

Byla C-419/02

BUPA Hospitals Ltd

ir

Goldsborough Developments Ltd

prieš

Commissioners of Customs & Excise

(*High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division* prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Šeštoji PVM direktyva – 10 straipsnio 2 dalis – Prievolė sumokėti PVM – Apmokėjimas avansu – Išankstinis mokėjimas už būsimą farmacinių produktų ir protezų tiekimą“

Sprendimo santrauka

Mokesčių nuostatos – Teisės aktų suderinimas – Apyvartos mokesčiai – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Apmokestinimo sukeliantis veikis ir prievolė sumokėti mokestį

(*Tarybos direktyvos 77/388 10 straipsnio 2 dalies antroji pastraipa*)

Šeštosios direktyvos 77/388 dėl valstybių narių apyvartos mokesčių statymų derinimo, iš dalies pakeistos Direktyva 95/7, 10 straipsnio 2 dalies antroji pastraipa, kaip tos pačios dalies pirmojoje pastraipoje nustatytos taisyklės išimtis, numato, jog kai apmokėjimas turi būti atliktas avansu prieš tiekiant prekes ar suteikiant paslaugas, prievolė sumokėti mokestį nuo gautos sumos atsiranda apmokėjimo gavimo momentu. Šios nuostatos taikymo sritį nepatenka išankstiniai mokėjimai už bendrai nurodytas prekes sąraše, kuris bet kuriuo momentu gali būti pakeistas bendru pirkėjo ir pardavėjo sutarimu ir iš kurio pirkėjas galės pasirinkti prekes, remdamasis sutartimi, kurią jis bet kuriuo momentu gali vienašališkai nutraukti, susigrąžindamas likusį nepanaudotą išankstinį mokėjimą.

Iš tikrųjų tam, kad atsirastų prievolė sumokėti mokestį, kai apmokama avansu dar prieš prekių tiekimą ar paslaugų suteikimą, reikia, jog apie visus su apmokestinimo sukeliančiu veikiu susijusius faktus, t. y. būsimą tiekimą ar teikimą, jau būtų žinoma ir, konkrečiai kalbant, kad šios prekės ar paslaugos turi būti tiksliai identifikuotos apmokėjimo avansu metu.

(žr. 45, 48, 51 punktus ir rezoliucinės dalį)

SPRENDIMAS

2006 m. vasario 21 d.(*)

„Šeštoji PVM direktyva – 10 straipsnio 2 dalis – Prievolė sumokėti PVM – Apmokėjimas avansu – Išankstinis mokėjimas už bėsimą farmacinį produktą ir protezų tiekimą“

Byloje C-419/02

dėl *High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division* (Jungtinė Karalystė) 2002 m. lapkričio 8 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2002 m. lapkričio 20 d., pagal EB 234 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

BUPA Hospitals Ltd,

Goldsborough Developments Ltd

prieš

Commissioners of Customs & Excise,

TEISINGUMO TEISMAS (didžioji kolegija),

kurį sudaro pirmininkas V. Skouris, kolegiją 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. Kūris, E. Juhász ir G. Arestis,

generalinis advokatas M. Poiares Maduro,

posėdžio sekretorė K. Sztranc, administratorė,

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

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- *BUPA Hospitals Ltd* ir *Goldsborough Developments Ltd*, atstovaujama QC R. Venables, padedama barrister T. Lyons, įgaliotą solicitor D. Garcia,
- Jungtinės Karalystės vyriausybės, atstovaujamos R. Caudwell, padedamos QC C. Vajda,
- Airijos, atstovaujamos D. J. O'Hagan, padedama SC A. M. Collins,
- Nyderlandų vyriausybės, atstovaujamos H. G. Sevenster,
- 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 įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1), iš

dalies pakeistos 1995 m. balandžio 10 d. Tarybos direktyva (OL L 102, p. 18, toliau – Šeštoji direktyva), 2 straipsnio 1 punkto, 4 straipsnio 1 ir 2 dalį, 5 straipsnio 1 dalies, 10 straipsnio 2 dalies ir 17 straipsnio išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas byloje *BUPA Hospitals Ltd* (toliau – *BUPA Hospitals*) ir *Goldsborough Developments Ltd* (toliau – *Goldsborough Developments*), t. y. dviejų BUPA grupės bendrovių, prieš *Commissioners of Customs & Excise* (toliau – *Commissioners*) dėl pastarųjų atsisakymo leisti *BUPA Hospitals* ir *Goldsborough Developments* atskaituoti 17,5 milijono GBP (apie 26,2 milijono eurų) sumą už pirkimo pridėtinės vertės mokestį (toliau – PVM), kurį dvi kitos BUPA grupės bendrovės sumokėjo avansu už būsimą prekių tiekimą.

