

Laikina versija

TEISINGUMO TEISMO (septintoji kolegija) SPRENDIMAS

2023 m. vasario 16 d.(*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Pridėtinis vertės mokesčio (PVM) bendra sistema – Direktyva 2006/112/EB – Juridinio asmens statuso neturinčios asociacijos vykdoma nekilnojamojo turto komplekso statyba – Asociacijos sutartis – Tam tikrų asociacijos narių vykdomas tame nekilnojamojo turto komplekse esančių butų pardavimas – Mokestų privalančio mokėti subjekto nustatymas – Mokesčių neutralumo principas – Teisė į PVM atskaitą“

Byloje C-519/21

dėl *Curtea de Apel Cluj* (Klužo apeliacinis teismas, Rumunija) 2021 m. birželio 28 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2021 m. rugpjūčio 24 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

ASA

prieš

DGRFP Cluj,

dalyvaujant:

BP,

MB,

TEISINGUMO TEISMAS (septintoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas M. L. Arastey Sahún (pranešėjas), teisėjai F. Biltgen ir J. Passer, generalinis advokatas N. Emiliou,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- ASA, atstovaujamos advokato S. I. Pu,
- Rumunijos vyriausybės, atstovaujamos E. Gane, A. Rotreanu ir A. Wellman,
- Europos Komisijos, atstovaujamos A. Armenia ir J. Jokubauskaitės,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

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) ir proporcingumo, mokes?i? neutralumo ir teisinio saugumo princip? išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrin?jant fizinio asmens ASA ir *Direc?ia General? Regional? a Finan?elor Publice Cluj-Napoca* (Klužo-Napokos regiono vieš?j? finans? generalin? direkcija, Rumunija; toliau – mokes?i? administratorius) gin?? d?l but? pardavimo sandori? apmokestinimo prid?tin?s vert?s mokes?iu (PVM).

Teisinis pagrindas

S?jungos teis?

3 PVM direktyvos 1 straipsnio 2 dalies antroje pastraipoje numatyta:

„Už kiekvien? sandor? PVM apskai?iuojamas taip – iš PVM, apskai?iuoto preki? ar paslaug? kainai taikant toms prek?ms arba paslaugoms nustatyt? PVM tarif?, atimama ?vairioms s?naud? sudedamosioms dalims tiesiogiai priskirtino PVM suma.“

4 Šios direktyvos 9 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„„Apmokestinamasis asmuo“ – asmuo, kuris savarankiškai bet kurioje vietoje vykdo ekonomin? veikl?, neatsižvelgiant ? tos veiklos tiksl? ar rezultat?.

„Ekonomin? veikla“ – gamintoj?, prekybinink? ar paslaugas teikian?i? asmen? veikla, ?skaitant kasyb? bei žem?s ?kio veikl? ir laisv?j? profesij? veikl?. Vis? pirma ekonomine veikla laikomas materialiojo ar nematerialiojo turto naudojimas siekiant gauti nuolatini? pajam?.“

5 Min?tos direktyvos 11 straipsnyje nurodyta:

„Pasikonsultavusi su patariamuoju prid?tin?s vert?s mokes?io komitetu <...>, kiekviena valstyb? nar? gali atskiru apmokestinamuoju asmeniu laikyti tos valstyb?s nar?s teritorijoje ?sisteigusius asmenis, kurie, b?dami teisiškai savarankiški, yra glaudžiai susij? finansiniais, ekonominiais ir organizaciniais ryšiais.

Valstyb? nar?, pasinaudodama pirmoje pastraipoje numatyta galimybe, gali patvirtinti visas priemones, kuri? reikia siekiant užkirsti keli? mokes?io sl?pimui ar vengimui pasinaudojant šia nuostata.“

6 Tos pa?ios direktyvos 12 straipsnyje numatyta:

„1. Valstyb?s nar?s apmokestinamuoju asmeniu gali laikyti bet kur? asmen?, kuris retkar?iais vykdo su 9 straipsnio 1 dalies antroje pastraipoje nurodyta veikla susijus? sandor?, ypa? kur? nors iš ši? sandori?:

a) pastato ar pastato dali? ir žem?s, ant kurios jis pastatytas, tiekim? iki pirmo pastato panaudojimo;

b) žemės statybai tiekim?.

2. Taikant 1 dalies a punkt?, „pastatas“ – bet koks žemėje tvirtintas statinys.

Valstybės narės gali nustatyti 1 dalies a punkte nurodyto kriterijaus taikymo pastatų pertvarkymui išsamias taisykles ir apibrėžti, k? reiškia s?voka „žemė, ant kurios stovi pastatas“.

Valstybės narės gali taikyti ne tik pastato pirmo panaudojimo, bet ir kitus kriterijus, pavyzdžiui, laikotarpio nuo pastato užbaigimo iki jo pirmo tiekimo dienos arba laikotarpio nuo pastato pirmo panaudojimo iki jo v?lesnio tiekimo dienos, jei pirmu atveju laikotarpis ne ilgesnis kaip penkeri metai, o antru atveju – ne ilgesnis kaip dveji metai.

3. Taikant 1 dalies b punkt?, „žemės statybai“ – neparuošta ar paruošta žemė, kaip j? apibrėžia valstybės narės.“

7 PVM direktyvos 14 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

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

8 Šios direktyvos 62 straipsnyje nustatyta:

„Šioje direktyvoje:

1) „Apmokestinimo momentas“ – momentas, kada vykdomos prievolės apskaičiuoti PVM atsirasti b?tinios teisinės sąlygos;

2) [p]rievolė apskaičiuoti PVM atsiranda tada, kai mokesčių institucija įgyja teisę pagal tuo metu galiojantį statymą reikalauti mokesčio iš asmens, kuriam tenka prievolė sumokėti PVM, net ir tuo atveju, kai mokėjimo terminas gali būti atidėtas.“

9 Minėtos direktyvos 63 straipsnyje tvirtinta:

„Apmokestinimo momentas vyksta ir prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda atlikus prekių tiekimą ar paslaugų teikimą.“

10 Tos pačios direktyvos 65 straipsnyje numatyta:

„Kai apmokėjimas atliekamas prieš tiekiant prekes ar teikiant paslaugas, prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda gavus atlygą ir apskaičiuojama nuo gautos sumos dydžio.“

11 PVM direktyvos 73 straipsnyje nustatyta:

„Prekių tiekimo ar paslaugų teikimo, išskyrus nurodytąsias 74–77 straipsniuose, apmokestinamoji vertė apima viską, kas sudaro atlygą, kur? prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas gavo arba turi gauti iš prekes ar paslaugas įsigyjančio asmens arba iš trečiosios šalies už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, įskaitant tiesiogiai su šiuo sandoriu kaina susijusias subsidijas.“

12 Šios direktyvos 78 straipsnis suformuluotas taip:

„Apmokestinamoji vertė apima:

a) mokesčius, muitus ir rinkliavas, išskyrus patį PVM;

b) atsitiktines išlaidas, pavyzdžiui, komisinius mokesčius, pakavimo, gabenimo ir draudimo

išlaidas, kurias tiekėjui turi padengti prekes ar paslaugas įsigyjantis asmuo.

Taikant pirmos pastraipos b punktą valstybės narės atsitiktinomis išlaidomis gali laikyti išlaidas, dėl kurių sudarytas atskiras susitarimas.“

13 Minutės direktyvos 167 straipsnyje tvirtinta:

„Teisė į atskaitą atsiranda, atsiradus prievolei apskaičiuoti atskaitytiną PVM.“

14 Tos pačios 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;

<...>“

15 PVM direktyvos 178 straipsnyje nustatyta:

„Kad galėtų įgyvendinti teisę į atskaitą, apmokestinamasis asmuo privalo tenkinti šias sąlygas:

„a) atskaitos tikslais pagal 168 straipsnio a punktą už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą jis privalo turėti pagal 220–236 straipsnius ir 238, 239, 240 straipsnius išrašytą sąskaitą-faktūrą;

<...>“

16 Šios direktyvos 179 straipsnyje numatyta:

„Apmokestinamasis asmuo teisę į PVM atskaitą įgyvendina taip – iš visos PVM sumos, mokėtinės per atitinkamą mokestinį laikotarpį, atima visų PVM suma, į kurios atskaitą per tą patį laikotarpį jis įgijo teisę ir ją naudoja pagal 178 straipsnį.

