

62021CJ0056

TEISINGUMO TEISMO (antroji kolegija) SPRENDIMAS

2022 m. birželio 30 d. (*1)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Apmokestinimas – Pridėtinės vertės mokestis (PVM) bendra sistema – Direktyva 2006/112/EB – 137 straipsnis – Pasirenkamojo apmokestinimo tvarka – Sąlygos – Nacionalinės teisės aktai, pagal kuriuos apmokestinamojo asmens teisei pasirinkti nekilnojamojo turto pardavimo apmokestinimą PVM taikoma sąlyga, kad šis turtas būtų perleistas apmokestinamajam asmeniui, kuris jau yra registruotas kaip PVM mokėtojas – Pareiga tikslinti PVM atskaitą, kai nesilaikoma šios sąlygos – Mokesčių neutralumo, veiksmingumo ir proporcingumo principai“

Byloje C-56/21

dėl Mokestininių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos vyriausybės 2020 m. spalio 16 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2021 m. sausio 29 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

UAB „ARVI“ ir ko

prieš

Valstybinį mokesčių inspekciją prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

TEISINGUMO TEISMAS (antroji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas A. Prechal, teisėjai J. Passer, F. Biltgen (pranešėjas), N. Wahl ir M. L. Arastey Sahún,

generalinį advokatą J. Kokott,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

–

UAB „ARVI“ ir ko, atstovaujamos advokatė L. Augustinavičienė ir A. Paulausko,

–

Lietuvos vyriausybės, atstovaujamos K. Dieninio ir V. Kazlauskaitės-Švenčionienės,

–

Europos Komisijos, atstovaujamos J. Jokubauskaitės ir L. Lozano Palacios,

susipažinęs su 2022 m. kovo 24 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima š?

Sprendim?

1

Prašymas priimti prejudicin? sprendim? pateiktas d?l 2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1; toliau – PVM direktyva) 135 ir 137 straipsni? ir mokes?i? neutralumo, veiksmingumo ir proporcingumo princip? išaiškinimo.

2

Šis prašymas pateiktas nagrin?jant UAB „ARVI“ ir ko (toliau – Arvi) ir Valstybin?s mokes?i? inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finans? ministerijos (toliau – nacionalin? mokes?i? inspekcija) gin?? d?l pasinaudojimo teise pasirinkti nekilnojamojo turto, parduodamo apmokestinamajam asmeniui, kuris pardavimo momentu nebuvo ?registruotas kaip prid?tin?s vert?s mokes?io (PVM) mok?tojas, apmokestinim? ir teis?s ? pirkimo PVM atskait? ?gyvendinimo tvarkos.

Teisinis pagrindas

S?jungos teis?

3

PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Sandoriai, kuri? valstyb?s nar?s neapmokestina PVM:

<...>

j)

pastat? ar j? dali? ir žem?s, ant kurios jie pastatyti, tiekimas, išskyrus [atliekam? iki pirmo j? panaudojimo].

<...>“

4

Šios direktyvos 137 straipsnyje nustatyta:

„1. Valstyb?s nar?s gali suteikti apmokestinamiesiems asmenims teis? pasirinkti apmokestinti šiuos sandorius:

<...>

b)

pastat? ar j? dali? ir žem?s, ant kurios jie pastatyti, tiekim?, išskyrus [atliekam? iki pirmo j? panaudojimo];

<...>

2. Valstybės narės nustato išsamias taisykles, kuriomis reglamentuojamas 1 dalyje nurodytos galimybės naudojimas.

Valstybės narės gali apriboti šios pasirinkimo teisės taikymo sritį.“

5

Minutos direktyvos 168 straipsnyje nustatyta:

„Jeigu prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamasis asmuo turi turėti valstybėje narėje, kurioje jis vykdo šiuos sandorius, teisę iš PVM, kurį sumokėti jam tenka prievolė, atskaityti:

a)

mokėtiną ar sumokėtą PVM toje valstybėje narėje už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, kurį jam atliko ar turi atlikti kitas apmokestinamasis asmuo.

