



Teismo praktikos rinkinys

GENERALINĖS ADVOKATĖS
JULIANE KOKOTT IŠVADA,
pateikta 2020 m. balandžio 23 d.¹

Byla C-312/19

XT,

Įstojusios į bylą šalys:

**Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,
Vilniaus apskrities valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos**

(Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Mokesčių teisė – Pridėtinės vertės mokestis – Direktyva 2006/112/EB – 9 straipsnio 1 dalis – Apmokestinamojo asmens sąvoka – Galėjimas būti apmokestinamuoju asmeniu – Teisinis subjektiškumas – Sandorio priskyrimas apmokestinamajam asmeniui – Bendras kelių asmenų veikimas – Neįvardytų dalyvių bendrijos veikimas“

I. Įžanga

1. Nagrinėjamoje byloje du asmenys suplanavo ir įgyvendino kelių pastatų statybos projektą, tačiau tik vienas jų – pagrindinės bylos pareiškėjas – aktyviai veikė išorėje. Atitinkamai jo verslo partneris prie projekto prisidėjo tik finansiškai, padengdamas 70 % įsigijimo išlaidų; tiesa, jis dalyvavo priimant sprendimus dėl projekto ir, pasibaigus bendram projektui ir pardavus pastatytus pastatus, gavo iš pareiškėjo atitinkamą dalį.
2. Kas, kaip apmokestinamasis asmuo, privalo sumokėti susidariusį pridėtinės vertės mokestį, jeigu du asmenys bendradarbiauja, tačiau išorėje veikia tik vienas asmuo savo vardu? Atsakymas į šį klausimą svarbus ne tik dėl tiekėjo mokesstinės prievolės aspektu, bet ir dėl gavėjo PVM atskaitos. Pastarajam reikalinga sąskaita faktūra, kurioje turi būti nurodytas parduodančiojo apmokestinamojo asmens pavadinimas ir adresas.
3. Teisingumo Teismas iki šiol nėra nagrinėjęs atvejo, kai kažkas pasyviai prisideda prie veiklos, kurią savo vardu vykdo kitas asmuo. Jis yra tik nagrinėjęs klausimą dėl vieno bendraturčio (proporcingos) PVM atskaitos, kai sąskaita faktūra buvo išrašyta abiem bendraturčiams². Ši byla suteikia progą toliau aiškinti principinį klausimą, kaip reikia nustatyti apmokestinamąjį asmenį tuo atveju, kai jis savo veiklą vykdo kartu su trečiaisiais asmenimis.

¹ Originalo kalba: vokiečių.

² 2005 m. balandžio 21 d. Sprendimas *HE* (C-25/03, EU:C:2005:241).

II. Teisinis pagrindas

A. Sąjungos teisė

4. Sąjungos teisės pagrindą sudaro 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos³ (toliau – PVM direktyva) 9 straipsnio 1 dalis, 193 straipsnis ir 287 straipsnis.

5. PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalies pirmame sakinyje nustatyta:

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

6. PVM direktyvos 193 straipsnyje apibrėžiamas asmuo, kuriam tenka prievolė sumokėti PVM; pagrindinės bylos aplinkybių metu galiojusios redakcijos 193 straipsnyje nustatyta:

„PVM moka apmokestinamasis asmuo, vykdamasis apmokestinamą prekių tiekimą ar paslaugų teikimą <...>“

7. PVM direktyvos 287 straipsnio 11 punkte reglamentuojamas vadinamasis smulkaus verslo įmonių neapmokestinimas:

„Valstybės narės, kurios į ES įstojo po 1978 m. sausio 1 d., gali nuo mokesčio atleisti apmokestinamuosius asmenis, kurių metinė apyvarta yra ne didesnė kaip toliau pateiktoms sumoms lygiavertė suma nacionaline valiuta pagal jų įstojimo dienos valiutų perskaičiavimo kursą: <...>

11. Lietuva: 29 000 eurų; <...>“

B. Lietuvos Respublikos teisė

8. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (toliau – PVM įstatymas) 2 straipsnio 15 dalyje nustatyta:

„Lietuvos Respublikos apmokestinamasis asmuo – bet kokio pobūdžio ekonominę veiklą vykdamasis Lietuvos Respublikos juridinis arba fizinis asmuo, taip pat juridinio asmens statuso neturintis Lietuvos Respublikoje įsteigtas kolektyvinio investavimo subjektas, kurio veiklos forma yra investicinis fondas.“

9. PVM įstatymo 71 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Prievolė registruotis PVM mokėtoju ir skaičiuoti PVM bei mokėti jį į biudžetą tenka apmokestinamiesiems asmenims, kurie šalies teritorijoje tiekia prekes arba teikia paslaugas <...>. Privalantis registruotis PVM mokėtoju asmuo privalo pateikti prašymą įregistruoti jį PVM mokėtoju.“

³ OL L 347, 2006, p. 1.

10. Nukrypstant nuo to, PVM įstatymo 71 straipsnio 2 dalyje numatyta:

„Neatsižvelgiant į [PVM įstatymo 71 straipsnio] 1 dalį, Lietuvos Respublikos apmokestinamasis asmuo neprivalo pateikti prašymo įregistruoti jį PVM mokėtoju bei <...> nustatyta tvarka skaičiuoti PVM ir mokėti jį į biudžetą, jeigu bendra atlygio už vykdant ekonominę veiklą šalies teritorijoje patiektas prekes ir (arba) suteiktas paslaugas suma per metus (paskutinius 12 mėnesių) neviršijo 155 000 litų (LTL). PVM turi būti pradėtas skaičiuoti nuo to mėnesio, kurį minėta riba buvo viršyta. Už patiektas prekes ir suteiktas paslaugas, už kurias atlygis neviršijo nurodytosios 155 000 litų sumos, PVM neskaičiuojamas. <...>“

III. Pagrindinė byla

11. 2010 m. vasario 19 d. pareiškėjas pagrindinėje byloje (toliau – pareiškėjas) ir dar vienas fizinis asmuo (toliau – veiklos partneris) sudarė jungtinės veiklos sutartį, kurios tikslas – kooperuojantis pastatyti gyvenamąjį būstą Vilniuje (Lietuva) ar jo apylinkėse.