Tačiau valstybės narės gali reikalauti, kad 12 straipsnyje apibrėžtus atsitiktinius sandorius vykdančius apmokestinamieji asmenys pasinaudotų savo teise į atskaitą tik tiekimo metu.“

17 Minutės direktyvos 226 straipsnyje tvirtinta:

„Nepažeidžiant šioje direktyvoje nustatytą specialių nuostatų, pagal 220 ir 221 straipsnius išrašomose sąskaitose-faktūrose PVM tikslais privalomai nurodyti turi būti tik šie rekvizitai:

1) išrašymo data;

2) unikalūs sąskaitos-faktūros vienos ar kelių serijų eilės numeris;

3) 214 straipsnyje nurodytas PVM mokėtojo kodas, kurį naudodamas apmokestinamasis asmuo tiekia prekes ar teikia paslaugas;

4) 214 straipsnyje nurodytas prekes ar paslaugas įsigyjantį asmens PVM mokėtojo kodas, kurį naudodamas prekes ar paslaugas įsigyjantis asmuo gavo tiekiamas prekes ar teikiamas paslaugas, už kurias jam tenka prievolė sumokėti PVM, arba gavo tiekiamas prekes kaip nurodyta 138 straipsnyje;

- 5) apmokestinamojo asmens ir prekes ar paslaugas ?sigyjan?io asmens vardas, pavard? (visas pavadinimas) ir adresas;
- 6) tiekiam? prek? kiekis ir pob?dis arba teikiam? paslaug? apimtis ir pob?dis;
- 7) data, kada buvo patiektos prek?s ar suteiktos paslaugos, arba užbaigtas prek? tiekimas ar paslaug? teikimas, arba 220 straipsnio 4 ir 5 punktuose nurodyto avanso data, jei t? dat? galima nustatyti ir ji skiriasi nuo s?skaitos-fakt?ros išrašymo datos;
- 8) apmokestinamoji vert? pagal kiekvien? tarif? ar kiekvienu neapmokestinimo atveju, vieneto kaina be PVM ir ?vairios nuolaidos, jei jos ne?skai?iuotos ? vieneto kain?;
- 9) taikomas PVM tarifas;
- 10) mok?tina PVM suma, išskyrus atvejus, kai taikoma speciali proced?ra ir pagal j? laikantis šios direktyvos nuostat? toks rekvizitas nenurodomas;

<...>“

Rumunijos teis?

18 Klostantis faktin?ms aplinkyb?ms pagrindin?je byloje taikytinos redakcijos *Legea Nr. 571/2003 privind Codul fiscal* (?statymas Nr. 571/2003, kuriuo nustatomas Mokes?i? kodeksas; *Monitorul Oficial al României*, I dalis, Nr. 927, 2003 m. gruodžio 23 d.; toliau – Mokes?i? kodeksas) 86 straipsnio 2–5 dalyse buvo numatyta:

„2. Kiekvienos pagal ?statym? ?steigtos juridinio asmens statuso neturin?ios asociacijos nariai veiklos pradžioje privalo raštu sudaryti asociacijos sutartis, kuriose, be kita ko, b?t? nurodyti duomenys apie:

- a) susitarian?i?sias šalis;
- b) asociacijos veiklos srit? ir registruot? buvein?;
- c) asociacijos nari? ?našus turto ir teisi? forma;
- d) kiekvieno asociacijos nario ?našui proporcing? asociacijos pajam? ar nuostoli? procentin? dal?;
- e) paskirt? asociacijos nar?, atsaking? už jos prievoli? valdžios institucijoms vykdym?;
- f) asociacijos sutarties nutraukimo s?lygas. Asociacijos sutartyje numatyti jos nari? ?našai nelaikomi asociacijos pajamomis. Asociacijos sutartis per 15 dien? nuo sudarymo pateikiama kompetentingam mokes?i? administratoriui ?registruoti. Mokes?i? administratorius turi teis? atsisakyti ?registruoti sutart?, jeigu joje n?ra pagal šį dal? reikalaujam? duomen?.

3. Kai asociacijos nariai yra susij? giminyst?s ryšiais iki ketvirto laipsnio ?skaitytinai, šalys turi pateikti ?rodym?, kad jie dalyvauja gaudami pelno iš jiems priklausan?i? daikt? ar teisi?. Fiziniai asmenys, turintys ribot? veiksnumą, taip pat gali b?ti nariai.

4. Asociacijos privalo kompetentingam mokes?i? administratoriui ne v?liau kaip iki kit? met? kovo 15 d. pateikti metines pajam? deklaracijas pagal Vieš?j? finans? ministerijos parengt? pavyzd?; jose taip pat turi b?ti nurodytas paskirstytas grynasis pelnas (nuostoliai) nariams.

5. Asociacijos metinės pajamos (metiniai nuostoliai) proporcingai paskirstomos (-i) jos nariams pagal asociacijos sutartyje nurodyto į įnašo dydį.“

19 Mokesčių kodekso 125bis straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Šioje antraštinėje dalyje toliau nurodyti terminai ir formuluočių reikšmės:

<...>

18. „apmokestinamasis asmuo“ – asmuo, kuris atitinka 127 straipsnio 1 dalyje nustatytas sąlygas; tai fizinis asmuo, asmenų grupė, viešoji įstaiga, juridinis asmuo ar bet kuris kitas subjektas, galintis vykdyti ekonominę veiklą;

<...>“

20 Šio kodekso 127 straipsnio 8 ir 9 dalyse nurodyta:

„8. Laikantis teisės aktuose numatytų sąlygų ir apribojimų, Rumunijoje steigti teisiškai savarankiški apmokestinamieji asmenys, kurie tarpusavyje glaudžiai susiję organizaciniu, finansiniu ir ekonominiu aspektais, grupė laikoma atskiru apmokestinamuoju asmeniu.

9. Juridinio asmens statuso neturinčios asociacijos ar organizacijos narys ar partneris laikomas atskiru apmokestinamuoju asmeniu šios asociacijos ar organizacijos vardu nevykdomos ekonominės veiklos atžvilgiu.“

21 Minuto kodekso 152 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Rumunijoje steigtam apmokestinamajam asmeniui, kurio deklaruota ar gauta metinė apyvarta yra mažesnė nei 35 000 eurų suma, kurios atitikmuo RON valiuta nustatytas pagal stojimo į Europos Sąjungą dieną galiojusį *Banca Națională a României* [(Rumunijos bankas)] nurodytą valiutos kursą ir suapvalintas iki kitos tįstantosios, gali būti taikomas neapmokestinimas, vadinamas „specialia neapmokestinimo schema“, dėl sandorių, numatytų 126 straipsnio 1 dalyje, išskyrus naujų transporto priemonių tiekimą Bendrijos viduje, neapmokestinamą pagal 143 straipsnio 2 dalies b punktą.“

22 Klostantis faktinėms aplinkybėms pagrindinėje byloje taikytinos redakcijos *Hotărârea Guvernului Nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii Nr. 571/2003 privind Codul fiscal* (Vyriausybės sprendimas Nr. 44/2004, kuriuo patvirtinama įstatymo Nr. 571/2003, kuriuo nustatomas Mokesčių kodeksas, įgyvendinimo tvarka; *Monitorul Oficial al României*, I dalis, Nr. 112, 2004 m. vasario 6 d.; toliau – Vyriausybės sprendimas Nr. 44/2004) 4 punkte, priimtame taikant Mokesčių kodekso 127 straipsnio nuostatas, buvo nustatyta:

„Mokesčių kodekso 127 straipsnio 8 dalies tikslais Rumunijoje steigti apmokestinamieji asmenys, teisiškai savarankiški ir glaudžiai susijusi finansiniu, ekonominiu ir organizaciniu aspektais, grupė gali pasirinkti būti laikoma vienu apmokestinamuoju asmeniu, vadinamu mokesčių grupe, laikantis šių sąlygų:

- a) apmokestinamasis asmuo gali priklausyti tik vienai mokesčių grupei; ir
- b) galimybė turi būti suteikiama ne trumpesniam kaip dvejų metų laikotarpiui; ir
- c) visi grupės apmokestinamieji asmenys turi taikyti tą patį mokesčių laikotarpį.

