

62019CJ0312

TEISINGUMO TEISMO (aštuntoji kolegija) SPRENDIMAS

2020 m. rugsėjo 16 d. (*1)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Direktyva 2006/112/EB – Bendra pridėtinės vertės mokesčio (PVM) sistema – 9 straipsnio 1 dalis – 193 straipsnis – Sąvoka „apmokestinamasis asmuo“ – Jungtinės veiklos sutartis – Partnerystė – Ekonominio sandorio priskyrimas vienam iš partnerių – Apmokestinamojo asmens, kuris privalo sumokėti mokestį, nustatymas“

Byloje C-312/19

dėl 2019 m. balandžio 10 d. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo nutartimi, kuri Teisingumo Teismas gavo 2019 m. balandžio 16 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

XT

prieš

Valstybinį mokesčių inspekciją prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

TEISINGUMO TEISMAS (aštuntoji kolegija)

kurį sudaro kolegijos pirmininkas L. S. Rossi, trečiosios kolegijos pirmininkas A. Prechal (pranešėja) ir teisėjai F. Biltgen,

generalinį advokatą J. Kokott,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

–

Lietuvos vyriausybės, atstovaujamos K. Dieninio ir V. Vasiliauskienės,

–

Europos Komisijos, atstovaujamos R. Lyal ir J. Jokubauskaitės,

susipažinęs su 2020 m. balandžio 23 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

Sprendimą

1

Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos

2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1), iš dalies pakeistos 2013 m. liepos 22 d. Tarybos direktyva 2013/43/ES (OL L 201, 2013, p. 4) (toliau – Direktyva 2006/112), 9 straipsnio 1 dalies, 193 straipsnio ir 287 straipsnio išaiškinimo.

2

Šis prašymas pateiktas nagrinėjant XT ir Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos ginčą dėl Vilniaus apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Vilniaus mokesčių administratorius) nurodymo XT sumokėti pridėtinės vertės mokestį (PVM), delspinigius ir baudą už nedeklaruotus su nekilnojamojo turto susijusius sandorius.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3

PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalis yra išdėstyta taip:

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

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

4

Šios direktyvos 14 straipsnyje nustatyta:

„1. „Prekių tiekimas“ – teisės kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimas.

2. Be 1 dalyje nurodyto sandorio prekių tiekimu laikomas bet kuris iš šių sandorių:

<...>

c)

prekių perdavimas pagal sutartį, kurioje numatoma, kad perkant arba parduodant yra mokamas komisinis atlyginimas.

3. Valstybės narės prekių tiekimu gali laikyti tam tikrą statybos darbų perdavimą.“

5

Tos pačios 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.“

6

Direktyvos 2006/112 193 straipsnyje numatyta:

„PVM moka apmokestinamasis asmuo, vykdamas apmokestinamą prekių tiekimą ar paslaugą

teikim?, išskyrus 194–199b ir 202 straipsniuose nurodytus atvejus, kai PVM moka kitas asmuo.“

7

Šios direktyvos 226 straipsnyje nustatyta:

„Nepažeidžiant šioje direktyvoje nustatytų specialių nuostatų, pagal 220 ir 221 straipsnius išrašomose s?skaitose fakt?rose PVM tikslais privalomai nurodyti turi b?ti tik šie rekvizitai:

<...>

5)

apmokestinamojo asmens ir prekes ar paslaugas ?sigyjan?io asmens vardas, pavard? (visas pavadinimas) ir adresas;

<...>“

8

Tos pa?ios direktyvos 287 straipsnis yra išd?styta taip:

„Valstyb?s nar?s, kurios ? ES ?stojo po 1978 m. sausio 1 d., gali nuo mokes?io atleisti apmokestinamuosius asmenis, kuri? metin? apyvarta yra ne didesn? kaip toliau pateiktoms sumoms lygiavert? suma nacionaline valiuta pagal j? ?stojimo dienos valiut? perskai?iavimo kurs?:

<...>

11)

Lietuva: 29000 [eur?];