12. 2010 m. balandžio 25 d. pareiškėjas kartu su veiklos partneriu nutarė įsigyti 0,50 ha žemės ūkio paskirties žemės sklypą Vilniaus rajone. Tarp pareiškėjo ir šio žemės sklypo savininkų 2010 m. balandžio 27 d. buvo pasirašyta žemės sklypo pirkimo-pardavimo sutartis. Veiklos partneris įnešė 70 %, o pareiškėjas – 30 % sandorio sumos. Buvo nuspręsta nuosavybės teises į šį žemės sklypą įregistruoti pareiškėjo vardu.

13. Pareiškėjas ir veiklos partneris 2010 m. gegužės 5 d. priėmė sprendimą pastatyti kompleksą iš 5 statinių, įpareigoti pareiškėją sutvarkyti visus statybai reikalingus dokumentus ir statybų darbų vykdytoju paskirti uždarąją akcinę bendrovę „Konsela“ (toliau – UAB „Konsela“), kurios direktorius buvo pareiškėjas.

14. Pareiškėjas savo vardu 2010 m. lapkričio 2 d. gavo iš Vilniaus rajono savivaldybės administracijos statybos leidimą 0,50 ha žemės sklype statyti penkis pastatus. 2010 m. balandžio 22 d. buvo sudaryta statybos rangos sutartis, ją kaip užsakovas pasirašė pareiškėjas ir UAB „Konsela“ atstovas. Rangovas 2011 m. vasario 15 d. išrašė PVM sąskaitą faktūrą dėl pastatų Nr. 1–4 statybos, o 2013 m. vasario 11 d. – dėl pastato Nr. 5 statybos.

15. Pareiškėjas su veiklos partneriu 2010 m. gruodžio 2 d. sprendimu nusprendė parduoti pastatą Nr. 1 su dalimi žemės sklypo ir gautas lėšas panaudoti statyboms. Pagal 2010 m. gruodžio 14 d. pareiškėjo ir pirkėjų (fizinių asmenų) sutartį šis nekilnojamas turtas buvo parduotas.

16. 2011 m. sausio 10 d. pareiškėjas ir veiklos partneris surašė susitarimą dėl 2010 m. vasario 19 d. jungtinės veiklos sutarties pabaigos ir turto bei įsipareigojimų padalijimo. Šiuo susitarimu nutarta užbaigti jungtinės veiklos sutartį ir veiklos partneriui atiduoti teisę į sukurtą turtą – pastatus Nr. 4 ir 5, taip pat pareiškėjas įsipareigojo iki 2017 m. kompensuoti veiklos partneriui jų įnašų ir gaunamo bendro turto dalies proporcijos skirtumą – 300 000 LTL (86 886 EUR).

17. Pagal šią sutartį pareiškėjui atiteko pastatai Nr. 2 ir 3, kurie kartu su priskirtomis žemės sklypo dalimis 2011 m. gegužės 30 d. ir 2012 m. lapkričio 13 d. buvo parduoti.

18. 2013 m. vasario 1 d. pareiškėjas ir veiklos partneris sudarė turto perdavimo (atsidalijimo) aktą, jame nurodyta, kad, atsižvelgiant į 2011 m. sausio 10 d. sudaryto susitarimą, pareiškėjas veiklos partneriui perduoda pastatus Nr. 4 ir 5 su priskirtomis žemės sklypo dalimis.

19. 2013 m. vasario 6 d. sprendimu pagal 2010 m. vasario 19 d. jungtinės veiklos sutartį pareiškėjas su veiklos partneriu nutarė, kad pareiškėjas parduoda savo vardu registruotą pastatą Nr. 5 ir jam priskirtą žemės sklypo dalį, o gautą sumą nedelsdamas perduoda partneriui. Pagal 2013 m. vasario 13 d. pirkimo-pardavimo sutartį šie nekilnojamojo turto objektai buvo parduoti Lietuvoje įsisteigusiam juridiniam asmeniui.

20. Pareiškėjas ir veiklos partneris minėtų 2010 m. gruodžio 14 d., 2011 m. gegužės 30 d., 2012 m. lapkričio 13 d. ir 2013 m. vasario 13 d. atliktų nekilnojamojo turto pardavimų nelaikė PVM apmokestinama veikla, todėl jie neskaičiavo ir neišskyrė pirkėjų mokėtino PVM, jo nedeklaravo ir nemokėjo, taip pat nesinaudojo PVM atskaita.

21. Atlikęs pareiškėjo mokesstinį patikrinimą dėl gyventojų pajamų mokesčio ir PVM už 2010–2013 metus, vietos mokesčių administratorius ginčo tiekimus kvalifikavo kaip vieną PVM apmokestinamą veiklą ir pripažino pareiškėją apmokestinamuoju asmeniu, atsakingu už su šiais (visais) tiekimais susijusių PVM prievolių įvykdymą.

22. Apskaičiuodamas mokėtiną PVM, vietos mokesčių administratorius savo iniciatyva pripažino pareiškėjo teisę į PVM atskaitą pagal minėtas UAB „Konsela“ išrašytas PVM sąskaitas faktūras ir mokėtiną ginčo PVM sumas apskaičiavo atskaitęs minėtų pastatų įsigijimo (pastatymo) PVM.

23. Pareiškėjui buvo nurodyta sumokėti apskaičiuotą 39 586,71 EUR dydžio PVM su 11 695 EUR dydžio delpinigiais. Vilniaus apskrities valstybinė mokesčių inspekcija 2015 m. lapkričio 3 d. patvirtino vietos mokesčių administratoriaus sprendimą. Pareiškėjo skundas dėl šio sprendimo 2016 m. kovo 3 d. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos sprendimu buvo atmetas.

