

**LIETUVOS RESPUBLIKOS POZICIJA DĖL DALYVAVIMO EUROPOS SĄJUNGOS
TEISINGUMO TEISME NAGRINĖJAMOJE BYLOJE JARMUŠKIENĖ, C-265/18**

Byla C-265/18

Šioje byloje Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (toliau – LVAT) 2018 m. balandžio 11 d. nutartimi kreipėsi į Europos Sąjungos Teisingumo Teismą (toliau – Teisingumo Teismas) dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (toliau – PVM direktyva) nuostatų aiškinimo.

Byloje iš esmės keliamas klausimas, ar pareiga skaičiuoti ir mokėti pridėtinės vertės mokestį (toliau – PVM), kai tuo pačiu sandoriu tiekiamos dvi prekės, kyla nuo visos sandorio vertės ar tik nuo prekės, dėl kurios tiekimo viršijama PVM direktyvos numatyta riba, nuo kurios apmokestinamajam asmeniui tenka pareiga skaičiuoti ir mokėti PVM.

Pagrindinėje byloje nustatytos faktinės aplinkybės. Byloje nustatyta, kad pareiškėja kartu su kitu fiziniu asmeniu (bendrasavininkiu) 2011 m. įsigijo žemės ūkio paskirties žemės sklypą ir, gavusi leidimą statyboms, įsigytame žemės sklype įregistravo naujai pastatytus gyvenamąjį namą bei du kaimo turizmo pastatus. Pareiškėja kartu su bendrasavininkiu 2012 m. gruodžio 28 d. pardavė gyvenamąjį namą su žemės sklypo dalimi už 450 000 Lt (130 329 Eur). Konkrečiai pareiškėja 2012 m. gruodžio 28 d. žemės sklypo dalies su pastatu pirkimo-pardavimo ir naudojimosi žemės sklypo tvarkos nustatymo sutartimi pardavė žemės sklypo dalį už 112 000 Lt (32 437 Eur) ir ant to sklypo esančio gyvenamojo namo dalį už 150 000 Lt (43 443 Eur). Vilniaus apskrities valstybinė mokesčių inspekcija (toliau – Vilniaus AVMI) 2015 m. nustatė, kad minėti nekilnojamojo turto sandoriai nebuvo vienkartiniai ar atsitiktiniai, o vykdyti savarankiškai per tęstinį laikotarpį, bei konstatavo, jog pareiškėja vykdė ekonominę veiklą, kaip ji apibrėžiama PVM įstatyme. Įvertinusi visas aplinkybes Vilniaus AVMI nurodė, kad pareiškėja turėjo apskaičiuoti mokėtiną 24 558 Lt (7 112 Eur) PVM sumą. Pareiškėja sprendimą apskundė Valstybinei mokesčių inspekcijai prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – VMI), kuri 2016 m. vasario 2 d. sprendimu patvirtino Vilniaus AVMI apskaičiuotus mokesčius ir su jais susijusias sumas. Nesutikdama su tokiu centrinio mokesčių administratoriaus sprendimu pareiškėja su skundu kreipėsi į Mokestinių ginčų komisiją, kuri byloje skundžiamu 2016 m. gegužės 9 d. sprendimu Nr. S-96(7-40/2016) panaikino VMI sprendimą ir grąžino skundą nagrinėti iš naujo. Mokestinių ginčų komisija vertino, kad pareiškėja sandoriu pardavė dvi prekes - (1) žemės sklypo dalį ir (2) gyvenamojo namo dalį, atitinkamai konstatuodama, jog mokesčių administratorius nepagrįstai šiuo sandoriu parduotus nekilnojamojo turto objektus vertino kaip vieną prekę pagal PVM įstatymo 92 straipsnio 1 dalį. Mokestinių ginčų komisijos nuomone, nacionalinė teisė apmokestinimą PVM siejo su

tiesiamomis prekėmis, kurių kaina viršijo 155 000 Lt ribą, kai aptariamu sandoriu pareiškėja pardavė dvi prekes (žemės sklypo dalį ir gyvenamojo namo dalį), todėl 155 000 Lt riba buvo viršyta tik vieno iš objektų pardavimu. Atitinkamai papildomai apskaičiuotas mokėtino PVM dydis koreguotinas jį apskaičiuojant nuo parduotos prekės atlygio, kuris viršijo PVM įstatyme nustatytą 155 000 Lt ribą. VMI tokį Mokestinių ginčų komisijos sprendimą apskundė Vilniaus apygardos administraciniam teismui, o šiam skundą atmetus ir Mokestinių ginčų komisijos sprendimą palikus nepakeistą, centrinis mokesčių administratorius apeliaciniu skundu kreipėsi į Lietuvos vyriausiąjį administracinį teismą.

Teisingumo Teismui užduotas klausimas:

Ar PVM direktyvos 282-292 straipsniai turi būti aiškinami taip, kad tokiomis aplinkybėmis, kokios susiklostė nagrinėjamoje byloje, kai tuo pačiu sandoriu tiekiamos dvi prekės, tačiau tik dėl vienos iš šių prekių tiekimo yra viršijama PVM direktyvos 287 straipsnyje (atitinkamoje nacionalinės teisės akto nuostatoje) numatyta metinės apyvartos riba (veiklos apimtis), apmokestinamajam asmeniui (tiekėjui) tenka pareiga *inter alia* skaičiuoti ir mokėti pridėtinės vertės mokestį nuo (1) visos sandorio vertės (abiejų prekių tiekimo vertės) ar (2) tik nuo minėtą ribą (veiklos apimtį) viršijančios sandorio dalies (vienos iš prekių tiekimo vertės)?

