama galimybė padengti mokestinius įsiskolinimus perleidžiant valstybei ar savivaldybei nuosavybės teise valdomą turtą. Pagal Lenkijos mokesčių nutarimo 66 straipsnio 2 dalį nuosavybės teise valdomas turtas perleidžiamas ir mokestinė skola išnyksta remiantis sutartimi su savivaldybe (arba valstybe ar pan.), kurios sąlygos detaliau reglamentuojamos Mokesčių nutarimo 66 straipsnio 2 ir 3 dalyse. Kaip nustatyta Mokesčių nutarimo 66 straipsnio 4 dalyje, mokestinė skola išnyksta nuosavybės teisės perėjimo momentu.

III. Pagrindinė byla

8. Ieškovė pagrindinėje byloje *Posnania Investment S.A.* (toliau – bendrovė arba ieškovė) yra pagal Lenkijos teisę įsteigta bendrovė, kuri, be kita ko, verčiasi prekyba nekilnojamuoju turtu. Siekdama padengti mokestinius įsiskolinimus, ji pasinaudojo Lenkijos mokesčių nutarimo 66 straipsnio 1 dalyje numatyta galimybe ir 2013 m. vasario 5 d. su kompetentinga savivaldybe sudarė sutartį dėl nuosavybės teise valdomo neužstatyto žemės sklypo perleidimo. Taip dalis mokestinių įsiskolinimų išnyko.

2 — OL L 347, 2006, p. 1.

9. Vėliau bendrovė pateikė *Minister Finansów* (finansų ministrui) klausimą, ar nuosavybės teise valdomo turto perleidimas savivaldybei yra apmokestinamas PVM. Jos manymu, jis yra neapmokestinamas PVM. Argumentuodama ji pirmiausia rėmėsi *Naczelny Sąd Administracyjny* praktika, pagal kurią nuosavybės teise valdomo turto perleidimas valstybei siekiant padengti mokestinius išskolinimus valstybės išdui nėra apmokestinamas PVM.

10. 2013 m. gegužės 10 d. individualiame išaiškiniame *Minister Finansów* laikėsi nuomonės, kad bendrovės atliktas nuosavybės teise valdomo turto perleidimas iš principo yra PVM apmokestinamas tiekimas. Bendrovė kreipėsi į teismą su ieškiniu.

11. 2014 m. vasario 13 d. sprendimu pirmosios instancijos teismas panaikino *Minister Finansów* individualų išaiškinimą, darydamas nuorodą į minėtąją *Naczelny Sąd Administracyjny* praktiką. Teismo manymu, mokesčių administratoriaus veiksmai pirmiausia pažeidė „pasitikėjimo mokesčių institucijomis“ principą. Dėl šio sprendimo *Minister Finansów* padavė kasacinį skundą.

IV. Prašymas priimti prejudicinį sprendimą ir procesas Teisingumo Teisme

12. 2015 m. rugsėjo 21 d. nutartimi bylą nagrinėjantis *Naczelny Sąd Administracyjny*, remdamasis SESV 267 straipsniu, pateikė Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Ar PVM apmokestinamo asmens žemės sklypo (daikto) nuosavybės teisės perdavimas:

- a) valstybės išdui mainais už mokesčių, mokamų į valstybės biudžetą, skolas arba
- b) savivaldybei, apskričiai arba vaivadijai mainais už mokesčių, mokamų į jų biudžetą, skolas,

dėl kurio išnyksta mokesčių skola, yra apmokestinamas sandoris (prekių tiekimas už atlygį), kaip tai suprantama pagal 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 2 straipsnio 1 dalies a punktą ir 14 straipsnio 1 dalį?

13. Proceso Teisingumo Teisme metu rašytines pastabas pateikė Lenkijos Respublika ir Europos Komisija.

V. Teisinis vertinimas

14. PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies a punkte numatytos penkios mokesčio atsiradimo sąlygos. Turi egzistuoti prekių tiekimas arba paslaugų teikimas (1), kai apmokestinamasis asmuo (2), veikdamas kaip toks (3), už atlygį (4) tiekia prekes ar teikia paslaugas valstybės narės teritorijoje (5). Trys iš šių sąlygų neginčytinai yra tenkinamos. Žemės sklypo perleidimas yra tiekimas. Šį tiekimą atliko apmokestinamasis asmuo valstybės narės teritorijoje.