<...>“

9

2011 m. geguž?s 30 d. Tarybos ?gyvendinimo sprendimo, kuriuo leidžiama Lietuvos Respublikai taikyti priemon?, kuria nukrypstama nuo Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos 287 straipsnio (OL L 150, 2011, p. 6), 1 straipsnyje nustatyta:

„Nukrypstant nuo Direktyvos [2006/112] 287 straipsnio 11 punkto, Lietuvos Respublikai leidžiama nuo PVM atleisti apmokestinamuosius asmenis, kuri? metin? apyvarta neviršija 45000 [eur?] sumos, perskai?iuotos nacionaline valiuta pagal jos ?stojimo ? Europos S?jung? dien? galiojus? valiutos kurs?.“

Lietuvos Respublikos teis?

PVM ?statymas

10

Lietuvos Respublikos prid?tin?s vert?s mokes?io ?statymo (Žin., 2002, Nr. 35-1271) redakcijos, galiojusios 2010–2013 mokestiniais metais (toliau – PVM ?statymas), 2 straipsnis suformuluotas taip:

„<...>

2. Apmokestinamasis asmuo – Lietuvos Respublikos ar užsienio apmokestinamasis asmuo.

<...>

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

<...>“

11

PVM įstatymo 71 straipsnis išdėstyta taip:

„1. Prieš 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 registruoti jį PVM mokėtoju.

2. Neatsižvelgiant į [71] straipsnio 1 dalį, Lietuvos Respublikos apmokestinamasis asmuo neprivalo pateikti prašymo registruoti jį PVM mokėtoju bei <...> skaičiuoti PVM ir mokėti jį į biudžetą, jeigu bendra atlygio už vykdančią ekonominę veiklą patiektas prekes ir (arba) suteiktas paslaugas suma per metus (paskutinius 12 mėnesių) neviršijo 155000 litų [(LTL), apie 45000 EUR]. PVM turi būti pradėtas skaičiuoti nuo to mėnesio, kurį minima riba buvo viršyta. Už patiektas prekes ir suteiktas paslaugas, už kurias atlygis sudarė nurodytą 155000 [LTL] sumą, PVM neskaičiuojamas. <...>

<...>

4. Prašymo registruoti PVM mokėtoju nepateikimas neatleidžia apmokestinamojo asmens nuo priešais skaičiuoti PVM už jo tiekiamas prekes ir (arba) teikiamas paslaugas <...> ir mokėti jį į biudžetą <...>“

12

PVM įstatymo 79 straipsnio 1 ir 5 dalyse nustatyta:

„1. Vykusį prekių tiekimą arba paslaugų teikimą apmokestinamasis asmuo <...> privalo forminti PVM sąskaita faktūra <...>.

<...>

5. Lietuvos Respublikos Vyriausybės ar jos įgaliotos institucijos nustatyta tvarka ir atvejais viena PVM sąskaita faktūra gali būti forminamos kelių PVM mokėtojų bendrai tiekiamos prekių arba teikiamos paslaugos.“

Civilinis kodeksas

13

Lietuvos Respublikos civilinio kodekso (2000 m. liepos 18 d. įstatymo Nr. VIII-1864 redakcija,

toliau – Civilinis kodeksas) 6.969 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Jungtin?s veiklos (partneryst?s) sutartimi du ar daugiau asmen? (partneri?), kooperuodami savo turt?, darb? ar žinias, ?sipareigoja veikti bendrai tam tikram, neprieštaraujan?iam ?statymui tikslui arba tam tikrai veiklai.“

14

Šio kodekso 6.971 straipsnyje nurodyta:

„1. Partneri? ?neštas turtas, buv?s j? nuosavybe, taip pat jungtin?s veiklos metu gauta produkcija, pajamos ir vaisiai yra vis? partneri? bendroji dalin? nuosavyb?, jeigu ko kita nenustato ?statymas ar jungtin?s veiklos sutartis.

