

Downloaded via the EU tax law app / web

GENERALINIO ADVOKATO

M. POIARES MADURO IŠVADA,

pateikta 2005 m. balandžio 7 d.(1)

Byla C-255/02

Halifax plc,

Leeds Permanent Development Services Ltd,

County Wide Property Investments Ltd

prieš

Commissioners of Customs and Excise

(Value Added Tax and Duties Tribunal, London, pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

Byla C-419/02

1) BUPA Hospitals Ltd,

2) Goldsborough Developments Ltd

prieš

Commissioners of Customs and Excise

(High Court of Justice of England and Wales (Chancery Division) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

Byla C-223/03

University of Huddersfield Higher Education Corporation

prieš

Commissioners of Customs and Excise

(Value Added Tax and Duties Tribunal, Manchester, pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

(Šeštoji PVM direktyva – 2 straipsnio 1 punktas, 4 straipsnio 1 ir 2 dalys, 5 straipsnio 1 dalis, 6 straipsnio 1 dalis, 10 straipsnio 2 dalis ir 17 straipsnis – Priekinis tiekimas ir paslaugų teikimas – Ekonominė veikla – Piktnaudžiavimas teisėmis – Sandoriai, kurių vienintelis tikslas – gauti mokesčių pranašumai)

1. *Value Added Tax and Duties Tribunal, London*, (toliau – *VAT and Duties Tribunal, London*), *High Court of Justice of England and Wales (Chancery Division)* (toliau – *High Court*) ir *Value Added Tax and Duties Tribunal (Manchester Tribunal Centre)* (toliau – *VAT and Duties Tribunal, Manchester*) trimis skirtingais prašymais priimti prejudicinį sprendimą. Teisingumo Teismui pateiktas kelis klausimus 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 (toliau – Šeštoji direktyva), su pakeitimais(2), išaiškinimo.

2. Šios trys bylos susijusios su sandoriais, sudarytais siekiant mokestinio pranašumo teisės atskaityti perkant sumokėto PVM pavidalu. Iš esmės Teisingumo Teismo prašoma, pirma, nustatyti, ar sandoriai, sudaryti turint vienintelį tikslą – susigrąžinti perkant sumokėtą mokestį, – gali būti laikomi „ekonomine veikla“, kaip apibrėžta Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 2 dalyje. Antra, Teisingumo Teismo prašoma apsvarstyti galimą doktrinos dėl „piktnaudžiavimo teisėmis“ taikymą pridėtinės vertės mokesčio srityje, kuriuo remiantis galėtų būti atmestas nagrinėjamosiose bylose minimomis aplinkybėmis asmens pateiktas reikalavimas atskaityti PVM.

I – Su trimis bylomis susiję Bendrijos teisės aktai

3. Pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punktą PVM taikomas „prekių tiekimui ar paslaugų teikimui, kai <...> už atlygą prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks“.

4. 4 straipsnio 1 dalyje numatyta, kad „apmokestinamasis asmuo“ – tai bet kuris asmuo, savarankiškai vykdomas bet kurioje vietoje bet kokia ekonomine veikla, nurodytą 2 dalyje, nesvarbu, koks tos veiklos tikslas ar rezultatas“, o 4 straipsnio 2 dalyje numatyta, kad tokia ekonomine veikla „apima visokių gamintojų, prekyautojų ir kitų paslaugas teikiančių asmenų veiklą <...>“.

5. Pagal 5 straipsnio 1 dalį „prekių tiekimas“ – tai teisės kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimas“, o 6 straipsnio 1 dalyje „paslaugų teikimas“ apibūdinamas kaip „bet koks sandoris, kuris nėra prekių tiekimas, kaip apibrėžta 5 straipsnyje“.

6. 13 straipsnio A skirsnio 1 punktu tam tikros veiklos rūšys, įskaitant ligoninių ir medicinines paslaugas, atleidžiamos nuo PVM numatant, kad:

„Nepažeisdamos kitų Bendrijos nuostatų ir taikydamos sąlygas, kurias jos nustato siekdamos užtikrinti teisingą ir sąžiningą atleidimo nuo mokesčių taikymą bei užkirsti kelią galimam mokesčių slėpimui, vengimui ar piktnaudžiavimui, valstybės narės atleidžia nuo mokesčio:

<...>

b) ligoninių ir kitas sveikatos priežiūros paslaugas bei glaudžiai su jomis susijusią veiklą, kurias vykdo viešosios teisės subjektai arba ligoninės, gydymo ir diagnostavimo centrai bei kitos panašaus pobūdžio daromai pripažintos staigos tokiomis pat socialinėmis sąlygomis, kokios taikomos viešosios teisės subjektams“. (Pataisytas vertimas)

7. 13 straipsnio B skirsnio b punkte, kuris yra identiškas 13 straipsnio A skirsnio 1 punktui, numatyta, kad „nekilnojamojo turto nuoma“ atleidžiama nuo PVM. 13 straipsnio B skirsnio d punkte (taip pat identiškas 13 straipsnio A skirsnio 1 punktui) išvardijamos tam tikros finansinės paslaugų sektoriaus veiklos rūšys, kurias valstybės narės taip pat atleidžia nuo PVM.

8. Dėl mokesčio atskaitos 17 straipsnio 1 dalyje numatyta, kad „teisė atskaityti mokestį atsiranda tuomet, kai atskaitytinas mokestis tampa apskaičiuotinas“. 17 straipsnio 2 dalyje

numatyta, kad „tiek, kiek prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamas asmuo turi turėti teisę iš mokesčio, kurį jis turi sumokėti, atskaityti: <...> pridėtinąs vertės mokestį, apskaičiuotą ar sumokėtą už kito apmokestinamojo asmens jam patiektas prekes ar suteiktas paslaugas“(3).

9. Dėl prekių ir paslaugų, apmokestinamojo asmens naudojamų sandoriams, kuriems tenkantis PVM gali būti atskaitomas, ir sandoriams, kuriems tenkantis PVM negali būti atskaitomas, 17 straipsnio 5 dalies pirmąją pastraipą nustatyta, kad „gali būti atskaitoma tik tokia proporcinga pridėtinąs vertės mokesčio dalis, kuri priskirtina pirmiesiems sandoriams“. 17 straipsnio 5 dalies antrąją pastraipą numatyta, kad „ši dalis turi būti nustatoma visiems apmokestinamo asmens vykdomiems sandoriams laikantis 19 straipsnio nuostatų“.

10. Su supaprastintomis procedūromis susijusia 27 straipsnio 1 dalimi(4) numatyta, kad „Taryba, Komisijos pasiūlymu, vieningai gali leisti bet kuriai valstybei imtis specialių priemonių, nukrypstant nuo direktyvos nuostatų, kad būtų supaprastinta mokesčio taikymo tvarka arba užkirstas kelias tam tikriems mokesčio slėpimo ar vengimo atvejams. Priemonės, skirtos apmokestinimo tvarkai supaprastinti, neturi daryti žalos, nebent labai nežymiai, mokesčio sumai, apskaičiuojamai galutinio vartojimo etape“.

II – Pagrindiniai bylų faktai, Teisingumo Teismui pateikti klausimai ir su kiekviena iš bylų susiję Bendrijos ir nacionalinės teisės aktai

A – *Byla C-255/02*

11. *Halifax* yra banko įstaiga. Pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio d punktą didžiąją dalį jos teikiamų paslaugų sudaro neapmokestinamos finansinės paslaugos. Savo verslo tikslais keturiuose Jungtinėje Karalystėje esančiuose sklypuose, priklausančiuose *Halifax* išperkamosios nuomos pagrindais ar nuosavybės teise, *Halifax* norėjo pastatyti „skambučių centrą“. Pagal 17 straipsnio 5 dalyje numatytą *pro rata* taisyklę *Halifax* būtų galėjusi susigrąžinti apie 5 % už statybos darbus sumokėto PVM. Tačiau jos patarėjai mokesčių klausimais sukūrė schemą, pagal kurią, sudarydama eilę sandorių, traukiant skirtingas *Halifax* grupės bendroves, *Halifax* galėjo veiksmingai susigrąžinti visą perkant statybos darbus sumokėtą PVM.

12. Visos šios procesų trauktos bendrovės buvo visiškai *Halifax* priklausančios jos dukterinės įmonės: *Halifax* PVM grupei nepriklausanti „specialios paskirties bendrovė“ *Leeds Permanent Development Services* (toliau – *LPDS*), kuri anksčiau užsiėmė projektavimo priežiūra, projektavimo ir investicijų bendrovė *County Wide Property Investments* (toliau – *CWPI*) ir, galiausia, *Halifax Property Investment Ltd* (toliau – *HPIL*), kuri, skirtingai nei kitos pirmiau paminėtos bendrovės, nebuvo užsiregistravusi PVM mokėtoja.

13. Schema yra susijusi su keturiais skirtingais sklypais, tačiau sandoriai dėl kiekvieno iš sklypų buvo vykdomi tuo pačiu būdu. Pirmą, pagal sutartį *Halifax* įsipareigojo paskolinti *LPDS* pinigų, būtinus reikiamai turtinei teisei sklype nupirkti ir būsimiems statybos darbams. Tuo pačiu metu kita sutartimi *LPDS* įsipareigojo sklype atlikti nedidelės vertės statybos darbus. *Halifax* už šiuos darbus keturiuose sklypuose sumokėjo *LPDS* 164 000 GBP, įskaitant beveik 25 000 GBP *LPDS* PVM, kurio atžvilgiu *pro rata* pagrindu *Halifax* gijo perkant sumokėto mokesčio lengvatę tik mažai atskaitos proporcijos daliai.

14. Savo ruožtu *LPDS* sudarė projektavimo darbų ir finansavimo sutartį su *CWPI*, pagal kurią *CWPI* įsipareigojo kiekviename iš sklypų atlikti statybos darbus arba būti statybos darbų rangovu. Tai apėmė nedidelės vertės darbus, kuriuos *LPDS* įsipareigojo atlikti *Halifax* naudai. Iš *Halifax* pagal paskolos sutartį su *LPDS* sumokėto avanso pastaroji kompanija iš anksto sumokėjo didelę sumą už darbus *CWPI* (iš viso apie 48 milijonus GBP už keturis sklypus, įskaitant daugiau nei 7

milijonus PVM).

15. Visi šie sandoriai buvo sudaryti t? pa?i? *LPDS* finansini? met?, pasibaigusi? 2000 m. kovo 31 d.(5), dien?. Per šiuos metus *LPDS* atliko nedidel?s vert?s statybos darbus, apmokestinamus standartine mokes?io norma, ir neteik? neapmokestinam? paslaug?. Tod?i *LPDS* pateik? reikalavim? gr?žinti jos pirkim?, atlikt? tais pa?iais metais, PVM, viršijant? 7 milijon? GBP sum?, kuri sutapo su sumomis, *CWPI* apskai?iuotas už statybos darbus sklypuose. Savo ruožtu *CWPI* apskai?iavo PVM už šias *LPDS* teiktas paslaugas, ta?iau galiausia b?t? tur?jusi teis? atskaityti PVM, kur? b?t? apskai?iav? rangovai ir specialistai, pasamdyti statybos darbams atlikti.

16. 2000 m. balandžio 6 d. *Halifax* kiekvien? sklyp? išperkamosios nuomos pagrindais už užmokest? perdav? *LPDS*, o *LPDS* sudar? tolesn? sutart?, pagal kuri? perleido išperkamosios nuomos teises ? kiekvien? sklyp? *HPIL* nuo pirmos darbo dienos, einan?ios po statybos darb? konkre?iame sklype užbaigimo. Taip pat t? pa?i? dien? *HPIL* pagal sutart? ?sipareigojo kiekviename iš sklyp? esan?ius pastatus pernuomoti *Halifax* už užmokest?. Šie sandoriai buvo sudaryti v?lesniais *LPDS* dalinio neapmokestinimo metais ir pagal 13 straipsnio B skirsnio b punkt? buvo laikomi PVM neapmokestinama veikla.

17. Savo ruožtu *CWPI* statybos darbams kiekviename iš sklyp? atlikti pasamd? ?vairius nepriklausomus rangovus ir specialistus. Nors *LPDS* sumok?jo *CWPI* iš anksto, pastaroji nepriklausomiems rangovams mok?jo tik šiems atlikus darbus.

18. Mokes?i? inspekcija (Commissioners) atmet? *LPDS* reikalavimus gr?žinti pirkim? PVM ir *CWPI* reikalavimus gr?žinti nepriklausom? rangov? jai apskai?iuot? PVM. *Commissioners* nuomone, sandoris, nepaisant to, kad yra realus, ta?iau sudarytas d?l vienintelio tikslo – siekiant išvengti PVM, – šio mokes?io tikslais n?ra nei „preki? tiekimas ar paslaug? teikimas“, nei „ekonomin?s veiklos“ vykdymo etapas. Tod?i *LPDS* ?sipareigojimais *Halifax* ir *CWPI* statybos paslaugos *LPDS* n?ra „preki? tiekimas ar „paslaug? teikimas“ Šeštosios direktyvos prasme. *Commissioners* papildomai teigia, kad sandoriai, sudaryti siekiant vienintelio tikslo – išvengti PVM, – prilygsta „piktnaudžiavimui teis?mis“ ir d?l to PVM tikslais ? juos neturi b?ti atsižvelgiama. Tiek pagal pirm?j?, tiek pagal antr?j? poži?r? akivaizdu, kad iš tikr?j? statybos paslaugas teik? tik nepriklausomi rangovai tiesiogiai *Halifax*.

19. *Halifax*, *LPDS* ir *CWPI* (toliau – *Halifax* ieškovai) apskund? *Commissioners* atsisakym? *VAT and Duties Tribunal* (Londonas), kuris ieškinius atmet?. Tuomet *Halifax* ieškovai pateik? apeliacij? *High Court of Justice of England and Wales (Chancery Division)*, kuris panaikino sprendim? ir perdav? j? pakartotinai svarstyti *VAT and Duties Tribunal*, nurodydamas, be kita ko, nustatyti, ar vienintelis *LPDS* ir *CWPI* tikslas sudarant min?tus sandorius buvo išvengti PVM. ? š? klausim? *VAT and Duties Tribunal* atsak? teigiamai ir papildomai pateik? Teisingumo Teismui šiuos klausimus:

„1. a) Ar min?tomis aplinkyb?mis sandoriai:

i) kiekvieno dalyvio ?vykdyti d?l vienintelio tikslo – ?gyti mokestin? pranašum? ir

ii) neturintys savarankiško ekonominio tikslo,

PVM tikslais yra preki? tiekimas, ar paslaug? teikimas, kai šalys tiekia prekes ar teikia paslaugas vykdamos ekonomin? veikl??

b) ? kokius faktorius min?tomis aplinkyb?mis turi b?ti atsižvelgiama nustatant, kas yra nepriklausom? statybinink? tiekt? preki? ir teikt? paslaug? gav?jai?

2. Ar Teisingumo Teismo išplėtotą piktnaudžiavimo teise doktrina leidžia atmesti ieškovių prašymus grąžinti arba sumažinti įgyvendinant atitinkamus sandorius už pirkimus sumokėtą mokestį?

B – *Byla C-419/02*

20. *BUPA Hospitals Ltd* (toliau – *BHL*) yra viena iš *BUPA* bendrovių grupės (toliau – *BUPA* grupė) bendrovių, užsiimanti privačių ligoninių valdymo veikla. Šios paslaugos buvo priskiriamos paslaugoms, apmokestinamoms 0 % tarifu. Tai leido *BHL* susigrąžinti perkant iš jos tiekįjį vaistus ir protezus sumokėtą mokestį ir neapskaičiuoti šio vaistų ir protezų tiekimo *BHL* klientams pardavimo mokesčio.

21. Jungtinės Karalystės vyriausybė pranešė apie ketinimą artimiausiu metu priimti teisės aktą, pagal kurį toks tiekimas būtų išbrauktas iš paslaugų, apmokestinamų 0 % tarifu, sąrašo. Šis teisės aktas galiausia įsigaliojo 1998 m. sausio 1 dieną. Dėl šio pakeitimo minėtam privačiųjų tiekėjų vykdomam tiekimui nebetaikoma 0 % tarifo tvarka, kuri Jungtinei Karalystei buvo leista taikyti pagal Šeštosios direktyvos 28 straipsnio 2 dalies a punktą(6), o taikoma normali 13 straipsnio A skirsnio numatyta tvarka, pagal kurią tiekimas neapmokestinamas be teisės susigrąžinti perkant sumokėtą mokestį.

22. Laikotarpiu nuo vyriausybės pranešimo iki naujo teisės akto įsigaliojimo *BUPA* grupė parengė ir įvykdė eilę išankstinio apmokėjimo susitarimų sudarantį sandorį, kuriais užbėgta už akių naujųjį teisės aktą poveikiui *BHL* finansinei padėčiai. Buvo sumanyta iki naujųjį teisės aktą įsigaliojimo avansu sumokėti už didžiulius kiekius konkrečiai nevardytų vaistų ir protezų.

23. Išankstinio apmokėjimo susitarimai, kurie suteikė *BHL* teisę susigrąžinti perkant sumokėtą mokestį, paremti Šeštosios direktyvos 10 ir 17 straipsniais. 17 straipsnio 1 dalyje numatyta, kad „teisė atskaityti mokestį atsiranda tuomet, kai atskaitytinas mokestis tampa apskaičiuotinas“. Pagal 17 straipsnio 2 dalies a punktą „tiek, kiek prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamas asmuo turi turėti teisę iš mokesčio, kurį jis turi sumokėti, atskaityti: <...> pridėtinąs vertės mokestį, apskaičiuotą ar sumokėtą už kito apmokestinamojo asmens jam patiektas prekes ir suteiktas paslaugas“.

24. 10 straipsniu numatyta:

„1. a. „Apmokestinimo momentas“ – tai įvykis, dėl kurio susidaro apmokestinimui būtinos teisinės sąlygos.

b. Mokestis tampa „apskaičiuotinas“, kai mokesčių administratorius pagal tuo metu galiojantį statymą įgyja teisę reikalauti mokesčio iš asmens, kuris tas mokestis turi sumokėti, nors mokėjimo terminas gali būti ir atidėtas.

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

<...>

Tačiau kai apmokėjimas turi būti atliktas avansu prieš pristatant prekes ar atliekant paslaugas, mokestis tampa apskaičiuotinas apmokėjimo gavimo momentu nuo gautos sumos.“(7)

25. Atsižvelgiant į šias nuostatas, išankstinio apmokėjimo susitarimai leistų, kad net jeigu prekės būtų konkrečiai įvardytos ir pristatytos jau panaikinus 0 % tarifo tvarką, PVM nebūtų apskaičiuotinas, nes už prekes būtų buvę sumokėta dar nepanaikinus teisės susigrąžinti perkant sumokėtą mokestį.

