

Downloaded via the EU tax law app / web

Sujungtos bylos C-439/04 ir C-440/04

Axel Kittel

prieš

Belgijos valstybės

ir

Belgijos valstybės

prieš

Recolta Recycling SPRL

(Cour de cassation (Belgija) prašymai priimti prejudicinį sprendimą)

„Šeštoji PVM direktyva – Perkant sumokėto PVM atskaita – „Karuselinis“ sukčiavimas – Pirkimo - pardavimo sutartis, kuri pagal nacionalinę teisę yra absoliučiai negaliojanti“

Sprendimo santrauka

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

(Tarybos direktyvos 77/388 17 straipsnis)

Kai prekės tiekiamos apmokestinamajam asmeniui, kuris nežinojo arba negalėjo žinoti, kad atitinkamas sandoris yra trauktas parduotojo sukčiavimu, Šeštosios direktyvos 77/388 d.1 valstybių narių apyvartos mokesčių statymų derinimo, iš dalies pakeistos Direktyva 95/7, 17 straipsnis turi būti aiškinamas kaip draudžiantis nacionalinės teisės normą, kuri numato, kad panaikinus pirkimo–pardavimo sutartį vadovaujantis civilinės teisės nuostata, pagal kurią ši sutartis absoliučiai negaliojanti, nes prieštarauja viešajai tvarkai dėl pardavėjui priskiriamo neteisėto pagrindo, šis apmokestinamasis asmuo praranda teisę mokėti pridėtinės vertės mokesčio atskaitą. Klausimas, ar šis negaliojimas lemia sukčiavimas pridėtinės vertės mokesčiu, ar kitas sukčiavimas, šiuo atžvilgiu nereikšmingas.

Tačiau jei atsižvelgus į objektyvias aplinkybes rodoma, kad tiekiamas apmokestinamajam asmeniui, kuris žinojo arba turėjo žinoti, jog sigydamas prekes jis dalyvavo sukčiavime pridėtinės vertės mokesčiu trauktame sandoryje, nacionalinis teismas turi atsisakyti leisti jam naudotis teise mokėti atskaitą.

(žr. 52, 59–61 punktus ir rezoliucinės dalį)

TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija)

SPRENDIMAS

2006 m. liepos 6 d. (*)

„Šeštoji PVM direktyva – Perkant sumok?to PVM atskaita – „Karuselinis“ suk?iavimas – Pirkimo - pardavimo sutartis, kuri pagal nacionalin? teis? yra absoliu?iai negaliojanti“

Sujungtose bylose C?439/04 ir C?440/04

d?l *Cour de cassation* (Belgija) 2004 m. spalio 7 d. Sprendimais, kuriuos Teisingumo Teismas gavo 2004 m. spalio 19 d., pagal EB 234 straipsn? pateikt? prašym? priimti prejudicin? sprendim? bylose

Axel Kittel (C?439/04)

prieš

Belgijos valstyb?

ir

Belgijos valstyb? (C?440/04)

prieš

Recolta Recycling SPRL,

TEISINGUMO TEISMAS (tre?ioji kolegija),

kur? sudaro kolegijos pirmininkas A. Rosas, teis?jai J.?P. Puissochet, S. von Bahr (praneš?jas), U. L?hmus ir A. Ó Caoimh,

generalinis advokatas D. Ruiz?Jarabo Colomer,

pos?džio sekretorius B. Fülöp, administratorius,

atsižvelg?s ? rašytin? proceso dal? ir ?vykus 2006 m. vasario 9 d. pos?džiui,

išnagrin?j?s pastabas, pateiktas:

- Axel Kittel, atstovaujamo advokato J. Bublot (C?439/04),
 - *Recolta Recycling SPRL*, atstovaujamos advokat? T. Afschrift ir A. Rayet (C?440/04),
 - Belgijos valstyb?s, atstovaujamos E. Dominkovits, v?liau – L. Van den Broeck, padedam? advokato B. van de Walle de Ghelcke,
 - Italijos vyriausyb?s, atstovaujamos I. M. Braguglia, padedamo *avvocato dello stato* G. De Bellis,
 - Europos Bendrij? Komisijos, atstovaujamos J.?P. Keppenne ir M. Afonso,
- susipažin?s su 2006 m. kovo 14 d. pos?dyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima š?

Sprendim?

1 Prašymai priimti prejudicin? sprendim? susij? su 1977 m. geguž?s 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB d?l valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo – Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1), iš dalies pakeistos 1995 m. balandžio 10 d. Tarybos direktyva 95/7/EB (OL L 102, p. 18, toliau – Šeštoji direktyva), išaiškinimu.

2 Šie prašymai buvo pateikti nagrin?jant dvi bylas atitinkamai tarp A. Kittel bei *Recolta Recycling SPRL* (toliau – *Recolta*) ir Belgijos valstyb?s d?l Belgijos mokes?i? administratoriaus atsisakymo pripažinti teis? atskaityti pirkimo prid?tin?s vert?s mokest? (toliau – PVM), sumok?t? už ? karuselin? suk?iavim? ?trauktus sandorius.

