

Laikina versija

TEISINGUMO TEISMO (ketvirtoji kolegija) SPRENDIMAS

2017 m. lapkričio 22 d.(*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema (PVM) – Šeštoji direktyva 77/388/EEB – 4 straipsnio 3 dalies a punktas ir 13 straipsnio B dalies g punktas – Kitų nei 4 straipsnio 3 dalies a punkte nurodytų pastatų ir žemės, kurioje jie pastatyti, tiekimo neapmokestinimas – Draudimo piktnaudžiauti principas – Taikymas nesant šio principo perkėlimo nacionalinių nuostatų – Teisinio saugumo ir teisėtumo principų apsaugos principai“

Byloje C-251/16

dėl *Supreme Court* (Aukščiausiasis Teismas, Airija) 2016 m. balandžio 21 d. nutartimi, kuri Teisingumo Teismas gavo 2016 m. gegužės 2 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Edward Cussens,

John Jennings,

Vincent Kingston

prieš

T. G. Brosnan

TEISINGUMO TEISMAS (ketvirtoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas T. von Danwitz (pranešėjas), teisėjai C. Vajda, E. Juhász, K. Jürimäe ir C. Lycourgos,

generalinis advokatas M. Bobek,

posėdžio sekretorė W. Hewlett, vyriausioji administratorė,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2017 m. balandžio 27 d. posėdžiui,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- E. Cussens, J. Jennings ir V. Kingston, atstovaujant solistorių D. Lynch ir J. O'Malley, SC B. Murray ir baristerio F. Mitchell,
- Airijos, atstovaujamų E. Creedon, J. Quaney ir A. Joyce, padedamų SC N. Travers,
- Italijos vyriausybės, atstovaujamų G. Palmieri, padedamus *avvocato dello Stato* G. Galluzzo,
- Europos Komisijos, atstovaujamų M. Owsiany-Hornung ir R. Lyal,

susipažin? su 2017 m. rugs?jo 7 d. pos?dyje pateikta generalinio advokato išvada,
priima š?

Sprendim?

1 Prašymas priimti prejudicin? sprendim? pateiktas d?l 1977 m. geguž?s 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB d?l valstybi? nari? apyvartos mokesi? ?statym? derinimo – Bendra prid?tin?s vert?s mokesio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, 1977, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k., 9 sk., 1 t., p. 23; toliau – Šeštoji direktyva) ir draudimo piktnaudžiauti prid?tin?s vert?s mokesio (PVM) srityje principo išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrin?jant Edward Cussens, John Jennings ir Vincent Kingston gin?? su T. G. Brosnan, *Inspector of Taxes* (mokesi? inspektorius, Airija), kaip *Office of the Revenue Commissioners* (Pajam? komisar? tarnyba, Airija) (toliau – mokesi? administratorius) atstovu, d?l PVM, susijusio su nekilnojamojo turto pardavimu, išieškojimo.

Teisinis pagrindas

S?jungos teis?

3 Pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 dal? PVM apmokestinamas „preki? tiekimas ar paslaug? teikimas, kai šalies teritorijoje už atlyg? prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks“.

4 Šios direktyvos 4 straipsnio 3 dalyje nurodyta:

„Valstyb?s nar?s apmokestinamuoju asmeniu gali laikyti ir bet kur? asmen?, tik retkar?iais vykdant? sandorius, susijusius su 2 dalyje nurodyta veikla, ypa? kuriuos nors iš toliau nurodyt? sandori?:

a) pastat? ar pastat? dali? ir žem?s, ant kurios jie stovi, tiekim? prieš j? pirm? panaudojim?; valstyb?s nar?s gali nustatyti s?lygas, kaip šis kriterijus turi b?ti taikomas perstatomiems pastatams ir žemei, ant kurios jie stovi.

Valstyb?s nar?s gali netaikyti pastato pirmo panaudojimo kriterijaus, o taikyti kitokius kriterijus, tokius kaip, pavyzdžiui, laikotarp? tarp pastato užbaigimo dienos ir jo pirmo tiekimo dienos arba laikotarp? tarp pastato pirmo panaudojimo ir jo v?lesnio tiekimo dienos su s?lyga, kad pirmasis laikotarpis n?ra ilgesnis kaip penkeri metai, o antrasis – dveji.

„Pastatas“ – tai bet kokia konstrukcija, pritvirtinta prie žem?s ar ?tvirtinta žem?je;

<...>“

5 Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B dalies g punkte nustatyta:

„Nepažeisdamos kit? Bendrijos nuostat?, valstyb?s nar?s atleidžia nuo mokesio toliau nurodyt? veikl? taikydamos s?lygas, kurias jos turi nustatyti siekdamos užtikrinti, kad atleidimas nuo mokesio b?t? teisingas ir s?žiningas ir kad b?t? užkirstas kelias galimam mokesi? vengimui, išsisukin?jimui ar piktnaudžiavimui:

<...>

g) pastat? ar j? dali? ir žem?s, ant kurios jie stovi, tiekim?, išskyrus tai, kas nurodyta 4

straipsnio 3 dalies a punkte“.

6 Teisingumo Teismo procedūros reglamento 94 straipsnyje nurodyta:

„Be Teismui pagal procesą dėl prejudicinio sprendimo priėmimo pateikiamų klausimų, prašyme priimti prejudicinį sprendimą:

a) trumpai išdėstomas ginčo dalykas ir prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikiančio teismo nustatytos reikšmingos faktinės aplinkybės ar bent jau išdėstomi faktai, kuriais grindžiami klausimai;

b) pateikiamas nacionalinių nuostatų, kurios nagrinėjamu atveju galėtų būti taikomos, turinys ir prireikus reikšminga nacionalinių teismų praktika;

c) išdėstomos priežastys, paskatinusios prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikiantį teismą kelti klausimą dėl tam tikrų Sąjungos teisės nuostatų išaiškinimo ar galiojimo, ir jo nustatytas ryšys tarp šių nuostatų bei pagrindiniame byloje taikomų nacionalinių teisės aktų.“

Airijos teisė

7 Ginčiui pagrindiniame byloje taikytinos redakcijos *Value Added Tax Act 1979* (1979 m. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas; toliau – PVM įstatymas) 4 straipsnio 1, 2 ir 4 dalyse nurodyta:

„(1) (a) Šis straipsnis taikomas nekilnojamiesiems daiktams:

(i) kuriuos sukūrė juos tiekiantis asmuo arba kurie buvo sukurti šio asmens vardu <...>

<...>

b) Šiame straipsnyje „teisė“, kalbant apie nekilnojamuosius daiktus, reiškia teisė tokį daiktą, kurios galiojimas daikto sukūrimo metu buvo bent dešimt metų <...>, o nuoroda į teisės perleidimą apima nuorodą į teisės sukūrimą <...>

<...>

(2) <...> nekilnojamąjį daiktą tiekimas šio įstatymo tikslais laikomas vykusiu tik jeigu asmuo, kuriam priklauso teisė į nekilnojamąjį turtą, kuriam taikomas šis straipsnis, perleidžia (įskaitant atsisakymą arba perdavimą) šią teisę ar iš jos kylančias teises dėl visų šių daiktų ar jų dalių.

