

Irašyta į Teisingumo Teismo registrą  
Nr. 1113027  
Liuksemburgas, 2019-04-16  
Faks. / el. paštas: -  
Gauta: 16.4.19  
Pagal Teismo kanceliarijoje  
Miroslav Aleksjev  
Skyriaus vadovas

Anonimizuota versija

C-312/19-1

Byla C-312/19

**Prašymas priimti prejudicinį sprendimą**

**Gavimo data:**

2019 m. balandžio 16 d.

**Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas:**

Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Lietuva)

**Sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą priėmimo data:**

2019 m. balandžio 10 d.

**Pareiškėjas:**

XT

**Atsakovė:**

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

[OMISSIS]

[bylos numeris]

**LIETUVOS VYRIAUSIASIS ADMINISTRACINIS TEISMAS**

**NUTARTIS**

**LIETUVOS RESPUBLIKOS VARDU**

2019 m. balandžio 10 d.

Vilnius

Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija [OMISSIS] [kolegijos sudėtis]

LT

teismo posėdyje [OMISSIS] išnagrinėjo administracinę bylą pagal pareiškėjo XT apeliacinį skundą dėl Vilniaus apygardos administracinio teismo 2017 m. vasario 14 d. sprendimo administracinėje byloje pagal pareiškėjo XT skundą atsakovui Valstybinei mokesčių inspekcijai prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (trečiasis suinteresuotas asmuo – Vilniaus apskrities valstybinė mokesčių inspekcija) dėl sprendimų panaikinimo ir įpareigojimo atlikti veiksmus.

Teisėjų kolegija

n u s t a t ė:

I.

1. Pareiškėjas XT (toliau – ir pareiškėjas) 2016 m. rugpjūčio 16 d. kreipėsi į Vilniaus apygardos administracinį teismą su skundu, prašydamas panaikinti Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – ir Komisija) 2016 m. liepos 18 d. sprendimą Nr. S-149 (7-81/2016), Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – ir atsakovas, Inspekcija, centrinis mokesčių administratorius) 2016 m. kovo 3 d. sprendimą Nr. 68-59, Vilniaus apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – ir Vilniaus AVMI, vietos mokesčių administratorius) 2015 m. lapkričio 3 d. sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr.(4.65)-FR0682-688 ir grąžinti mokestinę bylą į Vilniaus AVMI.
2. Atsakovas Inspekcija atsiliepime į pareiškėjo skundą prašė jį atmesti kaip nepagrįstą.
3. Vilniaus apygardos administracinis teismas 2017 m. vasario 14 d. sprendimu pareiškėjo skundą atmetė kaip nepagrįstą.
4. Pareiškėjas apeliaciniame skunde prašo panaikinti Vilniaus apygardos administracinio teismo 2017 m. vasario 14 d. sprendimą ir priimti naują sprendimą – skundą patenkinti.

Teisėjų kolegija

k o n s t a t u o j a:

**(orig. p. 2)**

II.

5. Šioje byloje kyla Europos Sąjungos teisės aiškinimo ir taikymo klausimas, todėl yra reikalinga kreiptis į Europos Sąjungos Teisingumo Teismą (toliau – ir Teisingumo Teismas) su prašymu priimti prejudicinį sprendimą [OMISSIS].
6. Byloje nagrinėjamas mokestinis ginčas kilo dėl Vilniaus AVMI 2015 m. lapkričio 3 d. sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (4.65)-FR0682-688, kuriuo pareiškėjui, be kita ko, apskaičiuoti ir nurodyti sumokėti 39 586,71 Eur pridėtinės

vertės mokesčio (toliau – ir PVM) ir 11 695 Eur šio mokesčio delspinigių bei skirta 3 959 Eur PVM bauda.