Teisinis pagrindas

Bendrijos teis?s aktai

3 1967 m. balandžio 11 d. Pirmosios Tarybos direktyvos 67/227/EEB d?l valstybi? nari? teis?s akt?, reglamentuojan?i? apyvartos mokes?ius, suderinimo (OL 71, p. 1301), iš dalies pakeistos Šešt?ja direktyva (toliau – Pirmoji direktyva) 2 straipsnis nustato:

„Pagal bendrosios prid?tin?s vert?s mokes?io sistemos princip? prek?s ir paslaugos apmokestinamos bendru vartojimo mokes?iu, kuris yra tiksliai proporcingas prek? bei paslaug? kainai, nesvarbu, koks yra sandori? skai?ius gamybos ir paskirstymo procese iki apmokestinimo etapo.

Kiekvieno sandorio atveju prid?tin?s vert?s mokestis, apskai?iuojamas nuo prek? ar paslaug? kainos taikant tokioms prek?ms ar paslaugoms nustatyt? tarif?, mok?tinas atskai?ius prid?tin?s vert?s mokes?io dal?, kuri tiesiogiai priskirtina ?vairioms kainos sudedamosioms dalims.

Bendroji prid?tin?s vert?s mokes?io sistema taikoma iki mažmenin?s prekybos etapo imtinai.“
(Pataisytas vertimas)

4 Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 dalis nustato:

„Prid?tin?s vert?s mokes?iu apmokestinamas:

1. Preki? tiekimas ar paslaug? teikimas, kai šalies teritorijoje už atlyg? prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks.“

5 Pagal šios direktyvos 4 straipsnio 1 ir 2 dalis:

„1. „Apmokestinamasis asmuo“ – tai bet kuris asmuo, savarankiškai vykdantis bet kurioje vietoje bet kuri? ekonomin? veikl?, nurodyt? 2 dalyje, nesvarbu, koks tos veiklos tikslas ar rezultatas.

2. Šio straipsnio 1 dalyje nurodyta ekonomin? veikla apima visoki? gamintoj?, prekiautoj? ir kit? paslaugas teikian?i? asmen? veikl?, ?skaitant kasyb? bei žem?s ?kio gamybos veikl? bei ?vairi? profesij? atstov? veikl?. Materialaus ir nematerialaus turto naudojimas, siekiant gauti nuolatini? pajam?, taip pat laikomas ekonomine veikla.“

6 Pagal tos pa?ios direktyvos 5 straipsnio 1 dal? „preki? tiekimas“ – tai teis?s, kaip savininkui

disponuoti materialiuoju turtu, perdavimas“.

7 Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 1 dalis ir 2 dalies a punktas nustato:

„1. Teisė atskaityti mokesčius atsiranda tuomet, kai atskaitytinas mokesčius tampa mokėtinas.

2. Tiek, kiek prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, jis privalo turėti teisę iš mokesčių, kurį turi sumokėti, atskaityti:

a) pridėtinąs vertės mokesčius, mokėtiną ar sumokėtą už kito apmokestinamojo asmens jam patiektas prekes ar suteiktas paslaugas, arba prekes ar paslaugas, kurias jis jam tieks ar suteiks.“
(Pataisytas vertimas)

Nacionalinės teisės aktai

8 Belgijos civilinio kodekso 1131 straipsnis nustato, kad „prievoles be pagrindo arba turinti melagingą ar neteisėtą pagrindą nesukelia jokių pasekmių“.

9 Pagal to paties kodekso 1133 straipsnį „neteisėtas pagrindas yra tuomet, kai įstatymas jį draudžia, jis prieštarauja moralei arba viešajai tvarkai“.

Pagrindinė byla

Byla C-439/04

10 Prašymus priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad akcinė bendrovė *Ang Computime Belgium* (toliau – *Computime*) pirko ir perpardavė kompiuterinius reikmenis, ir kad remdamasis savo parengta ataskaita mokesčių administratorius nusprendė, jog *Computime* sėmonei dalyvavo PVM karuseliniame sukčiavime, kurio tikslas buvo vieną ar kelis kartus susigrąžinti tiekįjį už vienintelį ir tą pačią prekę sėskaitose faktūrose nurodytas PVM sumas, ir jog *Computime* naudai atlikti tiekimai buvo fiktyvūs. Tuo remdamasis, mokesčių administratorius neleido *Computime* pasianudoti teise atskaityti už minėtus tiekimus sumokėtą PVM.

11 Iš bylos medžiagos matyti, kad 1997 m. spalio 13 d. Verviers PVM rinkėjas pateikė *Computime* reikalavimą sumokėti. Reikalaujamos sumos sudarė maždaug 240 milijonų BEF mokesčių ir maždaug 480 milijonų BEF dydžio baudą (iš viso maždaug 18 milijonų eurų).

12 Dėl šio reikalavimo sumokėti *Computime* pateikė protestą *Tribunal de première instance de Verviers*. 1999 m. liepos 28 d. Sprendimu šis teismas nusprendė, kad protestas nepagrėstas. Šis sprendimą *cour d'appel de Liège* patvirtino 2002 m. gegužės 29 d. Sprendimu.

