

Byla C-223/03

University of Huddersfield Higher Education Corporation

prieš

Commissioners of Customs & Excise

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

„Šeštoji PVM direktyva – 2 straipsnio 1 punktas, 4 straipsnio 1 ir 2 dalys, 5 straipsnio 1 dalis ir 6 straipsnio 1 dalis – Ekonominė veikla – Prekių tiekimas – Paslaugų teikimas – Sandoriai, kurių vienintelis tikslas – gyti mokestinį pranašumą“

Sprendimo santrauka

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

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

Sandoriai yra prekių tiekimas ar paslaugų teikimas ir ekonominė veikla Šeštosios direktyvos 77/388 dvi valstybių narių apyvartos mokesčių statymų 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 atitinka objektyvius kriterijus, kuriais grindžiamos minėtos sėvokos, net jei jų vienintelis tikslas buvo gyti mokestinį pranašumą, neturint jokio kito ekonominio tikslo.

Iš tikrųjų „apmokestinamojo asmens“ ir „ekonominės veiklos“ sėvokos, taip pat „prekių tiekimo“ ir „paslaugų teikimo“ sėvokos, kurios apibrėžia apmokestinamuosius sandorius pagal Šeštąją direktyvą, yra objektyvaus pobūdžio ir taikomos neatsižvelgiant į atitinkamų sandorių tikslus ir rezultatus. Šiuo požiūriu mokesčių administratoriaus pareiga atlikti tyrimą, kad nustatytų mokesčio mokėtojo ketinimus, prieštarauja bendrosios pridėtinės vertės mokesčio sistemos tikslams užtikrinti teisinį saugumą ir supaprastinti su pridėtinės vertės mokesčio taikymu susijusius veiksmus, atsižvelgiant, išskyrus ypatingus atvejus, į objektyvų atitinkamo sandorio pobūdį.

Nors tiesa, kad nebuvo atitikti šie objektyvūs kriterijai sukėlavimo mokesčių srityje atveju, pavyzdžiui, parengiant klaidingas deklaracijas ar paruošiant neteisingas sėskaitas faktūras, tačiau klausimas, ar atitinkamo sandorio vienintelis tikslas buvo gyti mokestinį pranašumą, yra nereikšmingas nustatant, ar sandoris yra prekių tiekimas, ar paslaugų teikimas bei ekonominė veikla.

(žr. 47–49, 51, 53 punktus ir rezoliucinės dalį)

TEISINGUMO TEISMO (didžioji kolegija)

SPRENDIMAS

2006 m. vasario 21 d. (*)

„Šeštoji PVM direktyva – 2 straipsnio 1 punktas, 4 straipsnio 1 ir 2 dalys, 5 straipsnio 1 dalis ir 6 straipsnio 1 dalis – Ekonominė veikla – Prekių tiekimas – Paslaugų teikimas – Sandoriai, kurių vienintelis tikslas – gyti mokestinį pranašumą“

Byloje C-223/03

dėl VAT and Duties Tribunal, Mančesteris (Jungtinė Karalystė), 2003 m. gegužės 16 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2003 m. gegužės 22 d., pagal EB 234 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

University of Huddersfield Higher Education Corporation

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:

– *University of Huddersfield Higher Education Corporation*, atstovaujamo QC K. P. E. Lasok, įgalioto *solicitor* A. Brown,

– Jungtinės Karalystės vyriausybės, atstovaujamos R. Caudwell, padedamos QC C. Vajda ir *barrister* M. Angiolini,

– Airijos, atstovaujamos D. J. O'Hagan, padedamo SC A. M. Collins,

– Italijos vyriausybės, atstovaujamos I. M. Braguglia, padedamo *avvocato dello Stato* G. De Bellis,

– Europos Bendrijų Komisijos, atstovaujamos R. Lyal,

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

priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, 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 ir 6 straipsnio 1 dalies išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas byloje *University of Huddersfield Higher Education Corporation* (toliau – universitetas) prieš *Commissioners of Customs & Excise* (toliau – *Commissioners*) dėl pagal mokesčių sumažinimo schemą universiteto atliktos už pirkimus malšinui atnaujinti sumokėto pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) atskaitos ištaisymo, kurį padarė *Commissioners*.

