

GENERALINIS ADVOKATAS

ELEANOR SHARPSTON IŠVADA,

pateikta 2012 m. sausio 26 d.(1)

Sujungtos bylos C-621/10 ir C-129/11

ADSITS Balkan and Sea Properties (C-621/10),

OOD Provadinvest (C-129/11)

prieš

Direktor na Direktsia 'Obzhalvane I upravlenie na izpalnenieto' – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite

(*Administrativen Sad Varna* (Bulgarija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„PVM – Susijusių asmenų sudaryti sandoriai – Valstybių narių galimybės apmokestinami remiantis atviros rinkos kaina apimtis pagal Direktyvą 2006/112/EB – Galimybių tiesiogiai taikyti direktyvą, jei nacionalinės teisės aktuose numatyta platesnė šios galimybių apimtis“

1. Šiais prašymais priimti prejudicinį sprendimą *Administrativen Sad Varna* (Varnos administracinis teismas, Bulgarija) prašo išaiškinti Direktyvos 2006/112(2) 80 straipsnio 1 dalyje numatytos galimybės, kai tam tikrais atvejais valstybės narės gali nukrypti nuo bendrosios taisyklės, pagal kurią apmokestinamoji vertė yra realiai prekių tiekėjo ar paslaugų teikėjo gaunamas atlygis, ir pridėtinės vertės mokestis (toliau – PVM) apskaičiuoti remiantis prekių arba paslaugų atviros rinkos kaina, ribas. Šis teismas taip pat nori sužinoti, ar Bulgarijos teisės aktai, kuriuose šia galimybe pasinaudota įvairių aplinkybių, suderinami su Direktyva 2006/112, ir, jei atsakymas būtų neigiamas, ar 80 straipsnio 1 dalis veikia tiesiogiai ir gali būti nacionalinio teismo tiesiogiai taikoma.

Europos Sąjungos teisės aktai PVM srityje

2. Bendras PVM sistemos principas numatytas Direktyvos 2006/112 1 straipsnio 2 dalyje:

„Pagal bendros PVM sistemos principą prekės ir paslaugos apmokestinamos bendru vartojimo mokesčiu, kuris yra proporcingas prekių bei paslaugų kainai, nors daugelis sandorių vykdomi gamybos ir paskirstymo metu iki to etapo, kai skaičiuojamas mokestis.

Už kiekvieną sandorą PVM apskaičiuojamas taip – iš PVM, apskaičiuoto prekių ar paslaugų kainai taikant toms prekėms arba paslaugoms nustatytą PVM tarifą, atimama įvairioms sąnaudų sudedamosioms dalims tiesiogiai priskirtino PVM suma.

Bendra PVM sistema taikoma visuose etapuose, įskaitant ir mažmeninį prekybą.“

3. Direktyvos 2006/112(3) 73 straipsnyje numatyta bendroji PVM apmokestinamosios vertės nustatymo taisyklė:

„Prekių tiekimo ar paslaugų teikimo, išskyrus nurodytas 74–77 straipsniuose(4), apmokestinamoji vertė apima viską, kas sudaro atlygą, kurį prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas gavo arba turi gauti iš prekes ar paslaugas įsigijančio asmens arba iš trečiosios šalies už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, įskaitant tiesiogiai su šiuo sandoriu kaina susijusias subsidijas.“

4. Direktyvos 2006/112 80 straipsnyje numatyta galima papildoma šios bendrosios taisyklės išimtis:

„1. Siekdamas užkirsti kelią mokesčio slėpimui ar vengimui, valstybės narės toliau nurodytais atvejais gali imtis priemonių, kad prekių tiekimo ar paslaugų teikimo, atliekamo dalyvaujant šeimos nariams ar susijusiam su kitais artimais asmeniniais ryšiais, valdymo, nuosavybės, narystės, finansiniais ar teisiniais ryšiais, kaip apibrėžė valstybės narės, apmokestinamoji vertė yra atviros rinkos kaina:

a) jeigu atlygis yra mažesnis už atviros rinkos kainą, o prekes ar paslaugas gaunantis asmuo neturi teisės į viso PVM atskaitą pagal 167–171 ir 173–177 straipsnius(5);

b) jeigu atlygis yra mažesnis už atviros rinkos kainą, o prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas neturi teisės į viso PVM atskaitą pagal 167–171 ir 173–177 straipsnius ir prekių tiekimas ar paslaugų teikimas neapmokestinamas pagal 132, 135, 136, 371, 375, 376, 377 straipsnius, 378 straipsnio 2 dalį, 379 straipsnio 2 dalį ar 380–390b straipsnius(6);

c) jeigu atlygis yra didesnis už atviros rinkos kainą, o prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas neturi teisės į viso PVM atskaitą pagal 167–171 ir 173–177 straipsnius.

Taikant pirmą pastraipą teisiniai ryšiai gali apimti darbdavio ir darbuotojo, darbuotojo šeimos ar artimai susijusio su darbuotoju kitą asmenį santykius.

2. Kai valstybės narės pasinaudoja 1 dalyje numatyta galimybe, jos gali apibrėžti prekių tiekėjų, paslaugų teikėjų, įsigijančių asmenų ir gavėjų kategorijas, kurioms taikomos tos priemonės.

<...>“

5. Naudinga suprasti, kodėl ši neprivailoma išimtis buvo nustatyta(7).

6. Įprastai kiekvienas subjektas neturi paskatų nustatyti kainą remdamiesi į prekes ar paslaugoms tekstinę PVM sumą, visų pirma tais atvejais, kai abi šalys yra apmokestinamieji asmenys, turintys teisę atskaityti visų pirkimo PVM(8). Jei taip nėra, gali būti situacijų, kai jeigu prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas ir prekių ar paslaugų įsigijantis asmuo susitaria dėl dirbtinai padidintos ar sumažintos kainos, bendra PVM našta sumažinama ir surenkama mažesnė PVM suma. Ypač svarbios yra dvi situacijos.

7. Pirmoji situacija yra tuomet, kai prekių ar paslaugų įsigijantis asmuo neturi teisės į viso pirkimo PVM atskaitą (jis gali būti galutinis vartotojas ar apmokestinamasis asmuo, kuris įsigytas prekes ar paslaugas naudoja neapmokestinamam prekių tiekimui ar paslaugų teikimui arba yra „mišrus“ prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas, turintis teisę tik į proporcinę atskaitą(9)). Būtent toks prekių ar paslaugų įsigijantis asmuo yra suinteresuotas mokėti mažesnę PVM už gaunamas prekes ar paslaugas, įsigydamas jas dirbtinai sumažintomis kainomis. Tai situacija, kuri aptariama

Direktyvos 2006/112 80 straipsnio 1 dalies a punkte.

8. Antroji situacija yra tuomet, kai prekė tiekėjas ar paslaugų teikėjas yra „mišrus“ apmokestinamasis asmuo, kurio teisė atskaityti pirkimo mokestį priklauso nuo bendrąjo pardavimo sandorį apmokestinamojo prekė tiekimo ir paslaugų teikimo dalies. Pirkimo PVM dalis, kurią jis gali atskaityti, padidės, jeigu jo neapmokestinamąjį pardavimo sandorį vertė dirbtinai mažinama arba jo apmokestinamąjį pardavimą dalis dirbtinai didinama (situacija aptariama atitinkamai 80 straipsnio 1 dalies b ir c punktuose(10)).

