

Downloaded via the EU tax law app / web

Sujungtos bylos C-354/03, C-355/03 ir C-484/03

Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd

ir

Bond House Systems Ltd

prieš

Commissioners of Customs & Excise

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

„Šeštoji PVM direktyva – 2 straipsnio 1 punktas, 4 straipsnio 1 ir 2 dalys bei 5 straipsnio 1 dalis – Perkant sumokėto PVM ataskaita – Ekonominė veikla – Apmokestinamasis asmuo – Prekių tiekimas – Sandoris, kuris yra tiekimo grandinės, kurioje yra pareigų nevykdantis tokio subjekto arba neteisėtai PVM mokėtojo kodą naudojantis tokio subjekto, dalis – „Karuselinis“ sukčiavimas“

Sprendimo santrauka

Mokesčių teisės nuostatos – Teisės aktų suderinimas – Apyvartos mokesčiai – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Apmokestinamojo asmens atliktas prekių tiekimas

(*Tarybos direktyvos 77/388 2 straipsnio 1 dalis, 4 straipsnis ir 5 straipsnio 1 dalis*)

Sandoriai, kai vienoje valstybėje narėje įsisteigęs apmokestinamasis asmuo perka prekes iš šioje valstybėje narėje įsteigtos bendrovės ir jas perparduoda kitoje valstybėje narėje įsisteigusiam pirkėjui, t. y. sandoriai, kurie patys nesusiję su sukčiavimu pridėtinės vertės mokesčio srityje, yra apmokestinamojo asmens atliktas prekių tiekimas ir ekonominė veikla Direktyvos 77/388 d. 1 valstybių narių apyvartos mokesčių statymų derinimo 2 straipsnio 1 dalies, 4 straipsnio ir 5 straipsnio 1 dalies prasme, kai atitinka objektyvius kriterijus, kuriais pagrįstos minėtų sąvokos, neatsižvelgiant į kito nei atitinkamas apmokestinamasis asmuo tokio subjekto, dalyvaujančio toje pačioje tiekimo grandinėje ketinimus ir (ar) galbūt apgaulingą kito šios grandinės sandorio, kuris buvo atliktas anksčiau ar vėliau nei minėto apmokestinamojo asmens sandoris, pobūdį, apie kurį šis apmokestinamasis asmuo nežinojo ir negalėjo žinoti. Apmokestinamojo asmens, atliekančio tokius sandorius, teisei atskaityti sumokėtą pardavimo pridėtinės vertės mokestį neturi daryti jokios įtakos, kad tiekimo grandinėje, kurios dalis yra jo sandoriai, šiam apmokestinamajam asmeniui nežinant ir negalint žinoti, kitas sandoris, vykdytas anksčiau ar vėliau nei jo atliktasis, yra susijęs su sukčiavimu pridėtinės vertės mokesčio srityje.

(žr. 51–52, 55 punktus ir rezoliucinės dalį)

TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija)

SPRENDIMAS

2006 m. sausio 12 d.(*)

„Šeštoji PVM direktyva – 2 straipsnio 1 punktas, 4 straipsnio 1 ir 2 dalys bei 5 straipsnio 1 dalis – Perkant sumokėto PVM atskaita – Ekonominė veikla – Apmokestinamasis asmuo – Prekių tiekimas – Sandoris, kuris yra tiekimo grandinės, kurioje yra pareigų nevykdantis ūkio subjektas arba neteisėtai PVM mokėtojo kodą naudojantis ūkio subjektas, dalis – „Karuselinis“ sukčiavimas“

Sujungtose bylose C-354/03, C-355/03 ir C-484/03

dėl *High Court of Justice* (Anglija ir Velsas), *Chancery Division* (Jungtinė Karalystė) 2003 m. liepos 28 d. Sprendimu (C-354/03 ir C-355/03) ir 2003 m. spalio 27 d. Sprendimu (C-484/03), kuriuos Teisingumo Teismas atitinkamai gavo 2003 m. rugpjūčio 18 d. ir lapkričio 19 d., pagal EB 234 straipsnį pateiktų prašymų priimti prejudicinius sprendimus bylose

Optigen Ltd (C-354/03),

Fulcrum Electronics Ltd (C-355/03),

Bond House Systems Ltd (C-484/03)

prieš

Commissioners of Customs & Excise,

TEISINGUMO TEISMAS (trečioji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas A. Rosas, teisėjai J. Malenovský, J. P. Puissochet, S. von Bahr (pranešėjas) ir U. Lohmus,

generalinis advokatas M. Poiares Maduro,

posėdžio sekretorė L. Hewlett, vyriausioji administratorė,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2004 m. gruodžio 8 d. posėdžiui,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- *Optigen Ltd*, atstovaujamos QC T. Beazley ir *barrister* J. Herberg ,
- *Fulcrum Electronics Ltd*, atstovaujamos QC R. Englehart ir *barrister* A. Lewis,
- *Bond House Systems Ltd*, atstovaujamos QC K. P. E. Lasok ir *barrister* M. Patchett-Joyce,
- Jungtinės Karalystės vyriausybės, atstovaujamos C. Jackson (C-354/03, C-355/03 ir C-484/03) ir K. Manji (C-484/03), padedamų QC R. Anderson ir *barrister* I. Hutton,
- Ūkijos vyriausybės, atstovaujamos T. Boček (C-354/03, C-355/03 ir C-484/03),
- Danijos vyriausybės, atstovaujamos J. Molde ir A. Rahbøl Jacobsen, padedamų advokato P. Biering (C-484/03),

- Europos Sąjungos Tarybos, atstovaujamos A. M. Colaert ir J. Monteiro (C-354/03 ir C-355/03),
 - Europos Bendrijų Komisijos, atstovaujamos R. Lyal (C-354/03, C-355/03 ir C-484/03),
- susipažinęs su 2005 m. vasario 16 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,
- priima šį

Sprendimas

1 Prašymai priimti prejudicinį sprendimą pateikti dėl 1967 m. balandžio 11 d. Pirmosios Tarybos direktyvos 67/227/EEB dėl valstybių narių teisės aktų, reglamentuojančių apyvartos mokesčius, suderinimo (OL L 71, 1967, p. 1301), iš dalies pakeistos 1977 m. gegužės 17 d. Šeštąja Tarybos direktyva 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1, toliau – Pirmoji direktyva), išaiškinimo ir dėl Šeštosios direktyvos 77/388/EEB, iš dalies pakeistos 1995 m. balandžio 10 d. Tarybos direktyva 95/7/EB (OL L 102, p. 18, toliau – Šeštoji direktyva), išaiškinimo.