<...>“

6

Tos pačios direktyvos 213 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Kiekvienas apmokestinamasis asmuo praneša, kada jo, kaip apmokestinamojo asmens, veikla prasideda, pasikeičia ar baigiasi.“

7

PVM direktyvos 214 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Valstybės narės imasi būtinų priemonių užtikrinti, kad atskiru kodu būtų registruojami šie asmenys:

a)

kiekvienas apmokestinamasis asmuo, išskyrus 10 [9] straipsnio 2 dalyje nurodytus apmokestinamuosius asmenis, kuris į atitinkamoje teritorijoje tiekia prekes ar teikia paslaugas, už kurias PVM yra atskaitomas, išskyrus prekių tiekimą ir paslaugų teikimą, už kuriuos PVM moka tik prekes ar paslaugas įsigyjantis asmuo arba asmuo, kuriam tos prekės ar paslaugos yra skirtos, laikantis 194–197 ir 199 straipsnių;

<...>“

Lietuvos teisė

8

Pagrindinės bylos aplinkybėmis taikomos 2002 m. kovo 5 d. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo Nr. IX-751 (Žin., 2002, Nr. 35-1271; toliau – PVM įstatymas) redakcijos 32 straipsnio 3 dalyje nustatyta:

„Apmokestinamasis asmuo turi teisę pasirinkti už nekilnojamąjį pagal prigimtį daiktą, kuris PVM

neapmokestinamas pagal šio straipsnio 1 arba 2 dalį, PVM skaičiuoti šio įstatymo nustatyta tvarka, jeigu daiktas parduodamas ar kitaip perduodamas apmokestinamajam asmeniui PVM mokėtojui <...>, ir šis pasirinkimas galioja ne trumpiau kaip 24 mėnesius nuo pasirinkimo deklaravimo dienos visiems jo sudaromiems atitinkamiems sandoriams. Savo pasirinkimą apmokestinamasis asmuo privalo deklaruoti centrinio mokesčio administratoriaus nustatyta tvarka. <...>“

9

Šio įstatymo 58 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„PVM mokėtojas turi teisę traukti PVM atskaitę pirkimo ir (arba) importo PVM už įsigytas ir (arba) importuotas prekes ir (arba) paslaugas, jeigu šios prekės ir (arba) paslaugos skirtos naudoti tokiai šio PVM mokėjo veiklai:

1)

PVM apmokestinamam prekių tiekimui ir (arba) paslaugų teikimui;

<...>“

10

Šio įstatymo 67 straipsnio 2 dalyje nustatyta:

„PVM atskaita šiame straipsnyje nustatyta tvarka turi būti tikslinama: nekilnojamojo pagal prigimtį daikto – 10 metų, <...> skaičiuojant nuo to mokestinio laikotarpio, kurį atskaityta to turto pirkimo arba importo PVM ar jo dalis (pastato (statinio) esminio pagerinimo atveju – taip pasigaminto ilgalaikio materialiojo turto pirkimo PVM atskaita tikslinama 10 metų nuo to mokestinio laikotarpio, kurį buvo užbaigti pagerinimo darbai). <...>“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

11

Kauno apskrities valstybinė mokesčių inspekcija (toliau – Kauno AVMI) atliko Arvi PVM apskaitinimo, deklaravimo ir sumokėjimo teisingumo patikrinimą ir 2020 m. balandžio 15 d. surašė patikrinimo aktą; juo konstatavo, kad ši bendrovė už 2015 m. gegužės mėn. UAB „Investicijų ir inovacijų fondas“ (toliau – Fondas) parduotą nekilnojamąjį turtą nepagrįstai pritaikė PVM. Iš tiesų šiame akte Kauno AVMI nusprendė, kad, atsižvelgiant į tai, jog pardavimo momentu Fondas dar nebuvo registruotas kaip PVM mokėtojas, Arvi negalėjo pasirinkti apmokestinti šį sandorį ir išrašytoje sąskaitoje faktūroje nurodyti atitinkamą pardavimo PVM, todėl PVM deklaracijoje ji turėjo patikslinti atskaityto pirkimo PVM sumą.

12

2020 m. gegužės 22 d. sprendimu ši inspekcija patvirtino patikrinimo aktą ir įpareigojo Arvi sumokėti atitinkamą PVM sumą kartu su baudomis ir delspinigiais.

13

Kai nacionalinė mokesčių inspekcija 2020 m. liepos 23 d. sprendimu atmetė dėl to sprendimo pateiktą skundą, Arvi pateiktą skundą Mokestinė ginčų komisijai prie Lietuvos Respublikos vyriausybės.