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. Minėtoje 2 dalyje sūvoka „ekonominė veikla“ apibūdinama 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 Remiantis Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 1 dalimi „paslaugų teikimas“ – tai bet koks sandoris, kuris nėra prekių tiekimas, kaip apibrėžta 5 straipsnyje“.

8 Šios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies i punktas numato, kad valstybės narės nuo PVM atleidžia, be kita ko, universitetinį švietimą.

9 Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio b punktas nustato, kad valstybės narės nuo mokesčio taip pat atleidžia nekilnojamojo turto nuomą. Tačiau šios direktyvos 13 straipsnio C skirsnio a punktas leidžia valstybėms narėms suteikti mokesčių mokėtojams teisę pasirinkti apmokestinimą nekilnojamojo turto nuomos atveju.

10 Minėtos direktyvos 17 straipsnio 2 dalies a punktas numato:

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

a) prid?tin?s vert?s mokest?, apskai?iuot? ar sumok?t? už kito apmokestinamojo asmens jam patiektas prekes ir suteiktas paslaugas.“

11 D?l preki? ir paslaug?, kurias apmokestinamasis asmuo naudoja sandoriams, kuriems tenkantis prid?tin?s vert?s mokestis gali b?ti atskaitomas, ir sandoriams, kuriems tenkantis prid?tin?s vert?s mokestis negali b?ti atskaitomas, Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalis pirmoji pastraipa pažymi, kad „gali b?ti atskaitoma tik tokia proporcinga prid?tin?s vert?s mokes?io dalis, kuri priskirtina pirmiesiems sandoriams“.

12 Pagal šios nuostatos antr?j? pastraip? „ši dalis turi b?ti nustatoma visiems apmokestinamojo asmens vykdomiems sandoriams laikantis 19 straipsnio nuostat?“.

Pagrindin? byla ir prejudiciniai klausimai

13 Iš sprendimo d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? aišku, kad universitetas iš esm?s teikia švietimo paslaugas, t. y. nuo PVM atleistas paslaugas. Tačiau universitetas, atlikdamas tam tikr? apmokestinam?j? preki? tiekimo ar paslaug? teikimo skai?i?, pagal nacionalin? teis? gali susigr?žinti PVM, sumok?t? už pirkimus pagal savo lengvatin? tarif?, kuris 1996 m. buvo 14,56 % ir nuo to laiko sumaž?jo iki 6,04 %.

14 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas pabr?žia, kad 1995 m. universitetas nusprend? atnaujinti du sugriuvusius mal?nus, kuri? atžvilgiu jis ?gijo teis? valdyti nekilnojam?j? turt? nuomos sutarties pagrindu („leasehold“). Šie du mal?nai vadinasi „West Mill“ ir „East Mill“ ir yra Canalside, Hadersfilde. Kadangi d?l atnaujinimo išlaid? sumok?to pirkimo PVM didžiosios dalies ?prastin?mis s?lygomis buvo ne?manoma susigr?žinti, universitetas ieškojo b?d?, kaip sumažinti savo finansin? našt? arba atid?ti mokes?io mok?jim?.

15 Pirmiausia jis ?vykd? ir sumok?jo už „West Mill“ atliktus darbus. 1995 m. lapkri?io 27 d. aktu buvo sudaryta diskrecin? patika (toliau – patika). Dokumente buvo nuostatos, suteikian?ios universitetui teis? skirti ir nušalinti nuo pareig? patikos valdytojus. Paskirti valdytojai buvo trys buv? universiteto darbuotojai, o gav?jai buvo universitetas ir bet kuris atitinkamu momentu ? universitet? ?rašytas studentas bei bet kuri filantropin? veikla. T? pa?i? dien? universitetas su valdytojais sudar? garantin? sutart? („Deed of Indemnity“), pagal kuri? jis pastariesiems garantavo d?l bet kokios dabartin?s ir b?simos atsakomyb?s, kylan?ios d?l ?vairi? sandori?.