*Aktualios nacionalinių teisės aktų nuostatos*

7. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (toliau – ir PVM įstatymas) 2 straipsnio 2 dalis (2009 m. gruodžio 3 d. įstatymo Nr. XI-51 redakcija) nustato, kad „apmokestinamasis asmuo – Lietuvos Respublikos arba užsienio apmokestinamasis asmuo“.
8. Šioje nuostatoje minimas Lietuvos Respublikos apmokestinamasis asmuo – „bet kokio pobūdžio ekonominę veiklą vykdančias Lietuvos Respublikos juridinis arba fizinis asmuo, taip pat juridinio asmens statuso neturintis Lietuvos Respublikoje įsteigtas kolektyvinio investavimo subjektas, kurio veiklos forma yra investicinis fondas“ (PVM įstatymo 2 str. 15 d. (2009 m. gruodžio 3 d. įstatymo Nr. XI-51 redakcija).
9. Kaip numatyta PVM įstatymo 71 straipsnio 1 dalyje (2009 m. gruodžio 3 d. įstatymo Nr. XI-51 ir 2012 m. gruodžio 20 d. įstatymo Nr. XII-78 redakcijos), „prievolė registruotis PVM mokėtoju ir skaičiuoti PVM bei mokėti jį į biudžetą tenka apmokestinamiesiems asmenims, kurie šalies teritorijoje tiekia prekes arba teikia paslaugas<...>. Privalantis registruotis PVM mokėtoju asmuo privalo pateikti prašymą įregistruoti jį PVM mokėtoju.“
10. To paties straipsnio 2 dalis (2011 m. gruodžio 20 d. įstatymo Nr. XI-1817 redakcija) įtvirtino, kad, „neatsižvelgiant į [PVM įstatymo 71] straipsnio 1 dalį, Lietuvos Respublikos apmokestinamasis asmuo neprivalo pateikti prašymo įregistruoti jį PVM mokėtoju bei <...> nustatyta tvarka skaičiuoti PVM ir mokėti jį į biudžetą, jeigu bendra atlygio už vykdančią ekonominę veiklą šalies teritorijoje patiektas prekes ir (arba) suteiktas paslaugas suma per metus (paskutinius 12 mėnesių) neviršijo 155 000 litų. PVM turi būti pradėtas skaičiuoti nuo to mėnesio, kurį minėta riba buvo viršyta. Už patiektas prekes ir suteiktas paslaugas, už kurias atlygis neviršijo nurodytosios 155 000 litų sumos, PVM neskaičiuojamas <...>.“
11. PVM įstatymo 71 straipsnio 4 dalis (2004 m. sausio 15 d. įstatymo Nr. IX-1960 redakcija) nustato, kad „prašymo įregistruoti PVM mokėtoju nepateikimas neatleidžia apmokestinamojo asmens nuo prievolės skaičiuoti PVM už jo tiekiamas prekes ir (arba) teikiamas paslaugas <...> ir mokėti jį į biudžetą <...>.“
12. „Įvykusį prekių tiekimą arba paslaugų teikimą apmokestinamasis asmuo <...> privalo įforminti PVM sąskaita faktūra <...>“ (PVM įstatymo 79 str. 1 d. (2011 m. gruodžio 20 d. įstatymo Nr. XI-1817 redakcija). „Lietuvos Respublikos Vyriausybės ar jos įgaliotos institucijos nustatyta tvarka ir atvejais viena PVM sąskaita faktūra gali būti įforminamos kelių PVM mokėtojų bendrai tiekiamos prekės arba teikiamos paslaugos“ (PVM įstatymo 79 str. 5 d. (2011 m. gruodžio 20 d. įstatymo Nr. XI-1817 redakcija).

13. Atsakovo argumentų kontekste dėl pastarosios įstatymo nuostatos teisėjų kolegija pastebi, kad, be kita ko, atsižvelgiant į žodžius „gali būti įforminamos“, joje nustatyta bendrai prekes tiekiančių ar paslaugas teikiančių apmokestinamųjų asmenų teisė, o ne pareiga; be to, nagrinėjamoje byloje susiklostęs atvejis nėra reglamentuotas nei Mokesčiams apskaičiuoti naudojamų apskaitos dokumentų išrašymo ir pripažinimo taisyklėse, patvirtintose Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002 m. gegužės 29 d. Nr. 780, nei Prekių tiekimo ar paslaugų teikimo įforminimo viena PVM sąskaita faktūra taisyklėse, patvirtintose Lietuvos Respublikos finansų ministro 2004 m. birželio 2 d. įsakymu Nr. 1K-207.

**(orig. p. 3)**

14. Lietuvos Respublikos civilinio kodekso (tekste remiamasi 2000 m. liepos 18 d. įstatymo Nr. VIII-1864 redakcija) 6.969 straipsnio 1 dalis įtvirtina, kad „jungtinės veiklos (partnerystės) sutartimi du ar daugiau asmenų (partnerių), kooperuodami savo turtą, darbą ar žinias, įsipareigoja veikti bendrai tam tikram, neprieštaraujančiam įstatymui tikslui arba tam tikrai veiklai“.
15. „Partnerių įneštas turtas, buvęs jų nuosavybe, taip pat jungtinės veiklos metu gauta produkcija, pajamos ir vaisiai yra visų partnerių bendroji dalinė nuosavybė, jeigu ko kita nenustato įstatymas ar jungtinės veiklos sutartis“ (Civilinio kodekso 6.971 str. 1 d.). Vadovaujantis Civilinio kodekso 6.971 straipsnio 3 ir 4 dalimis, už bendro turto apskaitą atsakingas vienas iš partnerių, paskirtas visų partnerių bendru sutarimu, o bendras turtas naudojamas, valdomas ir juo disponuojama visų partnerių bendru sutarimu. Pelnas, gautas iš jungtinės veiklos, paskirstomas partneriams proporcingai kiekvieno jų indėlio į bendrą veiklą vertei, jeigu ko kita nenustato jungtinės veiklos sutartis (Civilinio kodekso 6.976 str. 1 d.).
16. Tvarkydami bendrus reikalus, kiekvienas iš partnerių turi teisę veikti visų partnerių vardu, jeigu jungtinės veiklos sutartis nenustato, kad bendrus reikalus tvarko vienas iš partnerių arba visi partneriai kartu, o esant santykiams su trečiaisiais asmenimis, partnerio teisė sudaryti sandorius visų partnerių vardu patvirtinama kitų partnerių išduotu įgaliojimu arba jungtinės veiklos sutartimi (Civilinio kodekso 6.972 str. 1 ir 2 d.).
17. Civilinio kodekso 6.974 straipsnio 1 dalis numato, kad „bendrų išlaidų ir bendrų nuostolių, susijusių su jungtine veikla, paskirstymą nustato jungtinės veiklos sutartis. Jeigu tokio susitarimo nėra, kiekvienas partneris atsako už bendras išlaidas ir bendrus nuostolius proporcingai savo dalies dydžiui.“ To paties straipsnio 2 dalyje numatyta, kad „susitarimas, kuris visiškai atleidžia vieną iš partnerių nuo bendrų išlaidų ar nuostolių padengimo, negalioja.“ Be to, pagal Civilinio kodekso 6.975 straipsnio 3 dalį, „jeigu jungtinės veiklos sutartis susijusi su ūkine komercine partnerių veikla, visi partneriai pagal bendras prievoles atsako solidariai, nepaisant šių prievolių atsiradimo pagrindo.“