Bylos svarba Lietuvai ir pagrindiniai motyvai

Vadovaujantis Pavyzdiniu ES Teisingumo Teisme svarstomų bylų svarbos Lietuvai nustatymo kriterijų ir Lietuvos Respublikos pozicijos formulavimo gairių sąrašu, patvirtintu Vyriausybės ES komisijos 2016 m. gegužės 10 d., būsimas sprendimas Teisingumo Teismo nagrinėjamoje byloje gali turėti poveikį Lietuvos institucijų ir įstaigų nusistovėjusiai ES teisės aktus įgyvendinančių nacionalinės teisės aktų taikymo (viešojo administravimo) praktikai (sprendimams) (9 punktas), be to, būsimas sprendimas Teisingumo Teismo nagrinėjamoje byloje gali turėti reikšmingos įtakos Lietuvos Respublikos įstatymuose ir kituose teisės aktuose įtvirtintam reguliavimui (3 punktas), būsimas sprendimas Teisingumo Teismo nagrinėjamoje byloje gali turėti reikšmingos įtakos valstybės finansams (5 punktas) ir būsimas Teisingumo Teismo sprendimas nagrinėjamoje byloje išaiškins ES teisės aktų nuostatas, Lietuvos teismams keliančias taikymo problemas ir neaiškumus (10 punktas).

Pabrėžtina, kad tuo atveju, jei Teisingumo Teismas nuspręstų, kad tais atvejais, kai vienu sandoriu tiekiamos kelios prekės, PVM turi būti skaičiuojamas ir mokamas ne nuo viso sandorio, dėl kurio viršijama suma iki kurios apmokestinamasis asmuo neturi skaičiuoti ir mokėti PVM, bet tik nuo konkrečios sandorį sudarančios prekės, dėl kurios viršijama minėta suma, turėtų būti iš esmės keičiama

mokesčių administratoriaus PVM skaičiavimo ir mokėjimo praktika taikant PVM mokėjimo išimtį smulkaus verslo įmonėms, padidėtų administracinė našta tikrintojams, galimai turėtų būti keičiamos Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo nuostatos bei sumažėtų į valstybės biudžetą iš PVM surenkamos pajamos.

Pažymėtina, kad, vadovaujantis Europos Sąjungos reikalų koordinavimo taisyklių, patvirtintų Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2004 m. sausio 9 d. nutarimu Nr. 21, 78.3 punktu, Lietuvos Respublikos pozicija privalo būti rengiama Teisingumo Teisme nagrinėjamoje byloje, kai prašymą priimti prejudicinį sprendimą Europos teisminci institucijai pateikia Lietuvos Respublikos teismas, kaip yra šiuo atveju.

Lietuvos Respublikos pozicijos derinimas

Europos teisės departamentas 2018 m. liepos 12 d. organizavo ES teismų darbo grupės posėdį dėl pozicijos byloje *Jarmuškienė*, C-265/18 ir ją pagrindžiantiems argumentams aptarti. Posėdyje dalyvavo Lietuvos Respublikos finansų ministerijos ir VMI atstovai. Lietuvos Respublikos teisingumo ministerijos ir Lietuvos Respublikos užsienio reikalų ministerijos atstovai posėdyje nedalyvavo, tačiau raštu LINESIS sistemoje nurodė, kad neprieštarauja Lietuvos Respublikos dalyvavimui byloje. Posėdyje bendru sutarimu nutarta Lietuvos Respublikos Vyriausybei siūlyti pagal parengtą poziciją pritarti rezoliucijai dėl dalyvavimo byloje *Jarmuškienė*, C-265/18. Vyriausybei pagal parengtą poziciją pritarus rezoliucijai dėl dalyvavimo byloje *Jarmuškienė*, C-265/18, Europos teisės departamentas, bendradarbiaudamas su Finansų ministerija, VMI ir, prireikus, kitomis institucijomis, parengs rašytines pastabas byloje.

Finansų ministro vizuota pozicija kartu su Vyriausybės rezoliucijos projektu bus teikiama š. m. rugpjūčio 1 d. vyksiančiam Vyriausybės pasitarimui. Lietuvos Respublikos pastabos šioje byloje turi būti pateiktos Teisingumo Teismui vėliausiai iki 2018 m. rugpjūčio 21 d.

Lietuvos Respublikos pozicija ir principiniai teisiniai ir faktiniai argumentai

Atsakant į Teisingumo Teismui pateiktą klausimą Lietuvos rašytinėse pastabose siūloma laikytis pozicijos, kad PVM turi būti skaičiuojamas ir mokamas nuo visos sandorio vertės, o ne nuo vienos iš sandoryje nurodytų prekių vertės. Tokį aiškinimą, visų pirma, patvirtina lingvistinis PVM direktyvos 282-292 straipsnių nuostatų aiškinimas, pagal kurį PVM direktyvos 288 straipsnyje vartojama formuluotė „prekių tiekimo vertė“ nukreipia būtent į bendrą atitinkamo tiekimo, dėl kurio viršijama PVM direktyvos 287 straipsnyje nurodyta riba, vertę, nepriklausomai nuo to, kiek prekių