26. Siekdama pašalinti riziką, susijusią su išankstiniu dideliu sumu mokėjimu tretiesiems tiekėjams, BUPA grupė kaip tiekėjų pagal išankstinio apmokėjimo susitarimą nusprendė pasinaudoti viena iš savo dukterinių bendrovių, nepriklausančių BUPA PVM grupei. Pasirinkta bendrovė buvo *Goldsborough Group* narė. BUPA grupė buvo neseniai įsigijusi šią bendrovę grupę, taip pat valdančią kelias privačias ligonines. Pasirinkta dukterinė bendrovė buvo pervadinta į *BUPA Medical Supplies Ltd* (toliau – BMSL). Pakeitus jos veiklos pobūdį ji įsigijo farmacinių produktų platinimo licencijų.

27. Siekiant išvengti apyvartinių lėšų trūkumo, galinčio kilti sumokėjus *Commissioners* BMSL apskaičiuotiną pardavimo mokesčio sumą, kita BUPA grupės dukterinė bendrovė *Goldsborough Developments Ltd* (toliau – GDL) tai pačiai sumai ir tuo pačiu mokestiniu laikotarpiu sudarė atvirkštinius išankstinio apmokėjimo susitarimus priešinga kryptimi su BUPA PVM grupei priklausančiu tiekėju. Šis tiekėjas, t. y. *BUPA Gatwick Park Hospital Ltd* (toliau – *Gatwick Park*), taip pat buvo BUPA grupės bendrovė, įsigijusi farmacinių produktų platinimo licencijų po to, kai pakeitė veiklos pobūdį.

28. 1997 m. rugsėjo 5 d. buvo pasirašytos išankstinio apmokėjimo sutartys tarp BHL ir BMSL bei tarp GDL ir *Gatwick Park*. BHL įsipareigojo sumokėti BMSL 100 milijonų GBP sumą už konkrečiai nevardytą vaistą (60 milijonų GBP ir 10,5 milijono GBP PVM) ir protezą (40 milijonų GBP ir 7 milijonai GBP PVM) tiekimą. Tuo pačiu dieną BMSL išrašė BHL atitinkamas sąskaitas. Atrodo, kad ši sumą užteko BHL vaistą ir protezą poreikiams patenkinti laikotarpiu nuo penkeri iki aštuonerių metų. Taip pat 1997 m. rugsėjo 5 d. GDL įsipareigojo sumokėti *Gatwick Park* 100 milijonų GBP sumą už konkrečiai nevardytą vaistą (50 milijonų GBP ir 8,75 milijono GBP PVM) ir protezą (50 milijonų GBP ir 8,75 milijono GBP PVM) tiekimą. Tuo pačiu dieną *Gatwick Park* išrašė GDL atitinkamas sąskaitas. Kalbant apie pastaruosius išankstinio apmokėjimo susitarimus, atrodo, kad šios avansu už būsimą vaistą ir protezą tiekimą sutartos sumokėti sumos buvo pakankamos GDL tokių prekių poreikiams patenkinti laikotarpiu nuo 50 iki 100 metų.

29. Dėl pirmiau apibūdintų dviejų veidrodinių išankstinio apmokėjimo susitarimų grupių atitinkamo mokestinio laikotarpio pabaigoje nereikėjo mokėti jokio mokesčio *Commissioners*. Tiesą sakant, BUPA PVM grupė privalėjo sumokėti 17,5 milijono GBP pardavimo mokesčio už *Gatwick Park* tiekimą, tačiau išskaitė šią sumą iš reikalavimo grąžinti 17,5 milijono GBP perkant sumokėto mokesčio už BMSL tiekimą. Tuo pat metu *Goldsborough* PVM grupė privalėjo sumokėti 17,5 milijono GBP pardavimo mokesčio už BMSL tiekimą, tačiau taip pat išskaičiavo šią sumą iš reikalavimo grąžinti 17,5 milijono GBP perkant sumokėto mokesčio už *Gatwick Park* tiekimą. Todėl kiekviena iš šių dviejų PVM grupių galėjo išskaityti 17,5 milijono GBP dydžio PVM iš teisės susigrąžinti tokią pačią perkant sumokėto mokesčio sumą. Lėšas, būtinas šioms operacijoms atlikti, suteikė kita BUPA grupės bendrovė *BUPA Investments Ltd*, pervesdama jas su išankstinio apmokėjimo susitarimais susijusioms šalims. Naujosios BHL pirkimo sutartys buvo įgyvendintos nuo 1998 m. rugsėjo mėn., o išankstinio apmokėjimo susitarimai tarp GDL ir *Gatwick Park* – 2001 metais.

30. *Commissioners* neleido atskaityti perkant sumokėto mokesčio BHL ir GDL. BUPA ieškovai *Commissioners* sprendimą apskundė Londono *VAT and Duties Tribunal*. *VAT and Duties Tribunal* (Londonas) atmetė jų ieškinius remdamasis tuo, kad PVM tikslais BMSL ir *Gatwick Park* nevykdė ekonominės veiklos ir netiekė prekių. Tačiau jis atmetė *Commissioners* teiginį dėl bendros piktnaudžiavimo teisėmis doktrinos taikymo. Po to ieškovai pateikė apeliaciją *High Court* (Chancery Division

), o *Commissioners* pateik? priešpriešin? apeliacij?.

31. *High Court* nusprend? pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Kaip, atsižvelgiant ? atitinkamas aplinkybes ir sandorius bei ? bendrovi? pardav?j? pad?t?, turi b?ti aiškinama Direktyvos 77/388/EEB d?l PVM (toliau – direktyva) 4 straipsnio 1 ir 2 dalyse minima „ekonomin?s veiklos“ s?voka?

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

3. a) Ar piktnaudžiavimo teis?mis ir (arba) piktnaudžiavimo teise principas (nepriklausomai nuo direktyvoje pateikiamo išaiškinimo) gali panaikinti teis? atskaityti perkant sumok?t? mokest??

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

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

4. Ar atsakymams ? pirmiau išd?stytus 1–3 klausimus turi reikšm?s tai, kad už atitinkamus sandorius sumok?ta tuo metu, kai bet koks v?lesnis preki? tiekimas b?t? laikomas neapmokestinamu tiekimu su teise atskaityti ankstesniu etapu sumok?t? PVM pagal direktyvos 28 straipsnio 2 dalies a punkt??

5. Kaip, ypa? atsižvelgiant ? toliau pateiktus klausimus, turi b?ti aiškinama direktyva? Ar atitinkamomis aplinkyb?mis ir atsižvelgiant ? atitinkamus sandorius:

a) turi b?ti laikoma, kad prekes tiek? išoriniai tiek?jai bendrov?ms pirk?joms ir kad bendrov?ms pardav?joms prek?s nebuvo tiekios ir jos pa?ios netiek? preki??

ar

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

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

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

b) už prekes pagal išrašytas s?skaitas sumok?ta avansu iki j? pristatymo;

c) PVM už avans? apskai?iuotas pagal direktyvos 10 straipsnio 2 dalies antr?j? pastraip?;

d) bendrov?s pirk?jos naudos prekes tiekimui, kuris b?t? buv?s neapmokestinamas, jei b?t? atliktas apmok?jimo momentu ir suteikt? teis? ? anks?iau sumok?to mokes?io gr?žinim?, ta?iau

e) kiekviena bendrov? pirk?ja ketina priimti preki? siuntas pagal šias sutartis tik tuo atveju, jeigu pasikeis ?statymai ir bendrov?s pirk?jos naudojimasis prek?mis bus laikomas naudojimusi teikiant neapmokestinamas paslaugas be teis?s susigr?žinti mokest??

(e punkto atveju, jeigu ?statymai nepasikeist?, kaip aprašyta, bendrov?s pirk?jos turi teis? nutraukti sutartis su bendrov?mis pardav?jomis ir pareikalauti sugr?žinti sumok?tas sumas. Atitinkamos nuostatos, leidžian?ios tok? sutar?i? nutraukim?, numatytos bendrovi? pirk?j? ir bendrovi? pardav?j? sutartyse.)

7. *VAT and Duties Tribunal* (Londonas) nustat? (sprendimo 89 punktu), kad „n? vienas iš sprendimus (*BMSL* ir *Gatwick Park*) vardu <...> priiman?i? atsaking? asmen? netur?jo jokio kito motyvo ar esminio tikslo, tik ?gyvendinti PVM vengimo schem?“. Ieškov?s apeliaciniu skundu, pareikštu *High Court*, gin?ija š? fakto klausim?. Ar atsakymams ? pirmiau išd?styti 1–6 klausimus tur?t? reikšm?s aplinkyb?, kad ši faktin? aplinkyb? b?t? panaikinta apeliacine tvarka, ir, jeigu tur?t?, tai kokios?

C – *Byla C-223/03*

32. *University of Huddersfield* (toliau – universitetas) yra aukštojo mokslo bendrov?, teikianti neapmokestinamas švietimo paslaugas. Turto valdymo nuomos pagrindais ji nusipirko daiktines teises ? du pastatus („West Mill“ ir „East Mill“) ir nor?jo juos atnaujinti. Atnaujinimo išlaidas sudaran?io perkant sumok?to PVM susigr?žinimas b?t? buv?s ribojamas ir 1996 m. b?t? sudar?s 14,56 %, bet nuo to laiko sumaž?jo iki 6,04 %. Ta?iau jos patar?jai mokes?i? klausimais pasi?l? kelet? galim? schem?, kurios leist? universitetui susigr?žinti vis? renovacijos darb? perkant sumok?to PVM sudarant eil? su skirtingais juridiniais asmenimis susijusi? sandori?.

33. Šiuo tikslu ?steigta diskrecin? patika (toliau – patika), kurios valdytojus skirti ? pareigas ir nušalinti nuo j? tur?jo teis? universitetas. Tiesiogiai su pagrindine byla susijusio pastato „East Mill“ atveju universitetas pasirinko apmokestinti „East Mill“ nuom? ir 1996 m. lapkri?io 22 d. patik?jo š? pastat? patikai(8). Iš pradži? numatytas metinis nuomos mokestis buvo simbolinio, 12,50 GBP, dydžio. Patika, pasirinkusi apmokestinti savo tiekim?, t? pa?i? dien? pernuomojo pastat? universitetui už nuomos mokest?, kuris iš pradži? buvo simbolin? 13 GBP suma. Kartu universiteto dukterin? ?mon? *University of Huddersfield Properties Ltd* (toliau – *Huddersfield Properties*), kurios visos akcijos priklaus? universitetui ir kuri nepriklaus? tai pa?iai PVM grupei, pateik? universitetui 3,5 milijono GBP ir 612 500 GBP PVM s?skait? už b?simus „East Mill“ statybos darbus. Iš karto po to *Huddersfield Properties* sudar? sutart? su universitetu d?l „East Mill“ atnaujinimo, ir universitetas apmok?jo *Huddersfield Properties* pateiktoje s?skaitoje nurodyt? sum?. Galiausia ši bendrov? pasamd? tre?iuosius nepriklausomus rangovus reikiamoms „East Mill“ statybos paslaugoms teikti. Darbas „East Mill“ užbaigtas 1998 m. rugs?jo mėnes?. Po to nuomos mokes?io pagal nuomos ir subnuomos sutartis sumos buvo padidintos, atitinkamai iki 400 000 GBP ir 415 000 GBP per metus.

34. Ši schema leido universitetui 1997 m. sausio mėn. PVM deklaracijoje atskaityti už statybos darb? pirkim? sumok?t? PVM, nes gautos paslaugos buvo naudojamos v?lesniam „East Mill“ apmokestinamajam tiekimui patikos naudai(9). Ta?iau 2000 m. sausio 26 d. *Commissioners* pareikalavo 612 500 GBP PVM už 1997 m. sausio mėn. *Huddersfield Properties* suteiktas statybos paslaugas „East Mill“ ir 2,28 GBP PVM už patikos teikiam? „East Mill“ nuom?. Universitetas š? PVM ?vertinim? apskund? *VAT and Duties Tribunal* (Man?esteris).

35. Iš esm?s *Commissioners* tvirtina, kad sandoris, sudarytas vien tik ar daugiausia siekiant išvengti PVM, nėra „tiekinimas“. Jis taip pat nėra „ekonomin?s veiklos“ ar jos skatinimo etapas. Be to, *Commissioners* teigia, kad pagal bendr?j? teis?s princip?, draudžiant? „piktnaudžiauti teis?mis“, ? š? sandor? tur?t? b?ti neatsižvelgta, o Šeštosios direktyvos terminai tur?t? b?ti taikomi tikrajam nagrin?jamojo sandorio pob?džiui. Universitetas, *inter alia*, tvirtina, kad nagrin?jamieji sandoriai sudaryti ne „vien tik ar daugiausia siekiant išvengti mokes?io mok?jimo“. Nors akivaizdu, kad universiteto išaiškintos faktin?s aplinkyb?s l?m? didelio perkant sumok?to

PVM „pirmalaik?“ grąžinim?, tos pačios aplinkybės taip pat lėmė didelio PVM už nuomą mokėjimą tam tikru laikotarpiu.

36. Prašymą dėl prejudicinio sprendimo pateikęs teismas nustatė, kad „East Mill“ atveju vienintelis universiteto nuomos patikai ir patikos subnuomos universitetui tikslas buvo gyti mokestinį pranašumą. Be to, jis nustatė, kad, nutraukdamas PVM susitarimus dėl „East Mill“ prašius šiek tiek laiko nuo nuomos termino pradžios (taigi kartu nutraukdamas PVM už nuomą mokėjimą), universitetas siekė pasilikti sau visą PVM. Prašymą dėl prejudicinio sprendimo pateikęs teismas taip pat nustatė, kad visi šie sandoriai buvo tikri, neapsimestiniai, t. y. paslaugos buvo suteiktos iš tikrųjų.

37. Šiomis aplinkybėmis *VAT and Duties Tribunal* (Mančesteris) nusprendė sustabdyti bylą ir kreiptis į Teisingumo Teismą su prašymu priimti prejudicinį sprendimą ir pateikti šį prejudicinį klausimą:

„Ar tuo atveju, kai:

- 1) universitetas atsisako teisės į tiekimo, susijusio su jam priklausančiu nekilnojamuoju turtu, neapmokestinimą PVM ir išnuomoja šį turtą universiteto steigčiai ir kontroliuojamai patikai;
 - 2) patika atsisako teisės į tiekimo, susijusio su nagrinjamuoju nekilnojamuoju turtu, neapmokestinimą PVM ir pernuomoja šį turtą universitetui;
 - 3) universiteto sandoriai dėl nuomos ir subnuomos sudaryti ir vykdyti turint vienintelį tikslą – gyti mokestinį pranašumą – ir neturint jokio atskiro ekonominio tikslo;
 - 4) nuoma ir subnuoma sudarė atidėjimo schemą (PVM mokėjimo atidėjimo schemą) su galimybe vėliau pasilikti sau visą mokestį ir universitetas bei patika šiomis sutartimis to siekė,
- a) nuoma ir subnuoma yra apmokestinamieji tiekimai Šeštosios PVM direktyvos tikslais?
- b) Ar jos yra ekonominės veiklos Šeštosios PVM direktyvos 4 straipsnio 2 dalies antro sakinio prasme?

III – vertinimas

38. Nepaisant pritaikytų mokesčio planavimo schemų skirtumų, šiose bylose iškeltos identiškos teisinės problemos. Prašymus priimti prejudicinį sprendimą pateikę teismai iš esmės prašo atsakyti į su klausimus. Pirma, Teisingumo Teismo klausama, ar minėti sandoriai yra ekonominė veikla, kaip ji apibrėžta Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 2 dalyje, ir „prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, kai <...> už atlygą prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks“, kaip apibrėžta direktyvos 2 straipsnyje(10).

39. Antruoju klausimu siekiama išsiaiškinti, ar reikalavimai sugrąžinti perkant sumokėtą mokestį arba gyti šio mokesčio lengvatą gali būti atmesti remiantis Bendrijos teisės piktnaudžiavimo teisėmis doktrina(11).

A – „Tiekimo vykdant ekonominę veiklą“ sąvoka

40. Atskaitos nuo Bendrijos bendros PVM sistemos schema skirta visiškai sumažinti verslininkui tenkančią vykdant ekonominę veiklą mokamą ar sumokėtą PVM naštą(12). Neginėjama, kad Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 2 dalyje numatyta „ekonominės veiklos“ sąvoka yra plati ir objektyvaus pobūdžio(13). Sprendime *Rompelman* Teisingumo Teismas konstatavo, kad „bendroji pridėtinės vertės mokesčio sistema užtikrina visiškai neutralumą

apmokestinant bet koki? ekonomin? veikl?, nesvarbu, koks tos veiklos tikslas ar rezultatas“(14). Atitinkamai direktyvos 4 straipsnio 1 dalyje tiesiogiai nurodoma bet kuri veikla, „nesvarbu, koks tos veiklos tikslas ar rezultatas“. 1987 m. kovo 26 d. Sprendime *Komisija prieš Nyderlandus* Teisingumo Teismas nusprend?, kad siekiant nustatyti, ar veikla yra ekonomin? veikla bendros PVM sistemos prasme, ji „nagrin?jama *per se*, neatsižvelgiant ? jos tiksl? ir rezultat?“ (15). Tod?l siekiant nustatyti, ar veikla yra ekonomin?, j? b?tina vertinti objektyviai ir *per se* nustatyti jai b?dingus požymius, o ne nagrin?ti galim? sandorio tiksl? ar šali? motyvus(16).

41. Ši taisykl? pagr?sta reikalavimu, kad bendra PVM sistema turi b?ti neutrali, ir teisinio saugumo principu, reikalaujan?iu, kad Bendrijos teis?s akt? taikymas turi b?ti numanomas asmen?, kuriems jis taikomas(17). Šio teisinio saugumo reikalavimo turi b?ti dar griež?iau laikomasi finansines pasekmes turin?i? taisykli? atveju, kad suinteresuotieji asmenys tiksliai žinot? savo teisi? ir pareig? apimt?(18).