<...>

(4) Jeigu asmuo, kuriam priklauso teisė į nekilnojamuosius daiktus, kuriems taikomas šis straipsnis, dėl visų šių daiktų ar jų dalių perleidžia iš šios teisės kylančias teises tokiomis aplinkybėmis, kad jis išlaiko teisę susigrąžinti perleistą teisę, jis, kiek tai susiję su šia išlaikyta susigrąžinimo teise, <...> laikomas tapusiu šio daikto ar jų dalių, jei taikytina, savininku kitais nei savo verslo tikslais.“

8 Šio įstatymo 4 straipsnio 6 dalies a punkte nurodyta, kad PVM, be kita ko, netaikomas nekilnojamąjį daiktą tiekimui:

„kai daiktą tiekiančiam asmeniui neatsirado arba nebūtų atsiradusi <...> teisė į atskaitą pagal 12 straipsnį dėl patiekus ar sukūrus daiktus sumokėto bet kurio mokesčio <...>“

9 Minuto 4 straipsnio 9 dalyje nustatyta:

„Jeigu perleidžiant teisę nekilnojamosios daiktus taikomas mokestis ir jeigu nuo šios teisės perleidimo dienos šie daiktai nebuvo pastatyti (toliau šioje dalyje – apmokestinamoji teisė), ir jei po šios dienos asmuo, išskyrus asmenį, kuris įgijo apmokestinamąją teisę, perleidžia teisę šiuos daiktus, pagal šį 4 straipsnį tai laikoma nekilnojamąjį daiktą, kuriems taikoma 6 dalis, tiekimu.“

10 PVM 4 straipsnio 9 dalis susijusi su PVM apmokestinamos sumos apskaičiavimu, kiek tai susiję su nekilnojamąjį daiktą tiekimu ir paslauga, kurias sudaro nekilnojamąjį daiktą statyba, teikimu. Šios 10 straipsnio 9 dalies a ir b punktuose numatyta:

„(a) <...> [?] atlygą skaičiuojama visą vykdant tiekimą perleistą teisę į daiktus vertę.

(b) Teisės nekilnojamosios daiktus vertę yra šios teisės atviros rinkos kaina. <...>“

11 Pagal *Value Added Tax Regulations 1979* (1979 m. Pridėtinės vertės mokesčio taisyklės) 19 straipsnio 2 dalies b punktą, kuriuo įgyvendinta minėta 10 straipsnio 9 dalis, neatsižvelgiama į reversijos teisės, kuri turto perdavėjas išlaiko perleidęs teisę, kylančią iš teisės nekilnojamąjį turtą, vertę, jeigu pagal perleidimo sutartį teisę perleidžiama 20 metų ar ilgiau.

Ginčas pagrindinėje byloje ir prejudiciniai klausimai

12 Apeliantai pagrindinėje byloje buvo statybų teritorijos, esančios Baltimore mieste Airijoje, bendraturčiai ir joje pastatę penkiolika parduoti skirtą atostogų namą.

13 Prieš parduodami tuos namus, jie 2002 m. kovo ir balandžio mėn. sudarė kelis sandorius su bendrove, kuri su jais susijusi, būtent su *Shamrock Estates Limited*. 2002 m. kovo 8 d. jie su šia bendrove sudarė dvi nuomos sutartis: viena vertus, nuomos sutartį, kuria jie nuo tos dienos išnuomojo minėtą nekilnojamąjį turtą 20 metų ir vieno mėnesio laikotarpiui (toliau – ilgalaikė nuoma), ir, kita vertus, nuomos sutartį, kurioje numatyta *Shamrock Estates* atliekama to paties nekilnojamojo turto atgalinė nuoma apeliantsams pagrindinėje byloje dvejų metų laikotarpiui.

14 2002 m. balandžio 3 d. šios dvi sutartys nustojo galioti abiem nuomininkams atsisakius sutarties, todėl apeliantai pagrindinėje byloje vėl įgijo teisę visą pagrindinėje byloje aptariamą nekilnojamąjį turtą.

15 2002 m. gegužės mėn. apeliantai pagrindinėje byloje pardavė visą nekilnojamąjį turtą tretiesiems asmenims, šie įgijo visas nuosavybės teises.

16 Iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad pagal PVM 4 straipsnio 9 dalį joks PVM nebuvo mokėtinas už šį pardavimą, nes pagrindinėje byloje aptariamas nekilnojamas turtas prieš tai jau buvo pirmą kartą patiektas ir šis tiekimas buvo apmokestintas PVM remiantis ilgalaikė nuoma. Pagal pagrindinėje byloje nagrinjamą nacionalinę teisę aktus PVM turėjo būti apmokestinta tik ilgalaikė nuoma.

17 2004 m. rugpjūčio 27 d. pranešime apie apmokestinimą mokesčių administratorius pareikalavo apeliantsų pagrindinėje byloje sumokėti papildomą PVM už nekilnojamojo turto pardavimą 2002 m. gegužės mėn. Iš tiesų šis administratorius laikė, kad pagrindinėje byloje nagrinjamą nuomos sutartį, kuriose numatyta šio nekilnojamojo turto nuoma ir atgalinė nuoma, yra pirmasis tiekimas, dirbtinai sukurtas siekiant išvengti vėlesnių pardavimo sandorių apmokestinimo, taigi šis tiekimas neturi būti atsižvelgta apskaičiuojant PVM.

18 Apeliantai pagrindinėje byloje dėl 2004 m. rugpjūčio 27 d. pranešimo apie apmokestinimą

padav? skund? *Appeal Commissioner* (skund? komisaras, Airija); šis skundas buvo atmestas.

19 Korko *Circuit Court* (Korko apygardos teismas, Airija) atmet? apeliant? pagrindin?je byloje skund?, paduot? d?l *Appeal Commissioner* (skund? komisaras) sprendimo atmesti skund?, bet vis d?lto apeliant? pagrindin?je byloje prašymu pateik? *High Court* (Aukštasis teismas, Airija) kai kuriuos teis?s klausimus remdamasis išvada, kad pagrindin?je byloje nagrin?jamos nuomos sutartys komerciniu poži?riu visiškai n?ra tikros ir buvo sudarytos siekiant sumažinti PVM sum?, mok?tin? parduodant pagrindin?je byloje aptariam? nekilnojam?j? turt?.

20 Atsakydamas ? šiuos klausimus *High Court* (Aukštasis teismas) nusprend?, jog kadangi min?tos nuomos sutartys komerciniu poži?riu visiškai nebuvo tikros, jos, remiantis 2006 m. vasario 21 d. Sprendimu *Halifax ir kt.* (C?255/02, EU:C:2006:121; toliau – Sprendimas *Halifax*), sudaro piktnaudžiavim?. Be to, jis konstatavo, jog toks draudimo piktnaudžiauti principas, koks išplaukia iš Sprendime *Halifax* suformuotos jurisprudencijos, yra visuotinai taikomas ir pagal j? reikalaujama, kad nacionaliniai teismai iš naujo apibr?žt? piktnaudžiavim? sudaran?ias priemones atsižvelgdami ? tikrov?, net jeigu n?ra š? princip? perkelian?i? nacionalin?s teis?s akt?.

21 Apeliantai pagrindin?je byloje d?l *High Court* (Aukštasis teismas) sprendimo padav? skund? *Supreme Court* (Aukš?iausiasis Teismas, Airija). Jie tvirtina, jog kadangi n?ra draudimo piktnaudžiauti princip? perkelian?ios nacionalin?s normos, šis principas negali b?ti taikomas j? atžvilgiu siekiant nepripažinti j? teis?s ? pagrindin?je byloje aptariamo nekilnojamojo turto pardavimo neapmokestinim?, kylan?ios iš PVM ?statymo 4 straipsnio 9 dalies. Tokiu min?to principo taikymu pažeidžiami teisinio saugumo ir teis?t? l?kes?i? apsaugos principai.