<...>

3. Už bendro turto apskait? atsakingas vienas iš partneri?, paskirtas vis? partneri? bendru sutarimu.

4. Bendras turtas naudojamas, valdomas ir juo disponuojama vis? partneri? bendru sutarimu. Kilus gin?ui, bet kurio iš partneri? reikalavimu ši? tvark? nustato teismas. <...>“

15

Min?to kodekso 6.972 straipsnio 1 ir 2 dalys išd?stytos taip:

„1. Tvarkydami bendrus reikalus, kiekvienas iš partneri? turi teis? veikti vis? partneri? vardu, jeigu jungtin?s veiklos sutartis nenustato, kad bendrus reikalus tvarko vienas iš partneri? arba visi partneriai kartu. Jeigu reikalus gali tvarkyti tik visi partneriai kartu, kiekvienam sandoriui sudaryti reikia vis? partneri? sutikimo.

2. Esant santykiams su tre?iaisiais asmenimis, partnerio teis? sudaryti sandorius vis? partneri? vardu patvirtinama kit? partneri? išduotu ?galiojimu arba jungtin?s veiklos sutartimi.“

16

To paties kodekso 6.974 straipsnis „Bendros išlaidos ir bendri nuostoliai“ suformuluotas taip:

„1. Bendr? išlaid? ir bendr? nuostoli?, susijusi? su jungtine veikla, paskirstym? nustato jungtin?s veiklos sutartis. Jeigu tokio susitarimo n?ra, kiekvienas partneris atsako už bendras išlaidas ir bendrus nuostolius proporcingai savo dalies dydžiui.

2. Susitarimas, kuris visiškai atleidžia vien? iš partneri? nuo bendr? išlaid? ar nuostoli? padengimo, negalioja.“

17

Civilinio kodekso 6.975 straipsnio 3 dalis išd?styta taip:

„Jeigu jungtin?s veiklos sutartis susijusi su ?kine komercine partneri? veikla, visi partneriai pagal bendras prievoles atsako solidariai, nepaisant ši? prievoli? atsiradimo pagrindo.“

18

Pagal šio kodekso 6.976 straipsnio 1 dal? „[p]elnas, gautas iš jungtin?s veiklos, paskirstomas

partneriams proporcingai kiekvieno j? ind?lio ? bendr? veikl? vertei, jeigu ko kita nenustato jungtin?s veiklos sutartis“.

Pagrindin? byla ir prejudiciniai klausimai

19

2010 m. vasario 19 d. XT ir kitas fizinis asmuo (toliau – partneris) sudar? Civilinio kodekso 6.969 straipsnio 1 dalyje pavadinimu „partneryst?“ numatyt? jungtin?s veiklos sutart? (toliau – aptariama sutartis), kurios tikslas – bendradarbiauti statant gyvenam?j? b?st? (toliau – aptariama partneryst?).

20

2010 m. balandžio 25 d. XT ir jo partneris nusprend? ?sigyti žem?s sklyp? Vilniaus apskrityje (Lietuva). 2010 m. balandžio 27 d. vienintelis XT pasiraš? pirkimo-pardavimo sutart? su šio žem?s sklypo savininkais. XT ?neš? 30 %, o partneris – 70 % sandorio sumos (?naš? perdav? XT). Buvo nuspr?sta, kad nekilnojamojo turto registre tik XT bus nurodytas kaip min?to sklypo savininkas.

21

2010 m. geguž?s 5 d. XT ir jo partneris nusprend? pastatyti nekilnojamojo turto kompleks?, kur? sudaro penki pastatai; XT buvo ?pareigotas atlikti b?tinus administracinius formalumus, o statybos darbai patik?ti nekilnojamojo turto pl?tros bendrovei, kurioje XT ?jo direktoriaus pareigas. 2010 m. geguž?s 22 d. su šia bendrove buvo sudaryta statybos rangos sutartis, pagal kuri? XT tuo pa?iu metu buvo ir užsakovas, ir min?tos bendrov?s atstovas.

22

2010 m. lapkri?io 2 d. XT savo vardu gavo leidim? statyti penkis pastatus aptariamame žem?s sklype.