15. Todėl, norint atsakyti į prejudicinį klausimą, pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies a punktą reikia įvertinti, ar nagrinėjamu atveju galima laikyti, kad tiekimas buvo vykdomas „už atlygį“ (žr. toliau A skirsnį), kai apmokestinamasis asmuo veikė „kaip toks“ (žr. toliau B skirsnį).

A. Apmokestinamojo asmens vykdomas tiekimas valstybės narės teritorijoje už atlygį

16. Žemės sklypas, padengiant mokestinius išskolinimus, buvo perleistas suderinus su Komisija ir Lenkijos Respublika už atlygį, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies a punktą. Tai, kad įvykdžius tiekimą yra atleidžiama nuo piniginio išipareigojimo, galima traktuoti ne kitaip, kaip tik tiekimu grindžiamo piniginio reikalavimo atsiradimą.

17. Tiesa, gali kilti klausimas, ar tiekimas ir atleidimas nuo mokestinių įsiskolinimų yra pagrįsti abipusiu teisiniu ryšiu. Teisingumo Teismas savo sprendimuose yra nustatęs, kad toks teisinis ryšys būtina turi egzistuoti. Prekės tiekiamos „už atlygį“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies a punktą, tik jei tarp prekių tiekėjo ir gavėjo egzistuoja abipusis teisinis ryšys ir prekių tiekėjo gautas atlygis yra realus atlygis už gavėjui patiektą prekę³.

18. Tai, kad žemės sklypo tiekimą ir mokestinių įsiskolinimų išnykimą nagrinėjamu atveju sieja teisinis ryšys, matyti iš Lenkijos mokesčių nutarimo 66 straipsnio 1 dalies. Joje reglamentuojami įstatyminiai teisiniai ryšiai. Teisinį ryšį patvirtina ir Lenkijos mokesčių nutarimo 66 straipsnio 2 dalyje numatyta pagal viešosios teisės aktus sudaroma sutartis. Tiesa, kyla klausimas, ar tuo atveju, jei pagal įstatymą mokestinė skola išnyksta (Lenkijos mokesčių nutarimo 66 straipsnio 4 dalis) dėl mokėjimą pakeičiančio turto perleidimo, šalis sieja iš tiesų abipusis, o ne vienpusis teisinis ryšys. Tačiau šis klausimas galiausiai gali likti neatsakytas.

19. Pridėtinės vertės mokestis yra *bendrasis* vartojimo mokestis⁴, kuriuo apmokestinamos gavėjo lėšos, skirtos suvartojamai naudai (prekei arba paslaugai) gauti. Todėl tam būtino teisinio ryšio sąvoka turi būti aiškinama labai plačiai. Lemiamos įtakos negali turėti nei galiojimas civilinės teisės prasme, nei civilinės ar viešosios teisės pagrindas, nei šio pagrindo abipusiškumas. Reikšminga yra tik tai, ar gavėjas už suvartojamą naudą (prekę ar paslaugą), kurią gavo iš apmokestinamojo asmens, sumokėjo savo turtu⁵. Taigi lemiamą reikšmę turi abipusiškumas tarp suvartojamos naudos ir jai įgyti skirtų lėšų, o ne civilinės ar viešosios teisės pagrindų abipusiškumas.

20. Taikant tokį pagal vartojimo mokesčius reglamentuojančius teisės aktus būtiną platų atlygintino sandorio aiškinimą, Komisijai ir Lenkijos Respublikai sutinkant, konstatuotina, kad nagrinėjamas sandoris yra tiekimas už atlygį. Tai galioja taip pat ir tuomet, jeigu mokestiniai įsiskolinimai, perleisus nuosavybės teisę į žemės sklypą, pagal įstatymą (Lenkijos mokesčių nutarimo 66 straipsnio 4 dalis) išnyksta.

B. Apmokestinamojo asmens kaip tokio veikimas

1. Mokestinių įsiskolinimų padengimas kaip ekonominė veikla?

21. Taip pat reikia išsiaiškinti, ar PVM apmokestinamas asmuo, kuris, kaip mokesčių mokėtojas, mokesčius sumoka ne pinigais, o natūra, šiuo atžvilgiu veikia ir kaip PVM apmokestinamas asmuo, t. y. „kaip toks“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies a punktą.