Teisinis pagrindas

Bendrijos teisės aktai

3 Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punktas PVM apmokestina prekių tiekimą bei paslaugų teikimą, kai šalies teritorijoje už atlygą prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo.

4 Pagal šios direktyvos 4 straipsnio 1 dalį apmokestinamuoju asmeniu laikomas bet kuris asmuo, savarankiškai vykdomas ekonominė veikla, nurodyta 2 dalyje. Sąvoka „ekonominė veikla“ apibūdinta minėtoje antroje dalyje kaip apimanti visokių gamintojų, prekyautojų ir kitų paslaugas teikiančių asmenų veiklą, taip pat materialaus ir nematerialaus turto naudojimą, siekiant gauti nuolatinių pajamų.

5 Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antroji pastraipa patikslina, kad:

„Laikydamosi 29 straipsnio nuostatų dėl konsultacijų valstybės narės gali kaip atskirą apmokestinamąjį asmenį traktuoti šalies teritorijoje įsisteigusius asmenis, kurie nors teisiškai ir savarankiški, vis dėlto yra glaudžiai susiję vienas su kitu finansiniais, ekonominiais ir organizaciniais ryšiais.“

6 Pagal šios direktyvos 5 straipsnio 1 dalį „prekių tiekimas“ – tai teisės kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimas“.

7 Šeštosios direktyvos 10 straipsnio 1 ir 2 dalys nustato:

„1. a) „Apmokestinimą sukkeliantis įvykis“ – tai įvykis, dėl kurio susidaro mokesčio sumokėjimui būtiną teisinių sąlygų.“

b) Mokestis tampa „mokėtinas“, kai mokesčio administratorius pagal tuo metu galiojančius statymus įgyja teisę reikalauti mokesčio iš asmens, kuris tas mokestis turi sumokėti, nors mokėjimo terminas gali būti ir atidėtas.

2. Apmokestinimą sukkeliantis įvykis įvyksta ir mokestis tampa mokėtinas, kai prekės pristatomos ar paslaugos atliekamos. Laikoma, kad prekės, išskyrus 5 straipsnio 4 dalies b punkte nurodytas prekes, ir paslaugos, už kurias sąskaitos pateikiamos ir apmokamos per keletą kartų iš eilės, yra pristatytos ar atliktos tuomet, kai baigiasi ataskaitinis laikotarpis, su kuriuo yra susijusios sąskaitos ir apmokėjimas.

Tačiau kai apmokėjimas turi būti atliktas avansu prieš pristatant prekes ar atliekant paslaugas, mokestis tampa mokėtinas apmokėjimo gavimo momentu nuo gautos sumos.

Nukrypdomos nuo pirmiau nurodytų nuostatų, valstybės narės gali numatyti, kad tam tikrų sandorių ar tam tikrų apmokestinamųjų asmenų kategorijų atveju mokestis tampa mokėtinas:

- ne vėliau kaip išrašant sąskaitą fakturą ar dokumentą, lygiavertę sąskaitai fakturai, arba
- ne vėliau kaip gaunant kainą, arba
- kai neišrašoma nei sąskaita faktura, nei jai lygiavertis dokumentas, arba jis išrašomas per vėlai, – per tam tikrą nurodytą laikotarpį, skaičiuojant nuo apmokestinimo sukėlio įvykio.“
(Pataisytas vertimas)

8 Šios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b–e punktai numato, kad valstybės narės atleidžia nuo mokesčio tam tikrų veiklų medicininis paslaugų srityje.

9 Tos pačios direktyvos 17 straipsnio 1 dalis patikslina, kad „teisė atskaityti mokestį atsiranda tuomet, kai atskaitytinas mokestis tampa mokėtinas“. (Pataisytas vertimas)

10 Pagal to paties straipsnio 2 dalies a punktą:

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

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

11 Pagal Šeštosios direktyvos 28 straipsnio 2 dalies a punkto pirmąjį pastraipą 28I straipsnyje nurodytu pereinamuoju laikotarpiu „atleidimo nuo mokesčio suteikiant teisę susigrąžinti ankstesniame etape sumokėtą mokestį atvejai ir sumažinti tarifai, mažesni už minimalų tarifą, nustatytą 12 straipsnio 3 dalyje, sumažintiems tarifams, galiojį 1991 m. sausio 1 d. ir atitinkantys Bendrijos teisės aktus bei 1967 m. balandžio 11 d. Antrosios Tarybos direktyvos 17 straipsnio paskutinėje įtraukoje nustatytas sąlygas, gali būti taikomi toliau“.

