Teismo praktikos rinkinys

TEISINGUMO TEISMO (ketvirtoji kolegija) SPRENDIMAS

2017 m. lapkričio 22 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema (PVM) – Šeštoji direktyva 77/388/EEB – 4 straipsnio 3 dalies a punktas ir 13 straipsnio B dalies g punktas – Kitų nei 4 straipsnio 3 dalies a punkte nurodytų pastatų ir žemės, kurioje jie pastatyti, tiekimo neapmokestinimas – Draudimo piktnaudžiauti principas – Taikymas nesant šį principą perkeliančių nacionalinių nuostatų – Teisinio saugumo ir teisėtų lūkesčių apsaugos principai“

Byloje C-251/16

dėl *Supreme Court* (Aukščiausiasis Teismas, Airija) 2016 m. balandžio 21 d. nutartimi, kurią Teisingumo Teismas gavo 2016 m. gegužės 2 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Edward Cussens,

John Jennings,

Vincent Kingston

prieš

T. G. Brosnan

TEISINGUMO TEISMAS (ketvirtoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas T. von Danwitz (pranešėjas), teisėjai C. Vajda, E. Juhász, K. Jürimäe ir C. Lycourgos,

generalinis advokatas M. Bobek,

posėdžio sekretorė W. Hewlett, vyriausioji administratorė,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2017 m. balandžio 27 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

– E. Cussens, J. Jennings ir V. Kingston, atstovaujamų solisitorių D. Lynch ir J. O’Malley, SC B. Murray ir baristerio F. Mitchell,

– Airijos, atstovaujamos E. Creedon, J. Quaney ir A. Joyce, padedamų SC N. Travers,

– Italijos vyriausybės, atstovaujamos G. Palmieri, padedamos *avvocato dello Stato* G. Galluzzo,

* Proceso kalba: anglų.

– Europos Komisijos, atstovaujamos M. Owsiany-Hornung ir R. Lyal,

susipažinęs su 2017 m. rugsėjo 7 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, 1977, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23; toliau – Šeštoji direktyva) ir draudimo piktnaudžiauti pridėtinės vertės mokesčio (PVM) srityje principo išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant Edward Cussens, John Jennings ir Vincent Kingston ginčą su T. G. Brosnan, *Inspector of Taxes* (mokesčių inspektorius, Airija), kaip *Office of the Revenue Commissioners* (Pajamų komisarų tarnyba, Airija) (toliau – mokesčių administratorius) atstovu, dėl PVM, susijusio su nekilnojamojo turto pardavimu, išieškojimo.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 Pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 dalį PVM apmokestinamas „prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, kai šalies teritorijoje už atlygį prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks“.

4 Šios direktyvos 4 straipsnio 3 dalyje nurodyta:

„Valstybės narės apmokestinamuoju asmeniu gali laikyti ir bet kurį asmenį, tik retkarčiais vykdantį sandorius, susijusius su 2 dalyje nurodyta veikla, ypač kuriuos nors iš toliau nurodytų sandorių:

a) pastatų ar pastatų dalių ir žemės, ant kurios jie stovi, tiekimą prieš jų pirmą panaudojimą; valstybės narės gali nustatyti sąlygas, kaip šis kriterijus turi būti taikomas perstatomiems pastatams ir žemei, ant kurios jie stovi.

   Valstybės narės gali netaikyti pastato pirmo panaudojimo kriterijaus, o taikyti kitokius kriterijus, tokius kaip, pavyzdžiui, laikotarpį tarp pastato užbaigimo dienos ir jo pirmo tiekimo dienos arba laikotarpį tarp pastato pirmo panaudojimo ir jo vėlesnio tiekimo dienos su sąlyga, kad pirmasis laikotarpis nėra ilgesnis kaip penkeri metai, o antrasis – dveji.

   „Pastatas“ – tai bet kokia konstrukcija, pritvirtinta prie žemės ar įtvirtinta žemėje;

   <…>“

5 Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B dalies g punkte nustatyta:

„Nepažeisdamos kitų Bendrijos nuostatų, valstybės narės atleidžia nuo mokesčio toliau nurodytą veiklą taikydamos sąlygas, kurias jos turi nustatyti siekdamos užtikrinti, kad atleidimas nuo mokesčio būtų teisingas ir sąžiningas ir kad būtų užkirstas kelias galimam mokesčių vengimui, išsisukinėjimui ar piktnaudžiavimui:

<…>

g) pastatų ar jų dalių ir žemės, ant kurios jie stovi, tiekimą, išskyrus tai, kas nurodyta 4 straipsnio 3 dalies a punkte.“

6 Teisingumo Teismo procedūros reglamento 94 straipsnyje nurodyta:

„Be Teismui pagal procesą dėl prejudicinio sprendimo priėmimo pateikiamų klausimų, prašyme priimti prejudicinį sprendimą:

a) trumpai išdėstomas ginčo dalykas ir prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikiančio teismo nustatytos reikšmingos faktinės aplinkybės ar bent jau išdėstomi faktai, kuriais grindžiami klausimai;

b) pateikiamas nacionalinių nuostatų, kurios nagrinėjamu atveju galėtų būti taikomos, turinys ir prireikus reikšminga nacionalinė teismų praktika;

c) išdėstomos priežastys, paskatinusios prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikiantį teismą kelti klausimą dėl tam tikrų Sąjungos teisės nuostatų išaiškinimo ar galiojimo, ir jo nustatytas ryšys tarp šių nuostatų bei pagrindinėje byloje taikomų nacionalinės teisės aktų.“

Airijos teisė

7 Ginčui pagrindinėje byloje taikytinos redakcijos *Value Added Tax Act 1972* (1972 m. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas; toliau – PVM įstatymas) 4 straipsnio 1, 2 ir 4 dalyse nurodyta:

„(1)

(a) Šis straipsnis taikomas nekilnojamiesiems daiktams:
(i) kuriuos sukūrė juos tiekiantis asmuo arba kurie buvo sukurti šio asmens vardu <…>

<…>

b) Šiame straipsnyje „teisė“, kalbant apie nekilnojamuosius daiktus, reiškia teisę į tokį daiktą, kurios galiojimas daikto sukūrimo metu buvo bent dešimt metų <…>, o nuoroda į teisės perleidimą apima nuorodą į teisės sukūrimą <…><…>

(2) <…> nekilnojamųjų daiktų tiekimas šio įstatymo tikslais laikomas įvykusiu tik jeigu asmuo, kuriam priklauso teisė į nekilnojamąjį turtą, kuriam taikomas šis straipsnis, perleidžia (įskaitant atsisakymą arba perdavimą) šią teisę ar iš jos kylančias teises dėl visų šių daiktų ar jų dalies.