*Reikšmingos faktinės aplinkybės*

18. Byloje nustatyta, kad pareiškėjas ir kitas fizinis asmuo (toliau – ir veiklos partneris) 2010 m. vasario 19 d. sudarė jungtinės veiklos sutartį [OMISSIS], kurios tikslas – kooperuojantis pasistatyti gyvenamąjį būstą Vilniuje ar jo apylinkėse.
  19. 2010 m. balandžio 25 d. pareiškėjas kartu su veiklos partneriu nutarė įsigyti 0,50 ha žemės ūkio paskirties žemės sklypą Vilniaus rajone [OMISSIS]. Tarp pareiškėjo ir šio žemės sklypo savininkų 2010 m. balandžio 27 d. buvo pasirašyta žemės sklypo pirkimo–pardavimo sutartis. Veiklos partneris įnešė (įnašą perdavė pareiškėjui) 70 proc., o pareiškėjas – 30 proc. sandorio sumos. Buvo nuspręsta nuosavybės teises į šį žemės sklypą įregistruoti pareiškėjo vardu.
  20. Pareiškėjas ir veiklos partneris 2010 m. gegužės 5 d. priėmė sprendimą [OMISSIS] pastatyti kompleksą iš 5 statinių ir įpareigoti pareiškėją sutvarkyti visus statybai reikalingus dokumentus bei statybų darbų vykdytoju paskirti uždarąją akcinę bendrovę (toliau – ir UAB) „Konsela“, kurios direktoriumi buvo pareiškėjas.
  21. Pareiškėjas savo vardu 2010 m. lapkričio 2 d. gavo iš Vilniaus rajono savivaldybės administracijos statybos leidimą, kuriuo leista 0,50 ha žemės sklype vykdyti penkių pastatų statybą. 2010 m. balandžio 22 d. buvo sudaryta statybos rangos sutartis, kurią pasirašė pareiškėjas, kaip užsakovas, ir UAB „Konsela“ atstovas (direktorius). Rangovas 2011 m. vasario 15 d. išrašė PVM sąskaitą faktūrą dėl pastatų Nr. 1–4 statybos, o 2013 m. vasario 11 d. – dėl pastato Nr. 5 statybos.
  22. Pareiškėjas su veiklos partneriu 2010 m. gruodžio 2 d. sprendimu [OMISSIS] nusprendė parduoti pastatą Nr. 1 su dalimi žemės sklypo ir gautas lėšas panaudoti kartu su rangovu statyboms. Tarp pareiškėjo ir pirkėjų (fizinių asmenų) 2010 m. gruodžio 14 d. žemės sklypo dalies ir pastato pirkimo–pardavimo bei naudojimosi žemės sklypu tvarkos nustatymo sutartimi šie nekilnojamojo turto objektai buvo parduoti.
- (orig. p. 4)**
23. 2011 m. sausio 10 d. pareiškėjas ir veiklos partneris surašė susitarimą dėl 2010 m. vasario 19 d. jungtinės veiklos sutarties pabaigos ir turto bei įsipareigojimų padalijimo [OMISSIS]. Šiuo susitarimu nutarta užbaigti jungtinės veiklos sutartį ir veiklos partneriui atiduoti teisę į sukurtą turtą – pastatus Nr. 4 ir 5 bei pareiškėjas įsipareigojo iki 2017 m. kompensuoti veiklos partneriui jų įnašų ir gaunamo bendro turto dalies proporcijos skirtumą – 300 000 Lt (86 886 Eur). Pagal šią sutartį pareiškėjui atiteko pastatai Nr. 1–3.
  24. 2011 m. gegužės 30 d. ir 2012 m. lapkričio 13 d. tarp pareiškėjo ir fizinių asmenų (pirkėjų) sudarytomis pirkimo–pardavimo sutartimis atitinkamai buvo parduoti pastatai Nr. 2 ir 3 su jiems priskirtomis žemės sklypo dalimis.