2. Mokesčių grupė gali sudaryti nuo dviejų iki penkių apmokestinamųjų asmenų.
3. Iki 2009 m. sausio 1 d. mokesčių grupė gali sudaryti tik apmokestinamieji asmenys, kurie laikomi stambiais mokesčių mokėtojais.
4. Glaudžiai susijusiais finansiniu, ekonominiu ir organizaciniu aspektais, kaip tai suprantama pagal 1 dalį, laikomi apmokestinamieji asmenys, kurių daugiau kaip 50 % kapitalo tiesiogiai ar netiesiogiai priklauso tiems patiems akcininkams.
5. Siekiant sukurti mokesčių grupę, kompetentingam mokesčių administratoriui pateikiamas visų grupės narių pasirašytas prašymas, kuriame pateikiama ši informacija:
 - a) kiekvieno nario vardas ir pavardė (pavadinimas), adresas, verslo sritis ir PVM mokėtojo kodas;
 - b) duomenys, rodomi, kad nariai yra glaudžiai susiję, kaip tai suprantama pagal 2 dalį;
 - c) atstovu paskirto nario vardas ir pavardė (pavadinimas).
6. Kompetentingas mokesčių administratorius priima oficialų sprendimą, kuriuo patvirtinama arba atsisakoma steigti mokesčių grupę, ir per 60 dienų nuo 5 dalyje nurodyto prašymo gavimo apie šį sprendimą praneša grupės atstovui ir kiekvienam mokesčių administratoriui, kurio jurisdikcijoje yra mokesčių grupės nariai.
7. Mokesčių grupės steigimas signalioja antrojo mėnesio po to, kai buvo priimtas 6 dalyje nurodytas sprendimas, pirmą dieną.

<...>“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

23. Seserys ASA ir PP buvo žemės sklypo Rumunijoje bendraturtės.
24. 2006 m. pabaigoje jos su BP ir MB, t. y. su kitais dviem fiziniais asmenimis, sudarė juridinio asmens statuso neturinčios asociacijos sutartį dėl nekilnojamojo turto komplekso, sudaryto iš aštuonių gyvenamųjų pastatų su 56 butais, skirtų parduoti tretiesiems asmenims, statybos.
25. Asociacijos sutartyje konkrečiai buvo numatyta, kad BP ir MB bendrai padengs išlaidas, susijusias su nekilnojamojo turto komplekso statyba, ir kad, kiek tai susiję su pelnu, ASA ir PP gaus po 16,67 %, o BP ir MB – po 33 %.
26. Be to, pagal minėtą asociacijos sutartį projektavimui, statybos leidimų ir visų būtinų administracinių dokumentų gavimui, visų formalumų ir veiksmų, reikalingų nekilnojamajam turtui ir butams įrašyti į nekilnojamojo turto registrą, atlikimui ir pastatytinų butų pardavimui taikomi bendri pareigojimai.
27. Galiausiai MB ir BP buvo suteiktas galiojimas ASA ir PP vardu ir sąskaita perduoti į nuosavybės teisę į statytinus butus.
28. Po to, kai buvo pastatyti, 56 butai buvo įrašyti į nekilnojamojo turto registrą; šiame registre kaip minėti butų savininkės ir bendraturtės atitinkamai buvo nurodytos arba ASA, arba PP, arba lygiomis dalimis – ASA ir PP.
29. Laikotarpiu nuo 2008 m. gegužės 13 d. iki lapkričio 28 d. 53 butai buvo parduoti; iš jų 13

priklaus? tik ASA, 14 – tik PP, o 26 – bendros nuosavyb?s teise priklaus? ASA ir PP (iš j? 3 buvo parduoti BP ir MB).

30 Sudarytose atitinkamose pirkimo–pardavimo sutartyse buvo nurodytos tik ASA ir PP kaip turto savinink?s ir jose nebuvo jokios nuorodos ? BP ir MB. Be to, min?tose sutartyse nebuvo jokios nuorodos nei ? PVM, nei ? sudaryt? asociacijos sutart?.

31 Atlik?s mokesstin? patikrinim?, 2011 m. spalio 26 d. mokes?i? administratorius pateik? ASA pranešim? apie mok?tin? mokest?; jame nurod?, kad ASA turi sumok?ti 537 287 Rumunijos l?j? (RON) (apie 109 000 eur?) kaip PVM ir 482 269 Rumunijos l?j? (RON) (apie 98 000 EUR) kaip pal?kanas ir delspinigius.

32 Mokes?i? administratorius nusprend?, kad 2008 m. ASA viena arba kartu su PP vykdo ekonomin? veikl? siekdama gauti pajam?, vis? pirma kad vykdant ši? veikl? sudarytos pirkimo–pardavimo sutartys yra PVM apmokestinami sandoriai, ir kad tod?l pagal nacionalin? teis? ji priklauso apmokestinam?j? asmen? kategorijai. Be to, kadangi ASA ir PP iš nagrin?jam? pardavim? gauta suma viršijo Mokes?i? kodekso 152 straipsnio 1 dalyje numatyt? atleidimo nuo PVM rib?, ASA ir PP tur?jo ?siregistruoti kaip PVM mok?tojos nuo 2008 m. liepos 1 d. Taigi mokes?i? administratorius padar? išvad?, kad po šios datos ASA tur?jo sumok?ti PVM, taikytin? šioms pardavimams.

33 Tam, kad padaryt? ši? išvad?, mokes?i? administratorius r?m?si asociacijos sutartimi, kuri formaliai nebuvo ?registruota ir pateikta tik mokestinio patikrinimo pradžioje.

34 2012 m. mokes?i? administratorius atmet? ASA skund? d?l šio pranešimo apie mok?tin? mokest?.

35 ASA pareišk? ieškin? pirmosios instancijos teisme *Curtea de Apel Cluj* (Klužo apeliacinis teismas, Rumunija), prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiame teisme, prašydama panaikinti sprendim? atmesti skund? ir pranešim? apie mok?tin? mokest?. 2014 m. šioje byloje ji papraš? patvirtinti laiduotojais BP ir MB, kad, jai pralaim?jus byl?, BP ir MB padengt? du tre?dalius mokestin?s skolos, kuri jai buvo nustatyta pranešime apie apmokestinim?.

36 2016 m. sausio 28 d. sprendimu šis teismas iš dalies patenkino ASA ieškin? ir iš dalies panaikino sprendim? atmesti skund?, pranešim? apie mok?tin? mokest? ir su juo susijus? mokestinio patikrinimo akt? d?l PVM ir papildom? išlaid? apskai?iavimo b?do.

37 2016 m. sprendimu *Înalta Curte de Casa?ie ?i Justi?ie* (Aukš?iausiasis kasacinis ir teisingumo teismas, Rumunija) patenkino ASA ir mokes?i? administratoriaus kasacinius skundus d?l šio 2016 m. sausio 28 d. sprendimo ir gr?žino byl? nagrin?ti prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui.

38 2019 m. kovo 14 d. sprendimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš dalies patenkino ASA ieškin? mokes?i? administratoriui ir iš dalies panaikino sprendim? atmesti skund?, pranešim? apie mok?tin? mokest? ir su juo susijus? mokestinio patikrinimo akt?, manydamas, kad ? kain?, d?l kurios susitarta pagal sudarytus sandorius su ASA, jau buvo ?trauktas PVM.

39 ASA ir mokes?i? administratorius pateik? kasacin? skund? d?l šio sprendimo.

40 2020 m. liepos 23 d. sprendimu *Înalta Curte de Casa?ie ?i Justi?ie* (Aukščiausiasis kasacinis ir teisingumo teismas) panaikino minėtą sprendimą ir dar kartą grąžino bylą nagrinėti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui.

41 Šiuo klausimu šis teismas pirmiausia nurodo, kad pagrindinėje byloje vertinimas, pagal kurį, pirma, ASA priklauso apmokestinamajam asmeniui kategorijai ir, antra, jos pačios ar kartu su PP vykdoma ekonominė veikla yra PVM apmokestinama veikla, *res judicata* gali.

42 Šiomis aplinkybėmis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas siekia išsiaiškinti, pirma, ar BP ir MB taip pat turi apmokestinamajam asmeniui statusą, kiek tai susiję su pagrindinėje byloje nagrinjamą butą pardavimo sandoriais.

43 Šis teismas pažymi, kad tik ASA ir PP dalyvavo atliekant veiksmus, dėl kurių atsirado pareiga mokėti PVM, t. y. atliko pardavimus, prekių tiekimą ir gavo kainos sumą. Be to, jis konstatuoja, kad BP ir MB dalyvavimas buvo esminis siekiant pastatyti aštuonis pastatus, taigi ir pačiai ekonominei veiklai.