sudaro šį tiekimą. Antra, rašytinėse pastabose pagal analogiją bus remiamasi PVM direktyvos 12 straipsnio dėl PVM taikymo atsitiktiniams sandoriams nuostatomis, kurias Teisingumo Teismas jau yra aiškinęs ir nustatęs, kad PVM skaičiavimo tikslais pastatas ir žemė, ant kurios jis pastatytas, turėtų būti vertinami kartu, nes šie objektai yra glaudžiai susiję ir objektyviai ekonominiu požiūriu sudaro visumą. Pabrėžtina, kad pagrindinėje byloje tiek žemės sklypo dalies, tiek ant jo stovinčio pastato dalies tiekimo momentas ir vieta sutapo, šias prekes įsigijo tas pats pirkėjas, prekių tiekimas įformintas viena (notaro patvirtinta) pirkimo-pardavimo sutartimi - taigi įvyko vienas tiekimas, patvirtintas vienu sandoriu. Trečia, vadovaujantis sisteminiu PVM direktyvos nuostatų, kuriomis nustatomi tam tikri ribų kriterijai (pvz., apyvarta, bendra tiekimų vertė ir pan.), aiškinimu bus remiamasi ir analogija dėl nuotolinio prekių tiekimo, kur numatyta, kad ribos, kurią pasiekus keičiasi prekių tiekimo vieta, viršijimas nustatomas ne pagal konkrečios vienos prekės vertę, bet atsižvelgiama į bendrą prekių tiekimą, kuris gali apimti ir kelias prekes ir kuriuo viršyta minėta riba. Ketvirta, rašytinėse pastabose taip pat bus nurodoma, kad priešingas PVM direktyvos nuostatų aiškinimas, pagal kurį PVM turėtų būti skaičiuojamas tik dėl vienos iš prekių, sudarančių sandorį, tiekimo, keltų daug praktinių netaikymų, tarp kurių - kuri prekė turėtų būti laikoma būtent ta, dėl kurios viršijama riba, nuo kurios apmokestinamajam asmeniui tenka pareiga skaičiuoti ir mokėti PVM, nes sudarant sandorį visos prekės tiekiamos vienu metu.

Lietuvos Respublikos pozicijos rengėjai

Lietuvos Respublikos poziciją byloje *Jarmušienė*, C-265/18 parengė Europos teisės departamento prie Lietuvos Respublikos teisingumo ministerijos Atitikties ES teisei vertinimo skyriaus vedėja Viktorija Vasiliauskienė (tel. 8 706 68084, el. paštas vasiliauskiene.viktorija@etd.lt).

Generalinio disponento
atliksianti generalinio disponento pareigas
R. Kamf
Rita Krasnelaitė
2018-07-19



Finansų ministerijos
Vilniaus apskr.
2018-07-23

**EUROPOS TEISĖS DEPARTAMENTAS PRIE LIETUVOS RESPUBLIKOS
TEISINGUMO MINISTERIJOS**

**POSĖDŽIO DĖL LIETUVOS RESPUBLIKOS PASTABŲ PATEIKIMO EUROPOS SĄJUNGOS
TEISINGUMO TEISME SVARSTOMOJE BYLOJE *JARMUŠKIENĖ*, C-265/18**

PROTOKOLAS

2018 m. liepos 12 d. Nr. P- 18
Vilnius

Posėdžio pirmininkas Europos teisės departamento generalinio direktoriaus pavaduotoja, atliekanti generalinio direktoriaus funkcijas, Rūta Krasuckaitė.

Posėdžio sekretorė Europos teisės departamento Atitikties ES teisei vertinimo skyriaus vedėja Viktorija Vasiliauskienė.

I posėdį kviešti: Lietuvos Respublikos teisingumo ministerijos,
Lietuvos Respublikos užsienio reikalų ministerijos,
Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,
Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos atstovai.

Dalyvauja: Asta Zelo – Finansų ministerijos atstovė;
Rūta Pileckienė – Finansų ministerijos atstovė;
Kęstutis Kadonas – Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos atstovas;
Renaldas Mundeikis – Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos atstovė;
Vytautė Kazlauskaitė - Švenčionė – Europos teisės departamento atstovė.

**SVARSTYTA. LIETUVOS RESPUBLIKOS POZICIJOS PATEIKIMAS EUROPOS
SĄJUNGOS TEISINGUMO TEISME SVARSTOMOJE BYLOJE *JARMUŠKIENĖ*,
C-265/18**

Pranešėja – Europos teisės departamento generalinio direktoriaus pavaduotoja, atliekanti generalinio direktoriaus funkcijas, Rūta Krasuckaitė.

R. Krasuckaitė pristatė bylos esmę, procesinius pozicijos rengimo aspektus. Pranešėja nurodė, kad atsižvelgiant į tai, kad bylos dalykas patenka į Finansų ministerijos kompetencijos sritį, būtų tikslinga, kad byla būtų teikiama vizuoti Finansų ministrui. Kadangi pirmasis VESK posėdis organizuojamas tik rugsėjo 11 d., pozicija bus teikiama Lietuvos Respublikos Vyriausybės pasitarimui, vyksiančiam rugpjūčio 1 d. Iki šios dienos pozicija turėtų būti parengta, vizuota Finansų ministerijoje ir pateikta Vyriausybės pasitarimui. Pranešėja pažymėjo, kad numatoma Lietuvos Respublikos Vyriausybės pozicija dėl atsakymo į Teisingumo Teismui pateiktą klausimą yra aiški – t.y., jog pridėtinės vertės mokestis (PVM) turi būti skaičiuojamas ir mokamas nuo visos sandorio vertės, o ne nuo vieno iš sandoryje nurodytų nekilnojamojo turto objektų vertės. Taip pat paprašė Finansų ministerijos ir Valstybinės mokesčių inspekcijos atstovų pakomentuoti, kaip Lietuvoje taikoma PVM skaičiavimo ir mokėjimo išimtis smulkiąjam verslui, numatyta PVM

direktyvos 282-292 straipsniuose, bei aptarti Lietuvos Respublikos Vyriausybės poziciją palaikančius argumentus.