2 Šie prašymai buvo pateikti trijose bylose atitinkamai *Optigen Ltd* (toliau – *Optigen*), *Fulcrum Electronics Ltd*, turinti likviduojamos įmonės statusą (toliau – *Fulcrum*) ir *Bond House Systems Ltd* (toliau – *Bond House*) prieš *Commissioners of Customs & Excise* (toliau – *Commissioners*) dėl pastarųjų sprendimų atmesti prašymus grąžinti pridėtinės vertės mokestį (toliau – PVM), sumokėtą Jungtinėje Karalystėje perkant mikroprocesorius, kurie vėliau buvo eksportuoti į kitą valstybę narę.

Teisinis pagrindas

3 Pirmosios direktyvos 2 straipsnis išdėstyta taip:

„Pagal bendrosios pridėtinės vertės mokesčio sistemos principą prekės ir paslaugos apmokestinamos bendru vartojimo mokesčiu, kuris yra tiksliai proporcingas prekė bei paslaugų kainai, nepriklausomai nuo operacijų skaičiaus gamybos ir paskirstymo procese iki to etapo, kuriame skaičiuojamas mokestis.

Kiekvienos operacijos metu iš apskaičiuojamo, atsižvelgiant į prekių ar paslaugų kainą tokioms prekėms ar paslaugoms nustatytu tarifu, pridėtinės vertės mokesčio gali būti atimama pridėtinės vertės mokesčio dalis, kuri tiesiogiai priskirtina įvairioms sąnaudų sudedamosioms dalims.

Bendroji pridėtinės vertės mokesčio sistema taikoma iki mažmeninės prekybos etapo imtinai.“

4 Pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 dalį PVM apmokestinamas prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, kai šalies teritorijoje už atlygą prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo.

5 Pagal minėtos direktyvos 4 straipsnio 1 dalį apmokestinamuoju asmeniu laikomas bet kuris asmuo, savarankiškai vykdomas bet kurioje vietoje bet kurių ekonominę veiklą, nurodytą 2 dalyje, nesvarbu, koks tos veiklos tikslas ar rezultatas. Sąvoka „ekonominė veikla“ minėtoje 2 dalyje išaiškinta kaip apimanti visokių gamintojų, prekyautojų ir paslaugas teikiančių asmenų veiklą, taip pat materialaus ir nematerialaus turto naudojimą, siekiant gauti nuolatinių pajamų.

6 Pagal šios direktyvos 5 straipsnio 1 dalį „prekių tiekimas“ – tai teisės kaip savininkui

disponuoti materialiuoju turtu perdavimas“.

7 Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 1³ dalys nustato:

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

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

a) pridėtinąs vertės mokestį, kurį reikia sumokėti ar kuris sumokėtas šalies teritorijoje už prekes arba paslaugas, kurias jam patiekia (suteikia) ar dar patieks (suteiks) kitas apmokestinamasis asmuo;

b) pridėtinąs vertės mokestį, mokėtiną ar sumokėtą už importuotas prekes;

<...>

3. Valstybės narės taip pat suteikia kiekvienam apmokestinamajam asmeniui teisę atskaityti ar susigrąžinti 2 dalyje nurodytą pridėtinąs vertės mokestį tiek, kiek prekės ir paslaugos yra naudojamos šiais tikslais:

a) sandoriams, susijusiems su 4 straipsnio 2 dalyje nurodyta kitoje šalyje vykdoma ekonomine veikla, už kuriuos mokestį būtų galima atskaityti, jei jie būtų sudaryti tos šalies teritorijoje;

<...>“ (Pataisytas vertimas)

Pagrindinės bylos

8 Iš prašymus priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo sprendimų aišku, kad tuo metu, kai atsirado pagrindinė bylų faktinės aplinkybės, *Optigen*, *Fulcrum* ir *Bond House* bendrovė pagrindinę veiklą buvo mikroprocesorių pirkimas iš Jungtinėje Karalystėje įsteigtų bendrovių ir pardavimas kitose valstybėse narėse įsisteigusiems pirkėjams.

9 *Optigen* prašė grąžinti už 2002 m. birželio mėn. grynąjį grąžintino PVM daugiau kaip 7 milijonų GBP likutį. 2002 m. spalio 16 d. ir 31 d. Sprendimais *Commissioners* atmetė šio prašymo dalį dėl truputį didesnės kaip 7 milijonai GBP sumos. Taip pat 2002 m. spalio 30 d. Sprendimu *Commissioners* atsisakė šiai bendrovei grąžinti truputį didesnį nei 13 milijonų GBP sumą už tą pačią metų liepos mėnesį.

10 *Falcrum* prašė grąžinti už 2002 m. birželio mėn. grynąjį PVM likutį, sudarantį apie 7,2 milijono GBP. 2002 m. lapkričio 11 d. Sprendimu *Commissioners* atmetė šio prašymo dalį beveik 2 milijonų GBP sumos. Taip pat jie atsisakė grąžinti apie 1,1 milijono GBP sumą už 2002 m. liepos mėn. pagal prašymą grąžinti apie 4 milijonų GBP sumą. Be to, 2003 m. vasario mėn. *Commissioners* nusiuntė *Falcrum* pranešimą apie mokesčio dydį, nurodydami apie 160 000 GBP pirkimo PVM sumą, kuri, jų teigimu, yra neteisėtai grąžinta už 2002 m. gegužės mėnesį.