42. Vis d?lto Jungtin?s Karalyst?s vyriausyb?, iš esm?s palaikoma Airijos, Nyderland? ir Italijos vyriausyb?, teigia, kad nagrin?jamose bylose nagrin?jamieji sandoriai, sudaryti turint vienintel? tiksl? – susigr?žinti perkant sumok?t? mokest?, taip išvengiant ?prastin?mis s?lygomis mok?tino PVM mok?jimo ar j? atidedant, – n?ra ekonomin? veikla bendros PVM sistemos prasme ir tiekimas PVM teis?s akt? prasme. Ji teigia, jog kadangi vienintelis esminis min?t? sandori? dalyvi? ketinimas buvo ?gyvendinti mokes?io vengimo schem?, tokios veiklos r?šys visiškai neatitinka Šeštosios direktyvos tiksl? ir tod?l nelaikytinos ekonomine veikla.

43. Analizuojant šiuo klausimu Jungtin?s Karalyst?s vyriausyb?s pateiktus argumentus, reik?t? atkreipti d?mes? ? tris aspektus. Pirma, nagrin?tina, kaip teigia Jungtin?s Karalyst?s vyriausyb?, ar teis?tos ir neteis?tos veiklos atskyrimas, Teisingumo Teismo išpl?totas nustatant „ekonomin?s veiklos“ s?vokos apimt?, turi reikšm?s nagrin?jamoms byloms. Antra, aptartina reikšm?, kuri? Jungtin?s Karalyst?s vyriausyb? suteik? sandori? sudarymo tikslui, siekdama pašalinti juos iš ekonomin?s veiklos kategorijos. Tre?ia, aptartinos platesn?s Jungtin?s Karalyst?s vyriausyb?s pateikto išaiškinimo, kuriuo siekiama užkirsti keli? PVM vengimo schemoms susiaurinant PVM taisykli? apimt?, patvirtinimo pasekm?s.

1. „Ekonomin?s veiklos“ s?voka ir teis?tos veiklos atskyrimas nuo neteis?tos veiklos

44. Jungtin?s Karalyst?s vyriausyb?s argumentai, su kuriais nesutinka ieškovai trijose bylose ir Komisija, iš esm?s pagr?sta analogija su Teisingumo Teismo sprendimais, pagal kuriuos tam tikra neteis?ta veikla buvo pripažinta nepatenkan?ia ? PVM taisykli? taikymo srit?(19). Mano nuomone, ši teismo praktika nepatvirtina Jungtin?s Karalyst?s vyriausyb?s teigini?.

45. Pagal nusistov?jusi? Teisingumo Teismo praktik? mokestinio neutralumo principas užkerta keli? apibendrintai skirstyti ? teis?t? ir neteis?t? veikl?(20). Iš esm?s netgi neteis?ti sandoriai patenka ? Šeštosios direktyvos taikymo srit? ir yra apmokestinami PVM(21). Vienintel? išimtis – kai veikla apskritai nepatenka ? teis?to ekonominio sektoriaus srit?(22). Ta?iau ši išimtis susijusi tik su prekyba prek?mis arba paslaugomis, kurios yra visiškai uždraustos Bendrijoje ir kuriomis d?l j? pob?džio ir ypating? požymi? negalima laisvai prekiauti ar patiekti ? ekonomin? apyvart?(23). Pavyzdžiui, ? Šeštosios direktyvos taikymo srit? nepatenka narkotini? medžiag? ar padirbtos valiutos tiekimas(24). Tai netaikytina nagrin?jamose bylose minimai veiklai, susijusiai su projektavimo ir investicin?mis paslaugomis, protez? ir vaist? tiekimu ir nekilnojamojo turto nuoma. Tod?l aptariamieji sandoriai yra teis?ti, nepaisant to, kad jais buvo siekiama išvengti mokes?io ar atid?ti jo mok?jim?. Tod?l nagrin?jamoms byloms Teisingumo Teismo praktika d?l neteis?tos veiklos ir Šeštosios direktyvos taikymo apimties neturi Jungtin?s Karalyst?s vyriausyb?s nurodytos reikšm?s(25).

2. Tikslo reikšm? klasifikuojant ekonomin? veikl?

46. Jungtin? Karalyst? teigia, kad siekiant nustatyti esmin? veiklos pob?d? reikia atsižvelgti ? visas atitinkamo sandorio aplinkybes(26), ?skaitant sandorio sudarymo tiksl?.

47. Šiuo atžvilgiu ji remiasi tokiais sprendimais kaip antai *Stockholm Lindöpark*, *Faaborg-Gelting Linien* ir *Sinclair Collis*(27). Ta?iau šiose bylose nebuvo abejojama, kad jose nagrin?jamos veiklos r?šys yra ekonominio pob?džio. Byloje *Faaborg-Gelting Linien* buvo kil?s klausimas, ar restorano ?kin?s operacijos yra preki? tiekimas, ar paslaug? teikimas pagal Šešt?j? direktyv?(28). Byla *Stockholm Lindöpark* buvo susijusi su klausimu, ar PVM neapmokestinimo tikslais golfo aikštyno valdymas yra nekilnojamojo turto nuoma, ar su sportu arba k?no kult?ra susijusi? paslaug? teikimas(29). Byla *Sinclair Collis* buvo susijusi su klausimu, ar patalp? savininko suteikta teis? cigare?i? pardavimo automato savininkui sumontuoti, eksploatuoti ir aptarnauti š? automat? patalpose yra nekilnojamojo turto nuoma(30). Kiekvienoje byloje Teisingumo Teismas atsižvelg? ? ekonomin?s veiklos vykdymo aplinkybes siekdamas tinkamai klasifikuoti veikl? pagal Šešt?j? direktyv?, o ne nustatyti, ar veikla patenka ? Šeštosios direktyvos taikymo srit?. N? viena iš ši? byl? neleidžia daryti išvados, kad veikla neb?ra „ekonomin? veikla“, jei ji vykdoma siekiant išvengti PVM ar atid?ti jo mok?jim?.

48. Nagrin?jamose bylose minimi sandoriai, atrodo, yra tik instrumentai arba tariami susitarimai siekiant ?gyvendinti sud?tingas mokes?io vengimo schemas. Vis d?lto mokes?io vengimas bet kuriuo atveju išlieka veikla, nesusijusi su ?vairiomis ?kin?s veiklos r?šimis, kurios objektyviai vykdomos ekonominiais sumetimais kiekvieno nagrin?jamojo sandorio atveju. Tod?l tikslas išvengti mokes?io yra išorin? aplinkyb?, kuri nekei?ia kiekvieno iš ši? sandori? objektyvaus pob?džio(31). Tokie sandoriai turi b?ti analizuojami atskirai bei atsižvelgiant ? atitinkamas objektyvias aplinkybes tam, kad b?t? nustatyta, ar tai yra preki? tiekimas, ar paslaug? teikimas ekonominiais sumetimais ir taip apibr?žti jiems b?ding? objektyv? pob?d?.

49. Panašiai ir aplinkyb?, kad privati apmokestinamojo asmens veikla nepatenka ? Šeštosios direktyvos taikymo srit?, nepatvirtina Jungtin?s Karalyst?s vyriausyb?s argument?. Sprendime *Wellcome Trust* Teisingumo Teismas nagrin?jo, ar, valdydamas savo investicin? portfel?, *Wellcome* veik? kaip privatus investuotojas, ar kaip užsiimantysis ?kine veikla. Remdamasis bylos aplinkyb?mis Teisingumo Teismas nusprend?, kad *Wellcome* laikytinas galutiniu vartotoju, o ne „apmokestinamuoju asmeniu“ Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punkto prasme. Byloje *Enkler* (32) kilo klausimas, ar motorinio autonamelio nuoma yra materialaus turto naudojimas „siekiant gauti nuolatini? pajam?“ Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 2 dalies prasme. Teisingumo Teismas nusprend?, kad stovyklavimo automobilis „d?l savo pob?džio <...> gali b?ti naudojamas tiek ekonominiais, tiek privatiems tikslams“(33). Teisingumo Teismas konstatavo, kad, siekiant nustatyti, ar toks turtas naudojamas ekonominiam tikslui, turi b?ti atsižvelgta ? tokias aplinkybes: preki? pob?dis, turto nuomos terminas, vartotoj? skai?ius ir pajam? dydis(34). Ta?iau nagrin?jamose bylose negin?ijama, kad aptariami sandoriai sudaryti priva?iai. Sandoriai yra ?kin? veikla, nepaisant to, kad jie sudaryti pagal PVM vengimo schemas.

50. Priešingai nei teigia Jungtin?s Karalyst?s vyriausyb?, iš Teisingumo Teismo sprendim? *Breitsohl*(35) ir *INZO*(36) taip pat negalima daryti išvados, kad veikla nustoja b?ti ekonominio pob?džio, jeigu vykdoma turint vienintel? tiksl? – ?gyti mokestin? pranašum?. Šiose bylose nagrin?tas klausimas – asmens, pateikusio suklastotas deklaracijas d?l savo, kaip apmokestinamojo asmens statuso, ir besikreipian?io d?l PVM atskaitos, pad?tis. Teisingumo Teismas nusprend?, kad „apgaul?s ar piktnaudžiavimo atvejais, kai, pavyzdžiui, atitinkamas asmuo, dangstydamasis ketinimu užsiimti tam tikra ekonomine veikla, faktiškai siekia ?gyti asmenin?n nuosavyb?n prekes, kurioms gali b?ti taikoma mokes?io atskaita, mokes?io administratorius gali atgaline data reikalauti gr?žinti sumas remdamasis tuo, kad ši mokes?io

atskaita atlikta neteising? deklaracij? pagrindu“(37).

51. Nagrin?jamosiose byloje n?ra tvirtinama, kad ieškovai siekia susigr?žinti perkant sumok?t? PVM neteising? deklaracij? pagrindu. Be to, reik?t? atskirti ketinim? užsiimti ekonomine veikla, esant? apmokestinamojo asmens statuso s?lyga, nuo tokios veiklos tikslo, kuris pagal Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 1 dal? neturi reikšm?s. Skirtingai nuo byl? *Breitsohl* ir *INZO*, nagrin?jamos bylos susijusios su ieškov? vykdytos veiklos tikslu, o ne su tuo, ar ieškovai iš ties? ketino užsiimti šia veikla kaip apmokestinamieji asmenys. Iš esm?s prek?s ir paslaugos buvo veiksmingai perduotos už atlyg?, nors ir kaip dalis kruopš?iai apgalvoto proceso, siekiant ?gyti teis? susigr?žinti perkant sumok?t? mokest?.

52. Vadovaujantis Jungtin?s Karalyst?s vyriausyb?s ginam? atitinkam? direktyvos nuostat? aiškinimu, sandorio šali? ketinimai turi esmin?s reikšm?s apib?dinant pagal šiuos sandorius ?vykdyt? tiekim? apmokestinamajam asmeniui vykdant ekonomin? veikl? Šeštosios direktyvos prasme. Toks aiškinimas prieštarauja s?vokos „ekonomin? veikla“, esan?ios pagrindine PVM sistemos dalimi ir ?tvirtinta siekiant užtikrinti teisinio saugumo princip?, objektyviam pob?džiui ir netur?t? priklausyti nuo ja užsiiman?i? ?kio subjekt? ketinim?(38).

3. PVM vengimo prevencija, siaurinant PVM taisykli? apimt?

53. Si?lydama tok? aiškinim? Jungtin?s Karalyst?s vyriausyb?, atrodo, siekia kovoti su PVM vengimo schemomis ribojant pa?ios PVM sistemos apimt?. Kitaip tariant, nusta?ius, kad tam tikrais sandoriais siekiama išvengti PVM ar atid?ti jo mok?jim?, šie sandoriai papras?iausiai nepatekt? ? PVM sistem?. Manytina, kad Teisingumo Teismas netur?t? palaikyti tokio poži?rio, nes jis neatitinka Teisingumo Teismo praktikos. Be to, jeigu Teisingumo Teismas ketint? nukrypti nuo dabartin?s teismo praktikos ir pritart? Jungtin?s Karalyst?s vyriausyb?s teiginiams, jis tur?t? visapusiškai ?vertinti tokio išaiškinimo sukeliamas problemas, kurios trumpai bus apib?dintos kituose šio sprendimo punktuose. Galiausiai atkreiptinas d?mesys ? tai, kad yra ne tokie drastišk?, labiau bendros PVM sistemos dvasi? ir pob?d? atitinkan?i? alternatyv? veiksmingai kovoti su mokes?io vengimo schemomis. Šis klausimas bus nagrin?jamas „Piktnaudžiavimo teis?mis“ dalyje.

54. Jungtin?s Karalyst?s poži?ris d?l sandorio tikslo reikšm?s faktiškai veda prie paradokso, kad tokiems sandoriams neb?t? taikoma Šeštoji direktyva vien d?l to, kad šalys pirmiausia siek? išvengti PVM ar atid?ti jo mok?jim?. Kaip per teismo pos?d? pažym?jo Komisija, tokiu aiškinimu galiausiai gal?t? pasinaudoti ne tik mokes?i? administratoriai, kaip yra nagrin?jamosiose byloje, ta?iau ir apmokestinamieji asmenys. Iš esm?s pastarieji taip pat gal?t? teigti, kad, atsižvelgiant ? atitinkamo sandorio tiksl?, tam tikros prek?s perduotos užsiimant ne ekonomine veikla ir tod?l pardavimas nepatenka ? PVM sistemos taikymo srit?. Tai galima ?sivaizduoti, pavyzdžiui, *Halifax* byloje, kurioje *Halifax* ir *LPDS* sudar? sandor? d?l statybos paslaug? teikimo, pagal kur? *Halifax* tur?jo sumok?ti apie 164 000 GBP, ?skaitant apie 25 000 GBP PVM. Šis sandoris, kaip ir kiti, buvo ?vykdytas turint vienintel? tiksl? – išvengti PVM(39). Tod?l remiantis Jungtin?s Karalyst?s vyriausyb?s poži?riu, šis sandoris akivaizdžiai nepatekt? ? PVM sistemos taikymo srit?, net jeigu d?l jo faktiškai kilo pareiga sumok?ti PVM. Manytina, kad n?ra visiškai aišku, kaip Jungtin?s Karalyst?s vyriausyb?s ginamu tikslo poži?riu ?vertinti š? sandor?, kad jam b?t? taikoma Šeštoji direktyva. Tai glaudžiai susij? su kita problema, kylan?ia iš Jungtin?s Karalyst?s vyriausyb?s ginamo aiškinimo.

55. Faktiškai, kaip nurodoma byloje *Halifax* pateiktame prašyme priimti prejudicinį sprendimą, jeigu ? sandorius, kuriais siekiama išvengti mokesčių, nėra atsižvelgiama ir jiems netaikoma PVM sistema, būtina rekonstruoti tiekimo grandinę ir iš naujo identifikuoti gavėjus to tiekimo, kuriam taikomas PVM. Tikėtina, kad tokio tiekimo gavėjai nebus tie, kurie nurodyti sutartyse ar sąskaitose, susijusiose su sandoriais, ? kuriuos nebuvo atsižvelgta. Tokia rekonstrukcija kelia rimtą problemą.

56. Pirma, ja preziumuojama, kad egzistuoja tik vienas normalus būdas vykdyti, pavyzdžiui, statybos darbus (*Halifax* ir *Huddersfield* atveju) ar ?sigyti vaistų ir protezų (*BUPA* atveju). Toks normalus sandoris būtų vienintelis, patenkantis ? PVM sistemos taikymo sritį, tačiau yra rizika, kad tai yra tik vaizduotės kūriny, nes iš principo nėra vieno normalaus būdo užsiimti ekonomine veikla. Pavyzdžiui, nėra nieko nenormalaus, kai banko ?staiga statybos paslaugoms teikti naudojasi tarpinimis investicinimis ir projektavimo bendrovėmis, užuot tiesiogiai sudarydama sutartis su statybos bendrovėmis. Nė vienas iš šių būdų užsiimti verslu negali būti laikomas normalesniu už kitą. Vieno būdo pasirinkimas vietoj kitų, kuriais šalys faktiškai veikia, tačiau ? kuriuos nebuvo atsižvelgta PVM tikslais, būtų visiškai vienašališkas.

57. Antra, užuot sutelkus dėmesį ? galutinę operaciją, kuri laikoma PVM objektu, rezultatai, šiuo požiūriu ignoruojama tikra nuosavybės perleidimo ar paslaugų teikimo mainais už ekonominę atlygą aplinkybė. Tai nesuderinama su tipiniu bendros PVM sistemos bruožu, ?tvirtintu Pirmosios ir Šeštosios direktyvų 2 straipsniuose, pagal kuriuos PVM taikomas kiekvieno atskiro sandorio pagrindu atsižvelgiant ? kiekvieną tiekimo sandorį grandinėje(40).

58. Dar vienas, mano nuomone, neišspręstas problemų, kurių sukelia Jungtinės Karalystės vyriausybės siūlomas aiškinimas, galima suformuluoti klausimu, ar paprastai visos ?gyvendinant schemą dalyvaujančios šalys turi turėti tikslą ?gyti mokesčių pranašumą tam, kad veiklai nebūt taikoma Šeštoji direktyva. Faktiškai, kaip per teismo posėdį pažymėjo Komisija, egzistuoja realūs pavojai, kad gali būti pakenkta nekaltiems pašaliniais asmenimis, tiekiantiems arba gaunantiems prekes arba paslaugas iš sandorį dalyvių, kurių vienintelis tikslas yra ?gyti mokesčių pranašumą. Manau, kad ši problema tinkamai gali būti išspręsta tik visiškai atsisakant priimti Jungtinės Karalystės vyriausybės siūlomą tiekimo, ?vykdyto apmokestinamajam asmeniui vykdančią ekonominę veiklą, sąvokos aiškinimą.

59. Atsižvelgiant ? tai, kas išdėstyta, manau, kad Teisingumo Teismas turėtų atsakyti prašymus priimti prejudicinį sprendimą pateikusiems teismams, kad „ekonominės veiklos“ ir „prekių tiekimo ar paslaugų teikimo“, kai „prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks“ sąvokos 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių ?statymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčių sistema: vienodas vertinimo pagrindas, 2 ir 4 straipsnių tikslais aiškintinos kaip reiškiančios, kad kiekvienas iš minėtų sandorių turi būti vertinamas objektyviai ir *per se*. Šiuo atžvilgiu aplinkybė, kad prekės buvo tiekios ar paslaugos suteiktos turint vienintelį tikslą – ?gyti mokesčių pranašumą, – nėra reikšminga.

B – *Piktnaudžiavimas teisėmis*

60. Prašymus priimti prejudicinį sprendimą pateikę teismai kelia klausimą, ar anksčiau Teisingumo Teismo kitose Bendrijos teisės srityse pripažinta piktnaudžiavimo teisėmis doktrina taikytina ir PVM srityje. Ši doktrina užkirstų kelią apmokestinamiesiems asmenims ?gyti mokesčių pranašumą sudarant ir vykdančiam sandorius, kurių vienintelis tikslas yra užsitikrinti šį mokesčių pranašumą.