14

Komisijai pirmiausiai kyla klausimas, ar Lietuvos įstatymų leidėjo pasirinktas diskrecijos įgyvendinimas, nustatant, kad teisė pasirinkti taikyti PVM yra siejama su sąlyga, kad pirkėjas turi būti tik kaip PVM mokėtojas registruotas apmokestinamasis asmuo, užtikrina PVM direktyvos laikymąsi, atsižvelgiant į jos tikslus ir esmę. Ji taip pat klausia, ar mokesčių mokėtojo pasirinkimas apskaičiuoti PVM už seno nekilnojamojo turto tiekimą, kai toks pasirinkimas neatitinka PVM įstatymo 32 straipsnyje nustatyto reikalavimo pirkėjui būti registruotu PVM mokėtoju registre, leidžia laikyti tokį sandorį PVM apmokestinamuoju ilgalaikio turto tiekimu, dėl kurio turto tiekėjui nekyla PVM atskaitos tikslinimo prievolė. Galiausiai ji siekia išsiaiškinti, ar nacionalinės mokesčių inspekcijos reikalavimas tiekėjui tikslinti PVM atskaitą, kai turto pirkėjas buvo registruotas kaip PVM mokėtojas praėjus mėnesiui po sandorio sudarymo atitinka PVM direktyvos esmę ir Teisingumo Teismo jurisprudencijoje suformuluotus principus.

15

Tokiomis aplinkybėmis Mokestinė ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokius prejudicinius klausimus:

„1.

Ar toks nacionalinis teisinis reguliavimas, pagal kurį teisė PVM mokėtojų pasirinkti skaičiuoti PVM už PVM neapmokestinamą [nekilnojamojo turto tiekimą] galima tik tuo atveju, jei daiktas perleidžiamas apmokestinamajam asmeniui, kuris sandorio sudarymo metu yra sūregistravęs PVM mokėtoju, yra suderinamas su Direktyvos 135 straipsnio, 137 straipsnio aiškinimu, fiskalinio neutralumo bei veiksmingumo principais?

2.

Jei pirmąjį klausimą būtų atsakyta teigiamai, ar nacionalinės teisės nuostatų aiškinimas, kad nekilnojamojo turto tiekėjas privalo tikslinti perleisto nekilnojamojo turto įsigijimo PVM atskaitą, jam pasirinkus apskaičiuoti PVM už nekilnojamojo turto tiekimą, kai toks pasirinkimas pagal nacionalinius reikalavimus yra negalimas dėl vienos sąlygos – pirkėjo PVM mokėtojo statuso nebuvimo, atitinka Direktyvos nuostatas, reglamentuojančias tiekėjo teisę PVM atskaitą ir jos tikslinimą bei PVM neutralumo ir veiksmingumo principus?

3.

Ar administracinė praktika, pagal kurią tokiomis aplinkybėmis, kurios susiklostė pagrindinėje byloje, kai iš nekilnojamojo turto tiekėjo reikalaujama tikslinti nekilnojamojo turto įsigijimo / pasigaminimo pirkimo PVM atskaitą, šio turto pardavimo sandorį laikant PVM neapmokestinamu nekilnojamojo turto tiekimu dėl pasirinkimo skaičiuoti PVM teisės nebuvimo (nesant pirkėjo PVM mokėtojo kodo sandorio sudarymo metu), nors sandorio sudarymo metu nekilnojamojo turto pirkėjas buvo pateikęs prašymą registruoti PVM mokėtoju ir buvo registruotas PVM mokėtoju kitą mėnesį po sandorio sudarymo, atitinka Direktyvos nuostatas, reglamentuojančias tiekėjo teisę PVM atskaitą ir jos tikslinimą ir PVM neutralumo principą? Ar tokiu atveju svarbu nustatyti, ar po sandorio PVM mokėtoju sūregistravęs nekilnojamojo turto pirkėjas įsigytą turtą realiai

naudojo PVM apmokestinamoje veikloje ir n?ra suk?iavimo ar piktnaudžiavimo ?rodym??“

D?l prejudicini? klausim?

