

GENERALINIS ADVOKATAS

JULIANE KOKOTT IŠVADA,

pateikta 2022 m. kovo 24 d.(1)

Byla C-56/21

UAB „ARVI“ ir ko

prieš

Valstybinę mokesčių inspekciją prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

(Mokestinio ginčo komisijos prie Lietuvos Respublikos vyriausybės (Lietuva) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Mokesčių teisės aktai – Pridėtinės vertės mokestis – Direktyva 2006/112/EB – 137 straipsnis – Galimybė neapmokestinamą sandorį atveju pasirinkti apmokestinimą – Teisės pasirinkti apmokestinimą sąlygos – Valstybių narių diskrecija – Formos prasmė – Formali reikalavimų pažeidimo pasekmės“

I. Užanga

1. Dar 1858 m. Rudolf von Jhering – garsus Vokietijos juristas – yra pasakęs: „Forma yra nesutaikoma savivalės prieš, laisvės sesuo dvynė“(2).

2. Gali būti, kad ir dėl šios priežasties tam tikras materialinės PVM teisės aktuose nustatytas pasekmės Lietuva susiejo su tam tikru formalumu laikymusi. Pavyzdžiui, pasirinkti apmokestinimą galima tik tokio sandorio atveju, kurį vykdant prekės tiekiamos arba paslauga teikiama registruotam PVM mokėtojui. Nagrinėjamu atveju pirkėjų pavyko registruoti tik praejus vieneriems mėnesiams. Todėl sandorio sudarymo momentu ši sąlyga nebuvo vykdyta. Tai reiškia, kad pagal Lietuvos teisės aktus prekės tiekėjas ar paslaugų teikėjas negalėjo atsisakyti sandorio neapmokestinimo. Dėl šios priežasties jis vien dėl formalumo nesilaikymo turėjo *pro rata temporis* patikslinti iš pasigaminimo išlaidų atskaitytą pirkimo PVM.

3. Vis dėlto pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją PVM teisės aktuose tam tikrais atvejais turinio aspektas turi viršenybą formos atžvilgiu („substance over form“)(3), visų pirma pirkimo PVM atskaitos arba neapmokestinimo atvejais. Bet ar šis principas gali būti taikomas ir valstybių narių pasirinkimo teisėmis? Šioje byloje nagrinėjama formali sąlygų reikšmė, kai valstybės narės pasinaudojo jai suteikta teise ir numatę galimybę pasirinkti apmokestinimą. Komisija ir šiomis aplinkybėmis yra vien už turinio aspektą vertinimui.

4. Vis dėlto Sąjungos teisės aktų leidėjas pastaruoju metu labiau remiasi idėja, kad formali

reikalavim? laikymasis užtikrina teisin? saugum?. Tai rodo – šioje byloje dar netaikytina – nauja PVM direktyvos 138 straipsnio 1 dalies ir 1a dalies redakcija(4). Galb?t ir S?jungos teis?s akt? leid?jas ?m? vadovautis min?ta citata. Bet kuriuo atveju Teisingumo Teismas v?l gauna galimyb? pareikšti nuomon? d?l „formos prasm?s“ PVM teis?s akt?(5) srityje – š?kart tai susij? su galimyb?s numatymu.

II. Teisinis pagrindas

A. S?jungos teis?

5. Bylos teisinis pagrindas yra Direktyva 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos(6) (toliau – PVM direktyva).

6. PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies j punkte numatytas toks neapmokestinimo atvejis:

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

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

7. PVM direktyvos 137 straipsnio 1 dalies b punkte nustatyta:

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

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

8. PVM direktyvos 137 straipsnio 2 dalyje nustatyta:

„Valstyb?s nar?s nustato išsamias taisykles, kuriomis reglamentuojamas 1 dalyje nurodytos galimyb?s naudojimas. Valstyb?s nar?s gali apriboti šios pasirinkimo teis?s taikymo srit?.“

9. PVM direktyvos 168 straipsnio a punkte reglamentuojama materialin? atskaitos taikymo sritis:

„Jeigu prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamasis asmuo turi tur?ti valstyb?je nar?je, kurioje jis vykdo šiuos sandorius, teis? iš PVM, kur? sumok?ti jam tenka prievol?, atskaityti:

a) mok?tin? ar sumok?t? PVM toje valstyb?je nar?je už preki? tiekim? ar paslaug? teikim?, kur? jam atliko ar turi atlikti kitas apmokestinamasis asmuo.“

10. PVM direktyvos 187 straipsnis susij?s su pirkimo PVM atskaitos tikslinimu, jame nustatyta:

„1. Ilgalaikio turto atveju tikslinimas atliekamas penkerius metus, ?skai?iuojant ir tuos metus, kuriais ilgalaikis turtas buvo ?sigytas ar pasigamintas.

Ta?iau valstyb?s nar?s gali nustatyti, kad PVM atskaita turi b?ti tikslinama penkerius metus nuo turto pirmo panaudojimo.

Nekilnojamojo turto atveju laikotarpis, kuris naudojamas kaip patikslintos atskaitos apskai?iavimo pagrindas, gali b?ti prat?stas ne ilgiau kaip iki 20 met?.

2. Kasmet tikslinamas tik penktadalis už ilgalaik? turt? apskai?iuoto PVM arba, prat?sus

tikslinimo laikotarp?, atitinkama jo dalis.

<...>“

11. PVM direktyvos 188 straipsnyje nustatyta:

„1. Tikslinimo laikotarpiu tiekiamas ilgalaikis turtas laikomas panaudotu apmokestinamojo asmens ekonominėje veikloje iki tikslinimo laikotarpio pabaigos.

Ekonominė veikla laikoma visiškai apmokestinama tais atvejais, kai ilgalaikio turto tiekimas yra apmokestinamas.

Ekonominė veikla laikoma visiškai neapmokestinama tais atvejais, kai ilgalaikio turto tiekimas yra neapmokestinamas.

2. 1 dalyje nurodytas tikslinimas atliekamas tik vieną kartą už visą likusį tikslinimo laikotarpį. Tačiau, kai ilgalaikio turto tiekimas neapmokestinamas, valstybės narės gali atsisakyti tikslinimo reikalavimo, jei prekes įsigyjantis asmuo yra apmokestinamasis asmuo, kuris tą ilgalaikį turtą naudoja tik sandoriams, už kuriuos PVM yra atskaitytinas.“

B. Lietuvos Respublikos teisė

12. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (toliau – PVMĮ) 32 straipsnio 3 dalyje įtvirtintas PVM direktyvos 137 straipsnio 1 dalies b punkte numatytas valstybių narių galiojimas; joje nustatyta:

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

13. Pagal PVMĮ 58 straipsnio 1 dalį „PVM mokėtojas turi teisę įtraukti į PVM atskaitą pirkimo ir (arba) importo PVM už įsigytas ir (arba) importuotas prekes ir (arba) paslaugas, jeigu šios prekės ir (arba) paslaugos skirtos naudoti tokiai šio PVM mokėjo veiklai: 1. PVM apmokestinamam prekių tiekimui ir (arba) paslaugų teikimui. <...>“

14. PVMĮ 67 straipsnio 2 dalyje nustatyta:

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

15. PVMĮ 67 straipsnio 5 dalyje nustatyta:

„Jeigu paaiškėja, kad ilgalaikis materialusis turtas pradėtas naudoti kitai negu šio įstatymo 58 straipsnio 1 dalyje nurodytai veiklai arba prarandamas, PVM atskaita turi būti patikslinta to mokestinio laikotarpio, kurį paaiškėjo minėtos aplinkybės, PVM deklaracijoje atitinkamai (t. y. atskaityta pirkimo arba importo PVM dalimi, tenkančia iki PVM atskaitos tikslinimo termino pabaigos likusiam laikotarpiui) padidinant mokėtiną biudžetą (mažinant grąžintiną iš biudžeto)

PVM sum?“.