22 Jie taip pat tvirtina, kad pagrindin?je byloje nagrin?jami sandoriai nesudaro piktnaudžiavimo teise, kaip tai suprantama pagal Sprendime *Halifax* suformuot? Teisingumo Teismo jurisprudencij?, d?l to, kad, kaip jie teigia, sudarant šiuos sandorius formaliai nesilaikyta Šeštosios direktyvos nuostat? arba ši? direktyv? perkelian?i? nacionalini? nuostat?, nes min?ti sandoriai grindžiami PVM ?statymo 4 straipsnio 9 dalimi, kuri, kaip jie nurodo, nesuderinama su min?ta direktyva. Be to, t? sandori? tikslas – perleisti pagrindin?je byloje aptariam? nekilnojam?j? turt? mokestiniu poži?riu veiksmingu b?du – neprieštarauja Šeštosios direktyvos tikslams. Mokes?i? administratorius prieštarauja j? argumentams.

23 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas pažymi, kad j? saisto šio sprendimo 19 punkte išd?stytos Korko *Circuit Court* (Korko apygardos teismas) išvados. Jis nurodo, jog nagrin?jant pagrindin? byl? mokes?i? administratorius netvirtino, kad apeliantai pagrindin?je byloje suk?iavo, ir taip pat ne?rod?, kad yra nacionalini? norm?, pagal kurias jis turi nepaisyti piktnaudžiavim? sudaran?i? sandori?.

24 Tokiomis aplinkyb?mis *Supreme Court* (Aukš?iausiasis Teismas) nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar draudimo piktnaudžiauti teise principas, [Sprendimu *Halifax*] pripažintas taikytinu PVM srityje, gali b?ti tiesioginio veikimo asmeniui, jeigu n?ra nacionalin?s teis?k?ros arba teismin?s priemon?s, kuria tas principas ?gyvendinamas, jei, kaip šioje byloje, iš naujo apibr?žiant prieš pardavim? sudarytus sandorius ir pardavimo galutiniam pirk?jui sandorius (toliau kartu – apeliant? sandoriai), kaip tvirtina [mokes?i? administratorius], apeliantams atsirast? prievol? mok?ti PVM, nors tinkamai taikant apeliant? sandori? sudarymo metu galiojusias nacionalin?s teis?s nuostatas tokios prievol?s nebuvo?

2. Jeigu ? pirm?j? klausim? b?t? atsakyta, kad draudimo piktnaudžiauti teise principas yra tiesioginio veikimo asmeniui, net jeigu n?ra nacionalin?s teis?k?ros arba teismin?s priemon?s, kuria tas principas ?gyvendinamas, ar principas yra pakankamai aiškus ir tikslus, kad j? b?t?

galima taikyti apeliant? sandoriams, sudarytiems prieš Teisingumo Teismui priimant Sprendim? *Halifax*, pirmiausia atsižvelgiant ? teisinio saugumo ir apeliant? teis?t? l?kes?i? apsaugos principus?

3. Jeigu draudimo piktnaudžiauti teise principas apeliant? sandoriams taikomas ir d?l to juos reikia apibr?žti iš naujo:

a) pagal kok? teisin? mechanizm? apskai?iuojamas ir surenkamas apeliant? sandoriams taikomas PVM, turint omenyje, kad pagal nacionalin? teis? nereikia mok?ti, apskai?iuoti ar rinkti PVM už tuos sandorius, ir

b) kaip nacionaliniai teismai nustato toki? prievol??

4. Ar siekdamas nustatyti, ar pagrindinis apeliant? sandori? tikslas buvo ?gyti mokestin? pranašum?, nacionalinis teismas tur?t? prieš pardavim? sudarytus sandorius (kurie, kaip konstatuota, sudaryti tik d?l mokestini? priežas?i?) nagrin?ti atskirai, ar turi b?ti nagrin?jamas vis? apeliant? sandori? tikslas?

5. Ar PVM ?statymo 4 straipsnio 9 dalis laikytina nacionalin?s teis?s nuostata, kuria ?gyvendinama Šeštoji direktyva, nepaisant to, kad ta nuostata nesuderinama su Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 3 dalyje ?tvirtinta nuostata, kuri? tinkamai taikant apeliantai nekilnojamojo turto tiekimo prieš pirm? panaudojim? tikslais b?t? laikomi apmokestinamaisiais asmenimis, neatsižvelgiant ? tai, kad buvo ankstesnis perdavimas, apmokestinamas PVM?

6. Jeigu [PVM ?statymo] 4 straipsnio 9 dalis nesuderinama su Šešt?ja direktyva, ar remdamiesi ta nuostata apeliantai piktnaudžiavo teis?mis, pažeisdami Teisingumo Teismo sprendime *Halifax* ?tvirtintus principus?

7. Arba, jeigu [PVM ?statymo] 4 straipsnio 9 dalis n?ra nesuderinama su Šešt?ja direktyva, ar apeliantai ?gijo mokestin? pranašum?, prieštaraujant? šios direktyvos ir (arba) 4 straipsnio tikslui?

8. Net jeigu b?t? nuspr?sta, kad PVM ?statymo 4 straipsnio 9 dalimi n?ra ?gyvendinama Šeštoji direktyva, ar Sprendime *Halifax* ?tvirtintas draudimo piktnaudžiauti teise principas vis d?lto taikomas nagrin?jamiems sandoriams, remiantis Sprendime *Halifax* Teisingumo Teismo nustatytais kriterijais?“

D?l prejudicini? klausim?

D?l pirmojo ir antrojo klausim?

25 Pirmuoju ir antruoju klausimais, kuriuos reikia nagrin?ti kartu, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s siekia išsiaiškinti, ar draudimo piktnaudžiauti principas turi b?ti aiškinamas taip, kad, nepaisant nacionalin?s priemon?s, kuria šis principas ?gyvendinamas vidaus teisin?je sistemoje, jis gali b?ti tiesiogiai taikomas siekiant atsisakyti neapmokestinti PVM nekilnojamojo turto pardavimo, kaip antai nagrin?jamo pagrindin?je byloje. Kadangi pagrindin?je byloje nagrin?jami sandoriai buvo sudaryti prieš priimant Sprendim? *Halifax*, tam teismui taip pat kyla klausimas, ar toks draudimo piktnaudžiauti principo taikymas šioms sandoriams atitinka teisinio saugumo ir teis?t? l?kes?io apsaugos principus ir, be kita ko, ar galima laikyti, kad min?to principo turinys yra pakankamai aiškus ir tikslus.

26 Vis? pirma reikia konstatuoti, kad šie klausimai suformuluoti nurodant su tiesioginiu direktyv? veikimu susijus? jurisprudencij?. Pagal š? jurisprudencij? direktyvos nuostatomis, kurios savo turiniu yra bes?lygiškos ir pakankamai tikslios, gali b?ti tiesiogiai remiamasi prieš valstyb?, ta?iau jos negali savaime sukurti pareig? asmeniui, taigi nacionaliniame teisme jomis negali b?ti

remiamasi prieš tokį asmenį (šiuo klausimu žr., be kita ko, 2013 m. gruodžio 12 d. Sprendimo *Portgás*, C-425/12, EU:C:2013:829, 18 ir 22 punktus ir nurodytą jurisprudenciją). Taigi iš direktyvos kylančios pareigos turi būti perkeltos į nacionalinę teisę, kad jomis būtų galima remtis prieš asmenį.