<…>

(4) Jeigu asmuo, kuriam priklauso teisė į nekilnojamuosius daiktus, kuriems taikomas šis straipsnis, dėl visų šių daiktų ar jų dalies perleidžia iš šios teisės kylančias teises tokiomis aplinkybėmis, kad jis išlaiko teisę susigrąžinti perleistą teisę, jis, kiek tai susiję su šia išlaikyta susigrąžinimo teise, <…> laikomas tapusiu šių daiktų ar jų dalies, jei taikytina, savininku kitais nei savo verslo tikslais.“

8 Šio įstatymo 4 straipsnio 6 dalies a punkte nurodyta, kad PVM, be kita ko, netaikomas nekilnojamųjų daiktų tiekimui:

„kai daiktą tiekiančiam asmeniui neatsirado arba nebūtų atsiradusi <…> teisė į atskaitą pagal 12 straipsnį dėl patiekus ar sukūrus daiktus sumokėto bet kurio mokesčio <…>“

9 Minėto įstatymo 4 straipsnio 9 dalyje nustatyta:

„Jeigu perleidžiant teisę į nekilnojamuosius daiktus taikomas mokestis ir jeigu nuo šios teisės perleidimo dienos šie daiktai nebuvo pastatyti (toliau šioje dalyje – apmokestinamoji teisė), ir jei po šios dienos asmuo, išskyrus asmenį, kuris įgijo apmokestinamąją teisę, perleidžia teisę į šiuos daiktus, pagal šį įstatymą tai laikoma nekilnojamųjų daiktų, kuriems taikoma 6 dalis, tiekimu.“

10 PVM įstatymo 10 straipsnio 9 dalis susijusi su PVM apmokestinamos sumos apskaičiavimu, kiek tai susiję su nekilnojamųjų daiktų tiekimu ir paslaugų, kurias sudaro nekilnojamųjų daiktų statyba, teikimu. Šios 10 straipsnio 9 dalies a ir b punktuose numatyta:

„(a) <…> [Į] atlygį įskaičiuojama visų vykdant tiekimą perleistų teisių į daiktus vertė.

(b) Teisės į nekilnojamuosius daiktus vertė yra šios teisės atviros rinkos kaina. <…>“

11 Pagal *Value Added Tax Regulations 1979* (1979 m. Pridėtinės vertės mokesčio taisyklės) 19 straipsnio 2 dalies b punktą, kuriuo įgyvendinta minėta 10 straipsnio 9 dalis, neatsižvelgiama į reversijos teisės, kurią turto perdavėjas išlaiko perleidęs teisę, kylančią iš teisės į nekilnojamąjį turtą, vertę, jeigu pagal perleidimo sutartį teisė perleidžiama 20 metų ar ilgiau.

Ginčas pagrindinėje byloje ir prejudiciniai klausimai

12 Apeliantai pagrindinėje byloje buvo statybų teritorijos, esančios Baltimore mieste Airijoje, bendraturčiai ir joje pastatė penkiolika parduoti skirtų atostogų namų.

13 Prieš parduodami tuos namus, jie 2002 m. kovo ir balandžio mėn. sudarė kelis sandorius su bendrove, kuri su jais susijusi, būtent su *Shamrock Estates Limited*. 2002 m. kovo 8 d. jie su šia bendrove sudarė dvi nuomos sutartis: viena vertus, nuomos sutartį, kuria jie nuo tos dienos išnuomojo minėtą nekilnojamąjį turtą 20 metų ir vieno mėnesio laikotarpiui (toliau – ilgalaikė nuoma), ir, kita vertus, nuomos sutartį, kurioje numatyta *Shamrock Estates* atliekama to paties nekilnojamojo turto atgalinė nuoma apeliantams pagrindinėje byloje dvejų metų laikotarpiui.

14 2002 m. balandžio 3 d. šios dvi sutartys nustojo galioti abiem nuomininkams atsisakius sutarčių, todėl apeliantai pagrindinėje byloje vėl įgijo teisę į visą pagrindinėje byloje aptariamą nekilnojamąjį turtą.

15 2002 m. gegužės mėn. apeliantai pagrindinėje byloje pardavė visą nekilnojamąjį turtą tretiesiems asmenims, šie įgijo visas nuosavybės teises.

16 Iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad pagal PVM įstatymo 4 straipsnio 9 dalį joks PVM nebuvo mokėtinas už šį pardavimą, nes pagrindinėje byloje aptariamas nekilnojamasis turtas prieš tai jau buvo pirmą kartą patiektas ir šis tiekimas buvo apmokestintas PVM remiantis ilgalaike nuoma. Pagal pagrindinėje byloje nagrinėjamus nacionalinės teisės aktus PVM turėjo būti apmokestinta tik ilgalaikė nuoma.

17 2004 m. rugpjūčio 27 d. pranešime apie apmokestinimą mokesčių administratorius pareikalavo apeliantų pagrindinėje byloje sumokėti papildomą PVM už nekilnojamojo turto pardavimą 2002 m. gegužės mėn. Iš tiesų šis administratorius laikė, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamos nuomos sutartys, kuriose numatyta šio nekilnojamojo turto nuoma ir atgalinė nuoma, yra pirmasis tiekimas, dirbtinai sukurtas siekiant išvengti vėlesnių pardavimo sandorių apmokestinimo, taigi į šį tiekimą neturi būti atsižvelgta apskaičiuojant PVM.

18 Apeliantai pagrindinėje byloje dėl 2004 m. rugpjūčio 27 d. pranešimo apie apmokestinimą padavė skundą *Appeal Commissioner* (skundų komisaras, Airija); šis skundas buvo atmestas.

19 Korko *Circuit Court* (Korko apygardos teismas, Airija) atmetė apeliantų pagrindinėje byloje skundą, paduotą dėl *Appeal Commissioner* (skundų komisaras) sprendimo atmesti skundą, bet vis dėlto apeliantų pagrindinėje byloje prašymu pateikė *High Court* (Aukštasis teismas, Airija) kai kuriuos teisės klausimus remdamasis išvada, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamos nuomos sutartys komerciniu požiūriu visiškai nėra tikros ir buvo sudarytos siekiant sumažinti PVM sumą, mokėtiną parduodant pagrindinėje byloje aptariamą nekilnojamąjį turtą.

20 Atsakydamas į šiuos klausimus *High Court* (Aukštasis teismas) nusprendė, jog kadangi minėtos nuomos sutartys komerciniu požiūriu visiškai nebuvo tikros, jos, remiantis 2006 m. vasario 21 d. Sprendimu *Halifax ir kt.* (C-255/02, EU:C:2006:121; toliau – Sprendimas *Halifax*), sudaro piktnaudžiavimą. Be to, jis konstatavo, jog toks draudimo piktnaudžiauti principas, koks išplaukia iš Sprendime *Halifax* suformuotos jurisprudencijos, yra visuotinai taikomas ir pagal jį reikalaujama, kad nacionaliniai teismai iš naujo apibrėžtų piktnaudžiavimą sudarančias priemones atsižvelgdami į tikrovę, net jeigu nėra šį principą perkeliančių nacionalinės teisės aktų.

21 Apeliantai pagrindinėje byloje dėl High Court (Aukštasis teismas) sprendimo padavė skundą *Supreme Court* (Aukščiausiasis Teismas, Airija). Jie tvirtina, jog kadangi nėra draudimo piktnaudžiauti principą perkeliančios nacionalinės normos, šis principas negali būti taikomas jų atžvilgiu siekiant nepripažinti jų teisės į pagrindinėje byloje aptariamo nekilnojamojo turto pardavimo neapmokestinimą, kylančios iš PVM įstatymo 4 straipsnio 9 dalies. Tokiu minėto principo taikymu pažeidžiami teisinio saugumo ir teisėtų lūkesčių apsaugos principai.