16. Lietuvos Respublika nusprend? netaikyti galimyb?s atsisakyti tikslinimo pagal PVM direktyvos 188 straipsnio 2 dal?.

III. Pagrindin? byla

17. Šis prašymas priimti prejudicin? sprendim? susij?s su teisiniu gin?u tarp UAB „ARVI“ ir ko (toliau – ARVI), uždarnosios akcin?s bendrov?s, ir Kauno apskrities valstybin?s mokes?i? inspekcijos (toliau – mokes?i? administratorius), Lietuva.

18. ARVI buvo pasta?iusi pagalbin? ?kio paskirties pastat? su treniruokli? ir k?no rengybos sale (toliau – pastatas) „kitos paskirties“ žem?s sklype, kuris buvo išnuomotas akcininkams. ARVI ilgalaikio turto pasigaminimo vert? ir PVM deklaravo PVM deklaracijoje už 2013 m. sausio m?nes?.

19. 2015 m. geguž?s 8 d. ARVI už 71 582,48 EUR, ?skaitant 64 489,52 EUR PVM, pardav? pastat? UAB „Investicij? ir inovacij? fondas“ (toliau – pirk?jas). Pardavimo momentu pirk?jas buvo apmokestinamasis asmuo, ta?iau nebuvo ?registruotas kaip PVM mok?tojas. Sutarties sudarymo momentu pirk?jas buvo pateik?s prašym? ?registruoti j? kaip PVM mok?toj?. Vis d?lto (pirmasis) prašymas ?registruoti kaip PVM mok?toj? nebuvo patenkintas (priežastys Teisingumo Teismui n?ra žinomos). Kaip PVM mok?tojas pirk?jas pirm? kart? buvo ?registruotas po m?nesio (2015 m. biržel?).

20. Vis d?lto, mokes?i? administratoriaus nuomone, apmokestinamasis asmuo pasirinkti apmokestinti savo tiekiamas prekes gali tik tuo atveju, jeigu pirk?jas turi ?registruoto PVM mok?tojo status?. Tod?l, jo manymu, sandoris tur?jo b?ti traktuojamas kaip neapmokestinamas nekilnojamojo turto tiekimas. Tai reiškia, kad 2013 m. sausio m?n. atskaityto pirkimo PVM suma PVM deklaracijoje už 2015 m. geguž? tur?jo b?ti patikslinta. ARVI tur?jo nurodyti patikslint? sum?, atitinkan?i? laikotarp? nuo 2015 m. geguž?s iki 2022 m. gruodžio. Tod?l mokes?i? administratorius pareikalavo iš ARVI sumok?ti 252 296 EUR dydžio PVM ir susijusias baudas bei delspinigius.

21. ARVI laikosi nuomon?s, kad PVM? 32 straipsnio 3 dalyje nustatyta s?lyga, kad pirk?jas turi b?ti ne tik apmokestinamasis asmuo, bet ir PVM mok?tojas, yra PVM neutralumo ir laisvos konkurencijos princip? pažeidimas, ir tai niekaip n?ra suderinama su direktyvos tikslais bei Teisingumo Teismo jurisprudencija. Tod?l ARVI pateik? skund? centriniam mokes?i? administratoriui. Skundas buvo atmestas. ARVI š? sprendim? apskund? Mokestinin? gin?? komisijai.

IV. Prašymas priimti prejudicin? sprendim? ir procesas Teisingumo Teisme

22. Skund? nagrin?janti Mokestinin? gin?? komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s (Lietuva) 2020 m. spalio 16 d. sprendimu pateik? Teisingumo Teismui tokius prejudicinius klausimus:

„1. Ar toks nacionalinis teisinis reguliavimas, pagal kur? teis? PVM mok?tojui pasirinkti skai?iuoti PVM už PVM neapmokestinam? nekilnojam?j? turt? galima tik tuo atveju, jei daiktas perleidžiamas apmokestinamajam asmeniui, kuris sandorio sudarymo metu yra ?siregistrav?s PVM mok?toju, yra suderinamas su direktyvos 135 straipsnio, 137 straipsnio aiškinimu, fiskalinio neutralumo bei veiksmingumo principais?

2. Jei ? pirm?j? klausim? b?t? atsakyta teigiamai, ar nacionalin?s teis?s nuostat? aiškinimas, kad nekilnojamojo turto tiek?jas privalo tikslinti perleisto nekilnojamojo turto ?sigijimo PVM

atskait?, jam pasirinkus apskai?iuoti PVM už nekilnojamojo turto tiekim?, kai toks pasirinkimas pagal nacionalinius reikalavimus yra negalimas d?l vienos s?lygos – perk?jo PVM mok?tojo statuso nebuvimo, atitinka direktyvos nuostatas, reglamentuojan?ias tiek?jo teis? ? PVM atskait? ir jos tikslinim? bei PVM neutralumo ir veiksmingumo principus?

3. Ar administracin? praktika, pagal kuri? tokiomis aplinkyb?mis, kurios susiklost? pagrindin?je byloje, kai iš nekilnojamojo turto tiek?jo reikalaujama tikslinti nekilnojamojo turto ?sigijimo / pasigaminimo perkimo PVM atskait?, šio turto pardavimo sandor? laikant PVM neapmokestinamu nekilnojamojo turto tiekimu d?l pasirinkimo skai?iuoti PVM teis?s nebuvimo (nesant perk?jo PVM mok?tojo kodo sandorio sudarymo metu), nors sandorio sudarymo metu nekilnojamojo turto perk?jas buvo pateik?s prašym? ?registruoti PVM mok?toju ir buvo ?registruotas PVM mok?toju kit? m?nes? po sandorio sudarymo, atitinka direktyvos nuostatas, reglamentuojan?ias tiek?jo teis? ? PVM atskait? ir jos tikslinim? ir PVM neutralumo princip?? Ar tokiu atveju svarbu nustatyti, ar po sandorio PVM mok?toju ?siregistrav?s nekilnojamojo turto perk?jas ?sigyt? turt? realiai naudojo PVM apmokestinamoje veikloje ir n?ra suk?iavimo ar piktnaudžiavimo ?rodym??“

23. Vykstant procesui Teisingumo Teisme rašytines pastabas pateik? ARVI, Lietuva ir Europos Komisija. Remdamasis Proced?ros reglamento 76 straipsnio 2 dalimi Teisingumo Teismas nusprend? nerengti teismo pos?džio.