22. Apmokestinamasis asmuo veikia „kaip toks“ tik tuomet, kai vykdo sandorius atlikdamas savo apmokestinamąją veiklą⁶. Kaip toliau matyti iš PVM direktyvos 9 straipsnio, vien tik atlygintinos veiklos tam nepakanka. Veikiau direktyvoje reikalaujama, kad egzistuotų tam tikras kokybinis aspektas, t. y. ekonominės veiklos vykdymas veiksmų atlikimo metu.

3 — 2013 m. lapkričio 21 d. Sprendimas *Dixons Retail* (C-494/12, EU:C:2013:758, 32 punktas), 2013 m. birželio 20 d. Sprendimas *Newey* (C-653/11, EU:C:2013:409, 40 punktas), 2006 m. kovo 23 d. Sprendimas *FCE Bank* (C-210/04, EU:C:2006:196, 34 punktas), 2002 m. rugsėjo 17 d. Sprendimas *Town & County Factors* (C-498/99, EU:C:2002:494, 18 punktas), 1994 m. kovo 3 d. Sprendimas *Tolsma* (C-16/93, EU:C:1994:80, 14 punktas).

4 — 1996 m. spalio 24 d. Sprendimas *Elida Gibbs* (C-317/94, EU:C:1996:400, 19 punktas), 2013 m. lapkričio 7 d. Sprendimas *Tulicā ir Plavšīn* (C-249/12 ir C-250/12, EU:C:2013:722, 34 punktas) ir 2011 m. gruodžio 9 d. Nutartis *Connoisseur Belgium* (C-69/11, nepaskelbta Rink., EU:C:2011:825, 21 punktas).

5 — Todėl ir įvykdžius aptarnavimo sutartį vienpusiškai ir laisva valia restorane sumokėti arbatpinigiai yra atlygis už paslaugą.

6 — Žr. 1995 m. spalio 4 d. Sprendimą *Armbrrecht* (C-291/92, EU:C:1995:304, 17 ir paskesni punktai), 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimą *EDM* (C-77/01, EU:C:2004:243, 66 punktas), 2006 m. sausio 12 d. Sprendimą *Optigen ir kt.* (C-354/03, C-355/03 ir C-484/03, EU:C:2006:16, 42 punktas).

23. Taigi lemiamas klausimas – ar mokesčių įsiskolinimų padengimas yra ekonominė mokesčių mokėtojo veikla, kaip ji suprantama pagal PVM direktyvos 9 straipsnį. Jeigu tai nėra ekonominė veikla, dar reikėtų išsiaiškinti, ar ką nors keičia tai, kad mokesčiai įsiskolinimai padengiami ne pinigais, o natūra.

24. Pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalies antrą sakinį „ekonominės veiklos“ sąvoka apima bet kokią gamintojų, prekybininkų ar paslaugas teikiančių asmenų veiklą, o pagal teismų praktiką į ją įeina visos gamybos, prekybos ir paslaugų teikimo stadijos⁷.

25. PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalies antrame sakinyje ekonominė veikla apibūdinama pagal profesijas. Atidžiau pažvelgus, matyti, kad tai tipologinis apibūdinimas: išvardijami verslo tipai (profesijos). Tipologinis apibūdinimas, palyginti su abstrakčia sąvoka, yra atviresnis. Prie tam tikro tipo veikla gali būti priskiriama ne pagal abstrakčią logiką, o pagal panašumo į prototipą (pavyzdį) laipsnį. Ji nebūtinai turi turėti visus tam tikram tipui būdingus požymius: konkrečiu atveju vieno ar kito požymio gali ir nebūti. Konkretus atvejis prie atitinkamo tipo priskiriamas palyginus, kiek jis yra panašus į prototipinę (pavyzdinę) veiklą. Norint tai padaryti, reikia įvertinti visas konkrečius atvejo aplinkybes, atsižvelgiant į įprastinį traktavimą ir panašumo į prototipą (pavyzdį) laipsnį.

26. Tačiau, net ir labai plačiai aiškinant ekonominės veiklos sąvoką⁸, mokesčių įsiskolinimų dengimas nėra ekonominė veikla. Veikiau mokesčių mokėjimas – tai viešojoje teisėje nustatyta asmeninė prievolė, tenkanti kiekvienam mokesčių mokėtojui, net jeigu jis ir nėra PVM apmokestinamas asmuo. Niekas nesikeičia ir tuomet, jeigu šie mokesčiai mokami vykdant ekonominę veiklą, kaip yra PVM įsiskolinimų mokėjimo atveju.

