

GENERALINIO ADVOKATO

DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER IŠVADA,

pateikta 2006 m. kovo 14 d.(1)

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

Axel Kittel

prieš

Estado belga

ir

Estado belga

prieš

Recolta Recycling SPRL

(*Cour de cassation* (Belgija) prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Pridėtinės vertės mokestis – Perkant sumokėto mokesčio atskaita – Karuselinis sukčiavimas – Piktnaudžiavimas teise – Sandoriai, kurie vykdomi siekiant tik nepagrįstai gauti mokestinės naudos – Teisės atskaita netekimas“

I – **Įvadas**

1. Kasacinis teismas (*Cour de cassation*) (Belgija) klausia Teisingumo Teismo dėl nacionalinės teisės normos, pagal kurią sutartys, kurių pagrindas neteisėtas, ir atitinkamai veiksmai, kuriais siekiama apgauti šį mokestį administruojantį ir taikančią valstybę, yra absoliučiai negaliojantys, poveikio bendrai pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) sistemai.
2. Konkrečiai kalbant, jis klausia, ar „karuselinio“ sukčiavimo atveju ši pardavimo sutarties galiojimo pasekmė neleidžia atskaityti sumokėto mokesčio, skirdamas du atvejus, pirma, kai pirkėjas veikė sąžiningai (byla C-440/04) ir, antra, kai jis dalyvavo sukčiavime (byla 439/04)(2).
3. 2006 m. sausio 12 d. Sprendime *Optigen ir kt.*(3) buvo pateiktas atsakymas dėl pirmojo atvejo, leidžiant apmokestinamajam asmeniui atskaityti mokestį, jei jis nežinojo, kad sandoris buvo kitų veiksmų dalis ir vykdytas siekiant sumažinti valstybės biudžeto įplaukas.
4. Siekiant išsklaidyti abejones dėl antrojo atvejo, kuriam esant apmokestinamasis asmuo aktyviai dalyvauja sukčiavime, neseniai priimtame 2006 m. vasario 21 d. Sprendime *Halifax ir kt.* (4) pateikiamos atitinkamos aiškinimo gairės.

II – Teisinis pagrindas

A – Bendrijos teisės aktai dėl PVM

5. Pagal Pirmosios direktyvos(5) 2 straipsnį:

„Pagal bendrosios pridėtinės vertės mokesčio sistemos principą prekės ir paslaugos apmokestinamos bendru vartojimo mokesčiu, kuris yra tiksliai proporcingas prekė bei paslaugų kainai, nesvarbu, koks yra sandorį skaičius gamybos ir paskirstymo procese iki apmokestinimo etapo.

Kiekvieno sandorio atveju pridėtinės vertės mokestis, apskaičiuojamas nuo prekė ar paslaugų kainos taikant tokioms prekėms ar paslaugoms nustatytą tarifą, mokėtinas atskaičius pridėtinės vertės mokesčio dalį, kuri tiesiogiai priskirtina kitiems kainos sudedamosioms dalims.

Bendroji pridėtinės vertės mokesčio sistema taikoma iki mažmeninės prekybos etapo imtinai.“
(Pataisytas vertimas)

6. Remdamasi šiuo teisės aktu, Šeštoji direktyva(6) skiria dvi apmokestinamųjų sandorių kategorijas: „prekė tiekimas“ ir „paslaugų teikimas“, apibrėždama pirmąjį kaip teisės kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimą (5 straipsnio 1 dalis).

7. Ji taikoma sandoriams, kai juos vykdo šalies teritorijoje savarankiškai dirbantis asmuo, vykdomas gamintojo, prekybininko ar paslaugas teikiančio asmens veikla, įskaitant amatą ar panašią veiklą (2 straipsnio 1 dalis ir 4 straipsnio 1 ir 2 dalys).

8. 17 straipsnis numato, kad teisė atskaityti mokestį atsiranda tuomet, kai atsiranda prievolė mokėti atskaitytiną mokestį, ir nustato atskaitos sąlygas.