V. Teisinis vertinimas

A. D?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? priimtino

24. Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik? Mokestin? gin?? komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s. Tai yra ikiteismin? institucija, nagrin?janti mokestinius gin?us. D?l šios komisijos Teisingumo Teismas 2010 m. nusprend?, kad ji turi teis? teikti prašymus priimti prejudicin? sprendim? pagal SESV 267 straipsn?(7). Vis d?lto atsižvelgiant ? naujausi? Teisingumo Teismo jurisprudencij? gali b?ti, kad tame sprendime pateikti argumentai turi b?ti perži?r?ti(8).

25. Abejon?s, ar Mokestin? gin?? komisija turi teis? pateikti prašym? priimti prejudicin? sprendim?, kyla d?l to, kad bylos šalys negali apsk?sti jos sprendimo vienodai. Mokes?i? administratorius j? apsk?sti gali tik susiklos?ius ypatingoms aplinkyb?ms (kai komisija ir mokes?i? administratorius skirtingai aiškina mokes?i? teis?s aktus). Tod?l atrodo, kad komisijos sprendimas pirmiausia skirtas užtikrinti vienodam teis?s aiškinimui administruojant mokes?ius. Tai paaiškint? ir aplinkyb?, kod?l komisija priklauso ne teismin?ms institucijoms, o vykdomajai valdžiai (vyriausybei), o teismai sprendžia v?lesnius gin?us.

26. Kita vertus, komisijos nariai yra nepriklausomi ekspertai ir bet kuriuo atveju apmokestinamasis asmuo gali neribotai sk?sti jos sprendim? teismui. Neatrodo, kad faktin?s aplinkyb?s nuo 2010 m. sprendimo b?t? iš esm?s pasikeitusios, ir n? vienas iš bylos dalyvi? neišreišk? abejoni? d?l teis?s pateikti prašym? priimti prejudicin? sprendim?. Tod?l Teisingumo Teismas nauj? tiksl? duomen? neturi. D?l šios priežasties ir toliau remsiuosi tuo, kad Mokestin? gin?? komisija turi teis? pateikti prašym? priimti prejudicin? sprendim?.

B. D?l prejudicini? klausim?

27. Visi trys prejudiciniai klausimai iš esm?s susij? su tuo, ar PVM direktyv? pažeidžia nacionalin?s teis?s nuostata, pagal kuri? galimyb? ir neapmokestinam? sandor? laikyti apmokestinamu valstyb?s nar?s siejama su s?lyga, kad gav?jas turi b?ti ?registruotas kaip PVM mok?tojas.

28. Kadangi, nesilaikant šios s?lygos, prekį tiek?jui ar paslaug? teik?jui tenka pareiga proporcingai patikslinti atskaityt? pirkimo PVM, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikt?s teismas kelia neutralumo arba proporcingumo principo pažeidimo klausim?. Atrodo, kad pastarasis klausimas prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui kyla pirmiausia todėl, kad pra?jus vos m?nesiui s?lyga buvo ?vykdyta, gav?jas vykdo teis? ? pirkimo PVM atskait? suteikian?ius sandorius ir, pasak prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo, tai n?ra suk?iavimo ar piktnaudžiavimo atvejis.

29. Kadangi visi trys klausimai susij? su tuo, kokių mastų valstyb? nar? turi galimyb? numatyti teis? pasirinkti apmokestinim? ir susieti j? su formaliais reikalavimais, galima juos visus tris nagrin?ti kartu. Tam pirmiausia detaliau apib?dinsiu PVM direktyvos 137 straipsnio 1 dalyje minimos teis?s pasirinkti apmokestinim? prasm? ir tiksl? (žr. C dal?). Paskui paaiškinsiu ?galiojim? reglamentuoti pasirinkimo teis?s, kuri? valstyb?s nar?s turi pagal PVM direktyvos 137 straipsnio 2 dal?, išsamias taisykles (žr. D dal?).

C. PVM direktyvos 137 straipsnio 1 dalyje numatytos teis?s pasirinkti apmokestinim? prasm? ir tikslas

30. Pagal PVM direktyvos 137 straipsnio 1 dal? valstyb?s nar?s gali suteikti apmokestinamiesiems asmenims teis? pasirinkti apmokestinti tam tikrus sandorius, kurie iš ties? yra neapmokestinami.

31. Poreikis tur?ti galimyb? atsisakyti neapmokestinimo susij?s su tuo, kad neapmokestinimo PVM atvej? tikslais siekiama suteikti lengvat? ne prekes tiekian?iai ar paslaugas teikian?iai ?monei, o prekį ar paslaug? gav?jui(9). Tai išplaukia iš PVM pob?džio: PVM yra bendras vartojimo mokestis, kuriuo siekiama apmokestinti ne prekes tiekian?i? ar paslaugas teikian?i? ?mon? (apmokestinamasis asmuo), o *prekį ar paslaug? gav?j?* (mokes?io adresat?)(10).

32. Vis dėlto ši lengvata prekį ar paslaug? gav?jui reiškia, kad prekį tiek?jas ar paslaug? teik?jas, nagrin?jamu atveju – ARVI, *negali atskaityti pirkimo PVM*. Remiantis PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies j punkte numatytu neapmokestinimu, už šio nekilnojamojo turto pardavim? ARVI nemoka PVM. Tačiau ji negali atskaityti pirkimo PVM iš pastat? statybos išlaid? (arba, kaip nagrin?jamu atveju, turi patikslinti atskaityto pirkimo PVM sum?). Taigi, prekį tiek?jas turi ?skai?iuoti šias išlaidas ? kain?. Vis dėlto jis negali j? nurodyti atskirai, nes tiekimas yra neapmokestinamas. Tai reiškia, kad kiekvienam pirk?jui tenka šio nuo statybos išlaid? sumok?to PVM našta, ir jis negali šios naštos išvengti. Bandytas jos išvengti kaskart žlugs dėl to, kad nebus s?skaitos fakt?ros su atskirai nurodytu PVM(11), sumok?tu sudarant apmokestinam? sandor?.

33. Bet jeigu pirk?jas yra teis? ? pirkimo PVM atskait? turintis verslininkas, jam neapsimoka pirkti iš ARVI žem?s sklyp? su pastatais sudarant neapmokestinam? sandor?. Jis geriau nusipirks neužstatyt? žem?s sklyp? ir pats jame pastatys pastat?. Tokiu atveju jis tur?t? teis? atskaityti pirkimo PVM, sumok?t? nuo pastato statybos išlaid?. Tai reiškia, kad joks teis? ? pirkimo PVM atskait? turintis apmokestinamasis asmuo nepirkt? iš ARVI žem?s sklypo su pastatais, o visada juos statyt? pats.