13 Tuomet *Computime* bankroto administratorius A. Kittel dėl šio sprendimo pateikė kasacinį skundą *Cour de cassation*.

Byla C-440/04

14 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad *Recolta* pirko iš pono Aillaud šešiolika liukso transporto priemonių, kurias pastarasis buvo nusipirkęs iš bendrovės *Auto-Mail*. Už Aillaud pirkimus valstybės biudžetui nebuvo sumokėtas joks PVM, o jis pats Belgijos valstybei nepervedė *Recolta* sumokėto PVM. Pastaroji perpardavė transporto priemones tai pačiai bendrovei *Auto-Mail*, neapmokestinusi PVM pagal pardavimo eksportui leidimą.

15 Iš bylos medžiagos matyti, kad pagal specialios mokesčių inspekcijos tyrimą Aillaud ir *Auto-Mail*

suorganizavo karuselinį sukviavimą mokesčiais, kur buvo traukti su *Recolta* sudaryti sandoriai.

16 1989 m. spalio 26 d. Verviers PVM rinkėjas pateikė *Recolta* reikalavimą sumokėti daugiau nei 4,8 milijonų BEF mokesčių ir šiek tiek daugiau nei 9,7 milijonų BEF dydžio baudą (iš viso maždaug 360 000 eur).

17 Dėl šio reikalavimo sumokėti *Recolta* pateiktą protestą *Tribunal de première instance de Verviers*. 1996 m. spalio 1 d. Sprendimu šis teismas, konstatavęs, kad niekas neleidžia manyti, jog *Recolta* ir jos vadovai žinojo arba suprato esant traukti didelio masto sukviavimą, nusprendė, jog mokesčių rinkėjo pateiktas reikalavimas sumokėti neturi teisinio pagrindo, todėl yra negaliojantis ir nesukelia jokių pasekmių. Buvo nagrinėjama baudžiamajame procese, kuriame Briuselio *Tribunal correctionnel* 1994 m. vasario 7 d. pirmą nutartį nutraukti bylą *Recolta* vadovo atžvilgiu.

18 Dėl šio sprendimo Belgijos valstybų pateiktą apeliacinį skundą *cour d'appel de Liège*, tvirtindama, kad sutartys, kuriomis grindžiamos sąskaitos faktūros, pagal nacionalinį teisę yra absoliučiai negaliojančios dėl to, jog lemiamas motyvas, paskatinęs Ailliaud sudaryti sutartį su *Recolta*, buvo siekis vykdyti PVM mechanizmui prieštaraujančius sandorius. Kadangi nagrinėjami sandoriai grindžiami neteisėtu pagrindu, numatytu civilinio kodekso 1131 straipsnyje, būtinos teisės atskaitą suteikimo sąlygos, būtent prekės tiekimo buvimas, nėra išpildytos.

19 *Cour d'appel de Liège* patvirtino priimtą sprendimą, todėl Belgijos valstybų pateiktą kasacinį skundą *Cour de cassation*.

Prejudiciniai klausimai

20 Prašymus priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas visų pirma pastebi, kad pagrindinėse bylose nagrinėjamos Belgijos PVM kodekso nuostatos perkėlis nacionalinį teisę Šeštosios direktyvos 2 straipsnį, 4 straipsnio 1 dalį, 5 straipsnio 1 dalį ir 17 straipsnio 2 dalį.

21 Paskui jis primena, kad pagal nusistovėjusį Teisingumo Teismo praktiką Šeštoji direktyva grindžiama fiskalinio neutralumo principu, kad šis principas PVM rinkimo srityje draudžia bendrą teisėtą ir neteisėtą sandorių diferenciaciją, išskyrus atvejus, nesusijusius su šia byla, kai dėl ypatingų tam tikrų prekės savybių neįmanoma jokia konkurencija tarp teisėto ir neteisėto ekonominių sektorių.

22 Be to, prašymus priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad pagal nacionalinį teisę sutartis, kuria siekiama suorganizuoti sukviavimą trečiųjų asmenų, kurių teisės saugomos pagal viešosios tvarkos teisės aktus, nagrinėjamu atveju – Belgijos valstybų, atžvilgiu, yra neteisėta ir absoliučiai negaliojanti. Kalbant apie bendrąjį interesą, pakanka vienai šaliai sutartį sudaryti siekiant neteisėto tikslo ir nėra būtina, jog kita sutarties šalis apie juos žinotų.

23 Byloje C-439/04 *Cour de cassation* pastebi, kad *cour d'appel de Liège* pripažino, jog niekinę sutartis negali sukelti teisinį pasekmių, kaip antai PVM atskaita, jei neteisėtas pagrindas yra sukviavimas pačiu mokesčiu, ir kad A. Kittel, grįsdamas savo kasacinio skundo pagrindą, tvirtina, jog apmokestinamojo asmens sąskaitoje fakturoje nurodytas PVM už prekės tiekimą gali būti atskaitytas, net jeigu prekės buvo tiekiamos pagal sutartį, kuri pagal nacionalinį teisę yra absoliučiai negaliojanti, ir kad teisė atskaitą išlieka, net jei neteisėtas pagrindas yra sukviavimas pačiu PVM.