FM atstovės pažymėjo, kad lingvistiškai aiškinant PVM direktyvos 282-292 straipsnių nuostatas „prekių tiekimo vertė“ nukreipia būtent į bendrą atitinkamo tiekimo vertę, nepriklausomai nuo to, kiek prekių sudaro šį tiekimą. Taip pat nurodė, kad pagal analogiją galėtų būti remiamasi PVM direktyvos 12 straipsniu dėl PVM taikymo atsitiktiniams sandoriams, kurį Teisingumo Teismas jau yra aiškinęs ir nustatęs, kad PVM skaičiavimo tikslais pastatas ir žemė, ant kurios jis pastatytas, turėtų būti vertinami kartu, nes šie objektai yra glaudžiai susiję ir objektyviai ekonominiu požiūriu sudaro visumą. Be to, FM atstovių nuomone, PVM direktyvos nuostatomis, kuriomis pateikiami apribojimai tam tikromis ribomis (pvz., apyvarta, bendra tiekimų vertė ir pan.), turi būti taikomi vienodi vertinimo (skaičiavimo) principai, todėl PVM direktyvos 282-292 straipsniuose numatyti smulkaus verslo įmonių atleidimo nuo PVM schemai galėtų būti taikomos analogiškos taisyklės kaip ir nuotoliniam prekių tiekimui, kuriose numatyta, kad ribos, kurią pasiekus keičiasi prekių tiekimo vieta, viršijimas nustatomas ne pagal konkrečios vienos prekės (viršijančios minėtą ribą) vertę, bet atsižvelgiama į bendrą prekių tiekimą (kuris gali apimti ir kelias prekes), kuriuo viršyta minėta riba.

VMI atstovai pažymėjo, kad bendra PVM skaičiavimo ir mokėjimo praktika visada buvo vertinti būtent sandorio vertę, o ne konkrečių prekių, sudarančių tokį sandorį, vertę. Taip pat atkreipė dėmesį, kad tuo atveju, jei būtų išaiškinta, jog PVM turi būti skaičiuojamas tik dėl vienos iš prekių, sudarančių sandorį, tiekimo kiltų daug praktinių neaiškumų, kuri prekė turėtų būti vertinama, nes sandorio metu visos prekės tiekiamos vienu metu. Be to, padidėtų administracinė našta tikrintojams vertinant, nuo kurio momento ir kurios prekės tiekimo turėtų būti skaičiuojamas PVM.

NUTARTA:

1. Posėdyje bendru sutarimu nutarta Lietuvos Respublikos Vyriausybei siūlyti pagal parengtą poziciją pritarti rezoliucijai dėl dalyvavimo byloje *Jarmuškienė, C-265/18*.
2. Finansų ministro vizuota pozicija bus teikiama š. m. rugpjūčio 1 d. vykstančiam Lietuvos Respublikos Vyriausybės pasitarimui. Vyriausybei pagal parengtą poziciją pritarus rezoliucijai dėl dalyvavimo byloje *Jarmuškienė, C-265/18*, Europos teisės departamentas, bendradarbiaudamas su Finansų ministerija, Valstybine mokesčių inspekcija ir, prireikus, kitomis institucijomis, parengs rašytines pastabas.
3. Valstybinė mokesčių inspekcija pateiks Europos teisės departamentui Vilniaus apygardos administracinio teismo 2016 m. rugsėjo 30 d. sprendimą.
4. Rašytinės pastabos Teisingumo Teismui vėliausiai turi būti pateiktos iki 2018 m. rugpjūčio 21 d.

Posėdžio pirmininkė



Rūta Krasuckaitė

Posėdžio sekretorė



Viktorija Vasiliauskienė



Gavimo data : 11/06/2018

Įrašyta į Teisingumo Teismo registrą
Nr. 1077431
Liuksenburgas,
2018-04-17
Pagal Teismo kancelerio įgaliojimą
Faks. / el. paštas: Miroslav Aleksejev
Gauta: 17.4.18 administratorius

C-265/18-1 ELEKTRONINIO
DOKUMENTO NUORAŠAS KA

Administracinė byla Nr. eA-368-556/2018
Teisminio proceso Nr. 3-61-3-02324-2016-3
Procesinio sprendimo kategorija 12.15.2; 52.1.9



LIETUVOS VYRIAUSIASIS ADMINISTRACINIS TEISMAS

NUTARTIS

2018 m. balandžio 11 d.
Vilnius

Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija, susidedanti iš teisėjų Ričardo Piličiausko (kolegijos pirmininkas), Veslavo Ruskan ir Arūno Sutkevičiaus (pranešėjas), teismo posėdyje apeliacine rašytinio proceso tvarka išnagrinėjo administracinę bylą pagal atsakovo Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos apeliacinį skundą dėl Vilniaus apygardos administracinio teismo 2016 m. rugsėjo 30 d. sprendimo administracinėje byloje pagal atsakovo Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos skundą pareiškėjai Akvilei Jarmuškienei, trečiajam suinteresuotam asmeniui Vilniaus apskrities valstybinei mokesčių inspekcijai, dėl sprendimo panaikinimo.

Teisėjų kolegija

nustatė:

I.

1. Atsakovas Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – ir atsakovas, Inspekcija) skundu kreipėsi į teismą, prašydamas panaikinti Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – ir Mokestinių ginčų komisija, MGK) 2016 m. gegužės 9 d. sprendimą Nr. S-96(7-40/2016) ir palikti galioti Inspekcijos 2016 m. vasario 2 d. sprendimą Nr. 68-21.

2. Pareiškėja Akvilė Jarmuškienė atsiliepime prašė skundą atmesti kaip nepagrįstą.

3. Trečiasis suinteresuotas asmuo Vilniaus apskrities valstybinė mokesčių inspekcija (toliau – ir Vilniaus AVMI) atsiliepime į skundą nurodė, kad VMI skundo reikalavimus palaiko, prašė skundą tenkinti.

II.

4. Vilniaus apygardos administracinis teismas 2016 m. rugsėjo 30 d. sprendimu atsakovo skundą atmetė. Teismas konstatavo, kad Mokestinių ginčų komisija skundžiamame sprendime tinkamai taikė nacionalinės teisės aktų nuostatas, pagrįstai panaikino atsakovo sprendimą ir grąžino pareiškėjos skundą centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo.

III.

5. Atsakovas Inspekcija padavė apeliacinį skundą, kuriame prašo: panaikinti pirmosios instancijos teismo sprendimą ir priimti naują sprendimą – panaikinti Mokestinių ginčų komisijos

NUORAŠAS TIKRAS

[Signature]

2016 m. gegužės 9 d. sprendimą Nr. S-96 (7-40/2016) ir palikti galioti Inspekcijos 2016 m. vasario 2 d. sprendimą Nr. 68-21.