61. Teisingumo Teismas daug kartų pateikė savo nuomonę vadinamuoju „piktnaudžiavimo teisėmis“ ar, kalbant plačiau, tiesiog „piktnaudžiavimo“ klausimu. Jungtinės Karalystės vyriausybė,

palaikoma Airijos, Nyderlandų, Prancūzijos vyriausybės ir Komisijos, remiasi šia Teisingumo Teismo praktika pagrįsdama nuomonę, kad ši doktrina taip pat taikytina PVM srityje.

1. Doktrina dėl piktnaudžiavimo Teisingumo Teismo praktikoje

62. Nusistovėjusios Teisingumo Teismo praktikos analizė atskleidžia keletą sutampančių elementų, susijusių su „piktnaudžiavimo“ sąvoka Bendrijos teisėje. Pirmiausia, pagrindinių laisvų srityje Teisingumo Teismas konstatavo, kad netinkamas valstybių narių teisės aktų apėjimas naudojantis šiomis laisvėmis yra neleistinas(41). Ši idėja Teisingumo Teismas taip pat pripažino kitose specialiose srityse, kaip antai socialinė apsauga, kur buvo konstatuota, kad nauda negali būti įgyjama piktnaudžiaujant ar apgaule(42). Kitose, bendros žemės ūkio politikos srities bylose, Teisingumo Teismas, be to, konstatavo, kad atitinkamų teisės aktų taikymas eksporto grąžinamosioms išmokoms „jokiu būdu neturi būti taip išplėstas, kad apimtų eksportuotojo piktnaudžiavimą“(43). Kitoje pastarosios srities byloje, susijusioje su kompensacinėmis išmokomis, mokėjimu už iš trečiosios valstybės į Vokietiją vežtą sūrį, Teisingumo Teismas konstatavo, kad išmokos neturėtų būti mokamos „rodžius, kad sūris buvo importuotas ir reeksportuotas ne pagal *bona fide* komercinius sandorius, o tik siekiant neteisėtai gauti naudos iš kompensuojamųjų pinigų sumų“(44). Kitose, bendrovių teisės srities bylose, Teisingumo Teismas taip pat nusprendė, kad akcininkui, siekiančiam gyti nesėžiningą pranašumą, aiškiai neatitinkant minėtos nuostatos tikslų, neturėtų būti leidžiama remtis Bendrijos teisės nuostata“(45). Naujame sprendime *Centros* byloje, kurioje nagrinėtas tariamas piktnaudžiavimas sąsisteigimo teise, Teisingumo Teismas dar kartą patvirtino savo poziciją nuspręsdamas, kad „valstybė narė turi teisę imtis priemonių, užkertančių kelią savo piliečių mąginimui, prisidengiant Sutarties teikiamomis teisėmis, apeiti nacionalinius įstatymus arba užkertančių kelią piktnaudžiaujant arba apgaulės būdu pasinaudoti Bendrijos teisės nuostatomis“(46).

63. Pastarasis teiginys atspindi dvi pagrindines situacijas, kuriose Teisingumo Teismas nagrinėjo „piktnaudžiavimo“ sąvoką. Pirmą situaciją, kai remiamasi Bendrijos teisės nuostatomis siekiant išvengti nacionalinės teisės taikymo. Antroji situacija, kai piktnaudžiaujama Bendrijos teisės nuostatomis siekiant gyti pranašumą tų pačių nuostatų tikslams ir uždaviniams prieštaraujančiu būdu(47).

64. Mano nuomone, bendrasis Bendrijos teisės principas neabejotinai gali būti laikomas išplaukiačiu iš šios teismo praktikos(48). Teisingumo Teismas jį apibendrina konstatuodamas, kad „negalima remtis Bendrijos teise piktnaudžiavimo ar apgaulės tikslais“(49). Vis dėlto šis principas, suformuluotas plačiau ir aplinkiniu būdu, nėra naudinga priemonė vertinant, ar iš konkrečios Bendrijos teisės nuostatos kylančia teise naudojama piktnaudžiaujant. Norint ją padaryti veiksmingą, būtina išsamesnė doktrina ar kriterijus piktnaudžiavimo aplinkyboms nustatyti(50).

65. Šiuo atžvilgiu iš anksčiau minėtos teismo praktikos išplaukia, kad Teisingumo Teismas atsargiai bando nustatyti pusiausvyrą palikdamas nacionaliniams teismams vertinti piktnaudžiavimą pagal atitinkamas nacionalinės teisės taisykles(51) ir užtikrindamas, kad toks vertinimas nepažeidžia Bendrijos teisės nuostatų, kuriomis tariamai piktnaudžiaujama, veiksmingumo ir visuotinio taikymo(52). Todėl Teisingumo Teismas išplėtojo kriterijų, pagal kurį toks vertinimas turi būti atliekamas nacionaliniu lygiu. Pirmą, piktnaudžiavimo vertinimas turi būti pagrįstas objektyviais rodymais. Antra ir svarbiausia, šis vertinimas turi būti suderinamas su Bendrijos teisės nuostatomis, kuria tariamai piktnaudžiaujama, tikslu ir uždaviniais(53). Šiuo atžvilgiu, kadangi tikslo nustatymas yra teisės aiškinimo klausimas, Teisingumo Teismas keletą kartų aiškiai atmetė piktnaudžiavimo buvimą(54).

66. Tačiau sprendimu *Emsland-Stärke*(55) Teisingumo Teismas žengė dar toliau, suformuluodamas labiau išplėtotą Bendrijos teisės doktriną dėl piktnaudžiavimo. Teisingumo

Teismo buvo paklausta, ar iš eksportuotojo gali būti atimta teisė eksporto grąžinamąsias išmokas, nepaisant to, kad buvo vykdytos formalios išmokų suteikimo sąlygos pagal atitinkamas 1979 m. lapkričio 29 d. Komisijos reglamento (EEB) Nr. 2730/79, nustatantio bendras išsamias eksporto grąžinamųjų išmokų už žemės ūkio produktus sistemos taikymo taisyklės(56), nuostatas. Iš esmės su minėtomis prekėmis buvo gyvendintas „pirmyn-atgal“ planas, pagal kurį jos buvo eksportuotos ir išleistos į laisvą apyvartą trečiojoje šalyje, tačiau netrukus reimportuotos į Bendriją nepakeičiant jų pavidalo ir tomis pačiomis transporto priemonėmis.

67. Taigi Teisingumo Teismas konstatavo, kad nagrinjamosios Bendrijos teisės nuostatos aiškinamos kaip reiškiančios, jog piktnaudžiavimo atveju teisė išmokas prarandama. Tuo tikslu Teisingumo Teismas pateikė kriterijų piktnaudžiavimui nustatyti, kurį sudaro, pirma, „visuma objektyvių aplinkybių, kuriomis, nepaisant formalaus Bendrijos taisyklės sąlygų laikymosi, nepasiektas ši taisyklė tikslas“(57), ir, antra, „subjektyvus elementas, kurį sudaro ketinimas gyti pranašumą naudojantis Bendrijos taisyklėmis ir dirbtinai sudarant sąlygas, reikalingas tokiam pranašumui gyti“(58). Iš esmės tai ir yra kriterijus, kurį Jungtinės Karalystės vyriausybė siūlo taikyti ir bendrai PVM sistemai, nepaisant to, kad nei Šeštojoje direktyvoje, nei nacionalinėje teisėje nėra tiesiogiai šie kriterijai tvirtinami nuostatų.

68. Pirmiau minėtoje Teisingumo Teismo praktikoje iš esmės nuosekliai tvirtintas „piktnaudžiavimo“ sąvokos požymis (kuris ne visuomet vadinamas piktnaudžiavimu teisėmis), pagal kurį piktnaudžiavimo vertinimas grindžiamas aplinkybe, ar reikalaujama teisė yra suderinama su taisykle, kurios yra formalusis šios teisės pagrindas, tikslais(59). Teisė pareiškiančiam asmeniui draudžiama šia teise remtis tik tiek, kiek ši teisė formaliai suteikiantia Bendrijos teisės nuostata remiamasi siekiant „nesąžiningo pranašumo, akivaizdžiai priešingo šios nuostatos tikslui“(60). Priešingai, kai teise naudojamas pagal minėtos Bendrijos teisės nuostatos tikslus ir siekiamus rezultatus, tai yra ne piktnaudžiavimas, o tik teisėtas naudojimasis teise(61).

69. Todėl manau, kaip rašytinai pastabose tvirtina Komisija, kad ši „piktnaudžiavimo“ sąvoka naudojama kaip *Bendrijos teisės aiškinimo principas*(62). Atrodo, kad lemiamas faktorius patvirtinant piktnaudžiavimą yra teleologinis nurodymas Bendrijos taisyklės apimtis(63). Ši apimtis turi būti apibrėžta siekiant nustatyti, ar šios nuostatos iš tikrųjų suteikia pareikštą teisę tiek, kiek ji aiškiai neviršija nuostatų apimties. Tai paaiškina, kodėl Teisingumo Teismas dažnai remiasi ne piktnaudžiavimu teisėmis, o paprasčiausiai piktnaudžiavimu.

70. Šiuo klausimu sprendime *Emsland* nurodytas vadinamasis subjektyvus piktnaudžiavimo elementas neturi poveikio Bendrijos teisės piktnaudžiavimo sąvokos aiškinamajam pobūdžiui(64). Sprendime *Emsland* Teisingumo Teismas susiejo šį subjektyvų elementą su išvada, kad tam tikros Bendrijos teisės taisyklės taikymas sukūrusi situacija buvo visiškai dirbtinė. Manau, kad ši išvada dėl dirbtinumo negali būti grindžiama subjektyviu Bendrijos teisės pareiškėjo subjektyviu ketinimu vertinimu. Tam tikrai vyki ar sandorių dirbtinumas neabejotinai turi būti nustatytas objektyvių aplinkybių, patikrintų kiekvieną konkrečią atvejų, visumos pagrindu. Be to, tai atitinka Teisingumo Teismo sprendime *Emsland* pateiktą nuorodą veiklos ar elgesio „vienintelis tikslas“ kaip pagrindinį elementą, pagrindžiantį išvadą dėl piktnaudžiavimo Bendrijos teise egzistavimo(65). Teisingumo Teismo pozicija, kad piktnaudžiavimas yra tuomet, kai atitinkama veikla negali turėti jokio kito tikslo ar pateisinimo kaip tikslai sukelti Bendrijos teisės nuostatų taikymą priešingu šiam tikslui būtų, mano nuomone, prilygsta objektyvaus kriterijaus vertinti piktnaudžiavimą patvirtinimui. Aišku, kad šie objektyvūs elementai atskleis, jog su šia veikla susiję asmenys greičiausiai turėjo ketinimą piktnaudžiauti Bendrijos teise. Tačiau tikslas nėra lemiamas piktnaudžiavimo vertinimo kriterijus. Veikiau objektyviai turėtų būti vertinama pati veikla. Šiuo atžvilgiu pakanka sivaizduoti, pavyzdžiui, atvejį, kai A be tolesnių svarstymų, vadovaudamasis B patarimu, atlieka veiksmus, kurių negalima paaiškinti kitaip, kaip tik mokestinio pranašumo užtikrinimu A naudai. Aplinkybų, kad A neturėjo jokio subjektyvaus ketinimo piktnaudžiauti

Bendrijos teise, be abejo, nebus reikšminga vertinant piktnaudžiavimą. Šiuo atveju reikšminga ne faktas? A valia, o aplinkybės, kad, objektyviai vertinant, veikla neturi jokio kito paaiškinimo – tik užtikrinti mokestinį pranašumą.

71. Todėl, mano nuomone, *Emsland* sprendime minėto subjektyvaus elemento buvimas turi nulemti ne sunkiai apibrėžiamą šalių subjektyvią ketinimą paieška. Šalių ketinimai nesąžiningai gyti pranašumą remiantis Bendrijos teise yra nustatomi tik iš dirbtinio situacijos, kuri reikia vertinti, atsižvelgiant į objektyvią aplinkybių visumą, pobūdžio. Nustačius, kad yra šios objektyvios aplinkybės, konstatuotina, jog asmuo, kuris, remdamasis pažodine Bendrijos teisės nuostatos reikšme, pareiškia šios nuostatos tikslams prieštaraujančią teisę, nenusipelno, kad jam būtų pripažinta ši teisė. Tokiomis aplinkybėmis minėta teisės nuostata turi būti aiškinama priešingai jos pažodinei reikšmei, t. y. kaip faktiškai nesuteikianti teisės. Objektyvaus Bendrijos taisyklės ir vykdomos veiklos tikslo motyvas, o ne subjektyvių individų ketinimų nagrinėjimas, mano nuomone, yra Bendrijos teisės piktnaudžiavimo doktrinos esmė. Todėl esu įsitikinęs, kad „piktnaudžiavimo teisėmis“ sąvokos vartojimas apibūdinant tai, kas pagal Teisingumo Teismo praktiką iš tikrųjų yra Bendrijos teisės aiškinimo principas, iš tiesų gali būti klaidinantis(66). Todėl pirmenybė teiktina „draudimo piktnaudžiauti Bendrijos teise“ sąvokos vartojimui, o apie „piktnaudžiavimą teisėmis“ kalbėsime tik tuomet, kai to reikės paprastumo dėlei.

72. Dabar aptartinas nagrinėjamoje byloje pateiktas klausimas dėl šio Bendrijos teisės aiškinimo principo taikymo konkrečioje suderintos bendros PVM sistemos srityje ir, jei jis yra taikytinas, dėl jo taikymo šioje srityje kriterijų suformulavimo.

2. Piktnaudžiauti Bendrijos teise draudžiančio principo taikymas bendros PVM sistemos srityje

73. Generalinis advokatas G. Tezauro teigė, kad „bet kuri teisinė tvarka, kuria siekiama minimalaus sureguliuojamo lygio, turi turėti savisaugos priemones, t. y. turi užtikrinti, kad jos suteikiamomis teisėmis nepiktnaudžiaujama, nesinaudojama perdėtai ar iškraipiant. Šis reikalavimas visiškai nėra svetimas Bendrijos teisei“(67). Manau, kad bendra PVM sistema taip pat nėra apsaugota nuo kiekvienai teisinei sistemai būdingo pavojaus, jog gali būti imtasi veiksmų, kurie, nepaisant formalios teisės nuostatos atitikimo, yra jos tikslams ir uždaviniams prieštaraujantis piktnaudžiavimas šia nuostata teikiamomis galimybėmis.

74. Todėl sudėtinga suvokti bendrą PVM sistemą kaip tam tikrą nuo piktnaudžiavimo apsaugotą Bendrijos teisės sistemos sritį, kurioje nereikėtų laikytis šio principo. Nėra jokios priežasties, dėl kurios šis bendras Bendrijos teisės principas šioje srityje turėtų priklausyti nuo aiškaus teisės akto leidžiamo teiginio, kad PVM direktyvų nuostatomis taip pat taikoma nuosekliai Teisingumo Teismo patvirtinta taisyklė, jog negalima formaliai remtis jokia Bendrijos teisės nuostata, siekiant gyti akivaizdžiai jos tikslams ir uždaviniams prieštaraujantį pranašumą. Tokia taisyklė, kaip antai aiškinimo principas, yra būtinas saugiklis, apsaugantis visą Bendrijos teisės nuostatų tikslus nuo formaliosios taikymo, pagrįsto vien į tiesioginę reikšmę(68). Idėja, kad ši sąvoka taip pat taikytina PVM srityje, visiškai atitinka neseniai sprendime *Gemeente Leusden* Teisingumo Teismo priimtą poziciją, pagal kurią „galimo mokesčio slėpimo, vengimo ar piktnaudžiavimo prevencija yra Šeštąja direktyva pripažįstami ir jos skatinami uždaviniai“(69).

75. Nereikalingas Bendrijos teisės akto leidžiamas aiškus šio principo, kaip bendrojo aiškinimo principo, pripažinimas tam, kad jis taptų taikytinas Šeštosios direktyvos nuostatomis. Vien iš to, kad Šeštojoje direktyvoje nėra nuostatos, aiškiai tvirtinančios aiškinimo principą, kuriuo oficialiai būtų draudžiama piktnaudžiauti (tas pat gali būti taikoma, pavyzdžiui, teisinio saugumo ar teisėtumo apsaugos principams, kaip per teismo posėdį pastebėjo Airijos vyriausybė), negalima daryti išvados, kad Bendrijos teisės akto leidžiamas ketino netaikyti šio principo Šeštosios direktyvos atžvilgiu. Priešingai, net jeigu Šeštojoje direktyvoje būtų nuostata, tiesiogiai tvirtinanti šį principą, ji galėtų būti laikoma, kaip pažymėjo Komisija, jau egzistuojančio bendrojo principo deklaracija ar

kodifikacija(70).

76. Būtent dėl to pačią priežastį negaliu sutikti su ieškovių nagrinėjamosiose byloje teiginiu, kad bendrojo principo, draudžiančio piktnaudžiauti, taikymas Šeštosios direktyvos atžvilgiu turėtų priklausyti nuo to, ar kiekviena valstybė pagal Šeštosios direktyvos 27 straipsnyje numatytą procedūrą priėmus atitinkamas nacionalines teisines nuostatas, nukreiptas prieš mokesčių vengimą(71). Jeigu šis požymis būtų patvirtintas, bendra PVM sistema taptų išskirtine teisės sritimi, kurioje faktiškai turėtų būti toleruojamas bet koks apmokestinamųjų asmenų, besiremiančių pažodine jos nuostatų reikšme, oportunistinis elgesys siekiant nesąžiningai gauti mokestinę pranašumą, nebent valstybės narės būtų anksčiau priėmusios teisines priemones, draudžiančias tokį elgesį.

77. Trumpiau tariant, nėra jokių priežasčių, kodėl PVM taisyklės turėtų būti aiškinamos ne pagal bendrą draudimo piktnaudžiauti Bendrijos teisės principą. Galima teigti, kad mokesčių teisėje dažnai vyrauja teisėtinio saugumo interesai, ypač kylantys iš poreikio užtikrinti apmokestinamiesiems asmenims uždedamos finansinės naštos nuspėjamumą ir iš principo, draudžiančio apmokestinti iš anksto nepranešus. Vis dėlto lyginamosios valstybių narių teisės aktų analizės pakanka norint suprasti, jog tokie sumetimai nepaneigia tam tikrą bendrą nuostatą ir neapibrėžtą sąvoką vartojimo mokesčių teisės srityje tam, kad būtų užkirstas kelias neteisėtam mokesčių vengimui(72). Teisinis saugumas turi būti suderintas su kitomis teisinės sistemos vertybėmis. Mokesčių teisė neturi tapti tam tikra prasme „laukiniais vakarais“, kur toleruojamas bet koks oportunistinis elgesys, jei jis atitinka griežtai formaliai atitinkamą teisės nuostatą aiškinimą ir teisės aktų leidėjas nesiėmė akivaizdžių priemonių užkirsti kelią tokiam elgesiui.