24 Byloje C-440/04, grįsdama savo kasacinio skundo pagrindą, Belgijos valstybų tvirtina, kad apmokestinamojo asmens sąskaitoje fakturoje nurodytas PVM už prekės tiekimą negali būti atskaitytas, kai tiekimas, nors ir realiai vykdytas, atliekamas pagal sutartį, kuri pagal nacionalinį

teis? yra absoliu?iai negaliojanti, net jeigu pirk?jas buvo s?žiningas.

25 Tokiomis aplinkyb?mis *Cour de cassation* nusprend? sustabdyti byl? nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

Byloje C?439/04:

„1. Jeigu prek?s tiekiamos apmokestinamajam asmeniui, kuris s?žiningai sudar? sutart? nežinodamas apie pardav?jo suk?iavim?, ar (PVM) fiskalinio neutralumo principas draudžia, kad, panaikinus pirkimo–pardavimo sutart? vadovaujantis nacionalin?s civilin?s teis?s norma, pagal kuri? ši sutartis absoliu?iai negaliojanti, nes prieštarauja viešajai tvarkai d?l pardav?jui priskiriamo neteis?to pagrindo, šis apmokestinamasis asmuo prarast? teis? ? mokes?io atskait??

2. Ar atsakymas b?t? kitoks, jei absoliut? negaliojim? lemt? suk?iavimas pa?iu (PVM)?

3. Ar atsakymas b?t? kitoks, jei pirkimo–pardavimo sutarties neteis?tas pagrindas, lemiantis absoliut? negaliojim? pagal nacionalin? teis?, b?t? suk?iavimas (PVM), apie kur? žinojo abi sutarties šalys?“

Byloje C?440/04:

„1. Jeigu prek?s tiekiamos apmokestinamajam asmeniui, kuris s?žiningai sudar? sutart? nežinodamas apie pardav?jo suk?iavim?, ar (PVM) fiskalinio neutralumo principas draudžia, kad, panaikinus pirkimo–pardavimo sutart? vadovaujantis nacionalin?s civilin?s teis?s norma, pagal kuri? ši sutartis absoliu?iai negaliojanti, nes prieštarauja viešajai tvarkai d?l pardav?jui priskiriamo neteis?to pagrindo, apmokestinamasis asmuo prarast? teis? ? mokes?io atskait??

2. Ar atsakymas b?t? kitoks, jeigu absoliut? negaliojim? lemt? suk?iavimas pa?iu (PVM)?“

26 2005 m. sausio 28 d. Teisingumo Teismo pirmininko nutartimi bylos C?439/04 ir C?440/04 sujungtos, kad b?t? bendrai vykdoma rašytin? ir žodin? proceso dalys ir priimamas galutinis sprendimas.

D?l prejudicini? klausim?

27 Savo prejudiciniais klausimais, kuriuos reikia nagrin?ti kartu, prašymus priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s klausia, ar kai prek?s tiekiamos apmokestinamajam asmeniui, kuris nežinojo ir negal?jo žinoti, jog atitinkamas sandoris ?trauktas ? pardav?jo suk?iavim?, Šeštosios PVM direktyvos 17 straipsnis turi b?ti aiškinamas taip, kad jis draudžia nacionalin?s teis?s norm?, numatan?i?, jog panaikinus pirkimo–pardavimo sutart? vadovaujantis civilin?s teis?s nuostata, pagal kuri? ši sutartis absoliu?iai negaliojanti, nes prieštarauja viešajai tvarkai d?l pardav?jui priskiriamo neteis?to pagrindo, min?tas apmokestinamasis asmuo praranda teis? atskaityti sumok?t? PVM. Šis teismas klausia, ar atsakymas ? š? klausim? b?t? kitoks, jeigu absoliut? negaliojim? lemt? suk?iavimas PVM.

28 Prašymus priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas taip pat siekia sužinoti, ar atsakymas ? š? klausim? b?t? kitoks, jeigu apmokestinamasis asmuo žinojo arba tur?jo žinoti, kad ?sigydamas prekes jis dalyvavo ? suk?iavim? PVM ?trauktame sandoryje.