44 Šiuo klausimu minėtas teismas mano: kadangi mokesčių administratorius atsižvelgė į asociacijos sutartį siekdamas pateisinti ASA apmokestinimą, jis negalėjo teigti nežinojęs šios sutarties nuostatų remdamasis tuo, kad ji nebuvo registruota mokesčių tikslais prieš ekonominės veiklos pradžią ir kad ši sutartis neatitinka Mokesčių kodekso 86 straipsnio 2 dalyje numatytą formą. Be to, atsižvelgiant į 2013 m. balandžio 9 d. Sprendimą *Komisija / Airija* (C-85/11, EU:C:2013:217) būtų galima manyti, kad PVM direktyvos 11 straipsnyje nurodyti asmenys neturi individualiai atitikti šios direktyvos 9 straipsnio 1 dalyje pateiktos apmokestinamojo asmens apibrėžties, nes atrodo, kad ši dviejų nuostatų sąsaja leidžia asmenims, glaudžiai susijusiems tarpusavyje finansiniais, ekonominiais ir organizaciniais ryšiais, atitikti kumuliatyvią šios sąvokos apibrėžtį. Kitaip tariant, neatsižvelgimas į asociacijos sutartį galėtų lemti netikrą mokesčių situaciją. Todėl, atsižvelgiant į 2010 m. liepos 15 d. Sprendimą *Pannon Gép Centrum* (C-368/09, EU:C:2010:441, 43 punktas) ir 2013 m. gegužės 8 d. Sprendimą *Petroma Transports ir kt.* (C-271/12, EU:C:2013:297, 34 punktas), lemiamas klausimas turėtų būti tai, ar mokesčių administratorius apie šią asociacijos sutartį žinojo prieš pateikdamas pranešimą apie mokėtiną mokesť.

45 Antra, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kyla klausimas dėl ASA padėtyje esančio asmens teisės į atskaitą apimties. Pirmuoju atveju šis teismas, remdamasis Teisingumo Teismo jurisprudencija, mano, kad ASA negali būti atsisakyta suteikti teisę į PVM atskaitą, kiek tai susiję su PVM našta už investavimo sandorius, sudarytus siekiant vykdyti asociacijos veiklą, įskaitant PVM, atitinkant BP, MB ir PP vardu išrašytas sąskaitas fakturas, vien dėl to, kad ASA nebuvo mokesčio mokėtoja ir asmeniškai nemokėjo pirkimo PVM už pagrindinėje byloje nagrinjamas prekes ir paslaugas. Vis dėlto minėtas teismas, kiek tai susiję su PP sumokėtu pirkimo PVM, mano, kad ASA gali būti atsisakyta suteikti teisę į PVM atskaitą dėl to, kad pati PP galėtų būti apmokestinimo subjektas; dėl šios priežasties jai reikia pripažinti teisę į sumokėto pirkimo PVM atskaitą.

46 Antruoju atveju prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas remiasi 2018 m. lapkričio 21 d. Sprendimu *V?dan* (C-664/16, EU:C:2018:933, 44 punktas), kuriame Teisingumo Teismas nusprendė, kad apmokestinamasis asmuo privalo pateikti objektyvius rodymus, kad prekes ir paslaugas jam iš tikrųjų tiekė apmokestinamieji asmenys, vykdydami savo apmokestinamuosius sandorius, už kuriuos jis iš tikrųjų sumokėjo PVM. Iš to matyti, kad ASA negali atskaityti PVM pagal PP vardu išrašytas pirkimo sąskaitas fakturas, nes ji pati teisme rėmėsi teise į atskaitą, o šia teise negalima pasinaudoti du kartus. Dėl PVM, susijusio su BP ir MB vardu išrašytais sąskaitomis faktromis, tas pats teismas remiasi principu, kad ASA taip pat

negali atskaityti PVM, nes ji nesumokėjo pirkimo PVM, o BP ir MB nėra apmokestinamieji asmenys.

47 Trečia, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas abejoja dėl ASA galimybės prašyti patvirtinti BP ir MB laiduotojais, kad jie būtų pareigoti padengti sumokėtą PVM proporcingai jų teisių asociacijos sutartyje numatytą pelną daliai. Jis pažymi, kad toks prašymas patvirtinti laiduotojais, jei būtų pripažintas pagrįstu, galėtų pakeisti pranešimą apie mokėtiną mokestį ir taip BP ir MB netektų *Codul de procedur fiscal* (Mokesčių procedūros kodeksas) jiems pripažinti teisę tuo atveju, jei mokesčių administratorius būtų tiesiogiai prieš juos veikęs.

48 Šiomis aplinkybėmis *Curtea de Apel Cluj* (Klužo apeliacinis teismas) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar, atsižvelgiant į konkrečias aplinkybes, kurios susiklostė pagrindinėje byloje, visa [PVM direktyva] ir konkrečiai jos 9, 12, 14, 62, 63, 65, 73 ir 78 straipsniai gali būti aiškinami taip, kad nustatant apmokestinimo momentą tuo atveju, kai sudaromi apmokestinamieji nekilnojamojo turto pardavimo sandoriai, ir atitinkamos apmokestinamosios vertės nustatymo metodą, apmokestinamojo asmens statusą taip pat turi fiziniai asmenys, kurie yra sudarę juridinio asmens statuso neturinčios asociacijos sutartį su apmokestinamuoju asmeniu, kuris turi prievolę sumokėti mokestį už tiekimo sandorius ir jau turėjo jų sumokėti, nes asociacijos sutartis nebuvo pateikta mokesčių administratoriui registruoti prieš pradedant veiklą, bet buvo jam pateikta iki administracinio mokesčių aktų parengimo? 2. Ar, atsižvelgiant į konkrečias aplinkybes, kurios susiklostė pagrindinėje byloje, visa [PVM] direktyva ir konkrečiai jos 167 straipsnis, 168 straipsnio a punktas, 178 straipsnio a punktas ir 179 straipsnis, taip pat proporcingumo ir neutralumo principai gali būti aiškinami taip, kad pagal juos:

a) leidžiama suteikti apmokestinamajam asmeniui teisę į atskaitą tuo atveju, kai jis neturi mokestinų skolų ir nėra savo vardu sumokėjęs pirkimo PVM už prekes ir paslaugas, naudotas vykdant apmokestinamuosius sandorius, ir kai pirkimo PVM turi mokėti ar sumokėjo fiziniai asmenys, kuriems nebuvo suteiktas apmokestinamojo asmens statusas, bet jie yra sudarę juridinio asmens statuso neturinčios asociacijos sutartį su apmokestinamuoju asmeniu, kuris turi prievolę sumokėti pardavimo PVM ir jau turėjo jų sumokėti, nes asociacijos sutartis nebuvo pateikta mokesčių administratoriui registruoti prieš pradedant vykdyti veiklą;

b) leidžiama suteikti apmokestinamajam asmeniui teisę į atskaitą tokiomis konkrečiomis aplinkybėmis, kokios susiklostė pagrindinėje byloje, kai jis neturi mokestinų skolų ir nėra savo vardu sumokėjęs pirkimo PVM už prekes ir paslaugas, naudotas vykdant apmokestinamuosius sandorius, ir kai PVM turi būti (buvo) sumokėtas siegiant prekes ir paslaugas fizinio asmens, kuriam yra suteiktas apmokestinamojo asmens statusas ir kuris kartu su apmokestinamuoju asmeniu taip pat ketina gyvendinti arba galėjo gyvendinti savo teisę į atskaitą, ir pastarieji asmenys turi prievolę sumokėti pardavimo PVM ir jau turėjo jų sumokėti, nes asociacijos sutartis nebuvo pateikta mokesčių administratoriui registruoti prieš pradedant vykdyti veiklą?

3. Jeigu atsakymas būtų neigiamas ir (arba) taip pat atsižvelgiant į teisinio saugumo principą: ar priimtinas apmokestinamojo asmens, turinčio prievolę sumokėti PVM ir su juo susijusias prievoles, prašymas išieškoti šias sumas iš fizinių asmenų, kurių apmokestinamojo asmens statusas nebuvo nustatytas ir kurie yra sudarę juridinio asmens statuso neturinčios asociacijos sutartį su apmokestinamuoju asmeniu, kuris turi prievolę sumokėti pardavimo PVM ir jau turėjo jų sumokėti, nes asociacijos sutartis nebuvo pateikta mokesčių administratoriui registruoti prieš pradedant vykdyti veiklą, kad būtų sumokėta [mokesčių] dalis, mokėtina nuo minėtiems asmenims pagal asociacijos sutartį skirtą pelno, atsižvelgiant į apmokestinamojo asmens prievolę sumokėti PVM ir su ja susijusias papildomas prievoles?“

D?I prašymo taikyti pagreitint? proced?r?