16 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas pažymi, kad vienintelis patikos ?steigimo tikslas buvo leisti ?gyvendinti „West Mill“ atžvilgiu pasi?lyt? mokes?i? naštos sumažinimo schem?, kurios dalykas buvo universitetui susigr?žinti atnaujinimo išlaid? PVM.

17 D?l „East Mill“, kuris tiesiogiai pagrindin?je byloje aptariamas pastatas, iš sprendimo d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? aišku, kad pagal savo patar?j? mokes?i? klausimais pasi?lyt? schem? 1996 m. lapkri?io 21 d. universitetas pasirinko apmokestinti „East Mill“ nuom?, o 1996 m. lapkri?io 22 d. perleido ši? apmokestint? nuom? patikai 20 met?. Nuomos sutartyje buvo s?lyga, leidžianti universitetui j? nutraukti šeštaisiais, dešimtaisiais ir penkioliktaisiais nuomos metais. Metinis nuomos mokestis buvo nustatytas simbolinio 12,50 GBP dydžio. Tuo pa?iu metu patikos valdytojai, pasirink? apmokestinti savo tiekim? PVM, subnuomojo pastat? universitetui 20 met? be trij? dien? laikotarpiui už metin? pradin? simbolinio 13 GBP dydžio nuomos mokest?.

18 Iš sprendimo d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? taip pat aišku, kad 1996 m. lapkri?io 22 d. *University of Huddersfield Properties Ltd* (toliau – *Properties*), universitetui visiškai priklausanti dukterin? ?mon?, nepriklausanti tai pa?iai PVM grupei pagal Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antr?j? pastraip?, pateik? universitetui s?skait? fakt?r?, kurioje buvo nurodyta 3

500 000 GBP suma kartu su 612 500 GBP PVM už b?simus statybos darbus „East Mill“. 1996 m. lapkri?io 25 d. *Properties* sudar? su universitetu sutart? d?l „East Mill“ atnaujinimo. Universitetas apmok?jo *Properties* s?skait? fakt?r? nenustatyt? dien?. Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas nurodo, kad nepateiktas joks ?rodymas d?l koki? nors *Properties* ketinim? gauti pelno universitetui teikiant statybos paslaugas, ir iš to daro išvad?, kad universitetas nenor?jo, jog *Properties* gaut? tokio pelno.

19 *Properties* rinkos kainomis pasamd? tre?iuosius nepriklausomus rangovus, kad universitetui b?t? suteiktos „East Mill“ atnaujinimui reikalingos statybos paslaugos.

20 PVM deklaracijoje už 1997 m. sausio m?n. laikotarp? universitetas, turintis gryn?j? daugiau kaip 90 000 GBP PVM ?siskolinim?, nurod? jam gr?žintin? 515 000 GBP sum?, kuri? *Commissioners* po patikrinimo jam sumok?jo be išlyg?, leidžiant jam susigr?žinti *Properties* s?skaitoje fakt?roje nurodyt? PVM.

21 1998 m. rugs?jo 7 d. tretieji nepriklausomi rangovai užbaig? darbus „East Mill“, ir t? pa?i? dien? universitetas prad?jo naudotis pastatu. Tada pagal nuomos ir subnuomos sutartis mok?tini nuomos mokes?iai buvo padidinti atitinkamai iki 400 000 GBP ir 415 000 GBP per metus.