Teisingumo Teismui pateiktos pastabos

- 29 A. Kittel mano, kad b?tent iš Pirmosios direktyvos 2 straipsnio ir 17 straipsnio 2 dalies a punkto išplaukiantis fiskalinio neutralumo principas draudžia, jog apmokestinamasis asmuo prarast? savo teis? ? atskait? vien d?l to, kad sandoris pagal nacionalin? teis? yra negaliojantis.
- 30 Be to, Šeštosios direktyvos 5 straipsnis nedraudžia prek?s tiekimu laikyti sandor?, kuris d?l savo ypating? savybi? sudaro dal? konkurencingos ekonomin?s grandin?s, net jeigu dalis šio tiekimo atliekama siekiant suk?iauti PVM. Šiomis aplinkyb?mis Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalis turi b?ti aiškinama taip, kad ji prekes ?sigyjan?iam asmeniui, kuris veikia nesiekdamas suk?iauti PVM, suteikia teis? atskaityti PVM.
- 31 Taip pat šis straipsnis suteikia teis? ? atskait? prekes ?sigyjan?iam asmeniui, kuris veikia nesiekdamas suk?iauti PVM, net jeigu žino apie savo tiek?jo tiksl? suk?iauti, nepaisant to, ar jis iš šio suk?iavimo gauna naud?, ar ne. Taigi Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalis turi b?ti aiškinama taip, kad ji prekes ?sigyjan?iam asmeniui suteikia teis? ? atskait?, net jeigu jis žino savo tiek?jo tiksl? suk?iauti, nepaisant to, ar jis iš šio suk?iavimo gauna naud?, ar ne.
- 32 Belgijos valstyb? teigia, kad kai prek?s perduodamos apmokestinamajam asmeniui, kuris s?žiningai sudar? sutart? nežinodamas apie pardav?jo suk?iavim?, PVM fiskalinio neutralumo principas nedraudžia atsisakyti apmokestinamajam asmeniui suteikti teis? ? atskait?, jeigu ?rodoma, jog jis ne?vykd? esminį reikalavjam? s?lyg? pasinaudoti šia teise.
- 33 Taip yra b?tent tuo atveju, kai apmokestinamasis asmuo dalyvauja karuseliniame suk?iavime pats to nežinodamas, jeigu jo negalima laikyti tiekiam? prekį gav?ju Šeštosios direktyvos 5 straipsnio prasme arba asmeniu, kuris atitinkamas prekes naudoja savo apmokestinamajai veiklai, arba kai apmokestinamasis asmuo neturi šios direktyvos 18 straipsnio 1 dalies ir 22 straipsnio 3 dalies nuostat? atitinkan?ios s?skaitos fakt?ros.
- 34 Taip pat galima atsisakyti leisti pasinaudoti teise ? atskait?, kai ?rodoma, jog šia teise remiamasi suk?iaujant arba piktnaudžiaujant.
- 35 *Recolta* bei Italijos vyriausyb? mano, kad ? pirm?j? klausim? reikia atsakyti teigiamai, o ? antr?j? – neigiamai.
- 36 Vis d?lto, kai neteis?tas pirkimo–pardavimo sutarties pagrindas yra suk?iavimas PVM, apie kur? žino abi sutarties šalys, Italijos vyriausyb? mano, kad draudžiantis piktnaudžiauti Bendrijos teise principas neleidžia perleidžian?iam prekes asmeniui pripažinti teis? atskaityti sumok?t? mokes?.
- 37 Europos Bendrij? Komisija teigia, kad prekį tiekimas apmokestinamajam asmeniui, kuris s?žiningai sudar? sutart? nežinodamas apie pardav?jo suk?iavim?, yra prekį tiekimas Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 1 dalies prasme, kuris suteikia teis? ? atskait? pagal šios direktyvos 17 straipsnio 2 dal?, ir kad šio mokes?io neutralumo principas draudžia atsisakyti min?tam apmokestinamajam asmeniui suteikti teis? atskaityti PVM d?l nacionalin?s teis?s norm?, pagal kuri? ši sutartis absoliu?iai negaliojanti, nes prieštarauja viešajai tvarkai d?l pardav?jui priskiriamo neteis?to pagrindo.
- 38 Komisijos teigimu, atsakymas ? prašymus priimti prejudicin? sprendim? teismo klausimus nesiskiria, jeigu pirkimo–pardavimo sutarties neteis?tas pagrindas, sukeliantis jos absoliut? negaliojim? pagal nacionalin? teis?, yra abiem sutarties šalims žinomas suk?iavimas PVM, nebent ?rodoma, kad prekes ?sigyjantis asmuo piktnaudžiauja naudodamasis teise ? atskait?.