9. Šeštoji direktyva, reglamentuojanti atleidimą nuo mokesčio (13–16 straipsniai), nurodo būtinybę užkirsti kelią „tam tikriems mokesčio vengimo ar sukčiavimo atvejams“. Šis tikslas leidžia valstybei nareik nukrypti nuo šios direktyvos taikymo (27 straipsnio 1 dalis).

B – Belgijos teisė

10. Belgijos civilinis kodeksas numato, kad neturinti pagrindo ar turinti melagingą ar neteisėtą pagrindą prievolė nesukelia jokių pasekmių (1131 straipsnis) ir kad neteisėtas pagrindas yra tuomet, kai įstatymas jį draudžia, jis prieštarauja moralei arba viešajai tvarkai (1133 straipsnis).

11. Taikydamas šiuos principus, *Cour de cassation*, t. y. prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas(7), nusprendė, kad sutartis, kuria siekiama išvengti PVM mokėjimo, yra absoliučiai negaliojanti, jei viena iš sutarties šalių siekia neteisėtą tikslą, net jei šie tikslai nebuvo žinomi kitai šaliai.

12. Taigi visiškai suprantama *Cour de cassation* nuomonė, kad nuosavybės perdavimas, kuriuo siekiama to paties tikslo, yra negaliojantis ir negali būti laikomas „prekė tiekimu“ PVM kodekso(8) 10 straipsnio 1 dalies (gyvendinančios Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 1 dalį) prasme ir kad todėl PVM kodekso 45 straipsnio 1 dalyje (gyvendinančioje Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalį) numatyta teisė į atskaitą nepatenka į pirkėjo teisę ir pareigą visumai, net jei jis nežinojo apie pardavėjo neteisėtus tikslus.

III – Pagrindinės bylos faktinės aplinkybės

A – Byla C-439/04

13. Bendrovė *Comptime Belgium* (toliau – *Comptime*), šiuo metu bankrutavusi ir atstovaujama A. Kittel, vertėsi kompiuterinėmis reikmenimis, kuriuos ji pirkdavo Belgijoje ir eksportuodavo į kitas Europos Sąjungos valstybes, įskaitant Liuksemburgą, didmenine prekyba.

14. Prekių gavėjas Liuksemburge persiėdavęs prekes taip pat Liuksemburge įsteigiamam trečiajam asmeniui, kuris savo ruožtu išsiėdavęs jas į Belgiją, pristatydamas jas *Comptime* tiekėjui(9).

15. Šis tiekėjas nė karto nemokėjo sąskaitose faktūrose, išrašytose *Comptime*, nurodyto PVM, periodiškai atskaitydamas jam išrašytas PVM sumas.

16. *Cour de cassation* nuomone, *Comptime* žinojo apie šiuos veiksmus.

B – Byla C-440/04

17. Ponas Aillaud pardavė bendrovei *Recolta Recycling* (toliau – *Recolta*), gaudamas atitinkamą PVM sumą, šešiolika prabangių transporto priemonių, kurias įsigijo iš *Auto Mail*.

18. Iš karto po to *Recolta* perleido jas šiai įmonei, kad ši jas parduotų kitose valstybėse narėse. Šis sandoris tuo metu buvo neapmokestinamas pagal ankstesnį PVM kodekso 43 straipsnį.

19. Faktiškai transporto priemonės niekada nebuvo išvežamos iš Belgijos, naudojant įvairias specialias schemas, skirtas išvengti mokesčių mokėjimo. Taigi Aillaud ir *Auto Mail* bendradarbiavo, siekdami nemokėti sąskaitose faktūrose nurodyto PVM.

20. Dėl šių faktų pradėta baudžiamoji byla ir buvo priimta nutartis nutraukti bylą *Recolta* administratoriaus atžvilgiu.

IV – Prejudiciniai klausimai

21. Administratorius neleido *Comptime* ir *Recolta* atskaityti sumokėto PVM. Šis sprendimas apskundė abi bendrovės, tačiau Vervjė Pirmosios instancijos teismas (*Tribunal de première instance de Verviers*) 1999 m. liepos 28 d. Sprendimu atmetė *Comptime* prašymą, o 1996 m. spalio 1 d. Sprendimu jis patenkino *Recolta* reikalavimus; Lježo apeliacinis teismas (*Cour d'appel de Liège*) patvirtino šiuos sprendimus atitinkamai 2002 m. gegužės 29 d. ir 2001 m. lapkričio 9 dieną.