6. Pareiškėja Akvilė Jarmuškienė atsiliepime prašo atsakovo apeliacinį skundą atmesti.

7. Trečiasis suinteresuotas asmuo Vilniaus AVMI atsiliepime į apeliacinį skundą nurodė, kad atsakovo Inspekcijos apeliacinio skundo reikalavimus palaiko, prašo apeliacinį skundą tenkinti.

Teisėjų kolegija

konstatuoja:

IV.

8. 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 (Administracinių bylų teisenos įstatymo 4 str. 3 d.).

Aktualios nacionalinės ir Europos Sąjungos teisės aktų nuostatos

9. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio (toliau – ir PVM įstatymas) 4 straipsnio 1 dalies 1 punktą (2006 m. lapkričio 28 d. įstatymo Nr. X-932 redakcija) nustatė, kad prekių tiekimu, be kita ko, laikomas prekių perdavimas kitam asmeniui, kai pagal sandorio sąlygas šis asmuo arba trečioji šalis įgyja teisę disponuoti tomis prekėmis kaip jų savininkas <...>.

10. PVM įstatymo 71 straipsnio 1 dalis (2009 m. gruodžio 3 d. įstatymo Nr. XI-518) numatė, kad „priešvėlė registruotis PVM mokėtoju ir skaičiuoti PVM bei mokėti jį į biudžetą tenka apmokestinamiesiems asmenims, kurie šalies teritorijoje tiekia prekes <...>. Privalantis registruotis PVM mokėtoju asmuo privalo pateikti prašymą įregistruoti jį PVM mokėtoju.“

11. 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 už tiekiamas prekes <...> ir (arba) teikiamas paslaugas šio įstatymo nustatyta tvarka skaičiuoti PVM ir mokėti jį į biudžetą, jeigu bendra atlygio už vykdant 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. <...>“ Prašymo įregistruoti PVM mokėtoju nepateikimas neatleidžia apmokestinamojo asmens nuo priešvėlės skaičiuoti PVM už jo tiekiamas prekes ir (arba) teikiamas paslaugas (PVM įstatymo 71 str. 4 d. (2004 m. sausio 15 d. įstatymo Nr. IX-1960 redakcija).

12. PVM įstatymo 92 straipsnio 1 dalis (2011 m. gruodžio 20 d. įstatymo Nr. XI-1817 redakcija) numatė, kad „apmokestinamasis asmuo, privalėjęs pateikti prašymą įregistruoti jį PVM mokėtoju pagal šio įstatymo 71 straipsnį <...>, tačiau to nepadaręs, privalo laikydamasis šiame straipsnyje nustatytos tvarkos skaičiuoti ir mokėti į biudžetą PVM už prekes ir paslaugas, už kurias jis pagal [PVM] įstatymo nuostatas privalėtų skaičiuoti ir mokėti PVM būdamas PVM mokėtoju. Mokėtina už patiektas prekes ir (arba) suteiktas paslaugas PVM suma apskaičiuojama pagal tokią formulę (<...> už patiektas prekes ir suteiktas paslaugas, už kurias atlygis neviršijo šio įstatymo 71 straipsnio 2 dalyje nurodytos 155 000 litų sumos, PVM neskaičiuojamas, tačiau tuo atveju, kai nurodytoji riba viršijama, PVM privalo būti apskaičiuojamas už visas patiektas prekes ir (arba) suteiktas paslaugas, dėl kurių tiekimo (teikimo) nurodytoji riba buvo viršyta): Mokėtina PVM suma = atlygis * T / (100% + T), čia: T – šioms prekėms ir (arba) paslaugoms šiame įstatyme nustatytas PVM tarifas (procentais); * – daugybos ženklas.“

13. PVM įstatymu, be kita ko, įgyvendinama 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (toliau – ir PVM direktyva).

14. PVM direktyvos 272 straipsnio 1 dalies d punktą numato, kad „valstybės narės nuo tam tikrų ar visų 2–6 skyriuose nurodytų prievolių gali atleisti šiuos apmokestinamuosius asmenis:

NUORAŠAS TIKRAS



<...> apmokestinamuosius asmenis, kuriems taikomas 282–292 straipsniuose numatytas smulkaus verslo įmonių atleidimas nuo PVM.“

15. 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 nukrypstant nuo Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 287 straipsnio, minėta suma laikinai buvo padidinta iki 45 000 Eur.

16. PVM direktyvos 287 straipsnyje nurodytą apyvartą, be kita ko, sudaro prekių tiekimo vertė be PVM, jeigu tiekimas yra apmokestinami (PVM direktyvos 288 str. 1 p.). Ši (prekių tiekimo) vertė apima viską, kas sudaro atlygį, kurį prekių tiekėjas gavo arba turi gauti iš prekes įsigyjiančio asmens (PVM direktyvos 73 str.). Nuo PVM atleisti apmokestinamieji asmenys neturi teisės atskaityti PVM ir negali nurodyti PVM savo sąskaitose faktūrose (PVM direktyvos 289 str.).

Reikšmingos faktinės aplinkybės ir ginčo esmė

17. Byloje nustatyta, kad pareiškėja kartu su kitu fiziniu asmeniu (bendrasavininkiu) pagal 2011 m. vasario 10 d. pirkimo–pardavimo sutartį įsigijo 0,3558 ha žemės ūkio paskirties žemės sklypą. 2011 m. liepos 4 d. pareiškėja gavo leidimą statyboms, o 2011 m. rugpjūčio 9 d. įsigytame žemės sklype įregistravo gyvenamąjį namą bei du kaimo turizmo pastatus.