78. Šeštosios direktyvos 27 straipsnis neužkerta kelio naudoti piktnaudžiavimo doktriną aiškinant bendras PVM taisykles. Galima teigti, kad Teisingumo Teismas nuosekliai sprendė, jog valstybės narės privalo laikytis visų Šeštosios direktyvos nuostatų ir prieš apmokestinamųjų asmenų negali remtis nuostata, nukrypstančia nuo direktyvos sistemos, jeigu nukrypimas nėra priimtas pagal 27 straipsnį(73). Todėl poreikis užkirsti kelią mokesčių slėpimui ar vengimui negali pateisinti nacionalinių priemonių, kuriomis nukrypstama nuo direktyvos pagal kitą nei jos 27 straipsnio procedūrą, priėmimo(74). Be to, leidžiami tik proporcingi ir būtini 27 straipsnyje nurodytiems tikslams pasiekti nukrypimai(75).

79. Tačiau draudimo piktnaudžiauti Bendrijos teisės principas, kaip aiškinimo principas, neleidžia nukrypti nuo Šeštosios direktyvos nuostatų. Jį taikant išaiškinta teisės nuostata negali būti laikoma suteikiantis atitinkamą teisę, nes pareiškėja teise akivaizdžiai peržengiamos nuostatos, kuria piktnaudžiuojama, tikslą ir uždavinį ribos. Šiuo atžvilgiu svarbiausia, kad šis aiškinimo principas nereiškia, jog PVM tikslais reikėtų neatsižvelgti į vykdytą ekonominę veiklą ar kad ši veikla nepatenka į Šeštosios direktyvos taikymo sritį. Vienintelė akivaizdžiausia Šeštosios direktyvos aiškinimo pagal šį principą pasekmė, kurios galima tikėtis, yra teisinis aiškinimas, kad, priešingai pažodinei teisės nuostatos reikšmei, subjektinė teisė faktiškai nesuteikiama. Jei šis aiškinimas reiškia nukrypimą, tai tik nuo taisyklės formuluotės, bet ne nuo pačios taisyklės, nes taisyklė yra daugiau nei jos formuluotė. Be to, šio Bendrijos principo dėl aiškinimo taikymas visiškai atitinka vienodo PVM taisyklių taikymo visose valstybėse narėse tikslą, kuriuo grindžiamos procedūrinių nacionalinių priemonių, skirtų užkirsti kelią tam tikriems mokesčių slėpimo ar vengimo atvejams, sąlygos ir ribos, reikalaujamos Šeštosios direktyvos 27 straipsniu.

80. Todėl nėra jokio prieštaravimo tarp Bendrijos teisės aiškinimo, draudžiančio piktnaudžiauti bendra PVM sistema, principo taikymo ir 27 straipsnyje numatytos procedūros specialių priemonių, nukrypstančių nuo Šeštosios direktyvos siekiant užkirsti kelią konkretiems mokesčių slėpimo ar vengimo atvejams, priėmimo valstybėse narėse.

81. Nesutinku su kai kurių ieškovių iškeltu prieštaravimu, pagal kurį piktnaudžiauti draudžiantis

Bendrijos teisės aiškinimo principas netaikomas teisės atskaityti perkant sumokėtą mokestį atžvilgiu, nes tokie teisės suteikia Šeštąjį direktyvą perkeliančios nacionalinės nuostatos. Teisės atskaityti mokestį suteikia Šeštoji direktyva. Tai Bendrijos subjektinė teisė, kurios teisinis pagrindas yra Šeštosios direktyvos 17 straipsnis ir kuri, be to, nepalieka valstybės narės jokios jos įgyvendinimo diskrecijos(76). Jei šiomis Bendrijos teisės nuostatomis siekiama tam tikrų tikslų ir rezultatų, jas nacionalinė teisė perkeliantys nacionalinės teisės aktai nacionalinė institucijai turi būti aiškinami ir taikomi pagal šiuos tikslus(77). Todėl kadangi šiuo Bendrijos teisės aiškinimo principu siekiama užtikrinti, kad nebūtų iškraipomi Bendrijos teisės, *inter alia*, Šeštosios direktyvos nuostatų, tvirtinančių teisės atskaityti perkant sumokėtą mokestį, tikslai ir uždaviniai, šiuo aiškinimo būdu privalo vadovautis nacionalinės institucijos, taikydamos savo nacionalines taisykles dėl perkant sumokėto mokesčio atskaitos(78). Be to, pritartina Komisijos teiginiui, kad nėra reikšminga aplinkybė, jog, pavyzdžiui, sprendime *Emsland* „piktnaudžiavimo“ sąvoką Teisingumo Teismas išplėtojo vieno reglamento srityje ir su Bendrijos fondais susijusioje situacijoje, o ne Šeštosios direktyvos srityje. Reikšminga yra tai, kad PVM yra reguliuojamas bendros sistemos pagalba ir kad šios sistemos nuostatos turi būti aiškinamos vienodai. Pažymėtina, kad, sprendime *Gemeente Leusden* vertindamas „piktnaudžiavimo“ sąvoką Šeštosios direktyvos srityje, Teisingumo Teismas jau yra padaręs aiškią nurodymą sprendime *Emsland* suformuluotą „piktnaudžiavimo“ sąvoką(79).

82. Pagrindiniai tokio principo taikymo Šeštosios direktyvos aiškinimui sunkumai ir prieštaravimai yra susiję su kriterijais, pagal kuriuos principas turėtų būti taikomas specialioje srityje, formuluote. Šiuo atžvilgiu reikėtų atsižvelgti į teisinio saugumo ir teisėtų lūkesčių apsaugos principus.

3. PVM sistemoje taikytinos Bendrijos teisės „piktnaudžiavimo“ sąvokos aiškinimas pagal teisinio saugumo ir apmokestinamųjų asmenų teisėtų lūkesčių apsaugos principus

83. Piktnaudžiavimą Bendrijos teise draudžiančio teisės aiškinimo principo taikymo PVM srityje kriterijai turi būti nustatyti atsižvelgiant į specifinius suderintos sistemos požymius ir principus. Sprendimu *Emsland-Stärke* suformuluoti piktnaudžiavimo vertinimo kriterijai šiuo klausimu yra reikšmingos gairės, tačiau dėl PVM objektyvaus pobūdžio specifikos nerekomenduotina jį perkelti automatiškai. Be to, vienodą piktnaudžiavimą draudžiančio principo taikymo kiekvienoje Bendrijos teisės srityje kriterijų nebuvimas laikytinas natūraliu Bendrijos teisėje ir bet kurioje nacionalinės teisės sistemoje(80).

84. Šio Bendrijos teisės principo taikymo bendrai PVM sistemai apimties apibrėžimas galiausiai yra PVM direktivų nuostatų, suteikiančių apmokestinamiesiems asmenims konkrečias teises, aiškinimo ribų nustatymo problema. Šiuo atžvilgiu objektyvi draudimo piktnaudžiauti analizė turi būti suderinta su teisinio saugumo ir teisėtų lūkesčių apsaugos principais, kurie taip pat „sudaro Bendrijos teisės sistemos dalį“(81) ir kuriuos atsižvelgiant turi būti aiškinamos Šeštosios direktyvos nuostatos(82). Iš šio principo matyti, kad apmokestinamieji asmenys turi teisę iš anksto žinoti, kokia bus jų padėtis mokesčių atžvilgiu, ir šiuo tikslu remtis tiesiogine PVM teisės akto žodžių reikšme(83).

85. Be to, Teisingumo Teismas, atsižvelgdamas į valstybės narės mokesčių srityje vyraujančią poziciją, nuosekliai sprendžia, kad apmokestinamieji asmenys gali pasirinkti savo verslo struktūrą siekdami sumažinti savo mokestinį skolą. Sprendimu *BPL Group* Teisingumo Teismas nusprendžia, kad „prekiautojas gali pasirinkti neapmokestinamuosius sandorius ar apmokestinamuosius sandorius remdamasis daugeliu faktorių, įskaitant aplinkybes, susijusias su PVM sistema“(84). Nėra teisinės pareigos vykdyti verslą taip, kad valstybės biudžeto pajamos būtų maksimalios. Pagrindinis principas – laisvė pasirinkti mažiausiai apmokestinamą verslo būdą, kad išlaidos būtų minimalios(85). Kita vertus, ši pasirinkimo laisvė egzistuoja tik nevirsijant PVM tvarka

numatyt? teisini? galimybi?. Piktnaudžiavim? draudžian?io principo norminis uždavinys PVM sistemos srityje yra apibr?žti pasirinkimo, kur? bendros PVM taisykl?s palieka apmokestinamiesiems asmenims, sritis. Jas apibr?žiant turi b?ti atsižvelgiama ? teisinio saugumo ir apmokestinam?j? asmen? teis?t? l?kes?i? apsaugos principus.

86. Pagal šiuos principus Bendrijos teis?s aiškinimo principas, draudžiantis piktnaudžiauti PVM taisykl?mis, turi b?ti apibr?žtas taip, kad nekelt? pavojaus teis?tai prekybai. Ta?iau tokiam galimam neigiamam poveikiui yra užkertamas kelias, jeigu draudimas piktnaudžiauti aiškinamas, jog apmokestinamojo asmens pareikštoji teis? nepripaž?stama tik tuomet, kai vienintelis atitinkamos vykdomos ekonomin?s veiklos objektyvus paaiškinimas yra panaudoti ši? teis? prieš mokes?i? administratori? ir jei šios teis?s pripažinimas prieštaraut? atitinkamiems bendros PVM sistemos nuostat? tikslams ir rezultatams. Tokio pob?džio ekonomin?s veiklos, netgi jei ji n?ra neteis?ta, nereikia saugoti nuo teisinio saugumo ir teis?t? l?kes?i? apsaugos Bendrijos teis?s princip?, nes vienintelis tik?tinas jos tikslas yra sudaryti kli?tis pa?ios teisin?s sistemos tikslams.

87. Tod?l manytina, kad PVM sistemai taikoma „piktnaudžiavimo Bendrijos teise“ s?voka grindžiama kriterijais, kuriuos sudaro du požymiai. Abu požymiai yra b?tini norint nustatyti piktnaudžiavim? Bendrijos teise šioje srityje. Pirmasis atitinka Teisingumo Teismo sprendime *Emsland* min?t? subjektyv? požym?, ta?iau jis yra subjektyvus tik tiek, kiek juo siekiama nustatyti nagrin?jamos veiklos tiksl?. Šis tikslas, kurio nereik?t? painioti su subjektyviais šios veiklos dalyvi? ketinimais, tur?t? b?ti objektyviai nustatytas remiantis tuo, kad n?ra jokio kito ekonominio veiklos pateisinimo, tik ?gyti mokestin? pranašum?. Atitinkamai šis požymis gali b?ti laikomas *nepriklausomumo požymiu*. Faktiškai nacionalin?s institucijos pagal š? požym? turi nustatyti, ar nagrin?jama veikla turi nepriklausom? pagrind?, kuris bylos aplinkyb?mis, atskyrus nuo mokestini? aplinkybi?, gal?t? b?ti ekonominis pateisinimas.

88. Antrasis si?lomo kriterijaus požymis atitinka sprendime *Emsland* min?t? vadinam?j? objektyv? požym?. Faktiškai tai yra teleologinis požymis, pagal kur? Bendrijos taisykl?, kuriomis tariamai buvo piktnaudžiaujama, tikslai ir siekiai yra lyginami su nagrin?jamos veiklos tikslais ir rezultatais. Šis antrasis požymis yra reikšmingas ne tik tod?l, kad nustato standart?, pagal kur? vertinamas tam tikros veiklos tikslas ir rezultatai. Juo taip pat numatoma apsauga tais atvejais, kai vienintelis veiklos tikslas gal?t? b?ti mokestin?s atsakomyb?s sumažinimas, ta?iau šis tikslas praktiškai yra Bendrijos teis?s akt? leid?j? suteiktos galimyb?s pasirinkti iš dviej? skirting? mokes?io tvark?, rezultatas. Tod?l piktnaudžiavimo n?ra tuo atveju, kai apmokestinamojo asmens pareikšto reikalavimo pripažinimas neprieštarauja teis?s nuostatos, kuria remiamasi, tikslams bei siekiamiems rezultatams.

89. Draudimas piktnaudžiauti, kaip aiškinimo principas, nebeturi reikšm?s, jei vykdoma ekonomin? veikla gali b?ti pateisinama ne mokestinio pranašumo ?gijimu. Tokiomis aplinkyb?mis teis?s nuostatos aiškinimas nerašyto bendrojo principo pagrindu kaip nesuteikian?ios tokio pranašumo suteikt? mokes?i? administratoriui pernelyg pla?i? diskrecij? sprendžiant, kuris iš tam tikro sandorio tiksl? laikytinas vyraujan?iu. Tai ?tvirtint? ?kio subjekt? turim? teis?t? galimybi? didel? neapibr?žtumo laipsn? ir paveikt? ekonomin? veikl?, kuriai akivaizdžiai reikalinga apsauga, jei bent dalis jos yra vykdoma ?prastais verslo tikslais.

90. Beveik neabejotina, kad taip pat tais atvejais, kai veikla vykdoma ir mokestiniais, ir nemokestiniais sumetimais, b?tina pripažinti galimyb? ?vesti daugiau apribojim? reikalavimams, kylantiems iš veiklos, kuria skirtingu mastu daugiausia siekiama mokestinio pranašumo. Ta?iau tam reik?s priimti atitinkamus nacionalin?s teis?s aktus. Vien išaiškinti nepakaks. Tokius teis?s aktus tur?t? sudaryti bendresnio pob?džio prieš piktnaudžiavim? nukreiptos nuostatos, panašios ? jau priimtas kai kuriose valstyb?se nar?se ir, *inter alia*, taikomas PVM atžvilgiu bei galin?ios skirtis arba apimtimi, arba *modus operandi*, arba poveikiu nuo piktnaudžiavim? draudžian?io PVM srities

Bendrijos teisės aiškinimo principo(86). Bet kuriuo atveju tokie teisės aktai turi atitikti 27 straipsnyje nustatytą procedūrą ir šiuo atžvilgiu Teisingumo Teismo nustatytas ribas(87).

91. Atsižvelgdamas į pateiktą analizę manau, kad egzistuoja Bendrijos teisės aiškinimo principas, draudžiantis piktnaudžiauti Bendrijos nuostatomis, kuris taip pat taikytinas Šeštosios direktyvos atžvilgiu. Pagal šį principą Šeštosios direktyvos nuostatos turi būti aiškinamos kaip nesuteikiančios teisę, kurios gali atrodyti suteiktos remiantis nuostata pažodine reikšme, jeigu egzistuoja du objektyvūs požymiai. Pirma, kad pripažinus šią teisę būtų pažeisti teisės nuostata, formaliai suteikiančią mokesčių pranašumą, kuriuo remiamasi, tikslai ir rezultatai. Antra, kad teisė, kuria remiamasi, kyla iš ekonominės veiklos, neturinčios jokio kito objektyvaus paaiškinimo, tik pareikštosios teisės įgijimą.

4. Šeštosios direktyvos nuostata, susijusi su teise atskaityti mokesčius, tikslas ir į ją aiškinimas pagal piktnaudžiauti Bendrijos teise draudžiantį principą

92. Trys nagrinėjamos bylos susijusios su tariamu piktnaudžiavimu Bendrijos nuostatomis, suteikiančiomis teisę atskaityti perkant sumokėtą PVM. Pagal anksčiau aprašytą piktnaudžiavimo kriterijų pirmiausia būtina nustatyti Šeštosios direktyvos nuostata, reguliuojančią teisę atskaityti mokesčius, tikslus ir siekius. Tuomet nacionaliniai teismai galės nustatyti, ar į nagrinjamose bylose būtų pasiekta ši tikslų, jeigu būtų pripažinta ieškovi teisę atskaityti ar susigrąžinti importo PVM tomis aplinkybėmis, kuriomis remiamasi šia teise.

93. *A contrario*, iš Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies akivaizdu, kad kai apmokestinamasis asmuo vykdo PVM neapmokestinamą tiekimą, jis neturi teisės atskaityti perkant sumokėto PVM, sumokėto už šiam neapmokestinamam tiekimui vykdyti naudojamą prekes ar paslaugas(88). Be to, Teisingumo Teismas šiuo atžvilgiu yra nusprendęs, kad „nagrinėjamos prekės ir paslaugos turi turėti tiesioginį ir glaudų ryšį su apmokestinamaisiais sandoriais“(89). Nepakanka, kad šios prekės ir paslaugos būtų tik netiesiogiai susijusios su apmokestinamojo asmens apmokestinamaisiais sandoriais, nes tuomet būtų reikalaujama atsižvelgti į apmokestinamojo asmens siekimą galutinį tikslą, o tai šiuo atveju yra nereikšminga(90). Apmokestinamojo asmens teisė iš parduodant mokėtino PVM atskaityti perkant sumokėtą PVM, patirtą vykdant apmokestinamąjį tiekimą, yra neutralumo principo padarinys(91). Faktiškai PVM yra bendrasis netiesioginis vartojimo mokestis, skirtas apmokestinti individualius vartotojus(92). Tas pats principas atitinkamai reikalauja, kad apmokestinamasis asmuo turi neturėti teisės atskaityti ar susigrąžinti perkant sumokėto PVM už tiekimą, naudojamą jo neapmokestinamiems sandoriams. Tiek, kiek PVM neapmokestinamos apmokestinamojo asmens tiekiamos prekės ar teikiamos paslaugos, Šeštąją direktyvą būtina siekiama užkirsti kelią šiems asmenims susigrąžinti atitinkamą perkant sumokėtą PVM. Dėl šios priežasties atsiranda per teismo posėdį Komisijos pabrėžta pasekmė, t. y. kad neapmokestinimas PVM Šeštosios direktyvos prasme nereikia, kad ši direktyva siektų visiškai sumažinti bet kokią galutinio vartotojo mokesčio našą(93).