11 *Bond House* pateikė prašymą grąžinti už 2002 m. gegužės mėn. apie 16,3 milijono GBP pirkimo PVM sumą, kurį *Commissioners* atmetė. 2002 m. rugsėjo mėn. *Commissioners* informavo šią bendrovę, kad sutinka, jog iš bendros prašomos sumos truputį daugiau kaip 2,7 milijonai GBP galėtų būti grąžinti.

12 Iš prašymus priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo sprendimų matyti, kad nagrinėjami sandoriai yra tiekimo grandinės dalis, kurioje bendrovės ieškovams pagrindinėse bylose nežinant dalyvavo savo pareigų nevykdęs šio subjekto, tai yra šio subjekto, kuris

privalo sumokėti PVM, bet dingio jo nesumokėjus mokesčių administratoriui, arba tokio subjektas, neteisėtai naudojantis PVM mokėtojo kodu, tai yra ne jam priklausančiu kodu, o tokie veiksmai, *Commissioners* teigimu, sudaro „karuselinį“ sukčiavimą.

13 Remiantis prašymus priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo sprendimais bylose C-354/03 ir C-355/03 bei *Commissioners* nuomone byloje C-484/03, iš esmės „karuselinis“ sukčiavimas yra organizuotas taip:

- Bendrovė A, įsteigta vienoje valstybėje narėje, parduoda prekes bendrovei B, įsteigtai antroje valstybėje narėje.
- Bendrovė B, kuri yra pareigų nevykdantis ar neteisėtai PVM mokėtojo kodu naudojantis tokio subjektas, nuostolingai perparduoda šias prekes amortizuojančiai bendrovei C, įsteigtai antroje valstybėje narėje. Vėlesni pardavimai gali būti pelningi. Bendrovė B privalo sumokėti PVM už minėtą prekių pirkimus, bet, naudodama tas pačias prekes apmokestinamuose sandoriuose, ji taip pat turi teisę atskaityti šį PVM kaip pirkimo mokestį. Be to, ji privalo sumokėti pirkimo mokestį, išskirtą saskaitytoje fakturoje, išrašytoje bendrovei C, bet dingsta nesumokėjusi šios sumos valstybės išdui.
- Savo ruožtu bendrovė C perparduoda šias prekes kitai amortizuojančiai bendrovei D antroje valstybėje narėje, pervesdama saskaitytoje fakturoje išskirtą pardavimo PVM šiai valstybei išdui, prieš tai iš jo atskaitę sumokėtą pirkimo PVM, ir taip taciau tol, kol bendrovė antroje valstybėje narėje eksportuoja šias prekes į kitą valstybę narę. Šis eksportas yra atleistas nuo PVM, bet, nepaisant to, eksportuojanti bendrovė turi teisę prašyti grąžinti sumokėtą pirkimo PVM už minėtą prekių pirkimą. Kadangi pirkėjas yra bendrovė A, tai yra tikras „karuselinis“ sukčiavimas.
- Procedūra gali būti pakartota.

14 Bylose C-354/03 ir C-355/03 prašymus priimti prejudicinį sprendimą pateikę teismai nurodo, kad *Commissioners* savo sprendimus pagrindė tvirtinimu, jog visų pirma, kalbant apie pagrindinę bylose nagrinjamų pirkimų, *Optigen* ir *Fulcrum* neįsigijo prekių, naudojamų ar naudotinų komerciniame veikloje PVM tikslais, taigi dėl šių pirkimų tariamai sumokėtų PVM sumos nebuvo pirkimo mokestis 1994 m. PVM įstatymo (*Value Added Tax Act 1994*) prasme. Be to, PVM tikslais atitinkami pardavimai nebuvo tiekimai, atlikti vykdant komercinį veiklą, ir todėl nesuteikę jokios teisės į grąžinimą. Galiausiai, objektyviai vertinant, pirkimai ir pardavimai, nagrinjami pagrindinėse bylose, neturėjo ekonominio pagrindo ir nebuvo ekonominės veiklos dalis. Todėl PVM tikslais šie pirkimai negalėjo būti tiekimai, naudojami ar naudotini ekonominei veiklai, o pardavimai nebuvo tiekimai, atlikti vykdant ekonominę veiklą.

15 *Optigen* ir *Fulcrum* apskundė *Commissioners* sprendimus Londono *VAT and Duties Tribunal*. Šis sujungė šias dvi bylas.

16 2003 m. gegužės 23 d. Sprendimu Londono *VAT and Duties Tribunal* atmetė šią bendrovę pareikštus ieškinius, padaręs išvadą, jog *Commissioners* teisėtai nusprendė, kad nagrinjami sandoriai nepatenka į PVM taikymo sritį. Jis padarė išvadą, kad tokio subjektas neturi teisės susigrąžinti pirkimo PVM, sumokėtą už prekes, kurias jis vėliau perpardavė bendrovėms, įsteigtoms ne Jungtinėje Karalystėje, kai tiekimo grandinėje dalyvauja pareigų nevykdantis tokio subjektas ar neteisėtai PVM mokėtojo kodu naudojantis tokio subjektas, net jei prašantis grąžinti PVM tokio subjektas nežinojo apie pareigų nevykdymą arba kitam tokio subjektui skirtą PVM mokėtojo kodo pasisavinimą ir nebuvo su tuo susijęs, be to, nežinojo, kad tiekimo grandinės, apimančios atitinkamo tokio subjekto pirkimus ir pardavimus, buvo be jo žinios trečioji asmenų atlikto „karuselinio“ sukčiavimo dalis.