Teisingumo Teismo vertinimas

- 39 Šeštoji direktyva nustato bendrą PVM sistemą, grindžiamą, be kita ko, vienodu apmokestinamųjų sandorių apibrėžimu (žr. 2003 m. birželio 26 d. Sprendimo *MKG/Krafftfahrzeuge/Factoring*, C-305/01, Rink., p. I-6729, 38 punktą ir 2006 m. sausio 12 d. Sprendimo *Optigen ir kt.*, C-354/03, C-355/03 ir C-484/03, Rink. p. I-0000, 36 punktą).
- 40 Ši direktyva nustato labai plačią PVM taikymo sritį, bent 2 straipsnyje, susijusiam su apmokestinamaisiais sandoriais, be prekių importo numatydamą prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, kuriuos šalies teritorijoje už atlygą atlieka apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks (minuto sprendimo 37 punktą).
- 41 Iš tiesų apmokestinamojo asmens, veikiančio kaip tokio, atliekamo prekių tiekimo ir ekonominės veiklos sąvokų apibrėžimų analizė parodo, kad šios sąvokos, apibrėžiančios apmokestinamuosius sandorius pagal Šeštąją direktyvą, yra objektyvaus pobūdžio ir taikomos neatsižvelgiant į atitinkamą sandorį tikslus bei rezultatus (šiuo klausimu žr. minuto sprendimo *Optigen ir kt.* 43 ir 44 punktus).
- 42 Kaip Teisingumo Teismas konstatavo 1995 m. balandžio 6 d. Sprendimo *BLP Group* (C-4/94, Rink. p. I-983) 24 punkte, mokesčių administratoriaus pareiga atlikti tyrimus, kad nustatytų apmokestinamojo asmens ketinimus, prieštarauja bendrosios PVM sistemos tikslams užtikrinti teisinį saugumą ir supaprastinti PVM taikymui būdingus veiksmus, atsižvelgiant, išskyrus ypatingus atvejus, į objektyvų atitinkamo sandorio pobūdį.
- 43 Siekiant nustatyti, ar tam tikras sandoris yra apmokestinamojo asmens, veikiančio kaip tokio, atliktas tiekimasis ir ekonominė veikla, mokesčių administratoriaus pareiga atsižvelgti į kito nei atitinkamas apmokestinamasis asmuo toje pačioje tiekimo grandinėje dalyvaujančio kito subjekto ketinimus ir (arba) galimą kito šio tiekimo grandinės dalimi esančio sandorio, ankstesnio arba vėlesnio nei minuto apmokestinamojo asmens vykdytasis, sukaujamąjį pobūdį, apie kurį šis apmokestinamasis asmuo nežinojo ir negalėjo žinoti, a fortiori prieštarauti minutiems tikslams (minuto sprendimo *Optigen ir kt.* 46 punktą).
- 44 Minuto sprendimo *Optigen ir kt.* 51 punkte Teisingumo Teismas padarė išvadą, kad sandoriai, kurie patys nėra sukauvimasis PVM, yra apmokestinamojo asmens, veikiančio kaip tokio, atliktas prekių tiekimasis ir ekonominė veikla Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 dalies, 4 straipsnio ir 5 straipsnio 1 dalies prasme, jeigu atitinka objektyvius kriterijus, kuriais pagrįstos minutis sąvokos, neatsižvelgiant į kito nei atitinkamas apmokestinamasis asmuo toje pačioje tiekimo grandinėje dalyvaujančio kito subjekto ketinimus ir (arba) galimą kito šio tiekimo grandinės dalimi esančio sandorio, ankstesnio arba vėlesnio nei minuto apmokestinamojo asmens vykdytasis, sukaujamąjį pobūdį, apie kurį šis apmokestinamasis asmuo nežinojo ir negalėjo žinoti.
- 45 Teisingumo Teismas nurodė, kad tokius sandorius vykdančio apmokestinamojo asmens teisei atskaityti sumokėtas pirkimo PVM taip pat negali turėti tokios aplinkybės, jog tiekimo grandinėje, kuriai priklauso šie sandoriai, šiam apmokestinamajam asmeniui nežinant ar negalint žinoti, kitas sandoris, ankstesnis ar vėlesnis nei jo vykdytasis, yra sukauvimasis PVM (minuto sprendimo *Optigen ir kt.* 52 punktą).
- 46 Ši išvada nesiskirtų ir tuo atveju, kai šie sandoriai, apmokestinamajam asmeniui nežinant arba negalint žinoti, vykdomi pardavėjui sukaujant.
- 47 Iš tikrųjų Šeštosios direktyvos 17 ir paskesniuose straipsniuose numatyta teisė atskaitą yra sudėtinis PVM sistemos dalis ir iš esmės negali būti ribojama. Ja naudojamosi iš karto vis

pardavimo sandoriams tenkančių mokesčių atžvilgiu (žr., be kita ko, 1995 m. liepos 6 d. Sprendimo *BP Soupergaz*, C-62/93, Rink. p. I-1883, 18 punktų ir 2000 m. kovo 21 d. Sprendimo *Gabfrisa ir kt.*, C-110/98–C-147/98, Rink. p. I-1577, 43 punktų).

48 Atskaitos sistema siekiama visiškai atleisti verslininką nuo bet kokios jo ekonominės veiklos atveju mokėtino ar sumokėto PVM naštos. Todėl bendra PVM sistema užtikrina bet kokios ekonominės veiklos apmokestinimo neutralumą, neatsižvelgiant į jos tikslą ar rezultatą, su sąlyga, kad pati ši veikla iš principo būtų apmokestinama PVM (žr., be kita ko, 2001 m. vasario 22 d. Sprendimo *Abbey National*, C-408/98, Rink. p. I-1361, 24 punktų ir 2005 m. balandžio 21 d. Sprendimo *HE*, C-25/03, Rink. p. I-3123, 70 punktų).