22 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas konstatuoja, kad vienintelis patikos naudojimo „East Mill“ atžvilgiu ir to, kad universitetas išnuomojo patikai, tikslas buvo palengvinti mokes?i? naštos sumažinimo schem?. Be to, jis konstatuoja, kad vienintelis patikos subnuomojimas „East Mill“ universitetui tikslas buvo palengvinti ši? schem?. Galiausiai jis konstatuoja, kad nutraukdamas d?l „East Mill“ sudarytus PVM susitarimus po dvej? trej? met? arba šeštaisiais, dešimtaisiais ar penkioliktaisiais nuomos metais (taigi kartu nutraukdamas PVM už nuom? mok?jim?), universitetas siek? sutaupyti vis? PVM sum?.

23 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas taip pat pastebi, kad sandori? visuma buvo tikri sandoriai, t. y. prek?s buvo patiektos arba paslaugos buvo suteiktos iš tikr?j?. Taigi jie nebuvo apsimestiniai.

24 2000 m. sausio 26 d. laišku *Commissioners* už 1997 m. sausio m?n. laikotarp? pareikalavo iš universiteto 612 500 GBP PVM už statybos paslaugas, kurias *Properties* suteik? „East Mill“. Laiške nurodyta, kad šis mokestis buvo neteisingai priskirtas apmokestinamiems preki? tiekimui ar paslaug? teikimui ir kad buvo pervertinta deklaruoto PVM suma.

25 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas patikslina, kad tame pa?iame laiške *Commissioners* su patika sudarytas nuomos sutartis kvalifikavo kaip „tarpin? etap?“, ? kur? buvo galima neatsižvelgti nustatant universiteto pateikt? prašym? gr?žinti už pirkimus sumok?to PVM teis?tum?. Taip vertindamas *Commissioners* padar? išvad?, kad universitetas neteisingai vertino už pirkimus sumok?t? ir *Properties* iš universiteto pareikalaut? PVM tiek, kiek PVM buvo priskirtas apmokestinamajam tiekimui ar teikimui ir visiškai susigr?žintas.

26 Universitetas *VAT and Duties Tribunal* pareišk? ieškin? d?l PVM sumos ištaisymo, apie kur? *Commissioners* praneš? savo 2000 m. sausio 26 d. laiške.

27 Remiantis sprendimu d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim?, *Commissioners* tvirtina, kad sandoris, sudarytas vien tik ar daugiausia siekiant išvengti PVM, n?ra „tiekimas ar teikimas“. Jis taip pat n?ra „ekonomin?s veiklos“ ar jos vykdymo veiksmas.

28 Papildomai *Commissioners* teigia, kad pagal bendrąjį teisės principą, draudžiant „piktnaudžiauti teisėmis“, šis sandoris turėtų būti neatsižvelgta, o Šeštosios direktyvos srovos turėtų būti taikomos tikrajam nagrinjamajam sandorio pobūdžiui.

29 Universitetas, be kita ko, tvirtina, kad nagrinjamieji sandoriai, priešingai nei tvirtina *Commissioners*, nesudaryti „vien tik ar daugiausia siekiant išvengti mokesčių mokėjimo“. Nors tiesa, kad universiteto išaiškintos faktinės aplinkybės labai didelės už pirkimus sumokėtos PVM sumos nedelsiant „galim“ grąžinimui, tos pačios faktinės aplinkybės taip pat labai didelės PVM sumai už nuomą mokėjimą tam tikru laikotarpiu. Be to, net jei sandoris buvo sudarytas „vien tik ar daugiausia siekiant išvengti mokesčių mokėjimo“, vienintelis pasekmė būtų ta, kad šiam sandoriui būtų taikomos visos normos prieš vengimą, kurias valstybės narės būtų priversti remdamasi vienu ar kitu leidimu pagal Šeštosios direktyvos 27 straipsnio 1 dalį. Tačiau Jungtinė Karalystė neprieštaruoja jokiai normai šiuo klausimu.

30 Universitetas mano, kad veiksmas gali būti kvalifikuojamas kaip vengimas mokėti mokesčius tik tuo atveju, jei:

- 1) objektyvi sandorio pasekmė prieštarauja Šeštosios direktyvos dvasiai ir tikslams ir jei
- 2) subjektyvus verslininko ketinimas buvo pasiekti tokie rezultatai, kokio nėra šioje byloje.