22. Kadangi buvo pareikšti du kasaciniai skundai, *Cour de cassation* sustabdė bylą nagrinėjimą ir remdamasis EB 234 straipsniu pateikė Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Jeigu prekės tiekiamos apmokestinamajam asmeniui, kuris sąžiningai sudarė sutartį, nežinodamas apie pardavėjo sukėlavimą, ar pridėtinės vertės mokesčių fiskalinio neutralumo principas draudžia, kad, panaikinus pirkimo–pardavimo sutartį vadovaujantis nacionalinės civilinės teisės norma, pagal kurią ši sutartis yra absoliučiai negaliojanti, nes prieštarauja viešajai tvarkai dėl pardavėjui priskiriamo neteisėto pagrindo, šis apmokestinamasis asmuo prarastų teisę į mokesčių atskaitą?

2. Ar atsakymas būtų kitoks, jei absoliučiai negaliojimą lemtų sukėlavimas pačiu pridėtinės vertės mokesčiu?

3. Ar atsakymas būtų kitoks, jei pirkimo-pardavimo sutarties neteisėtą pagrindą, lemiantis absoliutą negaliojimą pagal nacionalinę teisę, būtų sukūpavimas pridėtinės vertės mokestiu, apie kurį žinojo abi sutarties šalys?

23. Pirmieji du klausimai yra bendri abiem nagrinėjamiems byloms, o trečiasis klausimas pateikiamas tik byloje *Kittel* (C-439/04).

V – Procesas Teisingumo Teisme

24. Teisingumo Teismo pirmininkas 2005 m. sausio 28 d. Nutartimi sujungė bylas C-439/04 ir C-440/04 dėl to, kad jė dalykas susijęs.

25. Per Teisingumo Teismo statuto 23 straipsnyje nustatytą terminą A. Kittel, *Recolta*, Komisija ir Belgijos bei Italijos vyriausybės pateikė savo rašytines pastabas.

26. Visos šalys, stojusios šalys, išskyrus Italijos vyriausybę, dalyvavo 2006 m. vasario 9 d. posėdyje ir žodžiu pateikė savo pastabas.

VI – Karuselinio sukūpavimo veikimas

27. Prekyba Bendrijos viduje yra gera dirva PVM vengimui, nes šis vengimas gali būti įvairių rūšių, net jei jis visada organizuojamas „grandimi“.

28. Paprasčiausias jo pavyzdys yra toks(10):

– „A“ (pirminė bendrovė), vykdo nepamokestintą tiekimą „B“ (karuselinio sukūpavimo arba fiktyvus subjektas) iš valstybės narės „X“ į valstybę narę „Y“,

– „B“, kuris įsigijo prekes nesumokėjęs PVM, parduoda jas savo valstybėje narėje „Y“ „C“ (agentas), iš kurio jis paima mokestį, o po to dingsta nesumokėjęs jo į valstybės biudžetą(11),

– „C“ atskaito PVM už pirkimus iš „B“ ir platina prekes „Y“ šalies rinkoje, apmokestindamas PVM.

29. Žala valstybės biudžetui yra lygi „C“ sumokėto mokesčio daliai „B“, kuris jos nesumoka į biudžetą.

30. Tam tikrais atvejais, siekiant paslėpti ryšį tarp „B“ ir „C“, įsiterpia viena ar kelios įmonės „D“ (tarpinės bendrovės arba bendrovės „priedanga“).

31. „Grandis“ tampa karuselinio sukūpavimu tada, kai, užuot apsiribojęs valstybės „Y“ teritorija, agentas „C“ vykdo nepamokestintą tiekimą prekių kilmės valstybės „X“ teritorijoje esančiam subjektui, kuriuo gali būti taip pat pirminė bendrovė „A“. Šioje valstybėje sukūpavimas gali būti kartojamas daug kartų. Sukūpavimas paaiškėja, kai „C“ prašo grąžinti jam PVM(12).