25. 2013 m. vasario 1 d. pareiškėjas ir veiklos partneris sudarė turto perdavimo (atsidalijimo) aktą [OMISSIS], kuriame nurodyta, kad, atsižvelgiant į 2011 m. sausio 10 d. sudaryto susitarimą, pareiškėjas veiklos partneriui perduoda pastatus Nr. 4 ir 5 su priskirtomis žemės sklypo dalimis.
26. 2013 m. vasario 6 d. sprendimu [OMISSIS] pagal 2010 m. vasario 19 d. jungtinės veiklos sutartį pareiškėjas su veiklos partneriu nutarė, kad pareiškėjas perduoda savo vardu registruotą pastatą Nr. 5 ir jam priskirtą žemės sklypo dalį, o gautą sumą nedelsdamas perduoda partneriui. 2013 m. vasario 13 d. pirkimo–pardavimo sutartimi šie nekilnojamojo turto objektai buvo perduoti Lietuvoje įsisteigusiam juridiniam asmeniui.
27. Pareiškėjas ir, kaip matyti iš bylos medžiagos, veiklos partneris minėtų 2010 m. gruodžio 14 d., 2011 m. gegužės 30 d., 2012 m. lapkričio 13 d. ir 2013 m. vasario 13 d. atliktų nekilnojamojo turto pardavimų (toliau bendrai – ginčo tiekimai) nelaiškė PVM apmokestinama (ekonomine) veikla, todėl pirkėjų mokėtino PVM neskaičiavo ir neišskyrė (PVM sąskaitų faktūrų neišrašė), PVM nedeklaravo ir nemokėjo, PVM atskaita nesinaudojo.
28. Atlikęs pareiškėjo mokesstinį patikrinimą dėl gyventojų pajamų mokesčio (toliau – ir GPM) ir PVM už 2010–2013 metus, vietos mokesčių administratorius ginčo tiekimus kvalifikavo kaip PVM apmokestinamą veiklą bei pripažino pareiškėją apmokestinamuoju asmeniu, atsakingu už su šiais (visais) tiekimais susijusių PVM prievolių įvykdymą. Atitinkamai 2015 m. lapkričio 3 d. sprendimu dėl patikrinimo akto tvirtinimo Vilniaus AVMI patvirtino patikrinimo akte papildomai apskaičiuotą PVM ir su juo susijusias sumas (delspinigius ir baudą).
29. Dėl tokio vietos mokesčių administratoriaus sprendimo skundą nagrinėjusi Inspekcija 2016 m. kovo 3 d. sprendimu patvirtino Vilniaus AVMI sprendimą. Pareiškėjo skundai buvo atmesti ir Komisijos 2016 m. liepos 18 d. sprendimu bei apeliaciniu skundu skundžiamu Vilniaus apygardos administracinio teismo sprendimu.
30. Atskirai paminėtina, kad, apskaičiuodamas mokėtiną PVM, vietos mokesčių administratorius savo iniciatyva pripažino pareiškėjo teisę į PVM atskaitą pagal minėtas UAB „Konsela“ išrašytas PVM sąskaitas faktūras ir mokėtinas ginčo PVM sumas apskaičiavo atskaitęs minėtų pastatų įsigijimo (pastatymo) PVM.

### III.

31. Tokiomis aplinkybėmis, kokios susiklostė šioje byloje, pirmiausia kyla klausimas, ar apmokestinamuoju asmeniu, atsakingu už šias prievoles, laikytinas tik pareiškėjas, ar abu jungtinės veiklos dalyviai, t. y. jungtinė veikla (pareiškėjas ir veiklos partneris kartu).
32. Nagrinėjamu atveju vietos mokesčių administratorius ir atsakovas [OMISSIS] nevertino ir nekvestionavo minėtos 2010 m. vasario 19 d. jungtinės veiklos

sutarties, bei vykdant šią sutartį pareiškėjo ir veiklos partnerio kartu priimtų sprendimų ir sudarytų susitarimų, taip pat pačios jungtinės veiklos realumo.

33. Dar labiau – kaip matyti iš ginčijamo sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo, vietos mokesčių administratorius būtent ir vadovavosi aptariama jungtinės veiklos sutartimi bei minėtais pareiškėjo ir veiklos partnerio priimtais sprendimais, paskirstydamas iš ginčo tiekimo gautas pajamas šiems asmenims apmokestinimo GPM tikslais (vietos mokesčių administratorius sprendė, (**orig. p. 5**) kad dalis už ginčo tiekimus gautų pajamų yra laikytinos ne pareiškėjo, bet veiklos partnerio pajamomis, kaip jos suprantamos pagal ginčui aktualiu laikotarpiu galiojusias Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo nuostatas).