23

2010 m. gruodžio 2 d. XT ir jo partneris nusprend? parduoti pirm?j? pastat? su žem?s sklypo dalimi ir panaudoti gautas l?šas b?simoms statyboms. 2010 m. gruodžio 14 d. XT ir pirk?jai, fiziniai asmenys, pasiraš? pirmojo pastato pirkimo-pardavimo sutart?.

24

2011 m. sausio 10 d. XT ir jo partneris sudar? susitarim? d?l aptariamoms partneryst?s nutraukimo ir turto bei skol? padalijimo. Pagal š? susitarim? buvo susitarta, kad partneriui bus atiduota teis? ? tam tikr? sukurt? turt?, t. y. ? ketvirt?j? ir penkt?j? pastatus. XT taip pat ?sipareigojo iki 2017 m. savo partneriui pervesti 300000 LTL (apie 86886 EUR), kad kompensuot? atitinkam? ?naš? ir j? gaunamo bendro turto dalies skirtum?. Pagal š? susitarim? XT gavo pirm?j?–tre?i?j? pastatus.

25

2011 m. vasario 15 d. nekilnojamojo turto pl?tros bendrov? išraš? s?skait? fakt?r?, joje nurod? mok?tin? PVM už pirmojo–ketvirtojo pastat? statyb?. D?l penktojo pastato statybos 2013 m. vasario 11 d. ji išraš? s?skait? fakt?r? ir nurod? mok?tin? PVM sum?.

26

Pagal XT ir fizini? asmen? sudarytas sutartis antrasis ir tre?iasis pastatai buvo parduoti 2011 m.

gegužės 30 d. ir 2012 m. lapkričio 13 d.

27

2013 m. vasario 1 d. XT ir jo partneris pasirašė turto perdavimo (pasidalijimo) aktą; jame nurodyta, kad, atsižvelgiant į 2011 m. sausio 10 d. sudarytą susitarimą, XT perduos savo partneriui ketvirtąjį ir penktąjį pastatus.

28

2013 m. vasario 6 d. XT ir jo partneris, remdamiesi aptariama sutartimi, nusprendė, kad XT perduos penktąjį pastatą, kurio savininku nekilnojamojo turto registre jis buvo įregistruotas, ir savo partneriui perduos gautą sumą. Pastatas buvo perduotas 2013 m. vasario 13 d.

29

XT ir jo partneris nemanė, kad nekilnojamojo turto pardavimai tretiesiems asmenims (toliau – nagrinėjami tiekimai) yra PVM apmokestinama ekonominė veikla, todėl pirktąjį apmokėtinose sąskaitose faktūrose nebuvo apskaituotas PVM. Jie taip pat nedeklaravo ar nesumokėjo PVM ir neatskaitė sumokėto pirkimo PVM.

30

Po XT mokestinio patikrinimo, susijusio su pajamų mokesčiu ir PVM už 2010–2013 m., Vilniaus mokesčių administratorius nusprendė, kad veikla, kurią vykdant buvo atlikti nagrinėjami tiekimai, ir patys nagrinėjami tiekimai turi būti laikomi sudarančiais vieną ekonominę veiklą PVM tikslais. Manydamas, kad XT yra „apmokestinamasis asmuo“, atsakingas už prievolių PVM srityje vykdymą, Vilniaus mokesčių administratorius nurodė jam sumokėti PVM už šiuos sandorius kartu su delpinigiais, taip pat skyrė mokestinį baudą, tačiau leido atskaityti jo sumokėtą pirkimo mokestį pagal nekilnojamojo turto plėtros bendrovės išrašytas sąskaitas faktūras.

31

Paskui Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir Vilniaus apygardos administracinis teismas paliko galioti šį sprendimą. XT Lietuvos vyriausiajame administraciniame teisme pateikė prašymą panaikinti šio teismo sprendimą.

32

Nagrinėjant šį skundą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kyla abejonė dėl apmokestinamojo asmens (ar jis yra XT, ar aptariama partnerystė, t. y. pagal aptariamą sutartį dviejų partnerių sudarytas subjektas) nustatymo, atsižvelgiant į tai, kad pagal Lietuvos teisę partnerystei nesuteikiamas teisinis subjektiškumas.