34. Taigi neapmokestinam? tiekim? (žem?s sklypas su pastatais) kitiems teis? ? pirkimo PVM atskait? turintiems apmokestinamiesiems asmenims si?lantis asmuo konkurencijos atžvilgiu yra nepalankioje pad?tyje. Šiems apmokestinamiesiems asmenims yra naudingiau patiems pastatyti žem?s sklyp?, nes tuomet jie gali atskaityti pirkimo PVM. Bet jeigu apmokestinamajam asmeniui yra naudingiau apsir?pinti pa?iam, o ne pirkti prekes ar paslaugas iš kito apmokestinamojo asmens, komerciniai tiek?jai ir teik?jai (nagrin?jamu atveju – ARVI) nebegali dalyvauti šioje rinkoje (pardavimai teis? ? pirkimo PVM atskait? turin?iams ?mon?ms).

35. Tai reiškia, kad PVM direktyvos 137 straipsnyje numatyta galimyb? pasirinkti apmokestinim? užtikrina, jog prievol?s vykdytoji (nagrin?jamu atveju – ARVI) neb?t? užkirstas kelias ? ši? rink?. Neapmokestinimo atsisakymo tikslas yra išvengti neigiamo konkurencinio poveikio prievol?s vykdytoji srityse, kurioms taikomas PVM direktyvos 137 straipsnis. Akivaizdu, kad S?jungos teis?s akt? leid?jas b?tent nekilnojamojo turto sandori? srityje ?žvelg? konkurencijos iškraipymo galimyb? komercini? prekiautoj? ir nuomotoj? nenaudai ir sudar? valstyb?ms nar?ms galimyb? to išvengti.

D. PVM direktyvos 137 straipsnio 2 dalyje numatytos galimyb?s reglamentavimo ribos

36. PVM direktyvos 137 straipsnio 2 dalyje numatyta, kad valstyb?s nar?s nustato išsamias taisykles, kuriomis reglamentuojamas 1 dalyje nurodytos galimyb?s naudojimas. Jos gali apriboti šios pasirinkimo teis?s taikymo srit?. Tai – kaip daug kart? yra patvirtin?s Teisingumo Teismas(12) – reiškia, kad valstyb?s nar?s – kaip pabr?žia ir Lietuva – turi „didel? diskrecij?“. Jos pa?ios turi ?vertinti, ar tikslinga suteikti teis? pasirinkti, atsižvelgdamos ?, j? manymu, svarbius konkre?iu momentu šalyje esan?ios situacijos kriterijus(13). Tod?l suteikt? teis? pasirinkti jos gali v?l panaikinti(14). Pagal Teisingumo Teismo jurisprudencij? valstyb?s nar?s gali nustatyti teis?s pasirinkti b?dus ir net j? panaikinti(15).

37. Tai pagal Teisingumo Teismo jurisprudencij? apimt?, pavyzdžiui, ir išankstin?s rašytin?s deklaracijos d?l pasirinkimo b?tinyb?(16), bet ne papildom? termin? pirkimo PVM atskaitai po to, kai buvo tinkamai pasinaudota teise pasirinkti(17). PVM direktyvos 137 straipsnio 2 dalyje valstyb?ms nar?ms taip pat leidžiama, naudojantis savo diskrecijos teise, susijusia su teise pasirinkti, netaikyti šios teis?s tam tikriems sandoriams arba tam tikroms mokes?io mok?toj? kategorijoms(18).

38. Kai valstyb?s nar?s pasinaudoja savo ?galiojimu apriboti teis?s pasirinkti apimt? ir nustatyti naudojimosi ja s?lygas, jos turi tik atsižvelgti ? PVM direktyvos tikslus ir laikytis joje numatyt? bendr?j? princip?, vis? pirma mokes?i? neutralumo principo ir numatyto neapmokestinimo teisingo, s?žiningo bei vienodo taikymo reikalavimo(19) bei proporcingumo principo(20).

1. Valstybi? nari? ?galiojimo turinio ribos

39. 137 straipsnio 2 dalyje valstyb?ms nar?ms leidžiama nustatyti išsamias taisykles, kuriomis reglamentuojamas 1 dalyje nurodytos galimyb?s naudojimas tuo atveju, jeigu jos apmokestinamajam asmeniui suteikia toki? galimyb?. Šis ?galiojimas susij?s su išsamiomis taisykl?mis, nustatan?iomis naudojimosi teise atsisakyti sandorio neapmokestinimo s?lygas ir pasirinkimo teis?s apimt?(21).

40. Bet, kaip pripažinta Teisingumo Teismo jurisprudencijoje, valstybės narės negali naudotis šiuo įgaliojimu siekdamas panaikinti jau įgytą teisę į pirkimo PVM atskaitą(22). Pirkimo PVM atskaitos, susijusios su veikla, apmokestinama pasinaudojus teise pasirinkti, ribojimas paveiktų ne teisės pasirinkti „apimtą“, kuri valstybės narės gali riboti pagal PVM direktyvos 137 straipsnio 2 dalies antrą sakinį, bet naudojimosi šia teise pasekmes(23).

41. Taigi, pavyzdžiui, pagal PVM teisės aktus greičiausiai negalima vienašališkai atšaukti prekių tiekėjo ar paslaugų teikėjo atsisakymo prekių ar paslaugų gavėjo nenaudai atgaline data. Galimybė atgaline data atšaukti neapmokestinimo atsisakymą susijusi ne su prekių tiekėjo ar paslaugų teikėjo teisės pasirinkti apmokestinimą būdais, o tik su teisės į prekių ar paslaugų gavėjo pirkimo PVM atskaitą, kuria jau buvo pasinaudota, pasekmėmis. Be to, Teisingumo Teismo nuomone, teisėtai įkesyti apsaugos ir teisinio saugumo principai neleidžia atgaline data atimti teisės į pirkimo PVM atskaitą pakeitus įstatymą, kuris signalioja jau po prekių tiekimo ar paslaugų teikimo(24).

42. Vis dėlto šis įgaliojimo reglamentuoti teisę atsisakyti neapmokestinimo turinio apribojimas nėra susijęs su šioje byloje nagrinjamu ARVI atliktos pirkimo PVM atskaitos tikslinimu. Šis tikslinimas nekeičia *ex post* nei reikalavimo išsamioms taisykloms, kaip naudotis teise atsisakyti neapmokestinimo(25), nei atsisakymo pasekmių. Nagrinjamas tikslinimas veikia tik neapmokestinimo pasekmę, atsirandanti dėl to, kad nebuvo (tinkamai) pasinaudota teise atsisakyti neapmokestinimo. Ši (žr. PVM direktyvos 188 straipsnio 1 dalį) pasekmę atsirastų ir tuomet, jeigu Lietuva apskritai nebūtų numatiusi galimybės atsisakyti neapmokestinimo, nes ji išplaukia iš pačios direktyvos arba jos perklimo nacionalinę teisę.