9. Vis dėlto tokie susitarimai yra mažai tikėtini, nebent dvi šalys yra taip artimai susijusios, kad faktiškai nustatyta kaina be PVM jiems neturi jokios finansinės reikšmės – prastomis aplinkybėmis prekė tiekėjui ar paslaugų teikėjui nėra komercinės prasmės sutikti su dirbtinai sumažinta kaina arba prekes ar paslaugas įsigyjantiems asmenims sutikti su dirbtinai padidinta kaina. Todėl Direktyvos 2006/112 80 straipsnio 1 dalyje galimybės apmokestinti atsižvelgiant į atviros rinkos kainą apribota tais atvejais, kai prekė tiekimas ar paslaugų teikimas atliekamas „dalyvaujant šeimos nariams ar susijusiam su kitais artimais asmeniniais ryšiais, valdymo, nuosavybės, narystės, finansiniais ar teisiniais ryšiais“.

10. Direktyvos 2006/112 72 straipsnyje „atviros rinkos kaina“ apibrėžiama kaip „visa suma, kurią, siekdamas gauti atitinkamas prekes ar paslaugas, tuo pardavimo metu, kuriuo vyksta prekė tiekimas ar paslaugų teikimas, prekes ar paslaugas įsigyjantis asmuo turėtų sumokėti nepriklausomam tiekėjui ar teikėjui sąžiningos konkurencijos sąlygomis tos valstybės narės, kurioje tiekimas yra apmokestinamas, teritorijoje.“

Bulgarijos teisės aktai PVM srityje

11. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo keletą 2006 m. *Zakon za danak varhu dobavena stoynost* (Pridėtinės vertės mokestio įstatymas, toliau – ZDDS) nuostatų. Be kita ko, nurodoma, kad:

- pagal 27 straipsnio 3 dalies 1 punktą susijusių asmenų atliekamo tiekimo apmokestinamoji vertė yra atviros rinkos kaina,
- pagal 45 straipsnio 1 dalį nuosavybės teisės ar atskirų daiktinių teisių nekilnojamųjų turtų perleidimas yra neapmokestinamas tiekimas,
- pagal 45 straipsnio 5 dalies 2 punktą 45 straipsnio 1 dalis netaikoma nuosavybės ar kitų daiktinių teisių renginiams, aparatams, reikmenims ir statiniams, kurie glaudžiai susiję su žemės sklypu arba rengti po žeme, perleidimui arba šių objektų nuomai,
- pagal 70 straipsnio 5 dalį neteisėtai apskaičiuoto mokestio atveju teisė atskaiti nesuteikiama.

12. *Danachno-osiguriteln protsesualen kodeks* (Mokestinis ir draudimo procedūrų kodeksas, toliau – DOPK) „papildomose nuostatose“ išdėstyta kitos reikšmingos taisyklės. Be kita ko:

- 1 straipsnio 3 dalyje apibrėžiama „susijusių asmenų“ sąvoka siekiant taikyti ZDDS 27 straipsnio 3 dalies 1 punktą (išsamiau nei direktyvos 80 straipsnio 1 dalyje, tačiau neviršijant šia nuostata suteiktos diskrecijos),
- pagal 1 straipsnio 8 dalį „atviros rinkos kaina“ yra atlygis be PVM ir akcizo, kuris būtų mokama analogiškomis sąlygomis už tokias pačias ar panašias prekes arba paslaugas pagal nesusijusių asmenų teisinį sandorį,

– 1 straipsnio 10 dalyje pateikiami penki rinkos vertės nustatymo metodai, kurių taikymo tvarka nustatoma finansų ministro įsakymu.

Faktinės aplinkybės, procesas ir prejudiciniai klausimai

Byla „Balkan and Sea Properties“ (C-621/10)

13. 2009 m. nekilnojamojo turto investicinė bendrovė *ADSITS „Balkan and Sea Properties“* (toliau – *Balkan and Sea*) įsigijo iš *EOD Ravda tur* įvairaus Ravda kaime esančio turto už bendrą 21 318 852 BGN(11) sumą. Pastaroji bendrovė buvo vienanarė privati ribotos atsakomybės bendrovė, susijusi su *Balkan and Sea DOPK* papildomų nuostatų 1 straipsnio 3 dalyje pavartota prasme. Nuo šios kainos buvo apskaičiuotas PVM(12) ir *Balkan and Sea* paprašė leisti atskaityti šį mokestį iš jos pardavimo PVM.

14. Mokesčių institucijos užsakytame vertinime buvo nustatyta, kad šio turto atviros rinkos kaina yra 21 216 300 BGN. Atsižvelgdama į tai minėta institucija konstatavo, kad sandorio vertė buvo padidinta 102 552 BGN, todėl PVM, apskaičiuotas nuo šios sumos, yra neteisėtai apskaičiuotas mokestis ZDDS 70 straipsnio 5 dalyje pavartota prasme ir neatsirado teisė į šios mokesčio dalies, kuri sudarė 20 510,42 BGN(13), atskaitą.

15. Dabar *Balkan and Sea* skundė dėl tokio vertinimo nagrinėjama prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas, kuris pateikė šiuos klausimus:

„1. Ar [Direktyvos 2006/112/EB] 80 straipsnio 1 dalies c punktą reikia aiškinti taip, kad jeigu tiekiant prekes tarp susijusių asmenų atlygis yra didesnis už atviros rinkos kainą, apmokestinamoji vertė yra sandorio atviros rinkos kaina tik tuomet, jei tiekėjas neturi teisės į viso PVM, kuriuo apmokestintas tiekiamą prekių pirkimas ar gamyba, atskaitą?

2. Ar [Direktyvos 2006/112] 80 straipsnio 1 dalies c punktą reikia aiškinti taip, kad jeigu tiekėjas ar teikėjas pasinaudojo teise į viso mokesčio atskaitą už prekes ir paslaugas, kurios vėliau tarp susijusių asmenų tiekiamos ar teikiamos didesne nei atviros rinkos kaina, ir ši teisė atskaitą nebuvo koreguojama pagal direktyvos 173–177 straipsnius[(14)], valstybės narė negali numatyti priemonių, pagal kurias apmokestinamoji vertė yra tik atviros rinkos kaina?

3. Ar [Direktyvos 2006/112] 80 straipsnio 1 dalyje įvardyti visi atvejai, kuriais valstybės narė gali imtis priemonių užtikrinti, kad apmokestinamoji vertė būtų sandorio atviros rinkos kaina?

4. Ar nacionalinės teisės nuostatų, kaip antai [ZDDS] 27 straipsnio 3 dalies 1 punktą, galima taikyti kitokiomis sąlygomis, nei įvardytos [Direktyvos 2006/112] 80 straipsnio 1 dalies a, b ir c punktuose?