22 Jie taip pat tvirtina, kad pagrindinėje byloje nagrinėjami sandoriai nesudaro piktnaudžiavimo teise, kaip tai suprantama pagal Sprendime *Halifax* suformuotą Teisingumo Teismo jurisprudenciją, dėl to, kad, kaip jie teigia, sudarant šiuos sandorius formaliai nesilaikyta Šeštosios direktyvos nuostatų arba šią direktyvą perkeliančių nacionalinių nuostatų, nes minėti sandoriai grindžiami PVM įstatymo 4 straipsnio 9 dalimi, kuri, kaip jie nurodo, nesuderinama su minėta direktyva. Be to, tų sandorių tikslas – perleisti pagrindinėje byloje aptariamą nekilnojamąjį turtą mokestiniu požiūriu veiksmingu būdu – neprieštarauja Šeštosios direktyvos tikslams. Mokesčių administratorius prieštarauja jų argumentams.

23 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad jį saisto šio sprendimo 19 punkte išdėstytos Korko *Circuit Court* (Korko apygardos teismas) išvados. Jis nurodo, jog nagrinėjant pagrindinę bylą mokesčių administratorius netvirtino, kad apeliantai pagrindinėje byloje sukčiavo, ir taip pat neįrodė, kad yra nacionalinių normų, pagal kurias jis turi nepaisyti piktnaudžiavimą sudarančių sandorių.

24 Tokiomis aplinkybėmis *Supreme Court* (Aukščiausiasis Teismas) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar draudimo piktnaudžiauti teise principas, [Sprendimu *Halifax*] pripažintas taikytinu PVM srityje, gali būti tiesioginio veikimo asmeniui, jeigu nėra nacionalinės teisėkūros arba teisminės priemonės, kuria tas principas įgyvendinamas, jei, kaip šioje byloje, iš naujo apibrėžiant prieš pardavimą sudarytus sandorius ir pardavimo galutiniam pirkėjui sandorius (toliau kartu – apeliantų sandoriai), kaip tvirtina [mokesčių administratorius], apeliantams atsirastų prievolė mokėti PVM, nors tinkamai taikant apeliantų sandorių sudarymo metu galiojusias nacionalinės teisės nuostatas tokios prievolės nebuvo?

2. Jeigu į pirmąjį klausimą būtų atsakyta, kad draudimo piktnaudžiauti teise principas yra tiesioginio veikimo asmeniui, net jeigu nėra nacionalinės teisėkūros arba teisminės priemonės, kuria tas principas įgyvendinamas, ar principas yra pakankamai aiškus ir tikslus, kad jį būtų galima taikyti apeliantų sandoriams, sudarytiems prieš Teisingumo Teismui priimant Sprendimą *Halifax*, pirmiausia atsižvelgiant į teisinio saugumo ir apeliantų teisėtų lūkesčių apsaugos principus?

3. Jeigu draudimo piktnaudžiauti teise principas apeliantų sandoriams taikomas ir dėl to juos reikia apibrėžti iš naujo:
   a) pagal kokį teisinį mechanizmą apskaičiuojamas ir surenkamas apeliantų sandoriams taikomas PVM, turint omenyje, kad pagal nacionalinę teisę nereikia mokėti, apskaičiuoti ar rinkti PVM už tuos sandorius, ir
   b) kaip nacionaliniai teismai nustato tokią prievolę?

4. Ar siekdamas nustatyti, ar pagrindinis apeliantų sandorių tikslas buvo įgyti mokestinį pranašumą, nacionalinis teismas turėtų prieš pardavimą sudarytus sandorius (kurie, kaip konstatuota, sudaryti tik dėl mokestinių priežasčių) nagrinėti atskirai, ar turi būti nagrinėjamas visų apeliantų sandorių tikslas?

5. Ar PVM įstatymo 4 straipsnio 9 dalis laikytina nacionalinės teisės nuostata, kuria įgyvendinama Šeštoji direktyva, nepaisant to, kad ta nuostata nesuderinama su Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 3 dalyje įtvirtinta nuostata, kurią tinkamai taikant apeliantai nekilnojamojo turto tiekimo prieš pirmą panaudojimą tikslais būtų laikomi apmokestinamaisiais asmenimis, neatsižvelgiant į tai, kad buvo ankstesnis perdavimas, apmokestinamas PVM?

6. Jeigu [PVM įstatymo] 4 straipsnio 9 dalis nesuderinama su Šeštąja direktyva, ar remdamiesi ta nuostata apeliantai piktnaudžiavo teisėmis, pažeisdami Teisingumo Teismo sprendime *Halifax* įtvirtintus principus?

7. Arba, jeigu [PVM įstatymo] 4 straipsnio 9 dalis nėra nesuderinama su Šeštąja direktyva, ar apeliantai įgijo mokestinį pranašumą, prieštaraujantį šios direktyvos ir (arba) 4 straipsnio tikslui?

8. Net jeigu būtų nuspręsta, kad PVM įstatymo 4 straipsnio 9 dalimi nėra įgyvendinama Šeštoji direktyva, ar Sprendime *Halifax* įtvirtintas draudimo piktnaudžiauti teise principas vis dėlto taikomas nagrinėjamiems sandoriams, remiantis Sprendime *Halifax* Teisingumo Teismo nustatytais kriterijais?“

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl pirmojo ir antrojo klausimų

25 Pirmuoju ir antruoju klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar draudimo piktnaudžiauti principas turi būti aiškinamas taip, kad, nepaisant nacionalinės priemonės, kuria šis principas įgyvendinamas vidaus teisinėje sistemoje, jis gali būti tiesiogiai taikomas siekiant atsisakyti neapmokestinti PVM nekilnojamojo turto pardavimo, kaip antai nagrinėjamo pagrindinėje byloje. Kadangi pagrindinėje byloje nagrinėjami sandoriai buvo sudaryti prieš priimant Sprendimą *Halifax*, tam teismui taip pat kyla klausimas, ar toks draudimo piktnaudžiauti principo taikymas šiems sandoriams atitinka teisinio saugumo ir teisėtų lūkesčio apsaugos principus ir, be kita ko, ar galima laikyti, kad minėto principo turinys yra pakankamai aiškus ir tikslus.

26 Visų pirma reikia konstatuoti, kad šie klausimai suformuluoti nurodant su tiesioginiu direktyvų veikimu susijusią jurisprudenciją. Pagal šią jurisprudenciją direktyvos nuostatomis, kurios savo turiniu yra besąlygiškos ir pakankamai tikslios, gali būti tiesiogiai remiamasi prieš valstybę, tačiau jos negali savaime sukurti pareigų asmeniui, taigi nacionaliniame teisme jomis negali būti remiamasi prieš tokį asmenį (šiuo klausimu žr., be kita ko, 2013 m. gruodžio 12 d. Sprendimo *Portgás*, C-425/12, EU:C:2013:829, 18 ir 22 punktus ir nurodytą jurisprudenciją). Taigi iš direktyvos kylančios pareigos turi būti perkeltos į nacionalinę teisę, kad jomis būtų galima remtis prieš asmenį.