27. Šiai išvadai neturi jokios įtakos tai, kad mokesstinė skola padengiama natūra. Juk tam tikro turto atidavimas – tai tik specialus mokesčių mokėjimo būdas. Kaip ir įprastai mokant mokesčius, atsiradusi mokesstinė skola vietoj pinigų padengiama turtu pagal jo objektyvią vertę, o ne pagal jo pirkimo kainą. Todėl tokie veiksmai mokant viešosios teisės aktuose numatytus mokesčius negali būti laikomi ekonomine veikla. Turto atidavimo mokesčių mokėjimo tikslais niekaip negalima prilyginti tipiškam PVM apmokestinamo asmens veiklai, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalį (pavyzdžiui, turtą perkančio ir parduodančio prekybininko veiklai).

28. Tam neturi jokios įtakos ir Lenkijos mokesčių nutarime numatyta pagal viešąją teisę sudaroma sutartis. Ja šalis tiesiog patvirtina suprantančios šį specialų mokėjimo būdą. Mokesčių kreditorius ja tik pareiškia sutinkantis, kad mokesstinė skola būtų padengta šiuo turtu natūra.

29. Be to, prašyme priimti prejudicinį sprendimą nėra jokių duomenų, iš kurių būtų matyti, kad pagal nacionalinės teisės aktus mokesčių administratoriui būtų leidžiama kreiptis į mokesčių mokėtoją ir pasiūlyti jam ne sumokėti mokesčius pinigais, o perleisti tam tikrą nekilnojamojo turto objektą, kurį kitu atveju tektų įsigyti perkant. Nuspręsti, ar norėtų sumokėti mokesčius natūra ir koku turtu, gali tik pats mokesčių mokėtojas. Tuomet mokesčių administratorius gali pareikšti su tuo sutinkantis, tačiau negali tokio mokėjimo reikalauti.

7 — Žr., pavyzdžiui, 1990 m. gruodžio 4 d. Sprendimą *van Tiem* (C-186/89, EU:C:1990:429, 17 punktą), 2003 m. birželio 26 d. Sprendimą *MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring* (C-305/01, EU:C:2003:377, 41 punktą), 2006 m. sausio 12 d. Sprendimą *Optigen ir kt.* (C-354/03, C-355/03 ir C-484/03, EU:C:2006:16, 41 punktą).

8 — 2000 m. rugsėjo 12 d. Sprendimas *Komisija / Jungtinė Karalystė* (C-359/97, EU:C:2000:426, 39 punktą), 2003 m. birželio 26 d. Sprendimas *MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring* (C-305/01, EU:C:2003:377, 42 punktą), 2007 m. birželio 26 d. Sprendimas *T-Mobile Austria ir kt.* (C-284/04, EU:C:2007:381, 35 punktą), 2013 m. birželio 20 d. Sprendimas *Fuchs* (C-219/12, EU:C:2013:413, 17 punktą).

30. Visų pirma pažymėtina, kad pagal įstatymą perleidus turtą išnykstančios mokestinės skolos dydis yra toks, kokios vertės yra perleistas turtas. Šis dydis nepriklauso nuo viešosios teisės reglamentuojamos sutarties šalių valios ar derybinių pozicijų. Turto vertė teisinėje valstybėje mokesčių tikslais, ko gero, nustatoma remiantis abstrakčiais, visiems mokesčių mokėtojams taikomais vertinimo kriterijais. Darant tokias prielaidas, kurias, beje, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas dar turės patikrinti, mokestinių įsiskolinimų padengimo atiduodant turtą iš principo negalima laikyti (tipiška) ekonomine veikla.

2. Išimtis dėl glaudžios sąsajos su apmokestinama pagrindine veikla?

31. Nagrinėjamu atveju žemės sklypą perleido, pavyzdžiui, ne advokatas ar gydytojas, o prekyautojas nekilnojamoju turtu. Todėl negalima ignoruoti tam tikros sandorio (žemės sklypo atidavimo vietoj piniginio mokėjimo) sąsajos su vykdoma ekonomine veikla (prekyba nekilnojamoju turtu).