5. Ar tokiu atveju kaip nagrinėjamasis [Direktyvos 2006/112] 80 straipsnio 1 dalies c punktas veikia tiesiogiai ir gali būti nacionalinio teismo tiesiogiai taikomas?“

Byla „ProvaInvest“ (C-129/11)

16. *OOD ProvaInvest* (toliau – *ProvaInvest*) yra ribotos atsakomybės bendrovė, nuomojanti žemės plotą paskirties sklypus šiltnamiams, kurie pagaminti iš polietileno plėvele dengtų plieno konstrukcijų (arba iš polietileno konstrukcijų – iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą nėra visai aiškus tikslus šių konstrukcijų pobūdis), statyti. 2009 m. ši bendrovė pardavė tris tokius sklypus, kurių kiekvieno plotas yra apie 6 hektarus, kartu su juose pastatytomis šiltnamių struktūromis ir visais patobulinimais bei daugiametėmis kultūromis. Du iš šių sklypų buvo parduoti vienam iš bendrovės akcininkų, o trečias – šiai bendrovei atstovaujančiam asmeniui. Pagal kiekvieną iš šių

sandori? buvo sumok?ta po 25 000 BGN, o s?skaitose PVM nebuvo nurodytas.

17. Vertintojas ?vertino sklypus, šiltnami? strukt?ras, patobulinimus ir kult?ras ir nustat?, kad bendra trijuose sklypuose esan?i? šiltnami? strukt?r? atviros rinkos kaina yra 392 700 BGN.

18. Remdamosi šiuo vertinimu mokes?i? institucijos konstatavo, kad sandoriai ap?m? apmokestinam?j? (žem?s sklypai) ir neapmokestinam?j? (reikmenys, patobulinimai ir daugiamet?s kult?ros) prek? tiekim?. Kadangi šalys buvo tarpusavyje susijusios pagal DOPK papildom? nuostat? 1 straipsnio 3 dal?, šio tiekimo apmokestinam?ja verte buvo laikoma vertintojo nustatyta sandorio atviros rinkos kaina. Tod?l mokes?i? institucijos nustat? 78 540 BGN mok?tino PVM.

19. Dabar *Prova* invest skund? d?l tokio vertinimo nagrin?ja prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, kuris pateik? šiuos klausimus:

„1. Ar [Direktyvos 2006/112] 80 straipsnio 1 dalies a ir b punktus reikia aiškinti taip, kad jeigu tiekiant prekes tarp susijusi? asmen? atlygis yra mažesnis už atviros rinkos kain?, apmokestinamoji vert? yra sandorio atviros rinkos kaina tik tuomet, jei tiek?jas arba gav?jas neturi teis?s ? viso PVM, kuriuo apmokestintas tiekiam? prek? pirkimas ar gamyba, atskait??

2. Ar [Direktyvos 2006/112] 80 straipsnio 1 dalies a ir b punktus reikia aiškinti taip, kad jeigu tiek?jas ar teik?jas pasinaudojo teise ? viso mokes?io atskait? už prekes ir paslaugas, kurios v?liau tarp susijusi? asmen? tiekiamos ar teikiamos mažesne nei atviros rinkos kaina, ir ši teis? ? atskait? nebuvo koreguojama pagal direktyvos 173–177 straipsnius[(15)], o tiekimas n?ra neapmokestinamas pagal direktyvos 132, 135, 136, 371, 375, 376, 377 straipsnius, 378 straipsnio 2 dal?, 379 straipsnio 2 dal? bei pagal 380–390 straipsnius, valstyb? nar? negali numatyti priemoni?, pagal kurias apmokestinamoji vert? yra tik atviros rinkos kaina?

3. Ar [Direktyvos 2006/112] 80 straipsnio 1 dalies a ir b punktus reikia aiškinti taip, kad jeigu gav?jas pasinaudojo teise ? viso mokes?io atskait? už prekes ir paslaugas, kurios tarp susijusi? asmen? tiekiamos ar teikiamos mažesne nei atviros rinkos kaina, ir ši teis? ? atskait? nebuvo koreguojama pagal direktyvos 173–177 straipsnius, valstyb? nar? negali numatyti priemoni?, pagal kurias apmokestinamoji vert? yra tik atviros rinkos kaina?

4. Ar [Direktyvos 2006/112] 80 straipsnio 1 dalyje ?vardyti visi atvejai, kuriais valstyb? nar? gali imtis priemoni? užtikrinti, kad apmokestinamoji tiekiam? prek? ar teikiam? paslaug? vert? b?t? sandorio atviros rinkos kaina?

5. Ar nacionalin?s teis?s nuostat?, kaip antai [ZDDS] 27 straipsnio 3 dalies 1 punkt?, galima taikyti kitokiomis s?lygomis, nei ?vardytosios [Direktyvos 2006/112] 80 straipsnio 1 dalies a, b ir c punktuose?

6. Ar tokiu atveju kaip nagrin?jamasis [Direktyvos 2006/112] 80 straipsnio 1 dalies a ir b punktai veikia tiesiogiai ir gali b?ti nacionalinio teismo tiesiogiai taikomi?“

20. Teisingumo Teismui rašytines pastabas pateik? Bulgarijos vyriausyb? byloje C?621/10 ir Komisija abiejose bylose. Nei *Balkan and Sea*, nei *Prova* invest pastab? nepateik?. Kadangi nebuvo prašoma surengti teismo pos?džio, tod?l jis nebuvo surengtas.

Vertinimas

Preliminarios pastabos

21. Klausimas d?l prašym? priimti prejudicin? sprendim? priimtino nebuvo keliamas, ta?iau reikia pripažinti, kad nutartyse d?l prašym? priimti prejudicin? sprendim? pagrindini? byl?

aplinkybų su netaisyklingomis aplinkybėmis, kaip būtų pageidautina. Visų pirma būtų buvę geriau, jei prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas kiekvienoje byloje būtų aiškiau nurodęs, kokią dalį pirkimo PVM kiekviena sandorį šalis faktiškai turėjo teisę atskaityti ir (arba) jį gyvendino.

22. Vis dėlto iš nutarimų dėl prašymų priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad reikšmingoje nacionalinės teisės nuostatoje, t. y. ZDDS 27 straipsnio 3 dalies 1 punkte, nenumatyta jokia sąlyga dėl to, kokios dalies mokesčio atskaitą susijusios šalys privalo turėti teisę, kad jį galėtų taikyti. Be to, iš prejudicinio klausimo formuluotės matyti, jog prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas mano, kad nors pagrindinio bylų aplinkybės patenka į ZDDS 27 straipsnio 3 dalies 1 punkto taikymo sritį, jos nepatenka į Direktyvos 2006/112 80 straipsnio 1 dalies a, b ar c punktą, bent jau aiškinant juose išdėstytas sąlygas siaurai ir pažodžiui, taikymo sritį, kitaip tariant, kad atitinkamos sandorį šalys abiejose bylose turėjo teisę visą mokesčio atskaitą.

