

Byla C-255/02

Halifax plc ir kt.

prieš

Commissioners of Customs & Excise

(VAT and Duties Tribunal, London, prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Šeštoji PVM direktyva – 2 straipsnio 1 punktą, 4 straipsnio 1 ir 2 dalys, 5 straipsnio 1 dalis ir 6 straipsnio 1 dalis – Ekonominė veikla – Prekių tiekimas – Paslaugų teikimas – Piktnaudžiavimas – Sandoriai, kurių vienintelis tikslas – gauti mokesčių pranašumą“

Sprendimo santrauka

1. Mokesčių nuostatos – Teisės aktų suderinimas – Apyvartos mokesčiai – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Prekių tiekimas – Paslaugų teikimas

(Tarybos direktyvos 77/388 2 straipsnio 1 punktą, 4 straipsnio 1 ir 2 dalys, 5 straipsnio 1 dalis ir 6 straipsnio 1 dalis)

2. Mokesčių nuostatos – Teisės aktų suderinimas – Apyvartos mokesčiai – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Perkant sumokėto mokesčio atskaita

(Tarybos direktyvos 77/388 17 straipsnis)

1. Sandoriai yra prekių tiekimas arba paslaugų teikimas bei ekonominė veikla Šeštosios direktyvos 77/388 dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo, iš dalies pakeistos Direktyva 95/7, 2 straipsnio 1 punkto, 4 straipsnio 1 ir 2 dalių, 5 straipsnio 1 dalies ir 6 straipsnio 1 dalies prasme, jei jie atitinka objektyvius kriterijus, kuriais grindžiamos minėtos sąvokos, net kai jie yra vykdomi dėl vienintelio tikslo – gauti mokesčių pranašumą neturint jokio kito ekonominio tikslo.

„Apmokestinamojo asmens“, „ekonominės veiklos“ bei „prekių tiekimo“ ir „paslaugų teikimo“ sąvokos, apibūdinančios apmokestinamuosius sandorius Šeštosios direktyvos prasme, yra objektyvaus pobūdžio ir taikomos neatsižvelgiant į atitinkamų sandorių tikslus ir rezultatus. Šiuo atžvilgiu mokesčių administratorius turi pareigą atlikti tyrimą siekiant nustatyti, ar apmokestinamojo asmens ketinimas pažeidžia bendros pridėtinės vertės mokesčio sistemos tikslus užtikrinti teisinį saugumą ir supaprastinti su pridėtinės vertės mokesčiu susijusį teisės aktų taikymą, atsižvelgdamas, išskyrus ypatingus atvejus, į atitinkamų sandorių objektyvų pobūdį.

Aišku, nors minėti objektyvūs kriterijai nėra tenkinami mokesčių vengimo atveju, pavyzdžiui, pateikiant melagingas deklaracijas arba išrašant neteisingas sąskaitas, vis dėlto klausimas, ar atitinkamas sandoris vykdomas dėl vienintelio tikslo – gauti mokesčių pranašumą, neturi jokios reikšmės nustatant, ar jis yra prekių tiekimas, ar paslaugų teikimas bei ekonominė veikla.

(žr. 55–57, 59–60 punktus ir rezoliucinės dalies 1 punktą)

2. Šeštoji direktyva 77/388 dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo, iš dalies pakeista Direktyva 95/7, turi būti aiškinama taip, jog ji draudžia apmokestinamojo asmens teisę atskaityti perkant sumokėtą pridėtinės vertės mokesčių, jei sandoriai, kuriais grindžiama ši

teis?, sudaryti piktnaudžiaujant.

Kad b?t? pripažintas piktnaudžiavimas, reikalaujama, pirma, jog nagrin?jamais sandoriais, neatsižvelgiant ? formal? atitinkam? Šeštosios direktyvos ir ši? direktyv? ? nacionalin? teis? perkelian?i? nacionalin?s teis?s akt? nuostatose numatyt? s?lyg? taikym?, b?t? ?gyjamas mokestinis pranašumas, kurio suteikimas pažeist? šiomis nuostatomis siekiam? tiksl?. Antra, objektyvi? požymi? visuma taip pat turi patvirtinti, kad nagrin?jam? sandori? pagrindinis tikslas yra mokestinio pranašumo ?gijimas.

Jeigu apmokestinamiesiems asmenims b?t? leista atskaityti vis? perkant sumok?t? prid?tin?s vert?s mokes?, nors joks j? ?prastin?s komercin?s veiklos sandoris vadovaujantis Šeštosios direktyvos nuostatomis d?l atskaitos ir jas perkelian?iais nacionalin?s teis?s aktais neleist? jiems atskaityti min?to prid?tin?s vert?s mokes?io arba leist? atskaityti tik jo dal?, tai pažeist? mokestinio neutralumo princip? ir šios tvarkos tiksl?.

D?l antrojo požymio, pagal kur? nagrin?jam? sandori? pagrindinis tikslas turi b?ti mokestinio pranašumo ?gijimas, primintina, kad nacionalinis teismas turi nustatyti real? nagrin?jam? sandori? turin? ir paskirt?. Tai darydamas jis gali atsižvelgti ? visiškai dirbtin? ši? sandori? pob?d? bei ? teisinius, ekonominius ir (arba) asmeninius mokestin?s naštos sumažinimo plane dalyvaujan?i? subjekt? ryšius.

Nusta?ius piktnaudžiavim?, jam panaudoti sandoriai turi b?ti apibr?žti iš naujo taip, kad b?t? atstatyta situacija, kuri b?t? egzistavusi nesant sandori?, sudaryt? piktnaudžiaujant.

Šiuo atžvilgiu mokes?i? administratorius turi teis? atgaline data reikalauti atlyginti sumas, atskaitytas pagal kiekvien? sandor?, d?l kurio jis pripaž?sta, kad buvo piktnaudžiaujama teise ? atskait?. Ta?iau jis turi atskaityti ir visus mokes?ius, kuriais buvo apmokestintas pardavimo sandoris – mokes?ius, kuriais atitinkamas apmokestinamasis asmuo buvo dirbtinai apmokestintas pagal mokestin?s naštos sumažinimo plan?, ir prireikus turi atlyginti vis? permok?. Jis taip pat turi leisti apmokestinamajam asmeniui, kuris, nesant sandori?, sudaryt? piktnaudžiaujant, b?t? buv?s gav?jas pagal pirm?j? sandor?, sudaryt? nepiktnaudžiaujant, atskaityti šiam pirkimo sandoriui tenkant? mokes? pagal Šeštojoje direktyvoje nustatytos atskaitos tvarkos nuostatas.