27 Tačiau reikia pažymėti, kad draudimo piktnaudžiauti principas, kaip antai taikomas PVM srityje Sprendime *Halifax* suformuotoje jurisprudencijoje, nėra direktyva nustatyta taisyklė, bet yra grindžiamas šio sprendimo 68 ir 69 punktuose nurodyta suformuota jurisprudencija, pagal kurią, viena vertus, asmenys negali sukniaudami arba piktnaudžiaudami remtis Sąjungos teisės normomis (žr., be kita ko, 1998 m. gegužės 12 d. Sprendimo *Kefalas ir kt.*, C-367/96, EU:C:1998:222, 20 punktų; 2000 m. kovo 23 d. Sprendimo *Diamantis*, C-373/97, EU:C:2000:150, 33 punktų ir 2005 m. kovo 3 d. Sprendimo *Fini H*, C-32/03, EU:C:2005:128, 32 punktų) ir, kita vertus, Sąjungos teisės nuostatų taikymo negalima išplėsti taip, kad jos apimtų tokio subjekto piktnaudžiavimą (šiuo klausimu žr., be kita ko, 1977 m. spalio 11 d. Sprendimo *Cremer*, 125/76, EU:C:1977:148, 21 punktų; 1993 m. kovo 3 d. Sprendimo *General Milk Products*, C-8/92, EU:C:1993:82, 21 punktų ir 2000 m. gruodžio 14 d. *Emsland-Stärke*, C-110/99, EU:C:2000:695, 51 punktų).

28 Nors Sprendimo *Halifax* 70 ir 71 punktuose Teisingumo Teismas nusprendė, kad draudimo piktnaudžiauti principas taip pat taikomas PVM srityje, ir pabrėžė, kad kova su sukniavimu, mokesčių vengimu ir galimu piktnaudžiavimu yra Šeštąja direktyva pripažintas ir skatinamas tikslas, tai nereiškia, kad šio principo taikymas šioje srityje susietas su perkėlimo reikalavimu, kaip yra šios direktyvos nuostatų atveju.

29 Be to, reikia pabrėžti, viena vertus, kad šio sprendimo 27 punkte nurodyta jurisprudencija buvo suformuota įvairiose Sąjungos teisės srityse, kaip antai, be kita ko, bendrovių teisės (1998 m. gegužės 12 d. Sprendimas *Kefalas ir kt.*, C-367/96, EU:C:1998:222, ir 2000 m. kovo 23 d. Sprendimo *Diamantis*, C-373/97, EU:C:2000:150), bendros žemės ūkio politikos (1977 m. spalio 11 d. Sprendimas *Cremer*, 125/76, EU:C:1977:148; 1993 m. kovo 3 d. Sprendimas *General Milk Products*, C-8/92, EU:C:1993:82, ir 2000 m. gruodžio 14 d. Sprendimas *Emsland-Stärke*, C-110/99, EU:C:2000:695) ir PVM srityse (2005 m. kovo 3 d. Sprendimas *Fini H*, C-32/03, EU:C:2005:128).

30 Kita vertus, iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad draudimo piktnaudžiauti principas Sąjungos teisėje numatytoms teisėms ir lengvatoms taikomas neatsižvelgiant į tai, ar šios teisės ir lengvatos tvirtintos Sutartyse (dėl pagrindinių teisių žr., be kita ko, 1974 m. gruodžio 3 d. Sprendimo *van Binsbergen*, 33/74, EU:C:1974:131, 13 punktų ir 1999 m. kovo 9 d. Sprendimo *Centros*, C-212/97, EU:C:1999:126, 24 punktų), reglamente (2006 m. balandžio 6 d. Sprendimo *Agip Petroli*, C-456/04, EU:C:2006:241, 19 ir 20 punktai ir 2014 m. kovo 13 d. Sprendimo *SICES ir kt.*, C-155/13, EU:C:2014:145, 29 ir 30 punktai) ar direktyvoje (PVM srityje, be kita ko, žr. 2005 m. kovo 3 d. Sprendimo *Fini H*, C-32/03, EU:C:2005:128, 32 punktų; Sprendimo *Halifax* 68 ir 69 punktus ir 2014 m. kovo 13 d. Sprendimo *FIRIN*, C-107/13, EU:C:2014:151, 40 punktų). Taigi, atrodo, šis principas nėra tokio paties pobūdžio kaip teisės ir lengvatos, kurioms jis taikomas.

31 Tad draudimo piktnaudžiauti principas, kaip antai taikomas PVM srityje Sprendime *Halifax* suformuotoje jurisprudencijoje, yra bendro pobūdžio, kuris pagal savo esmę būdingas bendriesiems Sąjungos teisės principams (pagal analogiją žr. 2009 m. spalio 15 d. Sprendimo *Audiolux ir kt.*, C-101/08, EU:C:2009:626, 50 punktų).

32 Be to, reikia pridurti, kad pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją atsisakymas suteikti teisę arba lengvatą dėl su piktnaudžiavimu arba sukniavimu susijusių aplinkybių nėra paprasta konstatavimas, kad sukniavimo arba piktnaudžiavimo teise atveju objektyvios sąlygos, kurios būtinos, kad būtų suteikta siekiama lengvata, faktiškai nėra vykdytos, todėl tokiame atsisakyme

nereikia konkretaus teisinio pagrindo (šiuo klausimu žr. 2000 m. gruodžio 14 d. Sprendimo *Emsland?Stärke*, C?110/99, EU:C:2000:695, 56 punkt?; Sprendimo *Halifax* 93 punkt? ir 2009 m. birželio 4 d. Sprendimo *Pometon*, C?158/08, EU:C:2009:349, 28 punkt?).

33 Taigi draudimo piktnaudžiauti principu gali b?ti remiamasi prieš apmokestinam?j? asmen? siekiant atsisakyti jam suteikti, be kita ko, teis? ? neapmokestinim? PVM, net jeigu n?ra tok? atsisakym? numatan?i? nacionalin?s teis?s nuostat? (šiuo klausimu žr. 2014 m. gruodžio 18 d. Sprendimo *Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti ir kt.*, C?131/13, C?163/13 ir C?164/13, EU:C:2014:2455, 62 punkt?).

34 Priešingai, nei tvirtina apeliantai pagrindin?je byloje, remiantis aplinkybe, kad situacija, d?l kurios priimtas ankstesniame punkte nurodytas sprendimas, buvo susijusi su suk?iavimo atvejais, negalima daryti išvados, kad ši jurisprudencija taikoma tik tokiems atvejams, o piktnaudžiavimo atvejams n?ra taikoma. Iš ties?, kaip, be kita ko, matyti iš 2014 m. gruodžio 18 d. Sprendimo *Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti ir kt.* (C?131/13, C?163/13 ir C?164/13, EU:C:2014:2455) 56 ir 57 punkt?, konstatuodamas tai, kas nurodyta ankstesniame punkte, Bendrasis Teismas, be kita ko, r?m?si šio sprendimo 27 ir 32 punktuose priminta suformuota jurisprudencija, kuri susijusi tiek suk?iavimo atvejais, tiek su situacijomis, apiman?iomis piktnaudžiavim?.

35 Jurisprudencija, kuri? apeliantai pagrindin?je byloje nurod? Teisingumo Teismui pateiktose rašytin?se pastabose, taip pat negali paneigti šio sprendimo 33 punkte padarytos išvados.

36 Iš ties?, nors Sprendimo *Halifax* 87, 90 ir 91 punktuose Teisingumo Teismas nusprend?, jog kadangi Šeštojoje direktyvoje n?ra nuostatos, susijusios su PVM išieškojimo klausimu, valstyb?s nar?s turi nustatyti s?lygas, kuriomis valstyb?s išdas gali *a posteriori* išieškoti PVM, kai buvo konstatuotas piktnaudžiavimas, jis sprend? ne d?l draudimo piktnaudžiauti principo taikymo s?lyg?, bet tik d?l PVM išieškojimo, kur? nacionalin?s institucijos turi atlikti, kai remdamosi šiuo principu konstatuoja piktnaudžiavim?, proced?rini? taisykl?.