32. Su panašiomis aplinkybėmis Teisingumo Teismas buvo susidūręs byloje *Kostov*⁹. Joje apmokestinamasis asmuo (savarankiška veikla besiverčiantis antstolis) su trečiaisiais asmenimis buvo sudaręs atskiras pavidimo sutartis dėl nekilnojamojo turto objektų pardavimo aukcione; šios sutartys buvo susijusios su jo pagrindine veikla (pardavimais aukcionuose). Teisingumo Teismas patvirtino, kad tokie sandoriai yra apmokestinami mokesčiu.

33. Teisingumo Teismas išaiškino, „kad PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalis aiškintina taip, kad fizinis asmuo, kuris jau yra PVM apmokestinamas asmuo dėl savarankiškos teismo antstolio veiklos, turi būti laikomas „apmokestinamuoju asmeniu“ dėl bet kokios kitos retkarčiais vykdomos ekonominės veiklos su sąlyga, kad ši veikla yra veikla, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalies antrą pastraipą“¹⁰.

34. Tačiau to negalima aiškinti taip, kad visi apmokestinamojo asmens sandoriai, už kuriuos jis gauna atlygį, yra laikytini sandoriais, kuriuos jis atlieka veikdamas kaip apmokestinamasis asmuo. Minėtoje byloje antstolio „papildoma veikla“ buvo glaudžiai susijusi su jo apmokestinama pagrindine veikla. Todėl, remiantis aptartu vertinimo pagal tipus požiūriu, retkarčiais vykdomi trečiųjų asmenų pavidimai, dėl kurių toje byloje vyko ginčas, iš tiesų buvo ekonominė veikla.

35. Taikant tą patį vertinimo pagal tipus požiūrį, prekyautojo nekilnojamoju turtu mokestinių įsiskolinimų padengimas vietoj piniginio mokėjimo atiduodant žemės sklypą nėra ekonominė veikla, kaip ji suprantama pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalies antrą pastraipą.

36. Kaip pažymi Komisija, pagal konkurencinio neutralumo principą reikalaujama, kad visiems konkuruojantiems prekių tiekėjams ir paslaugų teikėjams pridėtinės vertės mokestis būtų taikomas vienodai. Mokestinių įsiskolinimų padengimo natūra atveju jokios konkurencijos su kitais mokesčių mokėtojais nėra. Savo mokestines skolas mokantis mokesčių mokėtojas tuo momentu nekonkuruoja ir su jokių kitu PVM apmokestinamu asmeniu (pavyzdžiui, kitais prekyautojais nekilnojamoju turtu). Jis neturi jokių galių derėtis dėl atiduodamo turto kainos. Greičiausiai mokesčių tikslais atiduodamo nekilnojamojo turto vertė nustatoma pagal objektyvius kriterijus. Todėl jokio konkuravimo dėl kainos negali būti.

37. Turto atidavimas siekiant padengti mokestines skolas vyksta už bet kokios rinkos ribų. Tai pasakytina ir apie „normalius“ mokesčių mokėtojus, ir apie tuos mokesčių mokėtojus, kurie yra ir PVM apmokestinami asmenys. Taip pat ir valstybė kaip gavėja neturi jokios galimybės pasirinkti vieno ar kito nekilnojamojo turto objekto. Ji gali pasirinkti tik tai, ar vietoj piniginio mokėjimo mokestinėms skoloms padengti priimti turtą natūra pagal jo objektyvią vertę.

9 — 2013 m. birželio 13 d. Sprendimas *Kostov* (C-62/12, EU:C:2013:391).

10 — 2013 m. birželio 13 d. Sprendimas *Kostov* (C-62/12, EU:C:2013:391, 31 punktą).

38. Netgi neginčytinai ekonominių ir atlygintiną sandorį (narkotinių medžiagų pardavimą) Teisingumo Teismas laiko neapmokestinamu, jeigu bet kokia (legali) konkurencija ekonominiame sektoriuje yra neįmanoma¹¹. Šia mintimi galima pasinaudoti nagrinėjant šios bylos aplinkybes. Asmeninės mokesinės skolos išnykimo perdavus mokesčių kreditoriui turtą natūra atveju (t. y. mokesčių surinkimo atveju) mokesčių mokėtojai tarpusavyje taip pat nekonkuruoja.