Nacionalinės teisės aktai

12 1994 m PVM. įstatymo (*Value Added Tax Act 1994*) 6 straipsnio 4 dalis numato:

„Jeigu prekes tiekiantis asmuo išrašo PVM sąskaitą fakturą už šį tiekimą iki momento, nustatyto pagal 2 ar 3 dalis, arba jeigu jam yra apmokama už šį tiekimą iki momento, nustatyto pagal 2 dalies a ar b punktus arba 3 dalį, laikoma, kad dalimi, kuriai išrašyta sąskaita faktura arba kuri apmokėta, prekės pristatytos sąskaitos faktūros išrašymo ar apmokėjimo gavimo momentu.“

13 Pagal šio įstatymo 30 straipsnio 1 dalį, remiantis jo redakcija, galiojusia iki 1998 m. sausio 1 d.:

„Kai apmokestinamasis asmuo pristato prekes ar suteikia paslaugas ir šis pristatymas yra apmokestinamas nuliniu proc. PVM tarifu, nepaisant to, ar pagal kitą nuostatą toks pristatymas apmokestinamas PVM ar ne,

šis pristatymas neturi būti apmokestinamas PVM; bet

jis turi būti laikomas pristatymu, apmokestinamu bet kokiais kitais tikslais;

tačiau šiam pristatymui taikomas PVM tarifas turi būti nulinis“.

Pagrindin? byla ir prejudiciniai klausimai

14 Iš sprendimo prašyti priimti prejudicin? sprendim? aišku, kad *BUPA Hospitals* ir *BUPA Gatwick Park Hospital Ltd* (toliau – *BUPA Gatwick Park*) yra BUPA grup?s, o pagal Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antr?j? pastraip? – taip pat BUPA PVM grup?s nar?s.

15 Daugel? met?, konkre?iai kalbant, iki 1997 m. pabaigos *BUPA Hospitals*, be kita ko, užsi?m? priva?i? ligonini? valdymo veikla. Pagal *Court of Appeal* sprendim? byloje *BUPA Hospitals* prieš *Commissioners* nuo 1993 m. *BUPA Hospitals* atliekamam vaist? ir protez? tiekimui ši? ligonini? pacientams buvo taikomas nulinis PVM tarifas, o tai *BUPA Hospitals* leido susigr?žinti pirkimo PVM iš savo tiek?j?.

16 1997 m. liepos 24 d. *House of Lords* atmetus *Commissioners* apeliacin? skund?, Jungtin?s Karalyst?s vyriausyb? 1997 m. rugpj??io 13 d. praneš? apie ketinimus artimiausiu metu išleisti ?statym?, siekiant sušvelninti *Court of Appeal* sprendimo pasekmes.

17 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas pabr?žia, kad paskelbus apie š? nauj? teis?s akt? BUPA grup? nusprend? susitarti d?l išankstinio mok?jimo. Buvo siekiama, kad ?kio subjektas, kurio tiekimas buvo apmokestinamas nuliniu tarifu ir kuris d?l to gali susigr?žinti pirkimo PVM už vaist? ir protez? tiekim? tiek, kiek šis tiekimas yra ar bus apmokestinamas, sudaryt? prekį ir paslaug? pirkimo-pardavimo sutartis, numatant, kad bus kei?iami teis?s aktai. Paskui šis ?kio subjektas praš? b?ti atleistas nuo pirkimo PVM laikotarpiu, atitinkan?iu t?, kurio metu buvo atliktas mok?jimas ar pateikta s?skaita fakt?ra, net jei tiekimas vyko v?liau.

18 Pagal šiuos susitarimus buvo nuspr?sta kreiptis ? BUPA grup?s bendrov?, kuri atlikt? tiek?jo vaidmen?, siekiant išsaugoti išankstin? mok?jim? grup?s viduje. Buvo pasirinkta *BUPA Medical Supplies Ltd* (kuri tuo metu dar vadinosi *Goldsborough Retirement Property Services Ltd*, toliau – *BUPA Medical*), *Goldsborough* grup?s bendrov?, kuri? BUPA grup? ?sigijo 1997 m. rugpj??io m?n. pradžioje ir kuri v?liau tapo ekonomin?s veiklos nevykdan?ia bendrove. Nors ši bendrov? ir priklauso BUPA grupei, ji nepateko ? t? pa?i? PVM grup? kaip *BUPA Hospitals*.