43. Taigi, kaip jau prieš gerus 18 metų yra paaiškinęs generalinis advokatas L. A. Geelhoed(26), ši pasekmė (arba jau atliktos pirkimo PVM atskaitos tikslinimas po neapmokestinamo pardavimo) priskirtina ne nacionalinės teisės aktams, o apmokestinamojo asmens veiksams (nagrinjamu atveju – vieno apmokestinamojo asmens atliktas nekilnojamojo turto pardavimas kitam (dar) kaip PVM mokytojui neįregistruotam apmokestinamajam asmeniui). Tai reiškia, kad valstybių narių įgaliojimų, kylančių iš PVM direktyvos 137 straipsnio 2 dalies, turinio ribos nebuvo pažeistos.

2. Neutralumo principas

44. Bet gali būti, kad sąlyga, pagal kurią atitinkamo nekilnojamojo turto tiekimo gavėjas privalo būti ne tik apmokestinamasis asmuo, bet ir įregistruotas kaip PVM mokėtojas, pažeidžia neutralumo principą.

45. Pagal neutralumo principą draudžiama, kad tokius pačius sandorius vykdančys ūkio subjektai būtų skirtingai vertinami PVM surinkimo tikslais(27).

46. Nagrinjamoje byloje tokio sąžiningos konkurencijos pažeidimo nenustatyta. Kaip jau minėta šios išvados C dalyje, šia galimybe pasirinkti siekiama išvengti nepalankių konkurencinių sąlygų prekių tiekėjui.

47. Lietuvos teisės aktuose nustatyta sąlyga, kad pirkėjas turi būti įregistruotas kaip PVM mokėtojas sandorio sudarymo momentu, šiuo atžvilgiu nieko nekeičia. Neapmokestinimo atsisakymas visiems nekilnojamojo turto tiekėjams vienodai susietas su sąlyga, kad pirkėjas turi būti įregistruotas kaip PVM mokėtojas(28). Joks kitas nekilnojamojo turto pardavėjas nagrinjamu atveju nebūtų galėjęs teisėtai būdu pasirinkti apmokestinimo.

3. *Proporcingumo principas*

48. Vis dėlto gali būti neproporcinga pareigoti apmokestinamąjį asmenį patikslinti atliktą pirkimo PVM atskaitę tik todėl, kad jo pirkėjas nebuvo seregistruotas – arba, kaip nagrinėjamu atveju, mokesį pavaldavo seregistruoti – kaip PVM mokėtojas. Neproporcinga tai būtų, jeigu registracijos reikalavimas būtų netinkamas užsibrėžtam teisėtam tikslui pasiekti ir juo būtų reikalaujama daugiau, nei reikia tokiam tikslui pasiekti(29).

49. Reikalavimo, kad prekė gavėjas būtų registruotas kaip PVM mokėtojas, tikslas yra palengvinti mokesčių administratoriui neapmokestinimo atsisakymo kontrolę, nes, kaip minėta šios išvados C dalyje, atsisakymas turi prasmę tik teisėtą pirkimo PVM atskaitę turinčio apmokestinamojo asmens atžvilgiu. Kita vertus, taip užtikrinamas teisinis saugumas(30) ir teisinis aiškumas. Pavyzdžiui, prekė tiekėjas ar paslaugų teikėjas iš registraciją patvirtinančio dokumento aiškiai mato, ar vykdytos neapmokestinimo atsisakymo sąlygos, kad nereikėtų tikslinti pirkimo PVM atskaitos. Be tokio registracijos požymio privačiam asmeniui (o kartais ir mokesčių administratoriui) sunku nustatyti, ar asmuo jau veikia kaip apmokestinamasis asmuo, kaip jis suprantamas pagal PVM direktyvą, ypač ekonominės veiklos pradžioje.

50. Ir veiksmingas PVM administravimas bei kontrolė – kurie, Teisingumo Teismo nuomone, gali daryti tiesioginį poveikį Europos Sąjungos finansavimui(31), – ir teisinio saugumo principas yra teisėti tikslai. Remiamasis sąkminga registracija nėra netinkama priemonė šiems tikslams gyvendinti.

51. Tai reiškia, kad dar reikia vertinti, ar yra tokia pati tinkama švelnesnė priemonė, ir, jeigu ne, ar buvo užtikrinta pusiausvyra tarp tikslo ir priemonės. Kitos tinkamos priemonės nagrinėjamu atveju nematau. Remiantis materialiniu apmokestinamojo asmens požymiu yra daug sunkiau patikrinti – ir mokesčių administratoriui, ir prekė tiekėjui ar paslaugų teikėjui. Taigi pastarajam tai nėra nei švelnesnė priemonė, nei priemonė, taip pat tinkama siekiant pirma minėtą tikslą.

52. Lyginant (tikslų ir priemonės santykis) susijusius teisinius interesus (viena vertus, teisinis saugumas, veiksmingesnis administravimas ir, kita vertus, prievolės vykdytojo interesus atsisakyti neapmokestinimo tam, kad nereikėtų tikslinti pirkimo PVM atskaitos) nematyti, kad remiamasis prievolės gavėjo registracija būtų neproporcingas.

53. Reikalauti iš apmokestinamojo asmens, kuris, galiojant tokiems teisės aktams, norėtų faktiškai neapmokestinamą sandorį traktuoti kaip apmokestinamą, kad jis paprašytų iš prekė ar paslaugų gavėjo pateikti rodymą, jog šis yra registruotas kaip PVM mokėtojas, neatrodo neproporcinga. Jeigu prekė ar paslaugų gavėjas tokio rodymo pateikti negali, gresiant pirkimo PVM atskaitos tikslinimą prekė tiekėjas ar paslaugų teikėjas gali skaičiuoti pirkimo kainą tam, kad nepatirtų nuostolių. Jeigu prekė ar paslaugų gavėjas nenori mokėti šios – ko gero, didesnės – kainos, jis privalo pateikti registracijos rodymą. Nesant tokio rodymo prekė tiekėjas ar paslaugų teikėjas gali arba susirasti kitą pirkėją, arba palaukti, kol bus baigta galbūt pradėta registracija.

54. Tai reiškia, kad inicijuodamas registracijos procedūrą ir laukdamas jos pabaigos prekė gavėjas gali pats daryti tokį tam, kaip nekilojamojo turto tiekimas yra vertinamas pagal PVM teisę(32). O prekė tiekėjas gali matyti, kada sudaro sandorį su registruotu PVM mokėtoju, o kada – ne. Pagal tai jis gali apskaičiuoti pirkimo kainą. Šiuo atžvilgiu šie (laikini) galimybės atsisakyti neapmokestinimo apribojimai nėra neproporcingi, palyginti su siekiamais tikslais (veiksmingas administravimas ir teisinis šalių saugumas).