24. Tolesni pareiškėjo skundai buvo atmesti Mokestinių ginčų komisijos 2016 m. liepos 18 d. sprendimu bei Vilniaus apygardos administracinio teismo (Lietuva) sprendimu. Teismo sprendimą, kuriuo jo skundas buvo atmetas, pareiškėjas apeliacine tvarka apskundė Lietuvos vyriausiajam administraciniam teismui.

IV. Prašymas priimti prejudicinį sprendimą ir procesas Teisingumo Teisme

25. 2019 m. balandžio 10 d. nutartimi bylą nagrinėjantis Vyriausiasis administracinis teismas, remdamasis SESV 267 straipsniu, pateikė Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 9 straipsnio 1 dalis ir 193 straipsnis turi būti aiškinami taip, kad tokiomis aplinkybėmis, kokios susiklostė nagrinėjamoje byloje, toks fizinis asmuo, kaip pareiškėjas, negali būti pripažintas „savarankiškai“ vykdytą nagrinėjamą (ekonominę) veiklą ir vienasmeniškai turi sumokėti pridėtinės vertės mokesť už ginčo tiekimus, t. y. ar Direktyvos 2006/112 9 straipsnio 1 dalies ir 193 straipsnio taikymo tikslais apmokestinamuoju asmeniu, atsakingu už ginčo prievolės, laikytina jungtinė veikla (jungtinės veiklos dalyviai kartu; nagrinėjamu atveju – pareiškėjas ir jo veiklos partneris kartu), kuri pagal nacionalinę teisę apmokestinamuoju asmeniu nelaikoma ir teisinio subjektiškumo neturi, o ne vien toks fizinis asmuo, kaip pareiškėjas?

2. Teigiamai atsakius į pirmą[ji] klausimą – ar Direktyvos 2006/112 193 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad tokiomis aplinkybėmis, kokios susiklostė nagrinėjamoje byloje, PVM moka jungtinės veiklos, kuri pagal nacionalinę teisę apmokestinamuoju asmeniu nelaikoma ir teisinio subjektiškumo neturi, dalyviai (nagrinėjamu atveju – pareiškėjas ir veiklos partneris) kiekvienas individualiai nuo kiekvieno jų gautos (gautinos, priklausančios) atlygio už apmokestinamus nekilnojamojo turto

objektų tiekimus dalies? Ar Direktyvos 2006/112 287 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad tokiais aplinkybėmis, kokios susiklostė šioje byloje, šioje nuostatoje nurodyta metinė apyvarta nustatoma atsižvelgiant į visos jungtinės veiklos (bendrai jungtinės veiklos dalyvių gautas) pajamas?“

26. Procese Teisingumo Teisme rašytines pastabas pateikė tik Lietuvos Respublika ir Komisija.

V. Teisinis vertinimas

A. Dėl pirmojo klausimo ir antrojo klausimo pirmos dalies: kas yra tikrasis apmokestinamasis asmuo konkrečiu atveju?

27. Pirmuoju klausimu ir antrojo klausimo pirma dalimi (kuriuos galima nagrinėti kartu) prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas siekia sužinoti, kas konkrečiu atveju pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalį yra apmokestinamasis asmuo, kuriam tenka prievolė sumokėti PVM už žemės sklypų tiekimo sandorius.

28. Jis gali būti vien pareiškėjas (taip mano Lietuvos mokesčių administratorius), pareiškėjo ir jo veiklos partnerio bendrija (taip iš dalies mano Komisija), pareiškėjas ir jo veiklos partneris kartu (taip linkęs manyti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas) arba – bent iš dalies – vien veiklos partneris (taip iš dalies mano ir Komisija).

29. Atsakymas į šį klausimą suponuoja, kad bent vienam iš keturių variantų (pareiškėjas, veiklos partneris, pareiškėjo ir veiklos partnerio bendrija, pareiškėjas ir veiklos partneris kartu) gali būti priskirtas gebėjimas apskritai būti apmokestinamuoju asmeniu, kaip jis suprantamas pagal PVM direktyvą (apie tai – 1 skirsnyje). Su tuo susijęs klausimas, kokiais kriterijais remiantis konkrečiu atveju reikia nuspręsti, kuriam iš galimų apmokestinamųjų asmenų tenka prievolė sumokėti PVM už žemės sklypų pardavimą. Iš esmės tai yra konkrečių sandorių priskyrimo vienam iš galimų apmokestinamųjų asmenų klausimas (apie tai – 2 skirsnyje).

1. Galėjimas būti apmokestinamuoju asmeniu

30. Pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalies pirmą sakinį apmokestinamuoju asmeniu laikomas bet kuris asmuo, savarankiškai bet kurioje vietoje vykdomas ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į tos veiklos tikslą ar rezultatą⁴.

31. Pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalyje pavartoti žodžiai, ypač „bet kuris“, suteikia sąvokai „apmokestinamasis asmuo“ plačią prasmę⁵. Ji paremta savarankiškai vykdoma ekonomine veikla, t. y. visi fiziniai ir juridiniai asmenys – ir viešieji, ir privatus, ir net vienetai, neturintys teisinio subjektiškumo, kurie objektyviai tenkina šioje nuostatoje įtvirtintus kriterijus, – laikytini PVM apmokestinamais asmenimis⁶.

4 Žr., pavyzdžiui, 2016 m. spalio 12 d. Sprendimą *Nigl* (C-340/15, EU:C:2016:764, 26 punktas), 2015 m. rugsėjo 29 d. Sprendimą *Gmina Wrocław* (C-276/14, EU:C:2015:635, 27 punktas) ir 2009 m. spalio 29 d. Sprendimą *Komisija / Suomija* (C-246/08, EU:C:2009:671, 35 punktas).

5 2016 m. spalio 12 d. Sprendimas *Nigl* (C-340/15, EU:C:2016:764, 27 punktas) ir 2015 m. rugsėjo 29 d. Sprendimas *Gmina Wrocław* (C-276/14, EU:C:2015:635, 28 punktas).