(žr. 74–75, 80–81, 85–86, 94–98 punktus ir rezoliucin?s dalies 2–3 punktus)

TEISINGUMO TEISMO (didžioji kolegija)

SPRENDIMAS

2006 m. vasario 21 d.(*)

„Šeštoji PVM direktyva – 2 straipsnio 1 punktą, 4 straipsnio 1 ir 2 dalys, 5 straipsnio 1 dalis, 6 straipsnio 1 dalis – Ekonomin? veikla – Preki? tiekimas – Paslaug? teikimas – Piktnaudžiavimas – Sandoriai, kuri? vienintelis tikslas – ?gyti mokestin? pranašum?“

Byloje C?255/02

dėl VAT and Duties Tribunal, London (Jungtinė Karalystė), 2002 m. birželio 27 d. Sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2002 m. liepos 11 d., pagal EB 234 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje tarp

Halifax plc,

Leeds Permanent Development Services Ltd,

County Wide Property Investments Ltd

prieš

Commissioners of Customs & Excise,

TEISINGUMO TEISMAS (didžioji kolegija),

kurį sudaro pirmininkas V. Skouris, kolegijos pirmininkai P. Jann, C. W. A. Timmermans, A. Rosas, K. Schiemann, J. Makarczyk, teisėjai S. von Bahr (pranešėjas), J. N. Cunha Rodrigues, R. Silva de Lapuerta, K. Lenaerts, P. Krišis, E. Juhász ir G. Arestis,

generalinis advokatas M. Poiares Maduro,

posėdžio sekretorė K. Sztranc, administratorė,

atsižvelgus į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2004 m. lapkričio 23 d. posėdžiui,

išnagrinėjus pastabas, pateiktas:

- *Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd ir County Wide Property Investments Ltd*, atstovaujama QC K. P. E. Lasok ir *barrister* M. Patchett-Joyce, įgaliotą *solicitor* S. Garrett,
- Jungtinės Karalystės vyriausybės, atstovaujamos J. Collins ir R. Caudwell, padedama QC J. Peacock, QC C. Vajda ir *barrister* M. Angiolini,
- Prancūzijos vyriausybės, atstovaujamos G. de Bergues ir C. Jurgensen-Mercier,
- Airijos, atstovaujamos D. J. O'Hagan, padedamo SC A. M. Collins,
- Europos Bendrijų Komisijos, atstovaujamos R. Lyal,

susipažinęs su 2005 m. balandžio 7 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

Sprendimas

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių statymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1, toliau – Šeštoji direktyva), iš dalies pakeistos 1995 m. balandžio 10 d. Tarybos direktyva 95/7/EB (OL L 102, p. 18), išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas byloje tarp *Halifax plc* (toliau – *Halifax*), *Leeds Permanent Development Services Ltd*

(toliau – *Leeds Development*) ir *County Wide Property Investments Ltd* (toliau – *County*) prieš *Commissioners of Customs & Excise* (toliau – *Commissioners*) dėl pastarosios atsisakymo tenkinti *Leeds Development* ir *County* prašymus grąžinti arba sumažinti pridėtinės vertės mokestį (toliau – PVM), pateiktus pagal *Halifax plc Group plan* dėl mokestinios naštos sumažinimo.

Teisinis pagrindas

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

4 Pagal šios direktyvos 4 straipsnio 1 dalį apmokestinamuoju asmeniu laikomas bet kuris asmuo, savarankiškai vykdamas bet kurią ekonominę veiklą, nurodytą 2 dalyje. Sąvoka „ekonominė veikla“ yra išaiškinta minėtoje 2 dalyje kaip apimanti visokių gamintojų, prekyautojų ir paslaugas teikiančių asmenų veiklą ir būtent materialaus bei nematerialaus turto naudojimą, siekiant gauti nuolatinių pajamų.

5 Pagal tos pačios direktyvos 5 straipsnio 1 dalį „prekių tiekimas“ – tai teisės kaip savininkui disponuoti materialiuoju turto perdavimas“.

6 Pagal Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 1 dalį „paslaugų teikimas“ – tai bet koks sandoris, kuris nėra prekių tiekimas, kaip apibrėžta 5 straipsnyje“.

7 Iš Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio b punkto matyti, kad neatsižvelgiant į keletą jame išvardytų išimčių, valstybės narės neapmokestina mokesčiu nekilnojamojo turto nuomos. Vis dėlto iš šios direktyvos 13 straipsnio C skirsnio pirmosios pastraipos a punkto matyti, kad valstybės narės gali suteikti apmokestinamiesiems asmenims teisę pasirinkti jį sandoriams taikomą apmokestinimą.

8 Šios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio d punkte numatyta, kad valstybės narės neapmokestina PVM tam tikrą finansų sektoriaus veiklos rūšį.

9 Šios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies a punkte nustatyta:

„Tiek, kiek prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamas asmuo turi turėti teisę iš mokesčio, kurį jis turi sumokėti, atskaityti:

a) pridėtinės vertės mokestį, apskaičiuotą ar sumokėtą už kito apmokestinamojo asmens jam patiektas prekes ir suteiktas paslaugas.“

10 Prekių ir paslaugų, apmokestinamojo asmens naudojamų sandoriams, kuriems tenkantis PVM gali būti atskaitomas, ir sandoriams, kuriems tenkantis PVM negali būti atskaitomas, atžvilgiu Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies pirmojoje pastraipoje nurodoma, kad „gali būti atskaitoma tik tokia proporcinga pridėtinės vertės mokesčio dalis, kuri priskirtina pirmiesiems sandoriams“.

11 Tos pačios dalies antroji pastraipa suformuluota taip: „ši dalis turi būti nustatoma visiems apmokestinamo asmens vykdomiems sandoriams laikantis 19 straipsnio nuostatų“.

Pagrindiniai byla ir prejudiciniai klausimai

12 *Halifax* yra banko įstaiga. Didžioji dalis jos teikiamų paslaugų yra neapmokestinamos PVM. Pagrindinėje byloje nagrinėjami įvykiai metu ji galėjo atgauti mažiau nei 5 % dalį perkant sumokėtą PVM.

13 Vadovaujantis *Halifax* pateiktomis pastabomis, *Leeds Development* yra teritorijų vystymo bendrovė, o *County* yra teritorijų vystymo ir investicijų bendrovė.

14 Iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad *Leeds Development*, *County* bei kita į nagrinėjamus sandorius įtraukta *Halifax plc Group* priklausanti bendrovė *Halifax Property Investments Ltd* (toliau – *Property*) yra visiškai *Halifax* priklausantis jos dukterinės bendrovės. *Leeds Development* ir *County* yra atskirai užsiregistravusios kaip PVM mokėtojos, o *Property* – neužsiregistravusi.

15 Komerciniais sumetimais *Halifax* turėjo pastatyti „skambučių centrus“ (call centres) keturiuose skirtinguose žemės sklypuose, t. y. *Cromac Wood* ir *Dundonald* Šiaurės Airijoje, *Livingston* Škotijoje ir *West Bank*, Lidse, Anglijos šiaurės rytuose, kurie jai priklausė arba nuomos maždaug 125 metams, arba nuosavybės teisės, arba valdymo ir naudojimosi teisių pagrindu.

16 Pirmiausia ji 1999 m. gruodžio 17 d. sudarė teritorijos užstatymo sutartį su nepriklausoma teritorijų plėtros ir statybos bendrove *Cusp Ltd* dėl *Cromac Wood* teritorijos. 2000 m. vasario 28 d. pakeitimu ji perleido, o *County* perėmė teises ir pareigas pagal šią sutartį.

17 Laikotarpiu nuo 2000 m. vasario 29 d. iki balandžio 6 d. *Halifax*, *Leeds Development*, *County* ir *Property* pasirašė kelias sutartis dėl skirtingų sklypų. Iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad dėl visų sklypų buvo sudaromi panašūs sandoriai.

18 Dėl *Cromac Wood*, *Dundonald* ir *Livingston* sklypų 2000 m. vasario 29 d. *Halifax* sudarė paskolos sutartis su *Leeds Development*, pagal kurias ji įsipareigojo paskolinti *Leeds Development* pakankamai dideles sumas teisėms į šiuos sklypus įgyti ir parengti juos užstatyti, iš viso 59 000 000 GBP.