27 Tačiau reikia pažymėti, kad draudimo piktnaudžiauti principas, kaip antai taikomas PVM srityje Sprendime *Halifax* suformuotoje jurisprudencijoje, nėra direktyva nustatyta taisyklė, bet yra grindžiamas šio sprendimo 68 ir 69 punktuose nurodyta suformuota jurisprudencija, pagal kurią, viena vertus, asmenys negali sukčiaudami arba piktnaudžiaudami remtis Sąjungos teisės normomis (žr., be kita ko, 1998 m. gegužės 12 d. Sprendimo *Kefalas ir kt.*, C-367/96, EU:C:1998:222, 20 punktą; 2000 m. kovo 23 d. Sprendimo *Diamantis*, C-373/97, EU:C:2000:150, 33 punktą ir 2005 m. kovo 3 d. Sprendimo *Fini H*, C-32/03, EU:C:2005:128, 32 punktą) ir, kita vertus, Sąjungos teisės nuostatų taikymo negalima išplėsti taip, kad jos apimtų ūkio subjektų piktnaudžiavimą (šiuo klausimu žr., be kita ko, 1977 m. spalio 11 d. Sprendimo *Cremer*, 125/76, EU:C:1977:148, 21 punktą; 1993 m. kovo 3 d. Sprendimo *General Milk Products*, C-8/92, EU:C:1993:82, 21 punktą ir 2000 m. gruodžio 14 d. *Emsland-Stärke*, C-110/99, EU:C:2000:695, 51 punktą).

28 Nors Sprendimo *Halifax* 70 ir 71 punktuose Teisingumo Teismas nusprendė, kad draudimo piktnaudžiauti principas taip pat taikomas PVM srityje, ir pabrėžė, kad kova su sukčiavimu, mokesčių vengimu ir galimu piktnaudžiavimu yra Šeštąja direktyva pripažintas ir skatinamas tikslas, tai nereiškia, kad šio principo taikymas šioje srityje susietas su perkėlimo reikalavimu, kaip yra šios direktyvos nuostatų atveju.

29 Be to, reikia pabrėžti, viena vertus, kad šio sprendimo 27 punkte nurodyta jurisprudencija buvo suformuota įvairiose Sąjungos teisės srityse, kaip antai, be kita ko, bendrovių teisės (1998 m. gegužės 12 d. Sprendimas *Kefalas ir kt.*, C-367/96, EU:C:1998:222, ir 2000 m. kovo 23 d. Sprendimo *Diamantis*, C-373/97, EU:C:2000:150), bendros žemės ūkio politikos (1977 m. spalio 11 d. Sprendimas *Cremer*, 125/76, EU:C:1977:148; 1993 m. kovo 3 d. Sprendimas *General Milk Products*, C-8/92, EU:C:1993:82, ir 2000 m. gruodžio 14 d. Sprendimas *Emsland-Stärke*, C-110/99, EU:C:2000:695) ir PVM srityse (2005 m. kovo 3 d. Sprendimas *Fini H*, C-32/03, EU:C:2005:128).

30 Kita vertus, iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad draudimo piktnaudžiauti principas Sąjungos teisėje numatytoms teisėms ir lengvatoms taikomas neatsižvelgiant į tai, ar šios teisės ir lengvatos įtvirtintos Sutartyse (dėl pagrindinių teisių žr., be kita ko, 1974 m. gruodžio 3 d. Sprendimo *van Binsbergen*, 33/74, EU:C:1974:131, 13 punktą ir 1999 m. kovo 9 d. Sprendimo *Centros*, C-212/97, EU:C:1999:126, 24 punktą), reglamente (2006 m. balandžio 6 d. Sprendimo *Agip Petroli*, C-456/04,

EU:C:2006:241, 19 ir 20 punktai ir 2014 m. kovo 13 d. Sprendimo *SICES ir kt.*, C-155/13, EU:C:2014:145, 29 ir 30 punktai) ar direktyvoje (PVM srityje, be kita ko, žr. 2005 m. kovo 3 d. Sprendimo *Fini H*, C-32/03, EU:C:2005:128, 32 punktą; Sprendimo *Halifax* 68 ir 69 punktus ir 2014 m. kovo 13 d. Sprendimo *FIRIN*, C-107/13, EU:C:2014:151, 40 punktą). Taigi, atrodo, šis principas nėra tokio paties pobūdžio kaip teisės ir lengvatos, kurioms jis taikomas.

31 Tad draudimo piktnaudžiauti principas, kaip antai taikomas PVM srityje Sprendime *Halifax* suformuotoje jurisprudencijoje, yra bendro pobūdžio, kuris pagal savo esmę būdingas bendriesiems Sąjungos teisės principams (pagal analogiją žr. 2009 m. spalio 15 d. Sprendimo *Audiolux ir kt.*, C-101/08, EU:C:2009:626, 50 punktą).

32 Be to, reikia pridurti, kad pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją atsisakymas suteikti teisę arba lengvatą dėl su piktnaudžiavimu arba sukčiavimu susijusių aplinkybių tėra paprasta konstatavimo, kad sukčiavimo arba piktnaudžiavimo teise atveju objektyvios sąlygos, kurios būtinos, kad būtų suteikta siekiama lengvata, faktiškai nėra įvykdytos, todėl tokiam atsisakymui nereikia konkretaus teisinio pagrindo (šiuo klausimu žr. 2000 m. gruodžio 14 d. Sprendimo *Emsland-Stärke*, C-110/99, EU:C:2000:695, 56 punktą; Sprendimo *Halifax* 93 punktą ir 2009 m. birželio 4 d. Sprendimo *Pometon*, C-158/08, EU:C:2009:349, 28 punktą).

33 Taigi draudimo piktnaudžiauti principu gali būti remiamasi prieš apmokestinamąjį asmenį siekiant atsisakyti jam suteikti, be kita ko, teisę į neapmokestinimą PVM, net jeigu nėra tokį atsisakymą numatančių nacionalinės teisės nuostatų (šiuo klausimu žr. 2014 m. gruodžio 18 d. Sprendimo *Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti ir kt.*, C-131/13, C-163/13 ir C-164/13, EU:C:2014:2455, 62 punktą).

34 Priešingai, nei tvirtina apeliantai pagrindinėje byloje, remiantis aplinkybe, kad situacija, dėl kurios priimtas ankstesniame punkte nurodytas sprendimas, buvo susijusi su sukčiavimo atvejais, negalima daryti išvados, kad ši jurisprudencija taikoma tik tokiems atvejams, o piktnaudžiavimo atvejams nėra taikoma. Iš tiesų, kaip, be kita ko, matyti iš 2014 m. gruodžio 18 d. Sprendimo *Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti ir kt.* (C-131/13, C-163/13 ir C-164/13, EU:C:2014:2455) 56 ir 57 punktų, konstatuodamas tai, kas nurodyta ankstesniame punkte, Bendrasis Teismas, be kita ko, rėmėsi šio sprendimo 27 ir 32 punktuose priminta suformuota jurisprudencija, kuri susijusi tiek sukčiavimo atvejais, tiek su situacijomis, apimančiomis piktnaudžiavimą.

35 Jurisprudencija, kurią apeliantai pagrindinėje byloje nurodė Teisingumo Teismui pateiktose rašytinėse pastabose, taip pat negali paneigti šio sprendimo 33 punkte padarytos išvados.

36 Iš tiesų, nors Sprendimo *Halifax* 87, 90 ir 91 punktuose Teisingumo Teismas nusprendė, jog kadangi Šeštojoje direktyvoje nėra nuostatos, susijusios su PVM išieškojimo klausimu, valstybės narės turi nustatyti sąlygas, kuriomis valstybės iždas gali *a posteriori* išieškoti PVM, kai buvo konstatuotas piktnaudžiavimas, jis sprendė ne dėl draudimo piktnaudžiauti principo taikymo sąlygų, bet tik dėl PVM išieškojimo, kurį nacionalinės institucijos turi atlikti, kai remdamosi šiuo principu konstatuoja piktnaudžiavimą, procedūrinių taisyklių.

