

Downloaded via the EU tax law app / web

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

Axel Kittel

prieš

Belgijos valstybės

ir

Belgijos valstybės

prieš

Recolta Recycling SPRL

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

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

Sprendimo santrauka

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

(Tarybos direktyvos 77/388 17 straipsnis)

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

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

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

TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija)

SPRENDIMAS

2006 m. liepos 6 d.(*)

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

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

dėl *Cour de cassation* (Belgija) 2004 m. spalio 7 d. Sprendimais, kuriuos Teisingumo Teismas gavo 2004 m. spalio 19 d., pagal EB 234 straipsnį pateiktų prašymų priimti prejudicinę sprendimą bylose

Axel Kittel (C-439/04)

prieš

Belgijos valstybė

ir

Belgijos valstybė (C-440/04)

prieš

Recolta Recycling SPRL,

TEISINGUMO TEISMAS (trečioji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas A. Rosas, teisėjai J.-P. Puissochet, S. von Bahr (pranešėjas), U. Løhmus ir A. Ó Caoimh,

generalinis advokatas D. Ruiz-Jarabo Colomer,

posėdžio sekretorius B. Fülöp, administratorius,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2006 m. vasario 9 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- Axel Kittel, atstovaujamo advokato J. Bublot (C-439/04),
 - *Recolta Recycling SPRL*, atstovaujamos advokatė T. Afschrift ir A. Rayet (C-440/04),
 - Belgijos valstybės, atstovaujamos E. Dominkovits, vėliau – L. Van den Broeck, padedamų advokato B. van de Walle de Ghelcke,
 - Italijos vyriausybės, atstovaujamos I. M. Braguglia, padedamo *avvocato dello stato* G. De Bellis,
 - Europos Bendrijų Komisijos, atstovaujamos J.-P. Keppenne ir M. Afonso,
- susipažinęs su 2006 m. kovo 14 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima š?

Sprendim?

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

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

Teisinis pagrindas

Bendrijos teis?s aktai

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

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

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

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

4 Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 dalis nustato:

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

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

5 Pagal šios direktyvos 4 straipsnio 1 ir 2 dalis:

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

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

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

disponuoti materialiuoju turtu, perdavimas“.

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

„1. Teis? atskaityti mokest? atsiranda tuomet, kai atskaitytinas mokestis tampa mok?tinas.

2. Tiek, kiek prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, jis privalo tur?ti teis? iš mokes?io, kur? turi sumok?ti, atskaityti:

a) prid?tin?s vert?s mokest?, mok?tin? ar sumok?t? už kito apmokestinamojo asmens jam patiektas prekes ar suteiktas paslaugas, arba prekes ar paslaugas, kurias jis jam tieks ar suteiks.“
(Pataisytas vertimas)

Nacionalin?s teis?s aktai

8 Belgijos civilinio kodekso 1131 straipsnis nustato, kad „prievo? be pagrindo arba turinti melaging? ar neteis?t? pagrind? nesukelia joki? pasekmi?“.

9 Pagal to paties kodekso 1133 straipsn? „neteis?tas pagrindas yra tuomet, kai ?statymas j? draudžia, jis prieštarauja moralei arba viešajai tvarkai“.

Pagrindin? byla

Byla C-439/04

10 Prašymus priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas pažymi, kad akcin? bendrov? *Ang Computime Belgium* (toliau – *Computime*) pirk? ir perpardav? kompiuterinius reikmenis, ir kad remdamasis savo parengta ataskaita mokes?i? administratorius nusprend?, jog *Computime* s?moningai dalyvavo PVM karuseliniame suk?iavime, kurio tikslas buvo vien? ar kelis kartus susigr?žinti tiek?j? už vienintel? ir t? pa?i? prek? s?skaitose fakt?rose nurodytas PVM sumas, ir jog *Computime* naudai atlikti tiekimai buvo fiktyv?s. Tuo remdamasis, mokes?i? administratorius neleido *Computime* pasianudoti teise atskaityti už min?tus tiekimus sumok?t? PVM.

11 Iš bylos medžiagos matyti, kad 1997 m. spalio 13 d. Verviers PVM rink?jas pateik? *Computime* reikalavim? sumok?ti. Reikalaujamos sumos sudar? maždaug 240 milijon? BEF mokes?i? ir maždaug 480 milijon? BEF dydžio baud? (iš viso maždaug 18 milijon? eur?).