19 Sprendime d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? pažymima, kad siekdama išvengti rizikos, jog *Commissioners* ras priežast? uždelsti PVM gr?žinim?, buvo nuspr?sta, kad kita *Goldsborough* grup?s bendrov?, *Goldsborough Developments*, t. y. keturias priva?ias ligonines valdanti ir priklausan?i kitai PVM grupei nei *BUPA Hospitals* bendrov? sudaro tokios pa?ios sumos ir tuo pa?iu atskaitiniu laikotarpiu kaip *BUPA Hospitals* išankstinio mok?jimo sutart? su tiek?ju, priklausan?iu BUPA PVM grupei. Antr?ja tiek?ja pagal išankstinio mok?jimo susitarim? buvo pasirinkta bendrov? *BUPA Gatwick Park*, kuri tuo metu buvo dar viena ekonomin?s veiklos nevykdanti bendrov?.

20 1997 m. rugs?jo 5 d. ?vyko ši? keturi? bendrovi? valdyb? susirinkimai. *BUPA Hospitals* ir *BUPA Medical* direktori? tarybos nusprend? sudaryti dvi sutartis d?l atitinkamai vaist? ir protez? pirkimo bei tiekimo.

21 *BUPA Hospitals* valdybos susirinkimo metu buvo nuspr?sta iš anksto sumok?ti 60 milijon? GBP ir PVM už vaist? pirkim? bei 40 milijon? GBP ir PVM už protez? pirkim? iš *BUPA Medical*.

22 T? pa?i? dien? buvo priimta speciali rezoliucija, kurioje nuspr?sta d?l *Goldsborough Retirement Property Services Ltd* pavadinimo pakeitimo ? *BUPA Medical* ir iš dalies pakeisti jos veiklos tikslai, prie j? pridedant prekyb? farmaciniais produktais ir protezais.

23 T? pa?i? 1997 m. rugs?jo 5 d. *BUPA Medical* nusiunt? *BUPA Hospitals* 60 milijon? GBP

s?skait? fakt?r? ir 10,5 milijono GBP PVM už vaist? tiekim? bei 40 milijon? GBP s?skait? fakt?r? ir 7 milijonus GBP PVM už protez? tiekim?.

24 T? pa?i? dien? *Goldsborough Developments* ir *BUPA Gatwick Park* valdybos nusprend? sudaryti dvi sutartis d?l atitinkamai vaist? ir protez? pirkimo ir tiekimo.

25 *Goldsborough Developments* valdyba nusprend? nedelsiant sumok?ti *BUPA Gatwick Park* 50 milijon? GBP ir PVM už vaist? pirkim? bei 50 milijon? GBP ir PVM už protez? pirkim?.

26 T? pa?i? dien? *BUPA Gatwick Park* nusiunt? *Goldsborough Developments* dvi s?skaitas fakt?ras: 50 milijon? GBP ir 8,75 milijono GBP PVM už vaist? tiekim? bei taip pat 50 milijon? GBP sum? ir 8,75 milijono GBP PVM už protez? tiekim?.

27 Iš sprendimo d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? matyti, kad sutartys, kuri? pagrindu buvo atlikti išankstiniai mok?jimai, buvo panašios. Šiose sutartyse nurodyta, kad:

- gav?jas turi sumok?ti sutartyje numatyt? kain? pardav?jui sutarties sudarymo dien?,
- prek?s, kurios patenka ? sutart?, yra aprašytos priede, kuris gali b?ti pakeistas bendru šali? sutarimu,
- pardav?jas tiekia šias prekes ar j? dal? pagal v?lesnius gav?jo nurodymus, kol bendra patiekt? preki? suma atitiks sutartyje numatyt? kain?,
- kiekviena šalis gali nutraukti sutart?, ?sp?jusi apie tai prieš septynias dienas, ir
- tokiu atveju gav?jas susigr?žina sutartyje numatyt? kain?, sumažint? sutarties nutraukimo metu jau patiekt? preki? verte.

Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo teigimu, skirting? sutar?i? priedai buvo vienodi, ir juose buvo sud?tinis s?rašas su šimtais vaist?, protez? ir ?vairi? produkt?. Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas pastebi, jog akivaizdu, kad n? vienas iš keturi? bendrovi? vadov? neatkreip? d?mesio ? ši? dokument? turin?.

28 Pagal š? sprendim? šie susitarimai, jei jie b?t? pavyk?, BUPA grupei b?t? leid? išvengti gryn?j? pinig? praradimo ir PVM sumos *Commissioners* pervedimo. Iš tikr?j? BUPA PVM grup? savo PVM deklaracijoje už 1997 m. lapkri?io m?n. pasibaigus? laikotarp? gal?jo tur?ti 17,5 milijono GBP pirkimo PVM sum?, susijusi? su *BUPA Hospitals* pirkimais iš *BUPA Medical*, prilygstan?i? pardavimo 17,5 milijono GBP PVM sumai, susijusiai su *BUPA Gatwick Park* pardavimais *Goldsborough Developments*. Nuo BUPA PVM grup?s atskirta *Goldsborough* grup? gal?jo veikti taip pat: jos PVM deklaracijoje buvo ?rašyta 17,5 milijono GBP pirkimo PVM suma, susijusi su *Goldsborough Developments* pirkimais iš *BUPA Gatwick Park*, ir 17,5 milijono GBP pardavimo PVM suma, susijusi su *BUPA Medical* pardavimais *BUPA Hospitals*.