33

Šias abejones prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas sieja su argumentai, kad, viena vertus, pirma, Vilniaus mokes?i? administratorius negin?ijo min?tos partneryst?s, antra, aptariamoje sutartyje nurodyta, kad santykiuose su tre?iaisiais asmenimis XT veikia abiej? partneri? vardu, ir, tre?ia, XT atlikti veiksmai yra pagr?sti ?vairiais XT ir jo partnerio vykdant ši? sutart? priimtais sprendimais, tod?l galima manyti, kad, atsižvelgiant ? faktines aplinkybes, XT savarankiškai nevykd? ekonomin?s veiklos. Ta?iau aptariama partneryst? atitinka Direktyvos 2006/112 9 straipsnio 1 dalyje nustatytus kriterijus.

34

Kita vertus, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas konstatuoja, kad santykiuose su tre?iaisiais asmenimis, ?skaitant nagrin?jamus tiekimus, dalyvavo tik XT, o jo partneris iš esm?s tik iš dalies finansavo žem?s sklypo ?sigijim?, ir kad atliekant šiuos tiekimus dalyvaujantys pirk?jai nežinojo apie to partnerio egzistavim?.

35

Jeigu Teisingumo Teismas nuspr?st?, kad aptariam? partneryst? reikia laikyti apmokestinama PVM, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas antruoju klausimu nori sužinoti, kaip turi b?ti padalijamos mokestin?s prievol?s. Šiomis aplinkyb?mis jam kyla klausimas, ar reikia manyti, kad kiekvienas partneris privalo atskirai sumok?ti PVM proporcingai jam tenkan?iai atlygio už vykdant ekonomin? veikl? patiektas prekes daliai ir ? kok? pagrind? reikia atsižvelgti apskai?iuojant Direktyvos 2006/112 287 straipsnyje numatyt? neapmokestinam? PVM sum?.

36

Šiomis aplinkyb?mis Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas nutar? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1.

Ar [Direktyvos 2006/112] 9 straipsnio 1 dalis ir 193 straipsnis turi b?ti aiškinami taip, kad tokiomis aplinkyb?mis, kokios susiklost? nagrin?jamoje byloje, toks fizinis asmuo, kaip pareišk?jas, negali b?ti pripažintas „savarankiškai“ vykdyt? nagrin?jam? (ekonomin?) veikl? ir vienasmeniškai turi sumok?ti [PVM] už gin?o tiekimus, t. y. ar Direktyvos 2006/112/EB 9 straipsnio 1 dalies ir 193 straipsnio taikymo tikslais apmokestinamuoju asmeniu, atsakingu už gin?o prievoles, laikytina jungtin? veikla (jungtin?s veiklos dalyviai kartu; nagrin?jamu atveju – pareišk?jas ir jo veiklos partneris kartu), kuri pagal nacionalin? teis? apmokestinamuoju asmeniu nelaikoma ir teisinio subjektiškumo neturi, o ne vien tik toks fizinis asmuo, kaip pareišk?jas?

2.

Teigiamai atsakius ? pirm?[?] klausim? – ar [Direktyvos 2006/112] 193 straipsnis turi b?ti aiškinamas taip, kad tokiomis aplinkyb?mis, kokios susiklost? nagrin?jamoje byloje, PVM moka jungtin?s veiklos, kuri pagal nacionalin? teis? apmokestinamuoju asmeniu nelaikoma ir teisinio subjektiškumo neturi, dalyviai (nagrin?jamu atveju – pareišk?jas ir veiklos partneris) kiekvienas individualiai nuo kiekvieno j? gautos (gautinos, priklausan?ios) atlygio už apmokestinamus nekilnojamojo turto objekt? tiekimus dalies? Ar [Direktyvos 2006/112] 287 straipsnis turi b?ti aiškinamas taip, kad tokiomis aplinkyb?mis, kokios susiklost? šioje byloje, šioje nuostatoje nurodyta metin? apyvarta nustatoma atsižvelgiant ? visos jungtin?s veiklos (bendrai jungtin?s veiklos dalyvi? gautas) pajamas?“