6 2016 m. spalio 12 d. Sprendimas *Nigl* (C-340/15, EU:C:2016:764, 27 punktas) ir 2015 m. rugsėjo 29 d. Sprendimas *Gmina Wrocław* (C-276/14, EU:C:2015:635, 34 punktas).

32. Taigi, kaip aiškina Teisingumo Teismas, siekiant nustatyti ekonominės veiklos savarankiškumą reikia patikrinti, ar atitinkamas asmuo vykdo veiklą savo vardu, sąskaita ir atsakomybe, taip pat tai, kad jis pats prisiima su savo veikla susijusią ekonominę riziką⁷.

33. Pastarasis aspektas daugiau susijęs su sandorio priskyrimo konkrečiam asmeniui klausimu ir mažiau su apmokestinamojo asmens statusu, tačiau pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją jis yra pagrindinė PVM direktyvos 9 straipsnyje apibrėžtos ekonominės veiklos sąlyga. Kita vertus, visiškai neturi reikšmės šios veiklos teisinė forma (fizinis asmuo, juridinis asmuo ar bendrija) ir tai, ar pagal nacionalinės teisės aktus šiai teisei formai pripažįstamas atskiras teisinis subjektiškumas⁸.

34. Vis dėlto ekonominė veikla gali būti vykdoma tik tuo atveju, jeigu atitinkamos nacionalinės teisės sistema suteikia gebėjimą atlikti teisinius (ekonominius) veiksmus⁹. Bet atlikti teisinius veiksmus gali tik dariniai, gebantys prisiimti teises ir pareigas, t. y. teisės subjektai.

35. Fiziniai ir juridiniai asmenys *per definitionem* yra teisės subjektai. Kiti dariniai (t. y. kitokios veiklos formos) pagal atitinkamą nacionalinės teisės sistemą irgi gali būti teisės subjektai, neprivalėdami, kaip teisingai pabrėžia Teisingumo Teismas, turėti juridinio asmens statuso. Tiesa, neturint teisinio subjektiškumo vargu ar galima būti apmokestinamuoju asmeniu, kaip jis suprantamas pagal PVM direktyvą.

36. Viena vertus, tai patvirtina Teisingumo Teismo jurisprudencija, susijusi su apmokestinamuoju tiekimu ar teikimu. Joje Teisingumo Teismas pabrėžia, kad apmokestinamojo asmens apmokestinamas sandoris yra tuo atveju, jeigu jo dalyvius sieja teisinis santykis, kuriam esant pasikeičiama tiekimu ar teikimu ir atlygiu už jį¹⁰. Tačiau teisinį santykį gali turėti tik asmuo, kuris yra teisės subjektas.

37. Kita vertus, tai patvirtina Teisingumo Teismo jurisprudencija, susijusi su apmokestinamojo asmens funkcija PVM sistemoje¹¹. Šioje jurisprudencijoje Teisingumo Teismas yra pripažinęs, kad apmokestinamajam asmeniui tenka mokesčių rinkėjo valstybės naudai funkcija¹². Vis dėlto sąskaitoje faktūroje nurodyti mokesčius, surinkti juos nustatydamas kainą arba netgi išieškoti gali tik teisinį subjektiškumą turintis darinys.

38. Tiek, kiek Komisija, priešingai, teigia, kad Teisingumo Teismas jau yra pripažinęs (teisinio subjektiškumo neturinčią) partnerystę / sutuoktinių bendriją apmokestinamuoju asmeniu¹³, tam reikia paprieštarauti.

7 2016 m. spalio 12 d. Sprendimas *Nigl* (C-340/15, EU:C:2016:764, 28 punktas) ir 2015 m. rugsėjo 29 d. Sprendimas *Gmina Wrocław* (C-276/14, EU:C:2015:635, 34 punktas). Taip pat šiuo klausimu žr. 2007 m. spalio 18 d. Sprendimą *van der Steen* (C-355/06, EU:C:2007:615, 23 punktas).

8 Žr. 2016 m. spalio 12 d. Sprendimą *Nigl* (C-340/15, EU:C:2016:764, 27 punktas), 2015 m. rugsėjo 29 d. Sprendimą *Gmina Wrocław* (C-276/14, EU:C:2015:635, 28 punktas) ir 2005 m. balandžio 21 d. Sprendimą *HE* (C-25/03, EU:C:2005:241, 54 punktas).

9 Teisingumo Teismas kalba apie susivienijimą, kuris, nors neturintis juridinio asmens statuso, gali veikti savarankiškai – žr. 2005 m. balandžio 21 d. Sprendimą *HE* (C-25/03, EU:C:2005:241, 54 punktas).

10 2014 m. kovo 27 d. Sprendimas *Le Rayon d'Or* (C-151/13, EU:C:2014:185, 29 punktas), 2012 m. gegužės 3 d. Sprendimas *Lebara* (C-520/10, EU:C:2012:264, 27 punktas) ir 1994 m. kovo 3 d. Sprendimas *Tolsma* (C-16/93, EU:C:1994:80, 14 punktas). 2009 m. spalio 29 d. Sprendime *Komisija / Suomija* (C-246/08, EU:C:2009:671, 43 punktas) kalbama apie šalių susitarimą dėl kainos. Bet tokius susitarimus gali sudaryti tik asmuo, kuris yra teisės subjektas.

11 Žr., pavyzdžiui, 2019 m. gegužės 8 d. Sprendimą *A-PACK CZ* (C-127/18, EU:C:2019:377, 22 punktas), 2017 m. lapkričio 23 d. Sprendimą *Di Maura* (C-246/16, EU:C:2017:887, 23 punktas), 2008 m. vasario 21 d. Sprendimą *Netto Supermarkt* (C-271/06, EU:C:2008:105, 21 punktas), 1993 m. spalio 20 d. Sprendimą *Balocchi* (C-10/92, EU:C:1993:846, 25 punktas) ir mano išvadą byloje *Dong Yang Electronics* (C-547/18, EU:C:2019:976, 41 punktas).