29 1997 m. rugs?jo 8 d. *Midland Bank* buvo paprašyta iš kitos BUPA grup?s bendrov?s *BUPA Investments Ltd* (toliau – BIL) s?skaitos pervesti 235,5 milijono GBP sum? ir atitinkamai kredituoti *BUPA Hospitals* ir *Goldsborough Developments* s?skaitas 118 ir 117,5 milijono GBP. M?nesio pal?kanos buvo apskai?iuojamos pagal bazin? vidutin? dienos tarif? už kiekvien? m?nes?.

30 T? pa?i? dien? *Midland Bank* buvo paprašyta pervesti 117,5 milijono GBP, pirma, iš *BUPA Hospitals* ? *BUPA Medical* s?skait? ir, antra, iš *Goldsborough Developments* ? *BUPA Gatwick Park* s?skait?, paskui v?l pervesti tas pa?ias sumas BIL. *BUPA Medical* ir *BUPA Gatwick Park* buvo kredituotos pal?kanomis už sumas, kurias jos laik? BIL.

31 1997 m. lapkri?io 18 d. Parlamentui buvo pateiktas ?statymas d?l PVM taikymo vaistams, farmaciniams produktams ir ?rangai ne?galiesiems (VAT (Drugs, Medicines and Aids for the Handicapped) Order (SI 1997/2744). Jis ?sigaliojo 1998 m. sausio 1 dien?. Jis pakeit? 1994 m. PVM ?statymo 8 priedo 12 grup?, išbraukdamas iš nuliniu tarifu apmokestinam? produkt? s?rašo medicinini? produkt? tiekim?, kur? Jungtin?je Karalyst?je vykdo privat?s tiek?jai. Nuo šiol šie tiekimai atleisti nuo mokes?io. Iš to matyti, kad iš esm?s pirkimo PVM šiems produktas nebegali b?ti atskai?iuotas.

32 Susitarimai, siekiantys ?gyvendinti išankstinio mok?jimo sutar?i? s?lygas, sudaryti tarp *BUPA Hospitals* ir *BUPA Medical*, buvo ?vykdyti 1998 m. rugs?jo m?nes?. Sprendime d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? nurodyta, kad didmenin?s prekybos medicininiiais produktais leidimas *BUPA Medical* suteiktas 1998 m. rugpj??io 19 d. ir kad visos *BUPA Hospitals* valdomos ligonin?s užsakymus *BUPA Medical* teik? apie 1998 m. gruodžio m?n. pradži?. Remiantis tuo pa?iu sprendimu, *BUPA Hospitals* naudoja šiuos išankstinius mok?jimus taip, kad gali išsaugoti nulin? tarif? nuo šešeri? iki septyneri? met? skai?iuojant nuo 1998 m. rugs?jo m?nesio.

33 D?l išankstinio mok?jimo sutar?i? tarp *Goldsborough Developments* ir *BUPA Gatwick Park*, susitarimai d?l protez? tiekimo buvo ?gyvendinti 2001 m. viduryje, o tie, kurie buvo susij? su vaistais, ?gyvendinti 2001 m. lapkri?io m?nes?. Iš sprendimo d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? aišku, jog po *Goldsborough* grup?s ?sigijimo kilo rimt? problem? ir kad šios problemos tur?jo b?ti išspr?stos iki užsakym? vykdymo sistemos ?diegimo. D?l šios priežasties *BUPA Gatwick Park* leidim? pardavin?ti vaistus gavo tik 2001 m. birželio 8 dien?.

34 Sprendime d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? taip pat pažymima, kad nor?dama dalyvauti išankstinio pirkimo susitarime *Goldsborough Developments* tur?jo pasiskolinti iš BIL 117,5 milijono GBP, t. y. sum?, kuri yra septynis kartus didesn? už jos apyvert? 1997 m., d?l to 270 % padid?jo jos ?siskolinimas. *Commissioners* mano, kad *Goldsborough Developments* reik?t? nuo 50 iki 100 met?, kad panaudot? savo išankstin? mok?jim?.

35 2000 m. rugs?jo 14 d. Sprendimu *Commissioners* atsisak? *BUPA Hospitals* ir *Goldsborough Developments* leisti atskai?iuoti perkant sumok?t? mokest?, kur? kiekviena j? 1997 m. rugs?jo m?n. sumok?jo kaip išankstinius mok?jimus už *BUPA Medical* ir *BUPA Gatwick Park* preki? tiekim?.