17 *Optigen* ir *Fulcrum* pateik? apeliacin? skund? *High Court of Justice* (Anglija ir Velsas), *Chancery Division* (Jungtin? Karalyst?) d?l Londono *VAT and Duties Tribunal* sprendimo.

18 Byloje C?484/03 iš prašymus priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo sprendimo aišku, kad *Commissioners* teigia, jog pagrindin?se bylose nagrin?jamos tiekim? grandin?s tikslas iš esm?s buvo suk?iauti, tod?l visi jas sudarantys sandoriai, ?skaitant atliktus *Bond House*, netur?jo ekonominio pagrindo. Iš to išplaukia: kadangi neteis?ti sandoriai nepateko ? PVM taikymo srit?, *Bond House* tiek?jams kaip pirkimo PVM sumok?tos sumos nebuvo PVM, ir tod?l ši bendrov? netur?jo teis?s ? ši? sum? gr?žinim?.

19 2002 m. rugpj??io m?n. *Bond House* Man?esterio *VAT and Duties Tribunal* pareišk? ieškin? d?l *Commissioners* sprendimo.

20 2003 m. balandžio 29 d. Sprendimu, iš dalies pakeistu 2003 m. geguž?s 8 d. priedu, Man?esterio *VAT and Duties Tribunal* nusprend?, kad 26 iš 27 gin?ijam? pirkim? iš esm?s negali b?ti laikomi ekonomine veikla Šeštosios direktyvos prasme, ir tod?l jie nepatenka ? PVM taikymo srit?. Jis nusprend?, kad šie pirkimai buvo keli? suk?iavimo tikslais sudaryt? sandori? dalis. Net jei *Bond House* nežinojo apie šiuos tikslus ir nepadar? jokio pažeidimo, šie sandoriai netur?jo ekonominio pagrindo ir tur?jo b?ti vertinami pagal objektyvius kriterijus. Taigi tai, kad pagrindin?je bylose prašym? pateik?s asmuo nepadar? jokio pažeidimo, netur?jo reikšm?s. Galiausiai *Bond House* netur?jo remtis teis?t? l?kes?i? apsaugos principu, pagr?sdoma savo prašym? gr?žinti sumok?t? pirkimo PVM, o *Commissioners*, atsisakydami min?tam prašym? pateikusiam asmeniui gr?žinti š? mokest?, nepažeid? nei proporcingumo ar teisinio saugumo princip?, nei žmogaus teisi?.

21 *Bond House* pateik? apeliacin? skund? d?l šio sprendimo *High Court of Justice* (Anglija ir Velsas), *Chancery Division* (Jungtin? Karalyst?).

Prejudiciniai klausimai ir procesas Teisingumo Teisme

22 Bylose C?354/03 ir C?355/03 prašymus priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas teigia, kad pagrindini? byl? faktin?s aplinkyb?s laikomos nustatytomis. Jis nurodo šias svarbias faktines aplinkybes:

- ?vykdytas „karuselinis“ suk?iavimas.
- *Optigen* ir *Fulcrum*, s?žiningos šalys, nedalyvavo šiame suk?iavime, apie j? nežinojo ir negal?jo žinoti daugiau, nei ?prasti kitoje valstyb?je nar?je ?sisisteigusio prekybininko klientai ar bendrov?s tiek?jai.
- *Optigen* ir *Fulcrum* netur?jo jokio ryšio su pareig? nevykdan?iu ?kio subjektu ar neteis?tai PVM mok?tojo kod? naudojan?iu ?kio subjektu.
- *Fulcrum* savo 9 pirkim?, už kuriuos buvo atsisakyta jai gr?žinti PVM, neišskyr? iš kit? 467 pirkim?, atlikt? per atitinkam? trij? m?nesi? laikotarp?.
- Tuo metu, kai *Optigen* ir *Fulcrum* nusipirko prekes ir sumok?jo pirkimo PVM, „karusel?“ dar nebuvo baigta ir pareig? nevykdantis ?kio subjektas dar nebuvo „ding?s“, taigi n? vienas iš ši? ?vyki? tuo metu negal?jo b?ti ?vyk?s.

23 Byloje C-484/03 prašymus priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo teigimu, *Bond House* ginčija tai, kad Mančesterio *VAT and Duties Tribunal* nustatė ribotą faktinį aplinkybių ar išvadą kiek. Tarp neginčijamų faktinių aplinkybių yra šios:

- *Commissioners* teigiamai įvertino *Bond House* ir neįtarė jos jokių sukčiavimų.
- Ši bendrovė nežinojo apie sukčiavimą, apie kurį tvirtino *Commissioners*, ir jos veiksmai nebuvo neatsargūs.
- *Bond House* nesudarė sandorių su tiekėjais, kurie, *Commissioners* teigimu, sukčiavo.
- Visi *Bond House* atlikti sandoriai, taip pat tie, kurie buvo atlikti prieš šiai bendrovei nusiperkant ir parduodant atitinkamas prekes ir vėliau, buvo realūs, nes kiekvieną sandorį prekės patekdavo vis kitam subjektui ir už jas buvo sumokėta.
- Sandoriai, kurie Mančesterio *VAT and Duties Tribunal* nutarimu neturėjo ekonominio pagrindo, nesiskyrė nuo kitų *Bond House* atliktų sandorių, kurių ekonominis pagrindas nebuvo ginčijamas, nes niekas nenurodė, kad jie buvo „karuselinio“ sukčiavimo dalis.