D?l pirmojo prejudicinio klausimo

16

Pirmuoju klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyvos 135 ir 137 straipsnius ir mokes?i? neutralumo ir veiksmingumo principus reikia aiškinti taip, kad jais draudžiami nacionalin?s teis?s aktai, pagal kuriuos apmokestinamojo asmens teis? pasirinkti nekilnojamojo turto pardavimo apmokestinim? PVM susiejama su s?lyga, kad šis turtas turi b?ti perleidžiamas apmokestinamajam asmeniui, kuris sandorio sudarymo momentu jau yra ?registruotas kaip PVM mok?tojas.

17

Šiuo klausimu reikia pažym?ti, pirma, kad PVM direktyvos 137 straipsnio 1 dalyje numatyta, jog valstyb?s nar?s gali suteikti apmokestinamiesiems asmenims teis? pasirinkti apmokestinti, be kita ko, „pastat? ar j? dali? ir žem?s, ant kurios jie pastatyti, tiekim?, išskyrus t?, kuris [buvo atliktas iki pirmo j? panaudojimo]“, o 2 dalyje nurodyta, kad valstyb?s nar?s „nustato išsamias taisykles, kuriomis reglamentuojamas 1 dalyje nurodytos galimyb?s naudojimas“ ir „gali apriboti šios pasirinkimo teis?s taikymo srit?“.

18

Antra, iš Teisingumo Teismo suformuotos jurisprudencijos d?l 1977 m. geguž?s 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB d?l valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo – Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, 1977, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k., 9 sk., 1 t., p. 23) 13 straipsnio C dalies, pagal analogij? taikytinos PVM direktyvos 137 straipsniui, kurio turinys iš esm?s identiškas, matyti, kad valstyb?s nar?s, remdamosi tame straipsnyje numatyta galimybe, gali asmenims, kuriems taikomas šioje direktyvoje numatytas neapmokestinimas, suteikti galimyb? jo atsisakyti bet kuriuo atveju, tam tikrais atvejais arba pagal tam tikras taisykles (pagal analogij? žr. 2006 m. sausio 12 d. Sprendimo Turn- und Sportunion Waldburg, C?246/04, EU:C:2006:22, 27 punkt? ir jame nurodyt? jurisprudencij?).

19

Taigi pagal PVM direktyvos 137 straipsn? valstyb?ms nar?ms suteikiama ne tik galimyb? suteikti apmokestinamiesiems asmenims teis? pasirinkti apmokestinti sandorius, numatytus šioje nuostatoje, bet ir ?galiojimai apriboti šios teis?s taikymo srit? arba j? panaikinti. Taigi, valstyb?s nar?s turi didel? diskrecij?, susijusi? su šiuo straipsniu, nes jos turi ?vertinti, ar reikia numatyti teis? pasirinkti, atsižvelgdamos ? j? šalyje atitinkamu momentu egzistuojan?ias aplinkybes (šiuo klausimu žr. 2006 m. sausio 12 d. Sprendimo Turn- und Sportunion Waldburg, C?246/04, EU:C:2006:22, 28 ir 29 punktus ir juose nurodyt? jurisprudencij?).

20

Valstyb?ms nar?ms taip pat leidžiama, naudojantis savo diskrecija, netaikyti šios teis?s tam tikriems sandoriams arba tam tikroms apmokestinam?j? asmen? kategorijoms (pagal analogij? žr. 2006 m. sausio 12 d. Sprendimo Turn- und Sportunion Waldburg, C?246/04, EU:C:2006:22, 30 punkt?).

Vis dėlto, kai valstybės narės pasinaudoja galimybe apriboti teisės pasirinkti apimtį ir nustatyti naudojimosi ja taisykles, jos turi atsižvelgti į PVM direktyvos tikslus ir laikytis joje numatytų bendrųjų principų, visų pirma mokesčių neutralumo principo ir numatyto neapmokestinimo teisingo, sąžiningo bei vienodo taikymo reikalavimo (pagal analogiją žr. 2006 m. sausio 12 d. Sprendimo Turn- und Sportunion Waldburg, C-246/04, EU:C:2006:22, 31 punktą).

Šiuo atveju pagrindinėje byloje nagrinėjamuose nacionalinės teisės aktuose, kiek juose nustatyta PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies j punkte numatyto neapmokestinimo atsisakymo tvarka, apsiribojama tik sąlyga, kurioms esant apmokestinamasis asmuo gali pasinaudoti teise pasirinkti apmokestinti nekilnojamojo turto tiekimą, kuris jam suteiktas teisės atskaita, nustatymu.