36 2002 m. vasario 25 d. *VAT and Duties Tribunal* (Londonas) atmet? ieškin? d?l *Commissioners* sprendimo, remdamasis tuo, kad *BUPA Medical* ir *BUPA Gatwick Park* nevykd? ekonomin?s veiklos ir netiek? bendros PVM sistemos prasme. Jis nusprend?, kad visos priemon?s, kuri? buvo imtasi pagal 1997 m. rugs?jo m?n. išankstinio pirkimo susitarimus, buvo išimtinai skirtos išvengti PVM mok?jimo. *BUPA Medical* ir *BUPA Gatwick Park* vaidmuo šiuose susitarimuose buvo tikrai leisti ?gyvendinti š? tiksl?.

37 Ta?iau *VAT and Duties Tribunal* atmet? *Commissioners* teigin?, pagal kur? piktnaudžiavimo teis?mis doktrina iš *BUPA Hospitals* ir *Goldsborough Developments* atima teis? atskai?iuoti pirkimo PVM.

38 *BUPA Hospitals* ir *Goldsborough Developments* kreip?si ? *High Court of Justice* (England&Wales)

, *Chancery Division*, o *Commissioners* pateik? priešpriešin? apeliacin? skund?.

39 Manydamas, kad tiek *VAT and Duties Tribunal* sprendimas, tiek *High Court* pateiktas apeliacinis skundas kelia tam tikrus Bendrijos teis?s klausimus, *High Court of Justice (England&Wales)Chancery Division* nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1) Kaip, atsižvelgiant ? atitinkamas aplinkybes ir sandorius bei ? bendrovi? pardav?j? pad?t?, turi b?ti aiškinama (Šeštosios direktyvos) 4 straipsnio 1 ir 2 dalyse minima „ekonomin?s veiklos“ s?voka?

2) Kaip, atsižvelgiant ? atitinkamas aplinkybes ir sandorius bei ? bendrovi? pardav?j? pad?t?, turi b?ti aiškinama (Šeštosios) direktyvos 5 straipsnio 1 dalyje minima „preki? tiekimo“ s?voka?

3) a) Ar piktnaudžiavimo teis?mis principas (nepriklausomai nuo (Šeštojoje) direktyvoje pateikiamo išaiškinimo) gali panaikinti teis? atskaityti perkant sumom?t? mokest??

b) Jeigu taip, kokiomis aplinkyb?mis šis principas yra taikytinas?

c) Ar jis taikytinas *VAT and Duties Tribunal* nustatytais aplinkyb?mis?

4) Ar ? 1–3 klausimus b?t? atsakyta kitaip, jei pagal atitinkamus sandorius buvo sumok?ta tuo metu, kai bet koks v?lesnis preki? tiekimas b?t? laikomas nuo mokes?io atleistu tiekimu su teise atskaityti ankstesniame etape sumok?t? PVM pagal (Šeštosios) direktyvos 28 straipsnio 2 dalies a punkt??

5) Kaip, atsižvelgiant ? ypatingas toliau pateikt? klausim? aplinkybes, turi b?ti aiškinama (Šeštoji) direktyva? Ar tokiomis kaip šiuo atveju nagrin?jamos aplinkyb?mis ir atsižvelgiant ? tokius kaip nagrin?jami sandorius, turi b?ti laikoma, kad:

a) prekes tiek? išoriniai bendrov?ms pirk?joms tiek?jai ir kad bendrov?ms pardav?joms prek?s nebuvo tiekotos ir jos pa?ios netiek? preki??

ar

b) prekes tiek? išoriniai bendrov?ms pardav?joms tiek?jai ir kad bendrov?s pardav?jos netiek? preki? bendrov?ms pirk?joms?

6) Kaip turi b?ti aiškinamas (Šeštosios) direktyvos 17 straipsnis ir mokes?io atskaitos taisykl?s, kai kiekviena bendrov? pardav?ja vykdydama ekonomin? veikl? tiekia prekes bendrovei pirk?jai ir

a) bendrov?s pirk?jos yra sudariusios sutartis su bendrov?mis pardav?jomis d?l preki? tiekimo; ir

b) už šias prekes buvo išrašytos s?skaitos fakt?ros ir sumok?ta iš anksto iki j? pristatymo; ir

c) PVM už išankstin? mok?jim? apskai?iuotas pagal (Šeštosios) direktyvos 10 straipsnio 2 dalies antr?j? pastraip?; ir

d) bendrov?s pirk?jos naudos prekes tiekimui, kuris atleidžiamas nuo mokes?io kartu su teise susigr?žinti anks?iau sumok?t? mokest?, jeigu yra ?vykdytas apmok?jimo už prekes metu, ta?iau

e) kiekviena bendrovė pirkėja ketina priimti prekes pagal šias sutartis tik tuo atveju, jeigu pasikeis sąstatymai, ir dėl to bendrovė pirkėja galėtų naudoti prekes tik atleistam nuo mokesčių teikimui vykdyti be teisės susigrąžinti mokesčius