37 2014 m. vasario 13 d. Sprendimas *Maks Pen* (C?18/13, EU:C:2014:69) ir 2015 m. vasario 12 d. Sprendimas *Surgicare* (C?662/13, EU:C:2015:89), kuriuos tame pa?iame kontekste nurodo apeliantai pagrindin?je byloje, taip pat kaip ir ankstesniame punkte nurodyta Sprendime *Halifax* suformuota jurisprudencija, susij? su min?to principo ?gyvendinimo proced?rin?mis taisykl?mis, susijusiomis su nacionalinio teismo teise ar pareiga *ex officio* patikrinti, ar yra suk?iavimas mokes?i? srityje (2014 m. vasario 13 d. Sprendimo *Maks Pen*, C?18/13, EU:C:2014:69, 39 punktas), ir su galimybe nacionalini? kovos su piktnaudžiavimu teise ir suk?iavimu taisykli? taikym? susieti su išankstine proced?ra, kuriai b?dingas atitinkamo asmens išklausymas (2015 m. vasario 12 d. Sprendimo *Surgicare*, C?662/13, EU:C:2015:89, 34 punktas).

38 Galiausiai, kalbant apie 2007 m. liepos 5 d. Sprendim? *Kofoed* (C?321/05, EU:C:2007:408), pažym?tina, jog iš to sprendimo 38 ir 48 punkt? matyti, kad Teisingumo Teismas pateik? savo vertinim? ne d?l draudimo piktnaudžiauti principo taikymo s?lyg?, bet d?l konkre?ios direktyvoje esan?ios nuostatos, pagal kuri? valstyb?s nar?s gali atsisakyti toje direktyvoje numatyto neapmokestinimo, jeigu atitinkamo sandorio pagrindinis tikslas arba vienas iš pagrindini? tiksl? yra suk?iavimas arba mokes?i? vengimas, taikymo s?lyg?. Nors min?to sprendimo 48 punkte Teisingumo Teismas pabr?ž?, kad yra vidaus teis?s norm?, susijusi? su piktnaudžiavimu teise, suk?iavimu ar mokes?i? vengimu, kurios gali b?ti aiškinamos atsižvelgiant ? t? nuostat?, ši jurisprudencija susijusi su min?ta antrin?s teis?s nuostata, taigi n?ra taikoma bendrajam draudimo piktnaudžiauti principui.

39 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui taip pat kyla klausimas d?l tokio draudimo piktnaudžiauti principo, koks išplaukia iš Sprendimo *Halifax*, taikymo pagrindin?je byloje nagrin?jamiems sandoriams, sudarytiems prieš priimant t? sprendim?, atitikties teisinio saugumo ir

teisėt? l?kesė? apsaugos principams.

40 Toks S?jungos teis?s taikymas atitinka teisinio saugumo ir teisėt? l?kesė? apsaugos principus (šiuo klausimu žr., be kita ko, 2015 m. sausio 22 d. Sprendimo *Balazs*, C?401/13 ir C?432/13, EU:C:2015:26, 49 ir 50 punktus ir nurodyt? jurisprudencij? ir 2016 m. balandžio 19 d. Sprendimo *DI*, C?441/14, EU:C:2016:278, 38–40 punktus).

41 Iš ties? S?jungos teis?s išaiškinimas, kur? pateikia Teisingumo Teismas, ?gyvendindamas SESV 267 straipsniu jam suteikt? kompetencij?, jeigu iškyla toks poreikis, paaiškina ir patikslina šios teis?s prasm? ir apimt?, kaip ji turi arba tur?jo b?ti suprantama ir taikoma nuo ?sigaliojimo momento. Taigi, išskyrus labai išskirtines aplinkybes, kuri? nagrin?jamu atveju n?ra, taip išaiškint? S?jungos teis? teismas turi taikyti net tiems teisiniams santykiams, kuri? atsirado ir kurie buvo nustatyti prieš priimant sprendim? d?l prašymo išaiškinti, jei, be to, ?vykdytos s?lygos, leidžian?ios kompetentinguose teismuose pareikšti ieškin? d?l šios teis?s taikymo (žr., be kita ko, 2015 m. rugs?jo 29 d. Sprendimo *Gmina Wroc?aw*, C?276/14, EU:C:2015:635, 44 ir 45 punktus ir nurodyt? jurisprudencij? ir 2016 m. balandžio 19 d. Sprendimo *DI*, C?441/14, EU:C:2016:278, 4 punkt?).

42 Be to, reikia pažym?ti, kad Sprendime *Halifax* Teisingumo Teismas laiko atžvilgiu neapribojo savo PVM srityje pateikto draudimo piktnaudžiauti principo išaiškinimo poveikio. Toks apribojimas gali b?ti leidžiamas tik pa?iame teismo sprendime, kuriame pateikiamas prašytas išaiškinimas, nes šiuo reikalavimu užtikrinamas vienodas poži?ris ? valstybes nares ir kitus asmenis S?jungos teis?s atžvilgiu ir kartu ?vykdomi iš teisinio saugumo principo kylantys reikalavimai (šiuo klausimu žr. 2007 m. kovo 6 d. Sprendimo *Meilicke ir kt.*, C?292/04, EU:C:2007:132, 36 punkt? ir 2012 m. spalio 23 d. Sprendimo *Nelson ir kt.*, C?581/10 ir C?629/10, EU:C:2012:657, 91 punkt?).

43 Be to, d?l klausimo, ar nagrin?jant pagrindin? byl? apeliantai toje byloje gali remtis teisinio saugumo ir teisėt? l?kesė? apsaugos principais gin?ydami atsisakym? j? neapmokestinti PVM, pagal suformuot? jurisprudencij? apmokestinamasis asmuo, kuris susik?r? s?lygas teisei ?gyti piktnaudžiaudamas arba suk?iaudamas, negali remtis šiais principais siekdamas gin?yti atsisakym? suteikti atitinkam? teis? pagal draudimo piktnaudžiauti princip? (šiuo klausimu žr. 2000 m. birželio 8 d. Sprendimo *Breitsohl*, C?400/98, EU:C:2000:304, 38 punkt?; Sprendimo *Halifax* 84 punkt? ir 2014 m. gruodžio 18 d. Sprendimo *Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti ir kt.*, C?131/13, C?163/13 ir C?164/13, EU:C:2014:2455, 60 punkt?).

44 Atsižvelgiant ? tai, kas išd?styta, ? pirm?j? ir antr?j? klausimus reikia atsakyti taip: draudimo piktnaudžiauti principas turi b?ti aiškinamas taip, kad, nepaisant nacionalin?s priemon?s, kuria šis principas ?gyvendinamas vidaus teisin?je sistemoje, jis gali b?ti tiesiogiai taikomas siekiant atsisakyti neapmokestinti PVM nekilnojamojo turto pardavimo, kaip antai nagrin?jamo pagrindin?je byloje, ?vykdyto prieš paskelbiant Sprendim? *Halifax*, ir tai n?ra draudžiama pagal teisinio saugumo ir teisėt? l?kesė? apsaugos principus.

D?l tre?iojo klausimo

45 Tre?iuoju klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s siekia išsiaiškinti, kaip turi b?ti aiškinama Šeštoji direktyva tuo atveju, jei pagrindin?je byloje nagrin?jamus sandorius reik?t? iš naujo apibr?žti pagal draudimo piktnaudžiauti princip?, siekiant nustatyti, koku teisiniu pagrindu remiantis tie iš ši? sandori?, kurie nebuvo sudaryti piktnaudžiaujant, gali b?ti apmokestinti PVM.