23. Abiejose bylose pateiktu pirmuoju klausimu iš esmės siekiama išsiaiškinti, ar Direktyvos 2006/112 80 straipsnio 1 dalyje nustatyta galimybė apsiriboja tais atvejais, kai prekės tiekėjas ar paslaugų teikėjas arba, atsižvelgiant į konkretų atvejį, prekės ar paslaugų sigyjantis asmuo neturi teisės visą PVM atskaitą. Antruoju klausimu byloje C-621/10 ir antruoju bei trečiuoju klausimais byloje C-129/11 klausama, ar tais atvejais, kai toks prekės tiekėjas ar paslaugų teikėjas arba, atsižvelgiant į konkretų atvejį, prekės ar paslaugų sigyjantis asmuo pasinaudojo teise visą mokesčio atskaitą, valstybės narės negali laikyti, kad apmokestinamoji vertė yra atviros rinkos kaina. Trečiuoju klausimu C-621/10 byloje ir ketvirtuoju klausimu C-129/11 byloje siekiama išsiaiškinti, ar 80 straipsnio 1 dalyje pateikiamas baigtinis aplinkybių, kuriomis valstybės narė gali laikyti, kad apmokestinamoji vertė yra atviros rinkos kaina, sąrašas. Ketvirtuoju klausimu byloje C-621/10 ir penktuoju klausimu byloje C-129/11 klausama, ar nacionalinės teisės nuostatą, pagal kurią visų sandorių tarp susijusių asmenų apmokestinamoji vertė laikoma atviros rinkos kaina, galima taikyti kitokiomis sąlygomis, nei išvardytosios 80 straipsnio 1 dalyje.

24. Visais šiais klausimais siekiama išsiaiškinti 80 straipsnio 1 dalyje numatytos galimybės apimtį, todėl juos nagrinėsiu kartu.

25. Abiejose bylose pateiktu paskutiniuoju klausimu siekiama sužinoti, ar 80 straipsnio 1 dalies nuostatos veikia tiesiogiai ir ar nacionaliniai teismai jas gali tiesiogiai taikyti. Juo keliami du skirtingi klausimai, todėl juos nagrinėsiu atskirai.

26. Galiausiai aptarsiu du aspektus, kurie nors ir nebuvo nurodyti nutartyse dėl prašymų priimti prejudicinį sprendimą, vis dėlto gali būti naudingi prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui priimant galutinį sprendimą: byloje C-621/10 tai būtų atviros rinkos kainos apskaičiavimas, o byloje C-129/11 – tai, kokius sandorius reikėtų laikyti neapmokestinamaisiais arba apmokestinamaisiais.

80 straipsnio 1 dalyje numatytos galimybės apimtis

27. Man atrodo aišku – ir Bulgarijos vyriausybės, ir Komisija pritaria šiai nuomonei, – kad Direktyvos 2006/11 80 straipsnio 1 dalyje numatyta galimybė ribojama šiame straipsnyje aiškiai išdėstytomis aplinkybėmis. Todėl valstybės narės negali priimti teisės aktų, pagal kuriuos visų sandorių tarp susijusių asmenų apmokestinamoji vertė yra atviros rinkos kaina, neatsižvelgdama į tai, ar šios aplinkybės egzistuoja.

28. Pirma, Direktyvos 2006/112 73 straipsnyje nustatyta aiški bendroji taisyklė, pagal kurią apmokestinamoji vertė yra realus atlygis pagal sandorį. Šis atlygis yra subjektyvi vertė, tai yra – iš tikrųjų gauta, o ne objektyviais kriterijais nustatyta vertė⁽¹⁶⁾. Kiekviena nuostata, kuria nukrypstama nuo bendrosios taisyklės, o toks yra Direktyvos 2006/112 80 straipsnis, turi būti

aiškinama siaurai(17).

29. Antra, Direktyvos 2006/112 80 straipsnio 1 dalyje nurodyta, kad neprivaloma leidžiantia nukrypti nuostata siekiama „užkirsti kelią mokesčio slėpimui ar vengimui“. Šis tikslas išsamiau paaiškintas Direktyvos 2006/69 3 konstatuojamojoje dalyje – „siekiant užtikrinti, kad mokestinys naudotų tikslu pasinaudojus susijusiais asmenimis, būtų išvengta mokestinių pajamų netekimo“ – ir Direktyvos 2006/112 26 konstatuojamojoje dalyje – „siekiant išvengti mokestinių pajamų netekimo, kai mokestinys naudotų tikslu pasinaudojama susijusiais asmenimis“.

30. Kai prekės tiekiamos ar paslaugos teikiamos dirbtinai padidinta ar sumažinta kaina tarp šalių, kurios turi teisę atskaityti visą mokestį pagal atitinkamą sandorį, tai yra, kai ir prekės tiekėjas ar paslaugų teikėjas, ir prekės ar paslaugų įsigyjantis asmuo atlieka tik apmokestinamuosius pardavimo sandorius, šiame etape nėra mokesčių slėpimo ar vengimo. Tokio sandorio atveju mokestis yra visiškai neutralus abiem šalims ir toks išlieka, kad ir kokia kaina būtų sumokėta. Šiame etape taip pat negali būti jokio mokestinių pajamų „netekimo“. Tik tuo atveju, kai prekybos grandinė baigiasi galutiniu vartotoju – arba iš dalies baigiasi „mišriu“ apmokestinamuoju asmeniu, kuris turi teisę proporcingai atskaityti, – dėl dirbtinai sumažintos ar padidintos kainos gali būti netenkama mokestinių pajamų. Tik šiame etape galutinai „išaiškėja“ visa PVM suma, mokėtina už visą prekybos grandinę, ir ši suma yra proporcinga tik galutinei kainai, neatsižvelgiant į ankstesniuose šios grandinės etapuose apskaičiuotas mokesčio sumas(18).

31. Trečia, Direktyvos 2006/69 3 konstatuojamojoje dalyje ir Direktyvos 2006/112 26 konstatuojamojoje dalyje nurodyta, kad valstybės narės turėtų būti sudaryta galimybė įsikišti „konkrečiomis ribotomis aplinkybėmis“. Šis apribojimas buvo aiškiau išdėstytas Šeštosios PVM direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 6 dalyje, kurioje nurodyta, kad ši galimybė galėtų būti taikoma „tik tokiomis aplinkybėmis“. Nors žodžio „tik“ nebeliko Direktyvos 2006/112 80 straipsnio 1 dalyje, iš šios direktyvos 3 konstatuojamosios dalies matyti, kad išdėstant tekstą nauja redakcija nebuvo padaryta esminių pakeitimų.

32. Galiausiai Direktyvos 2006/112 80 straipsnio 2 dalyje aiškiai leidžiama valstybės narėms, kurios pasinaudoja galimybe, *apibrėžti* prekės tiekėjų, paslaugų teikėjų, įsigyjantį asmenį ir gavėjų kategorijas, kurioms taikomos tos priemonės. Tai neabejotinai reiškia, kad šioje dalyje nėra leidžiama *praplėsti* šias kategorijas, pavyzdžiui, traukiant apmokestinamuosius asmenis, turinčius teisę atskaityti visą mokestį.