49 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas papraš? Teisingumo Teismo taikyti Teisingumo Teismo proced?ros reglamento 105 straipsnio 1 dalyje numatyt? pagreitint? proced?r?. Gr?sdamas savo prašym? šis teismas nurod?, kad pagrindin? byla nacionaliniuose teismuose nagrin?jama nuo 2012 m. liepos 2 d.

50 Proced?ros reglamento 105 straipsnio 1 dalyje numatyta, kad prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo prašymu arba išimties tvarka savo iniciatyva Teisingumo Teismo pirmininkas, išklaus?s teis?j? praneš?j? ir generalin? advokat?, gali nuspr?sti nagrin?ti prašym? priimti prejudicin? sprendim? pagal pagreitint? proced?r?, jeigu d?I bylos pob?džio reikia, kad ji b?t? greitai išnagrin?ta.

51 Reikia priminti, kad tokia pagreitinta proced?ra yra procesin? priemon?, taikytina ypatingos skubos atvejais (2022 m. birželio 16 d. Sprendimo *Port de Bruxelles ir Région de Bruxelles-Capitale*, C?229/21, EU:C:2022:471, 40 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

52 Taigi, pirma, aplinkyb?s, kad prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas turi imtis vis? veiksm?, kad užtikrint? greit? pagrindin?s bylos išnagrin?jim?, savaime nepakanka siekiant pateisinti pagreitinotos proced?ros taikym? pagal Proced?ros reglamento 105 straipsnio 1 dal? (2022 m. liepos 14 d. Sprendimo *CC (Vaiko nuolatin?s gyvenamosios vietos perk?limas ? tre?i?j? valstyb?)*, C?572/21, EU:C:2022:562, 22 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

53 Antra, neapibr?žtumas, darantis poveik? bylos šalims jau kelerius metus, ir j? suinteresuotumas kuo grei?iau sužinoti iš S?jungos teis?s kylan?i? teisi? apimt?, atsižvelgiant ? pagreitinotos proced?ros išimtin? pob?d?, negali b?ti išimtin? aplinkyb?, galinti pateisinti tokios proced?ros taikym? (šiuo klausimu žr. 2017 m. rugs?jo 19 d. Teisingumo Teismo pirmininko nutarties *Magamadov*, C?438/17, nepaskelbta Rink., EU:C:2017:723, 21 punkt? ir jame nurodyt? jurisprudencij?).

54 Nagrin?jamu atveju 2021 m. lapkri?io 4 d. sprendimu Teisingumo Teismo pirmininkas, išklaus?s teis?j? praneš?j? ir generalin? advokat?, atmet? prašym? nagrin?ti ši? byl? taikant pagreitint? proced?r?.

55 Iš ties? teis?s subjekt? interesas kuo grei?iau nustatyti iš S?jungos teis?s kylan?i? teisi? apimt?, nors jis yra tiek pat svarbus ir teis?tas, nereiškia, kad b?tina pagrindin? byl? greitai išnagrin?ti, kaip tai suprantama pagal Proced?ros reglamento 105 straipsnio 1 dal?.

D?I prejudicini? klausim?

Pirmin?s pastabos

56 Pirmiausia reikia nustatyti, ar PVM tikslais ?vair?s sandoriai, susij? su nekilnojamojo turto komplekso statyba ir su pagal asociacijos sutart? sudaryt? but? pardavimu, turi b?ti vertinami kaip atskiri atskirai apmokestinami sandoriai, ar kaip vienas sandoris, kur? sudaro kelios dalys.

57 Šiuo klausimu, kaip matyti iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos, kai sandor? sudaro jo sudedam?j? dali? ir veiksm? daugetas, reikia atsižvelgti ? visas aplinkybes, kuriomis aptariamas sandoris vyksta, siekiant nustatyti, ar jis PVM tikslais apima du arba daugiau atskir? preki? tiekim? ar paslaug? teikim?, ar vien? (2019 m. rugs?jo 4 d. Sprendimo *KPC Herning*, C?71/18, EU:C:2019:660, 35 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

58 Teisingumo Teismas taip pat yra nusprend?s, jog, viena vertus, iš PVM direktyvos 1

straipsnio 2 dalies antros pastraipos matyti, kad kiekvienas sandoris iš esmės laikytinas atskiru ir savarankišku, ir, kita vertus, sandoris, kurį ekonominiu požiūriu sudaro vienas prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, negali būti dirbtinai skaidomas, kad nebūtų pakeistas PVM sistemos veikimas (2019 m. rugsėjo 4 d. Sprendimo *KPC Herning*, C-71/18, EU:C:2019:660, 36 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

59 Vis dėlto tam tikromis aplinkybėmis kelios formaliai skirtingos paslaugos, kurios gali būti teikiamos atskirai ir atskirai apmokestintos arba atleistos nuo mokesčio, turi būti laikomos vienu sandoriu, kai jos nėra nepriklausomos (2019 m. rugsėjo 4 d. Sprendimo *KPC Herning*, C-71/18, EU:C:2019:660, 37 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

60 Kai du ar daugiau elementų ar veiksmų, teikiamų apmokestinamojo asmens, yra taip glaudžiai susiję, kad objektyviai sudaro vieną ekonomiškai neskaidomą tiekimą ar teikimą, kurį išskaidyti būtų nenatūralu, laikoma, kad vykdomas vienas tiekimas ar teikimas. Tai taip pat yra tuo atveju, kai vienas arba daugiau tiekimų reiškia pagrindinį tiekimą, o kitas tiekimas arba tiekimai reiškia vieną arba daugiau papildomų tiekimų, kurie mokesčiniu požiūriu taip pat laikomi ir pagrindiniu tiekimu. Visų pirma tiekimas ar teikimas turi būti laikomas papildančiu pagrindinį tiekimą ar teikimą, jei klientams jis pats yra ne tikslas, o priemonė geriausiomis sąlygomis naudotis tiekimo ar teikimo pagrindiniu tiekimu ar teikimu (2019 m. rugsėjo 4 d. Sprendimo *KPC Herning*, C-71/18, EU:C:2019:660, 38 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

61 Vis dėlto nėra absoliutios taisyklės prekių tiekimo ar paslaugų teikimo apimčiai PVM tikslais nustatyti, todėl, siekiant nustatyti tiekimo ar teikimo apimtį, reikia atsižvelgti į aplinkybių, kuriomis sudaromas atitinkamas sandoris, visumą (2019 m. rugsėjo 4 d. Sprendimo *KPC Herning*, C-71/18, EU:C:2019:660, 39 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

62 Bendradarbiaudamas, kaip tvirtinta SESV 267 straipsnyje, ir siekdamas nustatyti, ar PVM tikslais komercinis sandoris apima kelis prekių tiekimus ar paslaugų teikimus, ar vieną prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, nacionalinis teismas, atsižvelgdamas į atitinkamo sandorio ekonominį tikslą ir prekių tiekimo ar paslaugų teikimo pagal tą sandorį gavėjo interesus, turi išsiaiškinti jam būdingus požymius ir šiuo aspektu pateikti galutinį faktinių aplinkybių vertinimą (šiuo klausimu žr. 2018 m. spalio 18 d. Sprendimo *Volkswagen Financial Services (UK)*, C-153/17, EU:C:2018:845, 32 ir 33 punktus ir juose nurodytą jurisprudenciją).

63 Nagrinėjamo atveju iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamo sandorį sudarę gyvenamosios paskirties nekilnojamojo turto kompleksų statyba ir pastatytų butų pardavimas tretiesiems asmenims.

64 Pirma, iš Teisingumo Teismo turimos bylos medžiagos matyti, kad ASA ir PP dalyvavo šiame sandoryje, kai pateiktas žemės sklypas (nuosavybės teisę į jį priklauso lygiomis dalimis), o BP ir MP tiek statybos rangą ir padengė išlaidas, susijusias su šio kompleksų statyba (taip pat lygiomis dalimis), skaitant išlaidas, patirtas siekiant gauti būtinus administracinius dokumentus. Todėl BP ir MB turėjo savo vardu išrašytas sąskaitas fakturas už prekes ir paslaugas, susijusias siekiant pastatyti pagrindinėje byloje nagrinėjamo kompleksą.