32. Manipuliaciją aiškiau pavaizduoja tokia schema:

33. Byloje C-439/04 nebuvo tarpininko „D“. *Computime*, kuri žinojo apie sukūpavimą, vaidino agento „C“ vaidmenį, jos tiekėjui iš Belgijos atiteko karuselinio sukūpavimo subjekto „B“ vaidmuo, o Liuksemburgo įmonės – pirminė bendrovė „A“ vaidmuo.

34. Kitoje byloje (C-440/04) visas procesas vyko Belgijoje, tačiau neteisėta nauda buvo gauta iš sandorio Bendrijos viduje, kurio dalyviai neketino jo užbaigti. Sukūpavimo veiksmai buvo pagrįsti dviem schemomis. Pagal pirmąją, paprasčiausią, *Auto Mail* (karuselinio sukūpavimo subjektas „B“)

nesumok?jo PVM, gauto už automobili? pardavim? Aillaud (agentas „C“). *Recolta* (pirmin? bendrov? „A“) pardav? šias transporto priemone?s, neapmokestindama PVM ir nežinodama apie suk?iavimo veiksmus, *Auto Mail*, turint omenyje, kad *Recolta* ?sigijo jas iš pono Aillaud, sumok?dama jam PVM. Kita schema yra sud?tingesn? d?l atstov? „C“ buvimo, ir d?l to Aillaud tampa tarpininku „D“, ta?iau jis atlieka kitok? nei pateiktoje schemoje vaidmen?, t. y. kaip sutarties su tarpine bendrove „A“ šalis.

35. Iš tikr?j? suk?iavimo formos yra tokios ne?prastos ir sud?tingos, kaip ir jas sugalvojusi? asmen? vaizduot?. Taigi pritariu generaliniam advokatui M. Poiars Maduro, kuris savo išvados byloje *Optigen ir kt.*, kuri? nurodau 8 punkte, pažymi, kad bet kuriuo atveju j? tikslas yra nedeklaruoti gautos PVM sumos.

VII – Prejudicini? klausim? nagrin?jimas

36. *Cour de cassation* klausia d?l apmokestinamojo asmens, kuris nedalyvavo suk?iavime(13), nors ir palengvino j?(14) ty?ia ar d?l neatidumo, teis?s atskaityti mokes?ius.

A – *Pirmieji du prejudiciniai klausimai (d?l s?žining? apmokestinam?j? asmen?)*

37. Kaip nurodžiau ?vade, šios problemos sprendimas pateikiamas min?tame sprendime *Optigen ir kt.*, kuris tapa?iomis aplinkyb?mis pripažino teis? ? atskait?.

38. Taigi negalima nieko arba galima tik labai mažai pridurti ne tik tod?l, kad šis sprendimas yra naujas, bet iš esm?s tod?l, kad jame pateiktas sprendimas yra logiškas. Primindamas Šeštojoje direktyvoje (43?45 straipsniai) esan?i? s?vok? objektyv?j? pob?d? ir PVM, pagr?sto fiskalinio neutralumo principu, kuris panaikina nustatytus skirtumus pagal sandori? teis?tum? (49 straipsnis), bendr? tiksl?, Teisingumo Teismas nurod?, kad sandoriai, kuriais nesiekama suk?iauti, sudaro apmokestinam?j? ?vyk?, jeigu jie priskiriami mokes?io mok?tojui, kurio teisei atskaityti mokes?ius negali tur?ti ?takos tai, kad jis, to nežinodamas, yra neteis?tos prekybos grandin?s dalis (51?54 straipsniai).

39. Taigi iš šio sprendimo išplaukia, kad bendra PVM sistema neleidžia atimti teis?s pasinaudoti atskaita iš asmens, kuris s?žiningai(15) ?gyja prekes, nežinodamas apie pardav?jo suk?iavim?, motyvuojant tuo, kad pagal Belgijos civilin? kodeks? sutartis yra absoliu?iai negaliojanti.