37 2014 m. vasario 13 d. Sprendimas *Maks Pen* (C-18/13, EU:C:2014:69) ir 2015 m. vasario 12 d. Sprendimas *Surgicare* (C-662/13, EU:C:2015:89), kuriuos tame pačiame kontekste nurodo apeliantai pagrindinėje byloje, taip pat kaip ir ankstesniame punkte nurodyta Sprendime *Halifax* suformuota jurisprudencija, susiję su minėto principo įgyvendinimo procedūrinėmis taisyklėmis, susijusiomis su nacionalinio teismo teise ar pareiga *ex officio* patikrinti, ar yra sukčiavimas mokesčių srityje (2014 m. vasario 13 d. Sprendimo *Maks Pen*, C-18/13, EU:C:2014:69, 39 punktas), ir su galimybe nacionalinių kovos su piktnaudžiavimu teise ir sukčiavimu taisyklių taikymą susieti su išankstine procedūra, kuriai būdingas atitinkamo asmens išklausymas (2015 m. vasario 12 d. Sprendimo *Surgicare*, C-662/13, EU:C:2015:89, 34 punktas).

38 Galiausiai, kalbant apie 2007 m. liepos 5 d. Sprendimą *Kofoed* (C-321/05, EU:C:2007:408), pažymėtina, jog iš to sprendimo 38 ir 48 punktų matyti, kad Teisingumo Teismas pateikė savo vertinimą ne dėl draudimo piktnaudžiauti principo taikymo sąlygų, bet dėl konkrečios direktyvoje esančios nuostatos, pagal kurią valstybės narės gali atsisakyti toje direktyvoje numatyto neapmokestinimo, jeigu atitinkamo sandorio pagrindinis tikslas arba vienas iš pagrindinių tikslų yra sukčiavimas arba mokesčių vengimas, taikymo sąlygų. Nors minėto sprendimo 48 punkte Teisingumo Teismas pabrėžė, kad yra vidaus teisės normų, susijusių su piktnaudžiavimu teise, sukčiavimu ar mokesčių vengimu, kurios gali būti aiškinamos atsižvelgiant į tą nuostatą, ši jurisprudencija susijusi su minėta antrinės teisės nuostata, taigi nėra taikoma bendrajam draudimo piktnaudžiauti principui.

39 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui taip pat kyla klausimas dėl tokio draudimo piktnaudžiauti principo, koks išplaukia iš Sprendimo *Halifax*, taikymo pagrindinėje byloje nagrinėjamiems sandoriams, sudarytiems prieš priimant tą sprendimą, atitikties teisinio saugumo ir teisėtų lūkesčių apsaugos principams.

40 Toks Sąjungos teisės taikymas atitinka teisinio saugumo ir teisėtų lūkesčių apsaugos principus (šiuo klausimu žr., be kita ko, 2015 m. sausio 22 d. Sprendimo *Balazs*, C-401/13 ir C-432/13, EU:C:2015:26, 49 ir 50 punktus ir nurodytą jurisprudenciją ir 2016 m. balandžio 19 d. Sprendimo *DI*, C-441/14, EU:C:2016:278, 38–40 punktus).

41 Iš tiesų Sąjungos teisės išaiškinimas, kurį pateikia Teisingumo Teismas, įgyvendindamas SESV 267 straipsniu jam suteiktą kompetenciją, jeigu iškyla toks poreikis, paaiškina ir patikslina šios teisės prasmę ir apimtį, kaip ji turi arba turėjo būti suprantama ir taikoma nuo įsigaliojimo momento. Taigi, išskyrus labai išskirtines aplinkybes, kurių nagrinėjamu atveju nėra, taip išaiškintą Sąjungos teisę teismas turi taikyti net tiems teisiniams santykiams, kurių atsirado ir kurie buvo nustatyti prieš priimant sprendimą dėl prašymo išaiškinti, jei, be to, įvykdytos sąlygos, leidžiančios kompetentinguose teismuose pareikšti ieškinį dėl šios teisės taikymo (žr., be kita ko, 2015 m. rugsėjo 29 d. Sprendimo *Gmina Wrocław*, C-276/14, EU:C:2015:635, 44 ir 45 punktus ir nurodytą jurisprudenciją ir 2016 m. balandžio 19 d. Sprendimo *DI*, C-441/14, EU:C:2016:278, 40 punktą).

42 Be to, reikia pažymėti, kad Sprendime *Halifax* Teisingumo Teismas laiko atžvilgiu neapribojo savo PVM srityje pateikto draudimo piktnaudžiauti principo išaiškinimo poveikio. Toks apribojimas gali būti leidžiamas tik pačiame teismo sprendime, kuriame pateikiamas prašytas išaiškinimas, nes šiuo reikalavimu užtikrinamas vienodas požiūris į valstybes nares ir kitus asmenis Sąjungos teisės atžvilgiu ir kartu įvykdomi iš teisinio saugumo principo kylantys reikalavimai (šiuo klausimu žr. 2007 m. kovo 6 d. Sprendimo *Meilicke ir kt.*, C-292/04, EU:C:2007:132, 36 punktą ir 2012 m. spalio 23 d. Sprendimo *Nelson ir kt.*, C-581/10 ir C-629/10, EU:C:2012:657, 91 punktą).

43 Be to, dėl klausimo, ar nagrinėjant pagrindinę bylą apeliantai toje byloje gali remtis teisinio saugumo ir teisėtų lūkesčių apsaugos principais ginčydami atsisakymą jų neapmokestinti PVM, pagal suformuotą jurisprudenciją apmokestinamasis asmuo, kuris susikūrė sąlygas teisei įgyti piktnaudžiaudamas arba sukčiaudamas, negali remtis šiais principais siekdamas ginčyti atsisakymą suteikti atitinkamą teisę pagal draudimo piktnaudžiauti principą (šiuo klausimu žr. 2000 m. birželio 8 d. Sprendimo *Breitsohl*, C-400/98, EU:C:2000:304, 38 punktą; Sprendimo *Halifax* 84 punktą ir 2014 m. gruodžio 18 d. Sprendimo *Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti ir kt.*, C-131/13, C-163/13 ir C-164/13, EU:C:2014:2455, 60 punktą).

44 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į pirmąjį ir antrąjį klausimus reikia atsakyti taip: draudimo piktnaudžiauti principas turi būti aiškinamas taip, kad, nepaisant nacionalinės priemonės, kuria šis principas įgyvendinamas vidaus teisinėje sistemoje, jis gali būti tiesiogiai taikomas siekiant atsisakyti neapmokestinti PVM nekilnojamojo turto pardavimo, kaip antai nagrinėjamo pagrindinėje byloje, įvykdyto prieš paskelbiant Sprendimą *Halifax*, ir tai nėra draudžiama pagal teisinio saugumo ir teisėtų lūkesčių apsaugos principus.

Dėl trečiojo klausimo

45 Trečiuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, kaip turi būti aiškinama Šeštoji direktyva tuo atveju, jei pagrindinėje byloje nagrinėjamus sandorius reikėtų iš naujo apibrėžti pagal draudimo piktnaudžiauti principą, siekiant nustatyti, kokiu teisiniu pagrindu remiantis tie iš šių sandorių, kurie nebuvo sudaryti piktnaudžiaujant, gali būti apmokestinti PVM.