49 Klausimas, ar už ankstesnius arba vėlesnius atitinkamų prekių pardavimų sandorius mokėtinas PVM buvo sumokėtas valstybės biudžetui, neturi tokos apmokestinamojo asmens teisei atskaityti sumokėtą pirkimo PVM (šiuo klausimu žr. 2004 m. kovo 3 d. Nutarties *Transport Service*, C-395/02, Rink. p. I-1991, 26 punktų). Pagal pagrindinę bendrajai PVM sistemai būdingą ir iš Pirmosios bei Šeštosios direktyvų 2 straipsnio išplaukiantį principą PVM taikomas kiekvienam gamybos ar platinimo sandoriui, atskaitant mokestį, tiesiogiai priskirtiną įvairioms kainos sudedamosioms dalims (žr., be kita ko, 2000 m. birželio 8 d. Sprendimo *Midland Bank*, C-98/98, Rink. p. I-4177, 29 punktų; 2003 m. lapkričio 27 d. Sprendimo *Zita Modes*, C-497/01, Rink. p. I-14393, 37 punktų ir minėto sprendimo *Optigen ir kt.* 54 punktų).

50 Šiomis aplinkybomis, kaip paminėto prašymus priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas, iš teismo praktikos matyti, kad fiskalinio neutralumo principas draudžia bendrą teisėtą ir neteisėtą sandorių diferenciaciją. Iš to matyti, kad vien elgesio kvalifikavimas kaip teisės pažeidimo nelemia atleidimo nuo mokesčių. Toks atleidimas gali būti taikomas tik specifinėse situacijose, kuriose dėl ypatingo tam tikrų prekių ar tam tikrų paslaugų savybių neįmanoma jokia konkurencija tarp teisėto ir neteisėto ekonominių sektorių (žr., be kita ko, 1999 m. birželio 29 d. Sprendimo *Coffeeshop „Siberië“*, C-158/98, Rink. p. I-3971, 14 ir 21 punktus, taip pat 2000 m. birželio 29 d. Sprendimo *Salumets ir kt.*, C-455/98, Rink. p. I-4993, 19 punktų). Taigi yra aišku, kad taip nėra pagrindinėse bylose nagrinjamų kompiuterinių reikmenų ir transporto priemonių atveju.

51 Iš viso to, kas išdėstyta, matyti, kad kiekio subjektai, kuriems bet kokios priemonės, kurios gali būti iš jų pagrįstai reikalaujama, kad būtų užtikrinta, jog jų sandoriai nėra traukti sukūravimui PVM ar kitokio sukūravimo, privalo turėti galimybę pasitikėti šiais sandorių teisėtumu be rizikos prarasti savo teisę atskaityti sumokėtą pirkimo PVM. (šiuo klausimu žr. 2006 m. gegužės 11 d. Sprendimo *Federation of Technological Industries*, C-384/04, Rink. p. I-0000, 33 punktų).

52 Iš to išplaukia, kad kai prekės tiekiamos apmokestinamajam asmeniui, kuris nežinojo arba negalėjo žinoti, kad atitinkamas sandoris yra trauktas į pardavėjo sukūravimą, Šeštosios direktyvos 17 straipsnis turi būti aiškinamas kaip draudžiantis nacionalinės teisės normą, kuri numato, kad panaikinus pirkimo–pardavimo sutartį vadovaujantis civilinės teisės nuostata, pagal kurią ši sutartis absoliučiai negaliojanti, nes prieštarauja viešajai tvarkai dėl pardavėjui priskiriamo neteisėto pagrindo, minėtas apmokestinamasis asmuo praranda teisę į sumokėto PVM atskaitą. Klausimas, ar šis negaliojimas lemia sukūravimą PVM, ar kitas sukūravimas, šiuo atžvilgiu nereikšmingas.

53 Tačiau objektyvūs kriterijai, kuriais grindžiamos apmokestinamojo asmens, veikiančio kaip tokio, atliekamo prekių tiekimo ir ekonominės veiklos sėkmingos, paties apmokestinamojo asmens mokestinio sukūravimo atveju yra nepatenkinami (žr. 2006 m. vasario 21 d. Sprendimo *Halifax ir kt.*, C-255/02, Rink. p. I-0000, 59 punktų).

54 Iš tikrųjų, kaip Teisingumo Teismas jau yra pažymėjęs, kova su galimais sukūravimais,

vengimu ir piktnaudžiavimu yra Šeštosios direktyvos pripažintas ir skatinamas tikslas (žr. 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimo *Gemeente Leusden ir Holin Groep*, C?487/01 ir C?7/02, Rink. p. I?5337, 76 punkt?). Asmenys negali suk?iaudami arba piktnaudžiaudami remtis Bendrijos teis?s normomis (žr., be kita ko, 1998 m. geguž?s 12 d. Sprendimo *Kefalas ir kt.*, C?367/96, Rink. p. I?2843, 20 punkt?; 2000 m. kovo 23 d. Sprendimo *Diamantis*, C?373/97, Rink. p. I?1705, 33 punkt? ir 2005 m. kovo 3 d. *Fini H*, C?32/03, Rink. p. I?1599, 32 punkt?).