55. Taigi apibendrinant pažymėtina, kad nacionalinės teisės aktuose nustatyta sąlyga, pagal kurią prekė ar paslaugų gavėjas turi būti registruotas kaip PVM mokėtojas tam, kad prekė

tiesiogiai ar paslaugų teikimas gali būti tinkamai atsisakyti sandorio neapmokestinimo, yra proporcinga.

56. Kitokios išvados neleidžia daryti ir Teisingumo Teismo jurisprudencija, pagal kurią PVM apmokestinamam asmeniui negali būti kliudoma *gyvendinti savo teisę į pirkimo PVM atskaitą* dėl to, kad jis neįsiregistravo kaip PVM mokėtojas prieš pradėdamas naudoti įsigytas prekes savo apmokestinamojoje veikloje(33). Nagrinėjamu atveju kalbama ne apie apmokestinamojo asmens teisę į pirkimo PVM atskaitą gyvendinimui, o apie tinkamą neapmokestinimo atsisakymą sudarant sandorį su kaip PVM mokėtoju neįregistruotu prekių gavėju.

57. Kitokios išvados neleidžia daryti ir platesnės taikymo srities vadinamoji „substance over form“ Teisingumo Teismo jurisprudencija(34). Pagal ją mokesčių neutralumo principas reikalauja neapmokestinti PVM (ar suteikti teisę į pirkimo PVM atskaitą) tuomet, jeigu tenkinami esminiai reikalavimai, net jei apmokestinamasis asmuo nesilaikė tam tikrų formalių reikalavimų.

58. Kyla klausimas, ar, atsižvelgiant į PVM direktyvos pakeitimus, galima ir toliau laikytis šios jurisprudencijos. Direktyvos leidžiamas, be kita ko, ir reaguodamas į Teisingumo Teismo jurisprudenciją(35), PVM direktyvos 138 straipsnio 1 dalyje nuo šiol *expressis verbis* nustatoma, kad prekių tiekimas Bendrijos viduje neapmokestinamas, jeigu tenkinama (esminiai) sąlyga, pagal kurią prekių gavėjas privalo nurodyti prekių tiekėjui savo PVM mokėtojo kodą.

59. Be to, Teisingumo Teismas yra patikslinęs savo „substance over form“ jurisprudencijos liniją. Jo manymu, kai kurie formalumai gali turėti didesnę reikšmę nei kiti, todėl, nepaisant formalios pobūdžio, privalo būti vykdyti(36).

60. Dėl teisės pasirinkti Teisingumo Teismas netgi yra aiškiai pripažinęs, kad tam tikros procedūros laikymasis (Liuksemburgas buvo nustatęs mokesčių administratoriaus išankstinio sutikimo procedūrą, kaip tinkamo pasinaudojimo teise pasirinkti sąlygą) neriboja teisės į pirkimo PVM atskaitą(37). Teisingumo Teismo manymu, sutikimo suteikimo procedūra netampa neproporcinga dėl to, kad sutikimas negalioja atgaline data(38). Todėl nagrinėjamoje byloje neturi reikšmės, kad ARVI prekių gavėjas praėjus vieneriems mėnesiams – be galiojimo atgaline data – gavo registruoto PVM mokėtojo statusą.

61. Taigi Teisingumo Teismo jurisprudencija, susijusi su formaliu aspektu esminiu nereikšmingumu PVM teisei, valstybių narių pasirinkimo ir reglamentavimo teisėms neturi įtakos.

VI. Išvada

62. Taigi Teisingumo Teismui siūlau taip atsakyti į Mokestinę ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos vyriausybės prejudicinius klausimus:

1. Direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 137 straipsnis leidžia valstybei narei nustatyti, kad tinkamai atsisakyti jame numatyto neapmokestinimo prekių tiekimas gali tik tuomet, kai prekių gavėjas yra įregistruotas kaip PVM mokėtojas. Šios „formalios“ sąlygos laikymasis nepažeidžia nei neutralumo principo, nei yra neproporcingas.

2. Iš šio „formalumo“ nesilaikymo kylanti pasekmė – prekių tiekėjo pirkimo PVM atskaitos tikslinimas – išplaukia iš PVM direktyvoje numatyto pardavimo neapmokestinimo. Šiuo atžvilgiu nieko nekeičia faktai, kad, pirma, prekių gavėjas po vieno mėnesio buvo įregistruotas kaip PVM mokėtojas, antra, kad jis naudojo prekių apmokestinamiems sandoriams, ir, trečia, kad tai nėra sukčiavimo atvejis.

1 Originalo kalba: vokiečių.

2 Rudolf von Jhering *Geist des Römischen Rechts auf den verschiedenen Stufen seiner Entwicklung*, 2 dalis, 2 t., Leipzig, 1858, *Haften an der Aeußerlichkeit. III. Der Formalismus*. 45 straipsnis, p. 497 (32) – 1-asis leidimas.

3 Žr., pavyzdžiui, 2016 m. spalio 20 d. Sprendimų *Plöckl* (C-24/15, EU:C:2016:791, 39 ir paskesni punktai), 2015 m. liepos 9 d. Sprendimų *Salomie ir Oltean* (C-183/14, EU:C:2015:454, 60 ir paskesni punktai) ir 2014 m. gruodžio 11 d. Sprendimų *Idexx Laboratories Italia* (C-590/13, EU:C:2014:2429, 41 ir 42 punktai), 2012 m. rugsėjo 27 d. Sprendimų *VSTR* (C-587/10, EU:C:2012:592, 45 ir 46 punktai) ir 2007 m. rugsėjo 27 d. Sprendimų *Collée* (C-146/05, EU:C:2007:549, 29 punktas).

4 Traukta 2018 m. gruodžio 4 d. Tarybos direktyva, kuria dėl tam tikrų pridėtinės vertės mokesčio sistemos taisyklių suderinimo ir supaprastinimo, susijusio su valstybių narių tarpusavio prekybos apmokestinimu, iš dalies keičiama Direktyva 2006/112/EB (OL L 311, 2018, p. 3) (sigaliojo nuo 2018 m. gruodžio 27 d.).

5 Šiuo klausimu žr. Kokott, J. „Vom Sinn der Form“, *Festschrift zu 100 Jahre Umsatzsteuer in Deutschland 1918–2018*, Kelnas, 2018, p. 109 ir paskesni.

6 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1); nagrinėjamas metais (2015 m.) galiojusi redakcija.

7 2010 m. spalio 21 d. Sprendimas *Nidera Handelscompagnie* (C-385/09, EU:C:2010:627, 34 ir paskesni punktai).

8 Dėl Ispanijos institucijų, nagrinėjančių skundus (TEAC), žr. 2020 m. sausio 21 d. Teisingumo Teismo didžiosios kolegijos sprendimų *Banco de Santander* (C-274/14, EU:C:2020:17, 55 punktas).