31 Tačiau prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas konstatuoja, kad vienintelis universiteto sudaryto sandorio tikslas buvo gauti mokestinį pranašumą. Jie neturėjo jokio kito ekonominio tikslo. Jie apsiriboja mokėjimo atidėjimo schema su jai būdingu mechanizmu, leidžiančiu vėliau sutaupyti visus mokesčių sumas. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas daro išvadą, kad šiais sandoriais išvengiama mokesčių. Be to, konstatuotos faktinės aplinkybės aiškiai parodo, kad universitetas ir patika siekia šio rezultato.

32 Šiomis aplinkybėmis *VAT and Duties Tribunal* (Mančesteris) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokie prejudicinį klausimą:

„Ar tuo atveju, kai:

- i) universitetas atsisako teisės į tiekimo, susijusio su jam priklausančiu nekilnojamuoju turtu, neapmokestinimą PVM ir išnuomoja šį turtą universiteto steigčiai ir kontroliuojamai patikai;
 - ii) patika atsisako teisės į tiekimo, susijusio su nagrinjamuoju nekilnojamuoju turtu, neapmokestinimą PVM ir pernuomoja šį turtą universitetui;
 - iii) universiteto sandoriai dėl nuomos ir subnuomos sudaryti ir vykdyti turint vienintelį tikslą gauti mokestinį pranašumą ir neturint jokio atskiros ekonominio tikslo;
 - iv) nuoma ir subnuoma sudaryta atidėjimo schema (PVM mokėjimo atidėjimo schema) su galimybe vėliau pasilikti sau visus mokestis ir universitetas bei patika šiomis sutartimis to siekia;
- a) nuoma ir subnuoma yra apmokestinamasis tiekimas Šeštosios PVM direktyvos tikslais?
 - b) ar jos yra ekonominės veiklos Šeštosios PVM direktyvos 4 straipsnio 2 dalies antro sakinio prasme?“

Dėl prejudicinio klausimo

33 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar tokie sandoriai,

kokie nagrinėjami pagrindinėje byloje, yra prekų tiekimas ar 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, kai ji vienintelis tikslas buvo gyti mokestinį pranašumą, neturint jokio kito ekonominio tikslo.

Teisingumo Teismui pateiktos pastabos

34 Universitetas mano, kad, esant sprendime dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą nurodytoms sąlygoms, nuoma ir subnuoma yra apmokestinamieji sandoriai ir ekonominė veikla Šeštosios direktyvos prasme.

35 Jungtinės Karalystės vyriausybė mano, kad kai tokiais aplinkybėmis, kokias konstatavo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, toks juridinis asmuo, koks yra universitetas, nuomoja nekilnojamąjį turtą trečiajam asmeniui, kuris yra susijęs su juo ir kurį jis kontroliuoja, kaip antai patika, ir kai pastarasis subnuomoja turtą universitetui turdamas vienintelį tikslą atidėti ar visai išvengti sumokėti PVM, kurio sumos didžioji dalis priešingu atveju būtų neįmaitinama dėl to, kad nekilnojamasis turtas naudojamas universitetui vykdamas atleistą nuo mokesčių švietimo veiklą:

– universitetas nevykdo ekonominės veiklos Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 2 dalies prasme; konkrečiau kalbant, toks juridinis asmuo, kaip antai universitetas, nenaudoja nekilnojamojo turto siekdamas gauti nuolatinių pajamų, jei jo tikslas gyvendinant šį sandorį yra išvengti PVM mokėjimo, ir

– nei nuoma, nei subnuoma nėra paslaugų teikimas Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 1 dalies prasme.

36 Airija tvirtina, kad tokiais aplinkybėmis, kokios yra pagrindinėje byloje, nuoma ir subnuoma negali būti laikomos „ekonominė veikla“ Šeštosios direktyvos 4 straipsnio antros dalies antrojo sakinio prasme ir nėra apmokestinamieji sandoriai šios direktyvos prasme.