12 Žr., pavyzdžiui, 2019 m. gegužės 8 d. Sprendimą *A-PACK CZ* (C-127/18, EU:C:2019:377, 22 punktas), 2017 m. lapkričio 23 d. Sprendimą *Di Maura* (C-246/16, EU:C:2017:887, 23 punktas), 2008 m. vasario 21 d. Sprendimą *Netto Supermarkt* (C-271/06, EU:C:2008:105, 21 punktas) ir 1993 m. spalio 20 d. Sprendimą *Balocchi* (C-10/92, EU:C:1993:846, 25 punktas). Šiuo klausimu žr. ir mano išvadą byloje *Di Maura* (C-246/16, EU:C:2017:440, 21 punktas).

13 Pagrįsdama šį teiginį Komisija cituoja 2005 m. balandžio 21 d. Sprendimą *HE* (C-25/03, EU:C:2005:241, 58 punktas). Šis punktas suformuluotas taip: „Todėl į antrąjį klausimą reikia atsakyti, kad tuo atveju, kai ilgalaiķį turtą užsako sutuoktinių bendrija, kuri neturi juridinio asmens statuso ir pati nevykdo ekonominės veiklos, kaip tai suprantama pagal Šeštąją direktyvą, laikytina, kad, taikant šią direktyvą, kiekvienas iš bendraturčių yra sandorio naudos gavėjas“. Neįžvelgiu, kur šioje formuluotėje Teisingumo Teismas neva pripažino sutuoktinių bendriją apmokestinamuoju asmeniu.

39. Komisijos nurodomas Teisingumo Teismo sprendimas¹⁴ buvo susijęs ne su klausimu, kas konkrečiu atveju yra apmokestinamasis asmuo, kuriam tenka prievolė sumokėti PVM. Veikiau jis buvo susijęs su Vokietijos nuosavybės bendrija, kurioje vieno turto objekto nuosavybė dalimis priklausė keliems asmenims. Nuosavybės bendrija apėmė tik bendrą daiktinę nuosavybę, ji, kaip tokia, negalėjo atlikti teisinių veiksmų¹⁵. Tačiau vienas iš bendraturčių jau buvo apmokestinamasis asmuo ir norėjo pasinaudoti teise į PVM atskaitą, susijusią su verslo reikmėms naudojamos turto dalies statybos išlaidomis.

40. Byloje HE nagrinėdamas klausimą, kas buvo sandorio naudos gavėjas, Teisingumo Teismas nusprendė, kad dviejų sutuoktinių sudaryta bendrija nebuvo nei bendrovė, turinti juridinio asmens statusą, nei susivienijimas, nors neturintis šio statuso, bet galintis veikti savarankiškai, todėl pati nevykdė ekonominės veiklos¹⁶. Veikiau sandorio naudos gavėjais laikytinas kiekvienas iš bendraturčių¹⁷. Taigi teisinio subjektiškumo neturinčios kooperacijos formos (t. y. negalinčios veikti savarankiškai bendrijos) Teisingumo Teismas, priešingai (ir visiškai teisingai), nelaikė apmokestinamuoju asmeniu.

41. Vadinasi, tam tikras teisinis subjektiškumas yra buvimo apmokestinamuoju asmeniu, kaip jis suprantamas pagal PVM direktyvą, sąlyga. Nagrinėjamoje byloje ir vienas pareiškėjas, ir vienas veiklos partneris, ir pareiškėjas bei veiklos partneris kartu turi šį gebėjimą kaip fiziniai asmenys, taigi, kaip teisės subjektai.

42. Vis dėlto nagrinėjamu atveju neaišku, ar šį gebėjimą turi pareiškėjo ir jo veiklos partnerio kooperacijos forma. Ar ši bendradarbiavimo forma iš tiesų gali atlikti teisinius veiksmus, ar veikiau tai tėra tik neįvardytų dalyvių bendrija, kuri negali veikti išorėje, nuspręs prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, remdamasis nacionalinės teisės sistemoje nustatytais kriterijais. Gali būti, kad tai yra vadinamoji „tylioji“ bendrija, kur veiklos partneris prie pareiškėjo veiklos prisidėjo tik finansiškai, o pastarasis (bet ne bendrija) veikia išorės santykiuose.

43. Jeigu pagal nacionalinės teisės sistemą šioje byloje nagrinėjama pareiškėjo ir jo veiklos partnerio bendradarbiavimo forma gali leisti užmegzti tokius teisinius santykius, ji taip pat gali būti apmokestinamuoju asmeniu. Bet jeigu pagal nacionalinės teisės sistemą tokia galimybė taip bendradarbiauti nesuteikiama (Vokietijos pavyzdys būtų „tylioji“ bendrija pagal *Handelsgesetzbuch* (Komerčinis kodeksas, toliau – HGB) 230 straipsnį), ji negali būti apmokestinamuoju asmeniu.

2. Konkrečių sandorių priskyrimas vienam iš apmokestinamųjų asmenų

44. Atskiras klausimas – kuriam iš trijų ar keturių galimų apmokestinamųjų asmenų konkrečiu atveju reikia priskirti apmokestinamus sandorius; tai reikštų, kad šiam asmeniui tenka prievolė sumokėti PVM.

14 2005 m. balandžio 21 d. Sprendimas *HE* (C-25/03, EU:C:2005:241).

15 Žr. šiuo klausimu ir pagrįstas Teisingumo Teismo išvadas 2005 m. balandžio 21 d. Sprendime *HE* (C-25/03, EU:C:2005:241, 32 punktas). Kas kita būtų taikoma, jeigu bendraturčiai įsteigtų bendriją, galinčią atlikti teisinius veiksmus išorėje ir vykdyti savo sandorius. Tokiu atveju dėl šio teisinio subjektiškumo bendrija būtų veikiantis apmokestinamasis asmuo.

16 2005 m. balandžio 21 d. Sprendimas (C-25/03, EU:C:2005:241, 54 punktas).