Šiuo klausimu pagrindinėje byloje nagrinėjami nacionalinės teisės aktai yra panašūs į nagrinėtus byloje, kurioje priimtas 2004 m. rugsėjo 9 d. Sprendimas Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg (C-269/03, EU:C:2004:512), kuriuos pirmosios valstybės narės, pasinaudojusi galimybe suteikti savo apmokestinamiesiems asmenims teisę pasirinkti nekilnojamojo turto išperkamosios nuomos ir nuomos sandorį apmokestinimą ir pagal kuriuos viso pirkimo PVM atskaita priklauso nuo išankstinio, negaliojančio atgal mokesčių administratoriaus sutikimo. Tame sprendime Teisingumo Teismas nusprendė, kad, pirma, kai valstybės narė teisei pasirinkti apmokestinimą taiko tam tikras teisinės sąlygas, išankstinio sutikimo procedūra leidžia patikrinti, ar šios sąlygos vykdytos, ir, antra, kad sutikimo procedūra, kaip antai nustatyta šioje valstybėje narėje, nesiekia pažeisti teisės atskaita, bet, atvirkščiai, leidžiama šiai teisei būti visiškai gyvendintai, jei laikomasi tam tikrų reikalavimų (šiuo klausimu žr. 2004 m. rugsėjo 9 d. Sprendimo Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg, C-269/03, EU:C:2004:512, 26 ir 28 punktus).

Tokia pati išvada darytina ir dėl tokių teisės aktų, kokie nagrinėjami pagrindinėje byloje, nes juose tik nustatomos apmokestinamųjų asmenų teisės pasirinkti apmokestinti sandorius, kurie iš esmės yra neapmokestinami, gyvendinimo taisyklės. Tokie teisės aktai nepažeidžia teisės atskaita, bet, priešingai, jei šia galimybe pasinaudojama laikantis numatytų taisyklių, leidžiama pasinaudoti šia teise, kuri, nesant tokios galimybės, būtų neįmanoma. Be to, sąlyga, pagal kurią nekilnojamojo turto pardavėjas gali pasirinkti pardavimo sandorio apmokestinimą, tik jei pirkėjas yra apmokestinamasis asmuo, jau registruotas kaip PVM mokėtojas pardavimo momentu, padeda užtikrinti teisės pasirinkti apmokestinimą gyvendinimą laikantis teisinio saugumo.

Šios išvados nepaneigia, be kita ko, Komisijos argumentas, kad ši sąlyga prieštarauja Teisingumo Teismo jurisprudencijai, suformuotai, be kita ko, 2018 m. kovo 7 d. Sprendimo Dobre (C-159/17, EU:C:2018:161) 32 punkte, pagal kurį PVM direktyvos 214 straipsnyje numatytas registravimas kaip PVM mokėtojo ir šios direktyvos 213 straipsnyje numatyta apmokestinamojo asmens pareiga pranešti apie veiklos pradžią, pakeitimą ar nutraukimą yra tik formalūs reikalavimai, nustatyti kontrolės tikslais, todėl, be kita ko, negalima suabejoti teise atskaita tais atvejais, kai vykdytos šios teisės atsiradimo materialinės sąlygos. Iš tiesų, kaip savo išvados 56 punkte pažymėjo generalinis advokatas, nagrinėjamu atveju ši jurisprudencija neturi reikšmės, nes pagrindinė byla susijusi ne su pirkėju, kuris aptariamo nekilnojamojo turto įsigijimo momentu dar nebuvo

registruotas kaip PVM mokėtojas, teise ? atskait?, bet su pardavėjo pasinaudojimo teise pasirinkti nekilnojamojo turto tiekimo apmokestinim? taisyklomis.

26

Atsižvelgiant ? tai, kas minėta, ? pirmąjį klausimą reikia atsakyti: PVM direktyvos 135 ir 137 straipsnius reikia aiškinti taip, kad jais nedraudžiami nacionalinės teisės aktai, pagal kuriuos apmokestinamojo asmens teisei pasirinkti nekilnojamojo turto pardavimo apmokestinim? PVM taikoma sąlyga, kad šis turtas turi būti perleistas apmokestinamajam asmeniui, kuris sandorio sudarymo momentu jau yra registruotas kaip PVM mokėtojas.