18. Pareiškėja kartu su bendrasavininkiu 2012 m. gruodžio 28 d. pardavė gyvenamąjį namą su žemės sklypo dalimi už 450 000 Lt (130 329 Eur). Konkrečiai pareiškėja 2012 m. gruodžio 28 d. žemės sklypo dalies su pastatu pirkimo–pardavimo ir naudojimosi žemės sklypo tvarkos nustatymo sutartimi (toliau – ir Ginčo sandoris) pardavė žemės sklypo dalį už 112 000 Lt (32 437 Eur) ir ant to sklypo esančio gyvenamojo namo dalį už 150 000 Lt (43 443 Eur).

19. Vilniaus AVMI atliko pareiškėjos 2012–2013 metų pridėtinės vertės mokesčio (toliau – ir PVM) apskaičiavimo ir sumokėjimo teisingumo patikrinimą. 2015 m. rugpjūčio 13 d. patikrinimo aktu Nr. (4.65)–FR0680-581 ir 2015 m. spalio 23 d. sprendimu dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (4.65)–FR0682-674 vietos mokesčių administratorius, nustatęs, kad minėti nekilnojamojo turto sandoriai nebuvo vienkartiniai ar atsitiktiniai, o vykdyti savarankiškai per tęstinį laikotarpį, konstatavo, jog pareiškėja vykdė ekonominę veiklą, kaip ji apibrėžiama PVM įstatyme. Todėl Vilniaus AVMI nurodė, kad pareiškėja, vadovaudamasi atitinkamomis PVM įstatymo nuostatomis, nuo gautų Ginčo sandorio 262 500 Lt (76 025 Eur) pajamų privalėjo deklaruoti ir apskaičiuoti 45 558 Lt (13 195 Eur) pardavimo PVM $((150\,000\text{ Lt} + 112\,500\text{ Lt}) \times 21\text{ proc. PVM} / 121)$. Šis mokesčių administratorius, nustatęs, kad gyvenamojo namo statybos darbų pirkimo PVM sudarė 21 000 Lt (6 082 Eur), taip pat konstatavo, kad pareiškėja už Ginčo sandorį privalėjo deklaruoti 45 558 Lt (13 195 Eur) pardavimo PVM, 21 000 Lt (6 082 Eur) PVM atskaitą ir apskaičiuoti mokėtiną 24 558 Lt (7 112 Eur) PVM sumą. Atitinkamai pareiškėjai už 2012–2013 metus (Ginčo sandorį ir dar vieną vėlesnį tiekimą) papildomai apskaičiavo ir nurodė sumokėti 21 915,55 Eur PVM ir 5 034 Eur PVM delspinigių bei skyrė 2 192 Eur šio mokesčio baudą.

20. Pareiškėja dėl tokio vietos mokesčių administratoriaus sprendimo pateikė skundą atsakovui (centriniam mokesčių administratoriui), kuris 2016 m. vasario 2 d. sprendimu Nr. 68-21 patvirtino Vilniaus AVMI apskaičiuotus mokesčius ir su jais susijusias sumas.

21. Nesutikdama su tokiu centrinio mokesčių administratoriaus sprendimu pareiškėja su skundu kreipėsi į Mokestinių ginčų komisiją, kuri byloje skundžiamu 2016 m. gegužės 9 d. sprendimu Nr. S-96(7-40/2016) panaikino atsakovo Inspekcijos 2016 m. vasario 2 d. sprendimą Nr. 68-21 ir grąžino pareiškėjos skundą centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo.

22. Mokestinių ginčų komisija vertino, kad pareiškėja Ginčo sandoriu pardavė dvi prekes – (1) žemės sklypo dalį ir (2) gyvenamojo namo dalį, atitinkamai konstatuodama, jog mokesčių administratorius nepagrįstai šiuo sandoriu parduotus nekilnojamojo turto objektus vertino kaip

vieną prekę pagal PVM įstatymo 92 straipsnio 1 dalį. Šios Komisijos nuomone, nacionalinė teisė apmokestinimą PVM siejo su tiekiamomis prekėmis, kurių kaina viršijo 155 000 Lt ribą, tuo tarpu Ginčo sandoriu pareiškėja pardavė dvi prekes (žemės sklypo dalį ir gyvenamojo namo dalį), todėl minėta (155 000 Lt) riba buvo viršyta tik vieno iš objektų pardavimu. Atitinkamai papildomai apskaičiuotas mokėtino PVM dydis koreguotinas jį apskaičiuojant nuo parduotos prekės atlygio, kuris viršijo PVM įstatyme nustatytą 155 000 Lt ribą.

23. Atsakovas Inspekcija dėl tokio Mokestinių ginčų komisijos sprendimo skundu kreipėsi į Vilniaus apygardos administracinį teismą, be kita ko, teigdamas, kad Ginčo sandoriu pareiškėja atliko vieną prekių tiekimą, nes prekės šiuo atveju negali būti tiekiamos atskirai viena nuo kitos, jos yra tarpusavyje susijusios ir ekonominiu požiūriu sudaro visumą.

24. Kadangi pirmosios instancijos teismas atsakovo skundą atmetė ir Mokestinių ginčų komisijos sprendimą paliko nepakeistą, centrinis mokesčių administratorius apeliaciniu skundu kreipėsi į Lietuvos vyriausiąjį administracinį teismą.

25. Teisėjų kolegija atskirai pastebi, kad, skirtingai nei teigia mokesčių administratorius, Teisingumo Teismo 2000 m. birželio 8 d. sprendimo byloje *Breitsohl* (C-400/98) rezoliucinės dalies 2 punktas negali būti vertinamas, kaip savaime patvirtinantis, jog statinio ir žemės sklypo, ant kurio jis (statinys) stovi, tiekimas yra neatskiriami, t. y. kad tai yra vienos ir tos pačios prekės tiekimas. Iš tiesų, kaip matyti iš šio Teisingumo Teismo sprendimo 43–56 punktų, atsakovo nurodomas Europos Sąjungos teisminės institucijos pateiktas vertinimas (išimtinai) yra susijęs su [PVM direktyvos 12 straipsnio 1 dalies a punkte] numatytos valstybių narių diskrecijos (ne)apmokestinti tam tikrų tiekimų įgyvendinimu, o ne su bendru aptariamais rūšies (turinio) tiekimų vertinimu; pareiškėjos mokestinė prievolė nėra siejama su PVM direktyvos 12 straipsnyje nurodytomis aplinkybėmis.