65 Antra, reikia pabrėžti, kad pagal asociacijos sutartį pastatyto nekilnojamojo turto pardavimas yra viena iš susitariančiųjų šalių bendrąsipareigojimą. Tačiau, kaip matyti ir iš Teisingumo Teismo turimos bylos medžiagos, pirma, pagal sudarytas pirkimo–pardavimo sutartis, patvirtintas notaro aktais, pagrindinėje byloje nagrinėjamo nekilnojamojo turto savininkais buvo ASA ir PP, o sutartyse visiškai neminimi BP, MB ir asociacijos sutartis. Antra, BP ir MB veikę remdamiesi galiojimu, kuris jiems leido ASA ir PP vardu ir sąskaita į pasirinktiems asmenims už sutartį kainą su pirkėjais perduoti nuosavybės teisę, kurią ASA ir PP turėjo į aptariamus butus.

66 Kadangi atrodo, kad sandoriai, susiję, pirma, su pagrindinėje byloje nagrinėjamo nekilnojamojo turto komplekso statyba ir, antra, šio turto pardavimu, yra atskiri, nes kiekvienas iš jų turi jam būdingą ekonominį požymį ir negali būti laikomas pagrindiniu ar pagalbiniu kito atžvilgiu, juos reikia vertinti kaip atskirus atskirai apmokestinamus sandorius, o tai, atsižvelgdamas į faktines aplinkybes, vis dėlto turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

Dėl pirmojo klausimo

67 Pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyvos 9 ir 11 straipsniai turi būti aiškinami taip, kad juridinio asmens statuso neturinčios asociacijos sutarties, kuri kompetentingame mokesčių administratoriuje nebuvo registruota iki atitinkamos ekonominės veiklos pradžios, šalys turi būti laikomos „apmokestinamaisiais asmenimis“ greta apmokestinamojo asmens, privalančio mokėti mokestį už apmokestinamąjį sandorį.

68 Pirma, kalbant apie šios direktyvos 9 straipsnio 1 dalį, reikia priminti, kad šioje nuostatoje srovą „apmokestinamasis asmuo“ apibrėžiama kaip „asmuo, kuris savarankiškai bet kurioje vietoje vykdo ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į tos veiklos tikslą ar rezultatą“.

69 Pagal Teisingumo Teismo suformuotą jurisprudenciją PVM direktyvos 9 straipsnyje pavartoti žodžiai, ypač „bet kuris“, suteikia srovai „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 tvirtintus kriterijus, – laikytini PVM apmokestinamais asmenimis (2020 m. rugsėjo 16 d. Sprendimo *Valstybinis mokesčių inspekcija (Jungtinės veiklos sutartis)*, C-312/19, EU:C:2020:711, 39 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

70 Siekiant nustatyti, kas tokiais aplinkybėmis, kaip nagrinėjamos pagrindinėje byloje, turi būti laikomas PVM „apmokestinamuoju asmeniu“ dėl nagrinėjamo tiekimo, reikia patikrinti, kas savarankiškai vykdo atitinkamą ekonominę veiklą. Iš tiesų, savarankiškumo kriterijus susijęs su atitinkamo sandorio ryšio su konkrečiu asmeniu ar subjektu klausimu; be to, jis užtikrina, kad įgyjamas teisiškai saugiai galės pasinaudoti galima teise į atskaitą (2020 m. rugsėjo 16 d. Sprendimo *Valstybinis mokesčių inspekcija (Jungtinės veiklos sutartis)*, C-312/19, EU:C:2020:711, 40 punktas).

71 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 (2020 m. rugsėjo 16 d. Sprendimo *Valstybinis mokesčių inspekcija (Jungtinės veiklos sutartis)*, C-312/19, EU:C:2020:711, 41 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

72 Galiausiai šiuo atveju nacionalinis teismas, vienintelis turintis kompetenciją vertinti faktines aplinkybes, atsižvelgdamas į šio sprendimo 56–60 punktuose išdėstytus argumentus, turi nustatyti, ar turi būti laikoma, kad BP ir MP „savarankiškai“ vykdo ekonominę veiklą pagrindinėje byloje nagrinėjamos asociacijos sutarties atžvilgiu.

73 Vis dėlto Teisingumo Teismas, kuris turi pateikti naudingus atsakymus prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui, turi jurisdikciją pateikti nurodymus, paremtus pagrindinės bylos medžiaga ir jam pateiktomis rašytinėmis bei žodinėmis pastabomis, kad tas teismas galėtų priimti sprendimą konkrečioje nagrinėjamoje byloje (pagal analogiją žr. 2020 m. gruodžio 17 d. Sprendimo *WEG Tevesstraße*, C-449/19, EU:C:2020:1038, 31 punktą).

74 Kalbant apie pagrindinį je byloje nagrinįjamį apmokestinamįįjį sandorį, t. y. nekilnojamojo turto tiekimą, tiesa, kad, kaip priminta šio sprendimo 65 punkte, pastatytį butį pardavimas pagal asociacijos sutartį buvo susitariančiųjų šalį bendrąsipareigojimų dalis.

75 Vis dėlto, pirma, iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad sudarytose ir notariškai patvirtintose pirkimo–pardavimo sutartyse buvo numatyta, kad pelnas iš pardavimo turįjo atitekti ASA ir PP kaip pagrindinį je byloje nagrinįjamo nekilnojamojo turto savininkams, o šiose sutartyse nebuvo jokios nuorodos į BP ir MB bei asociacijos sutartį.

76 Antra, nors, kaip matyti iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą, BP ir MB veikį remdamiesi įgaliojimu, leidžiančiu ASA ir PP vardu perduoti į pačių pasirinktiems asmenims ir už su pirkųju sutartį kainą į nuosavybįs teisę į butus, vis dėlto vieno iš įgaliotojų atstovų su trečiaisiais asmenimis sudarytį pirkimo–pardavimo sutartį teisinis poveikis buvo susijęs tik su ASA ir PP, nes nekilnojamojo turto tiekimas buvo atliekamas remiantis tik pirkimo–pardavimo sutartimis, o ne MB, kaip ASA ir PP įgaliotojo asmens, vardu sudarytomis preliminariosiomis sutartimis.

77 Darytina išvada, kad, kiek tai susijį su nekilnojamojo turto tiekimu, BP ir MB negali būti laikomi savarankiškai vykdančiais ekonominį veiklą pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalį, todėl jie neturi „apmokestinamojo asmens“ statuso, kaip tai suprantama pagal šį nuostatą.

78 Antra, reikia patikrinti, ar pagrindinį je byloje nagrinįjamos asociacijos sutarties šalys turi būti laikomos vienu apmokestinamuoju asmeniu, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 11 straipsnį.

79 Šiuo klausimu PVM direktyvos 11 straipsnio pirmoje pastraipoje numatyta, kad kiekviena valstybė narį gali atskiru apmokestinamuoju asmeniu laikyti jos teritorijoje įsisteigusius asmenis, kurie, būdami teisiškai savarankiški, yra glaudžiai susijį finansiniais, ekonominiais ir organizaciniais ryšiais, o antroje pastraipoje patikslinama, kad valstybė narį, pasinaudodama šia galimybe, gali patvirtinti visas priemones, kurių reikia siekiant užkirsti kelią galimam mokesčio slėpimui ar vengimui pasinaudojant šia nuostata.