33. Todėl 80 straipsnio 1 dalies a, b ir c punktuose pateiktas baigtinis aplinkybių, kuriomis valstybės narės gali apmokestinti sandorį PVM remdamasi ne realiai sumokėtu atlygiu, bet atviros rinkos kaina, sąrašas. Šiomis nuostatomis neleidžiama valstybei narei imtis tokių priemonių tais atvejais, kai prekės tiekėjas ar paslaugų teikėjas arba, atsižvelgiant į konkretų atvejį, prekės ar paslaugų įsigyjantis asmuo turi teisę viso mokesčio atskaityti.

34. Todėl darytina išvada, kad 80 straipsnio 1 dalyje numatyta galimybė neleidžia priimti nacionalinės nuostatos, pagal kurią reikalaujama apmokestinti PVM remiantis atviros rinkos kaina visais atvejais, kai šalis yra susijusios, bent jau tiek, kiek ji taikoma tais atvejais, kai atitinkama sandorio šalis turi teisę viso mokesčio atskaityti.

35. Šiuo atžvilgiu paminėsiu, kad 2010 m. Bulgarijos vyriausybė gavo Komisijos oficialų pranešimą, kuriame tvirtinama, jog ZDDS 27 straipsnio 3 dalis neatitinka Direktyvos 2006/112 73 ir 80 straipsnių. Ši vyriausybė sutinka su Komisijos kaltinimu ir įsipareigojo pakeisti šią nuostatą iki 2012 m. sausio 1 dienos.

Nacionalinė teisės aktų neatitikties pasekmės

36. Abiejose byloje pateiktu paskutiniuju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas siekia sužinoti, ar Direktyvos 2006/112 80 straipsnio 1 dalis veikia tiesiogiai ir ar nacionaliniai teismai ją gali tiesiogiai taikyti. Bulgarijos vyriausybė ir Komisija šį klausimą iš esmės nagrinėjo kaip klausimą, kiek *Balkan and Sea* ir (ar) *Provaadinvest* gali remtis 80 straipsnio 1 dalimi, kai ginčija mokesčių institucijos vertinimus. Vis dėlto man atrodo, kad pirmiausia reiktų nagrinėti ne šį aspektą.
37. Remdamasi ankstesnių klausimų analize darau išvadą, kad 80 straipsnio 1 dalyje numatyta galimybė neleidžia priimti nacionalinės nuostatos, pagal kurią reikalaujama apmokestinti PVM remiantis atviros rinkos kaina visais atvejais, kai šalys yra susijusios, bent jau tiek, kiek ji taikoma tais atvejais, kai atitinkama sandorio šalis turi teisę viso mokesčio atskaitą(19).
38. Pagal nusistovėjusį Teisingumo Teismo praktiką nacionalinis teismas, naudodamasis pagal nacionalinę teisę suteikta diskrecija, nacionalinės teisės normas turi aiškinti ir taikyti Europos Sąjungos teisę atitinkančiu būdu(20). Ši pareiga taikoma net tada, kai nėra tenkinamos kitos sąlygos, leidžiančios privačiam asmeniui remtis tiesioginiu direktyvos veikimu(21). Jeigu toks aiškinimas neįmanomas, nacionalinis teismas turi netaikyti jokios ES teisei prieštaraujančios vidaus teisės nuostatos(22).
39. Todėl pirmiausia nacionalinis teismas turi siekti taip aiškinti ZDDS 27 straipsnio 3 dalį, kad ji būtų suderinama su tinkamu Direktyvos 2006/112 80 straipsnyje numatytos galimybės taikymu. Jei tai įmanoma, tada nebereikia spręsti klausimo dėl atitikties direktyvai ar dėl tiesioginio veikimo pripažinimo kuriai nors jos nuostatai. Jei tai neįmanoma, tada nacionalinė nuostata neturi būti taikoma.
40. Pastaruoju atveju reikia įvertinti dvi situacijas. Pirma, atitinkamos su pagrindinėmis bylomis susijusių sandorių šalys turėjo teisę viso PVM atskaitą, todėl šios bylos neatitiko nė vienos iš 80 straipsnio 1 dalyje numatytų aplinkybių, arba, antra, šalys neturėjo teisės viso mokesčio atskaitą ir bylos atitiko šias aplinkybes.
41. Jei atitinkamos šalys turėjo teisę viso PVM atskaitą, paprasčiausia nėra pagrindo, kad 80 straipsnio 1 dalis veiktų tiesiogiai ar būtų tiesiogiai taikoma tais atvejais, kuriais pagal jos pačios nuostatas ji nėra taikoma. Tačiau gali būti reikšmingas Direktyvos 2006/112 73 straipsnis, kuris veikia tiesiogiai(23). Pagal 80 straipsnio 1 dalį valstybės narės gali numatyti nuo bendrosios PVM apmokestinamosios vertės nustatymo taisyklės nukrypti leidžiančią nuostatą. Jei tokia nukrypti leidžianti taisyklė nėra numatyta, turi būti taikoma Direktyvos 2006/112 73 straipsnyje išdėstyta bendroji taisyklė(24). Todėl apmokestinamieji asmenys ja gali remtis ir nacionaliniai teismai ją gali tiesiogiai taikyti siekdami užtikrinti, kad, išskyrus atvejus, dėl kurių direktyvoje numatyta nukrypti leidžianti nuostata, apmokestinamoji vertė yra realiai gaunamas atlygis.
42. Kita vertus, jei atitinkamos šalys neturėjo teisės viso PVM atskaitą, toliau kyla klausimas, ar tai valstybė nori remtis 80 straipsnio 1 dalies tiesioginiu veikimu, ar privatus asmuo.
43. Dėl pirmojo atvejo reikia priminti, kad valstybė narė negali asmenį atžvilgiu remtis direktyvos nuostatomis ar faktu, kad ji tinkamai nepasinaudojo direktyvoje suteikta galimybe(25).

44. Vis dėlto, jei privatus asmuo nori remtis direktyvos nuostatos tiesioginiu veikimu prieš valstybę narę, kuri tinkamai neperka? šios nuostatos, pagal nusistovėjusi? Teisingumo Teismo praktiką remtis tiesioginiu veikimu iš esmės galima, kai direktyvos nuostatos yra pakankamai aiškos, tikslios ir besilygiškos(26).

45. Šiuo atžvilgiu būtų galima diskutuoti, ar visiškai neprivalomos nuostatos, kurios valstyb? nar? tinkamai neperka?l?, turinys šiuo tikslu gali būti laikomas „pakankamai aiškiu, tikslu ir besilygišku“.

46. Vis dėlto nematau, kad būtų tina ar netgi tinkama nagrinėti š? klausim? atsižvelgiant ? pagrindini? byl? aplinkybes.

47. Tiesa, net jeigu Direktyvos 2006/112 80 straipsnio 1 dalies c punkte nurodytas aplinkybes atitinkančiame sandoryje dalyvaujantis prekė? ar paslaug? ?sigyjantis asmuo sutiko sumokėti dirbtinai padidint? kain?, teoriškai jis vis dar gali norėti remtis šios dalies nuostatomis prieš mokesčių instituciją, siekdamas, kad PVM būtų apskaičiuotas remiantis atviros rinkos kaina. Jei toks prekė? ar paslaug? ?sigyjantis asmuo neturi teisės ? viso PVM atskait?, jam būtų naudinga už sandor? mokėti mažesn? PVM.