19 *Halifax* ir *Leeds Development* taip pat sudarė sutartį dėl tam tikrų statybos darbų šiuose sklypuose vykdymo. Šiems darbams *Leeds Development* gavo apmokėjimą iš *Halifax*, truputį daugiau nei 120 000 GBP, iš kurių beveik 20 000 GBP sudarė PVM. *Leeds Development* pateikė *Halifax* tris apmokėtas nurodyto PVM dydžio sąskaitas faktūras. Be to, *Halifax* sudarė sutartį su *Leeds Development* dėl šių trijų sklypų nuomos 20 metams už tam tikrą užmokestį su galimybe nuomininkui pratęsti šį terminą iki 99 metų.

20 2000 m. vasario 29 d. *Leeds Development* taip pat sudarė užstatymo ir finansavimo sutartį su *County*, pagal kurią pastaroji turėjo atlikti statybos darbus arba užtikrinti jų atlikimą *Cromac Wood*, *Dundonald* ir *Livingston* sklypuose, įskaitant ir tuos, kuriuos *Leeds Development* įsipareigojo atlikti arba užtikrinti atlikimą pagal sutartį su *Halifax*.

21 Tą pačią dieną *Halifax* pervėžė *Leeds Development* pirmuosius paskolos ir apmokėjimo už minėtus darbus avansus, iš viso 44 815 000 GBP. Ši suma buvo pervesta į pagal *Leeds Development* nurodymus tvarkomą sąskaitą banke. Pastaroji pareikalavo, kad tapati suma, įskaitant ir daugiau nei 6 600 000 GBP PVM, būtų sumokėta *County* kaip avansas už jos arba jai suorganizavus atliktus darbus. Atitinkamas bankas šį sandorį pripažino tą pačią dieną, po to per naktį pinigai buvo pervesti į sąskaitą. Tą pačią dieną *County* pateikė *Leeds Development* apmokėtą PVM sąskaitą faktūrą.

22 2000 m. vasario 29 d. buvo paskutinį *Leeds Development* vasario mėn. mokesčio

laikotarpio diena. Ji pateikė deklaraciją, pagal kurią pareikalavo grąžinti beveik 6 700 000 GBP dydžio PVM.

23 2000 m. kovo 1 d. 44 815 000 GBP suma ir susikaupusios palūkanos *Leeds Development* nurodymu buvo pervestos į sąskaitą *County* vardu kitame banke.

24 2000 m. balandžio 6 d. pagal 2000 m. vasario 29 d. sutartį *Halifax* išnuomojo *Cromac Wood*, *Dundonald* ir *Livingston* vietovėse esančius sklypus perduodama juos *Leeds Development* už maždaug 7 400 000 GBP dydžio užmokestį kaip PVM neapmokestinamą paslaugą. Šis užmokestis buvo finansuojamas lūšomis iš sumos, papildomai pervestos pagal pradinę nuomos sutartį.

25 Tą pačią dieną *Leeds Development* už užmokestį įsipareigojo visas nuomos sutartis perleisti *Property* naudai taip, kad šis perleidimas įsigaliojotų pirmą darbo dieną po darbų sklypuose pabaigos ir būtų PVM neapmokestinamas sandoris. Užmokestis turėjo būti apskaičiuotas pagal tam tikrą formulę, pagal kurią *Leeds Development* turėjo gauti iš viso 180 000 GBP pelno. Savo ruožtu *Property* įsipareigojo pernuomoti šiuos *Cromac Wood*, *Dundonald* ir *Livingston* sklypus *Halifax* už užmokestį, apskaičiuotiną pagal sumą, kurią *Property* bus pervedusi *Leeds Development* už atitinkamą nuomos sutarties perleidimą bei tam tikrą pelno maržą. Buvo tikimasi, kad už šią subnuomą *Property* gaus iš viso 85 000 GBP pelno.

26 Dėl *West Bank* sklypo, esančio Lidse, 2000 m. kovo 13 d. *Halifax* ir *Leeds Development* sudarė paskolos, nuomos bei darbų sutartis. Už atliktus pirmus darbus *Halifax* sumokėjo 41 900 GBP, įskaitant truputį daugiau nei 6 000 GBP PVM, o *Leeds Development* visai šiai sumai išrašė apmokėtą PVM sąskaitą faktūrą. *Halifax* avansu sumokėjo *Leeds Development* pirmą apie 3 000 000 GBP mokėjimą pagal paskolos sutartį.

27 Tą pačią dieną *Leeds Development* ir *County* pasirašė užstatymo ir finansavimo sutartį. *Leeds Development* iš anksto sumokėjo *County*, ir ši išrašė apmokėtą PVM sąskaitas faktūras už atliktus darbus daugiau kaip 3 000 000 GBP sumai, įskaitant apie 455 000 GBP PVM. Atitinkamoje deklaracijoje už 2000 m. kovo mėn. *Leeds Development* pareikalavo grąžinti beveik 455 000 GBP perkant sumokėtą PVM.

28 2000 m. balandžio 6 d. *Halifax* išnuomojo *Leeds Development* sklypą, esantį *West Bank* teritorijoje, ir buvo sudaryta sutartis dėl *Leeds Development* šios nuomos perleidimo *Property* už užmokestį. Kita sutartimi *Property* įsipareigojo pernuomoti jį *Halifax*.

29 Siekdama vykdyti darbus pagal skirtingas sutartis su *Leeds Development*, *County* pasamdė savarankiškai veiklą vykdančius verslininkus ir profesionalus (toliau – nepriklausomi statybininkai). Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad sutartys su nepriklausomais statybininkais galėjo būti sudarytos etapais ir kad kartu su sutartimis, kurios jam žinomos, buvo sudarytos atskiros sutartys, kurių šalis buvo *Halifax*. Pastarosiomis atskiriomis sutartimis buvo užtikrintas nepriklausomų statybininkų užduočių ir pareigų vykdymas *Halifax* naudai.

30 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo, kad minėtomis sutartimis buvo siekiama tokių mokestinių pasekmių:

– *Halifax* galėjo atskaityti atskaitomą PVM, sumokėtą už darbų pirkimus pagal sutartis su *Leeds Development*.

– Už 2000 m. vasario mėn. mokestinį laikotarpį *Leeds Development* galėjo atskaičiuoti PVM, nurodytą bendrovei *County* išrašytoje 2000 m. vasario 29 d. PVM sąskaitoje faktūroje, t. y. daugiau nei 6 600 000 GBP, o už 2000 m. kovo mėn. mokestinį laikotarpį – PVM, nurodytą 2000

m. kovo 13 d. PVM s?skaitoje fakt?roje, t. y. apie 455 000 GBP.

– *County* deklaravo vis? PVM už min?tose PVM s?skaitose fakt?rose užfiksuotus pardavimus ir tod?l gal?jo atskai?iuoti už nepriklausom? statybinink? atliekam? darb? pirkimus sumok?t? PVM.

– 2000 m. balandžio 6 d. *Leeds Development* sutartys d?l keturi? sklyp? nuomos perleidimo *Property* buvo neapmokestinamieji sandoriai. Kadangi jie ?vyko kitu ataskaitiniu laikotarpiu, šios paslaugos netur?jo poveikio *Leeds Development* teis?ms susigr?žinti perkant sumok?t? mokest? 2000 m. vasario ir kovo m?n. mokestiniais laikotarpiais, kurie sudaro 2000 m. kovo 31 d. pasibaigus? ataskaitin? laikotarp?.