46 Reikia priminti, kad, nustačius piktnaudžiavimą, atitinkami sandoriai turi būti apibrėžti iš naujo taip, kad būtų atkurta situacija, kuri būtų egzistavusi nesant piktnaudžiaujant sudarytų sandorių. Vis dėlto šiuo apibrėžimu iš naujo negali būti viršijama tai, kas būtina tinkamam PVM surinkimui užtikrinti ir sukčiavimui išvengti (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Halifax* 92, 94 ir 98 punktus ir 2010 m. gruodžio 22 d. Sprendimo *Weald Leasing*, C-103/09, EU:C:2010:804, 48 ir 52 punktus).

47 Iš šios jurisprudencijos išplaukia, kad taikant draudimo piktnaudžiauti principą PVM srityje visų pirma reikia nustatyti situaciją, kokia būtų egzistavusi nesant piktnaudžiaujant sudarytų sandorių, ir tada įvertinti šią iš naujo apibrėžtą situaciją atsižvelgiant į reikšmingas nacionalinės teisės ir Šeštosios direktyvos nuostatas.

48 Taigi pagal draudimo piktnaudžiauti principą nacionalinės valdžios institucijos iš esmės privalo atitinkamiems sandoriams taikyti reikšmingus teisės aktus PVM srityje ir kartu neatsižvelgti į tuos iš šių sandorių, kurie sudaryti piktnaudžiaujant.

49 Jeigu nagrinėjamu atveju prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas konstatuotų, kad prieš įvykdant pagrindinėje byloje aptariamo nekilnojamojo turto pardavimą galiojusios nuomos sutartys buvo sudarytos piktnaudžiaujant, galimas minėto pardavimo apmokestinimas PVM turėtų būti grindžiamas reikšmingomis tokį apmokestinimą numatančių nacionalinės teisės aktų nuostatomis. Iš tiesų pati Šeštoji direktyva negali sukurti pareigų asmeniui ir dėl to nacionaliniame teisme negali būti ja remiamasi prieš tokį asmenį (šiuo klausimu žr. 2017 m. rugsėjo 21 d. Sprendimo *DNB Banka*, C-326/15, EU:C:2017:719, 41 punktą ir nurodytą jurisprudenciją).

50 Todėl tokiu atveju prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turėtų patikrinti, kaip matyti iš Airijos ir Europos Komisijos per Teisingumo Teismo posėdį pateiktos sutampančios informacijos, ar pagrindinėje byloje aptariamo nekilnojamojo turto pardavimas būtų apmokestintas PVM pagal PVM įstatymo 4 straipsnio 1 ir 2 dalis, kurios dėl to būtų šio pardavimo apmokestinimo teisinis pagrindas.

51 Taigi į trečiąjį klausimą reikia atsakyti taip: Šeštoji direktyva turi būti aiškinama taip, kad tuo atveju, jei pagrindinėje byloje nagrinėjamus sandorius reikėtų iš naujo apibrėžti pagal draudimo piktnaudžiauti principą, tie iš šių sandorių, kurie nebuvo sudaryti piktnaudžiaujant, gali būti apmokestinti PVM remiantis reikšmingomis tokį apmokestinimą numatančių nacionalinės teisės aktų nuostatomis.

Dėl ketvirtojo klausimo

52 Ketvirtuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar draudimo piktnaudžiauti principas turi būti aiškinamas taip, kad siekiant, remiantis Sprendimo *Halifax* 75 punktu, nustatyti, ar pagrindinėje byloje nagrinėjamų sandorių pagrindinis tikslas yra įgyti mokestinį pranašumą, reikia atsižvelgti į nuomos sutarčių, galiojusių prieš įvykdant pagrindinėje byloje aptariamo nekilnojamojo turto pardavimą, tikslą atskirai ar į bendrą abiejų šių nuomos sutarčių ir viso šio pardavimo tikslą.

53 Šiuo atžvilgiu visų pirmą reikia pažymėti, kad, priešingai, nei Teisingumo Teismui pateiktose rašytinėse pastabose tvirtina apeliantai pagrindinėje byloje, pagal Sprendime *Halifax* suformuotą jurisprudenciją nereikalaujama nustatyti, kad mokestinio pranašumo įgijimas yra vienintelis nagrinėjamų sandorių

tikslas. Nors sandoriais, kuriais siekiama tik tokio tikslo, gali būti įvykdytas iš šio jurisprudencijos kylantis reikalavimas, 2008 m. vasario 21 d. Sprendimo *Part Service* (C-425/06, EU:C:2008:108) 45 punkte Teisingumo Teismas pažymėjo, kad taip yra ir tuo atveju, kai mokestinio pranašumo siekis yra pagrindinis atitinkamų sandorių tikslas.

54 Kiek tai susiję su šio tikslo vertinimu esant situacijai, kaip antai nagrinėjamai pagrindinėje byloje, reikia pažymėti, kad remiantis nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą esančia informacija pagrindinėje byloje nagrinėjamus sandorius sudaro kelios sutartys, susijusios su tuo pačiu nekilnojamuoju turtu ir sudarytos skirtingų asmenų, t. y. dvi nuomos sutartys tarp apeliantų pagrindinėje byloje ir *Shamrock Estates* ir, nutraukus šias sutartis, – minėto nekilnojamojo turto pardavimo tretiesiems asmenims sutartis.

55 Iš Šeštosios direktyvos 2 straipsnio matyti, kad kiekviena paslauga paprastai turi būti laikoma atskira ir savarankiška (2008 m. vasario 21 d. Sprendimo *Part Service*, C-425/06, EU:C:2008:108, 50 punktas ir nurodyta jurisprudencija ir 2012 m. rugsėjo 27 d. *Field Fisher Waterhouse*, C-392/11, EU:C:2012:597, 14 punktas).

56 Kai Teisingumo Teismo prašoma patikslinti nagrinėjimą, kurį būtina atlikti siekiant nustatyti pagrindinį atitinkamų sandorių tikslą, jis atsižvelgia tik į sandorio (-ių), kurio (-ių) piktnaudžiaujamąjį pobūdį jis turi įvertinti, tikslą, bet ne į prekių tiekimo ar paslaugų teikimo, kuris dėl šių pirmųjų sandorių formaliai tenkina mokestinio pranašumo įgijimo sąlygas, tikslą (žr., be kita ko, 2010 m. gruodžio 22 d. Sprendimo *Weald Leasing*, C-103/09, EU:C:2010:804, 10–15 ir 31 punktus ir 2015 m. gruodžio 17 d. Sprendimo *WebMindLicenses*, C-419/14, EU:C:2015:832, 20 ir 43–45 punktus).

57 Iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos taip pat matyti, kad taikant draudimo piktnaudžiauti principą atmetami tik sandoriai, sudaryti piktnaudžiaujant, o prekių tiekimui ar paslaugų teikimui, kuris nebuvo atliktas piktnaudžiaujant, turi būti taikomos reikšmingos nuostatos PVM srityje (Sprendimo *Halifax* 94–97 punktai). Dėl šio skirtingo sandorių, sudarytų piktnaudžiaujant, vertinimo jų tikslą taip pat reikia vertinti atskirai.

58 Taigi, siekiant nustatyti, ar nuomos sutarčių, galiojusių prieš pagrindinėje byloje aptariamo nekilnojamojo turto pardavimą, pagrindinis tikslas buvo įgyti mokestinį pranašumą, reikia konkrečiai atsižvelgti į šių nuomos sutarčių tikslą.