39. Lemiamą reikšmę turi tai, ar nacionalinė teisė (šiuo atveju – per pagal viešąją teisę sudaromą sutartį) pagal viešosios teisės aktus renkamų mokesčių taikymo atveju leidžia dalyviams bendru sutarimu nustatyti perleistiną turtą ir jo kainą – kaip pirkimo atveju. Jeigu ne, PVM apmokestinamas asmuo, padengdamas savo mokesstinę skolą, ekonominės veiklos nevykdo. Tokiu atveju jis neveikia „kaip toks“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies a punktą. Tai taikoma taip pat ir tuomet, kai PVM apmokestinamas asmuo prekiauja nekilnojamuoju turtu ir vietoj piniginių mokėjimo perleidžia žemės sklypą.

3. Pridėtinės vertės mokesčio pobūdis

40. Šią išvadą patvirtina ir PVM, kuris yra netiesioginis vartojimo mokestis, pobūdis. PVM sumoka galutinis vartotojas¹², o apmokestinamasis asmuo veikia „tik“ kaip mokesčių rinkėjas į valstybės išdą¹³. Nagrinėjamu atveju tai taip pat yra argumentas prieš ekonominės veiklos prielaidą. Ekonominė veikla, kaip ji suprantama pagal PVM direktyvos 9 straipsnį, aiškiai remiasi tuo, kad apmokestinamasis asmuo, sumokėjęs su kita sutarties šalimi suderėtą atlygį, gali perkelti PVM gavėjui ir jį surinkti iš jo. Ši mintis nedera su mokesčiniu reikalavimu, kuris išnyksta pagal įstatymą, ir faktų, kad gavėjo vaidmenį atliekanti valstybė siekia surinkti mokesčius, bet ne mokėti papildomus mokesčius (šiuo atveju – jai perkeltiną PVM).

4. Pavojus, kad valstybė kaip „vartotoja“ atsiduria palankesnėje padėtyje?

41. Komisijos išreikštos abejonės dėl tariamo pavojaus, kad mokesčių mokėtojas arba valstybė atsiduria palankesnėje padėtyje, man atrodo nesuprantamos. Mokesčių mokėtojas negauna jokios naudos, nes turto atidavimui mokesčių sumokėjimo tikslais PVM prievolė neturėtų jokios įtakos. Juk tokios prievolės padariniai būtų šie: jeigu mokesčių mokėtojas yra skolingas X dydžio mokestį, turi X vertės žemės sklypą ir šis sandoris yra apmokestinamas, X dydžio mokestis išnyktų, o valstybė turėtų mokesčių mokėtojui papildomai sumokėti PVM tam, kad apmokestinamasis asmuo jį vėl galėtų pervesti valstybei. Valstybė savo ruožtu PVM nesutaupytų, nes turtą natūra ji gauna nepriklausomai nuo jos vartojimo poreikių, vadinasi, neišvengia kitų, PVM apmokestinamų išlaidų.

42. Priešingai, nei mano Komisija, pavojus veikiau slypi kitur: sandorio pripažinimas apmokestinamu reikštų, kad PVM atskaita gali būti taikoma netgi privačioms reikmėms skirto turto įsigijimui, nes gali būti, kad jis kada nors bus panaudotas mokesčinėms skoloms padengti¹⁴.

11 — Žr., pavyzdžiui, 1999 m. birželio 29 d. Sprendimą *Coffeeshop „Siberië“* (C-158/98, EU:C:1999:334, 14 ir 21 punktai), 2000 m. birželio 29 d. Sprendimą *Salumets ir kt.* (C-455/98, EU:C:2000:352, 19 punktas), 2006 m. sausio 12 d. Sprendimą *Optigen ir kt.* (C-354/03, C-355/03 ir C-484/03, EU:C:2006:16, 49 punktas).

12 — 1996 m. spalio 24 d. Sprendimas *Elida Gibbs* (C-317/94, EU:C:1996:400, 19 punktas) ir 2013 m. lapkričio 7 d. Sprendimas *Tulică ir Plavoşin* (C-249/12 ir C-250/12, EU:C:2013:722, 34 punktas) ir 2011 m. gruodžio 9 d. Nutartis *Connoisseur Belgium* (C-69/11, nepaskelbta Rink., EU:C:2011:825, 21 punktas).

13 — 1993 m. spalio 20 d. Sprendimas *Balocchi* (C-10/92, EU:C:1993:846, 25 punktas) ir 2008 m. vasario 21 d. Sprendimas *Netto Supermarkt* (C-271/06, EU:C:2008:105, 21 punktas).