31 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas teigia, jog tam, kad toks sprendimas veikt?, reik?jo, kad:

– *Halifax*, *Leeds Development* ir *County*, kiekviena atskirai, b?t? užsiregistravusios kaip PVM mok?tojos,

– pirmojo nagrin?jamo ataskaitinio laikotarpio metu *Leeds Development* produkcija, apmokestinama normaliu tarifu, sudaryt? didžiausi? ?manom? visos produkcijos dal?. Tod?l neapmokestinamosios *Leeds Development* paslaugos, t. y. jos teisi? ? sklypus perleidimas *Property* naudai, tur?jo b?ti nukeltas ? kit? ataskaitin? laikotarp?, ir

– *Leeds Development* sklyp? nuosavyb?s teis?s tur?jo b?ti suformuluotos taip, kad jos neb?t? laikomos investuojamu turtu. Priešingu atveju bendrov?s *Property* ši? teisi? per?mimas b?t? tur?j?s ?takos šios bendrov?s teis?ms ? atskait?.

32 2000 m. liepos 4 ir 7 d. *Commissioners* atmet? *Leeds Development* ir *County* pateiktus prašymus d?l nepriklausom? statybinink? bendrovei *County* pateiktose PVM s?skaitose fakt?rose nurodyto PVM atskaitos.

33 Pagal prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikus? teism?, *Commissioners* man?, kad:

– *Leeds Development* neteik? darb? *Halifax* ir negavo statybos darb? iš *County*, tod?l ? šiuos sandorius netur?t? b?ti atsižvelgiama PVM tikslais;

– bendros nagrin?jam? susitarim? sistemos analiz? patvirtina, kad darbus *Halifax* suteik? nepriklausomi statybininkai, o ne *Leeds Development*. Tod?l *Halifax* gal?jo atskai?iuoti PVM už min?tus darbus taikydama normal? susigr?žinamojo mokes?io tarif?.

34 *Halifax*, *Leeds Development* ir *County* apskund? *Commissioners* sprendimus *VAT and Duties Tribunal, London*. *Halifax* nurod?, kad šiuose sprendimuose ji laikoma gavusi apmokestinam?sias statybos paslaugas, kurios tur?jo b?ti laikomos suteiktomis *County*. *Leeds Development* ir *County* tvirtino, kad šie sprendimai prilygo j? prašym? gr?žinti arba sumažinti perkant sumok?t? PVM atmetimui.

35 *Halifax*, *Leeds Development* ir *County* pažym?jo, kad pagal j? skunde nurodytus susitarimus ?vykdyti sandoriai buvo real?s. Ne tik nepriklausom? statybinink? tiekimai ar paslaugos, bet ir *County* atlikt? statybos paslaug? bei *Leeds Development* sklyp? suteikimas buvo vykdomi komerciniais sumetimais. Šios dvi bendrov?s bei *Property* tur?jo gauti naudos iš j? atitinkamo dalyvavimo šiuose susitarimuose. Nors susitarimai buvo sudaryti taip, kad b?t? ?gytas mokestinis pranašumas, PVM sistema ?pareigoja kiekvien? sandor? ?forminti PVM s?skaita fakt?ra.

36 *Commissioners* mano, pirma, kad sandoris, sudarytas d?l vienintelio – PVM vengimo – tikslo, savaime n?ra nei „tiekimas“ ar „paslauga“, nei „ekonomins veiklos“ vykdymo priemon? ta

prasme, kuria reikia aiškinti Šeštąją direktyvą. Šio aiškinimo principo taikymas nagrinėjamiems susitarimams reikštų, kad *Leeds Development* susipareigojimų *Halifax* naudai negalima laikyti „tiekimais“ ar „paslaugomis“, kaip ir *County* susipareigojimų *Leeds Development* naudai.

37 Antra, *Commissioners* nurodė, kad pagal bendrąjį Bendrijos teisės principą, kuriuo siekiama išvengti piktnaudžiavimo teise, reikia ne atsižvelgti į sandorius, sudarytus dėl vienintelio – PVM vengimo – tikslo, bet taikyti tas Šeštosios direktyvos nuostatas, kurios atitinka realųjį nagrinjamų sandorių pobūdį. Nesvarbu, kokių aspektų būtų nagrinjami šie susitarimai, yra aišku, kad tik nepriklausomi statybininkai suteiktą statybos paslaugas realiai ir tiesiogiai *Halifax*.

38 2001 m. liepos 5 d. sprendimu *VAT and Duties Tribunal* atmetė skundus.

39 *Halifax, Leeds Development* ir *County* pateiktą skundą *High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division*, kuris panaikino minėtą sprendimą ir grąžino bylą nagrinėti *VAT and Duties Tribunal*.

40 Šis pažymėjimo, kad 2001 m. liepos 5 d. priimtame savo pirmame sprendime jis rėmėsi Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 2 dalies išaiškinimu, pagal kurį nusprendžiant, jog nagrinjami sandoriai nebuvo tiekimas arba paslaugos PVM tikslais, reikėjo atsižvelgti į objektyvius sandorių požymius. Todėl išaiškinti minėtą nuostatą reikėtų prašyti Teisingumo Teismo.

41 Be to, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo pirmuoju sprendimu pagrindinis ginčas išspręstas nenagrinėjant klausimo, ar kuris nors iš nagrinjamų sandorių dalyvių „piktnaudžiavo teise“. Panaikinus šį sprendimą reikia pateikti klausimą ir dėl šio principo išaiškinimo.

42 Šiuo atžvilgiu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas pažymi, kad iš *Halifax*, *Leeds Development* ir *County* vadovų liudijimų matyti, jog vienintelis paskutinių dviejų bendrovių tikslas vykdyti nagrinjamus sandorius buvo išvengti PVM. Kitaip tariant, *Halifax, Leeds Development* ir *County* valia buvo gyti mokestinę pranašumą gyvendinant dirbtiną mokesčių išvengimo planą. Šiuo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas nurodo 2000 m. gruodžio 14 d. Sprendimą *Emsland-Stärke* (C-110/99, Rink. p. I-11569, 53 punktą).

43 Šiomis aplinkybomis *VAT and Duties Tribunal, London*, nusprendė sustabdyti bylą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1) a) Ar minėtomis aplinkybomis sandoriai,

i) kiekvieno dalyvio vykdyti dėl vienintelio tikslo – gyti mokestinę pranašumą – ir

ii) neturintys savarankiško ekonominio tikslo,

PVM tikslais yra prekų tiekimas ar paslaugų teikimas, kai šalys tiekia prekes ar teikia paslaugas vykdydamos ekonominę veiklą?

b) kokių faktorių minėtomis aplinkybomis turi būti atsižvelgiama nustatant, kas yra nepriklausomų statybininkų tiekta prekų ir teiktų paslaugų gavėjai?

2) Ar Teisingumo Teismo išplėtotą piktnaudžiavimo teise doktrina leidžia atmesti ieškovių prašymus grąžinti arba sumažinti gyvendinant atitinkamus sandorius už pirkimus sumokėtą mokestį?