55 Jeigu mokes?i? administratorius nusprendžia, kad teise atskaityti buvo pasinaudota suk?iaujant, jis turi teis? prašyti atgaline data gr?žinti atskaitytas sumas (žr., be kita ko, 1985 m. vasario 14 d. Sprendimo *Rompelman*, 268/83, Rink. p. 655, 24 punkt?; 1996 m. vasario 29 d. Sprendimo *INZO*, C?110/94, Rink. p. I?857, 24 punkt? ir min?to sprendimo *Gabalfrisa ir kt.* 46 punkt?), o nacionalinis teismas turi atsisakyti leisti naudotis teise ? atskait?, jei atsižvelgus ? objektyvias aplinkybes ?rodoma, kad šia teise remiamasi suk?iaujant (žr. min?to sprendimo *Fini H* 34 punkt?).

56 Be to, apmokestinamasis asmuo, kuris žinojo arba tur?jo žinoti, kad ?sigydamas prekes jis dalyvavo ? suk?iavim? PVM ?trauktame sandoryje, Šeštosios direktyvos tikslais turi b?ti laikomas kaip šiame suk?iavime dalyvaujantis asmuo, nepaisant to, ar perparduodamas šias prekes jis gauna naudos, ar ne.

57 Iš tikr?j? tokioje situacijoje apmokestinamasis asmuo padeda suk?iavimo organizatoriams ir tampa j? bendrininku.

58 Be to, toks aiškinimas, d?l kurio pasidaro sunkiau ?gyvendinti suk?iavimo sandorius, sudaro jiems kli?tis.

59 Tod?l nacionalinis teismas turi atsisakyti leisti naudotis teise ? atskait? jei, atsižvelgus ? objektyvias aplinkybes, ?rodoma, kad apmokestinamasis asmuo žinojo arba tur?jo žinoti, jog ?sigydamas prekes jis dalyvavo ? suk?iavim? PVM ?trauktame sandoryje, netgi jeigu nagrin?jamas sandoris atitinka objektyvius kriterijus, kuriais grindžiamos apmokestinamojo asmens, veikian?io kaip tokio, atliekamo preki? tiekimo ir ekonomin?s veiklos s?vokos.

60 Iš viso to, kas išd?styta, matyti, kad ? klausimus reikia atsakyti šitaip: kai prek?s tiekiamos apmokestinamajam asmeniui, kuris nežinojo arba negal?jo žinoti, kad atitinkamas sandoris yra ?trauktas ? pardav?jo suk?iavim?, Šeštosios direktyvos 17 straipsnis turi b?ti aiškinamas kaip draudžiantis nacionalin?s teis?s norm?, kuri numato, kad panaikinus pirkimo–pardavimo sutart? vadovaujantis civilin?s teis?s nuostata, pagal kuri? ši sutartis absoliu?iai negaliojanti, nes prieštarauja viešajai tvarkai d?l pardav?jui priskiriamo neteis?to pagrindo, šis apmokestinamasis asmuo praranda teis? ? sumok?to PVM atskait?. Klausimas, ar š? negaliojim? lemia suk?iavimas PVM, ar kitas suk?iavimas, šiuo atžvilgiu nereikšmingas.

61 Ta?iau jei atsižvelgus ? objektyvias aplinkybes ?rodoma, kad tiekiamas apmokestinamajam asmeniui, kuris žinojo arba tur?jo žinoti, jog ?sigydamas prekes jis dalyvavo ? suk?iavim? PVM ?trauktame sandoryje, nacionalinis teismas turi atsisakyti leisti jam naudotis teise ? atskait?.

D?l bylin?jimosi išlaid?

62 Kadangi šis procesas pagrindin?s bylos šalims yra vienas iš etap? prašym? d?l 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 (trečioji kolegija) nusprendžia:

Kai prekės tiekiamos apmokestinamajam asmeniui, kuris nežinojo arba negalėjo žinoti, kad atitinkamas sandoris yra trauktas iš pardavėjo sukėlimo, 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, iš dalies pakeistos 1995 m. balandžio 10 d. Tarybos direktyva 95/7/EB, 17 straipsnis turi būti aiškinamas kaip draudžiantis nacionalinės teisės normą, kuri numato, kad panaikinus pirkimo–pardavimo sutartį vadovaujantis civilinės teisės nuostata, pagal kuri ši sutartis absoliučiai negaliojanti, nes prieštarauja viešajai tvarkai dėl pardavėjui priskiriamo neteisėto pagrindo, šis apmokestinamasis asmuo praranda teisę sumokėto pridėtinės vertės mokesčio atskaitą. Klausimas, ar šis negaliojimas lemia sukėlimas pridėtinės vertės mokesčiu, ar kitas sukėlimas, šiuo atžvilgiu nereikšmingas.

Tačiau jei atsižvelgus į objektyvias aplinkybes rodoma, kad tiekiamas apmokestinamajam asmeniui, kuris žinojo arba turėjo žinoti, jog įsigydamas prekes jis dalyvavo sukėlimo pridėtinės vertės mokesčiu trauktame sandoryje, nacionalinis teismas turi atsisakyti leisti jam naudotis teise atskaitą.

Parašai.

* Proceso kalba: prancūzų.