59 Todėl nacionalinis teismas, vadovaudamasis nacionalinėje teisėje nustatytomis įrodinėjimo taisyklėmis, jeigu nepakenkiama Sąjungos teisės veiksmingumui, turi patikrinti, ar pagrindinėje byloje yra piktnaudžiavimą sudarančių elementų. Tačiau Teisingumo Teismas, priimdamas prejudicinį sprendimą, prireikus gali pateikti paaiškinimų, kurie padėtų nacionaliniam teismui pateikti savo aiškinimą (žr., be kita ko, Sprendimo *Halifax* 76 ir 77 punktus ir 2015 m. gruodžio 17 d. Sprendimo *WebMindLicenses*, C-419/14, EU:C:2015:832, 34 punktą).

60 Siekdamas nustatyti pagrindinėje byloje nagrinėjamų nuomos sutarčių tikrąjį turinį ir prasmę prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, be kita ko, gali atsižvelgti į visiškai dirbtinį šių sandorių pobūdį, taip pat į atitinkamus ūkio subjektus siejančius teisinius, ekonominius ir (arba) asmeninius ryšius (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Halifax* 75 ir 81 punktus). Tokios aplinkybės gali parodyti, kad mokestinio pranašumo įgijimas yra pagrindinis siekiamas tikslas, nors galbūt yra ir ekonominių tikslų (2008 m. vasario 21 d. Sprendimo *Part Service*, C-425/06, EU:C:2008:108, 62 punktas).

61 Nagrinėjamu atveju, remiantis nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą esančia informacija, nebuvo jokio pagrindinėje byloje nagrinėjamų nuomos sutarčių ekonominio pagrindo ir apeliantai pagrindinėje byloje ir su jais susijusi bendrovė jas sudarė siekdami sumažinti pagrindinėje byloje aptariamo pardavimo, kurį numatė vėliau įvykdyti, apmokestinimą PVM. Kalbant apie aplinkybę, kad, kaip Teisingumo Teisme tvirtino apeliantai pagrindinėje byloje, šiomis nuomos sutartimis buvo

siekiama įvykdyti minėtą pardavimą mokestiniu požiūriu veiksmingu būdu, pažymėtina, jog šis tikslas negali būti laikomas kito tikslo nei mokestinio pranašumo įgijimas siekimu, nes norimas poveikis būtent turėjo būti pasiektas sumažinant mokesčių naštą.

62 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į ketvirtąjį klausimą turi būti atsakyta taip: draudimo piktnaudžiauti principas turi būti aiškinamas taip, kad siekiant, remiantis Sprendimo *Halifax* 75 punktu, nustatyti, ar pagrindinėje byloje nagrinėjamų sandorių pagrindinis tikslas yra įgyti mokestinį pranašumą, reikia atskirai atsižvelgti į nuomos sutarčių, galiojusių prieš įvykdant pagrindinėje byloje aptariamo nekilnojamojo turto pardavimą, tikslą.

Penktasis ir šeštasis klausimai

63 Penktasis ir šeštasis klausimai grindžiami prielaida, kad PVM įstatymo 4 straipsnio 9 dalis nesuderinama su Šeštąja direktyva.

64 Šiuo aspektu reikia priminti, kad vykdant Teisingumo Teismo ir nacionalinių teismų bendradarbiavimą, kaip numatyta SESV 267 straipsnyje, siekiant pateikti Sąjungos teisės išaiškinimą, kuris būtų naudingas nacionaliniam teismui, reikia, kad tas teismas tiksliai laikytųsi prašymo priimti prejudicinį sprendimą turinio reikalavimų, aiškiai išdėstytų Procedūros reglamento 94 straipsnyje, kuris prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui turi būti žinomas (šiuo klausimu žr. 2016 m. liepos 5 d. Sprendimo *Ognyanov*, C-614/14, EU:C:2016:514, 18 ir 19 punktus ir nurodytą jurisprudenciją ir 2016 m. spalio 27 d. Sprendimo *Audace ir kt.*, C-114/15, EU:C:2016:813, 35 punktą).

65 Taigi, kaip nurodyta Procedūros reglamento 94 straipsnio c punkte, pačiame sprendime dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą turi būti išdėstytos priežastys, paskatinusios šį prašymą teikiantį teismą kelti klausimą dėl tam tikrų Sąjungos teisės nuostatų išaiškinimo ar galiojimo, ir jo nustatytas šių nuostatų ir pagrindinėje byloje taikomų nacionalinės teisės aktų ryšys.

66 Kalbant apie penktąjį ir šeštąjį klausimus, pažymėtina, kad nutartis dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą netenkina šių reikalavimų.

67 Iš tiesų nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą nėra paaiškintos priežastys, dėl kurių šį prašymą pateikusiam teismui galėjo kilti abejonių dėl PVM įstatymo 4 straipsnio 9 dalies suderinamumo su Šeštąja direktyva, bet tik nurodyti pagrindinės bylos šalių argumentai šiuo klausimu. Toje nutartyje, be kita ko, nenurodytas ryšys, kuris gali egzistuoti tarp šio nesuderinamumo ir ginčo pagrindinėje byloje. Taigi remiantis minėta nutartimi nematyti, dėl ko, to teismo nuomone, galimas nesuderinamumas reikštų, kad PVM įstatymo 4 straipsnio 9 dalis neturi būti laikoma perkeliančia šią direktyvą, ir negalima nustatyti poveikio, kurį, to paties teismo nuomone, ši išvada galėtų turėti Sprendime *Halifax* suformuotos jurisprudencijos, susijusios su draudimo piktnaudžiauti principu, taikymui.

68 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, reikia konstatuoti, kad penktasis ir šeštasis klausimai yra nepriimtini.

Dėl septintojo klausimo

69 Septintuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar draudimo piktnaudžiauti principas turi būti aiškinamas taip, kad dėl nekilnojamojo turto tiekimo, kaip antai nagrinėjamo pagrindinėje byloje, įgyjamas mokestinis pranašumas, prieštaraujantis reikšmingų Šeštosios direktyvos nuostatų tikslui.

70 Šiuo atžvilgiu reikia priminti, viena vertus, kad Sprendimo *Halifax* 74 punkte Teisingumo Teismas nusprendė, jog tam, kad būtų pripažintas piktnaudžiavimas PVM srityje, reikia, kad nagrinėjamais sandoriais, neatsižvelgiant į formalų reikšmingų Šeštosios direktyvos ir ją perkeliančių nacionalinės teisės aktų nuostatose numatytų sąlygų taikymą, būtų įgyjamas mokestinis pranašumas, kurio suteikimas prieštarautų šiomis nuostatomis siekiamam tikslui.

71 Kita vertus, pagal minėtos direktyvos 13 straipsnio B dalies g punktą, siejamą su jos 4 straipsnio 3 dalies a punktu, neapmokestinamas pastatų ar jų dalių ir žemės, kurioje jie pastatyti, tiekimas po jų „pirmo panaudojimo“. Kaip savo išvados 88 punkte pažymėjo generalinis advokatas, „pirmo panaudojimo“ kriterijumi siekiama atskirti naujus statinius, kurių statyba ir pardavimas turi būti apmokestinti PVM, ir senus statinius. Šiuo tikslu šiuo kriterijumi apibrėžiamas „momentas, kai užbaigiamas pastato statybos procesas ir jis tampa vartojimo preke, t. y. kai pastatą pradeda naudoti jo savininkas ar nuomininkas“ (žr. Pasiūlymą dėl Tarybos direktyvos dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (COM(73) 950 *final*, 1973 m. birželio 20 d.)).