(e punkto atveju, jeigu aprašytu būdu sąstatymai nepasikeistų, bendrovės pirkėjos turi teisę nutraukti sutartis su bendrovėmis pardavėjomis ir pareikalauti sugrąžinti sumokėtas sumas. Atitinkamos sąlygos, leidžiančios tokį sutarčių nutraukimą, numatytos sutartyse tarp bendrovių pirkėjų ir bendrovių pardavėjų.)

7) *VAT and Duties Tribunal* nustatė (savo sprendimo 89 punkte), kad „nė vienas iš sprendimus (*BUPA Medical* ir *Gatwick Park*) vardu <...> priimančių atsakingų asmenų neturėjo jokio kito motyvo ar esminio tikslo, tik išvengti PVM mokėjimo“. Apeliaciniu skundu, pareikštu *High Court*, šalys ginčija šį fakto konstatavimą. Ar atsakymas ? 1–6 klausimus būtų kitoks, jei šis fakto konstatavimas būtų atmestas apeliacine tvarka, ir, jeigu taip, tai koks?“

Išankstinės pastabos

40 Savo prejudiciniiais klausimais prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar, pirma, tokie sandoriai kaip pagrindinėje byloje, kuri tikslas gyti mokesčių pranašumų, yra prekių tiekimas ir ekonominė veikla Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punkto, 4 straipsnio 1 ir 2 dalies bei 5 straipsnio 1 dalies prasme ir, antra, ar ši direktyva turi būti aiškinama kaip draudžianti mokesčių mokėtojo teisę atskaityti sumokėtą pirkimo PVM, kai ši teisė suteikiantys sandoriai yra sudaryti piktnaudžiaujant.

41 Tačiau iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą ir ypač iš ketvirtame ir šeštame prejudiciniuose klausimuose aprašytų faktinių aplinkybių aišku, kad kertinis susitarimas, kuriuos sudarė BUPA grupė, akmuo yra išankstinio mokėjimo PVM sąskaitos faktūros išrašymas pagal Šeštosios direktyvos 10 straipsnio 2 dalies antrąją pastraipą.

42 Teisingumo Teismas, siekdamas pateikti tinkamą atsakymą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui, gali atsižvelgti į Bendrijos teisės normas, kurios nėra nacionalinio teismo pateiktą prejudicinį klausimą pagrindas (šiuo klausimu žr. 2004 m. spalio 12 d. Sprendimo *Wolff & Muller*, C-60/03, Rink. p. I-9553, 24 punktą ir 2005 m. liepos 7 d. Sprendimo *Weide*, C-153/03, Rink. p. I-0000, 25 punktą).

43 Todėl dėl ketvirtojo ir šeštojo klausimų, kuriuos reikia išnagrinėti kartu ir pirmiausia, reikia išanalizuoti klausimą, ar išankstiniai mokėjimai, tokie kaip pagrindinėje byloje, patenka į Šeštosios direktyvos 10 straipsnio 2 dalies antrosios pastraipos taikymo sritį.

Dėl ketvirtojo ir šeštojo klausimų

44 Pirmiausia reikia priminti, kad Šeštosios direktyvos 10 straipsnio 2 dalies pirmoji pastraipa numato, kad apmokestinimą sukeliantis veikis vyksta ir mokeskis tampa mokėtinas, kai prekės patiekiamos ar paslaugos suteikiamos.

45 Šeštosios direktyvos 10 straipsnio 2 dalies antroji pastraipa, kuri numato, jog kai apmokėjimas turi būti atliktas avansu prieš tiekiant prekes ar suteikiant paslaugas, prievolė sumokėti PVM nuo gautos sumos atsiranda apmokėjimo gavimo momentu, yra šios nuostatos pirmojoje pastraipoje nustatytos taisyklės išimtis ir dėl to ji turi būti aiškinama griežtai.

46 Be to, reikia priminti, kad Šeštosios direktyvos 10 straipsnio 1 dalies a punktas apibrėžia PVM „apmokestinimą sukeliantį veikį“ kaip veikį, dėl kurio susidaro mokesčių mokėjimui būtinos teisinės sąlygos. Iš to aišku, kad mokeskis tampa mokėtinas tuo pačiu metu arba po

apmokestinim? sukelian?io ?vykio, ta?iau ne prieš j?, nebent b?t? numatyta kitaip.