24 *Bond House* iš esmės teigia, kad jei pagrindinėse bylose ginčijami pirkimai ir tiekimai iš tikrųjų buvo atlikti, nereikėjo tvirtinti, kad jie nebuvo „tiekimas“ ar „ekonominė veikla“ PVM tikslais tik dėl to, kad kitoje tiekimo grandinėje ir nežinant *Bond House* sukčiautojas klientui išrašytoje sąskaitoje fakturoje išskyrė PVM, bet jo nedeklaravo *Commissioners*. Be to, nebuvo jokios priežasties tikėti, kad sandoriai, sudaryti iki sukčiavimo ar po jo, kuriuose dalyvavo asmenys, nežinantys apie šį sukčiavimą arba sukčiautoją, būtų minėto sukčiavimo ar sukčiautojo plano dalis. Mančesterio *VAT and Duties Tribunal* sprendimas prieštarauja bendrosios PVM sistemos esmei. Kaip kovos prieš sukčiavimą priemonė šis sprendimas yra neproporcingas ir turintis atgrasantį poveikį teisėtai prekybai, o tai prieštarauja EB 28 straipsniui. Minėtas sprendimas taip pat prieštarauja teisinio saugumo principui, nes apmokestinamieji asmenys daugiau negali būti tikri išrašydami sąskaitas fakturas su išskirtu PVM arba pateikdami mokesčių deklaracijas.

25 *Commissioners* iš esmės teigė, kad sandoriai, kurie yra „karuselinio“ sukčiavimo dalis, nėra ekonominė veikla Šeštosios direktyvos prasme. Taigi pagrindinėse bylose ginčijami 26 sandoriai neturėjo ekonominio pagrindo ir nepateko į Šeštosios direktyvos taikymo sritį. Šie sandoriai nebuvo *Bond House* vykdoma „ekonominė veikla“ arba jai ar jos „tiekimai“. Sprendimas dėl atsisakymo *Bond House* grąžinti pagrindinėse bylose ginčijamą PVM nepažeidė nei proporcingumo ir teisinio saugumo principų, nei žmogaus teisių.

26 Esant šiems aplinkybėms *High Court of Justice* (Anglija ir Velsas) *Chancery Division* (Jungtinė Karalystė) nusprendė sustabdyti bylą nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

Bylose C-354/03 ir C-355/03:

„1. Ar pagal bendrąją PVM sistemą ir atsižvelgiant į Pirmąją direktyvą <...> bei į Šeštąją direktyvą <...> kiekvieno subjekto teisė gauti už sandorį sumokėto PVM kreditą turi būti vertinama atsižvelgiant:

- a) tik į konkretų sandorį, kurio šalis buvo kiekvienas subjektas, ir į kiekvieno subjekto motyvus jame dalyvauti ar
- b) į visus sandorius, įskaitant vėlesnius sandorius, sudarančius tiekimo grandinės ciklą, kurio

dalis yra konkretus sandoris, taip pat ? kit? grandin?s dalyvi? motyvus, apie kuriuos ?kio subjektas nežinojo ar negal?jo žinoti, ir (ar)

c) ? grandin?s rato dalyvi? suk?iavimo veiksmus ar ketinimus, atsiradusius prieš konkret? sandor? ar po jo, apie kuri? dalyvavim?, veiksmus ir ketinimus ?kio subjektas nežinojo ir (arba) negal?jo žinoti, ar

d) ? kit? kriterij? ir, jei taip, kok??

2. Ar PVM sistemos netaikymas sandoriams, kuriuose dalyvavo s?žininga šalis, bet kurie buvo susij? su tre?i?j? asmen? ?vykdytu „karuselinu“ suk?iavimu, prieštarauja bendriesiems proporcingumo, vienodo poži?rio ir teisinio saugumo principams?

Byloje C?484/03:

„1. Atsižvelgiant ? bendrus Bendrijos teis?s principus (b?tent ? proporcingumo ir teisinio saugumo) ir ? (EB) 28 straipsn?:

a) ar esant panašioms aplinkyb?ms prašym? pateik?s asmuo buvo „apmokestinamasis asmuo“ Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 dalies prasme, kai jis sudar? 26 mikroprocesori? pirkimo iš Britanijos pardav?j? ir perpardavimo ne Britanijos pirk?jams sandorius?

b) ar esant panašioms aplinkyb?ms prašym? pateik?s asmuo vykd? „ekonomin? veikl?“ Šeštosios direktyvos 4 straipsnio prasme, kai pirk? mikroprocesorius iš Britanijos pardav?j? ir juos perpardav? ne Britanijos pirk?jams?

c) ar esant panašioms aplinkyb?ms prašym? pateikusio asmens 26 sandoriuose mikroprocesori? pirkimai iš Britanijos pardav?j? buvo „preki? tiekimas“ prašym? pateikusiam asmeniui Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 1 dalies prasme?

d) ar esant panašioms aplinkyb?ms prašym? pateikusio asmens 26 sandoriuose mikroprocesori? pardavimas ne Britanijos pirk?jams buvo prašym? pateikusio asmens „preki? tiekimas“ Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 1 dalies prasme?

2. Ar reikia konstatuoti, atsižvelgiant ? pirmojo klausimo a–d punktus, kad bendrieji Bendrijos teis?s principai (b?tent proporcingumo ir teisinio saugumo) buvo pažeisti?“

27 2003 m. rugs?jo 19 d. Teisingumo Teismo pirmininko nutartimi, kad b?t? bendrai vykdomos rašytin? bei žodin? proceso dalys ir priimtas galutinis sprendimas, bylos C?354/03 ir C?355/03 buvo sujungtos.

28 V?liau 2004 m. birželio 15 d. Teisingumo Teismo pirmininko nutartimi, kad b?t? bendrai vykdoma žodin? proceso dalis ir priimtas galutinis sprendimas, šios bylos buvo sujungtos su byla C?484/03.

D?I pirm?j? klausim?