17 2005 m. balandžio 21 d. Sprendimas *HE* (C-25/03, EU:C:2005:241, 58 punktas).

45. Iš pradžių galima pasiremti jau minėta jurisprudencija (žr. šios išvados 31–32 punktus). Pagal ją siekiant nustatyti ekonominės veiklos savarankiškumą reikia patikrinti, ar atitinkamas asmuo vykdo veiklą savo vardu, sąskaita ir atsakomybe, taip pat tai, kad jis pats prisiima su savo veikla susijusią ekonominę riziką¹⁸. Nes jeigu apmokestinamaisiais asmenimis gali būti keli asmenys, šiuos kriterijus gali atitikti tik vienas asmuo. Kiek man žinoma, neįmanoma vienu metu veikti visiškai ir savo, ir kito asmens vardu.

46. Be to, šie Teisingumo Teismo nustatyti kriterijai užtikrina, kad pirkėjas gali teisiškai saugiai pasinaudoti galima teise į PVM atskaitą. Nes tam, kaip nustatyta PVM direktyvos 226 straipsnio 5 punkte, jam reikalinga sąskaita faktūra su apmokestinamojo asmens vardu, pavarde (visu pavadinimu) ir adresu. Tačiau šiuos duomenis sąskaitoje faktūroje jis gali patikrinti tik žinodamas, kas buvo kita šalis (t. y. kas veikė išorėje).

47. Šiuo atžvilgiu nagrinėjamu atveju reikia įvertinti, kas pagal šiuos kriterijus įvykdė pastatytų pastatų tiekimą atitinkamiems pirkėjams.

48. Pasak prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo, pareiškėjas vienas savo vardu įsigijo žemės sklypus, nekilnojamojo turto kadastrė ir registre buvo įregistruotas kaip vienintelis savininkas, vienas kreipėsi dėl statybos leidimo ir jį gavo, vienas savo vardu pardavė pastatytus pastatus ir išrašė atitinkamas sąskaitas faktūras. Net jeigu pagal nacionalinės teisės aktus pareiškėjo ir veiklos partnerio kooperacija buvo teisės subjektas, ji neatliko teisinių veiksmų savo vardu. Kadangi pareiškėjo ir veiklos partnerio kooperacija baigėsi dar 2011 m. sausio 10 d., sunku įsivaizduoti, kad būtent ji vykdė sandorius 2011 m. gegužę, 2012 m. lapkritį ir 2013 m. vasarį. Be to, pareiškėjas ir jo veiklos partneris neveikė kartu – nei prieš kooperaciją, nei jai pasibaigus. Taigi vien šios aplinkybės rodo, kad konkrečiu atveju kaip apmokestinamasis asmuo veikė vienas pareiškėjas.

49. Vidinis veiklos partnerio dalyvavimas dalijantis pelną ir nuostolius šios išvados nekeičia. Kitaip, nei mano prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas ir Komisija, vidinis finansinis trečiojo asmens dalyvavimas nereiškia, kad išorėje veikiantis asmuo (nagrinėjamu atveju – pareiškėjas) veikė nesavarankiškai. Veikiau jis bent jau iš pradžių veikė savo sąskaita ir savo rizika, todėl yra apmokestinamasis asmuo, kuriam tenka prievolė sumokėti su šiais sandoriais susijusį PVM.

50. Pareiškėjas tik paskui turi galimybę dalį rizikos perkelti kitam asmeniui arba pareigą pasidalyti su kitu asmeniu pelną. Tiek, kiek prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nerimauja, kad prievolė sumokėti PVM tenka vienam pareiškėjui, reikėtų priminti, kad veiklos partneris, atsižvelgiant į vidinį susitarimą, prisideda ir prie šių papildomų projekto išlaidų. Jeigu pasidalyti šias išlaidas sudarant vidinį susitarimą buvo pamiršta, tai yra tik šio susitarimo aiškinimo klausimas. Jis neturi jokios įtakos nustatant konkretų veikiantį apmokestinamąjį asmenį PVM teisės požiūriu.

51. Šiuo požiūriu neturi reikšmės ir prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nurodytas faktas, kad mokesčių administratorius, taikydamas pajamų mokestį, tam tikras pajamas priskyrė veiklos partneriui. Nacionalinės teisės aktais, reglamentuojančiais pajamų mokestį, ir Sąjungos teisės aktais, reglamentuojančiais PVM, siekiama skirtingų tikslų. Pavyzdžiui, pagal pajamų mokestį reglamentuojančius teisės aktus apmokestinamos ir nesavarankiškų asmenų – darbuotojų, kurie pagal PVM direktyvą (jos 10 straipsnį) nelaikomi apmokestinamaisiais asmenimis, pajamos.

18 2016 m. spalio 12 d. Sprendimas *Nigl* (C-340/15, EU:C:2016:764, 28 punktas) ir 2015 m. rugsėjo 29 d. Sprendimas *Gmina Wrocław* (C-276/14, EU:C:2015:635, 34 punktas). Taip pat žr. 2007 m. spalio 18 d. Sprendimą *van der Steen* (C-355/06, EU:C:2007:615, 23 punktas).

52. Be to, vien paskesnė (vidinė) galimybė perkelti riziką trečiam asmeniui niekaip nekeičia pirma atliktų veiksmų savo sąskaita. Tai galima iliustruoti draudimo pavyzdžiu. Net jei draudimo bendrovė apdraudžia visą ekonominę įmonės sandorio riziką, apmokestinamuoju asmeniu vis tiek išlieka veikiančioji įmonė. Draudimo bendrovė netampa apmokestinamuoju asmeniu šio sandorio atžvilgiu tik todėl, kad draudžiamąjį įvykį atveju įmonė gali perkelti jai patirtus nuostolius. Tas pats būtų taikoma, jeigu draudimo bendrovė dalyvautų viduje dalijantis pelną.

53. PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punktas taip pat rodo, kad vidinės kooperacijos formos turi pačios vykdyti sandorius tam, kad galėtų būti laikomos apmokestinamaisiais asmenimis. Šiuo atveju taip nėra. Kaip matyti iš nurodytų aplinkybių, pastatytų pastatų pardavimo sandorius įvykdė vienas pareiškėjas, o ne pareiškėjo ir veiklos partnerio kooperacija.

54. Šios išvados nekeičia ir nacionalinio teismo pabrėžiamas veiklos partnerio dalyvavimas viduje priimant su verslu susijusius sprendimus. Šis dalyvavimas neturi jokio išorinio poveikio, todėl negali turėti įtakos tam, kad apmokestinamasis asmuo yra išorėje veikiantis asmuo. Viena vertus, yra kone neįmanoma su pakankamu teisiniu tikrumu nustatyti reikšmingą trečiojo asmens įtaką. Kita vertus, gavėjas šios vidinės įtakos nemato, todėl jo teisei į PVM atskaitą, nesant nustatyta tvarka išrašytos sąskaitos faktūros, kiltų nuolatinė grėsmė. Tai prieštarautų paprastos ir veiksmingos PVM sistemos¹⁹ idėjai.

55. Be to, kaip jau yra nusprendęs Teisingumo Teismas, „tam tikro bendradarbiavimo“ nepakanka, kad būtų paneigtas veikiančiojo asmens nepriklausomumas²⁰. Taip pat vieno asmens lemiamas vaidmuo gamyboje „nepaneigia“ to, kad asmenys vykdo veiklą savarankiškai, nes kiekvienas iš jų veikia savo vardu, sąskaita ir atsakomybe²¹. Atsižvelgdamas į tai, savarankiškais įmonėmis, apmokestinamomis PVM, Teisingumo Teismas laikė ir asmenis, kurie savarankiškai veikia bendraudami su savo tiekėjais, viešosios valdžios institucijomis ir tam tikru lygiu su savo klientais, nors didelė dalimi savo produktų, pažymėtų bendru prekių ženklu, jie prekiauja per jiems priklausančią kapitalo bendrovę²². Tai visiškai tinka ir nagrinėjamu atveju, kuriuo pareiškėjas savarankiškai veikė esant santykiams su žemės sklypų pardavėju, vėliau su statybos leidimą išdavusia institucija ir galiausiai su pirkėjais.

56. Veikimo išorėje reikšmę taip pat patvirtina PVM direktyvos nuostatos, reglamentuojančios už pirkimą ar pardavimą mokamą komisinį atlyginimą (14 straipsnio 2 dalies c punktas ir 28 straipsnis). Visų pirma PVM direktyvos 28 straipsnis²³ rodo, kad lemiamą reikšmę turi veikimas savo vardu, o ne veikimas savo sąskaita. Juk net kai veikiama savo vardu, bet kito asmens sąskaita, veikiantysis atlieka prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, išlikdamas savarankišku apmokestinamuoju asmeniu.

57. Tai galėtų turėti reikšmę visų pirma 2011 m. sausio 10 d. susitarimui dėl jungtinės veiklos sutarties pabaigos ir 2013 m. vasario 1 d. turto perdavimo (atsidalijimo) aktui dėl pastatų Nr. 4 ir Nr. 5. Juk vėliau pareiškėjo atliktą pastato Nr. 5 pardavimą tretiesiems asmenims galima būtų laikyti sandoriu už komisinį atlyginimą, kaip jis suprantamas pagal PVM direktyvos 14 straipsnio 2 dalies c punktą.

58. Vis dėlto, net jeigu nagrinėjamu atveju ir įvyko toks sandoris už komisinį atlyginimą, jis niekaip nepakeistų to, kad pareiškėjas veikė kaip savarankiškas apmokestinamasis asmuo. Parduodamas pastatus jis veikė arba savo vardu ir savo sąskaita (nuosavas sandoris), arba savo vardu kito asmens sąskaita (sandoris už komisinį atlyginimą).

19 Žr., pavyzdžiui, PVM direktyvos 5 konstatuojamąją dalį.

20 2016 m. spalio 12 d. Sprendimas *Nigl* (C-340/15, EU:C:2016:764, 31 punktas); tokios pat nuomonės laikėsi ir generalinis advokatas M. Szpunar byloje *Nigl* (C-340/15, EU:C:2016:505, 21 punktas), teigdamas, kad „vien tai, kad keli subjektai <...> vykdydami veiklą bendradarbiauja tarpusavyje, net jei ir glaudžiai“, nerodo, kad vienas jų nebėra savarankiškas apmokestinamasis asmuo.

21 2016 m. spalio 12 d. Sprendimas *Nigl* (C-340/15, EU:C:2016:764, 33 punktas).

22 2016 m. spalio 12 d. Sprendimas *Nigl* (C-340/15, EU:C:2016:764, 34 punktas).

23 PVM direktyvos 28 straipsnis suformuluotas taip: „Kai apmokestinamasis asmuo, veikdamas savo paties vardu, bet kito asmens naudai, dalyvauja teikiant paslaugas, laikoma, kad tas paslaugas jis gavo ir suteikė pats“.

3. Tarpinė išvada

59. Taigi prievolė sumokėti PVM nagrinėjamu atveju tenka pareiškėjui, kaip konkrečiam apmokestinamajam asmeniui. Tik jis vienas, esant santykiams su klientais (t. y. išorėje), veikė savo vardu ir savo sąskaita (gali būti, kad ir kito asmens sąskaita), taigi savo rizika.

B. Dėl antrojo klausimo antros dalies: metinės apyvartos apskaičiavimas smulkaus verslo įmonių neapmokestinimo tikslais

60. Kadangi, mano nuomone, apmokestinamuoju asmeniu šioje byloje gali būti laikomas tik pareiškėjas, atsakyti į antrojo klausimo antrą dalį nebereikia.