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl pirmojo klausimo

37

Pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar Direktyvos 2006/112 9 straipsnio 1 dalis ir 193 straipsnis turi būti aiškinami taip, kad fizinis asmuo, su kitu fiziniu asmeniu pasirašęs jungtinę veiklos sutartį, sudarančią teisinio subjektiškumo neturinčią partnerystę, kuriai būdinga tai, kad pirmasis asmuo turi teisę veikti visą partnerių vardu, tačiau jis vienas ir savo vardu dalyvauja santykiuose su trečiaisiais asmenimis, kai atlieka šios partnerystės ekonominę veiklą sudarančius veiksmus, ši veiklą vykdo savarankiškai, todėl turi būti laikomas „apmokestinamuoju asmeniu“, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 9 straipsnio 1 dalį, ir vieninteliu, privalančiu sumokėti mokytiną PVM pagal šios direktyvos 193 straipsnį.

38

Pagal Direktyvos 2006/112 9 straipsnio 1 dalį „apmokestinamuoju asmeniu“ laikomas asmuo, „kuris savarankiškai bet kurioje vietoje vykdo ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į tos veiklos tikslą ar rezultatą“. Pagal šios direktyvos 193 straipsnį PVM moka prekes tiekiantis apmokestinamasis asmuo, išskyrus šios direktyvos 194–199b ir 202 straipsniuose nurodytus atvejus, kai PVM moka kitas asmuo. Iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad pastarosiose Direktyvos 2006/112 nuostatose nurodytos išimtys pagrindinėje byloje netaikomos.

39

Pagal suformuotą Teisingumo Teismo jurisprudenciją Direktyvos 2006/112 9 straipsnyje pavartoti žodžiai, ypač „bet kuris“, suteikia sėkmingai „apmokestinamasis asmuo“ plačią prasmę, kuri paremta savarankiškai vykdoma ekonomine veikla, t. y. visi fiziniai ir juridiniai asmenys – ir viešieji, ir privatūs, ir net vienetai, neturintys teisinio subjektiškumo, kurie objektyviai tenkina šioje nuostatoje įtvirtintus kriterijus, – laikytini PVM apmokestinamais asmenimis (2016 m. spalio 12 d. Sprendimo Nigl ir kt., C-340/15, EU:C:2016:764, 27 punktą ir jame nurodyta jurisprudenciją).

40

Siekiant nustatyti, kas tokiomis aplinkybėmis, kaip nagrinėjamos pagrindinėje byloje, turi būti laikomas PVM „apmokestinamuoju asmeniu“ už nagrinėjamus tiekimus, reikia patikrinti, kas savarankiškai vykdo atitinkamą ekonominę veiklą. Iš tiesų, kaip savo išvados 33, 45 ir 46 punktuose nurodė generalinė advokatė, savarankiškumo kriterijus susijęs su atitinkamo sandorio ryšio su konkrečiu asmeniu ar subjektu klausimu; be to, jis užtikrina, kad įgyjantys teisę saugiai galės pasinaudoti galima teise į atskaitą, nes turės atitinkamo apmokestinamojo asmens vardą, pavardę (visą pavadinimą) ir adresą, kaip numatyta Direktyvos 2006/112 226 straipsnio 5 punkte.

41

Šiuo tikslu reikia patikrinti, ar atitinkamas asmuo vykdo veiklą savo vardu, savo naudai ir savo atsakomybe, taip pat tai, ar jis pats prisiima su savo veikla susijusį ekonominį riziką (2016 m. spalio 12 d. Sprendimo Nigl ir kt., C-340/15, EU:C:2016:764, 28 punktą ir jame nurodyta jurisprudenciją).