48. Tačiau n? viename iš ginčų, dėl kurių buvo pateikti prašymai priimti prejudicin? sprendim?, taip n?ra. Pagal nusistovėjusi? teismo praktiką prašymas priimti prejudicin? sprendim? pateikiamas ne dėl to, kad būtų suformuluotos patariamąsios nuomonės bendro pobūdžio arba hipotetiniais klausimais, o dėl to, kad reikia veiksmingai išspręsti ginčą(27). Šiuo atveju klausimas yra ne tik hipotetinis pagrindini? byl? atžvilgiu, bet taip pat mažai tikėtina, kad jis ?prastomis aplinkybomis galėtų kilti, nes tai reikšt?, kad viena iš dviejų susijusių šalių, kurios siekdamas didžiausios bendros naudos susitar? dėl dirbtin? kainos, nesilaik? sudaryto susitarimo.

49. Atsižvelgdama ? šias aplinkybes, siūlau tokios hipotezės nenagrinėti, o išnagrinėti du paskutinius aspektus, kurių prašymus priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas nenurod?, tačiau jie gali būti reikšmingi pagrindin?ms byloms.

Atviros rinkos kainos apskaičiavimas

50. Kai yra kuri nors Direktyvos 2006/112 80 straipsnio 1 dalyje nurodyta aplinkyb?, valstybės narės gali imtis priemonių, siekdamas užtikrinti, kad prekė? tiekimo ar paslaug? teikimo apmokestinamoji vertė būtų atviros rinkos kaina. Jos tai gali daryti esant vienai iš sąlygų, kad realus atlygis yra mažesnis ar didesnis už atviros rinkos kainą, t. y. „vis? sum?, kuri?, siekdamas gauti atitinkamas prekes ar paslaugas, tuo pardavimo metu, kuriuo ?vyksta prekė? tiekimas ar paslaug? teikimas, prekes ar paslaugas ?sigyjantis asmuo turėtų sumokėti nepriklausomam tiekėjui ar teikėjui s?žiningos konkurencijos sąlygomis tos valstybės narės, kurioje tiekimas yra apmokestinamas, teritorijoje“.

51. Nors Bulgarijos teisės aktuose pateikiami penki atviros rinkos vertės nustatymo metodai, atsižvelgiant ? š? apibrėžim? ir aplinkyb?, kad byloje C-621/10 bendrov? *Balkan and Sea* atitinkam? turt? ?sigijo už kainą, kuri mažiau nei 0,5 % viršijo licencijų turinčių vertintojų ?vertinim?, nacionaliniam teismui vis dėlto gali būti reikalinga išnagrinėti, ar tinkamai aiškinant nacionalines taisykles iš tikrųjų galima teigti, kad ši kaina yra didesn? už atviros rinkos kainą.

Apmokestinam?j? ir neapmokestinam?j? sandori? pobūdis

52. Komisija kelia klausim? dėl mokesčių institucijos vertinimo byloje C-129/11, pagal kur? sandoriai apima ir apmokestinam?j?, ir neapmokestinam?j? prekė? tiekim?. Sutinku su tuo, kad

prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas tur?t? nagrin?ti š? vertinim? atsižvelgdamas ? reikšmingas Direktyvos 2006/112 nuostatas ir prireikus tur?t? netaikyti joki? nacionalini? nuostat?, jei d?l to kilt? direktyvai prieštaraujan?i? pasekmi?. Reikšmingos yra šios toliau pateikiamos direktyvos nuostatos.

53. 12 straipsnyje numatyta:

„1. Valstyb?s nar?s apmokestinamuoju asmeniu gali laikyti bet kur? asmen?, kuris retkar?iais vykdo <...> ypa? kur? nors iš ši? sandori?:

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

b) žem?s statybai tiekim?.

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

Valstyb?s nar?s gali nustatyti 1 dalies a punkte nurodyto kriterijaus taikymo pastat? pertvarkymui išsamias taisykles ir apibr?žti, k? reiškia s?voka „žem?, ant kurios stovi pastatas“.

Valstyb?s nar?s 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?, „žem? statybai“ – neparuošta ar paruošta žem?, kaip j? apibr?žia valstyb?s nar?s.“

54. Direktyvos 2006/112 135 straipsnio 1 dalimi valstyb?s nar?s ?pareigojamos tam tikr? sandori? neapmokestinti PVM, be kita ko, ypa? ši?:

„j) pastat? ar j? dali? ir žem?s, ant kurios jie pastatyti, tiekimas, išskyrus 12 straipsnio 1 dalies a punkte nurodyt? tiekim?;

k) žem?s, kuri n?ra užstatyta, tiekimas, išskyrus 12 straipsnio 1 dalies b punkte nurodytos žem?s statybai tiekim?;

l) nekilnojamojo turto lizingas ar nuoma [nekilnojamojo turto nuoma].(28)“

55. Pirmiausia kyla klausimas, ar šiltnamiai buvo pastatai, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 12 straipsnio 1 dalies a punkt?, kitaip tariant, ar jie atitiko 12 straipsnio 2 dalies pirmojoje pateikt? apibr?žim?, pagal kur? tai yra „bet koks žem?je ?tvirtintas statinys“. Tai, aišku, turi nustatyti nacionalinis teismas, o atsakymas gali priklausyti nuo konkre?i? konstrukcij?. Vis d?lto, atrodo, yra nemenka tikimyb?, kad šiltnamiai gal?jo atitikti š? apibr?žim?, bent jau tuo atveju, jeigu j? r?mai buvo plieniniai.

56. Jei šiltnamiai buvo pastatai, kiekvienas sandoris turi b?ti laikytinas vienu preki? tiekimu, nes siekiant apmokestinti PVM tikslais pastatai ar pastato dalys ir žem?, ant kurios jie pastatyti, negali b?ti vienas nuo kito atsieti(29).

57. Tokiu atveju kyla kitas klausimas, ar žem?s ir pastat? tiekimas buvo „iki pirmo pastato panaudojimo“ arba atitiko kitus kriterijus, kurie gal?jo b?ti nustatyti nacionalin?je teis?je laikantis 12 straipsnio 2 dalies tre?ioje pastraipoje nurodyt? atitinkam? dvej? ar penkeri? met? laikotarpio apribojim?. Šiuo atžvilgiu, atrodo, reikšminga tai, kad *Prova* invest nacionaliniame teisme teig?,

jog šiltnamiai eksploatuoti daugiau kaip 30 met?.

58. Jei tiekimas buvo „iki pirmo pastato panaudojimo“ arba atitiko kitus teis?tai taikomus kriterijus, jis gali b?ti laikomas apmokestinamuoju tiekimu pagal 12 straipsnio 1 dalies a punkt?. Jei ne, toks tiekimas turi b?ti neapmokestintas pagal 135 straipsnio 1 dalies j punkt?, nebent b?t? pasinaudota kuria nors galima teise pasirinkti apmokestinti tiekim?.

59. Jei šiltnamiai nebuvo pastatai, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 12 straipsnio 1 dalies a punkt?, vis dar reikia išnagrin?ti, ar sandoriai turi b?ti vertinami kaip atskiri sandoriai, kuri? apmokestinimo PVM klausimas turi b?ti sprendžiamas atskirai, ar kaip vienas sud?tinis sandoris, kur? sudaro keletas element?.