26. Be to, svarbu pažymėti ir tai, kad pagal nacionalinę teisę statinio (pastato) tiekimas PVM direktyvos 14 straipsnio prasme yra galimas ir neperleidžiant nuosavybės teisės į žemės sklypą ant kurio jis (statinys, pastatas) stovi. Nagrinėjamu atveju ginčo prekių – žemės sklypo dalies ir ant jos stovinčio gyvenamojo namo dalies – tiekimas buvo įformintas viena pirkimo–pardavimo sutartimi, tačiau šioje sutartyje šie nekilnojamojo turto objektai buvo įvardinti atskirai, be kita ko, atskiriant (atskirai nurodant) ir jų pardavimo kainas.

27. Taigi nagrinėjamu atveju susiklostė situacija, kai Ginčo sandoriu iš esmės buvo patiektos dvi prekės – gyvenamojo namo dalis ir žemės sklypo dalis; pareiškėja pirkėjui jokios sąskaitos faktūros neišrašė, šių prekių tiekimas įformintas (civiline) pirkimo–pardavimo sutartimi.

Dėl PVM direktyvos 282–292 straipsnių aiškinimo

28. Byloje iš esmės kyla klausimas, kaip turėtų būti aiškinama PVM direktyvos 282 straipsnyje numatyta (apmokestinimo) išimtis tokiomis aplinkybėmis, kokios susiklostė nagrinėjamu atveju, kai tuo pačiu sandoriu tiekiamos dvi prekės, tačiau tik dėl vienos iš šių prekių tiekimu yra viršijama šios direktyvos 287 straipsnyje numatyta metinės apyvartos riba (veiklos apimtis), t. y. ar tokiu atveju apmokestinamajam asmeniui tenka pareiga *inter alia* skaičiuoti ir mokėti PVM nuo visos sandorio vertės (abiejų prekių tiekimu vertės) ar tik nuo minėtą ribą viršijančios sandorio dalies (vienos iš prekių tiekimu vertės).

29. Šiuo klausimu pirmiausia pastebėtina, kad PVM direktyvos 282 straipsniu pripažįstama valstybių narių teisė taikyti specialią schemą smulkiam verslui yra bendros šia direktyva nustatytos schemas išimtis. Todėl PVM direktyvos 282–292 straipsniuose numatyta schema turi būti taikoma tik tiek, kiek tai reikalinga jos tikslui pasiekti, o ir pati išimtis turi būti aiškinama siaurai (pagal analogiją žr. Teisingumo Teismo 2006 m. rugsėjo 28 d. sprendimo byloje *Komisija prieš Austriją*, C-128/05, 22 p.). Nekyla abejonių ir dėl to, kad, kiek tai susiję su minėtu klausimu, aptariamą išimtį numatančios Europos Sąjungos teisės akto nuostatos visose valstybėse narėse turi būti aiškinamos vienodai.

30. Vertinant minėtas PVM direktyvos 282–292 straipsnių nuostatas pastebėtina, jog PVM direktyvoje eksplisitiškai nėra numatytas momentas, nuo kurio aptariama schema besinaudojantys apmokestinamieji asmenys *inter alia* privalo pradėti skaičiuoti ir mokėti PVM. Tačiau šiuo aspektu

atkreiptinas dėmesys į PVM direktyvos 289 straipsnį, numatantį, kad nuo PVM atleisti apmokestinamieji asmenys neturi teisės atskaityti PVM pagal 167–171 ir 173–177 straipsnius ir negali nurodyti PVM savo sąskaitose faktūrose. Atitinkamai manytina, kad, pirma, minėta pareiga apmokestinamajam asmeniui atsiranda nuo to prekių tiekimo ir (ar) paslaugų teikimo, kurio vertės įtraukimas į apyvartą pagal PVM direktyvos 288 straipsnį lemia šios direktyvos 287 straipsnyje numatytų sumų viršijimą, ir, antra, kad apmokestinamajam asmeniui neatsiranda *inter alia* pareiga skaičiuoti ir mokėti PVM už iki pastarojo tiekimo (teikimo) atliktus tiekimus, kurių bendra vertė neviršijo minėtame PVM direktyvos 287 straipsnyje nustatytos ribos. Visgi minėtas vertinimas nepateikia aiškaus atsakymo į šios Nutarties 28 punkte nurodytą klausimą.

31. Viena vertus, be kita ko, iš lingvistinės PVM direktyvos 288 straipsnio 1 dalies formuluotės matyti, jog 287 straipsnyje minimą apyvartą sudaranti „prekių *tiekimu* vertė“ nukreipia būtent į bendrą atitinkamo tiekimo vertę, nepriklausomai nuo to, kiek prekių sudaro šį tiekimą. Toks vertinimas, *inter alia* paisant šios Nutarties 29 punkte numatytų taisyklių, galimai pagrįstas ir pačia PVM direktyvos 282–292 straipsniuose numatytos schemos paskirtimi – taikant šį atleidimo nuo mokesčio mechanizmą, skatinti tik smulkiojo verslo įmones (Teisingumo Teismo 2010 m. spalio 26 d. sprendimo byloje *Schmelz*, C-97/09, 70 p.). Iš tiesų, jau sudarydamas sandorį, apmokestinamasis asmuo paprastai gali įvertinti, ar už šį sandorį (prekių tiekimą ir (ar) paslaugų teikimą) gautas (gautinas) atlygis lems PVM direktyvos 287 straipsnyje numatytos metinės apyvartos ribos viršijimą ar ne, t. y. šis asmuo dar prieš atlikdamas atitinkamą tiekimą žino, ar jo veikla, vertinant bendrai, objektyviai viršys smulkiojo verslo įmonės veiklos apimtį.