B – *Tre?iasis prejudicinis klausimas (d?l apie suk?iavim? žinojusi? apmokestinam?j? asmen?)*

40. Sprendimas n?ra toks aiškus tuo atveju, kai pirk?jas žino apie suk?iavimo veiksmus. Šiuo atveju yra dvi galimyb?s: 1) jis žino, ta?iau nedalyvauja ir negauna iš to jokios naudos, arba 2) jis ?sitraukia ? suk?iavim? ir nepagr?stai gauna iš to naudos.

1. Pirma galimyb?

41. Šiuo atveju atsakymas neturi skirtis nuo atsakymo, pateikto d?l atvejo, kai apmokestinamasis asmuo nežino apie suk?iavim?.

42. Sprendimo *Optigen ir kt.* motyvai šiuo atveju turi didel? reikšm?, nes veikla nepraranda savo teis?to ekonominio pob?džio d?l to, kad j? vykdomas asmuo žino, jog kita sutarties šalis vadovaujasi neteis?tais motyvais, nes tas, kas moka PVM, turi iš šio mok?jimo išplaukian?i? teis? ? atskait?.

43. Neutralumas, kuriuo grindžiamas šis mokestis, neleidžia mokes?io netaikyti sandoriams, kurie yra šio mokes?io dalykas. Sprendime *Optigen ir kt.* dar kart? buvo patvirtinta, kad teis? ?

atskait? taikoma nepaisant to, ar mok?tinas PVM buvo sumok?tas už ankstesnius arba v?lesnius sandorius (54 punktas).

44. „Nes?žiningo“ skolininko, kuris nepraneša atitinkamai valstyb?s finans? institucijai apie suk?iavim?, elgesys sukelia ?vairi? pasekmi?(16), ta?iau joki? b?du niekada nelemia pagrindinio PVM sistemos principo, pagal kur? PVM taikomas kiekviename gamybos ir platinimo proceso etape, atskaitant ankstesniuose etapuose sumok?t? mokest?, netaikymo(17).

2. Antra galimyb?

a) Nagrin?jimo ribos

45. Jei visi dalyvauja veiksmuose, jie savaime yra suk?iavimas, jei juos vykdant siekiama išvengti mokes?i?.

46. Atsižvelgdamos ? toki? situacij?, valstyb?s nar?s turi reaguoti ir prireikus nustatyti specialius leidimus nukrypti pagal Šeštosios direktyvos 27 straipsnio 1 dal? arba reikalauti pagal 21 straipsnio 3 dal?(18) solidariai mok?ti mokes?ius, laikantis proporcingumo ir teisinio saugumo princip?.(19)

47. Bet kuriuo atveju šios priemon?s yra b?tinios, ta?iau nepakankamos, nes b?damos skirtingo pob?džio jos gali skirtis tarpusavyje ir taip pažeisti bendros PVM sistemos vientisum?.

48. Be to, jei valstyb? nar? nieko nedaryt?, tai apgaulingo elgesio toleravimas, netaikant joki? teisinių sankcij?, prieštaraut? elementariausiai logikai(20).

49. Taigi reikia nustatyti, ar bendras Bendrijos teis?s principas reikalauja vienodos reakcijos toki? situacij?, kokios yra šios bylos aplinkyb?mis, atžvilgiu, kai sandorio dalyviai žino apie jo neteis?t? pob?d?.

50. Schema, kai vienas iš dalyvi? nesumoka ? valstyb?s biudžet? gautos PVM sumos, o kitas j? atskaito, yra piktnaudžiavimas teise, nes teis?s nuostata (Šeštosios direktyvos 17 straipsnis) remiamasi siekiant gauti priešing? jos tikslui rezultat?; o sandoris sudarytas nesilaikant ?prast? prekybos s?lyg?, siekiant nepagr?stai praturt?ti.

51. Tod?l sunku nustatyti, ar piktnaudžiavimo teise draudimas taip pat taikytinas PVM srityje.

b) Piktnaudžiavimas teise ir bendra PVM sistema

52. B?tent šis klausimas buvo išnagrin?tas min?tame 2006 m. vasario 21 d. Sprendime *Halifax ir kt.*, kuriame generalinis advokatas M. Poiarės Maduro išnagrin?jo (60 ir paskesni punktai) ?vairius Teisingumo Teismo sprendimus(21) ir išved? princip?, pagal kur? „asmenys negali remtis Bendrijos teis?s normomis, piktnaudžiaudami ar pasinaudodami apgaule“(22).