Dėl antrojo ir trečiojo klausimų

27

Antruoju ir trečiuoju klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateiktas teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyvos nuostatos ir mokesčių neutralumo, veiksmingumo ir proporcingumo principai turi būti aiškinami taip, kad pagal juos draudžiami nacionalinės teisės aktai ir praktika, pagal kuriuos nekilnojamojo turto pardavėjas privalo patikslinti už šį turtą sumokėto pirkimo PVM atskait? po to, kai buvo atsisakyta jam pripažinti teis? pasirinkti apmokestinti šį pardavimą, nes pirkimo momentu pirkėjas netenkino sąlyg?, numatytą tam, kad pardavėjas galėtų pasinaudoti šia teise.

28

Siekiant atsakyti ? šį klausimą, pirma, reikia konstatuoti, kad pagrindinėje byloje nagrinėjama pareiga tikslinti kyla iš to, kad nagrinėjamu atveju nebuvo teis?to atsisakymo nuo šio sandorio neapmokestinimo.

29

Antra, dėl mokesčių neutralumo principo Teisingumo Teismas nusprend?, kad šis principas draudžia, be kita ko, panašią paslaugą, kurios konkuruoja tarpusavyje, teikimą vertinti skirtingai PVM atžvilgiu (šiuo klausimu žr. 2006 m. sausio 12 d. Sprendimo Turn- und Sportunion Waldburg, C-246/04, EU:C:2006:22, 33 punkt? ir jame nurodytą jurisprudenciją).

30

Nagrinėjamu atveju nei iš prašymo priimti prejudicin? sprendim?, nei iš Teisingumo Teismui pateiktą pastabą nematyti, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamais nacionalinės teisės aktais ar praktika ?tvirtinamas skirtingas panašios ir tarpusavyje konkuruojančios sandorių vertinimas. Iš tiesų dėl generalinės advokatės išvados 30–35 ir 46 punktuose išsamiau išdėstytą priežastį teis?s pasirinkti nekilnojamojo turto tiekimo apmokestinim? tikslas yra užkirsti kelią tam, kad šį tiekimą vykdančiam apmokestinamajam asmuo atsidurtų nepalankioje konkurencinėje padėtyje, ko būtų ir siekiama ?gyvendinant mokesčių neutralumo principą, o teis?s pasirinkti apmokestinimą ?gyvendinimo sąlygos, nustatytos pagrindinėje byloje nagrinėjamuose nacionalinės teisės aktuose, yra tokios pačios visiems apmokestinamiesiems asmenims, neatsižvelgiant ? jų teisinumą ar teisinę formą, nes šis ?gyvendinimas priklauso tik nuo pirkėjo ?registravimo kaip PVM mokėtojo šio turto tiekimo momentu.

31

Trečia, kalbant apie veiksmingumo principą, pagal kurį draudžiama, kad dėl nacionalinės procesinės nuostatos Sąjungos teisės, šiuo atveju – teisės ? atskait?, taikymas taptų praktiškai

ne?manomas arba pernelyg sud?tingas, reikia priminti, kad, kaip matyti iš šio sprendimo 24 punkto, teis?s aktais, kaip antai nagrin?jamais pagrindin?je byloje, tik nustatomos apmokestinam?j? asmen? pasinaudojimo teise pasirinkti sandori?, kurie iš esm?s yra neapmokestinami ir neturi ?takos teisei ? atskait?, apmokestinim? taisykl?s. Be to, nei iš prašymo priimti prejudicin? sprendim?, nei iš Teisingumo Teismui pateikt? pastab? nematyti, kad d?l pagrindin?je byloje nagrin?jam? nacionalin?s teis?s akt? ar d?l to, kaip juos taiko administratorius, naudojimas teise ? atskait? gal?t? tapti praktiškai ne?manomas arba pernelyg sud?tingas.

32

Atvirkš?iai, s?lygos pasinaudoti teise pasirinkti apmokestinim? yra žinomos iš anksto ir, kaip savo išvados 53 punkte pažym?jo generalin? advokat?, apmokestinamasis asmuo, kaip Arvi, turi ?vairi? priemoni?, kad gal?t? ?vykdyti nacionaliniu lygmeniu nustatytas s?lygas ir taip veiksmingai pasinaudoti teise ? atskait?.