94. Tačiau iš trijų šia nagrinjamose bylose pateiktų prašymų priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad apmokestinamieji asmenys, kurie pagal ką tik aprašytą PVM atskaitos sistemos tikslus neturėtų turėti galimybės atskaityti ar susigrąžinti perkant sumokėtą PVM, išskyrus ribotą šio perkant sumokėto mokesčio dalį, praktiškai įgyvendino schemas, kurios suteikė jiems galimybę apeiti šį tikslą ir susigrąžinti visą perkant sumokėtą PVM. *BUPA* byloje, kuri yra šiek tiek skirtinga, atrodo, kad priimtoji schema suteikia *BUPA* galimybę ir toliau faktiškai naudotis nuo 1998 m. sausio 1 d. panaikinta 0 % tarifo tvarka, kuri pakeitė neapmokestinimo tvarką be teisės atskaityti mokesčius(94).

95. Bet kuriuo atveju nacionaliniai teismai turi nustatyti, ar teisės atskaityti arba susigrąžinti perkant sumokėto PVM pripažinimas nagrinjamose bylose jos reikalaujančią apmokestinamąjį

asmen? naudai yra suderinamas su atitinkam? Šeštosios direktyvos nuostat? pirmiau nurodytais tikslais ir uždaviniais. Jeigu prašymus priimti prejudicin? sprendim? pateik? teismai nustatyt?, kad pasiekta tik dalis ši? tikslo (tiek, kiek tai susij? su neapmokestinam?j? mokes?io mok?tojų teise susigr?žinti tam tikr? dal? perkant sumok?to PVM), Šeštosios direktyvos nuostatos, reguliuojan?ios mokes?io atskait?, turi b?ti aiškinamos kaip suteikian?ios atitinkamiems apmokestinamiesiems asmenims teis? susigr?žinti t? dal? perkant sumok?to PVM. Atrodo, kad tokia situacija yra *Halifax* ir *Huddersfield* bylose, kuriose šie abu iš dalies neapmokestinami subjektai aiškiai gal?t? susigr?žinti perkant sumok?t? PVM, nors ir ribot? jo *pro rata* dal?.

96. Piktnaudžiauti draudžian?io Bendrijos teis?s aiškinimo principo antrojo požymio atžvilgiu nacionaliniai teismai turi nustatyti, ar j? nagrin?jamose bylose atitinkam? apmokestinam?j? asmen? vykdyta ekonomin? veikla nukreipta ? k? nors kita, nei ?gyti mokestin? pranašum?. Kitaip tariant, nacionaliniai teismai tur?s nustatyti, ar atitinkama veikla gali b?ti laikoma turin?ia nepriklausom? ekonomin? pateisinim?, nesusijus? su tikslu išvengti PVM ar atid?ti jo mok?jim?.

97. Jeigu nacionaliniai teismai nagrin?jamose bylose nustatyt? ši? abiej? požymi? buvim?, reik?t? konstatuoti, kad pagal atitinkamos Šeštosios direktyvos nuostatos d?l teis?s atskaityti ar susigr?žinti perkant sumok?t? PVM, tinkamai jas išaiškinus piktnaudžiauti Bendrijos teise draudžian?io principo pagrindu, nesuteikia tokios teis?s arba suteikia j? tik iš dalies.

5. Šeštosios direktyvos 10 straipsnio 2 dalies aiškinimas *BUPA* byloje

98. Baigdamas analiz?, paaiškinu tam tikrus specifinius *BUPA* bylos aspektus, kurie, mano nuomone, pateisina kitok? vertinim? Šeštosios direktyvos 10 straipsnio 2 dalies atžvilgiu.

99. *BUPA* byloje nagrin?jami susitarimai praktiškai palengvina perkant prekes sumok?to PVM susigr?žinim? laikotarpiu, kai tokia teis? jau nebesuteikiama. Pagrindinis vaidmuo užtikrinant priimtą PVM persikirstymo schemos veikim? tenka išankstinio apmok?jimo susitarimams. Šiuo atžvilgiu atkreiptinas d?mesys ? aplinkyb?, kad iš prašymo priimti prejudicin? sprendim? akivaizdu, jog išankstinio apmok?jimo susitarimuose tiesiogiai nurodomi bet kokie „vaistai (ar protezai), kuri? *BHL* (ar *GDL*) gali nor?ti ?sigyti“ iš t?, kurie bendrai aprašomi prie išankstinio apmok?jimo susitarim? prid?tuose s?rašuose. *BHL* ar *GDL* tokius vaistus ir protezus turi ne tik konkre?iai ?vardyti ateityje, ta?iau kiekviena iš šali? gali vienašališkai nutraukti susitarim?, ir j? nutraukus bus visiškai sugr?žintos visos iš anksto sumok?tos sumos, kurios nebuvo panaudotos vaistams ar protezams pirkti.

100. 10 straipsnio 2 dalies antrosios pastraipos tekste nurodomos situacijos, kuriomis „apmok?jimas turi b?ti atliktas avansu prieš pristatant prekes ar atliekant paslaugas“. Mano nuomone, šia 10 straipsnio 2 dalies antr?ja pastraipa, tinkamai j? aiškinant, reikalaujama, kad norint, jog mok?jimui avansu už prekes ar paslaugas b?t? taikomos šios nuostatos, šios prek?s ar paslaugos turi b?ti tiksliai identifikuotos mok?jimo metu. Vien mok?jimo avansu už prekes, bendrai nurodytas s?raše, iš kurio pirk?jas ateityje gali pasirinkti vien? ar daugiau preki? arba nepasirinkti iš viso aplinkyb?mis, kuriomis pirk?jas bet kuriuo metu gali vienašališkai nutraukti sutart? ir susigr?žinti nepanaudot? išankstinio mok?jimo dal?, nepakanka, kad išankstinis mok?jimas b?t? vertinamas kaip mok?jimas „avansu“ Šeštosios direktyvos 10 straipsnio 2 dalies antrosios pastraipos prasme. Tokiomis aplinkyb?mis tiek, kiek tokius išankstinio apmok?jimo susitarimus, kokie nagrin?jami *BUPA* byloje, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas gali kvalifikuoti iš esm?s kaip susitarimus d?l b?simojo pirkimo pirmiau aprašyta prasme, šiems susitarimams netaikoma Šeštosios direktyvos 10 straipsnio 2 dalies antroji pastraipa.

101. Ta?iau jeigu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas nuspr?s, kad *BUPA* bylos aplinkyb?s neatitinka šioje išvadoje pasi?lyto Šeštosios direktyvos 10 straipsnio 2 dalies antrosios pastraipos išaiškinimo, vis dar bus galima vertinti, ar nepiktnaudžiauta Bendrijos teis?s

nuostatomis, susijusiomis su teise atskaityti perkant sumokėtą PVM. Mano nuomone, toks piktnaudžiavimas egzistuoja, jeigu *BUPA* atveju įgyvendinti išankstinio apmokėjimo susitarimai buvo sudaryti nesant jokio kito paaiškinimo (tiek, kiek tai objektyviai nustatys nacionalinis teismas), tik pasiekti praktinį rezultatą, kuris prieštarauja nuo 1998 m. sausio 1 d. taikomo bendros PVM atskaitos sistemos tikslams, t. y. neapmokestinimui be teisės atskaityti mokesť.

IV – Išvada

102. Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, manau, kad Teisingumo Teismas į *VAT and Duties Tribunal* (Londonas), *High Court* ir *VAT and Duties Tribunal* (Mančesteris) pateiktus klausimus turėtų atsakyti:

– Bylose C-255/02 ir C-223/03:

„1. „Ekonominės veiklos“ ir „prekių tiekimo ar paslaugų teikimo“, kai „prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks“ srovos 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, 2 ir 4 straipsniai tikslais aiškinamos kaip reiškiančios, kad kiekvienas iš minėtų sandorių turi būti vertinamas objektyviai ir *per se*. Šiuo atžvilgiu tai, kad prekės buvo tiekios ar paslaugos suteiktos turint vienintelį tikslą – gyti mokesčių pranašumą, – yra nereikšminga.

2. Pagal Bendrijos teisės aiškinimo principą, draudžiant piktnaudžiauti Bendrijos teisės nuostatomis, Šeštoji direktyva turėtų būti aiškinama kaip nesuteikianti apmokestinamajam asmeniui teisės atskaityti ar susigrąžinti perkant sumokėtą PVM, jeigu atitinkamomis sąlygomis, kurias turi vertinti nacionaliniai teismai, būtų nustatyta, kad yra du objektyvūs požymiai. Pirma, kad pripažinus pareišktojo teisę būtų pažeisti teisės nuostatai, formaliai suteikiantys šią teisę, tikslai ir rezultatai. Antra, kad teisė, kuria remiamasi, kyla iš veiklos, neturinčios jokio kito paaiškinimo, tik pareikštosios teisės įgijimą.

– Byloje C-419/02:

1. „Ekonominės veiklos“ ir „prekių tiekimas ar paslaugų teikimo“, kai „prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks“ srovos 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, 2 ir 4 straipsniai tikslais aiškinamos kaip reiškiančios, kad kiekvienas iš minėtų sandorių turi būti vertinamas objektyviai ir *per se*. Šiuo atžvilgiu tai, kad prekės buvo tiekios ar paslaugos suteiktos turint vienintelį tikslą – gyti mokesčių pranašumą, – yra nereikšminga.

2. Šeštosios direktyvos 10 straipsnio 2 dalis turi būti aiškinama taip, kad jei avansu sumokėta už konkrečias nevardytas prekes, bendrai nurodytas sąraše, iš kurio pirkėjas ateityje gali pasirinkti vieną ar daugiau prekių ar nepasirinkti iš viso, aplinkybomis, kai pirkėjas bet kuriuo atveju ir bet kuriuo metu gali vienašališkai nutraukti sutartį ir susigrąžinti sumokėjimo dalį, kuri dar nebuvo panaudota sąraše nurodytų ir pirkėjo konkrečiai nevardytų prekių pirkimui, toks mokėjimas nelaikytinas atliktu „avansu prieš pristatant prekes ar atliekant paslaugas“ 10 straipsnio 2 dalies antrosios pastraipos prasme ir todėl PVM nėra „apskaituotinas apmokėjimo gavimo momentu nuo gautos sumos“.

1 – Originalo kalba: portugalų.

2 - OL L 145, p. 1.

3 - Su pakeitimu, padarytu 1995 m. balandžio 10 d. Tarybos direktyva 95/7/EB (OL L 102, p. 18).

4 - Redakcija, galiojusi iki pakeitimo, padaryto 2004 m. sausio 20 d. Tarybos direktyva 2004/7/EB (OL L 27, p. 44).

5 - Pagal Šeštosios direktyvos 19 straipsnio 1 dalies antrąją pastraipę pirkimo mokesčio atskaitos proporcija apskaičiuojama kasmet.

6 - Pagal šį punktą „atleidimo nuo mokesčio suteikiant teisę atskaityti ankstesniu etapu sumokėtą mokestį atvejais ir sumažinti tarifai, mažesni už 12 straipsnio 3 dalyje nustatytą minimalų sumažintą tarifą, galioję 1991 m. sausio 1 d. ir atitinkantys Bendrijos įstatymus bei 1967 m. balandžio 11 d. Antrosios Tarybos direktyvos 17 straipsnio paskutinėje traukoje nustatytas sąlygas, gali būti taikomi toliau“.

7 - Panašiai 1994 m. PVM įstatymo (VAT act) 6 skyriaus 4 poskyryje numatyta, kad „jeigu prekes tiekiantis ar paslaugas teikiantis asmuo išrašo PVM sąskaitą už šį tiekimą iki momento, nustatyto pagal 2 ar 3 poskyrį, arba jeigu jam yra apmokama už šį tiekimą iki momento, nustatyto pagal 2 poskyrio a ar b punktus arba 3 poskyrį, laikoma, kad už sąskaitoje nurodytą arba sumokėtą sumą prekės pristatytos ir paslaugos atliktos sąskaitos išrašymo ar apmokėjimo gavimo momentu“. Be to, pagal 1994 m. PVM įstatymo 10 skyriaus 2 poskyrį „apmokestinimo momentas vyksta ir mokestis tampa apskaičiuotinas, kai prekės pristatomos ar paslaugos atliekamos. <...> Tačiau kai apmokėjimas turi būti atliktas avansu prieš pristatant prekes ar atliekant paslaugas, mokestis tampa apskaičiuotinas apmokėjimo gavimo momentu nuo gautos sumos“.

8 - 13 straipsnio C skirsnio a punkte numatyta, kad „valstybės narės gali suteikti mokesčių mokėtojams teisę pasirinkti apmokestinimą šiais atvejais <...> nekilnojamojo turto nuomos“.

9 - Todėl nepažeidžiant Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies.

10 - Taip yra nepaisant to, kad *VAT and Duties Tribunal* (Mančesteris) klausimą pateikia ne dėl atitinkamų Šeštosios direktyvos nuostatų išaiškinimo, o labiau kaip teisės taikymo bylos aplinkybės klausimą, o tai neabejotinai priklauso nacionalinių teismų kompetencijai.

11 - Šis klausimas nebuvo pateiktas *VAT and Duties Tribunal* (Mančesteris) byloje C-223/03 (Huddersfield), nes, kaip teigiama prašyme priimti prejudicinį sprendimą, šis klausimas jau buvo pateiktas Teisingumo Teismui byloje C-255/02 (Halifax). Todėl *VAT and Duties Tribunal* (Mančesteris) pateiktą Teisingumo Teismui klausimą nusprendamas, kad nebūtina pateikti prašymą atskirai šiuo klausimu.

12 - 1985 m. vasario 14 d. Sprendimo *Rompelman*, 268/83, Rink. p. 655, 19 punktą; 1988 m. rugsėjo 21 d. Sprendimo *Komisija prieš Prancūziją*, 50/87, Rink. p. 4797, 15 punktą.

13 - Žr., pavyzdžiui, sprendimo *Rompelman* 19 punktą; 1987 m. kovo 26 d. Sprendimo *Komisija prieš Nyderlandus*, 235/85, Rink. p. 1471, 8 punktą; 1990 m. gruodžio 4 d. Sprendimo *Van Tien*, C-186/89, Rink. p. I-4363, 17 punktą; 2003 m. birželio 26 d. Sprendimo *MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring*, C-305/01, Rink. p. I-6729, 42 punktą.

14 - Sprendimo *Rompelman* 19 punktą; sprendimo *Komisija prieš Prancūziją*, 50/87, 15 punktą.

15 - Sprendimo *Komisija prieš Nyderlandus* 8 punktą.

16 - Sprendimo 235/85 8 punktą. Taip pat žr. 2000 m. rugsėjo 12 d. Sprendimo *Komisija prieš Nyderlandus*, C-408/97, Rink. p. I-6417, 25 punktą; 2000 m. rugsėjo 12 d. Sprendimo *Komisija prieš Graikiją*

, C-260/98, Rink. p. I-6537, 26 punkt?; 2000 m. rugs?jo 12 d. Sprendimo *Komisija prieš Jungtin? Karalyst?*, C-359/97, Rink. p. I-6355, 41 punkt?; 2000 m. rugs?jo 12 d. Sprendimo *Komisija prieš Airij?*, C-358/97, Rink. p. I-6301, 29 punkt?; 2000 m. rugs?jo 12 d. Sprendimo *Komisija prieš Pranc?zij?*, C-276/97, Rink. p. I-6251, 31 punkt?.

17 - Pavyzdžiui, 1984 m. vasario 22 d. Sprendimo *Kloppenburger*, 70/83, Rink. p. 1075, 11 punktas; 1987 m. gruodžio 15 d. Sprendimo *Danija prieš Komisij?*, 348/85, Rink. p. 5225, 19 punktas; 1998 m. spalio 1 d. Sprendimo *Jungtin? Karalyst? prieš Komisij?*, C-209/96, Rink. p. I-5655, 35 punktas; 2001 m. lapkri?io 22 d. Sprendimo *Nyderlandai prieš Taryb?*, C-301/97, Rink. p. I-8853, 43 punktas; 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimo *Sudholz*, C-17/01, Rink. p. I-0000, 34 punktas.

18 - Žr. 1987 m. gruodžio 15 d. Sprendimo *Airija prieš Komisij?*, 325/85, Rink. p. 5041, 18 punkt?; 1987 m. gruodžio 15 d. Sprendimo *Nyderlandai prieš Komisija*, 326/85, Rink. p. 5091, 24 punkt?; sprendimo *Sudholz* 34 punkt? ir 1981 m. liepos 9 d. Sprendimo *Gondrand*, C-169/80, Rink. p. 1931, 17 punkt?.

19 - Šiuo atžvilgiu Jungtin?s Karalyst?s vyriausyb? remiasi 1988 m. liepos 5 d. Sprendimu *Mol*, 269/86, Rink. p. 3627; 1988 m. liepos 5 d. Sprendimu *Happy Family*, 289/86, Rink. p. 3655, ir 1998 m. birželio 11 d. Sprendimu *Fischer*, C-283/95, Rink. p. I-3369.

20 - Žr., pavyzdžiui, sprendimo *Rompelman* 19 punkt?, sprendimo *Fischer* 27 punkt?. Žr. generalinio advokato N. Fennelly išvados byloje *Coffeshop Siberië*, C-158/98, Rink. p. I-3971, 12 punkt?.

21 - 1984 m. vasario 28 d. Sprendimas *Einberger*, 294/82, Rink. p. 1177; 1993 m. rugpj??io 2 d. Sprendimo *Lange*, C-111/92, Rink. p. I-4677, 19 punktas; sprendimo *Happy Family* 20 punktas; sprendimo *Mol* 18 punktas; 1998 m. geguž?s 28 d. Sprendimo *Goodwin ir Unstead*, C-3/97, Rink. p. I-3257, 9 punktas; sprendimo *Coffeshop Siberië* 14 ir 21 punktai ir 2000 m. birželio 29 d. Sprendimo *Salumets ir kiti*, C-455/98, Rink. p. I-4993, 19 punktas.

22 - Sprendimo *Happy Family* 20 punktas ir sprendimo *Mol* 18 punktas.

23 - Sprendimo *Coffeshop Siberië* 21 punktas; 1993 m. rugpj??io 2 d. Sprendimo *Lange*, C-111/92, Rink. I-4677, 12 punktas; sprendimo *Fischer* 20 punktas; sprendimo *Salumets ir kiti* 19 ir 20 punktai.

24 - Sprendimas *Einberger*; sprendimo *Happy Family* 23 punktas; 1990 m. gruodžio 6 d. Sprendimo *Witzemann*, C-343/89, Rink. p. I-4477, 20 punktas.