60. Pagal nusistov?jusi? teismo praktik?, kai sandor? sudaro jo element? daugetas, reikia atsižvelgti ? visas aplinkybes siekiant nustatyti, ar jis apima du, ar daugiau atskir? preki? tiekim?, ar vien? tiekim?. Nors kiekvienas sandoris iš esm?s laikytinas atskiru ir savarankišku, sandoris, kur? ekonominiu poži?riu sudaro vienas paslaugos teikimas, negali b?ti dirbtinai skaidomas, kad neb?t? pakeistas PVM sistemos funkcionalumas. Laikoma, kad tiekiama viena prek?, vis? pirma tuomet, kai du ar daugiau teikiam? element? yra taip glaudžiai susij?, kad objektyviai sudaro vien? ekonomiškai neskaidom? preki? tiekim?, kur? išskaidyti b?t? nenat?ralu, arba kai vienas ar keli elementai sudaro pagrindin? tiekim?, o kiti elementai yra papildomi. Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas turi pats patikrinti, ar tokia pad?tis susiklost? pagrindin?je byloje(30).

61. Jei atsižvelgdamas ? tai nacionalinis teismas nuspr?s, kad buvo atskiri tiekimai d?l žem?s ir d?l kit? element?, panašu, kad mokes?i? institucijos poži?ris yra teisingas.

62. Ta?iau jeigu nacionalinis teismas nuspr?s, kad kiekvienas sandoris buvo vienas sud?tinis tiekimas, kur? sudaro pagrindinis elementas ir papildomi elementai, galima numanyti, kad pagrindinis elementas buvo žem?s tiekimas ir apmokestinimo PVM tvarka tur?t? b?ti nustatoma remiantis šiuo tiekimu.

63. Kiekvienu iš ši? atvej? gali tekti nustatyti, ar žem? buvo žem? statybai, kaip j? apibr?žia valstyb? nar? pagal Direktyvos 2006/112 12 straipsnio 3 dal?. Jei buvo, tiekimas gali b?ti apmokestintas pagal 12 straipsnio 1 dalies b punkt?. Jei nebuvo, tiekimas turi b?ti neapmokestintas pagal 135 straipsnio 1 dalies k punkt?, nebent b?t? pasinaudota kuria nors galima teise pasirinkti apmokestinti tiekim?.

Išvada

64. Tod?l manau, kad Teisingumo Teismas tur?t? taip atsakyti ? *Administrativen Sad Varna* pateiktus klausimus:

„2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos 80 straipsnio 1 dalies a, b ir c punktuose pateiktas baigtinis aplinkybi?, kuriomis valstyb? nar? gali apmokestinti sandor? PVM remdamasi ne realiai sumok?tu atlygiu, bet atviros rinkos kaina, s?rašas.

Šiomis nuostatomis neleidžiama valstybei narei imtis toki? priemoni? tais atvejais, kai preki? tiek?jas ar paslaug? teik?jas arba, atsižvelgiant ? konkret? atvej?, preki? ar paslaug? ?sigyjantis asmuo turi teis? ? viso mokes?io atskait?.

Nacionalinė nuostata, pagal kurią reikalaujama apmokestinti PVM remiantis atviros rinkos kaina visais atvejais, kai šalis yra susijusios, neatitinka Direktyvos 2006/112 80 straipsnio, bent jau tiek, kiek ji taikoma tais atvejais, kai atitinkama sandorio šalis turi teisę viso mokesčio atskaitą.

Nacionalinis teismas, naudodamasis pagal nacionalinę teisę suteikta diskrecija, tokia nacionalinė nuostata turi aiškinti ir taikyti Direktyvos 2006/112 80 straipsnio 1 dalį atitinkamu būdu. Jeigu toks aiškinimas neįmanomas, nacionalinis teismas turi netaikyti šiai daliai prieštaraujančios nuostatos.

Direktyvos 2006/112 73 straipsnis veikia tiesiogiai ir apmokestinamieji asmenys juo gali remtis, o nacionaliniai teismai jį gali tiesiogiai taikyti siekdami užtikrinti, kad, išskyrus atvejus, dėl kurių direktyvoje numatyta nukrypti leidžianti nuostata, apmokestinamoji vertė yra realiai gaunamas atlygis.

Jei valstybė narė tinkamai nepasinaudojo Direktyvos 2006/112 80 straipsnio 1 dalyje suteikta galimybe, ji negali apmokestinamojo asmens atžvilgiu remtis šios dalies nuostatomis siekdama, kad sandoris būtų apmokestintas PVM remiantis atviros rinkos kaina.“

I PRIEDAS

Žr. šios išvados 38 ir paskesnius punktus

II PRIEDAS

Žr. šios išvados 55 ir paskesnius punktus

1 – Originalo kalba: anglų.

2 – 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1, ir klaidų ištaisymas OL L 335, 2007, p. 60).

3 – Buvęs 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių statymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, 1977, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23; su vėlesniais pakeitimais; toliau – Šeštoji PVM direktyva) 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punktas.

4 – Šiuose straipsniuose išdėstytos specialios apmokestinamosios vertės nustatymo taisyklės tais atvejais, kai atitinkamai perleidžiamas ar paliekamas veiklai skirtas turtas, veiklai skirtas turtas sunaudojamas ar paslaugos teikiamos privatiems poreikiams tenkinti, prekės pervežamos į kitą valstybę narę ir apmokestinamasis asmuo paslaugą teikia dėl savo verslo tikslų.

5 – 167–169 straipsniai yra susiję su apmokestinamųjų asmenų teise atskaityti pirkimo PVM, sumokėtą įsigyjant prekes ar paslaugas, kurios panaudojamos į apmokestinamiems pardavimo sandoriams; 170 ir 171 straipsniai yra susiję su PVM grąžinimu tam tikrų tarpvalstybinių sandorių atveju; 173–175 straipsniuose numatyta proporcingos atskaitos sistema, kai apmokestinti prekės ar paslaugų pirkimai panaudojami ir apmokestinamiems, ir neapmokestinamiems pardavimo sandoriams; 176 ir 177 straipsniuose numatyta galimybė, kad tam tikrų kategorijų pirkimo PVM negali būti atskaitomas.

6 – 132, 135 ir 136 straipsniuose numatyta, kad tam tikrų prekių tiekimas ar paslaugų teikimas neapmokestinami PVM (neatskaitant pirkimo PVM) visose valstybėse narėse (taip pat žr. šios išvados 54 punktą); kituose paminėtuose straipsniuose atskiroms valstybėms narėms leidžiama nukrypti ir toliau kai kuriais kitais atvejais neapmokestinėti PVM.