33

Taigi veiksmingumo principas nedraudžia toki? nacionalin?s teis?s akt? ar praktikos, kokie nagrin?jami pagrindin?je byloje.

34

Ketvirta, d?l klausimo, ar pagrindin?je byloje nagrin?jami nacionalin?s teis?s aktai arba mokes?i? administratoriaus atliekamas j? taikymas atitinka proporcingumo princip?, kur? taip pat nurod? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikt?s teismas, reikia priminti, kad pagal Teisingumo Teismo jurisprudencij? tam, kad atitikt? š? princip?, nacionalin? priemon? turi b?ti tinkama užtikrinti ja siekiamo tikslo ?gyvendinim? ir neviršyti to, kas b?tina jam pasiekti (šiuo klausimu žr. 2010 m. spalio 26 d. Sprendimo Schmelz, C?97/09, EU:C:2010:632, 58 punkt?).

35

Šiuo atveju reikalavimu, kad pirk?jas b?t? apmokestinamasis asmuo, ?registruotas kaip PVM mok?tojas pardavimo momentu, kad pardav?jas gal?t? pasirinkti sandorio apmokestinim?, padedama užtikrinti tiek?jo teisin? saugum?, garantuojant?, kad jis gal?s tinkamai pasinaudoti teise pasirinkti apmokestinim?, taip pat teising? PVM surinkim?. Taigi toks reikalavimas yra tinkamas siekiamam tikslui ?gyvendinti.

36

Be to, jis neviršija to, kas b?tina siekiamam tikslui ?gyvendinti, nes leidžia užtikrinti, kad prieš vykdydamas sandor?, kur? nor?t? apmokestinti pasinaudoj?s teise pasirinkti apmokestinim?, apmokestinamasis asmuo žinos, ar gal?s teis?tai pasinaudoti šia pasirinkimo teise, ir d?l to nei jam, nei mokes?i? administratoriui nereik?s atlikti ilg? patikrinim? ar tyrim?, susijusi? su pirk?jo, kaip apmokestinamojo asmens, statusu.

37

Remiantis prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo paaiškinimais, pateiktais prašyme priimti prejudicin? sprendim?, reikia pridurti, kad kompetentingos institucijos turi atsižvelgti ? tai, kad sandoris yra neapmokestinamas arba toks n?ra, bet neturi atsižvelgti ? kitas aplinkybes, pavyzdžiui, ? pirk?jo atliekam? nekilnojamojo turto naudojim?. Iš ties? teis?s ? atskait? ir galimos tikslinimo pareigos tikslais svarbus aspektas yra veiklos, kuriai apmokestinamasis asmuo pardav?jas naudojo aptariam? nekilnojam?j? turt?, pob?dis. Be to, kai nustatant, ar yra PVM apmokestinamas sandoris, atsižvelgiama ? tai, kaip nekilnojamojo turto pirk?jas juo v?liau

naudosis, pažeidžiamas teisinio saugumo principas. Juo labiau kad pirkėjas turėtų patikslinti atskaitytą pirkimo PVM, jei aptariamą nekilnojamąjį turtą būtų naudojęs neapmokestinamiesiems arba PVM taikymo srityje nepatenkantiems sandoriams. Vis dėlto toks naudojimo pakeitimas negali lemti to, kad PVM, susijusio su prekių tiekimu arba paslaugų teikimu, atskaitos tikslinimo našta tektų kitam apmokestinamajam asmeniui nei tam, kuris atliko minėtą atskaitą (šiuo klausimu žr. 2020 m. lapkričio 26 d. Sprendimo Sögarð Fastigheter, C-787/18, EU:C:2020:964, 46 ir 47 punktus).

38

Taigi šiuo atveju tai, kam Fondas naudoja iš Arvi gytą nekilnojamąjį turtą, neturi tokos teisės? pirkimo PVM, kurį Arvi sumokėjo gaudama šį turtą, atskaitą. Tai du atskiri sandoriai, susiję su atskirais apmokestinamaisiais asmenimis, kurių kiekvienas vykdo savo ekonominę veiklą.