*Dėl jungtinės veiklos dalyvio veiklos „savarankiškumo“*

34. Ginčo teisiniams santykiams taikytinas PVM įstatymas, be kita ko, yra priimtas nacionalinėje teisėje įgyvendinant 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvą 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (toliau – ir PVM direktyva), kurios 193 straipsnis įtvirtina, kad PVM moka apmokestinamasis asmuo, vykdantis apmokestinamą prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, išskyrus šios direktyvos 194–199 ir 202 straipsniuose nurodytus atvejus, kai PVM moka kitas asmuo (ginčo atvejis į šias išimtis nepatenka). PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalis nustato, kad „apmokestinamasis asmuo – asmuo, kuris savarankiškai bet kurioje vietoje vykdo ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į tos veiklos tikslą ar rezultatą.“
35. Teisingumo Teismas yra nurodęs, kad PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalis suteikia sąvokai „apmokestinamasis asmuo“ plačią prasmę, kuri paremta savarankiškai vykdoma ekonomine veikla, t. y. visi fiziniai ir juridiniai asmenys – ir viešieji, ir privatūs, ir net vienetai, neturintys teisinio subjektiškumo, kurie objektyviai tenkina šioje nuostatoje įtvirtintus kriterijus, – laikytini PVM apmokestinamais asmenimis (Teisingumo Teismo 2016 m. spalio 12 d. sprendimo byloje *Christine Nigl ir kt.*, C-340/15, 27 p.).
36. Iš PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalies matyti, kad vienas iš apmokestinamojo asmens privalomų požymių – ekonominės veiklos savarankiškumas, kurį siekiant nustatyti reikia patikrinti, ar atitinkamas asmuo vykdo veiklą savo vardu, sąskaita ir atsakomybe, taip pat tai, kad jis pats prisiima su savo veikla susijusią ekonominę riziką (pvz., žr. Teisingumo Teismo 2000 m. sausio 27 d. sprendimo byloje *Heerma*, C-23/98, 18 p.; 2007 m. spalio 18 d. sprendimo byloje *van der Steen*, C-355/06, 23 p.; 2015 m. rugsėjo 29 d. sprendimo byloje *Gmina Wrocław*, C-276/14, 34 p.). Tam, kad konstatuotų veiklos savarankiškumą, atsižvelgiama į tai, kad tarp ūkio subjektų, kurie nebuvo integruoti į viešąją administraciją, ir viešosios valdžios institucijos nebuvo jokio hierarchinio pavaldumo ryšio, taip pat į tai, kad jie veikė savo sąskaita ir atsakomybe, laisvai organizavo savo darbą ir patys gaudavo jų pajamas sudarančius mokėjimus. Vertinant veiklos vykdymo savarankiškumo sąlygą, tie patys kriterijai taikomi ir privatiems asmenims

(Teisingumo Teismo 2015 m. rugsėjo 29 d. sprendimo byloje *Gmina Wrocław*, C-276/14, 34 ir 35 p.).

37. Šiuo aspektu pažymėtina, kad nagrinėjamu atveju veiklą, susijusią su ginčo tiekimais ir pačius šiuos tiekimus mokesčių administratorius kvalifikavo kaip bendrai sudarančius vieną (ekonominę) veiklą apmokestinimo PVM tikslu. Be to, kaip minėta, kadangi pareiškėjas ir veiklos partneris nelaikė, kad su ginčo tiekimais susijusi veikla buvo ekonominė veikla apmokestinimo PVM tikslais, vykdant ginčo tiekimus PVM nebuvo skaičiuojamas.
38. Todėl, mokesčių administratoriui nepaneigus šioje Nutartyje aptartų aplinkybių, susijusių su minėta jungtinės veiklos sutartimi ir byloje nesant šias aplinkybes paneigiančių duomenų, teisėjų kolegijai kyla abejonės dėl pareiškėjo pripažinimo vykdžiusiu „savarankišką“ ekonominę veiklą PVM direktyvos taikymo prasme. Iš tiesų:

(1) kaip matyti, pavyzdžiui, iš minėtos jungtinės veiklos sutarties 3 straipsnio 3 dalies ir ką iš esmės patvirtina byloje surinkti duomenys, vykdant veiklą sukurtas bendras turtas ir prisiimti įsipareigojimai buvo paskirstomi tarp dalyvių nustatyta tvarka, todėl, nepaneigus jungtinės veiklos realumo, tikėtina, jog nėra pagrindo konstatuoti, kad pareiškėjas ginčo tiekimus vykdė veikdamas išimtinai savo ekonomine rizika (šiuo klausimu taip pat žr. šios Nutarties 17 p.);

(2) mokesčių administratoriui nekvestionuojant ir net iš esmės patvirtinus, kad pareiškėjas klausimus, susijusius su ginčo nekilnojamojo turto objektų įsigijimu, sukūrimu (pastatymu) bei pardavimu sprendė kartu su veiklos partneriu, ir byloje nesant tai paneigiančių duomenų, manytina, jog negalima pripažinti ir to, kad apeliantas savarankiškai (vienasmeniškai, savo nuožiūra) priėmė (galėjo priimti) sprendimus dėl vykdant ginčo veiklą atliktų tiekimų (jų dalies);

**(orig. p. 6)**

(3) mokesčių administratoriui kvalifikuojant, kad apmokestinimo GPM tikslais pajamas, t. y. iš esmės atlygį už parduotus nekilnojamojo turto objektus gavo ne tik pareiškėjas, bet ir jo veiklos partneris, galima teigti, kad atitinkamos pajamos iš ginčo tiekimų nebuvo pareiškėjo;

(4) vien ta aplinkybė, jog ginčo nekilnojamojo turto savininku Nekilnojamojo turto registre buvo nurodytas pareiškėjas ir jis sudarė pirkimo–pardavimo sutartis, tokiomis aplinkybėmis, kokios susiklostė nagrinėjamu atveju, savaime nepatvirtina, kad jis savarankiškai sprendė dėl ginčo tiekimų, t. y. atitiko apmokestinamąjį asmenį apibūdinančius kriterijus šių tiekimų apmokestinimo PVM tikslais (šiuo klausimu atskirai paminėtina, kad minėtos jungtinės veiklos sutarties 4 straipsnio 2 dalyje nurodyta, kad santykiuose su trečiaisiais asmenimis pareiškėjas veikia abiejų dalyvių vardu; atkreiptinas dėmesys ir į šios Nutarties 15 ir 16 p.);



(5) manytina ir tai, kad nepaneigus aptartų aplinkybių, susijusių su veiklos partnerio dalyvavimu, savaime negalima pripažinti, jog pareiškėjas savarankiškai sprendė dėl teisės disponuoti turtu perdavimo, t. y. prekių tiekimo (PVM direktyvos 14 str. 1 d.) jų įgijėjams (pirkėjams).