46 Reikia priminti, kad, nusta?ius piktnaudžiavim?, atitinkami sandoriai turi b?ti apibr?žti iš naujo taip, kad b?t? atkurta situacija, kuri b?t? egzistavusi nesant piktnaudžiaujant sudaryt? sandori?. Vis d?lto šiuo apibr?žimu iš naujo negali b?ti viršijama tai, kas b?tina tinkamam PVM surinkimui užtikrinti ir suk?iavimui išvengti (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Halifax* 92, 94 ir 98

punktus ir 2010 m. gruodžio 22 d. Sprendimo *Weald Leasing*, C-103/09, EU:C:2010:804, 48 ir 52 punktus).

47 Iš šios jurisprudencijos išplaukia, kad taikant draudimo piktnaudžiauti principą PVM srityje visų pirma reikia nustatyti situaciją, kokia būtų egzistavusi nesant piktnaudžiaujant sudarytų sandorių, ir tada įvertinti šią iš naujo apibrėžtą situaciją atsižvelgiant į reikšmingas nacionalinės teisės ir Šeštosios direktyvos nuostatas.

48 Taigi pagal draudimo piktnaudžiauti principą nacionalinės valdžios institucijos iš esmės privalo atitinkamiems sandoriams taikyti reikšmingus teisės aktus PVM srityje ir kartu neatsižvelgti į tuos iš šios sandorių, kurie sudaryti piktnaudžiaujant.

49 Jeigu nagrinėjamu atveju prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas konstatuotų, kad prieš įvykdant pagrindinę bylą aptariamo nekilnojamojo turto pardavimą galiojusios nuomos sutartys buvo sudarytos piktnaudžiaujant, galimas minėto pardavimo apmokestinimas PVM turėtų būti grindžiamas reikšmingomis tokio apmokestinimo numatančių nacionalinės teisės aktų nuostatomis. Iš tiesų pati Šeštoji direktyva negali sukurti pareigų asmeniui ir dėl to nacionaliniame teisme negali būti ji remiamasi prieš tokio asmens (šiuo klausimu žr. 2017 m. rugsėjo 21 d. Sprendimo *DNB Banka*, C-326/15, EU:C:2017:719, 41 punktą ir nurodytą jurisprudenciją).

50 Todėl tokiu atveju prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turėtų patikrinti, kaip matyti iš Airijos ir Europos Komisijos per Teisingumo Teismo posėdį pateiktos sutampančios informacijos, ar pagrindinė bylą aptariamo nekilnojamojo turto pardavimas būtų apmokestintas PVM pagal PVM įstatymo 4 straipsnio 1 ir 2 dalis, kurios dėl to būtų šio pardavimo apmokestinimo teisinis pagrindas.

51 Taigi į trečiąjį klausimą reikia atsakyti taip: Šeštoji direktyva turi būti aiškinama taip, kad tuo atveju, jei pagrindinė bylą nagrinėjamus sandorius reikėtų iš naujo apibrėžti pagal draudimo piktnaudžiauti principą, tie iš šios sandorių, kurie nebuvo sudaryti piktnaudžiaujant, gali būti apmokestinami PVM remiantis reikšmingomis tokio apmokestinimo numatančių nacionalinės teisės aktų nuostatomis.

Dėl ketvirtojo klausimo

52 Ketvirtuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar draudimo piktnaudžiauti principas turi būti aiškinamas taip, kad siekiant, remiantis Sprendimo *Halifax* 75 punktu, nustatyti, ar pagrindinė bylą nagrinėjamo sandorio pagrindinis tikslas yra įgyti mokestinį pranašumą, reikia atsižvelgti į nuomos sutartį, galiojusią prieš įvykdant pagrindinę bylą aptariamo nekilnojamojo turto pardavimą, tikslą atskirai ar į bendrą abiejų šių nuomos sutartį ir viso šio pardavimo tikslą.

53 Šiuo atžvilgiu visų pirmą reikia pažymėti, kad, priešingai, nei Teisingumo Teismui pateiktose rašytinėse pastabose tvirtina apeliantai pagrindinė bylą, pagal Sprendime *Halifax* suformuotą jurisprudenciją nereikalaujama nustatyti, kad mokestinio pranašumo įgijimas yra vienintelis nagrinėjamo sandorio tikslas. Nors sandoriais, kuriais siekiama tik tokio tikslo, gali būti įvykdytas iš šios jurisprudencijos kylantis reikalavimas, 2008 m. vasario 21 d. Sprendimo *Part Service* (C-425/06, EU:C:2008:108) 45 punkte Teisingumo Teismas pažymėjo, kad taip yra ir tuo atveju, kai mokestinio pranašumo siekis yra pagrindinis atitinkamų sandorių tikslas.

54 Kiek tai susiję su šio tikslo vertinimu esant situacijai, kaip antai nagrinėjamai pagrindinė bylą, reikia pažymėti, kad remiantis nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą esančia informacija pagrindinė bylą nagrinėjamus sandorius sudaro kelios sutartys, susijusios su tuo

pažiu nekilnojamuoju turtu ir sudarytos skirtingų asmenų, t. y. dvi nuomos sutartys tarp apeliantų pagrindinėje byloje ir *Shamrock Estates* ir, nutraukus šias sutartis, – minėto nekilnojamojo turto pardavimo tretiesiems asmenims sutartis.

55 Iš Šeštosios direktyvos 2 straipsnio matyti, kad kiekviena paslauga paprastai turi būti laikoma atskira ir savarankiška (2008 m. vasario 21 d. Sprendimo *Part Service*, C-425/06, EU:C:2008:108, 50 punktas ir nurodyta jurisprudencija ir 2012 m. rugsėjo 27 d. *Field Fisher Waterhouse*, C-392/11, EU:C:2012:597, 14 punktas).

56 Kai Teisingumo Teismo prašoma patikslinti nagrinėjimą, kurį būtina atlikti siekiant nustatyti pagrindinę atitinkamą sandorį tikslą, jis atsižvelgia tik į sandorio (-ių), kurio (-ių) piktnaudžiaujamųjų pobūdį jis turi įvertinti, tikslą, bet ne į prekių tiekimo ar paslaugų teikimo, kuris dėl šių pirmųjų sandorių formaliai tenkina mokestinio pranašumo įgyjimo sąlygas, tikslą (žr., be kita ko, 2010 m. gruodžio 22 d. Sprendimo *Weald Leasing*, C-103/09, EU:C:2010:804, 10–15 ir 31 punktus ir 2015 m. gruodžio 17 d. Sprendimo *WebMindLicenses*, C-419/14, EU:C:2015:832, 20 ir 43–45 punktus).

57 Iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos taip pat matyti, kad taikant draudimo piktnaudžiauti principą atmetami tik sandoriai, sudaryti piktnaudžiaujant, o prekių tiekimui ar paslaugų teikimui, kuris nebuvo atliktas piktnaudžiaujant, turi būti taikomos reikšmingos nuostatos PVM srityje (Sprendimo *Halifax* 94–97 punktai). Dėl šio skirtingo sandorių, sudarytų piktnaudžiaujant, vertinimo į tikslą taip pat reikia vertinti atskirai.

58 Taigi, siekiant nustatyti, ar nuomos sutarčių, galiojusių prieš pagrindinėje byloje aptariamo nekilnojamojo turto pardavimą, pagrindinis tikslas buvo įgyti mokestinį pranašumą, reikia konkrečiai atsižvelgti į šią nuomos sutarčių tikslą.