25 - Bet kuriuo atveju rašytin?se pastabose Jungtin?s Karalyst?s vyriausyb? tiesiogiai pripaž?sta, kad, nepaisant tikslo išvengti mokes?io, min?ti sandoriai n?ra neteis?ti.

26 - 2001 m. sausio 18 d. Sprendimas *Stockholm Lindöpark*, C-150/99, Rink. p. I-493; 1996 m. geguž?s 2 d. Sprendimas *Faaborg-Gelting Linien*, C-231/94, Rink. p. I-2395; 2003 m. birželio 12 d. Sprendimas *Sinclair Collis*, C-275/01, Rink. p. I-5965.

27 - Šiuo atžvilgiu Jungtin? Karalyst? nurodo 1996 m. birželio 20 d. sprendim? *Wellcome Trust*, C-155/94, Rink. p. I-3013, 31–36 punktai ir 1991 m. birželio 20 d. sprendim? *Polysar Investments*, C-60/90, Rink. p. 3111, 13 punktas.

28 - Teisingumo Teismas nusprendė, kad restoranų sandoriai turi būti laikomi paslaugų teikimu, nes šiems sandoriams būdinga požymių ir veiksmų visuma, kurios tik vienas sudedamasis elementas yra maisto tiekimas, o dominuoja paslaugos (sprendimo *Faaborg-Gelting Linien* 14 punktas).

29 - Teisingumo Teismas nusprendė, kad „apskritai golfo aikštynų valdymo veikla susijusi ne tik su pasyvia veikla, kai leidžiama naudotis golfo laukais, tačiau ir su įvairia komercine veikla, kaip antai teikimo vykdoma priežiūra, vadyba ir nuolatinė eksploatacija, kitų paslaugų teikimas ir t. t.“ Todėl nesant aiškiai išimtinę aplinkybių golfo aikštynų nuoma nėra pagrindinė teikiama paslauga (sprendimo *Stockholm Lindöpark* 26 punktas).

30 - Teisingumo Teismas nusprendė, kad šios teisės suteikimas, atsižvelgiant į visas sandorio aplinkybes, nėra nekilnojamojo turto nuoma. Sutarties objektas buvo tiekimas „t. y. išimtinės teisės parduoti cigaretes patalpose sumontuojant ir eksploatuojant cigarečių automatus suteikimas už pelno procentą“, o erdvės užėmimas patalpose buvo tik šio tiekimo vykdymo būdas (sprendimo *Sinclair Collis* 30 ir 31 punktai).

31 - Žr. *a fortiori* motyvaciją, kuria remtasi sprendimo *Coffeshop Siberië* 22 punkte. Šiuo sprendimu Teisingumo Teismas nusprendė, kad net jeigu kriminalinė veikla nuomos sandorį padarytų neteisėtą, nuoma vis tiek būtų priskiriama ekonominei veiklai, patenkančiai į Šeštosios direktyvos taikymo sritį.

32 - 1996 m. rugsėjo 26 d. Sprendimas *Enkler*, C-230/94, Rink. p. I-04517.

33 - Sprendimo *Enkler* 27 punktas.

34 - Sprendimo *Enkler* 27 punktas.

35 - 2000 m. birželio 8 d. Sprendimas *Breitsohl*, C-400/98, Rink. p. I-4321.

36 - 1996 m. vasario 29 d. Sprendimas *INZO*, C-110/94, Rink. p. I-857.

37 - Sprendimo *INZO* 24 punktas; sprendimo *Breitsohl* 39 punktas; 2000 m. kovo 21 d. Sprendimas *Gabalfriša ir kiti*, C-110/98, Rink. p. I-1577.

38 - Taip pat šiuo atžvilgiu žr. 1995 m. balandžio 6 d. Sprendimo *BLP Group*, C-4/94, Rink. p. I-983, 24 punktą. Jungtinę Karalystę teisingai teigia, kad PVM turi būti taikomas remiantis faktine ekonomine situacija ir kad išorė nėra lemiamą. Šiuo atžvilgiu ji remiasi 1997 m. vasario 20 d. Sprendimu *DFDS*, C-260/95, Rink. p. I-1005, pagal kurį Jungtinėje Karalystėje įsteigta dukterinė bendrovė, kurios visos akcijos priklauso Danijoje įsteigta motininei bendrovei ir iš kurios ši motininė bendrovė teikė savo paslaugas Jungtinėje Karalystėje, buvo pripažinta nuolatine motininės Danijoje įsteigtos bendrovės žmonė, kaip apibrėžta Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 1 dalyje. Be to, buvo nustatyta, kad šis ryšys turi persvarą vietas, kur yra paslaugų teikimo verslo vieta, atžvilgiu. Šiame kontekste buvo nustatyta, kad faktinės ekonominės situacijos požiriu dukterinė bendrovė veikė tik kaip pagalbinis motininės Danijos bendrovės organas. Vis dėlto sprendimu *DFDS* nebuvo siekiama veiklai, kuri buvo ekonominio pobūdžio, netaikyti Šeštosios direktyvos remiantis vien tuo, kad apmokestinamojo asmens ir kitų visiškai jo kontroliuojamų juridinių asmenų sandoriai buvo sudaryti ir vykdyti siekiant išvengti PVM. Šia byla negali būti remiamasi, norint konstatuoti, kad pagal savo pobūdį objektyviai ekonominiai sandoriai nepatenka į Šeštosios direktyvos taikymo sritį.

39 - Be to, jis buvo esminis mokesčio vengimo schemos elementas, nes apmokesčio visų atitinkamų mokesčių metų *LPDS* tiekimas, kuris suteikė *LPDS* teisę reikalauti sugrąžinti per tą patį laikotarpį *CWPI*

apskaičiuot? pirkimo PVM už statybos paslaugas, suteiktas LPDS.

40 - Žr. 1995 m. liepos 6 d. Sprendimo *BP Soupergaz*, C-62/93, Rink. p. I-1883, 16–18 punktus; 2000 m. birželio 8 d. Sprendimo *Midland Bank*, C-98/98, Rink. p. I-4177, 29 punkt?; 2001 m. rugs?jo 27 d. Sprendimo *Cibo Participations*, C-16/00, Rink. p. I-6663, 30 punkt?.

41 - Žr., pavyzdžiui, d?l laisv?s teikti paslaugas – 1974 m. gruodžio 3 d. Sprendimo *Van Binsbergen*, 33/74, Rink. p. 1299, 13 punkt?; 1993 m. vasario 3 d. Sprendimo *Veronica*, C-148/91, Rink. p. I-487, 12 punkt? ir 1994 m. spalio 5 d. Sprendimo *TV10*, C-23/93, Rink. p. I-4795, 21 punkt?; d?l darbuotoj? jud?jimo laisv?s – 1988 m. birželio 21 d. Sprendimo *Lair*, 39/86, Rink. p. 3161, 43 punktas; d?l laisvo prek? jud?jimo – 1985 m. sausio 10 d. Sprendimo *Leclerc*, 229/83, Rink. p. 1, 27 punkt?. D?l laisvo asmen? jud?jimo ir ?sisteigimo laisv?s 1979 m. vasario 7 d. Sprendimo *Knoors*, C-115/78, Rink. p. 399, 25 punktu Teisingumo Teismas aiškiai pripažino „teis?t? valstyb?s nar?s interes? imtis priemoni? neleisti tam tikriems pilie?iams bandyti pasinaudoti Sutarties teikiamomis galimyb?mis neteis?tai išvengiant j? nacionalin?s teis?s akt? taikymo“. Taip pat žr. v?lesn? šios išvados patvirtinim? 1990 m. spalio 3 d. Sprendimo *Bouchoucha*, C-61/89, Rink. p. I-3551, 14 punkte ir 1992 m. liepos 7 d. Sprendimo *Singh*, C-370/90, Rink. p. I-4265, 24 punkte.

42 - 1996 m. geguž?s 2 d. Sprendimo *Palletta*, C-206/94, Rink. p. I-2357, 24 punktas.

43- 1977 m. spalio 11 d. Sprendimo *Cremer*, 125/76, Rink. p. 1593, 21 punktas.

44 - 1993 m. kovo 3 d. Sprendimo *General Milk Products*, C-8/92, Rink. p. I-779, 21 punktas. Taip pat žr. bendros žem?s ?kio politikos srityje 1981 m. spalio 27 d. Sprendimo *Schumacher*, 250/80, Rink. p. I-2465, 16 ir 18 punktus, kuriuose Teisingumo Teismas vadovavosi tipiniu teleologiniu poži?riu, tod?l nebuvo reikalo atsižvelgti ? piktnaudžiavimo teis?mis doktrin?.

45 - Žr. 1998 m. geguž?s 12 d. Sprendimo *Kefalas ir kt.*, C-367/96, Rink. p. I-2843, 20 ir 28 punktus ir 2000 m. kovo 23 d. Sprendimo *Diamantis*, C-373/97, Rink. p. I-1705, 33 punkt?.

46 - 1999 m. kovo 9 d. Sprendimo *Centros*, C-212/97, Rink. p. I-2357, 24 punktas. Žr. tariamo piktnaudžiavimo ?sisteigimo teise klausimu v?liau priimto 2003 m. rugs?jo 30 d. Sprendimo *Inspire Art*, C-167/01, Rink. p. I-10155, 136 punkt? ir taip pat 2002 m. lapkri?io 11 d. Sprendimo *X ir Y*, C-436/00, Rink. p. I-10829, 41 ir 45 punktus.

47 - Teisingumo Teismas, pavyzdžiui, sprendimais *Kefalas ir kt.* ir *Diamantis* taip pat nagrin?jo klausim?, susijus? su nacionalini? teism? taikomomis prieš piktnaudžiavim? teis?mis nukreiptomis nacionalin?s teis?s taisykl?mis apribojant naudojimąsi Bendrijos teis?s suteiktomis subjektin?mis teis?mis.

48 - Žr. generalinio advokato A. La Pergola išvados byloje *Centros* 20 punkt?.

49 - Žr., *inter alia*, sprendimo *Diamantis* 33 punkt?.

50 - Tai akivaizdu, pavyzdžiui, iš sprendimo *Kefalas ir kt.* 21 punkto, kuriuo Teisingumo Teismas pripaž?sta taisykli?, „skirt? ?vertinti, ar iš Bendrijos teis?s nuostatos kylan?ia teise nebuvo naudotasi piktnaudžiaujant“, b?tinyb?.

51 - Šiuo klausimu žr. generalinio advokato G. Tesauro išvados byloje *Kefalas ir kt.* 27 punkt?, kuriame jis konstatavo, kad „Teisingumo Teismas iš esm?s leido kiekvienai nacionalin?s teis?s sistemai taikyti savo ?prastas taisykles (draudžian?ias „nes?žining? ?statym? vengim?“, „melaging? pareiškim?“ ar (kod?lgi ne) „piktnaudžiavim? teis?mis“), atimant teis? griežtai apibr?žtais atvejais remtis Bendrijos teis?s taisyklomis“.

52 - Šis poži?ris yra akivaizdus, pavyzdžiui, sprendimo *Palletta* 25 punkte, sprendimo *Kefalas ir kt.* 21 ir 22 punktuose, sprendimo *Diamantis* 34 ir 35 punktuose ir sprendimo *Centros* 24 ir 25 punktuose.

53 - Sprendimo *Centros* 25 punkte Teisingumo Teismas konstatavo, kad „nacionaliniai teismai gali kiekvienu atskiru atveju atsižvelgti, remdamiesi objektyviais ?rodymais, ? atitinkam? asmen? piktnaudžiavim? ar apgaul?, nor?dami, kai reikia, neleisti jiems pasinaudoti Bendrijos teis?s nuostatomis, kuriomis jie siekia remtis, bet jie (vis d?lto) privalo ?vertinti tok? elges?, atsižvelgdami ? tikslus, kuri? siekiama šiomis nuostatomis“.

54 - Žr., pavyzdžiui, sprendimo *Kefalas ir kt.* 24, 25 ir 29 punktus ir sprendimo *Centros* 26, 27 ir 30 punktus.

55 - 2000 m. gruodžio 14 d. Sprendimas *Emsland-Stärke*, C-110/99, Rink. p. I-11569.

56 - OL L 317, p. 1.

57 - Sprendimo *Emsland* 52 punktas.

58- Sprendimo *Emsland* 53 punktas.

59 - Šiuo klausimu žr. generalinio advokato S. Alber išvados byloje *Emsland-Stärke* 69 punkt?: „tod?l konkre?i? importo ir eksporto sandori? teis?tumo matas yra min?t? taisykli? tikslas“. Taip pat žr. sprendimo *Emsland-Stärke* 52 punkt?. Visai neseniai Generalinis advokatas A. Tizzano savo išvados byloje *Zhu ir Chen*, C-200/02, Rink. p. I-00000, 114 punkte taip pat konstatavo, kad norint konstatuoti, jog buvo piktnaudžiauama tam tikra teise, „turi b?ti ?sitikinta, ar atitinkamas asmuo, remdamasis Bendrijos nuostata, suteikian?ia toki? teis?, neveikia prieš šios nuostatos esm? ir apimt?“. Savo išvados 115 punkte jis pabr?ž?, kad kriterijus piktnaudžiavimui nustatyti „iš esm?s yra tai, ar n?ra iškraipomi Bendrijos nuostatos, suteikian?ios tam tikr? teis?, tikslai ir siekiai“.

60 - Sprendimo *Diamantis* 33 punktas; 1996 m. kovo 12 Sprendimo *Pafitis*, C-441/93, Rink. p. I-1347, 68 punktas; sprendimo *Kefalas ir kt.* 22 punktas.

61 - Šiuo atžvilgiu žr. sprendimo *Centros* 27 punkt?, kuriuo Teisingumo Teismas konstatavo, kad, atsižvelgiant ? ?sisteigimo teis?s tiksl?, faktas, jog valstyb?s nar?s pilietis, norintis ?steigti bendrov?, nusprendžia ?steigti j? valstyb?je nar?je, kurios bendrovi? teis?s taisykl?s jam atrodo mažiausiai suvaržan?ios, ir ?steigti filialus kitose valstyb?se nar?se, „negali pats savaime b?ti laikomas piktnaudžiavimu ?sisteigimo teise“. Taip atribojant ?sisteigimo teis?s apimt? taip pat buvo atsižvelgta ? ankstesn? šiuo atžvilgiu Teisingumo Teismo 1986 m. liepos 10 d. Sprendimo *Segers*, C-79/85, Rink. p. 2375, 16 punkte pateikt? išaiškinim?.

62 - Šiuo klausimu žr. A. Kjellgren. „On the Border of Abuse“, *European Business Law Review*, 2000, p. 192. Netgi sprendimu *Emsland*, kuriame „piktnaudžiavimo“ s?voka buvo labiau išpl?tota, Teisingumo Teismas r?m?si poži?riu d?l atitinkam? teis?s nuostat? aiškinimo. Šiuo atžvilgiu b?dinga, kad rezoliucin?je sprendimo dalyje Teisingumo Teismas konstatuoja, jog „Reglamentas (EEB) Nr. 2730/79 <...> turi b?ti aiškinamas kaip reiškiantis, kad <...>.“ Mano nuomone,

analizuojant minėtąs bylas, nėra reikšminga, ar principas iš tikrųjų palaipsniui įgyja savarankiško bendro Bendrijos teisės principo statusą, kaip teigia D. Simon ir A. Rigaux „La technique de consecration d'un nouveau principe du droit communautaire: l'exemple de l'abus de droit“, *Mélanges en hommage à Guy Isaac, 50 ans de droit communautaire*, t. 2, *Presse de l'Université des Sciences Sociales*, Toulouse, 2004, p. 579.

63 - Kaip pasakoti vienas komentaro autorius (A. Kjellgren. „On the Border of Abuse“, minėtas pirmiau, p. 193), „Teisingumo Teismo doktrina dėl piktnaudžiavimo daugiausia paremta tam tikrą Bendrijos nuostatą aiškinimu: šitaip klausimas dėl piktnaudžiavimo tampa klausimu, ar elgesys, kuriuo piktnaudžiaujama, patenka į nuostatos taikymo sritį“. Šiuo klausimu taip pat žr. generalinio advokato A. La Pergola išvados byloje *Centros* 20 punktą.

64 - Nuoroda į sprendimu *Emsland* išskirtą subjektyvų elementą yra, be to, puikiai suprantama, atsižvelgiant į aplinkybes konkrečios bylos, kurioje iš pat pradžių sandorio šalys ketino prekes iš naujo įvežti į Bendrijos teritoriją, o ne eksportuoti. Įvykdyta „pirmyn–atgal“ procedūra buvo tik fasadas (nors ir realus), kuriuo buvo slepiama tikrovė, kad šalys niekuomet nenorėjo, jog prekės iš tiesų būtų išvežtos iš Bendrijos muitų teritorijos. *Emsland* byloje nagrinėta procedūra laikytina apsimestine, nes visos susijusios šalys turėjo bendrą ketinimą naudoti dokumentus ir atlikti veiksmus faktiškai nesiekiant sukelti teisinių pasekmių (teisinių ir pareigų), kurias jos ketino įrodyti esant prieš trečiųsias šalis.

65 - Žr. sprendimo *Emsland* 50 punktą, kuriame šioje byloje minimas piktnaudžiavimas apibūdinamas kaip „visiškai formalus išsiuntimas iš Bendrijos teritorijos turint vienintelį tikslą – gauti eksporto grąžinamąsias išmokas“. Kitais atvejais Teisingumo Teismas tam tikros veiklos ar elgesio „vienintelį tikslą“ svarstė objektyviai kaip kriterijų piktnaudžiavimui konstatuoti. Žr., pavyzdžiui, sprendimo *Leclerc* 27 punktą, kuriuo konstatuojama, kad negalima remtis Bendrijos teise, kai prekės „eksportuojamos turint vienintelį tikslą – jas reimportuoti apeinant atitinkamus teisės aktus“, ir sprendimo *Lair* 43 punktą, pagal kurį „pastebėtina, kad jei objektyvių rodymų pagrindu galima nustatyti, jog darbuotojas atvyko į valstybę narę turėdamas vienintelį tikslą – po labai trumpo profesinės veiklos laikotarpio naudotis pagalbos studentams sistema šioje valstybėje, – tokiam piktnaudžiavimui netaikomos minėtos Bendrijos teisės nuostatos“.