29 Pirmuoju klausimu kiekvienoje pagrindin?je byloje prašymus priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s nori žinoti, pirma, ar sandoriai, šiuo atveju nagrin?jami pagrindin?se bylose, kurie patys nesusij? su suk?iavimu PVM srityje, bet yra tiekim? grandin?s, kurios kitas sandoris, atliktas prieš j? ar po jo, yra susij?s su suk?iavimu, dalis, jei pirmuosius sandorius ?vykd?s ?kio subjektas to nežinojo ir (ar) negal?jo žinoti, yra apmokestinamojo asmens atliktas preki? tiekimas ir ekonomin? veikla Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 dalies, 4 straipsnio ir 5 straipsnio 1 dalies prasme, ir, antra, ar esant tokioms aplinkyb?ms min?to ?kio subjekto teis?

atskaityti sumokėtą pirkimo PVM gali būti ribojama?

Teisingumo Teismui pateiktos pastabos

30 *Optigen* ir *Fulcrum* teigia, kad bendrojoje PVM sistemoje ir pagal Pirmąją ir Šeštąją direktyvas kiekio subjekto teisė už sandorą sumokėto mokesčio grąžinimui turi būti vertinta atsižvelgiant į konkretų sandorą, kuriame dalyvavo kiekio subjektas, taip pat jo motyvus dalyvauti jame, bet ne prieš jį ar po jo vykusius sandorius, apie kuriuos šis kiekio subjektas nežinojo ir negalėjo žinoti, ir kitų kiekio subjektų sukėlavimo veiksmus ir ketinimus, apie kuriuos minėtas kiekio subjektas nežinojo ir (ar) negalėjo žinoti, kaip ir nežinojo apie jį dalyvavimą.

31 *Bond House* teigimu, reikia teigiamai atsakyti į pirmąjį klausimą, pateiktą byloje C-484/03.

32 Jungtinės Karalystės vyriausybė teigia, kad bendrojoje PVM sistemoje ir pagal Pirmąją ir Šeštąją direktyvas kiekio subjekto teisė už sandorą sumokėto mokesčio grąžinimui turi būti vertinta atsižvelgiant į visus sandorius, skaitant vykusius vėliau, sudarančius tiekimo grandinės ciklą, kurio dalis buvo konkretus sandoris, taip pat kitų grandinės dalyvių motyvus, apie kuriuos šis kiekio subjektas nežinojo ir (arba) negalėjo žinoti, ir kitų grandinės dalyvių sukėlavimo veiksmus, apie kuriuos minėtas kiekio subjektas nežinojo ir (arba) negalėjo žinoti, kaip ir apie jį dalyvavimą, konkrečiame pirkimo ar pardavimo sandoryje. Visi tiekimo grandinės rato sandoriai, kurių vienintelis tikslas yra sukėlauti PVM sistemoje, yra visiškai nesusiję su Šeštosios direktyvos taikymo sritimi, o dėl fakto, kad kai kuriuose iš jį dalyvavo sąžiningas kiekio subjektas, jie netampa sandoriais, patenkančiais į Šeštosios direktyvos taikymo sritį.

33 čekijos vyriausybė teigia, kad dėl tokių sandorių, šiuo atveju ginčijamų pagrindinėse bylose, neteisėto tikslo jie negali būti vertinami kaip ekonominė veikla Šeštosios direktyvos prasme.

34 Danijos vyriausybės teigimu, pirma, apmokestinamasis asmuo, kuris pageidauja atskaityti PVM už „prekių tiekimą“, turi rodyti, kad teisė disponuoti prekėmis kaip savininkui buvo konkrečiai perduota suinteresuotajam asmeniui, ir, antra, sandoriai, atlikti uždarame rate, nepatenka į PVM taikymo sritį, nes atitinkamas asmuo, patenkantis į tokį ratą, neveikė kaip apmokestinamasis asmuo.

35 Europos Bendrųjų Komisija teigia, kad bendrojoje PVM sistemoje ir pagal Pirmąją bei Šeštąją direktyvas kiekio subjekto teisė už sandorą sumokėto susigrąžinimui turi būti vertinta atsižvelgiant į konkretų sandorą, kuriame šis kiekio subjektas dalyvavo. Sandoriai, apie kuriuos jis nežinojo, ir kitų tiekimo grandinės dalyvių sukėlavimo veiksmai ir ketinimai, apie kurių dalyvavimą jis nežinojo, neturėjo tokios šiai teisei. Iš to išplaukia, kad PVM sistemos netaikymas sandoriui, kuris turėtų būti laikomas apmokestinamuoju sandoriu, prieštarauja Šeštajai direktyvai.

Teisingumo Teismo vertinimas

36 Reikia iš karto priminti, kad Šeštosios direktyvos nuostata bendra PVM sistema pagrįsta, be kita ko, bendru apmokestinamų sandorių aiškinimu (šiuo klausimu žr. 2003 m. birželio 26 d. Sprendimo *MGK/Kraftfahrzeuge/Factoring*, C-305/01, Rink., p. I-6729, 38 punktą).

37 Šiuo atveju Šeštoji direktyva nustato labai plačią PVM taikymo sritį, 2 straipsnyje, susijusiam su apmokestinamais sandoriais, kartu su prekių importu numatydama prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, kai šalies teritorijoje už atlygą prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo.

38 Kalbant apie prekių tiekimo sąvoką, Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 1 dalyje pabrėžiama, kad tai yra teisės kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimas.

39 Pagal nusistovėjusį Teisingumo Teismo praktiką ši nuostata apima visus vienos šalies materialaus turto perdavimo kitai šaliai, suteikiant teisę juo disponuoti kaip savininkui, sandorius (žr., be kita ko, 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 *HE, C-25/03*, Rink. p. I-3123, 64 punktą).

40 Toliau pagal Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 1 dalį apmokestinamasis asmuo yra bet kuris asmuo, savarankiškai vykdomas ekonominė veikla, nesvarbu, koks šios veiklos tikslas ar rezultatas.