59 Todėl nacionalinis teismas, vadovaudamasis nacionalinėje teisėje nustatytais rodinėjimo taisyklėmis, jeigu nepakenkiama Sąjungos teisės veiksmingumui, turi patikrinti, ar pagrindinėje byloje yra piktnaudžiavimų sudarančių elementų. Tačiau Teisingumo Teismas, priimdamas prejudicinį sprendimą, prireikus gali pateikti paaiškinimą, kurie padėtų nacionaliniam teismui pateikti savo aiškinimą (žr., be kita ko, Sprendimo *Halifax* 76 ir 77 punktus ir 2015 m. gruodžio 17 d. Sprendimo *WebMindLicenses*, C-419/14, EU:C:2015:832, 34 punktą).

60 Siekdamas nustatyti pagrindinėje byloje nagrinjamą nuomos sutarčių tikrąjį turinį ir prasmę prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, be kita ko, gali atsižvelgti į visiškai dirbtinį šį sandorį pobūdį, taip pat į atitinkamus kitų subjektus siejančius teisinius, ekonominius ir (arba) asmeninius ryšius (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Halifax* 75 ir 81 punktus). Tokios aplinkybės gali parodyti, kad mokestinio pranašumo įgyjimas yra pagrindinis siekiamas tikslas, nors galbūt yra ir ekonominių tikslų (2008 m. vasario 21 d. Sprendimo *Part Service*, C-425/06, EU:C:2008:108, 62 punktas).

61 Nagrinėjamu atveju, remiantis nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą esančia informacija, nebuvo jokio pagrindinėje byloje nagrinjamą nuomos sutarčių ekonominio pagrindo ir apeliantai pagrindinėje byloje ir su jais susijusi bendrovė jas sudarę siekdami sumažinti pagrindinėje byloje aptariamo pardavimo, kurį numatė vėliau įvykdyti, apmokestinimą PVM. Kalbant apie aplinkybę, kad, kaip Teisingumo Teisme tvirtino apeliantai pagrindinėje byloje, šiomis nuomos sutartimis buvo siekiama įvykdyti minėtą pardavimą mokestiniu požiūriu veiksmingu būdu, pažymėtina, jog šis tikslas negali būti laikomas kito tikslo nei mokestinio pranašumo įgyjimas siekimu, nes norimas poveikis būtų turėjo būti pasiektas sumažinant mokesčių našumą.

62 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į ketvirtąjį klausimą turi būti atsakyta taip: draudimo piktnaudžiauti principas turi būti aiškinamas taip, kad siekiant, remiantis Sprendimo *Halifax* 75

punktu, nustatyti, ar pagrindinėje byloje nagrinėjamo sandorio pagrindinis tikslas yra įgyti mokestinį pranašumą, reikia atskirai atsižvelgti į nuomos sutartį, galiojusi prieš vykdančią pagrindinėje byloje aptariamo nekilnojamojo turto pardavimą, tikslą.

Penktasis ir šeštasis klausimai

63 Penktasis ir šeštasis klausimai grindžiami prielaida, kad PVM įstatymo 4 straipsnio 9 dalis nesuderinama su Šeštąja direktyva.

64 Šiuo aspektu reikia priminti, kad vykdančią Teisingumo Teismo ir nacionalinių teismų bendradarbiavimą, kaip numatyta SESV 267 straipsnyje, siekiant pateikti Sąjungos teisės išaiškinimą, kuris būtų naudingas nacionaliniam teismui, reikia, kad tas teismas tiksliai laikytųsi prašymo priimti prejudicinį sprendimą turinio reikalavimą, aiškiai išdėstydamas Procedūros reglamento 94 straipsnyje, kuris prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui turi būti žinomas (šiuo klausimu žr. 2016 m. liepos 5 d. Sprendimo *Ognyanov*, C-614/14, EU:C:2016:514, 18 ir 19 punktus ir nurodytą jurisprudenciją ir 2016 m. spalio 27 d. Sprendimo *Audace ir kt.*, C-114/15, EU:C:2016:813, 35 punktą).

65 Taigi, kaip nurodyta Procedūros reglamento 94 straipsnio c punkte, pačiame sprendime dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą turi būti išdėstytos priežastys, paskatinusios šį prašymą teikiantį teismą kelti klausimą dėl tam tikrų Sąjungos teisės nuostatų išaiškinimo ar galiojimo, ir jo nustatytas šių nuostatų ir pagrindinėje byloje taikomų nacionalinių teisės aktų ryšys.

66 Kalbant apie penktąjį ir šeštąjį klausimus, pažymėtina, kad nutartis dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą netenkina šių reikalavimų.

67 Iš tiesų nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą nėra paaiškintos priežastys, dėl kurių šį prašymą pateikusiam teismui galėjo kilti abejonės dėl PVM įstatymo 4 straipsnio 9 dalies suderinamumo su Šeštąja direktyva, bet tik nurodyti pagrindinės bylos šalių argumentai šiuo klausimu. Toje nutartyje, be kita ko, nenurodytas ryšys, kuris gali egzistuoti tarp šio nesuderinamumo ir ginčo pagrindinėje byloje. Taigi remiantis minėta nutartimi nematyti, dėl ko, to teismo nuomone, galimas nesuderinamumas reikštų, kad PVM įstatymo 4 straipsnio 9 dalis neturi būti laikoma perkeltinąja šią direktyvą, ir negalima nustatyti poveikio, kurį, to paties teismo nuomone, ši išvada galėtų turėti Sprendime *Halifax* suformuotos jurisprudencijos, susijusios su draudimo piktnaudžiauti principu, taikymui.

68 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, reikia konstatuoti, kad penktasis ir šeštasis klausimai yra nepriimtini.

Dėl septintojo klausimo

69 Septintuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar draudimo piktnaudžiauti principas turi būti aiškinamas taip, kad dėl nekilnojamojo turto tiekimo, kaip antai nagrinėjamo pagrindinėje byloje, įgyjamas mokestinis pranašumas, prieštaraujantis reikšmingai Šeštosios direktyvos nuostatų tikslui.

70 Šiuo atžvilgiu reikia priminti, viena vertus, kad Sprendimo *Halifax* 74 punkte Teisingumo Teismas nusprendė, jog tam, kad būtų pripažintas piktnaudžiavimas PVM srityje, reikia, kad nagrinėjamais sandoriais, neatsižvelgiant į formalų reikšmingą Šeštosios direktyvos ir jos perkeltinąjį nacionalinių teisės aktų nuostatose numatytą sąlygų taikymą, būtų įgyjamas mokestinis pranašumas, kurio suteikimas prieštarautų šiomis nuostatomis siekiamam tikslui.

71 Kita vertus, pagal minėtos direktyvos 13 straipsnio B dalies g punktą, siejamą su jos 4

straipsnio 3 dalies a punktu, neapmokestinamas pastat? ar j? dali? ir žem?s, kurioje jie pastatyti, tiekimas po j? „pirmo panaudojimo“. Kaip savo išvados 88 punkte pažym?jo generalinis advokatas, „pirmo panaudojimo“ kriterijumi siekiama atskirti naujus statinius, kuri? statyba ir pardavimas turi b?ti apmokestinti PVM, ir senus statinius. Šiuo tikslu šiuo kriterijumi apibr?žiamas „momentas, kai užbaigiamas pastato statybos procesas ir jis tampa vartojimo preke, t. y. kai pastat? pradeda naudoti jo savininkas ar nuomininkas“ (žr. Pasi?lym? d?l Tarybos direktyvos d?l valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo – Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema: vienodas vertinimo pagrindas (COM(73) 950 *final*, 1973 m. birželio 20 d.)).