7 – 2006 metais kaip Šeštosios PVM direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 6 dalis; žr. 2006 m. liepos 24 d. Tarybos direktyvos 2006/69/EB, iš dalies keičiančios Direktyvos 77/388/EEB nuostatas, susijusias su tam tikromis priemonėmis, kuriomis siekiama supaprastinti apmokestinimo pridėtinės vertės mokesčių tvarką ir padėti užkirsti kelią mokesčių slėpimui ar vengimui, bei panaikinančios tam tikrus sprendimus dėl leidžiančių nukrypti nuostatų (OL L 221, 2006, p. 9), 1 straipsnio 3 dalį. Direktyvos 2006/69 1 ir 3 konstatuojamosiose dalyse išdėstyta šios direktyvos tikslas pakeisti atskiroms valstybėms narėms nustatytas leidžiančias nukrypti nuostatas bendra teisė suteikiančia nuostata; konkrečiomis ribotomis aplinkybėmis valstybės narės galėtų įsikišti sprendžiant klausimus dėl prekių tiekimo, paslaugų teikimo ir įsigijimų vertės nustatymo, siekiant užtikrinti, kad mokestinys naudos tikslu pasinaudojus susijusiais asmenimis, būtų išvengta mokestinių pajamų netekimo. Taip pat žr. pasiūlymo priimti šią direktyvą aiškinamąjį memorandumą (COM(2005) 89 galutinis), ypač p. 5 ir 6.

8 – Pagal Direktyvos 2006/112 167 ir 168 straipsnius apmokestinamieji asmenys, atsiradus prievolei apskaičiuoti PVM, iš esmės turi teisę atskaityti PVM, mokėtiną arba sumokėtą už jiems atliktą prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, jeigu šias prekes ar paslaugas jie naudoja savo apmokestinamiesiems pardavimo sandoriams. Taigi, mokesčių prasme PVM yra neutralus atitinkamiems ūkio subjektams (taip pat žr. 2009 m. spalio 29 d. Sprendimo *NCC Construction Danmark* (C-174/08, Rink. p. I-10567) 39 ir paskesnius punktus bei juose nurodytą teismo praktiką).

9 – Kadangi pagal Direktyvos 2006/112 167 ir 168 straipsnius teisę atskaityti PVM apribota tais atvejais, kai prekės ar paslaugos naudojamos apmokestinamiems pardavimo sandoriams, prekės ir paslaugos, naudojamų neapmokestinamiems pardavimo sandoriams, atžvilgiu teisė į atskaitą neatsiranda. Kai įsigytą prekių ar paslaugų negalima priskirti prie konkrečių tiekiamų prekių ar teikiamų paslaugų, parduodamų apmokestinamojo asmens, kurio pardavimo sandoriai yra tiek apmokestinami, tiek neapmokestinami, Direktyvos 2006/112 173 ir paskesniuose straipsniuose numatyta proporcinę atskaitą, kuri nustatoma atsižvelgiant į apmokestinamojo ir neapmokestinamojo prekių tiekimo ar paslaugų teikimo santykį.

10 – Galima pažymėti, kad turto sandoriai (pardavimas, finansinė nuoma ar nuoma) gali būti apmokestinami arba neapmokestinami pagal 135 straipsnio 1 dalies j–l punktus ar 137 straipsnio 1 dalies b–d punktus; žr. šios išvados 54 punktą.

11 – Tuo metu Bulgarijos levo vertė buvo lygi maždaug pusei euro.

12 – Remiantis šia aplinkybe galima daryti išvadą, kad sandoris nebuvo neapmokestinamas PVM pagal 135 straipsnio 1 dalies b ar c punktą arba kad bent jau buvo pasinaudota galimybe pasirinkti jį apmokestinėti pagal 137 straipsnio 1 dalies b ar c punktą.

13 – Tuo metu buvo taikomas 20 % PVM tarifas.

14 – Formuluoant, nurodant „koregavimą“ pagal šiuos straipsnius, turbūt nėra pati geriausia, nes minėti straipsniai susiję su proporcinge atskaita ir teisės į atskaitą apribojimais; žr. šios išvados 5 išnašą.

15 – Žr. šios išvados 14 išnašą.

16 – Žr. 2005 m. sausio 20 d. Sprendimo *Hotel Scandic Gåsabäck* (C-412/03, Rink. p. I-743) 21 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką; 2011 m. birželio 9 d. Sprendimo *Campsa Estaciones de Servicio* (C-285/10, Rink. p. I-5059) 28 punktą.

17 – Žr., pavyzdžiui, 2011 m. kovo 3 d. Sprendimo *Komisija prieš Nyderlandus* (C-41/09, Rink. p. I-831) 58 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką.

18 – Žr. Direktyvos 2006/112/EB 1 straipsnio 2 dalį.

19 – Žr. šios išvados I priedą, kur lentelėje pateikta trumpa toliau išdėstyti argumentų santrauka.

20 – Žr., pavyzdžiui, 2010 m. birželio 10 d. Sprendimo *Bruno ir Pettini* (sujungtos bylos C-395/08 ir C-396/08, Rink. p. 5119) 74 punktą.

21 – Šiuo klausimu žr. 1984 m. balandžio 10 d. Sprendimo *von Colson ir Kamann* (14/83, Rink. p. 1891) 26 ir 27 punktus.

22 – Žr., pavyzdžiui, 20 išnašoje minėto Sprendimo *Bruno ir Pettini* 74 punktą.

23 – Žr. 2002 m. liepos 11 d. Sprendimo *Marks & Spencer* (C-62/00, Rink. p. I-6325) 47 punktą.

24 – Žr. 15 išnašoje minėto Sprendimo *Campsa Estaciones de Servicio* 40 punktą.

25 – Žr., pavyzdžiui, 2010 m. spalio 21 d. Sprendimo *Accardo ir kt.* (C-227/09, Rink. p. I-10273) 44–47 punktus ir juose nurodytą teismo praktiką. Valstybės narės, norėdamos pasinaudoti tokia teise, turi pasirinkti ją remtis (žr. 2011 m. rugsėjo 15 d. Sprendimo *Saby ir Ku?*, sujungtos bylos C-180/10 ir C-181/10, Rink. p. I-8461, 33 punktą).

26 – Žr., pavyzdžiui, 2001 m. sausio 18 d. Sprendimo *Stockholm Lindöpark* (C-150/99, Rink. p. I-493) 30 ir 31 punktus ir juose nurodytą teismo praktiką.

27 – Žr., pavyzdžiui, 2011 m. birželio 10 d. Nutarties *Mohammed Imran* (C-155/11 PPU, Rink. p. I-5095) 21 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką.

28 – Reikalavimas neapmokestinti šiais atvejais nėra absoliutus, nes pagal 137 straipsnio 1 dalies b–d punktus valstybės narės gali suteikti apmokestinamiesiems asmenims teisę pasirinkti apmokestinti kiekvieną iš šių sandorių. Žr. šios išvados II priedą, kurio lentelėje pateikta trumpa išdėstyti argumentų santrauka.

29 – 2000 m. birželio 8 d. Sprendimo *Breitsohl* (C-400/98, Rink. p. I-4321) 50 punktas.

30 – Žr., pavyzdžiui, 2011 m. kovo 10 d. Sprendimo *Bog ir kt.* (sujungtos bylos C-497/09, C-499/09, C-501/09 ir C-502/09, Rink. p. I-1457) 51 ir paskesnius punktus ir juose nurodytą teismo praktiką.