47 Šeštosios direktyvos 10 straipsnio 2 dalies tre?ioji pastraipa leidžia valstyb?ms nar?ms numatyti, kad PVM tampa mok?tinas po apmokestinim? sukelian?io ?vykio trimis atvejais: ne v?liau kaip išrašant s?skait? fakt?r?, ne v?liau kaip gaunant kain? arba kai neišrašoma s?skaita fakt?ra arba ji išrašoma per v?lai, – per tam tikr? nurodyt? laikotarp?, skai?iuojant nuo apmokestinim? sukelian?io ?vykio.

48 Antros dalies antroji pastraipa nutolsta nuo šios chronologin?s tvarkos, numatydama, kad apmok?jimo avansu atveju PVM tampa mok?tinas dar prieš prek? tiekim? ar paslaug? suteikim?. Tam, kad atsirast? prievol? sumok?ti PVM tokiu atveju, reikia, jog apie visus su apmokestinim? sukelian?iu ?vykiu susijusius faktus, t. y. b?sim? tiekim? ar teikim?, jau b?t? žinoma ir, konkre?iai kalbant, kaip savo išvados 100 punkte konstatavo generalinis advokatas, kad šios prek?s ar paslaugos turi b?ti tiksliai identifikuotos apmok?jimo avansu metu.

49 Be to, ši? išvad? patvirtina Šeštosios direktyvos pasi?lymo motyvai (*Europos Bendrij? biuletenis*, priedas 11/73, p. 13), kuriuose Komisija pažymi, jog „kai avansas yra sumok?tas prieš apmokestinim? sukeliant? ?vyk?, d?l šio avanso apmok?jimo mokestis tampa mok?tinas, nes sutarties šalys taip išreiškia savo ketinim? ?vykdyti visus finansinius ?sipareigojimus, susijusius su apmokestinim? sukelian?io ?vykio atsiradimu, iš anksto“.

50 Šiuo klausimu taip pat reikia priminti, kad PVM apmokestinamas prek? tiekimas ir paslaug? teikimas, o ne mok?jimai už juos (žr. 2001 m. spalio 9 d. Sprendimo *Cantor Fitzgerald International*, C?108/99, Rink. p. I?7257, 17 punkt?). *A fortiori* PVM negali b?ti apmokestinami apmok?jimais avansu už prek? tiekim? ar paslaug? teikim?, kurie dar n?ra tiksliai identifikuoti.

51 Tod?l ? ketvirt?j? ir šešt?j? klausimus reikia atsakyti, kad ? Šeštosios direktyvos 10 straipsnio 2 dalies antrosios pastraipos taikymo srit? nepatenka tokie kaip pagrindin?je byloje sutartos sumos išankstiniai mok?jimai už bendrai nurodytas prekes s?raše, kuris bet kuriuo momentu gali b?ti pakeistas bendru pirk?jo ir pardav?jo sutarimu ir iš kurio pirk?jas gal?s pasirinkti prekes, remdamasis sutartimi, kuri? jis bet kuriuo momentu gali vienašališkai nutraukti, susigr?žindamas likus? nepanaudot? išankstin? mok?jim?.

D?l pirmojo, antrojo, tre?iojo, penktojo bei septintojo klausim?

52 Atsižvelgiant ? atsakymus ? ketvirt?j? ir šešt?j? klausimus, nebereikia atsakyti ? pirm?j?, antr?j?, tre?i?j?, penkt?j? bei septint?j? klausimus.

D?l bylin?jimosi išlaid?

53 Kadangi šis procesas pagrindin?s bylos šalims yra vienas iš etap? prašym? priimti prejudicin? sprendim? patekusio teismo nagrin?jamoje byloje, bylin?jimosi išlaid? klausim? turi spr?sti pastarasis 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:

? 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, iš dalies pakeistos 1995 m. balandžio 10 d. Tarybos direktyva 95/7/EB, 10 straipsnio 2 dalies antrosios pastraipos taikymo srit? nepatenka tokie kaip pagrindin?je byloje sutartos sumos išankstiniai mok?jimai už bendrai nurodytas prekes s?raše, kuris bet kuriuo momentu gali b?ti pakeistas bendru pirk?jo ir pardav?jo sutarimu ir iš kurio pirk?jas gal?s pasirinkti prekes, remdamasis sutartimi, kuri? jis bet kuriuo momentu gali vienašališkai nutraukti, susigr?žindamas likus? nepanaudot?

išankstin? mok?jim?.

Parašai.

* Proceso kalba: angl?.