37 Italijos vyriausybė mano, kad siekiant įvertinti, koku atveju prekų ar paslaugos, kurioms tenkanti PVM ketinama atskaityti, naudojamos taip pat ir sandoriams, kuriems tenkantis PVM gali būti atskaitomas, ir tiems, kuriems jis negali būti atskaitomas, nėra įmanoma atsižvelgti į priemones ir sandorius, kurių imtasi dėl vienintelio tikslo išvengti *pro rata* mechanizmo taikymo (pasinaudojant visiška atskaita), jeigu šios priemonės ar sandoriai nėra ekonominė veikla Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 2 dalies prasme subjektų, kuriems leidžiama atskaityti, atžvilgiu.

38 Komisija tvirtina, kad taikant „ekonominės veiklos“ ir „prekų tiekimo ir (ar) paslaugų teikimo“ sąvokas Šeštosios direktyvos 4, 5 ir 6 straipsnių prasme, reikia atsižvelgti į objektyvias sandorių ir atitinkamos veiklos charakteristikas. Tiekimo ir (ar) teikimo tikslas nėra svarbus.

39 Tačiau kai atmokestinamasis asmuo ar tarpusavyje susijusi apmokestinamųjų asmenų grupė sudaro vieną ar kelis sandorius, kurie neturi ekonominio pagrindimo, bet sukuria dirbtinę situaciją, kurios vienintelis tikslas sudaryti būtinas sąlygas pirkimo PVM susigrąžinimui, šiuos sandorius negalima atsižvelgti, nes jie yra piktnaudžiavimas.

Teisingumo Teismo vertinimas

40 Reikia iš karto priminti, kad Šeštoji direktyva nuostato bendrą PVM sistemą, pagrįstą, be kita ko, vienu apmokestinamųjų sandorių apibrėžimu (šiuo klausimu žr. 2003 m. birželio 26 d. Sprendimo *MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring*, C-305/01, Rink. p. I-6729, 38 punktą).

41 Šiuo klausimu Šeštoji direktyva nustato labai plačią PVM taikymo sritį, 2 straipsnyje,

susijusiame su apmokestinamaisiais sandoriais, be prekių importo, nurodydama prekių tiekimą bei paslaugų teikimą, kai šalies teritorijoje už atlygą prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo.

42 Visų pirma, dėl sąvokos „prekių tiekimas“ Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 1 dalyje pažymima, kad tokiu tiekimu laikomas teisės kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimas.

43 Iš Teisingumo Teismo praktikos aišku, kad ši sąvoka apima visus materialiojo turto perdavimo sandorius, kuriais viena šalis suteikia kitai šaliai teisę disponuoti tuo turtu taip, lyg ji būtų savininkė (šiuo klausimu žr. 1990 m. vasario 8 d. Sprendimo *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, C-320/88, Rink. p. I-285, 7 punktą ir 2005 m. balandžio 21 d. Sprendimo C-25/03, *HE*, Rink. p. I-3123, 64 punktą).

44 Dėl sąvokos „paslaugų teikimas“, iš Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 1 dalies matyti, kad ji apima bet kokį sandorį, kuris nėra prekių tiekimas, kaip apibrėžta šios direktyvos 5 straipsnyje.

45 Be to, pagal Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 1 dalį apmokestinamuoju asmeniu laikomas bet kuris asmuo, savarankiškai vykdomas ekonominė veikla, kad ir kokie būtų šios veiklos tikslai ir rezultatai.

46 Galiausiai „ekonominės veiklos“ sąvoka Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 2 dalyje apibrėžiama kaip apimanti „visokią“ gamintojų, prekyautojų ir kitų paslaugas teikiančių asmenų veiklą, ir pagal teismų praktiką ji apima visus gamybos, prekybos ir paslaugų teikimo etapus (žr. šiuo klausimu 1990 m. gruodžio 4 d. Sprendimo *Van Tiem*, C-186/89, Rink. p. I-4363, 17 punktą ir minėto sprendimo *MGK/Kraftfahrzeuge/Factoring* 42 punktą).