39

Dėl likusios dalies, kiek tai susiję su klausimu, ar prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi patikrinti, ar nebuvo sukiaujama arba piktnaudžiaujama, pakanka priminti, kad, pirma, jei mokesčių administratorius konstatuotų, kad teise pasinaudota sukiaujant ar piktnaudžiaujant, jis turėtų teisę atgaline data prašyti grąžinti atskaitytas sumas (2018 m. vasario 28 d. Sprendimo Imofloresmira – Investimentos Imobiliárias, C-672/16, EU:C:2018:134, 52 punktas). Antra, apmokestinamieji asmenys paprastai gali laisvai pasirinkti organizacines struktūras ar sandorių formas, kurios, kaip jie mano, yra tinkamiausios jų ekonominei veiklai, ir apriboti savo mokesčių naštą, nes draudimo piktnaudžiauti principas draudžia tik visiškai dirbtinius, ekonomiškai nepagrįstus darinius, kuriais siekiama vienintelio tikslo – gauti mokesčių naudą, kurios suteikimas prieštarautų PVM direktyvos tikslams (šiuo klausimu žr. 2020 m. rugsėjo 3 d. Nutarties Vikingo Fővállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, 62 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

40

Atsižvelgiant į tai, kas minėta, 1^o antrąjį ir trečiąjį klausimus reikia atsakyti: PVM direktyvos nuostatos ir mokesčių neutralumo, veiksmingumo ir proporcingumo principai turi būti aiškinami taip, kad pagal juos nedraudžiami nacionalinės teisės aktai ir praktika, pagal kuriuos nekilnojamojo turto pardavėjas privalo patikslinti už šį turtą sumokėtą pirkimo PVM atskaitą po to, kai buvo atsisakyta jam pripažinti teisę pasirinkti apmokestinti šį pardavimą, nes pirkimo momentu pirkėjas netenkino sąlygų, numatytų tam, kad pardavėjas galėtų pasinaudoti šia teise. Nors pirkėjo faktinis aptariamo nekilnojamojo turto naudojimas PVM apmokestinamai veiklai šiuo atžvilgiu neturi reikšmės, vis dėlto kompetentingos valdžios institucijos turi patikrinti, ar apmokestinamasis asmuo, ketinantis pasinaudoti teise pasirinkti nagrinėjamo sandorio apmokestinimą, galėjo sukiauti arba piktnaudžiauti.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

41

Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (antroji kolegija) nusprendžia:

1.

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 135 ir 137 straipsnius reikia aiškinti taip, kad jais nedraudžiami nacionalinės teisės aktai, pagal kuriuos apmokestinamojo asmens teisei pasirinkti nekilnojamojo turto pardavimo apmokestinimą pridėtinės vertės mokesčiu (PVM) taikoma sąlyga, kad šis turtas būtų perleistas apmokestinamajam asmeniui, kuris sandorio sudarymo momentu jau yra registruotas kaip PVM mokėtojas.

2.

Direktyvos 2006/112 nuostatos ir mokesčio neutralumo, veiksmingumo ir proporcingumo principai turi būti aiškinami taip, kad pagal juos nedraudžiami nacionalinės teisės aktai ir praktika, pagal kuriuos nekilnojamojo turto pardavėjas privalo patikslinti už šį turtą sumokėto pirkimo pridėtinės vertės mokesčio (PVM) atskaitą po to, kai buvo atsisakyta jam pripažinti teisę pasirinkti apmokestinti šį pardavimą, nes pirkimo momentu pirkėjas netenkino sąlygą, numatytą tam, kad pardavėjas galėtų pasinaudoti šia teise. Nors pirkėjo faktinis aptariamo nekilnojamojo turto naudojimas PVM apmokestinamai veiklai šiuo atžvilgiu neturi reikšmės, vis dėlto kompetentingos valdžios institucijos turi patikrinti, ar apmokestinamasis asmuo, ketinantis pasinaudoti teise pasirinkti nagrinėjamo sandorio apmokestinimą, galėjo sukiauti arba piktnaudžiauti.

Prechal

Passer

Biltgen

Wahl

Arastey Sahún

Paskelbta 2022 m. birželio 30 d. viešame posėdyje Liuksemburge.

Kancleris

A. Calot Escobar

Antrosios kolegijos pirmininkas

A. Prechal

(*1) Proceso kalba: lietuvių.