66 - Šiuo atžvilgiu pažymėtina, kad, pavyzdžiui, Teisingumo Teismo sprendime *Emsland* nevartojama sąvoka „piktnaudžiavimas teisėmis“. Vietoj jos Teisingumo Teismas vartoja terminą „piktnaudžiavimas“. Panašiai ir vėlygi paprasčiausiai nurodydamas piktnaudžiavimą neseniai Teisingumo Teismas 2003 m. rugsėjo 23 d. sprendimo *Hacene Akrich*, C-109/01, Rink. p. I-0000, 57 punkte pripažino „piktnaudžiavimą“ ir todėl netaikė „Reglamento Nr. 1612/68 10 straipsnio valstybės narės piliečiui ir trečiosios valstybės piliečiui sudarius santuoką iš išskaitinimo, siekiant apeiti nuostatas, susijusias su trečiųjų valstybių piliečių atvykimu ir apsigyvenimu“ (sprendimo rezoliucinės dalies 2 punktas). Su šia byla aiškiai susijęs piktnaudžiavimas draudžiantis aiškinimo principas. Piktnaudžiavimo doktrinos taikymas lemia Bendrijos teisės nuostatos netaikymą ir kartu išvadą dėl teisės nesuteikimo – byloje nebuvo keliamas klausimas dėl naudojimosi faktiškai Bendrijos teisės nuostata suteikta teise, – ribojimo.

67 - Generalinio advokato išvados byloje *Kefalas* ir kt. 24 punktas. Šiuo klausimu žr. pirmiau cituotos D. Simon ir A. Rigaux. „La technique de consécration d'un nouveau principe“, p. 568, kuriame autoriai konstatuoja, kad „le système juridique communautaire n'échappe pas au risque, qu'on retrouve dans tout ordre juridique, de pratiques qui se conforment formellement à la règle, mais en détournent abusivement l'application.“

68 - Byloje neginėjama, kad yra galimybė piktnaudžiauti kiekviena teisės nuostata ir kiekviena teise bei kad teisinė sistema iš principo neturėtų toleruoti piktnaudžiavimo. Žr. L. Cadet ir P. Tourneau. „Abus de Droit“, *Recueil Dalloz (Droit Civil)*, 2002, p. 3 ir 4, ir Ghestin ir Goubeaux.

„Traité de Droit civil, Introduction Générale“, 3 leidimas, LGDJ, Paryžius, 1990, p. 673–676 ir p. 704, nurodančią teismų praktiką, iš kurios kildinamos tokios doktrinos kaip antai „piktnaudžiavimas teisėmis“ (tas pat gali būti pasakyta apie „nesąžiningų statymų vengimą“) ir kuri iš pradžių buvo teismų išplėtotą siekiant užkirsti kelią nepageidautiniams rezultatams teisinės sistemos siekiant atžvilgiu dėl formalaus ir mechaniško teisės taikymo.

69 - 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimo *Gemeente Leusden* sujungtose bylose C-487/01 ir C-7/02, Rink. p. I-0000, 76 punktas. Taip pat šiuo klausimu žr. feneralinio advokato A. Tizzano išvados minėtose bylose 98 ir 99 punktus ir juose cituojamą teismų praktiką.

70 - Žr. šiuo atžvilgiu nuomonę, išdėstytą generalinio advokato S. Alber išvados byloje *Emsland* 80 punkte, kad Reglamento Nr. 2988/95 dėl Europos Bendrijų finansinių interesų apsaugos 4 straipsnio 3 dalimi „nesukuriamas naujas teisės principas, o tik kodifikuojamas jau Bendrijos teisėje egzistuojantis bendrasis teisės principas“. Todėl principo, uždraudžiančio piktnaudžiauti, taikymas minėtoje byloje nepriklauso nuo vėlesnio Reglamento Nr. 2988/95 sigaliojimo.

71 - Ten pat, 10 punktas.

72 - Žr., pavyzdžiui, Vokietijos *Abgabenordnung* 42 straipsnį (žr. Kruse ir Düren, Tipke ir Kruse. „Abgabenordnung, Finanzordnung, Otto Schmitdt“, Köln, 2003, § 42), kuris tvirtina piktnaudžiavimo teisiniais institutais koncepciją (Steuerumgehung durch Mißbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten); Austrijos *Bundesabgabenordnung* (BGBl. Nr. 194/1961) su pakeitimais 22 straipsnį, kuris numato panašią piktnaudžiavimo civilinės teisės sistema ir forma koncepciją (Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts); Suomijos *Laki verotusmenettelystä* 1558/1995 28 straipsnį, pagal kurį mokesčių teisėje taikoma „piktnaudžiavimo civilinės teisės sistema“ sąvoka; Liuksemburgo *Loi d'adaptation fiscale*, 1934, 6 straipsnio 1 dalį, kuria vėlgiai tvirtinama panaši „piktnaudžiavimo“ sąvoka; Portugalijos *Lei Geral Tributária* (1998 m. gruodžio 17 d. Decreto Lei 398/98) su pakeitimu, padarytu 1999 m. birželio 27 d. Lei Nr. 100/99 ir vėlesniais teisės aktais, 38 straipsnio 2 dalies bendrą nuostatą, dėl kovos su mokesčių vengimu, pagal kurią „teisiniai aktai iš esmės ar daugiausia skirti, naudojant dirbtines priemones <...> ar piktnaudžiaujant teisinėmis sistemomis“, sumažinti mokestinius sąpareigojimus, negali sukelti mokestinių teisinių pasekmių; Ispanijos *Ley General Tributaria* (2003 m. gruodžio 17 d. Ley 58/2003) 15 straipsnį, susijusį su mokesčių teisės nuostatų taikymo kolizijomis (Conflicto en la aplicación de la norma tributaria), kuriame remiamasi koncepcija dėl akivaizdžiai apsimestinių veiksmų ar sandorių; Prancūzijos *Livre des procédures fiscales* L. 64 straipsnį, pagal kurį mokesčių teisėje taikoma „piktnaudžiavimo teisėmis“ sąvoka, apimanči piktnaudžiavimą teisėmis apsimestinomis operacijomis ir piktnaudžiavimą teisėmis vengiant statymo; Airijoje *Tax Consolidation Act* 1997 811 skyriaus 2 poskyrį, kuriame tvirtinta bendra prieš vengimą nukreipta nuostata, pavadinta „sandoriai, kuriais siekiama sumažinti mokestinį atsakomybę“ ir vartojama tokias sąvokas kaip antai sandoriai, „sudaryti ir vykdyti dėl vienintelio tikslo – gyti mokestinį pranašumą“ (žr. 811 skyriaus 2 poskyrio c punkto ii papunktį); Italijoje *Decreto Legge* 600/1973, sigaliojusio 1997 m. spalio 8 d. *Decreto Legislativo* Nr. 358 (1997 m. spalio 24 d. Gazzetta Ufficiale Nr. 249) 37bis straipsnį, kuriame tvirtinta bendra prieš vengimą nukreipta nuostata, paremta „teisto ekonominio pateisinimo neturinčių teisinių veiksmų“ sąvoka (atti privi di valide ragioni economiche); Švedijos statymo dėl mokesčių vengimo (Lag om skatteflykt) (1995:575) 2 straipsnį, kuriame tvirtinta bendra prieš vengimą nukreipta nuostata, nurodanti mokestinio pranašumo kaip „pagrindinės teisinio akto priežasties“ sąvoką. Nyderlanduose mokesčių teisės srityje teismai dažnai nurodo teismine praktikoje suformuluotą *fraus legis* koncepciją, pagal kurią turi būti apsvarstomas klausimas, ar vienintelis ir lemiamas užslėptas sandorio tikslas nėra mokestinio pranašumo gijimas.

73 - 1985 m. vasario 13 d. Sprendimo *Direct Cosmetics*, 5/84, Rink. p. 617, 37 punktas.

74 - Sprendimo *Komisija prieš Prancūziją*, C-50/87, 22 punktas; 1991 m. liepos 7 d. Sprendimo *Lennartz*, C-97/90, Rink. p. I-3795, 35 punktas ir 2005 m. sausio 20 d. Sprendimo *Hotel Skandic Gåsabäck AB*, C-412/03, Rink. p. I-00000, 26 punktas.

75 - 1984 m. balandžio 10 d. Sprendimo *Komisija prieš Belgiją*, 324/82, Rink. p. 1861, 31 ir 32 punktai. *Inter alia*, mokesčių vengimo prevencijos klausimu Teisingumo Teismas 1988 m. liepos 12 d. Sprendimo *Direct Cosmetics*, sujungtose bylose 138/86 ir 139/86, Rink. p. 3937, 21–24 punktuose pridūrė, kad valstybės narės gali priimti nuo Šeštosios direktyvos nuostatų nukrypstančias priemones, siekdama užkirsti kelią mokesčių vengimui, net jeigu apmokestinamojo asmens ekonominė veikla objektyviai vykdoma neturint ketinimo gyti mokesčių pranašumą. Vis dėlto reikėtų pažymėti, kad „mokesčių slėpimo“, „vengimo“ ir „piktnaudžiavimo mokesčių teise“ sąvokos valstybėse narėse skiriasi. Jungtinėje Karalystėje mokesčių vengimas yra teisetas, skirtingai nuo mokesčių slėpimo, kuris yra neteisetas. Kadangi Jungtinėje Karalystėje nėra bendros „piktnaudžiavimo mokesčių teise“ sąvokos, neįmanoma jos nustatyti, palyginti su kitų valstybių narių neteisėtu mokesčių planavimu (atitinkančio Prancūzijos „*évasion fiscale*“) ir su paprastu mokesčių planavimu (Prancūzijoje „*habileté fiscale*“), kuris, nors ir aiškiai nemgstamas mokesčių administratorių, yra teisetas. Šiuo atžvilgiu žr. S. N. Frommel. „United Kingdom tax law and abuse of rights“, *Intertax*, 1991/2, 54–81 p., p. 57.

76 - Žr. sprendimo *BP Supergaz* 35 punktą: „17 straipsnio 1 ir 2 dalimis detalizuojamos teisės atskaityti mokesčių suteikiamos sąlygos ir šios teisės apimtys. Jos nesuteikia valstybėms narėms jokios įgyvendinimo diskrecijos“.

77 - Žr. 1990 m. lapkričio 13 d. Sprendimo *Marleasing*, C-106/89, Rink. p. I-4135, 8 punktą: „Taikant nacionalinę teisę, susijusią su prieš ar po direktyvos atsiradusiomis nuostatomis, ši teisė aiškinantis nacionalinis teismas turi tai daryti kiek įmanoma atsižvelgdamas į direktyvos nuostatas ir tikslus, kad pasiektų ją siekiamą tikslą“. Šiuo klausimu žr. P. Farmer. „VAT Planning: Assessing the „Abuse of Rights“ Risk“, *The Tax Journal*, 2002 m. gegužės 27 d., p. 16.

78 - Žr. 2002 m. liepos 11 d. Sprendimo *Marks & Spencer*, C-62/00, Rink. p. I-06325, 27 punktą: „Nacionalinė priemonė, tiksliai perkeliančių direktyvą, priėmimas nepadaro direktyvos neveiksmingos. Valstybės narės faktiškai lieka pareigos užtikrinti visišką direktyvos taikymą netgi po to, kai šios priemonės priimtose“. Taip pat žr. generalinio advokato L. A. Geelhoed išvados 42 punktą, kuriame konstatuojama, jog „tiek už gyvendinimą atsakinga institucija, tiek nacionaliniai teismai privalo užtikrinti, kad būtų apsaugoti direktyva numatyti rezultatai“.

79 - Žr. sprendimo *Gemeente Leusden* 78 punktą.

80 - Pakanka paminėti, kad toks principas gali būti tam tikrą bendrosios teisės sistemą privatinės teisės doktriną, kaip antai „piktnaudžiavimas teisėmis“ ar „nesąžiningas statymų vengimas“, dalis, tačiau, pavyzdžiui, mokesčių teisėje, net esant panašioms pavadinimams, doktrinų veikimo kriterijai reikšmingai skiriasi. Pavyzdžiui, Prancūzijoje *Le Livre des procédures fiscales* (minutės 72 išnašoje) L.64 straipsnį traukia „piktnaudžiavimo teisėmis“ sąvoka mokesčių teisės srityje yra dvejopa, apimanti „apsimestinius“ sandorius ir veiksmus, susijusius su „nesąžiningu statymų vengimu“. Todėl „piktnaudžiavimas teisėmis“ Prancūzijos mokesčių teisėje skiriasi nuo tos pačios sąvokos reikšmės Prancūzijos nuosavybės ar sutarčių teisėje. Žr. Cozian. „La notion d'abus de droit en matière fiscale“, *Gazette du Palais, Doctrine*, 1993, p. 50–57 ir lyginamąją Prancūzijos ir Jungtinės Karalystės apžvalgą, S. Frommel. „United Kingdom tax law and abuse of rights“, cit., p. 57 ir 58.

81 - Žr. sprendimo *Gemeente Leusden* 57 punktų; 1998 m. gruodžio 3 d. Sprendimo *Belgocodex*, C-381/97, Rink. p. I-8153, 26 punktų; 2000 m. birželio 8 d. Sprendimo *Schlostra*, C-396/98, Rink. p. I-4279, 44 punktų ir sprendimo *Marks & Spencer* 44 punktų.

82 - Žr. sprendimo *Gemeente Leusden* 58, 65 ir 69 punktus.

83 - Žr. 1989 m. vasario 2 d. Sprendimo *Komisija prieš Prancūziją ir Jungtinę Karalystę*, sujungtos bylos 92/87 ir 93/87, Rink. p. 405, 22 punktų ir sprendimo *Sudholz* 34 punktų. Tuo pačiu klausimu taip pat žr. 18 išnašų, kurioje nurodoma Teisingumo Teismo praktika, pagal analogiją taikoma PVM atžvilgiu.

84 - Sprendimo *BLP Group* 26 punktas; 2001 m. spalio 9 d. Sprendimo *Cantor Fitzgerald*, C-108/99, Rink. p. I-7257, 33 punktas ir sprendimo *Gemeente Leusden* 79 punktas.

85 - Mokesčių mokėjimas, be abejonų, yra išlaidos, kurias kurio subjektas, vykdamas jam nustatytus mokestinius pareigojimus, gali teisėtai atsižvelgti, pasirinkdamas varias verslo vykdymo galimybes. Kai kuriems žmonėms gali kilti abejonų dėl naudojimosi šia laisve moralumo, bet jokių būdu ne dėl teisėtumo.

86 - Kai kurios iš valstybės narės priimtų bendrojo pobūdžio nacionalinės teisės aktų nuostatų, nukreiptų prieš piktnaudžiavimą (aprašyti 72 išnašoje) taip pat taikomos ir PVM atžvilgiu, bent jau iš principo. Taip yra Prancūzijos, Vokietijos, Austrijos, Ispanijos, Suomijos, Airijos, Liuksemburgo ir Portugalijos atveju.

87 - Žr. 78 punktų. Be to, nagrinėdamas 27 straipsnį Teisingumo Teismas pripažino, kad „nėra jokių kliūčių suformuluoti nuostatą pakankamai bendrai ar abstrakčiai“. Žr. 1997 m. gegužės 29 d. Sprendimo *Skripalle*, C-63/96, Rink. p. I-2847, 29 punktų.

88 - Žr. sprendimo *BLP Group* 28 punktų; 1996 m. rugsėjo 26 d. Sprendimo *Debouche*, C-302/93, Rink. p. I-4495, 16 punktų; 1995 m. spalio 4 d. Sprendimo *Armbrecht*, C-291/92, Rink. p. I-2775, 27 ir 28 punktus. Taip pat žr. B. Terra ir J. Kajus. „A Guide to VAT“, p. 802, ir P. Farmer ir R. Lyal. „EC Tax Law“, p. 190 ir 191.

89 - Sprendimo *BLP Group* 19 punktas; sprendimo *Midland Bank*, 30–33 punktai; sprendimo *Cibo Participations* 31–35 punktai. Taip pat žr. sprendimo *Armbrecht* 29 punktų.

90 - Sprendimo *BLP Group* 19 ir 24 punktai; sprendimo *Midland Bank* 20 punktas ir sprendimo *Cibo Participations* 29 punktas.

91 - Kaip nuspręsta sprendimo *Komisija prieš Prancūziją*, C-50/87, 17 punkte ir sprendimo *Rompelman* 19 punkte: „Atskaitos sistemos tikslas – visiškai atleisti verslininkus nuo PVM naštos, mokėtinų arba sumokėtos vykdant kinę veiklą. Todėl bendra PVM sistema užtikrina visišką bet kurios kinės veiklos <...> neapmokestinimą, jei pastarieji iš principo būtų apmokestinami PVM“. (Išskirta mano)

92 - Žr. pirmiau minėtus B. Terra ir J. Kajus, p. 361–365.

93 - Iš tiesų tam tikra dalis neatskaitytino apmokestinamųjų asmenų sumokėto pirkimo PVM bus traukta į galutinio vartotojo mokėtiną kainą.

94 - Nagrinėjamosiose bylose minima veikla turi tam tikrą panašumą su 1998 m. balandžio 4 d. Sprendimu *EMU Tabac*, C-296/95, Rink. p. I-01605, analizuota schema, kuri pagal nacionalinio teismo pateiktą aprašymą suteiktą Jungtinės Karalystės rezidentams galimybę nekeliant kojos iš

nam? Jungtin?je Karalyst?je ?sigyti Liuksemburgo parduotuv?je pirkti tabako. Šioje byloje nagrin?ta schema buvo pagr?sta agentavimu ir faktiškai atskiram vartotojui sudar? galimyb? nemok?ti akcizo Jungtin?je Karalyst?je, kuris yra didesnis už akciz? Liuksemburge. Kaip teig? generalinis advokatas D. Ruiz-Jarabo Colomer savo išvados 89 punkte, kad „jeigu tai b?t? vienintel? priemon?, nacionalinis teismas gal?t? atsisakyti taikyti ieškov? nurodyt? (apmokestinimo kilm?s vietoje) taisykl? remdamasis tuo, kad tokios taisykl?s taikymas nagrin?jamoje byloje aiškiai prieštaraut? direktyvos (92/12/EEB) esmei ir tikslui ir b?t? žalingas kit? jos nuostat? efektyvumui. Atsisakydamas taikyti jis papras?iausiai taikyt? netiesiogin?s apgaul?s veiksmus draudžiant? bendr?j? teis?s princip?“. Išaiškindamas atitinkamas direktyvos nuostatas (t. y. jos 8 straipsnio nuostatas), Teisingumo Teismas nusprend?, kad šios nuostatos netaikytinos, jei apmokestinamosios prek?s pirktos ir (arba) gabentos per agent? (žr. sprendimo 37 punkt?).