12 D?l šio reikalavimo sumok?ti *Computime* pateik? protest? *Tribunal de première instance de Verviers*. 1999 m. liepos 28 d. Sprendimu šis teismas nusprend?, kad protestas nepagr?stas. Š? sprendim? *cour d’appel de Liège* patvirtino 2002 m. geguž?s 29 d. Sprendimu.

13 Tuomet *Computime* bankroto administratorius A. Kittel d?l šio sprendimo pateik? kasacin? skund? *Cour de cassation*.

Byla C-440/04

14 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas pažymi, kad *Recolta* pirk? iš pono Aillaud šešiolika liukso transporto priemoni?, kurias pastarasis buvo nusipirk?s iš bendrov?s *Auto-Mail*. Už Aillaud pirkimus ? valstyb?s biudžet? nebuvo sumok?tas joks PVM, o jis pats Belgijos valstybei neperved? *Recolta* sumok?to PVM. Pastaroji perpardav? transporto priemones tai pa?iai bendrovei *Auto-Mail*, neapmokestinusi PVM pagal pardavimo eksportui leidim?.

15 Iš bylos medžiagos matyti, kad pagal specialios mokes?i? inspekcijos tyrim? Aillaud ir *Auto-Mail*

suorganizavo karuselinį sukčiavimą mokesčiais, o kurį buvo įtraukti su *Recolta* sudaryti sandoriai.

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

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

18 Dėl šio sprendimo Belgijos valstybų pateiktą apeliacinį skundą *cour d'appel de Liège*, tvirtindama, kad sutartys, kuriomis grindžiamos sėskaitytos faktūros, pagal nacionalinį teisę yra absoliučiai negaliojančios dėl to, jog lemiamas motyvas, paskatinęs Ailliaud sudaryti sutartį su *Recolta*, buvo siekis įvykdyti PVM mechanizmui prieštaraujančius sandorius. Kadangi nagrinėjami sandoriai grindžiami neteisėtu pagrindu, numatyto civilinio kodekso 1131 straipsnyje, bėtinis teisės atsaitų suteikimo sėlygos, bėtent prekė tiekimo buvimas, nėra išpildytos.

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

Prejudiciniai klausimai

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

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

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

23 Byloje C-439/04 *Cour de cassation* pastebi, kad *cour d'appel de Liège* pripažino, jog niekinė sutartis negali sukelti teisinio pasekmio, kaip antai PVM atskaita, jei neteisėtas pagrindas yra sukčiavimas pačiu mokesčiu, ir kad A. Kittel, grėsdamas savo kasacinio skundo pagrindą, tvirtina, jog apmokestinamojo asmens sėskaitoje faktūroje nurodytas PVM už prekių tiekimą gali bėti atskaitytas, net jeigu prekės buvo tiekiamos pagal sutartį, kuri pagal nacionalinį teisę yra absoliučiai negaliojanti, ir kad teisė atsaitų išlieka, net jei neteisėtas pagrindas yra sukčiavimas pačiu PVM.

24 Byloje C-440/04, grėsdama savo kasacinio skundo pagrindą, Belgijos valstybų tvirtina, kad apmokestinamojo asmens sėskaitoje faktūroje nurodytas PVM už prekių tiekimą negali bėti atskaitytas, kai tiekimas, nors ir realiai įvykdytas, atliekamas pagal sutartį, kuri pagal nacionalinį

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

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

Byloje C?439/04:

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

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

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

Byloje C?440/04:

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

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

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

D?l prejudicini? klausim?

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

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

Teisingumo Teismui pateiktos pastabos

29 A. Kittel mano, kad būtų iš Pirmosios direktyvos 2 straipsnio ir 17 straipsnio 2 dalies a punkto išplaukiantis fiskalinio neutralumo principas draudžia, jog apmokestinamasis asmuo prarastų savo teisę į atskaitą vien dėl to, kad sandoris pagal nacionalinę teisę yra negaliojantis.