39. Šių aplinkybių kontekste galima pagrįstai manyti, kad šiame bylos nagrinėjimo etape darant prielaidą, kad ginčo tiekimai laikytini PVM apmokestinama ekonomine veikla, PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalyje įtvirtintus apmokestinamojo asmens kriterijus objektyviai galėtų atitikti pareiškėjas ir veiklos partneris, kartu veikę jungtinės veiklos sutarties pagrindu. Kitaip tariant, pagal aptartas aplinkybes manytina, kad minėtus apmokestinamojo asmens kriterijus *de facto* atitinka ginčo jungtinė veikla (šios veiklos dalyviai kartu), bet ne vienas pareiškėjas atskirai. Todėl manytina, kad ir PVM direktyvos 193 straipsnio taikymo tikslais pareiškėjas galbūt negali būti pripažintas vienasmeniškai atsakingu už iš ginčo tiekimų kylančias PVM prievoles.
40. Kita vertus, kaip matyti iš bylos medžiagos, santykiuose su trečiaisiais asmenimis, įskaitant ginčo tiekimus, dalyvavo tik pareiškėjas: jo vardu buvo įsigytas žemės sklypas, išduotas statybą leidžiantis dokumentas, sudaryta rangos sutartis; jis savo vardu sudarė pirkimo–pardavimo sutartis dėl minėtų pastatų ir jiems priskirtų žemės sklypų, šiose sutartyse nėra minima jungtinės veiklos sutartis. Šiame bylos nagrinėjimo etape ir pagal byloje esančius duomenis galima pagrįstai manyti, jog ginčo tiekimuose dalyvavusiems pirkėjams nebuvo žinoma apie veiklos partnerį. Kitaip tariant, su pastatų statyba ir jų pardavimu susijusius veiksmus realiai (faktiškai) atliko tik pareiškėjas, o veiklos partneris iš esmės tik iš dalies finansavo žemės sklypo įsigijimą.
41. Primintina, kad Teisingumo Teismas yra nurodęs, kad siekiant vienodai taikyti PVM direktyvą ypač svarbu, kad jos III antraštinėje dalyje pateikiama „apmokestinamojo asmens“ sąvoka būtų aiškinama autonomiškai ir vienodai (žr. Teisingumo Teismo 2014 m. rugsėjo 17 d. sprendimo byloje *Skandia Sverige*, C-7/13, 23 p.).
42. Todėl paisant šio reikalavimo, ypač atsižvelgiant į tai, jog jungtinė veikla pagal nacionalinę teisę apmokestinamuoju asmeniu nelaikoma ir teisinio subjektiškumo neturi, bei siekiant išsklaidyti teisėjų kolegijai kilusias abejones, nagrinėjamu atveju yra tikslinga kreiptis į šią Europos Sąjungos teisminę instituciją su prašymu priimti prejudicinį sprendimą klausimu, ar PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalis ir 193 straipsnis turi būti aiškinami taip, kad tokiomis aplinkybėmis, kokios susiklostė šioje byloje, toks fizinis asmuo kaip pareiškėjas negali būti pripažintas „savarankiškai“ vykdžiusiu ginčo tiekimus ir vienasmeniškai atsakingu už PVM (su)mokėjimą, t. y. ar apmokestinamuoju asmeniu, atsakingu už ginčo prievoles, vis dėlto laikytina jungtinė veikla (pareiškėjas ir jo veiklos partneris kartu), o ne tik pareiškėjas atskirai.