Dėl pirmojo klausimo a punkto

44 Pirmojo klausimo a punktu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s klausia, ar tokie sandoriai, kokie nagrin?jami pagrindin?je byloje, yra prekį tiekimas arba paslaug? teikimas ir ekonomin? veikla Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punkto, 4 straipsnio 1 ir 2 dali?, 5 straipsnio 1 dalies ir 6 straipsnio 1 dalies prasme, jei jie yra vykdomi d?l vienintelio tikslo – ?gyti mokestin? pranašum? – neturint kito ekonominio tikslo.

Teisingumo Teismui pateiktos pastabos

45 *Halifax, Leeds Development* ir *County* mano, kad vadovaujantis Šeštosios direktyvos sistema sandoriai, kurie buvo ?vykdyti nors ir d?l vienintelio tikslo – ?gyti mokestin? pranašum? – bei neturint savarankiško ekonominio tikslo, PVM tikslais yra j? dalyvi? arba j? naudai kaip ekonomin? veikla vykdomi tiekimas ar paslaugos.

46 Jungtin?s Karalyst?s vyriausyb? ir Airija vyriausyb?s teigia, kad sandoriai, kuriuos kiekvienas dalyvis vykdo d?l vienintelio tikslo – ?gyti mokestin? pranašum?, – ir savarankiško ekonominio tikslo neturintys sandoriai n?ra dalyvi? kaip ekonomin? veikla vykdomi tiekimai arba paslaugos.

47 Komisija mano, kas tikslas, koku sandoris vykdomas, neturi reikšm?s Šeštosios direktyvos 2 straipsnio taikymo tikslais.

Teisingumo Teismo vertinimas

48 Reikia iš karto priminti, kad Šeštoji direktyva ?tvirtina bendr? PVM sistem?, grindžiam? b?tent vienodu apmokestinam?j? sandori? apibr?žimu (ypa? žr. 2003 m. birželio 26 d. Sprendimo *MGK?Kraftfahrzeuge?Factoring*, C?305/01, Rink. p. I?6729, 38 punkt?).

49 Šiuo klausimu Šeštoji direktyva nustato labai pla?i? PVM taikymo srit?, nes su apmokestinamaisiais sandoriais susijusiame 2 straipsnyje nurodo ne tik prekį import?, bet ir prekį tiekim? ar paslaug? teikim?, šalies teritorijoje atlygintinai vykdomus apmokestinamojo asmens, kuris veikia kaip toks.

50 D?l s?vokos „prekį tiekimas“ Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 1 dalyje pabr?žiama, kad juo laikomas toks tiekimas, koku perduodama teis? disponuoti materialiuoju turtu kaip savininkui.

51 Iš Teisingumo Teismo praktikos matyti, kad ši s?voka apima bet kok? vienos šalies materialaus turto perdavimo kitai šaliai, suteikiant teis? faktiškai juo disponuoti kaip savininkui, sandor? (ypa? žr. 1990 m. vasario 8 d. Sprendimo *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, C?320/88, Rink. p. I?285, 7 punkt? ir 2005 m. balandžio 21 d. Sprendimo C?25/03, HE, Rink. p. I?3123, 64 punkt?).

52 D?l s?vokos „paslaug? teikimas“ iš Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 1 dalies matyti, kad ji apima bet kok? sandor?, kuris n?ra prekį tiekimas, kaip apibr?žta tos pa?ios direktyvos 5 straipsnyje.

53 Be to, pagal Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 1 dal? apmokestinamasis asmuo yra bet kuris asmuo, savarankiškai vykdomas ekonomin? veikl?, nesvarbu, koks šios veiklos tikslas ar rezultatas.

54 Galiausiai s?voka „ekonomin? veikla“ Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 2 dalyje apibr?žiama kaip apimanti „visoki?“ gamintoj?, prekyautoj? ir kit? paslaugas teikian?i? asmen? veikl?, o pagal teismo praktik? ji apima visus gamybos, prekybos ir paslaug? teikimo etapus (ypa? žr. 1990 m. gruodžio 4 d. Sprendimo *Van Tiem*, C?186/89, Rink. p. I?4363, 17 punkt? ir min?to sprendimo *MGK?Kraftfahrzeuge?Factoring*

42 punkt?).

55 Taigi, kaip Teisingumo Teismas konstatavo 2000 m. rugsėjo 12 d. Sprendimo *Komisija prieš Graikiją* (C-260/98, Rink. p. I-6537) 26 punkte, „apmokestinamojo asmens“ ir „ekonominės veiklos“ sąvokų apibrėžimų analizę patvirtina sąvokos „ekonominė veikla“ taikymo srities apimtį ir jos objektyvų pobūdį ta prasme, kad vertinama pati veikla, neatsižvelgiant į jos tikslus ar rezultatus (taip pat žr. 1987 m. kovo 26 d. Sprendimo *Komisija prieš Nyderlandus*, 235/85, Rink. p. 1471, 8 punktą bei šiuo klausimu ypač 1985 m. vasario 14 d. Sprendimo *Rompelman*, 268/83, Rink. p. 655, 19 punktą ir 2003 m. lapkričio 27 d. Sprendimo *Zita Modes*, C-497/01, Rink. p. I-14393, 38 punktą).

56 Iš tiesų, minėta analizė, kaip ir sąvokų „prekių tiekimai“ ir „paslaugų teikimai“ analizė, patvirtina, jog šios sąvokos, apibūdinančios apmokestinamuosius sandorius Šeštosios direktyvos prasme, yra objektyvaus pobūdžio ir taikomos neatsižvelgiant į atitinkamų sandorių tikslus ir rezultatus (šiuo klausimu žr. 2006 m. sausio 12 d. Sprendimo *Optingen ir kt.*, C-354/03, C-355/03 ir C-484/03, Rink. p. I-0000, 44 punktą).

57 Kaip Teisingumo Teismas konstatavo 1995 m. balandžio 6 d. Sprendimo *BLP Group* (C-4/94, Rink. p. I-983) 24 punkte, mokesčių administratoriaus turi pareigą atlikti tyrimą siekiant nustatyti, ar apmokestinamojo asmens ketinimas pažeidžia bendros PVM sistemos tikslus užtikrinti teisinį saugumą ir supaprastinti PVM taikymo veiksmus, atsižvelgdamas, išskyrus ypatingus atvejus, į atitinkamų sandorių objektyvų pobūdį.

58 Iš to išplaukia, kad tokie sandoriai, kokie nagrinėjami pagrindinėse byloje, yra prekių tiekimas arba paslaugų teikimas ir ekonominė veikla Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punkto, 4 straipsnio 1 ir 2 dalių, 5 straipsnio 1 dalies ir 6 straipsnio 1 dalies prasme, nes jie atitinka objektyvius kriterijus, kuriais grindžiamos minėtos sąvokos.

59 Aišku, šie kriterijai nėra tenkinami mokesčių vengimo atveju, pavyzdžiui, pateikiant melagingas deklaracijas arba išrašant neteisingas sąskaitas. Vis dėlto klausimas, ar atitinkamas sandoris vykdomas dėl vienintelio tikslo – gyti mokesčių pranašumų, neturi jokios reikšmės nustatant, ar jis yra prekių tiekimas, ar paslaugų teikimas bei ekonominė veikla.

60 Iš to darytina išvada, kad pirmojo klausimo a punktą reikia atsakyti, jog tokie sandoriai, kokie nagrinėjami pagrindinėje byloje, yra prekių tiekimas arba paslaugų teikimas bei ekonominė veikla Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punkto, 4 straipsnio 1 ir 2 dalių, 5 straipsnio 1 dalies ir 6 straipsnio 1 dalies prasme, jei jie atitinka objektyvius kriterijus, kuriais grindžiamos minėtos sąvokos, net kai jie yra vykdomi dėl vienintelio tikslo – gyti mokesčių pranašumų – neturint jokio kito ekonominio tikslo.