47 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 analizė parodo „ekonominės veiklos“ sąvokos taikymo srities apimtį ir jos objektyvų pobūdį ta prasme, kad veikla vertinama *per se*, 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, taip pat šiuo klausimu 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).

48 Iš tiesų minėta analizė, kaip ir sąvokų „prekių tiekimas“ ir „paslaugų teikimas“ analizė, rodo, jog šios sąvokos, kurios apibrėžia apmokestinamuosius sandorius pagal Šeštosios direktyvą, yra objektyvaus pobūdžio ir taikomos neatsižvelgiant į atitinkamų sandorių tikslus ir rezultatus (šiuo klausimu žr. 2006 m. sausio 16 d. Sprendimo *Optigen ir kt.*, C-354/03, C-355/03 ir C-484/03, Rink. p. I-0000, 44 punktą).

49 Kaip Teisingumo Teismas nusprendė 1995 m. balandžio 6 d. Sprendimo *BLP Group* (C-4/94, Rink. p. I-983) 24 punkte, mokesčių administratoriaus pareiga atlikti tyrimą, kad nustatytų mokesčių mokėtojo ketinimus, prieštarauja bendrosios PVM sistemos tikslams užtikrinti teisinį saugumą ir supaprastinti su PVM taikymu susijusius veiksmus, atsižvelgiant, išskyrus ypatingus atvejus, į objektyvų atitinkamo sandorio pobūdį.

50 Taigi tokie sandoriai, kokie nagrinėjami pagrindinėse bylose, yra prekių tiekimas ar 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, jei atitinka objektyvius kriterijus, kuriais grindžiamos minėtos sąvokos.

51 Nors tiesa, kad nebuvo atitikti šie kriterijai sukūravimo mokesčių srityje atveju, pavyzdžiui, parengiant klaidingas deklaracijas ar paruošiant neteisingas sąskaitas faktūras, tačiau klausimas, ar atitinkamo sandorio vienintelis tikslas buvo gyti mokestinį pranašumą, yra nereikšmingas nustatant, ar sandoris yra prekės tiekimas, ar paslaugų teikimas bei ekonominė veikla.

52 Tačiau šiame kontekste reikia pažymėti, kad, kaip matyti iš tos pačios dienos sprendimo *Halifax ir kt.* (C-255/02, dar neskelbtas Rinkinyje) 85 punkto, Šeštoji direktyva draudžia pasinaudoti apmokestinamojo asmens teise atskaityti pirkimo PVM, kai ši teisė suteikiantys sandoriai yra piktnaudžiaujantys.

53 Iš to, kas išdėstyta pirmiau, matyti, jog šis prejudicinis klausimas reikia atsakyti, kad tokie sandoriai, kokie ginčijami pagrindinėse bylose, yra prekės tiekimas ar 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 atitinka objektyvius kriterijus, kuriais grindžiamos minėtos sąvokos, net jeigu jį vienintelis tikslas buvo gyti mokestinį pranašumą, neturint jokio kito ekonominio tikslo.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

54 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą dėl prejudicinio sprendimo pateikusių teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimas turi spręsti pastarasis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

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

Tokie sandoriai, kokie ginčijami pagrindinėse bylose, yra prekės tiekimas ar paslaugų teikimas ir ekonominė veikla 1977 m. gegužės 17 d. Tarybos Šeštosios direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio 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 dalių, 5 straipsnio 1 dalies ir 6 straipsnio 1 dalies prasme, jei atitinka objektyvius kriterijus, kuriais grindžiamos minėtos sąvokos, net jei jį vienintelis tikslas buvo gyti mokestinį pranašumą, neturint jokio kito ekonominio tikslo.

Parašai.

*Proceso kalba: anglų.