14 — Pavyzdžiui, apmokestinamieji asmenys, pasinaudodami PVM atskaita, tokiu atveju galėtų visuomenės sąskaita užsiimti brangiai kainuojančiais pomėgiais (pajamų mokesčio teisėje dažnai galima rasti savarankiška veikla besiverčiančius advokatus ir gydytojus, kurie turi privačius vynuogynus, arklides, jachtas ir t. t.).

43. Skirtingas mokesčių mokėjimo vertinimas, atsižvelgiant į tai, ar mokesčiai mokami pinigais (jokio apmokestinimo), ar natūra (šiuo atveju – pilnas apmokestinimas) taip pat nebūtų įtikinamas. Tas pats pasakytina ir apie skirtingą mokesčių mokėjimą natūra atsižvelgiant į tai, ar ši mokėjimą atlieka PVM apmokestinamas ar neapmokestinamas asmuo. Mokamų mokesčių (kitokių mokesčių, dėl kurių atsirado mokesčių skolų) dydžiui šis PVM mokėjimo tikslais atliekamas kvalifikavimas negali turėti jokios įtakos.

44. Galiausiai lieka aptarti tik neapmokestinto galutinio vartojimo pavojų tuo atveju, jeigu turto perleidimas natūra vietoj piniginio mokėjimo būtų nelaikomas ekonomine veikla. Tačiau toks pavojus egzistuoti tik tuomet, jeigu mokėtojas (šiuo atveju – bendrovė), kaip PVM apmokestinamas asmuo, atiduodamo turto atžvilgiu jau būtų pasinaudojęs PVM atskaita.

45. Vis dėlto tokiam pavojui sistemiskai kelią užkerta PVM direktyvos 16 straipsnis (ir 26 straipsnis). Jeigu mokesčių mokėjimas natūra nėra ekonominė veikla, tuomet vietoj piniginio mokėjimo atiduodamas turtas iš įmonės paimamas ne verslo tikslais. Tokiu atveju, taikant PVM direktyvos 16 straipsnį, atlikta PVM atskaita ištaisoma užkertant kelią neapmokestintam galutiniam vartojimui. PVM apmokestinamas asmuo laikomas privačiu asmeniu, perleidžiančiu valstybei turtą savo mokesčiniams skoloms padengti. Taip užtikrinamas vienodas požiūris į visus visų mokesčių mokėtojų mokesčius mokėjimus, neatsižvelgiant į tai, ar jie (daugiau ar mažiau atsitiktinai) dar yra ir PVM apmokestinami asmenys.

5. Išvada

46. Konstatuotina, kad daikto iš apmokestinamojo asmens turto atidavimas vietoj piniginio mokėjimo jo mokesčiniams skoloms padengti nėra ekonominė veikla, kurią vykdydamas apmokestinamasis asmuo veikia „kaip toks“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies a punktą. Tai taikoma taip pat ir tuo atveju, jeigu jis atiduoda daiktą, kuriuo paprastai prekiauja versdamasis savo verslu. Tai nėra PVM apmokestinamas sandoris, kaip jis suprantamas pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies a punktą.

VI. Pasiūlymas dėl išvados

47. Todėl siūlau į *Naczelny Sąd Administracyjny* prejudicinį klausimą atsakyti taip:

Jeigu PVM apmokestinamas asmuo mokesčių kreditoriui perleidžia nuosavybės teise valdomą žemės sklypą ir dėl to pagal įstatymą išnyksta jo mokesčinė skola, tai nėra apmokestinamas sandoris, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies a punktą. Tą darydamas apmokestinamasis asmuo neveikia kaip toks. Remiantis PVM direktyvos 16 straipsniu reikia patikslinti PVM atskaitą, atliktą atsižvelgiant į atiduotą turtą.

Būtina sąlyga yra ta, kad galimybę sumokėti mokesčius natūra vietoj piniginio mokėjimo turi turėti tik mokesčių mokėtojas, o ši galimybė turi būti įgyvendinama pagal viešosios teisės aktus sudaroma sutartimi. Šalys tokiu atveju negali turėti jokios įtakos „pirkimo kainai“. Kaina turi būti nustatoma pagal objektyvius vertinimo kriterijus, o tai turi įvertinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.