Dėl antrojo klausimo

61 Antruoju klausimu, kurį reiktų nagrinėti prieš pirmojo klausimo b punktą, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar Šeštoji direktyva turi būti aiškinama taip, kad ji draudžia apmokestinamojo asmens teisę atskaityti perkant sumokėtą PVM, jei sandoriai, kuriais grindžiama ši teisė, sudaryti piktnaudžiaujant.

Teisingumo Teismui pateiktos pastabos

62 *Halifax, Leeds Development* ir *County* teigia, kad pagal Bendrijos teisę PVM sistemoje neegzistuoja piktnaudžiavimo teisė doktrina, kuria valstybės narės mokesčių institucijos galėtų remtis atmesdamos privačių asmenų prašymus grąžinti arba atskaityti perkant sumokėtą mokesčių.

63 Jungtinės Karalystės vyriausybė mano, kad piktnaudžiavimo teisė principas yra bendrasis Bendrijos teisės principas, kuris draudžia apmokestinamajam asmeniui atskaityti PVM pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnį ir bet kokius taikytinus nacionalinės teisės aktus, perkeliančius šį straipsnį, jei iš prašymo dėl atskaitos matyti, kad nėra siekiama PVM tikslų pagal Šeštąją direktyvą ir kad apmokestinamasis asmuo dirbtinai sukuria sąlygas, kurios pateisina prašymą atskaityti.

64 Prancūzijos vyriausybė teigia, kad Bendrijos teisei, kuri leidžia valstybei narei imtis priemonių, skirtų sutrukdyti tam tikriems jos piliečiams piktnaudžiaujant arba apgaule prisidengti EB sutarties normomis, nedraudžia to, kad valstybė narė nesuteikia teisės atskaitą apmokestinamajam asmeniui arba grupei tarpusavyje susijusių apmokestinamųjų asmenų, vykdytų visiškai dirbtinus sandorius dėl vienintelio tikslo – susigrąžinti jiems nepriklausant PVM.

65 Airija teigia, kad Teisingumo Teismo tvirtinta piktnaudžiavimo teisė doktrina leidžia mokesčių institucijoms atmesti jų prašymus grąžinti arba atskaityti PVM už pirkimus, sumokėtus gyvendinant tokius sandorius, kokie nagrinėjami pagrindinėje byloje.

66 Komisija mano, kad jei apmokestinamasis asmuo arba tarpusavyje susijusių apmokestinamųjų asmenų grupė sudarė grupės sandorį, kurie, kartu paėmus, sukuria dirbtiną situaciją, kurios vienintelis tikslas – sukurti sąlygas perkant sumokėto PVM grąžinimui, šiuos sandorius turi būti neatsižvelgiama.

Teisingumo Teismo vertinimas

67 Pirmiausia konstatuotina, kad *VAT and Duties Tribunal* iškeltos problemos faktiškai bent iš dalies atrodo priklausantis nuo nacionalinio reglamentavimo, kuriuo apmokestinamajam asmeniui, vykdančiam tiek apmokestinamuosius sandorius, tiek neapmokestinamuosius sandorius arba tik apmokestinamuosius sandorius, leidžiama perleisti nekilnojamojo turto nuomą kitai jo kontroliuojamai ūkinei, turintiai teisę pasirinkti šio turto nuomos apmokestinimą ir taip atskaityti visą perkant statybos ir remonto darbus sumokėtą PVM.

68 Nepaisant šios išvados primintina, kad pagal nusistovėjusį teismo praktiką apmokestinamieji asmenys negali apgaule arba piktnaudžiaudami remtis Bendrijos teisės aktais (ypač žr. 1998 m. gegužės 12 d. Sprendimo *Kefalas ir kt.*, C–367/96, Rink. p. I–2843, 20 punktą ir 2000 m. kovo 23 d. Sprendimo *Diamantis*, C–373/97, Rink. p. I–1705, 33 punktą ir 2005 m. kovo 3 d. Sprendimo *Fini H*, C–32/03, Rink. p. I–1599, 32 punktą).

69 Tačiau Bendrijos teisės aktų taikymas neturėtų būti išplėstas tiek, kad apimtų ūkio subjektų piktnaudžiavimą, t. y. sandorius, kurie sudaromi ne prastinėje komercinėje veikloje, bet dėl vienintelio tikslo – gyti Bendrijos teisės numatytą naudą piktnaudžiaujant (šiuo klausimu žr. btent 1977 m. spalio 11 d. Sprendimo *Cremer*, 125/76, Rink. p. 1593, 21 punktą; 1993 m. kovo 3 d. Sprendimo *General Milk Products*, C/8/92, Rink. p. I/779, 21 punktą ir minėto sprendimo *Emsland-Stärke*, 51 punktą).

70 Šis draudimo piktnaudžiauti principas taikomas ir PVM sričiai.

71 Kova su galimu mokesčių slėpimu, vengimu ir piktnaudžiavimu yra Šeštąja direktyva pripažįstamas ir skatinamas tikslas (žr. 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimo *Gemeente Leusden et Holin Groep*, C/487/01 ir C/7/02, Rink. p. I/5337, 76 punktą).

72 Vis dėlto, kaip daugelį kartų nurodė Teisingumo Teismas, Bendrijos teisės aktai turi būti ir

aišk?s, o j? taikymas iš anksto numanomas teis?s subjekt? (ypa? žr. 2001 m. lapkri?io 22 d. *Nyderlandai prieš Taryb?*, C?301/97, Rink. p. I?8853, 43 punktas). Šis teisinio saugumo reikalavimas itin griežtai taikomas tuomet, kai teis?s aktai gali tur?ti finansini? padarini?, – kad suinteresuotieji asmenys gal?t? tiksliai žinoti jiems taikomus ?pareigojimus (ypa? žr. 1987 m. gruodžio 15 d. Sprendimo *Nyderlandai prieš Komisij?*, 326/85, Rink. p. 5091, 24 punktas ir 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimo *Sudholz*, C?17/01, Rink. p. I?4243, 34 punktas).

73 Iš teismo praktikos taip pat matyti, kad rinkdamasis neapmokestinamuosius arba apmokestinamuosius sandorius verslininkas gali remtis faktori? visuma ir ypa? PVM sistemai b?dingais mokestinio pob?džio sumetimais (ypa? žr. min?to sprendimo *BLP Group* 22 punkt? ir 2001 m. spalio 9 d. Sprendimo *Cantor Fitzgerald International*, C?108/99, Rink. p. I?7257, 33 punkt?). Apmokestinamajam asmeniui turint galimyb? pasirinkti iš dviej? sandori?, Šeštoji direktyva nereikalauja iš jo pasirinkti didžiausio PVM sum? lemian?io sandorio. Priešingai, kaip savo išvad? 85 punkte pasteb?jo generalinis advokatas, apmokestinamasis asmuo turi teis? pasirinkti tok? savo veiklos plan?, kad sumažint? savo mokestin? skol?.