72 Taigi Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B dalies g punkte numatytas neapmokestinimas susijęs su nekilnojamojo turto tiekimu po to, kai šio turto savininkas ar nuomininkas juo faktiškai pasinaudojo. Tačiau nėra neapmokestinamas pirmas naujo nekilnojamojo turto tiekimas galutiniam vartotojui.

73 Nors, kaip priminta šio sprendimo 59 punkte, nacionalinis teismas turi patikrinti, ar pagrindinėje byloje yra piktnaudžiavimą sudarančių elementų, nurodytų šio sprendimo 70 punkte, reikia pažymėti, kad nekilnojamojo turto pirmo nuomininko atliekamas šio turto naudojimas, atsižvelgiant į atitinkamo atvejo aplinkybes, be abejo, gali būti pirmas panaudojimas, kaip jis suprantamas pagal Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 3 dalies a punktą.

74 Vis dėlto, remiantis nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą esančia informacija, dėl pagrindinėje byloje aptariamo naujo nekilnojamojo turto jau buvo sudarytos dvi nuomos sutartys. Šios dvi nuomos sutartys buvo sudarytos tą pačią dieną apeliantų pagrindinėje byloje ir su jais susijusios bendrovės ir jose buvo numatyta šio nekilnojamojo turto nuoma ir nedelsiant vykdoma atgalinė nuoma. Be to, minėtos nuomos sutartys buvo nutrauktos bendru sutarimu praėjus mažiau nei vienam mėnesiui po jų sudarymo, likus nedaug laiko iki apeliantų pagrindinėje byloje įvykdyto minėto nekilnojamojo turto pardavimo tretiesiems pirkėjams. Taigi, kaip savo išvados 94 punkte pažymėjo generalinis advokatas, atrodo, kad pagrindinėje byloje aptariamojo nekilnojamojo turto savininkas ar nuomininkas, prieš tai, kai šis turtas buvo parduotas tretiesiems pirkėjams, dar nebuvo juo faktiškai pasinaudojęs; tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

75 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į septintąjį klausimą reikia atsakyti taip: draudimo piktnaudžiauti principas turi būti aiškinamas taip, kad nekilnojamojo turto tiekimu, kaip antai nagrinėjamu pagrindinėje byloje, gali būti įgyjamas mokestinis pranašumas, prieštaraujantis reikšmingų Šeštosios direktyvos nuostatų tikslui, jeigu šio nekilnojamojo turto savininkas ar nuomininkas, prieš tai, kai šis turtas buvo parduotas tretiesiems pirkėjams, dar nebuvo juo faktiškai pasinaudojęs. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi patikrinti, ar taip yra pagrindinėje byloje.

Dėl aštuntojo klausimo

76 Aštuntuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį iš esmės siekia išsiaiškinti, ar draudimo piktnaudžiauti principas turi būti aiškinamas taip, kad jis taikomas esant situacijai, kaip antai nagrinėjamai pagrindinėje byloje, kuri susijusi su galimu nekilnojamojo turto tiekimo neapmokestinimu PVM.

77 Šiuo atžvilgiu reikia priminti iš Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 dalies išplaukiantį bendrąjį principą, pagal kurį PVM renkamas už kiekvieną apmokestinamojo asmens atliekamą prekių tiekimą už atlygį. Taigi toks su nekilnojamuoju turtu susijęs tiekimas iš principo patenka į mokesčio taikymo sritį.

78 Šios direktyvos 13 straipsnio B dalies g punkte, nukrypstant nuo šio principo, numatyta, kad valstybės narės neapmokestina pastatų ar jų dalių arba žemės, kurioje jie pastatyti, tiekimo, išskyrus tai, kas nurodyta minėtos direktyvos 4 straipsnio 3 dalies a punkte, t. y. kito tiekimo nei atliekamas prieš pirmą atitinkamo pastato ar jo dalies panaudojimą.

79 Taigi tik pirmas pastato ar jo dalies tiekimas iš principo yra apmokestinamas PVM; pažymėtina, kad siekiant nustatyti, kuris tiekimas yra pirmasis, reikia neatsižvelgti į visiškai dirbtinio pobūdžio tiekimą, kurio pagrindinis tikslas yra įgyti mokestinį pranašumą.

80 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į aštuntąjį klausimą reikia atsakyti taip: draudimo piktnaudžiauti principas turi būti aiškinamas taip, kad jis taikomas esant situacijai, kaip antai nagrinėjamai pagrindinėje byloje, kuri susijusi su galimu nekilnojamojo turto tiekimo neapmokestinimu PVM.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

81 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

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

1. **Draudimo piktnaudžiauti principas turi būti aiškinamas taip, kad, nepaisant nacionalinės priemonės, kuria šis principas įgyvendinamas vidaus teisinėje sistemoje, jis gali būti tiesiogiai taikomas siekiant atsisakyti neapmokestinti pridėtinės vertės mokesčiu nekilnojamojo turto pardavimo, kaip antai nagrinėjamo pagrindinėje byloje, įvykdyto prieš paskelbiant 2006 m. vasario 21 d. Sprendimą *Halifax ir kt.* (C-255/02, EU:C:2006:121), ir tai nėra draudžiama pagal teisinio saugumo ir teisėtų lūkesčių apsaugos principus**.

2. **1977 m. gegužės 17 d. Šeštoji Tarybos direktyva 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas turi būti aiškinama taip, kad tuo atveju, jei pagrindinėje byloje nagrinėjamus sandorius reikėtų iš naujo apibrėžti pagal draudimo piktnaudžiauti principą, tie iš šių sandorių, kurie nebuvo sudaryti piktnaudžiaujant, gali būti apmokestinti pridėtinės vertės mokesčiu remiantis reikšmingomis tokį apmokestinimą numatančių nacionalinės teisės aktų nuostatomis.**

3. **Draudimo piktnaudžiauti principas turi būti aiškinamas taip, kad siekiant, remiantis 2006 m. vasario 21 d. Sprendimo *Halifax ir kt.* (C-255/02, EU:C:2006:121) 75 punktu, nustatyti, ar pagrindinėje byloje nagrinėjamų sandorių pagrindinis tikslas yra įgyti mokestinį pranašumą, reikia atskirai atsižvelgti į nuomos sutarčių, galiojusių prieš įvykdant pagrindinėje byloje aptariamo nekilnojamojo turto pardavimą, tikslą**.

4. **Draudimo piktnaudžiauti principas turi būti aiškinamas taip, kad nekilnojamojo turto tiekimu, kaip antai nagrinėjamu pagrindinėje byloje, gali būti įgyjamas mokestinis pranašumas, prieštaraujantis reikšmingų Šeštosios direktyvos 77/388/EEB nuostatų tikslui, jeigu šio nekilnojamojo turto savininkas ar nuomininkas, prieš tai, kai šis turtas buvo parduotas tretiesiems pirkėjams, dar nebuvo juo faktiškai pasinaudojęs. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi patikrinti, ar taip yra pagrindinėje byloje.**

5. **Draudimo piktnaudžiauti principas turi būti aiškinamas taip, kad jis taikomas esant situacijai, kaip antai nagrinėjamai pagrindinėje byloje, kuri susijusi su galimu nekilnojamojo turto tiekimo neapmokestinimu pridėtinės vertės mokesčiu.**

Parašai.