9 Žr. bendrai: 2015 m. vasario 26 d. Sprendimų *VDP Dental Laboratory ir kt.* (C-144/13 ir C-160/13, EU:C:2015:116, 43 punktas). Konkrečiai dėl švietimo paslaugų neapmokestinimo tikslo žr. 2013 m. lapkričio 28 d. Sprendimų *MDDP* (C-319/12, EU:C:2013:778, 23 punktas) ir 2002 m. birželio 20 d. Sprendimų *Komisija / Vokietija* (C-287/00, EU:C:2002:388, 47 punktas).

10 Žr. 2019 m. balandžio 10 d. Sprendimų *PSM „K“* (C-214/18, EU:C:2019:301, 40 punktas), 2017 m. gegužės 18 d. Sprendimų *Latvijas Dzelzcešs* (C-154/16, EU:C:2017:392, 69 punktas), 2013 m. lapkričio 7 d. Sprendimų *Tulic ir Plavo in* (C-249/12 ir C-250/12, EU:C:2013:722, 34 punktas) ir 1996 m. spalio 24 d. Sprendimų *Elida Gibbs* (C-317/94, EU:C:1996:400, 19 punktas).

11 Dėl šios būtinybės žr. išsamiai mano išvadas byloje *Wilo Salmson France* (C-80/20, EU:C:2021:326, 55 ir paskesni punktai) ir byloje *Zipvit* (C-156/20, EU:C:2021:558, 46 ir paskesni punktai).

12 2021 m. gegužės 18 d. Nutartis *Skellefteå Industrihus* (C-248/20, EU:C:2021:394, 39 punktas), 2018 m. vasario 28 d. Sprendimas *Imofloresmira – Investimentos Imobiliários* (C-672/16, EU:C:2018:134, 48 punktas), 2006 m. sausio 12 d. Sprendimas *Turn- und Sportunion Waldburg* (C-246/04, EU:C:2006:22, 29 punktas), 2004 m. rugsėjo 9 d. Sprendimas *Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg* (C-269/03, EU:C:2004:512, 21 punktas), 2001 m. spalio 4 d. Sprendimas „*Goed Wonen*“ (C-326/99, EU:C:2001:506, 45 punktas) ir 1998 m. gruodžio 3 d. Sprendimas *Belgocodex* (C-381/97, EU:C:1998:589, 17 punktas).

- 13 Žr. 2006 m. sausio 12 d. Sprendim? *Turn- und Sportunion Waldburg* (C?246/04, EU:C:2006:22, 29 punktas) ir 1998 m. gruodžio 3 d. Sprendim? *Belgocodex* (C?381/97, EU:C:1998:589, 17 punktas).
- 14 1998 m. gruodžio 3 d. Sprendimas *Belgocodex* (C?381/97, EU:C:1998:589, 17 ir paskesni punktai).
- 15 2021 m. geguž?s 18 d. Nutartis *Skellefteå Industrihus* (C?248/20, EU:C:2021:394, 39 punktas), 2018 m. vasario 28 d. Sprendimas *Imofloresmira – Investimentos Imobiliários* (C?672/16, EU:C:2018:134, 48 punktas), 2006 m. sausio 12 d. Sprendimas *Turn- und Sportunion Waldburg* (C?246/04, EU:C:2006:22, 27 ir 28 punktai), 2004 m. rugs?jo 9 d. Sprendimas *Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg* (C?269/03, EU:C:2004:512, 21 punktas), 2001 m. spalio 4 d. Sprendimas „*Goed Wonen*“ (C?326/99, EU:C:2001:506, 45 punktas) ir 1998 m. gruodžio 3 d. Sprendimas *Belgocodex* (C?381/97, EU:C:1998:589, 16 ir 17 punktai).
- 16 2004 m. rugs?jo 9 d. Sprendimas *Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg* (C?269/03, EU:C:2004:512, 26 ir paskesni punktai).
- 17 Žr. 2006 m. kovo 30 d. Sprendim? *Uudenkaupungin kaupunki* (C?384/04, EU:C:2006:214, 43 ir paskesni punktai).
- 18 Žr. 2006 m. sausio 12 d. Sprendim? *Turn- und Sportunion Waldburg* (C?246/04, EU:C:2006:22, 30 punktas).
- 19 2021 m. geguž?s 18 d. Nutartis *Skellefteå Industrihus* (C?248/20, EU:C:2021:394, 40 punktas), 2006 m. sausio 12 d. Sprendimas *Turn- und Sportunion Waldburg* (C?246/04, EU:C:2006:22, 31 punktas).
- 20 Tai irgi yra bendrasis PVM teis?s akt? principas: žr. 2010 m. spalio 26 d. Sprendim? *Schmelz* (C?97/09, EU:C:2010:632, 57 punktas) ir 2009 m. sausio 27 d. Sprendim? *Persche* (C?318/07, EU:C:2009:33, 52 punktas).
- 21 2021 m. geguž?s 18 d. Nutartis *Skellefteå Industrihus* (C?248/20, EU:C:2021:394, 39 punktas), 2018 m. vasario 28 d. Sprendimas *Imofloresmira – Investimentos Imobiliários* (C?672/16, EU:C:2018:134, 49 punktas) ir 2006 m. kovo 30 d. Sprendimas *Uudenkaupungin kaupunki* (C?184/04, EU:C:2006:214, 46 punktas).
- 22 2018 m. vasario 28 d. Sprendimas *Imofloresmira – Investimentos Imobiliários* (C?672/16, EU:C:2018:134, 48 punktas) taip pat 1998 m. gruodžio 3 d. Sprendimas *Belgocodex* (C?381/97, EU:C:1998:589, 24 ir 26 punktai).
- 23 2018 m. vasario 28 d. Sprendimas *Imofloresmira – Investimentos Imobiliários* (C?672/16, EU:C:2018:134, 49 punktas) ir 2006 m. kovo 30 d. Sprendimas *Uudenkaupungin kaupunki* (C?184/04, EU:C:2006:214, 46 punktas).
- 24 2000 m. birželio 8 d. Sprendimas *Schloßstrasse* (C?396/98, EU:C:2000:303, 47 punktas) taip pat 1998 m. gruodžio 3 d. Sprendimas *Belgocodex* (C?381/97, EU:C:1998:589, 24 ir 26 punktai).
- 25 Žr. 2020 m. lapkri?io 26 d. Sprendim? *Sögård Fastigheter* (C?787/18, EU:C:2020:964, 48 ir paskesni punktai bei juose nurodyta jurisprudencija).
- 26 Generalinio advokato L. A. Geelhoed išvada byloje *Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg*

(C-269/03, EU:C:2004:189, 51 punktą).

27 Žr. 2008 m. spalio 16 d. Sprendimas *Canterbury Hockey Club ir Canterbury Ladies Hockey Club* (C-253/07, EU:C:2008:571, 30 punktą), 1999 m. rugsėjo 7 d. Sprendimas *Gregg* (C-216/97, EU:C:1999:390, 20 punktą) ir 1998 m. birželio 11 d. Sprendimas *Fischer* (C-283/95, EU:C:1998:276, 22 punktą).