41 Ekonominės veiklos sąvoka Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 2 dalyje apibrėžiama kaip apimanti „visokių“ gamintojų, prekyautojų bei kitų paslaugas teikiančių asmenų veiklą ir pagal teismo praktiką ji apima visus gamybos, prekybos ir paslaugų teikimo etapus (žr., be kita ko, 1990 m. gruodžio 4 d. Sprendimo *Van Tiem*, C-186/89, Rink. p. I-4363, 17 punktą ir minėtų sprendimų *MGK/Kraftfahrzeuge/Factoring* 42 punktą).

42 Galiausiai iš nusistovėjusios teismo praktikos aišku, kad „apmokestinamojo asmens“ sąvoka reiškia, jog jis vykdo sandorius savo apmokestinamos veiklos ribose (šiuo klausimu žr. 1995 m. spalio 4 d. Sprendimo *Ambrecht*, C-291/92, Rink. p. I-2775, 17 punktą ir 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimo *EDM*, C-77/01, Rink. p. I-4295, 66 punktą).

43 Taigi, kaip Teisingumo Teismas nusprendė 2000 m. rugsėjo 12 d. Sprendimo *Komisija prieš Graikiją* (C-260/98, Rink. p. I-6537) 26 punkte, apmokestinamojo asmens ir ekonominės veiklos sąvokų išaiškinimui analizė rodo ekonominės veiklos sąvokos taikymo srities apimtį ir jos objektyvų pobūdį, ta prasme, kad veikla vertinama savaime, neatsižvelgiant į jos tikslus ar rezultatus (žr. taip pat 1987 m. kovo 26 d. Sprendimo *Komisija prieš Nyderlandus*, 235/85, Rink. p. 1471, 8 punktą; taip pat šiuo klausimu, be kita ko, 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).

44 Iš tiesų minėta analizė, kaip ir sąvokų „prekių tiekimai“ ir „apmokestinamasis asmuo“ analizės, atliekama siekiant parodyti, jog šios sąvokos, pagal Šeštąją direktyvą aiškinančios apmokestinamus sandorius, yra objektyvaus pobūdžio ir taikomos neatsižvelgiant į atitinkamą sandorį tikslus ir rezultatus.

45 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, siekiant nustatyti apmokestinamojo asmens ketinimus, prieštarauja bendrosios PVM sistemos tikslams užtikrinti teisinį saugumą ir supaprastinti PVM taikymui būdingus veiksmus, atsižvelgiant, išskyrus ypatingus atvejus, į atitinkamą sandorį objektyvų pobūdį.

46 Mokesčių administratoriaus pareiga nustatyti, ar nagrinėjamas sandoris yra apmokestinamojo asmens atliktas tiekimas ir ekonominė veikla, įvertinant kito nei atitinkamas apmokestinamasis asmuo fizinio subjekto, dalyvaujančio toje pačioje grandinėje, galimus ketinimus sukurti, apie kuriuos šis apmokestinamasis asmuo nežinojo ir negalėjo žinoti, kitame šios grandinės sandoryje, atliktame prieš minėtą apmokestinamojo asmens sandorį ar po jo, *a fortiori* prieštarauti minėtiems tikslams.

47 Taigi, kaip teigia generalinis advokatas išvados 27 punkte, kiekvienas sandoris turi būti

svarstomas atskirai, o kiekvieno konkretaus sandorio pobūdis tiekimo grandinėje neturi kisti, atsižvelgiant į ankstesnius arba vėlesnius veiksmus.

48 Dėl teismų praktikos, kuria remiasi Jungtinė Karalystė, pagal kurią apmokestinamojo asmens statusas galutinai įgyjamas tik tada, kai suinteresuotasis asmuo geranoriškai paskelbia ketinimą vykdyti numatytą ekonominį veiklą (žr., be kita ko, 2000 m. birželio 8 d. Sprendimo *Breitsohl*, C-400/98, Rink. p. I-4321, 39 punktą ir 2000 m. kovo 21 d. Sprendimo *Gabalfrisa ir kt.*, C-110/98–C-147/98, Rink. p. I-1577, 46 punktą), pakanka nuspręsti, kaip teigia generalinis advokatas išvados 35 punkte, kad ši teismų praktika susijusi su ketinimo pradėti, taigi ir vykdyti ekonominį veiklą, klausimu, o ne su šia veikla siekiamu galutiniu tikslu.

49 Kalbant apie Jungtinės Karalystės vyriausybės argumentus, kuriuos ji pateikia remdamasi Teisingumo Teismo praktika, susijusia su PVM netaikymu neteisėtiems sandoriams, reikia priminti, kad, pirma, ši teismų praktika numato prekes, kurios dėl jų pačių pobūdžio ar jų konkrečių savybių negali būti naudojamos teisetoje prekyboje ar būti ekonominio grandinės dalis. Antra, iš nusistovėjusios teismų praktikos matyti, kad apibendrinta teisėtą ir neteisėtą sandorių diferenciacija prieštarauja fiskalinio neutralumo principui. Todėl vien aplinkybės, kad veiksmai laikytini teisės pažeidimu, neužtenka pateisinti apmokestinimo išimtį. Tokia išimtis gali būti taikoma tik specifinėse situacijose, kuriose dėl konkrečių prekių ar paslaugų savybių teisėtas ir neteisėtas ekonominiai sektoriai negali konkuruoti (žr., be kita ko, 1999 m. birželio 29 d. Sprendimo *Coffeeshop „Siberi“*, C-158/98, Rink. p. I-3971, 14 ir 21 punktus bei 2000 m. birželio 29 d. Sprendimo *Salumets ir kt.*, C-455/98, Rink. p. I-4993, 19 punktą).