32. Kilusio ginčo kontekste pastebėtina, kad šiame bylos nagrinėjimo etape surinkti duomenys patvirtina, jog: 1) abiejų ginčo prekių (žemės sklypo dalies ir ant jos stovinčio gyvenamojo namo dalies) tiekimo momentas ir vieta sutapo; 2) šias prekes įsigijo tas pats pirkėjas; 3) šių prekių tiekimas įformintas viena (notaro patvirtinta) pirkimo–pardavimo sutartimi, t. y. jau sudarant šį sandorį pareiškėjas žinojo apie bendrą už šiuos tiekimus gautiną atlygį.

33. Kita vertus, kaip nurodė Mokestinių ginčų komisija ir vertino pirmosios instancijos teismas, nagrinėjamu atveju buvo tiekiamos dvi prekės, atitinkamai šį mokestinį ginčą nagrinėjusios institucijos iš esmės vertino, kad prekės, kurios vertė neviršijo įgyvendinant PVM direktyvos 287 straipsnį nacionalinėje teisėje įtvirtintos ribos (veiklos apimtys), tiekimas pateko į PVM direktyvos 282–292 straipsnyje numatytos schemos taikymo sritį. Teisėjų kolegija pastebi, kad iš tiesų kiekvienos iš ginčo prekių (žemės sklypo dalies ir gyvenamojo namo dalies) tiekimą apmokestinimo tikslais vertinant atskirai, vadovaujantis nacionaline teise, aptariamoms metinėms (paskutinių 12 kalendorinių mėnesių) apyvartos ribos (veiklos apimtys) neviršijančios prekės vertė nebūtų apmokestinama PVM.

34. Be to, kaip yra nagrinėjamu atveju, draudimas pareiškėjai (net ir esant šios Nutarties 32 punkte nurodytoms aplinkybėms) pasinaudoti aptariama apmokestinimo išimtimi dėl dalies prekių lemtų nelygiavertį vertinimą (ji atsidurtų blogesnėje padėtyje) to išimtimi pasinaudojusio apmokestinamojo asmens atžvilgiu, kuris PVM direktyvos 287 straipsnyje minimą metinės apyvartos ribą (veiklos apimtį) viršytų ne pirmaisiais, o paskesniais (vėlesniais) sandoriais. Iš tiesų tokiu atveju pastarasis asmuo pareigą *inter alia* skaičiuoti ir mokėti PVM turėtų tik nuo paskesnių (vėlesnių) sandorių, nors, vertinant bendrai visą PVM direktyvos 287 ir 288 straipsniuose minimą metinę apyvartą, jo padėtis objektyviai niekuo nesiskirtų nuo pareiškėjos.

Dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą

35. Pažymėtina, kad 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 (Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 267 straipsnio 3 dalis, Lietuvos Respublikos teismų įstatymo 40¹ str.).

NUORAŠAS TIKRAS



36. Šiomis aplinkybėmis, siekiant išsklaidyti kilusias abejones dėl ginčo teisiniams santykiams aktualių Sąjungos teisės normų aiškinimo bei taikymo, yra tikslinga kreiptis į Teisingumo Teismą su prašymu išaiškinti PVM direktyvos 282–292 straipsniais įvirtintą reglamentavimą šioje byloje kylančių klausimų kontekste.

37. Atsakymas į šios nutarties rezoliucinėje dalyje nurodytą Teisingumo Teismui pateiktą klausimą turėtų esminę reikšmę nagrinėjamai bylai, nes sudarytų prielaidas, užtikrinant Europos Sąjungos teisės veiksmingumą, aiškinti ir ginčo teisiniams santykiams taikyti nacionalinės teisės normas nustatant pareiškėjos pareigas, susijusias su PVM už ginčo prekių tiekimą (tiekimus).

Vadovaudamasi tuo, kas išdėstyta pirmiau ir Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 267 straipsnio 3 dalimi, Lietuvos Respublikos teismų įstatymo 40¹ straipsniu, Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymo 100 straipsnio 1 dalies 9 punktu, 137 straipsniu, Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija

n u t a r i a:

Atnaujinti administracinės bylos nagrinėjimą iš esmės.

Kreiptis į Europos Sąjungos Teisingumo Teismą su prašymu priimti prejudicinį sprendimą klausimu, ar 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 282–292 straipsniai turi būti aiškinami taip, kad tokiomis aplinkybėmis, kokios susiklostė nagrinėjamoje byloje, kai tuo pačiu sandoriu tiekiamos dvi prekės, tačiau tik dėl vienos iš šių prekių tiekimo yra viršijama Direktyvos 2006/112/EB 287 straipsnyje (atitinkamoje nacionalinės teisės akto nuostatoje) numatyta metinės apyvartos riba (veiklos apimtis), apmokestinamajam asmeniui (tiekėjui) tenka pareiga *inter alia* skaičiuoti ir mokėti pridėtinės vertės mokestį nuo (1) visos sandorio vertės (abiejų prekių tiekimo vertės) ar (2) tik nuo minėtą ribą (veiklos apimtį) viršijančios sandorio dalies (vienos iš prekių tiekimo vertės)?

Nagrinėjamą administracinę bylą sustabdyti iki bus gautas Europos Sąjungos Teisingumo Teismo prejudicinis sprendimas.

Nutartis neskundžiama.


Teisėjai

Ričardas Piličiauskas

Veslava Ruskan

Arūnas Sutkevičius

NUORAŠAS TIKRAS
Vyriausioji specialistė


.....
Gitana Aleliūnaitė

2018-04-11