42

Iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad nagrinjamu atveju sudarius aptariamą partnerystę, siekiant įgyvendinti nekilnojamojo turto projektą, ir po to, kai XT partneris perdavė jam savo žemę, XT žemės sklypą įsigijo vienas ir tik savo vardu. Jis savo vardu pateikė kompetentingoms institucijoms prašymą išduoti statybos leidimą ir jį gavo. Be to, jis pats ir savo vardu sudarė statybos rangos sutartį. Partneriai nusprendė, kad būtent XT bus rašytas nekilnojamojo turto registras kaip vienintelis savininkas. XT savo vardu sudarė visą pastatą ir žemės sklypą, susijusį su šiais pastatais, pirkimo-pardavimo sutartis tiek prieš priimant sprendimą nutraukti aptariamą partnerystę, tiek ją priėmus.

43

Nepaisant to, kad aptariamoje sutartyje XT buvo nurodytas kaip asmuo, kuris santykiuose su trečiaisiais asmenimis veikė šios sutarties dviejų partnerių vardu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas konstatuoja, be kita ko, kiek tai susiję su nagrinjamais tiekimais, kad XT vienas dalyvavo šiuose santykiuose, neminėdamas partnerio tapatybės ar aptariamą partnerystę, todėl, šio teismo nuomone, labai tikėtina, kad nagrinjamų tiekimų gavėjai nežinojo apie partnerio egzistavimą.

44

Iš to matyti, kad XT veikė savo vardu ir savo naudai, vienas prisiimdamas ekonominę riziką, susijusią su nagrinjamais apmokestinamaisiais sandoriais.

45

Iš to, kas išdėstyta, matyti, kad tokiomis aplinkybėmis, kokios nagrinjamąs pagrindinėje byloje, ekonominė veikla negali būti siejama su subjektu, sukurtu sudarius jungtinę veiklos sutartį, nes partneriai neveikė kartu santykiuose su trečiaisiais asmenimis ir asmuo, galiojantis veikti visų partnerių vardu, nedalyvavo šiuose santykiuose pagal šioje sutartyje nustatytas atstovavimo taisykles, todėl šis subjektas negali būti laikomas vykdančiu pagrindinėje byloje nagrinjamus apmokestinamuosius sandorius. Kadangi partneris pats nevykdė jokio sandorio, iš visų šių aplinkybių matyti, kad šiuo atveju tik toks asmuo, kaip XT, turi būti laikomas veikusiu savarankiškai, taigi, veikusiu kaip apmokestinamasis asmuo.

46

Šios išvados nepaneigia nei aplinkybės, kad partneris reikšmingai finansavo žemės sklypo įsigijimą ir kad pasibaigus partnerystei buvo nuspręsta pasidalyti skolas ir sukurtą turtą, nei tai, kad partneriai kartu priėmė sprendimus dėl pagrindinėje byloje nagrinjamąs ekonominę veiklos, kurią vykdant buvo atliekami nagrinjamieji tiekimai, kaip antai žemės sklypo įsigijimas ir sprendimas plėtoti nekilnojamojo turto projektą naudojant iš pirmojo pastato pardavimo gautas sumas. Iš tiesų, atsižvelgiant į tai, kad santykiuose su trečiaisiais asmenimis veikė tik XT, nenurodydamas aptariamąs partnerystę ar savo partnerio tapatybę, iš to pačio sprendimo išplaukiantys veiksmai, kaip savo išvados 54 punkte iš esmės pažymėjo generalinis advokatas, buvo vykdyti ne partnerių ar partneriams, bet XT, savo paties naudai.

47

Vadinasi, partnerio, šiuo atveju – XT partnerio, dalyvavimas priimant sprendimus, kurie vyko prieš tokio asmens, kaip XT, veiksmus, negali turėti tokios šio asmens apmokestinamajam statusui.

Taigi formalus tokios sutarties, kaip aptariama partnerystė, buvimas nepanaikina tokio asmens, kaip XT, savarankiškumo vykdant ekonominę veiklą.