50 Aišku, kad taip nėra pagrindinėse bylose nagrinėjamų mikroprocesorių atveju.

51 Taigi sandoriai, šiuo atveju ginėjami pagrindinėse bylose, kurie patys nesusiję su sukaviimu PVM srityje, yra apmokestinamojo asmens atliktas prekių tiekimas ir ekonominė veikla Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 dalies, 4 straipsnio ir 5 straipsnio 1 dalies prasme, nes atitinka objektyvius kriterijus, kuriais pagrįstos minėtos savybės, neatsižvelgiant į kito nei atitinkamas apmokestinamasis asmuo toje pačioje tiekimo grandinėje dalyvaujančio kito subjekto ketinimus ir (arba) galimo kito sandorio, ankstesnio ar vėlesnio nei minėto apmokestinamojo asmens sandoris, kuris yra tiekimo grandinės dalis, apgaulingų pobūdžio, apie kurį šis apmokestinamasis asmuo nežinojo ir negalėjo žinoti.

52 Apmokestinamojo asmens, atliekančio tokius sandorius, teisei atskaityti sumokėtą pirkimo PVM neturėtų daryti įtakos aplinkybės, kad tiekimo grandinėje, kurioje yra jo sandoriai, šiam apmokestinamajam asmeniui nežinant ar negalint žinoti, ankstesnis ar vėlesnis nei jo atliktasis sandoris yra susijęs su sukaviimu.

53 Iš tiesų, kaip ne vieną kartą primena Teisingumo Teismas, teisė į atskaitą, numatyta Šeštosios direktyvos 17 ir tolesniuose straipsniuose, yra sudėtinė PVM sistemos dalis ir iš esmės negali būti ribojama. Ja naudojamas iš karto visų pirkimo sandoriams tenkančios mokesčių atžvilgiu (žr., be kita ko, 1995 m. liepos 6 d. Sprendimo *BP Supergaz*, C-62/93, Rink. p. I-1883, 18 punktą ir minėto sprendimo *Gabalfrisa ir kt.* 43 punktą).

54 Klausimas, ar mokėtinas PVM už ankstesnius arba vėlesnius atitinkamų prekių pardavimų sandorius buvo sumokėtas valstybės išdui, neturi įtakos 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 punktą). Iš nusistovėjusios Teisingumo Teismo praktikos aišku, kad pagal pagrindinę bendrosios PVM sistemos principą ir Pirmosios bei Šeštosios direktyvų 2 straipsnius PVM taikomas kiekvienam gamybos ar platinimo sandoriui, darant atskaitymą nuo kiekvieno mokesčio, tiesiogiai taikomo vairių kainos sudedamųjų dalių išlaidoms (žr., be kita ko, 2000 m. birželio 8 d. Sprendimo *Midland Bank*, C-98/98, Rink. p. I-4177, 29 punktą ir minėto

sprendimo *Zita Modes* 37 punkt?).

55 Todėl kiekvienoje byloje ? pirmąjį prejudicinį klausimą reikia atsakyti taip, kad tokie sandoriai, kaip antai ginėjami pagrindinėse bylose, kurie patys nesusiję su sukčiavimu, yra apmokestinamojo asmens atliktas prekių tiekimas ir ekonominė veikla Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 dalies, 4 straipsnio ir 5 straipsnio 1 dalies prasme, nes atitinka objektyvius kriterijus, kuriais pagrįstos minėtos sąvokos, neatsižvelgiant ? kito nei atitinkamas apmokestinamasis asmuo ?kio subjekto, dalyvaujančio toje pačioje tiekimo grandinėje, ketinimus ir (ar) galbūt apgaulingą kito šios grandinės sandorio, ankstesnio ar vėlesnio nei minėto apmokestinamojo sandoris, pobūdį, apie kurį šis apmokestinamasis asmuo nežinojo ir negalėjo žinoti. Apmokestinamojo asmens, atliekančio tokius sandorius, teisei atskaityti sumokėtą pardavimo PVM neturi daryti ?takos faktas, kad tiekimo grandinėje, kurios dalis yra jo sandoriai, šiam apmokestinamajam asmeniui nežinant ir negalint žinoti, esantis kitas sandoris, ankstesnis ar vėlesnis nei jo atliktasis, yra susijęs su sukčiavimu PVM srityje.

Dėl antrąjį klausimą

56 Atsižvelgiant ? kiekvienoje pagrindinėje byloje pateiktą atsakymą ? pirmąjį klausimą, ? antrąjį klausimą visose pagrindinėse bylose atsakyti nereikia.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

57 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymus priimti prejudicinius sprendimus pateikusių teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kuris patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

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

Sandoriai, šiuo atveju ginėjami pagrindinėse bylose, kurie patys nesusiję su sukčiavimu, yra apmokestinamojo asmens atliktas prekių tiekimas ir ekonominė veikla 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, iš dalies pakeistos 1995 m. balandžio 10 d. Tarybos direktyva 95/7/EB, 2 straipsnio 1 dalies, 4 straipsnio ir 5 straipsnio 1 dalies prasme, nes atitinka objektyvius kriterijus, kuriais pagrįstos minėtos sąvokos, neatsižvelgiant ? kito nei atitinkamas apmokestinamasis asmuo ?kio subjekto, dalyvaujančio toje pačioje tiekimo grandinėje ketinimus ir (ar) galbūt apgaulingą kito šios grandinės sandorio, ankstesnio ar vėlesnio nei minėto apmokestinamojo asmens sandoris, pobūdį, apie kurį šis apmokestinamasis asmuo nežinojo ir negalėjo žinoti. Apmokestinamojo asmens, atliekančio tokius sandorius, teisei atskaityti sumokėtą pardavimo PVM neturi daryti ?takos faktas, kad tiekimo grandinėje, kurios dalis yra jo sandoriai, šiam apmokestinamajam asmeniui nežinant ir negalint žinoti, kitas sandoris, ankstesnis ar vėlesnis nei jo atliktasis, yra susijęs su sukčiavimu PVM srityje.

Parašai.

* Proceso kalba: anglų.