72 Taigi Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B dalies g punkte numatytas neapmokestinimas susij?s su nekilnojamojo turto tiekimu po to, kai šio turto savininkas ar nuomininkas juo faktiškai pasinaudojo. Ta?iau n?ra neapmokestinamas pirmas naujo nekilnojamojo turto tiekimas galutiniam vartotojui.

73 Nors, kaip priminta šio sprendimo 59 punkte, nacionalinis teismas turi patikrinti, ar pagrindin?je byloje yra piktnaudžiavim? sudaran?i? element?, nurodyt? šio sprendimo 70 punkte, reikia pažym?ti, kad nekilnojamojo turto pirmo nuomininko atliekamas šio turto naudojimas, atsižvelgiant ? atitinkamo atvejo aplinkybes, be abejo, gali b?ti pirmas panaudojimas, kaip jis suprantamas pagal Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 3 dalies a punkt?.

74 Vis d?lto, remiantis nutartyje d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? esan?ia informacija, d?l pagrindin?je byloje aptariamo naujo nekilnojamojo turto jau buvo sudarytos dvi nuomos sutartys. Šios dvi nuomos sutartys buvo sudarytos t? pa?i? dien? apeliant? pagrindin?je byloje ir su jais susijusios bendrov?s ir jose buvo numatyta šio nekilnojamojo turto nuoma ir nedelsiant vykdoma atgalin? nuoma. Be to, min?tos nuomos sutartys buvo nutrauktos bendru sutarimu pra?jus mažiau nei vienam m?nesiui po j? sudarymo, likus nedaug laiko iki apeliant? pagrindin?je byloje ?vykdyto min?to nekilnojamojo turto pardavimo tretiesiems pirk?jams. Taigi, kaip savo išvados 94 punkte pažym?jo generalinis advokatas, atrodo, kad pagrindin?je byloje aptariamojo nekilnojamojo turto savininkas ar nuomininkas, prieš tai, kai šis turtas buvo parduotas tretiesiems pirk?jams, dar nebuvo juo faktiškai pasinaudoj?s; tai turi patikrinti prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas.

75 Atsižvelgiant ? tai, kas išd?styta, ? septint?j? klausim? reikia atsakyti taip: draudimo piktnaudžiauti principas turi b?ti aiškinamas taip, kad nekilnojamojo turto tiekimu, kaip antai nagrin?jamu pagrindin?je byloje, gali b?ti ?gyjamas mokestinis pranašumas, prieštaraujantis reikšming? Šeštosios direktyvos nuostat? tikslui, jeigu šio nekilnojamojo turto savininkas ar nuomininkas, prieš tai, kai šis turtas buvo parduotas tretiesiems pirk?jams, dar nebuvo juo faktiškai pasinaudoj?s. Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas turi patikrinti, ar taip yra pagrindin?je byloje.

D?l aštuntojo klausimo

76 Aštuntuoju klausimu prašym? priimti prejudicin? iš esm?s siekia išsiaiškinti, ar draudimo piktnaudžiauti principas turi b?ti aiškinamas taip, kad jis taikomas esant situacijai, kaip antai nagrin?jamai pagrindin?je byloje, kuri susijusi su galimu nekilnojamojo turto tiekimo neapmokestinimu PVM.

77 Šiuo atžvilgiu reikia priminti iš Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 dalies išplaukiant? bendr?j? princip?, pagal kur? PVM renkamas už kiekvien? apmokestinamojo asmens atliekam? prek? tiekim? už atlyg?. Taigi toks su nekilnojamuoju turtu susij?s tiekimas iš principo patenka ? mokes?io taikymo srit?.

78 Šios direktyvos 13 straipsnio B dalies g punkte, nukrypstant nuo šio principo, numatyta, kad

valstybės narės neapmokestina pastatų ar jų dalių arba žemės, kurioje jie pastatyti, tiekimo, išskyrus tai, kas nurodyta minėtos direktyvos 4 straipsnio 3 dalies a punkte, t. y. kito tiekimo nei atliekamas prieš pirmą atitinkamo pastato ar jo dalies panaudojimą.

79 Taigi tik pirmas pastato ar jo dalies tiekimas iš principo yra apmokestinamas PVM; pažymėtina, kad siekiant nustatyti, kuris tiekimas yra pirmasis, reikia neatsižvelgti į visiškai dirbtinio pobūdžio tiekimą, kurio pagrindinis tikslas yra įgyti mokestinę pranašumą.

80 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, 9 aštuntąjį klausimą reikia atsakyti taip: draudimo piktnaudžiauti principas turi būti aiškinamas taip, kad jis taikomas esant situacijai, kaip antai nagrinėjama pagrindinėje byloje, kuri susijusi su galimu nekilnojamojo turto tiekimo neapmokestinimu PVM.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

81 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 (ketvirtoji kolegija) nusprendžia:

- 1. Draudimo piktnaudžiauti principas turi būti aiškinamas taip, kad, nepaisant nacionalinės priemonės, kuria šis principas įgyvendinamas vidaus teisinėje sistemoje, jis gali būti tiesiogiai taikomas siekiant atsisakyti neapmokestinti pridėtinės vertės mokesčių nekilnojamojo turto pardavimo, kaip antai nagrinjamo pagrindinėje byloje, įvykdyto prieš paskelbiant 2006 m. vasario 21 d. Sprendimą *Halifax ir kt.* (C-255/02, EU:C:2006:121), ir tai nėra draudžiama pagal teisinio saugumo ir teisėtą lūkesių apsaugos principus.**
- 2. 1977 m. gegužės 17 d. Šeštoji Tarybos direktyva 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas turi būti aiškinama taip, kad tuo atveju, jei pagrindinėje byloje nagrinjamus sandorius reikėtų iš naujo apibrėžti pagal draudimo piktnaudžiauti principą, tie iš šių sandorių, kurie nebuvo sudaryti piktnaudžiaujant, gali būti apmokestinti pridėtinės vertės mokesčių remiantis reikšmingomis tokio apmokestinimo numatančių nacionalinės teisės aktų nuostatomis.**
- 3. Draudimo piktnaudžiauti principas turi būti aiškinamas taip, kad siekiant, remiantis 2006 m. vasario 21 d. Sprendimo *Halifax ir kt.* (C-255/02, EU:C:2006:121) 75 punktu, nustatyti, ar pagrindinėje byloje nagrinjamų sandorių pagrindinis tikslas yra įgyti mokestinę pranašumą, reikia atskirai atsižvelgti į nuomos sutartį, galiojusią prieš įvykdant pagrindinėje byloje aptariamo nekilnojamojo turto pardavimą, tikslą.**
- 4. Draudimo piktnaudžiauti principas turi būti aiškinamas taip, kad nekilnojamojo turto tiekimu, kaip antai nagrinjamu pagrindinėje byloje, gali būti įgyjamas mokestinis pranašumas, prieštaraujantis reikšmingą Šeštosios direktyvos 77/388/EEB nuostatų tikslui, jeigu šio nekilnojamojo turto savininkas ar nuomininkas, prieš tai, kai šis turtas buvo parduotas tretiesiems pirkėjams, dar nebuvo juo faktiškai pasinaudojęs. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi patikrinti, ar taip yra pagrindinėje byloje.**

5. **Draudimo piktnaudžiauti principas turi būti aiškinamas taip, kad jis taikomas esant situacijai, kaip antai nagrinėjamai pagrindinėje byloje, kuri susijusi su galimu nekilnojamojo turto tiekimo neapmokestinimu pridėtinės vertės mokesčiu.**

Parašai.

* Proceso kalba: anglų.