61. Tik tam atvejui, jeigu Teisingumo Teismas manytų, kad apmokestinamaisiais asmenimis galėtų būti arba (juridinio asmens statuso neturinti) pareiškėjo ir jo veiklos partnerio bendrija arba abu asmenys atskirai, reikia alternatyviai atsakyti ir į šį klausimą. Juo klausama dėl metinės apyvartos apskaičiavimo smulkaus verslo įmonių neapmokestinimo tikslais, kai gaunant pajamas dalyvavo keli asmenys.

62. Kaip šiuo atžvilgiu teisingai pažymi Komisija, vadinamasis smulkaus verslo įmonių neapmokestinimas taikomas vienam apmokestinamajam asmeniui ir jo apyvartai. Tai matyti iš PVM direktyvos 287 straipsnyje numatyto neapmokestinimo formuluotės ir tikslo.

63. Kadangi neapmokestinimas siejamas ne su objektyvia veiklos rūšimi, o tik su tuo, kad atskiras apmokestinamasis asmuo nepasiekia tam tikros apyvartos ribos, tai reiškia, kad PVM direktyvos 287 straipsnyje numatytas subjektyvus neapmokestinimas. Kaip jau yra pripažinęs Teisingumo Teismas²⁴ ir kaip jau esu pažymėjusi kitoje vietoje²⁵, šio subjektyvaus neapmokestinimo prasmė pirmiausia yra administravimo supaprastinimas.

64. Jeigu šios ribos nebūtų, kiekvieną asmenį, vykdančią net menkiausią PVM direktyvos 9 straipsnyje apibrėžtą ekonominę veiklą ir gavusią nors vieną eurą pajamų, mokesčių administratorius turėtų traktuoti kaip apmokestinamąjį asmenį. Tai ne tik apmokestinamajam asmeniui, bet ir mokesčių administratoriui sukeltų administracinių išlaidų, kurių nekompensuotų jokios mokesstinės pajamos²⁶. To siekiama išvengti PVM direktyvos 287 straipsnyje nustatant *de minimis* ribą²⁷.

65. Tai galioja ir tuo atveju, kai du apmokestinamieji asmenys veikia kartu – tačiau kiekvienas savo sąskaita – ir kartu jie negali būti laikomi savarankišku apmokestinamuoju asmeniu. Tas pasakytina ir tuo atveju, kai veikiant kartu yra atsiradęs naujas apmokestinamasis asmuo, kuris, būdamas atskiras teisės subjektas, skiriasi nuo savo „steigėjų“ ir neviršija *de minimis* ribos.

66. Taigi, jeigu veikiantis apmokestinamasis asmuo būtų pareiškėjo ir jo veiklos partnerio bendrija, nustatant metinę apyvartą pagal PVM direktyvos 287 straipsnį lemiamą reikšmę turėtų bendrijos apyvarta. Jeigu veikiantis apmokestinamasis asmuo yra pareiškėjas ir jo veiklos partneris kiekvienas atskirai, metinę apyvartą tiek, kiek jie proporcingai dalyvavo vykdamas bendrus sandorius, reikia skaičiuoti kiekvienam atskirai. Jeigu atitinkamas pasirinktas darinys nelaikytinas piktnaudžiaujamuoju dariniu²⁸ (nagrinėjamu atveju nėra pagrindo taip manyti), ši išvada nesikeičia.

24 2019 m. gegužės 2 d. Sprendimas *Jarmuškienė* (C-265/18, EU:C:2019:348, 37 punkto pabaiga) ir 2010 m. spalio 26 d. Sprendimas *Schmelz* (C-97/09, EU:C:2010:632, 63 punktas).

25 Išvados byloje *Administrația Județeană a Finanțelor Publice Caraș-Severin – Serviciul Inspectie Persoane Fizice ir Directia Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara – Serviciul Soluționare Contestății I* (C-716/18, EU:C:2020:82, 22 ir paskesni punktai) ir byloje *Schmelz* (C-97/09, EU:C:2010:354, 33 punkto pabaiga).

26 Žr. 2019 m. gegužės 2 d. Sprendimą *Jarmuškienė* (C-265/18, EU:C:2019:348, 38 punktas).

27 Žr. pagrindimą dėl 25 straipsnio (smulkaus verslo įmonės) 1973 m. birželio 20 d. Komisijos pasiūlymo (COM(73) 950 final) 27 puslapyje.

28 Žr. šiuo klausimu 2017 m. lapkričio 22 d. Sprendimą *Cussens ir kt.* (C-251/16, EU:C:2017:881, 31 ir paskesni punktai).

67. Taigi alternatyviai į antrojo klausimo antrą dalį reikia atsakyti taip: PVM direktyvos 287 straipsnyje numatytas subjektyvus neapmokestinimas. Todėl kiekvieno veikiančio apmokestinamojo asmens metinė apyvarta turi būti skaičiuojama atskirai.

VI. Išvada

68. Atsižvelgdama į tai, kas išdėstyta, siūlau Teisingumo Teismui taip atsakyti į Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo prejudicinius klausimus:

1. Direktyvos 2006/112/EB 9 straipsnio 1 dalis ir 193 straipsnis turi būti aiškinami taip, kad juose nurodytas apmokestinamasis asmuo turi galėti užmegzti teisinius santykius, nurodyti pridėtinės vertės mokestį sąskaitoje faktūroje ir surinkti šį mokestį, remdamasis sutarta kaina. Taip yra tuo atveju, kai pagal nacionalinės teisės sistemos kriterijus jis gali veikti atlikdamas teisinius veiksmus, taigi yra teisės subjektas.
2. Direktyvos 2006/112/EB 9 straipsnio 1 dalis ir 193 straipsnis turi būti aiškinami taip, kad asmuo, galintis būti apmokestinamuoju asmeniu, nagrinėjamą „ekonominę“ veiklą savarankiškai vykdo tuomet, kai – kaip nagrinėjamu atveju pareiškėjas – veikia savo vardu ir savo sąskaita (arba ir kito asmens sąskaita, vykdydamas sandorį už komisinį atlyginimą).