80 Šia nuostata Sąjungos teisės aktų leidįjas siekį leisti valstybėms narėms sistemiškai nesieti apmokestinamojo asmens statuso vien su teisine „savarankiškumo“ sąvoka arba siekiant administracinio supaprastinimo, arba norint išvengti kai kurių piktnaudžiavimo atvejų, pavyzdžiui, įmonės padalijimo keliems apmokestinamiesiems asmenims, ketinant pasinaudoti specialia schema (2021 m. balandžio 15 d. Sprendimo Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, nepaskelbtas Rink., EU:C:2021:285, 35 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

81 Pagal PVM direktyvos 11 straipsnio pirmą pastraipą prilyginus vienam apmokestinamajam asmeniui, minėti pavaldųs asmenys toliau nebegali atskirai pateikti PVM deklaracijų ir grupėje ar už jos ribų būti laikomi apmokestinamaisiais asmenimis, nes tik vienintelis apmokestinamasis asmuo gali pateikti šias deklaracijas (2021 m. balandžio 15 d. Sprendimo Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, nepaskelbtas Rink., EU:C:2021:285, 36 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

82 Nagrinėjamu atveju Rumunijos vyriausybė teigia, kad nacionalinės teisės aktų leidėjas nepasinaudojo valstybės narės pagal PVM direktyvos 11 straipsnį suteikta galimybe, todėl ši nuostata netaikoma ginčui pagrindinėje byloje. Komisija savo ruožtu tvirtina, kad pagal Rumunijos teisę iki 2009 m. sausio 1 d. šioje nuostatoje numatyta galimybė sudaryti grupę buvo suteikta tik stambiems mokesčių mokėtojams, taigi išskyrus fizinius asmenis, kaip antai pagrindinėje byloje nagrinėjamos asociacijos sutarties šalis.

83 Šiuo klausimu reikia priminti: kadangi Teisingumo Teismas neturi jurisdikcijos aiškinti nacionalinės teisės, tik prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi nustatyti, ar iš Mokesčių kodekso 125bis straipsnio 18 dalies ir 127 straipsnio 8 dalies teksto ir Vyriausybės sprendimo Nr. 44/2004 išplaukia, kad Rumunijos įstatymų leidėjas pasinaudojo šia galimybe ir kad klostantis pagrindinės bylos aplinkybės jį galėjo būti taikoma atitinkamos asociacijos sutarties šalims.

84 Darant prielaidą, kad taip buvo, Teisingumo Teismas, siekdamas pateikti naudingą atsakymą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiame teismui, turi jam pateikti informacijos, kuri jam leistų vertinti pagrindinėje byloje nagrinjamą nacionalinės teisės aktų suderinamumą su proporcingumo ir mokesčių neutralumo principais.

85 Iš tiesų iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad valstybės narės, neperžengdamos savo diskrecijos ribų, gali nustatyti tam tikrus PVM direktyvos 11 straipsnyje numatytos tvarkos taikymo apribojimus, jeigu jie atitinka šios direktyvos tikslus užkirsti kelią piktnaudžiavimui arba kovoti su mokesčių slėpimu ar vengimu ir jeigu laikomasi Sąjungos teisės ir jos bendrųjų principų, visų pirma – proporcingumo ir mokesčių neutralumo principų (2021 m. balandžio 15 d. Sprendimo Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, nepaskelbtas Rink., EU:C:2021:285, 57 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

86 Taigi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi patikrinti, ar išankstinio mokesčių grupės narių registravimo deklaravimo kompetentingam mokesčių administratoriui reikalavimas, numatytas Vyriausybės sprendimo Nr. 44/2004 4 straipsnio 5 dalyje, yra būtina ir tinkama priemonė tikslams, kuriais siekiama užkirsti kelią piktnaudžiavimui ar kovoti su mokesčių slėpimu ar vengimu (pagal analogiją žr. 2021 m. balandžio 15 d. Sprendimo Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, nepaskelbtas Rink., EU:C:2021:285, 58 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

87 Dėl proporcingumo principo reikia konstatuoti, kad neatrodo, jog nacionalinės teisės aktais, pagal kuriuos reikalaujama registruoti mokesčių grupės narius kompetentingame mokesčių administratoriuje prieš vykdant apmokestinamuosius sandorius, viršijama tai, kas būtina siekiant PVM direktyvos 11 straipsnio tikslo užkirsti kelią piktnaudžiavimui ar kovoti su sukiaivimu mokesčių srityje ar mokesčių vengimu, nes jie leidžia mokesčių administratoriui nustatyti apmokestinamųjų asmenų prieš vykdant minėtus sandorius, taip palengvinant mokestinį kontrolę.

88 Dėl mokesčių neutralumo principo reikia konstatuoti, kad šis principas, kuris yra Sąjungos teisės aktų leidėjo taikomas bendrojo vienodo požiūrio principo atitikmuo PVM srityje, draudžia, be kita ko, PVM tikslais skirtingai vertinti tuos pačius sandorius vykdančius įvairius subjektus (šiuo klausimu žr. 2020 m. gruodžio 17 d. Sprendimo WEG Tevesstraße, C-449/19, EU:C:2020:1038, 48 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją, taip pat 2021 m. balandžio 15 d. Sprendimo Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, nepaskelbtas Rink., EU:C:2021:285, 65 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

89 Šiuo atveju atrodo, kad išankstinis atitinkamos mokesčių grupės deklaravimas kompetentingam mokesčių administratoriui, kaip to reikalaujama pagal pagrindinėje byloje

nagrinėjamus nacionalinės teisės aktus, susijus su šio administratoriaus tvarkomu asmeniu, turinti mokėti pajamų ar pelno mokestį, registru, todėl šis reikalavimas negali būti aiškinamas kaip prieštaraujantis mokesčių neutralumo principui.

90 Darytina išvada, kad net jei šio sprendimo 83 punkte nurodytomis nacionalinės teisės nuostatomis būtų perkeltas PVM direktyvos 11 straipsnis ir šios nuostatos būtų taikomos pagrindinėje byloje nagrinėjamos asociacijos sutarties šalims, pagal šio 11 straipsnį nedraudžiama tokiai asociacijai, neturinčiai juridinio asmens statuso ir mokesčių institucijoje neįregistruotai prieš atitinkamus sandorius, pasinaudoti minėtomis nuostatomis.

91 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į pirmąjį klausimą reikia atsakyti taip: PVM direktyvos 9 ir 11 straipsniai turi būti aiškinami taip, kad juridinio asmens statuso neturinčios asociacijos sutarties, kuri kompetentingame mokesčių administraciniame nebuvo įregistruota iki atitinkamos ekonominės veiklos pradžios, šalys neturi būti laikomos „apmokestinamaisiais asmenimis“ greta apmokestinamojo asmens, privalančio mokėti mokestį už apmokestinamąjį sandorį.

Dėl antrojo klausimo

92 Antruoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyvų, proporcingumo principo ir mokesčių neutralumo principo reikia aiškinti taip, kad pagal juos reikalaujama suteikti apmokestinamajam asmeniui, kai jis neturi savo vardu išrašytos sąskaitos faktūros, teisė į pirkimo PVM, sumokėto kitos juridinio asmens statuso neturinčios asociacijos šalies vykdant šios asociacijos ekonominę veiklą, atskaitą.

93 Remiantis Teisingumo Teismo suformuota jurisprudencija, teisė į PVM atskaitą yra pagrindinis bendros PVM sistemos principas; ji iš esmės negali būti ribojama ir yra nedelsiant taikoma visiems mokesčiams, kuriais apmokestinami apmokestinamojo asmens pirkimo sandoriai (2022 m. vasario 10 d. Sprendimo *Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136*, C-9/20, EU:C:2022:88, 47 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).

94 Šios sistemos tikslas yra atleisti verslininkus nuo vykdant ekonominę veiklą sumokėto arba mokėtino PVM naštos. Bendroji PVM sistema užtikrina visišką neutralumą apmokestinant bet kokią ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į jos tikslus ar rezultatus, su sąlyga, kad pačiai šiai veiklai taikomas PVM (2022 m. vasario 10 d. Sprendimo *Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136*, C-9/20, EU:C:2022:88, 48 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).

95 Pagal PVM direktyvos 167 straipsnį teisė atskaityti mokestį atsiranda, atsiradus prievolei apskaičiuoti atskaitytiną PVM. Šios teisės atsiradimo materialiosios sąlygos išvardytos minėtos direktyvos 168 straipsnio a punkte. Taigi, kad būtų galima pasinaudoti šia teise, reikia, pirma, kad suinteresuotasis asmuo būtų apmokestinamasis asmuo, kaip tai suprantama pagal minėtą direktyvą, ir, antra, kad prekės ar paslaugos, kuriomis remiamasi siekiant pagrįsti teisę į atskaitą, būtų naudojamos apmokestinamajam asmeniui sudarant apmokestinamuosius sandorius ir kad šios įsigytos prekės ar paslaugos būtų patiektos ar suteiktos kito apmokestinamojo asmens (2018 m. lapkričio 21 d. Sprendimo *Vădan*, C-664/16, EU:C:2018:933, 39 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).