*Dėl mokestinių prievolių paskirstymo jungtinės veiklos dalyviams*

43. Jeigu Teisingumo Teismas išaiškintų, kad PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalies ir 193 straipsnio taikymo tikslais apmokestinamuoju asmeniu, atsakingu už ginčo prievoles, vis dėlto laikytini visi jungtinės veiklos dalyviai (pareiškėjas ir jo veiklos partneris), o ne tik pareiškėjas, kyla klausimas, kaip turėtų būti paskirstomos mokestinės prievolės.
44. Iš tiesų, kaip minėta, pagal bendrą nacionalinėje teisėje nustatytą taisyklę, Lietuvos Respublikos apmokestinamaisiais asmenimis pripažįstami tik fiziniai ir juridiniai asmenys, taip (**orig. p. 7**) pat minėti kolektyvinio investavimo subjektai. Ginčo teisiniams santykiams aktualios nacionalinės nuostatos neįtvirtina, kad pagal jungtinės veiklos sutartį veikiantys fiziniai asmenys laikytini vienu apmokestinamuoju asmeniu PVM įstatymo nuostatų taikymo prasme; nenumatyta ir kad tik vienas šių fizinių asmenų atsako už visas bendros (apmokestinamos) ekonominės veiklos prievoles, kai prekių tiekimas atliekamas neišrašius PVM sąskaitos faktūros, kaip yra nagrinėjamu atveju.
45. Tačiau, teisėjų kolegijos vertinimu, net jei PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalyje numatytus apmokestinamojo asmens kriterijus nagrinėjamu atveju atitinka teisinio subjektiškumo pagal nacionalinę teisę neturinti jungtinė veikla, minėtas nacionalinis reguliavimas neturėtų paneigti šios veiklos dalyvių pareigos sumokėti atitinkamą PVM.
46. Manytina, kad nesant atitinkamų (specialių) įstatymo nuostatų, fizinių asmenų jungtinės veiklos pagrindu vykdomos PVM apmokestinamos ekonominės veiklos atveju už šiai veiklai priskirtiną prekių tiekimą, atliktą neišrašius PVM sąskaitos faktūros (apskaitos dokumento, su išskirtu mokėtiniu PVM), kaip yra nagrinėjamu atveju, PVM privalo apskaičiuoti ir sumokėti kiekvienas šios veiklos dalyvis jiems tenkančiomis dalimis.
47. Dėl šių (dalyviams tenkančių) dalių paminėtina, kad PVM apskaičiuojamas nuo apmokestinamosios vertės, kurią pagal bendrą taisyklę sudaro visas atlygis, kurį gavo ar turi gauti prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas iš įsigyjančio asmens (PVM direktyvos 73, 96 str.; PVM įstatymo 15 str. (2004 m. sausio 15 d. įstatymo Nr. IX-1960 redakcija). Kadangi apmokestinamąją vertę sudaro faktiškai gautas atlygis ir dėl kurio mokesčių administratorius negali gauti didesnės PVM sumos nei ta, kurią gavo apmokestinamasis asmuo (Teisingumo Teismo 2018 m. gruodžio 6 d. sprendimo byloje *Tratave*, C-672/17, 29 p.), t. y. iš apmokestinamojo asmens negalima reikalauti sumokėti PVM nuo didesnės sumos nei jo gautas (gautinas) atlygis, manytina, kad ginčo atveju jungtinės veiklos dalyviai už su PVM susijusias prievoles atsako (turėtų atsakyti) kiekvieno jų gauto (gautino; priklausančio) atlygio dalimi, skaičiuojama nuo apmokestinamosios vertės.
48. Šiomis aplinkybėmis taip pat tikslinga Teisingumo Teismo pasiteirauti, ar PVM direktyvos 193 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad tokiu atveju, koks susiklostė nagrinėjamoje byloje, PVM moka pagal nacionalinę teisę teisinio statuso neturinčios jungtinės veiklos dalyviai (nagrinėjamu atveju – pareiškėjas ir

veiklos partneris) kiekvienas individualiai nuo kiekvieno jų gautos (gautinos, priklausančios) atlygio už ginčo tiekimus dalies.

*Dėl PVM direktyvos 287 straipsnio taikymo*

49. Nagrinėjamu atveju aktualus yra ir PVM įstatymo 71 straipsnio 2 dalies (2011 m. gruodžio 20 d. įstatymo Nr. XI-1817 redakcija) taikymo klausimas – ar šioje įstatymo nuostatoje nurodyta metinės (12 mėnesių) apyvartos riba, kurią viršijus pagal nacionalinę teisę atsiranda pareiga registruotis PVM mokėtoju bei prievolė skaičiuoti ir mokėti PVM, tokiomis aplinkybėmis, kokios susiklostė nagrinėjamoje byloje, taikoma (1) bendrai jungtinės veiklos dalyviams (apskaičiuojama pagal visas jungtinės veiklos pajamas) ar (2) kiekvienam jungtinės veiklos dalyviui atskirai (apskaičiuojama pagal kiekvieno iš jungtinės veiklos dalyvio atskirai gautas pajamas).
50. PVM direktyvos 287 straipsnio 11 punktą nustato, kad „valstybės narės, kurios į [Europos Sąjungą] įstojo po 1978 m. sausio 1 d., gali nuo mokesčio atleisti apmokestinamuosius asmenis, kurių metinė apyvarta yra ne didesnė kaip toliau pateiktoms sumoms lygiavertė suma nacionaline valiuta pagal jų įstojimo dienos valiutų perskaičiavimo kursą: <...> Lietuva: 29 000 EUR“. Paminėtina, kad pastaroji suma 2011 m. gegužės 30 d. Tarybos įgyvendinimo sprendimu 2011/335/ES, kuriuo leidžiama Lietuvai taikyti priemonę, kuria nukrypstama nuo Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 287 straipsnio, minėta suma laikinai buvo padidinta iki 45 000 Eur.
51. Šiuo aspektu pastebėtina, kad, kaip matyti iš PVM direktyvos 5 konstatuojamosios dalies, PVM sistema yra paprasčiausia ir neutraliausia tada, kai mokestis yra taikomas kiek įmanoma bendresniu būdu. Tai lyg ir, be kita ko, implikuoja, kad, jeigu, tokiomis aplinkybėmis, kokios susiklostė nagrinėjamoje byloje, apmokestinamuoju asmeniu pagal PVM direktyvos (**orig. p. 8**) 9 straipsnio 1 dalį pripažįstama jungtinė veikla (jungtinės veiklos dalyviai kartu), į PVM direktyvos 287 straipsnyje numatytą metinės apyvartos ribą (veiklos apimtį), sprendžiant dėl kiekvienam iš dalyvių tenkančių konkrečių prievolių, turėtų būti atsižvelgiama vertinant visos jungtinės veiklos apimtį (PVM direktyvos 288 str. nurodytą apyvartą). nepriklausomai nuo to, kaip paskirstomos iš šios veiklos gautos pajamos jos dalyviams.
52. Kita vertus, kaip minėta, nacionalinės teisės aktų nuostatos numato, kad, neskaitant tam tikrų kolektyvinio investavimo subjektų, apmokestinamuoju asmeniu laikytini tik juridiniai ir fiziniai asmenys, t. y. jungtinė veikla, kaip neturinti teisinio subjektiškumo, nelaikoma apmokestinamuoju asmeniu. Be to, kaip matyti iš administracinės praktikos, [OMISSIS] atvejais, kai apmokestinamą tiekimą vykdo sutuoktiniai tiekdami bendra jungtine nuosavybe esantį turtą, jie laikomi atskirais apmokestinamaisiais asmenimis ir jų apyvarta (veiklos apimtis) PVM direktyvos 287 straipsnį atitinkančių ir (ar) perkeliančių nacionalinių nuostatų taikymo tikslais vertinama atskirai – sutuoktinis atleidžiamas nuo