Be to, kiek tai susiję su šio sprendimo 41 punkte nurodytoje Teisingumo Teismo jurisprudencijoje nustatytu reikalavimu veikti savo naudai, iš Direktyvos 2006/112 nuostatų, visų pirma šios direktyvos 14 straipsnio 2 dalies c punkto ir 28 straipsnio, kaip savo išvados 56 punkte pažymėjo generalinė advokatė, matyti, kad tai, jog kito asmens naudai buvo veikiamas kaip komisionierius, nereiškia, kad asmuo negali būti laikomas „apmokestinamuoju asmeniu“. Iš tiesų, nors asmuo veikia savo vardu, bet kito naudai, jis laikomas apmokestinamuoju asmeniu dėl minėtoje direktyvoje sukurtos fikcijos, pagal kurią laikoma, kad prieš patiekdamas jis pirmiausia gavo nagrinėjamą turtą (pagal analogiją žr. 2011 m. liepos 11 d. Sprendimo Henfling ir kt., C-464/10, EU:C:2011:489, 35 punktą).

Šiuo atveju ši taisyklė galėtų būti taikoma, kalbant apie penktojo pastato pardavimą, kurį XT vykdė savo vardu pagal 2013 m. vasario 13 d. pirkimo-pardavimo sutartį, nors šis pastatas buvo priskirtas, o vėliau perduotas partneriui pagal 2013 m. vasario 1 d. pasidalijimo susitarimą, kuris buvo sudarytas vykdant 2011 m. sausio 10 d. priimtą sprendimą nutraukti aptariamą partnerystę. Vis dėlto prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi patikrinti, ar taip gali būti pagal nacionalinę teisę, nes iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad XT nekilnojamojo turto registre vis dar buvo registruotas kaip šio pastato savininkas jo pardavimo dieną.

Iš viso to, kas nurodyta, matyti, kad asmuo, kurio situacija tokia, kaip XT, turi būti laikomas „apmokestinamuoju asmeniu“, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 9 straipsnio 1 dalį, nes jis veikia savo ar kito asmens naudai.

Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, pirmąjį klausimą reikia atsakyti, kad Direktyvos 2006/112 9 straipsnio 1 dalis ir 193 straipsnis turi būti aiškinami taip, kad fizinis asmuo, su kitu fiziniu asmeniu pasirašęs jungtinę veiklos sutartį, sudarantį teisinio subjektiškumo neturinčią partnerystę, kuriai būdinga tai, kad pirmasis asmuo turi teisę veikti visų partnerių vardu, tačiau jis vienas ir savo vardu dalyvauja santykiuose su trečiaisiais asmenimis, kai vykdo šios partnerystės ekonominę veiklą sudarantį veiksmus, turi būti laikomas „apmokestinamuoju asmeniu“, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 9 straipsnio 1 dalį, ir vieninteliu, privalančiu sumokėti mokėtiną PVM pagal šios direktyvos 193 straipsnį, nes jis veikia savo naudai arba kito asmens naudai kaip komisionierius, kaip tai suprantama pagal minėtos direktyvos 14 straipsnio 2 dalies c punktą ir 28 straipsnį.

Dėl antrojo klausimo

Atsižvelgiant į pateiktą atsakymą pirmąjį klausimą, nėra būtina atsakyti į antrąjį klausimą.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

54

Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą dėl prejudicinio sprendimo pateikusių 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 (aštuntoji kolegija) nusprendžia:

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 fizinis asmuo, su kitu fiziniu asmeniu pasirašęs jungtinės veiklos sutartį, sudarančią teisinio subjektiškumo neturinčią partnerystę, kuriai būdinga tai, kad pirmasis asmuo turi teisę veikti visą partnerių vardų, tačiau jis vienas ir savo vardu dalyvauja santykiuose su trečiaisiais asmenimis, kai vykdo šios partnerystės ekonominę veiklą sudarančius veiksmus, turi būti laikomas „apmokestinamuoju asmeniu“, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 9 straipsnio 1 dalį, ir vieninteliu, privalančiu sumokėti mokėtiną pridėtinės vertės mokestį pagal šios direktyvos 193 straipsnį, nes jis veikia savo naudai arba kito asmens naudai kaip komisionierius, kaip tai suprantama pagal minėtos direktyvos 14 straipsnio 2 dalies c punktą ir 28 straipsnį.

Parašai.

(*1) Proceso kalba: lietuvių.