96 Dėl teisės į atskaitą formalią sąlygą iš PVM direktyvos 178 straipsnio a punkto matyti, kad siekiant pasinaudoti šia teise reikia turėti sąskaitą faktūrą, išrašytą pagal šios direktyvos 226 straipsnį (2018 m. lapkričio 21 d. Sprendimo *Vădan*, C-664/16, EU:C:2018:933, 40 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).

97 Teisingumo Teismas yra nusprendęs, jog pagal pagrindinį PVM neutralumo principą reikalaujama, kad būtų suteikta teisė į pirkimo mokesčio atskaitą, jeigu esminiai reikalavimai yra

vykdyti, net jei apmokestinamieji asmenys nevykdė kai kurių formalių reikalavimų. Iš to matyti, kad mokesčių administratorius neturi atsisakyti suteikti teisės PVM atskaitą tik dėl to, kad sąskaita faktūra neatitinka PVM direktyvos 226 straipsnio 6 ir 7 punkto sąlygų, jeigu joje yra visi duomenys, reikalingi patikrinti, ar vykdytos esminės su šia teise susijusios sąlygos (2018 m. lapkričio 21 d. Sprendimo *Vand*, C-664/16, EU:C:2018:933, 41 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).

98 Taigi griežtai taikant formalių reikalavimų pateikti sąskaitas faktūras būtų pažeisti neutralumo ir proporcingumo principai, o tai neproporcingai kliudytų apmokestinamajam asmeniui pasinaudoti mokesčių neutralumu, susijusiu su jo sandoriais (2018 m. lapkričio 21 d. Sprendimo *Vand*, C-664/16, EU:C:2018:933, 42 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).

99 Vis dėlto apmokestinamasis asmuo, kuris prašo PVM atskaitos, turi rodyti, kad jis atitinka jos gavimo sąlygas (2018 m. lapkričio 21 d. Sprendimo *Vand*, C-664/16, EU:C:2018:933, 43 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).

100 Taigi, apmokestinamasis asmuo turi pateikti objektyvius rodymus, kad prekes jam tiekė ir paslaugas teikė apmokestinamasis asmuo dėl jo paties PVM apmokestinamų sandorių, už kuriuos jis iš tiesų sumokėjo PVM (2018 m. lapkričio 21 d. Sprendimo *Vand*, C-664/16, EU:C:2018:933, 44 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).

101 Nagrinėjamo atveju iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad BP ir MB, kurie buvo atsakingi už pagrindinį byloje nagrinjamo nekilnojamojo turto komplekso statybą, savo vardu išrašė sąskaitas faktūras už prekes ir paslaugas, įsigytas (suteiktas) būtų šiam statybos sandoriui, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 168 straipsnio a punktą ir 178 straipsnio a punktą, o ASA, kuri dalyvavo asociacijoje kartu su PP suteikdama žemės sklypą, kuriame buvo pastatytas minėtas nekilnojamojo turto kompleksas, turi tik jos vardu parengtas sąskaitas faktūras už elektros paslaugas, taip pat mokesčių kvitus, kuriuos ji pateikė kaip apmokėjus BP.

102 Atsižvelgiant į šio sprendimo 98–100 punktuose nurodytą Teisingumo Teismo jurisprudenciją, ASA turi pateikti objektyvius rodymus, kad prekes ir paslaugas, susijusias su pagrindiniu byloje nagrinjamo nekilnojamojo turto komplekso statyba, jai iš tikrųjų tiekė (teikė) apmokestinamieji asmenys, kiek tai susiję su PVM apmokestinamais sandoriais, t. y. su nekilnojamojo turto tiekimu, dėl kurio ji faktiškai sumokėjo PVM, taip išvengiant neutralumo principui prieštaraujančios dvigubos tos pačios PVM sumos atskaitos, kuri atliktą ASA ir BP bei MB, rizikos.

103 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, antrąjį klausimą reikia atsakyti: PVM direktyvą, proporcingumo principą ir mokesčių neutralumo principą reikia aiškinti taip, kad pagal juos nereikalaujama suteikti apmokestinamajam asmeniui, neturinčiam jo vardu parengtos sąskaitos faktūros, teisės į pirkimo PVM, sumokėto kitos juridinio asmens statuso neturinčios asociacijos šalies vykdant šios asociacijos ekonominę veiklą, atskaitą, net jei apmokestinamasis asmuo turi būti apmokestinamas už šią veiklą, jei nepateikiami objektyvūs rodymai, kad pagrindiniu byloje nagrinjami daiktai ir paslaugos jam iš tiesų buvo suteikti apmokestinamajam asmeniui vykdant šiuos PVM apmokestinamus sandorius.

Dėl trečiojo klausimo

104 Trečiuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, jei antrąjį klausimą būtų atsakyta neigiamai, ar pagal teisinio saugumo principą draudžiama, kad apmokestinamasis asmuo, privalantis mokėti PVM, galėtų pasinaudoti kitą asociacijos sutarties narių garantija, kad būtų nurodyta jiems sumokėti PVM proporcingai jį

teis?ms ? peln? pagal min?t? asociacijos sutart?.

105 Šiuo klausimu reikia priminti, kad pagal teisinio saugumo princip?, kuris yra vienas iš bendr?j? S?jungos teis?s princip?, reikalaujama, kad teis?s normos b?t? aiškos, tikslios ir nusp?jamo poveikio, ypa? kai jos gali tur?ti neigiam? pasekmi? fiziniams asmenims ir ?mon?ms, kad suinteresuotieji asmenys gal?t? nedviprasmiškai žinoti savo teises ir pareigas ir atitinkamai imtis veiks? (2022 m. sausio 25 d. Sprendimo VYSO?INA WIND, C?181/20, EU:C:2022:51, 47 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).

106 Min?to teisinio saugumo principo turi b?ti laikomasi nacionalin?s teis?s aktais, kurie patenka ? S?jungos teis?s taikymo srit? arba j? ?gyvendina (šiuo klausimu žr. 2014 m. liepos 17 d. Nutarties Yumer, C?505/13, nepaskelbta Rink., EU:C:2014:2129, 37 punkt? ir jame nurodyt? jurisprudencij?).

107 Vis d?lto prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas ne?rod?, kad apmokestinamojo asmens ieškinys tre?iojo asmens atžvilgiu, prašant taikyti garantij?, kad b?t? gr?žintas pirkimo PVM, patenka ? S?jungos teis?s taikymo srit? arba j? ?gyvendina, nes tok? prašym? d?l garantijos užtikrinti reglamentuoja tik nacionalin? teis?.

108 Šiomis aplinkyb?mis, nesant duomen?, leidžian?i? daryti išvad? d?l PVM direktyvos taikytinumo tre?iajame klausime nurodytai situacijai, šis klausimas yra nepriimtinas.

D?l bylin?jimosi išlaid?

109 Kadangi šis procesas pagrindini? byl? šalims yra vienas iš etap? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo nagrin?jamosiose bylose, bylin?jimosi išlaid? klausim? turi spr?sti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastab? pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyr? min?tos šalys, n?ra atlygintinos.

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

1. 2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos 9 ir 11 straipsniai

turi b?ti aiškinami taip:

juridinio asmens statuso neturin?ios asociacijos sutarties, kuri kompetentingame mokes?i? administracijoje nebuvo ?registruota iki atitinkamos ekonomin?s veiklos pradžios, šalys neturi b?ti laikomos „apmokestinamaisiais asmenimis“ greta apmokestinamojo asmens, privalan?io mok?ti mokest? už apmokestinam?j? sandor?.

2. Direktyva 2006/112, proporcingumo principas ir mokes?i? neutralumo principas

turi b?ti aiškinami taip:

pagal juos nereikalaujama suteikti apmokestinamajam asmeniui, neturin?iam jo vardu parengtos s?skaitos fakt?ros, teis?s ? pirkimo prid?tin?s vert?s mokes?io, sumok?to kitos juridinio asmens statuso neturin?ios asociacijos šalies vykdant šios asociacijos ekonomin? veikl?, atskait?, net jei apmokestinamasis asmuo turi b?ti apmokestinamas už ši? veikl?, jei nepateikiami objektyv?s ?rodymai, kad pagrindin?je byloje nagrin?jami daiktai ir paslaugos jam iš ties? buvo suteikti apmokestinam?j? asmen? vykdant šiuos prid?tin?s vert?s mokes?iu apmokestinamus sandorius.

Parašai.

* Proceso kalba: rumun?.