30 Be to, Šeštosios direktyvos 5 straipsnis nedraudžia prekės tiekimu laikyti sandorį, kuris dėl savo ypatingų savybių sudaro dalį konkurencingos ekonominės grandinės, net jeigu dalis šio tiekimo atliekama siekiant sukaupti PVM. Šiomis aplinkybėmis Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalis turi būti aiškinama taip, kad ji prekes įsigyjantiam asmeniui, kuris veikia nesiekdamas sukaupti PVM, suteikia teisę atskaityti PVM.

31 Taip pat šis straipsnis suteikia teisę į atskaitą prekes įsigyjantiam asmeniui, kuris veikia nesiekdamas sukaupti PVM, net jeigu žino apie savo tiekėjo tikslą sukaupti, nepaisant to, ar jis iš šio sukauptimo gauna naudą, ar ne. Taigi Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalis turi būti aiškinama taip, kad ji prekes įsigyjantiam asmeniui suteikia teisę į atskaitą, net jeigu jis žino savo tiekėjo tikslą sukaupti, nepaisant to, ar jis iš šio sukauptimo gauna naudą, ar ne.

32 Belgijos valstybė teigia, kad kai prekės perduodamos apmokestinamajam asmeniui, kuris sėžiningai sudarė sutartį nežinodamas apie pardavėjo sukauptimą, PVM fiskalinio neutralumo principas nedraudžia atsisakyti apmokestinamajam asmeniui suteikti teisę į atskaitą, jeigu įrodoma, jog jis nevykdė esminio reikalavimo sąlygų pasinaudoti šia teise.

33 Taip yra būtų tuo atveju, kai apmokestinamasis asmuo dalyvauja karuseliniame sukauptime pats to nežinodamas, jeigu jo negalima laikyti tiekiamą prekių gavėju Šeštosios direktyvos 5 straipsnio prasme arba asmeniu, kuris atitinkamas prekes naudoja savo apmokestinamajai veiklai, arba kai apmokestinamasis asmuo neturi šios direktyvos 18 straipsnio 1 dalies ir 22 straipsnio 3 dalies nuostatų atitinkančios sąskaitos faktūros.

34 Taip pat galima atsisakyti leisti pasinaudoti teise į atskaitą, kai įrodoma, jog šia teise remiamasi sukauptant arba piktnaudžiaujant.

35 *Recolta* bei Italijos vyriausybė mano, kad pirmąjį klausimą reikia atsakyti teigiamai, o antrąjį – neigiamai.

36 Vis dėlto, kai neteisėtas pirkimo–pardavimo sutarties pagrindas yra sukauptimas PVM, apie kurį žino abi sutarties šalys, Italijos vyriausybė mano, kad draudžiantis piktnaudžiauti Bendrijos teise principas neleidžia perleidžiančiam prekes asmeniui pripažinti teisę atskaityti sumokėtą mokestį.

37 Europos Bendrijų Komisija teigia, kad prekės tiekimas apmokestinamajam asmeniui, kuris sėžiningai sudarė sutartį nežinodamas apie pardavėjo sukauptimą, yra prekės tiekimas Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 1 dalies prasme, kuris suteikia teisę į atskaitą pagal šios direktyvos 17 straipsnio 2 dalį, ir kad šio mokesčio neutralumo principas draudžia atsisakyti minėtam apmokestinamajam asmeniui suteikti teisę atskaityti PVM dėl nacionalinės teisės normų, pagal kurią ši sutartis absoliučiai negaliojanti, nes prieštarauja viešajai tvarkai dėl pardavėjui priskiriamo neteisėto pagrindo.

38 Komisijos teigimu, atsakymas į prašymus priimti prejudicinį sprendimą teismo klausimus nesiskiria, jeigu pirkimo–pardavimo sutarties neteisėtas pagrindas, sukeliantis jos absoliučią negaliojimą pagal nacionalinę teisę, yra abiem sutarties šalims žinomas sukauptimas PVM, nebent įrodoma, kad prekes įsigyjantis asmuo piktnaudžiauja naudodamasis teise į atskaitą.