74 Atsižvelgiant ? šiuos argumentus matyti, jog tam, kad b?t? pripažintas piktnaudžiavimas PVM srityje, reikalaujama, pirma, kad nagrin?jamais sandoriais, neatsižvelgiant ? formal? atitinkam? Šeštosios direktyvos ir ši? direktyv? ? nacionalin? teis? perkelian?i? nacionalin?s teis?s akt? nuostatose numatyt? s?lyg? taikym?, b?t? ?gyjamas mokestinis pranašumas, kurio suteikimas pažeist? šiomis nuostatomis siekiam? tiksl?.

75 Kita vertus, objektyvi? požymi? visuma taip pat turi patvirtinti, kad nagrin?jam? sandori? pagrindinis tikslas yra ?gyti mokestin? pranašum?. Iš ties?, kaip savo išvad? 89 punkte nurod? generalinis advokatas, draudimas piktnaudžiauti nebeturi reikšm?s, jei nagrin?jami sandoriai gali b?ti pateisinami kitaip nei paprastu mokes?io pranašumo ?gijimu.

76 Patikrinti, ar pagrindin?je byloje yra ši? piktnaudžiavimo požymi?, turi nacionalinis teismas, vadovaudamasis nacionalin?s teis?s ?rodym? vertinimo taisykl?mis, kiek jos nepažeidžia Bendrijos teis?s veiksmingumo (žr. 2005 m. liepos 21 d. Sprendimo *Eichsfelder Schlachtbetrieb*, C?515/03, dar neskelbto Rinkinyje, 40 punkt?).

77 Vis d?lto priimdamas prejudicin? sprendim? Teisingumo Teismas prireikus gali pateikti paaiškinimus, kurie pad?t? nacionaliniam teismui pateikti išaiškinim? (ypa? žr. 2002 m. spalio 17 d. Sprendimo *Payroll ir kt.*, C?79/01, Rink. p. I?8923, 29 punkt?).

78 Šiuo atžvilgiu reik?t? priminti, kad Šeštosios direktyvos atskaitos sistemos tikslas yra visiškai sumažinti verslininko ekonomin?je veikloje mok?tino ar sumok?to PVM našt?. Tod?l bendra PVM sistema užtikrina visišk? neutralum? apmokestinant bet koki? ekonomin? veikl? neatsižvelgiant ? šios veiklos tikslus ar rezultatus su s?lyga, kad jai iš principo b?t? taikomas PVM (ypa? žr. 2001 m. vasario 22 d. Sprendimo *Abbey National*, C–408/98, Rink. p. I–1361, 24 punkt? ir min?to sprendimo *Zita Modes* 38 punkt?).

79 Iš tikrųjų pagal nusistovėjusi teismo praktiką 1967 m. balandžio 11 d. Pirmosios Tarybos direktyvos 67/227/EEB dėl valstybių narių teisės aktų, reglamentuojančių apyvartos mokesčius, suderinimo (OL 71, 1967, p. 1301, toliau – Pirmoji direktyva) 2 straipsnis ir Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2, 3 ir 5 dalys turi būti aiškinamos taip, kad iš principo tiesioginio ir iš karto atsirandančio ryšio egzistavimas tarp konkretaus pirkimo sandorio ir vieno arba kelių pardavimo sandorių, suteikiančių teisę perkant sumokėti PVM atskaitą, yra būtinas, kad apmokestinamajam asmeniui būtų pripažinta teisė PVM atskaitą ir nustatyta tokios teisės apimtis (2000 m. birželio 8 d. Sprendimo *Midland Bank*, C-98/98, Rink. p. I-4177, 24 punktas; minėto sprendimo *Abbey National* 26 punktas ir 2001 m. rugsėjo 27 d. Sprendimo *Cibo Participations*, C-16/00, Rink. p. I-6663, 29 punktas).

80 Tačiau jeigu apmokestinamiesiems asmenims būtų leista atskaityti visą perkant sumokėtą PVM, nors joks jų prastinis komercinis veiklos sandoris vadovaujantis Šeštosios direktyvos nuostatomis dėl atskaitos ir jas perkeliančiais nacionaliniais teisės aktais neleistų atskaityti minėto PVM arba leistų jiems atskaityti tik jo dalį, tai pažeistų mokesčio neutralumo principą ir šios tvarkos tikslą.

81 Dėl antrojo požymio, pagal kurį nagrinjamą sandorį pagrindinis tikslas turi būti mokesčio pranašumo įgijimas, primintina, kad nacionalinis teismas turi nustatyti realų nagrinjamą sandorį turinį ir paskirtį. Tai darydamas jis gali atsižvelgti visiškai dirbtinai šį sandorį pobūdį bei teisinius, ekonominius ir (arba) asmeninius mokesčio naštos sumažinimo plane dalyvaujančių subjektų ryšius (šiuo klausimu žr. minėto sprendimo *Emsland-Stärke* 58 punktą).

82 Bet kuriuo atveju iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad *VAT and Duties Tribunal* mano, jog pagrindinėje byloje nagrinjamą sandorį vienintelis tikslas buvo gyti mokesčio pranašumą.

83 Galiausiai primintina, kad teisė atskaitą, numatyta Šeštosios direktyvos 17 ir paskesniuose straipsniuose, yra sudėtinė PVM sistemos dalis ir iš esmės negali būti ribojama. Ji suteikiama iš karto visiems mokėjams už pirkimo sandorius (ypač žr. 1995 m. liepos 6 d. Sprendimo *BP Supergaz*, C-62/93, Rink. p. I-1883, 18 punktą ir 2000 m. kovo 21 d. Sprendimo *Gabalfrisa ir kt.*, C-110/98–C-147/98, Rink. p. I-1577, 43 punktą).

84 Tačiau, kaip Teisingumo Teismas jau turėjo galimybę pažymėti, gyta teisė atskaitą išlieka, tik jei nėra vengimo ar piktnaudžiavimo aplinkybių ir išskyrus galimus patikslinimus pagal Šeštosios direktyvos 20 straipsnio sąlygas (ypač žr. 2000 m. birželio 8 d. Sprendimo *Breitsohl*, C-400/98, Rink. p. I-4321, 41 punktą ir sprendimo *Schlossstraße*, C-396/98, Rink. p. I-4279, 42 punktą).

85 Todėl antrąjį klausimą reikia atsakyti, kad Šeštoji direktyva turi būti aiškinama taip, jog ji draudžia apmokestinamojo asmens teisę atskaityti perkant sumokėtą PVM, jei sandoriai, kuriais grindžiama ši teisė, sudaryti piktnaudžiaujant.

86 Kad būtų pripažintas piktnaudžiavimas, reikalaujama, pirma, kad nagrinjamais sandoriais, neatsižvelgiant formaliu atitinkamu Šeštosios direktyvos ir šios direktyvų nacionaliniais teisės perkeliančiais nacionaliniais teisės aktais nuostatose numatytą sąlygų taikymą, būtų gyjamas mokesčio pranašumas, kurio suteikimas pažeistų šiomis nuostatomis siekiamą tikslą. Antra, objektyvių požymių visuma taip pat turi patvirtinti, kad nagrinjamą sandorį pagrindinis tikslas yra mokesčio pranašumo įgijimas.

Dėl pirmojo klausimo b punkto

87 Dėl atsakymo, pateikto pirmojo klausimo a punktu ir antrąjį klausimą, pirmojo klausimo b punktu reikia suprasti taip, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas iš esmės klausia, kokiomis sąlygomis galima susigrąžinti PVM, jei nustatytas piktnaudžiavimas.