pareigos mokėti PVM, jei jam tenkančio tiekimo dalis neviršija minėtos apyvartos ribos, net jei bendrai sutuoktinių vykdytas tiekimas šią ribą viršijo.

53. Šiomis aplinkybėmis Teisingumo Teismo taip pat pasiteirautina, ar PVM direktyvos 287 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad, tokiomis aplinkybėmis, kokios susiklostė šioje byloje, šioje nuostatoje nurodyta metinė apyvarta nustatoma atsižvelgiant į visos jungtinės veiklos (bendrai jungtinės veiklos dalyvių gautas) pajamas.

*Dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą*

54. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas yra galutinės instancijos teismas administracinėms byloms (Administracinių bylų teisenos įstatymo 21 str.), todėl iškilus Europos Sąjungos institucijų priimtų teisės aktų aiškinimo klausimui, kurį išnagrinėti būtina, kad sprendimas byloje būtų priimtas, jis privalo kreiptis į Teisingumo Teismą su prašymu priimti prejudicinį sprendimą (SESV 267 straipsnio 3 dalis [OMISSIS]).
55. Šiomis aplinkybėmis, siekiant išsklaidyti kilusias abejones dėl ginčo teisiniams santykiams aktualių Europos Sąjungos teisės normų aiškinimo bei taikymo, yra tikslinga kreiptis į Teisingumo Teismą su prašymu išaiškinti aptartas PVM direktyvos nuostatas. Atsakymas į šios Nutarties rezoliucinėje dalyje nurodytus klausimus turėtų esminę reikšmę nagrinėjamai bylai, nes sudarytų prielaidas, užtikrinant Europos Sąjungos teisės veiksmingumą, aiškinti ir ginčo teisiniams santykiams taikyti nacionalinės teisės normas nustatant pareiškėjo mokestines prievoles.

Vadovaudamasi tuo, kas išdėstyta pirmiau ir Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 267 straipsnio 3 dalimi, [OMISSIS] [nuoroda į teisės aktus] Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija

n u t a r i a:

[OMISSIS]

Kreiptis į Europos Sąjungos Teisingumo Teismą su prašymu priimti prejudicinį sprendimą šiais bylai aktualiais klausimais:

- 1) ar 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 9 straipsnio 1 dalis ir 193 straipsnis turi būti aiškinami taip, kad tokiomis aplinkybėmis, kokios susiklostė nagrinėjamoje byloje, toks fizinis asmuo, kaip pareiškėjas negali būti pripažintas „savarankiškai“ vykdytą nagrinėjamą (ekonominę) veiklą ir (**orig. p. 9**) vienasmeniškai turi sumokėti pridėtinės vertės mokestį už ginčo tiekimus, t.y. ar Direktyvos 2006/112/EB 9 straipsnio 1 dalies ir 193 straipsnio taikymo tikslais apmokestinamuoju asmeniu, atsakingu už ginčo prievoles, laikytina jungtinė veikla (jungtinės veiklos dalyviai kartu; nagrinėjamu atveju – pareiškėjas ir jo veiklos partneris kartu), kuri pagal nacionalinę teisę apmokestinamuoju asmeniu

nelaikoma ir teisinio subjektiškumo neturi, o ne vien tik toks fizinis asmuo, kaip pareiškėjas?

2) teigiamai atsakius į pirmą klausimą, – ar Direktyvos 2006/112/EB 193 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad tokiomis aplinkybėmis, kokios susiklostė nagrinėjamoje byloje, PVM moka jungtinės veiklos, kuri pagal nacionalinę teisę apmokestinamuoju asmeniu nelaikoma ir teisinio subjektiškumo neturi, dalyviai (nagrinėjamu atveju – pareiškėjas ir veiklos partneris) kiekvienas individualiai nuo kiekvieno jų gautos (gautinos, priklausančios) atlygio už apmokestinamus nekilnojamojo turto objektų tiekimus dalies? Ar Direktyvos 2006/112/EB 287 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad, tokiomis aplinkybėmis, kokios susiklostė šioje byloje, šioje nuostatoje nurodyta metinė apyvarta nustatoma atsižvelgiant į visos jungtinės veiklos (bendrai jungtinės veiklos dalyvių gautas) pajamas?

[OMISSIS]

[procesiniai klausimai ir teisėjų pavardės]