Teisingumo Teismo vertinimas

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

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

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

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

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

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

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

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

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

vengimu ir piktnaudžiavimu yra Šeštosios direktyvos pripažintas ir skatinamas tikslas (žr. 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimo *Gemeente Leusden ir Holin Groep*, C-487/01 ir C-77/02, Rink. p. I-5337, 76 punkt?). Asmenys negali sukčiaudami arba piktnaudžiaudami remtis Bendrijos teisės normomis (žr., be kita ko, 1998 m. gegužės 12 d. Sprendimo *Kefalas ir kt.*, C-367/96, Rink. p. I-2843, 20 punkt?; 2000 m. kovo 23 d. Sprendimo *Diamantis*, C-373/97, Rink. p. I-1705, 33 punkt? ir 2005 m. kovo 3 d. *Fini H*, C-32/03, Rink. p. I-1599, 32 punkt?).

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

56 Be to, apmokestinamasis asmuo, kuris žinojo arba turėjo žinoti, kad ?sigydamas prekes jis dalyvavo ? sukčiavim? PVM ?trauktame sandoryje, Šeštosios direktyvos tikslais turi būti laikomas kaip šiame sukčiavime dalyvaujantis asmuo, nepaisant to, ar perparduodamas šias prekes jis gauna naudos, ar ne.

57 Iš tikrųjų tokioje situacijoje apmokestinamasis asmuo padeda sukčiavimo organizatoriams ir tampa jų bendrininku.

58 Be to, toks aiškinimas, dėl kurio pasidaro sunkiau ?gyvendinti sukčiavimo sandorius, sudaro jiems kliūtis.

59 Todėl nacionalinis teismas turi atsisakyti leisti naudotis teise ? atskait? jei, atsižvelgus ? objektyvias aplinkybes, ?rodoma, kad apmokestinamasis asmuo žinojo arba turėjo žinoti, jog ?sigydamas prekes jis dalyvavo ? sukčiavim? PVM ?trauktame sandoryje, netgi jeigu nagrinjamas sandoris atitinka objektyvius kriterijus, kuriais grindžiamos apmokestinamojo asmens, veikiančio kaip tokio, atliekamo prekų tiekimo ir ekonominės veiklos sėvokos.

60 Iš viso to, kas išdėstyta, matyti, kad ? klausimus reikia atsakyti šitaip: kai prekų tiekiamos apmokestinamajam asmeniui, kuris nežinojo arba negalėjo žinoti, kad atitinkamas sandoris yra ?trauktas ? pardavėjo sukčiavim?, Šeštosios direktyvos 17 straipsnis turi būti aiškinamas kaip draudžiantis nacionalinės teisės norm?, kuri numato, kad panaikinus pirkimo–pardavimo sutartį vadovaujantis civilinės teisės nuostata, pagal kuri? ši sutartis absoliučiai negaliojanti, nes prieštarauja viešajai tvarkai dėl pardavėjui priskiriamo neteisėto pagrindo, šis apmokestinamasis asmuo praranda teisę ? sumokėto PVM atskait?. Klausimas, ar š? negaliojimą lemia sukčiavimas PVM, ar kitas sukčiavimas, šiuo atžvilgiu nereikšmingas.

61 Tačiau jei atsižvelgus ? objektyvias aplinkybes ?rodoma, kad tiekiamas apmokestinamajam asmeniui, kuris žinojo arba turėjo žinoti, jog ?sigydamas prekes jis dalyvavo ? sukčiavim? PVM ?trauktame sandoryje, nacionalinis teismas turi atsisakyti leisti jam naudotis teise ? atskait?.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

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

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

Kai prekės tiekiamos apmokestinamajam asmeniui, kuris nežinojo arba negalėjo žinoti, kad atitinkamas sandoris yra trauktas į pardavėjo sukėlavimą, 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių statymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo, iš dalies pakeistos 1995 m. balandžio 10 d. Tarybos direktyva 95/7/EB, 17 straipsnis turi būti aiškinamas kaip draudžiantis nacionalinės teisės normą, kuri numato, kad panaikinus pirkimo–pardavimo sutartį vadovaujantis civilinės teisės nuostata, pagal kuri ši sutartis absoliučiai negaliojanti, nes prieštarauja viešajai tvarkai dėl pardavėjui priskiriamo neteisėto pagrindo, šis apmokestinamasis asmuo praranda teisę į sumokėto pridėtinės vertės mokesčio atskaitą. Klausimas, ar šis negaliojimas lemia sukėlavimas pridėtinės vertės mokesčiu, ar kitas sukėlavimas, šiuo atžvilgiu nereikšmingas.

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

Parašai.

* Proceso kalba: prancūzų.