28 Tuo šios bylos aplinkybės skiriasi nuo, pavyzdžiui, aplinkybių, kuriomis Teisingumo Teismas grindė savo paaiškinimus 2006 m. sausio 12 d. Sprendime *Turn- und Sportunion Waldburg* (C-246/04, EU:C:2006:22, 47 punktą).

29 Žr., pavyzdžiui, 2010 m. spalio 26 d. Sprendimas *Schmelz* (C-97/09, EU:C:2010:632, 57 punktą) ir 2009 m. sausio 27 d. Sprendimas *Persche* (C-318/07, EU:C:2009:33, 52 punktą).

30 Dėl šio kriterijaus žr. ir generalinio advokato L. A. Geelhoed išvadą byloje *Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg* (C-269/03, EU:C:2004:189, 49 punktą).

31 Šis argumentas pateikiamas keliuose Teisingumo Teismo sprendimuose (žr. 2019 m. sausio 17 d. Sprendimas *Dzivev ir kt.* (C-310/16, EU:C:2019:30, 26 punktą), 2017 m. gruodžio 5 d. Sprendimas *M.A.S. ir M.B.* (C-42/17, EU:C:2017:936, 31 punktą), 2015 m. rugsėjo 8 d. Sprendimas *Taricco ir kt.* (C-105/14, EU:C:2015:555, 38 punktą) ir 2013 m. vasario 26 d. Sprendimas *Åkerberg Fransson* (C-617/10, EU:C:2013:105, 26 punktą). Tiesa, jis kvestionuojamas nesenu Komisijos pasisakymu ir faktiniu ES finansavimo mechanizmo reglamentavimu. Žr. 2019 m. balandžio 24 d. Komisijos pasiūlymą dėl direktyvos, kuria dėl gynybos operacijų, gyvendinamų vykdančiosios politikos, iš dalies keičiama Direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos ir Direktyva 2008/118/EB dėl bendros akcizų tvarkos (COM(2019) 192 final, p. 10 (versija vokiečių kalba: „gyvendinant pasiūlymą išplėsti neapmokestinimo PVM taikymo sritį gali sumažėti valstybių narių surenkamos PVM pajamos, taigi, ir PVM pagręsti nuosavi ištekliai. Nors pasiūlymas neturės neigiamo poveikio ES biudžetui, nes išlaidos, kurios nedengiamos iš tradicinių nuosavų išteklių ir PVM pagręstų nuosavų išteklių, kompensuojamos bendrosiomis nacionalinėmis pajamomis (BNP) pagręstais nuosavais ištekliais, kai kurių valstybių narių nesurinktus PVM pagręstus nuosavus išteklius turėtų kompensuoti visos valstybės narės iš BNP pagręstų nuosavų išteklių“).

32 Dėl šio argumento žr. generalinio advokato L. A. Geelhoed išvadą byloje *Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg* (C-269/03, EU:C:2004:189; 51 punktą) ir 2004 m. rugsėjo 9 d. Sprendimas *Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg* (C-269/03, EU:C:2004:512, 26 ir paskesni punktai).

33 2018 m. kovo 7 d. Sprendimas *Dobre* (C-159/17, EU:C:2018:161, 33 punktą), 2015 m. liepos 9 d. Sprendimas *Salomie ir Oltean* (C-183/14, EU:C:2015:454, 61 punktą) ir 2010 m. spalio 21 d. Sprendimas *Nidera Handelscompagnie* (C-385/09, EU:C:2010:627, 51 punktą).

34 Išsamiai žr. Kokott, J. „Vom Sinn der Form“, *Festschrift zu 100 Jahre Umsatzsteuer in Deutschland 1918–2018*, Kelnas, 2018, p. 109 ir paskesni.

Dėl pirkimo PVM atskaitos žr.: 2018 m. lapkričio 21 d. Sprendimas *Vădan* (C-664/16, EU:C:2018:933, 41 punktą), 2016 m. rugsėjo 15 d. Sprendimas *Senatex* (C-518/14, EU:C:2016:691, 38 punktą), 2015 m. liepos 9 d. Sprendimas *Salomie ir Oltean* (C-183/14, EU:C:2015:454, 60 ir paskesni punktai) ir 2014 m. gruodžio 11 d. Sprendimas *Idexx Laboratories Italia* (C-590/13, EU:C:2014:2429, 41 ir 42 punktai).

Dėl neapmokestinimo atvejų žr.: 2016 m. spalio 20 d. Sprendimas *Plöckl* (C-24/15,

EU:C:2016:791, 39 ir paskesni punktai), 2012 m. rugsėjo 27 d. Sprendimų *VSTR* (C-587/10, EU:C:2012:592, 45 ir 46 punktai) ir 2007 m. rugsėjo 27 d. Sprendimų *Collée* (C-146/05, EU:C:2007:549, 29 punktas).

35 2018 m. gruodžio 4 d. Tarybos direktyvos, kuria dėl tam tikrų pridėtinės vertės mokesčio sistemos taisyklių suderinimo ir supaprastinimo, susijusio su valstybių narių tarpusavio prekybos apmokestinimu, iš dalies keičiama Direktyva 2006/112/EB (OL 311, 2018, p. 3), 3 ir 7 konstatuojamųjų dalių formuluoju kitaip, ko gero, negalima aiškinti:

(3) „<...> Taryba paragino Komisiją atlikti tam tikrą Sąjungos PVM taisyklių dėl tarpvalstybinių sandorių patobulinimą, susijusį su PVM mokėtojo kodo vaidmeniu neapmokestinant PVM tiekimo Bendrijos viduje <...>“.

(7) „<...> siūloma, kad <...> esmine neapmokestinimo PVM taikymo sąlyga, o ne formaliu reikalavimu, laikomas prekes įsigyjantį asmens PVM mokėtojo kodo <...> traukimas <...>“.

36 Žr. 2021 m. spalio 21 d. Sprendimų *Wilo Salmson France* (C-80/20, EU:C:2021:870, 82 punktas). Teisingumo Teismas, deja, paliko atvirą klausimą, kokie formalūs rekvizitai turi būti nurodyti sąskaitoje faktūroje tam, kad ji būtų galima laikyti sąskaita faktūra. Tačiau šiuo klausimu žr. mano išvadas byloje *Wilo Salmson France* (C-80/20, EU:C:2021:326, 89 ir paskesni punktai) ir byloje *Zipvit* (C-156/20, EU:C:2021:558, 77 ir paskesni punktai).

37 2004 m. rugsėjo 9 d. Sprendimas *Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg* (C-269/03, EU:C:2004:512, 28 punktas).

38 2004 m. rugsėjo 9 d. Sprendimas *Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg* (C-269/03, EU:C:2004:512, 29 punktas).