Teisingumo Teismui pateiktos pastabos

88 Jungtinės Karalystės vyriausybė mano, kad reikia išnagrinėti rodymus, kurie patvirtina tikrąjį ekonominį pagrindą ir lemia tai, ar Šeštosios direktyvos tikslai buvo gyvendinti, ar ne.

89 Pagrindinėje byloje šiuos rodymus nurodė *VAT and Duties Tribunal* pirmame savo sprendime, t. y.:

- a) *Halifax* buvo šio sandorio vykdytojas;
- b) *Halifax* atsako už šio sandorio finansavimą be palėkanų;
- c) sklypai liko priklausomi *Halifax* taip, kad jai tiesiogiai atiteko statybos darbų nauda;
- d) *Halifax* turėjo tiesioginį sutartinį ryšį su nepriklausomais statybininkais suteikdama jiems garantijas; ir
- e) nei *County*, nei *Leeds Development* neturėjo didesnių nuosavybės teisių.

Šie rodymai leidžia daryti išvadą, kad *Halifax* yra nepriklausomą statybininką suteiktą paslaugą gavėjas, o tai lemia Šeštosios direktyvos tikslus atitinkantį rezultatą.

Teisingumo Teismo vertinimas

90 Pirmiausia būtina konstatuoti, kad Šeštojoje direktyvoje nėra nė vienos nuostatos dėl PVM susigrąžinimo. Šioje direktyvoje, t. y. jos 20 straipsnyje, tik apibrėžiamos sąlygos, kurias reikia vykdyti, kad prekė arba paslaugą gavėjui galima būtų suteikti perkant sumokėto mokesčio atskaitą (žr. 2004 m. kovo 3 d. Nutarties *Transport Service*, C-395/02, Rink. p. I-1991, 27 punktą).

91 Taigi iš esmės valstybės narės turi nustatyti sąlygas, kuriomis valstybės išdas *a posteriori* gali susigrąžinti PVM, nepažeisdamos Bendrijos teisės nustatytą ribą (žr. minėtos nutarties *Transport Service* 28 punktą).

92 Vis dėlto svarbu priminti, kad priemonės, kurią pagal Šeštosios direktyvos 22 straipsnio 8 dalį valstybės narės gali imtis siekdamos užtikrinti teisingą apmokestinimą mokesčiu ir užkirsti kelią sukčiavimui, turi neviršyti to, kas yra būtina šiems tikslams pasiekti (žr. minėto sprendimo *Gabfrisa ir kt.* 52 punktą ir minėtos nutarties *Transport Service* 29 punktą). Todėl jos negali būti naudojamos taip, kad keltų grėsmę PVM neutralumui, kuris yra pagrindinis Bendrijos teisės aktais numatytos bendros PVM sistemos principas (žr. 2000 m. rugsėjo 19 d. Sprendimo *Schmeink & Cofreth et Strobel*, C-454/98, Rink. p. I-6973, 59 punktą).

93 Taip pat primintina, kad piktnaudžiavimo nustatymas turi lemti ne baudą, kuriai paskirti būtinas aiškus ir nedviprasmiškas teisinis pagrindas, bet paprasčiausi pareigų iš dalies ar visiškai atlyginti nepagręstai gytas perkant sumokėto PVM atskaitas (šiuo klausimu žr. minėto sprendimo *Emsland-Stärke* 56 punktą).

94 Iš to darytina išvada, kad piktnaudžiavimui panaudoti sandoriai turi būti apibręžti iš naujo taip, kad atstatytų situaciją, kuri būtų egzistavusi nesant piktnaudžiaujant sudarytų sandorių.

95 Šiuo atžvilgiu mokesčių administratorius turi teisę atgaline data reikalauti atlyginti sumas,

atskaitytas pagal kiekvieną sandorį, dėl kurio jis pripažįsta, kad teise ? atskait? buvo pasinaudota piktnaudžiaujant (min?to sprendimo *Fini H 33* punktas).

96 Ta?iau jis turi atskaityti ir visus mokes?ius, kuriais buvo apmokestintas pardavimo sandoris – mokes?ius, kuriais atitinkamas apmokestinamasis asmuo buvo dirbtinai apmokestintas pagal mokestin?s naštos sumažinimo plan?, ir prireikus turi atlyginti vis? permok?.

97 Jis taip pat turi leisti apmokestinamajam asmeniui, kuris, nesant piktnaudžiaujant sudaryt? sandori?, b?t? buv?s gav?jas pagal pirm?j? sandor?, nesudaryt? piktnaudžiaujant, atskaityti šiam pirkimo sandoriui tenkant? PVM pagal Šeštojoje direktyvoje nustatytos atskaitos tvarkos nuostatas.

98 Iš to darytina išvada, kad ? pirmojo klausimo b punkt? reikia atsakyti, jog, nusta?ius piktnaudžiavim?, jam panaudoti sandoriai turi b?ti apibr?žti iš naujo taip, kad b?t? atstatyta situacija, kuri b?t? egzistavusi nesant piktnaudžiaujant sudaryt? sandori?.

D?l bylin?jimosi išlaid?

99 Kadangi šis procesas pagrindin?s bylos šalims yra vienas iš etap? prašym? dėl prejudicinio sprendimo pateikusio teismo nagrin?jamoje byloje, bylin?jimosi išlaid? klausim? turi spr?sti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastab? pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyr? min?tos šalys, n?ra atlygintinos.

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

1. **Tokie sandoriai, kokie nagrin?jami pagrindin?je byloje, yra prek? tiekimas arba paslaug? teikimas bei ekonomin? veikla 1977 m. geguž?s 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo – Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema: vienodas vertinimo pagrindas, iš dalies pakeistos 1995 m. balandžio 10 d. Tarybos direktyva 95/7/EB, 2 straipsnio 1 punkto, 4 straipsnio 1 ir 2 dali?, 5 straipsnio 1 dalies ir 6 straipsnio 1 dalies prasme, jei jie atitinka objektyvius kriterijus, kuriais grindžiamos min?tos s?vokos, net kai jie yra vykdomi dėl vienintelio tikslo – ?gyti mokestin? pranašum? – neturint jokio kito ekonominio tikslo.**

2. **Šeštoji direktyva turi b?ti aiškinama taip, jog ji draudžia apmokestinamojo asmens teis? atskaityti perkant sumok?t? prid?tin?s vert?s mokest?, jei sandoriai, kuriais grindžiama ši teis?, sudaryti piktnaudžiaujant.**

Kad b?t? pripažintas piktnaudžiavimas, reikalaujama, pirma, kad nagrin?jamais sandoriais, neatsižvelgiant ? formal? atitinkam? Šeštosios direktyvos ir ši? direktyv? ? nacionalin? teis? perkelian?i? nacionalin?s teis?s akt? nuostatose numatyt? s?lyg? taikym?, b?t? ?gyjamas mokestinis pranašumas, kurio suteikimas pažeist? šiomis nuostatomis siekiam? tiksl?. Antra, objektyvi? požymi? visuma taip pat turi patvirtinti, kad nagrin?jam? sandori? pagrindinis tikslas yra mokestinio pranašumo ?gijimas.

3. **Nusta?ius piktnaudžiavim?, jam panaudoti sandoriai turi b?ti apibr?žti iš naujo taip, kad b?t? atstatyta situacija, kuri b?t? egzistavusi nesant piktnaudžiaujant sudaryt? sandori?.**

Parašai.

* Proceso kalba: angl?.