53. Aš sutinku su savo kolega generaliniu advokatu M. Poiarės Maduro, kad niekas netrukdo šio principo taikyti PVM srityje. Maža to, kova su mokes?i? vengimu yra Šeštosios direktyvos straipsniuose d?l atleidimo nuo mokes?io pripažintas ir skatinamas pagrindinis tikslas, kaip nurodyta sprendimuose *Gemeente Leusden ir Holin Groep*(23) bei *Halifax ir kt.*(24). Reikia vengti to, kad b?t? vien retoriškai remiamasi Bendrijos normomis PVM srityje siekiant gauti joms prieštarujan?ios naudos.

54. Sunku nustatyti ne pat? piktnaudžiavimo teise fakt?, o kriterijus, kuriais reikia remtis. Neatsitiktinai šioje srityje, kurioje vadovaujamas lygyb?s principu, kurio viena iš form? yra teisinio saugumo principas, teis?t? l?kesi? principas vaidina lemiam? vaidmen?, suteikdamas galimyb?

asmenims iš anksto ir tiksliai žinoti savo prievoli? apimt?(25). Kita vertus, taip jie gali laisvai organizuoti savo versl? ir atitinkamai riboti jo fiskalines pasekmes(26), d?l ekonomini? motyv? pasirinkdami apmokestinamuosius ar neapmokestinamuosius sandorius, kad sumažint? savo mokestin? našť?(27); tod?l j? negalima kaltinti tuo, kad jie naudojasi norma ar teis?s spraga, siekdami mok?ti mažiau mokes?i?(28).

55. Pirmiau min?ti samprotavimai pateikia kriterijus, reikalingus apibr?žti piktnaudžiavimo teise PVM srityje s?vok?. Pirmiausia reikia pažym?ti, jog nustatyta, kad apmokestinamojo asmens laisv? organizuoti turi b?ti ?gyvendinama atsižvelgiant ? jo teisinio statuso pranašumus. Kitaip sakant, jis turi gerbti teis?s akt? leid?jo vali?, o taip n?ra tuo atveju, kai prisidengdamas Bendrijos normos nustatytomis s?lygomis, jis siekia ir gauna joms prieštaraujant? rezultat?(29).

56. Antras kriterijus yra susij?s su sandorio objektu, kuris neturi kito paaiškinimo kaip tik sukurti reikalaujam? teis?(30), siekiant gauti neteis?tos naudos(31). Be to, kad teis? ? atskait? turintis asmuo žino apie suk?iavimo veiksmus, reikia, kad jis veikt? kartu su kitais suk?iavimo dalyviais, t. y. kad ekonominiu poži?riu neautonomiška sutartis b?t? tik gautos naudos priedanga.

57. Nacionalini? teism? kompetencijai priklauso pagal nacionalin?s teis?s ?rodin?jimo taisyklės nustatyti, ar konkre?iu atveju yra min?t? požymi?, su s?lyga, kad nebus pažeistas Bendrijos teis?s sistemos veiksmingumas(32). Nagrin?dami jie turi atsižvelgti ? teisinius, ekonominius ir asmeninius subjekt? ryšius(33); du rodikliai yra ypa? svarb?s: vienas yra šalies, kuri naudojasi teise ? atskait?, neteis?ta nauda, kitas ? jos vieta schemeje, žinant, kad kuo ji yra ar?iau fiktyvaus sandorio, tuo didesnis ?tarimas, kad ji dalyvauja suk?iavime.

c) Teis? ? atskait? esant karuseliniam suk?iavimui

58. Teis? ? atskait? yra esmin? bendrosios PVM sistemos dalis: ji atleidžia verslinink? nuo su jo ekonomine veikla susijusio mok?tino ar sumok?to mokes?io, išrašant s?skait? vartotojui. Ji yra neutralumo principo s?lyga, nes leidžia tarpininkams atskaityti iš savo apmokestinamojo pagrindo tiek?jams sumok?to PVM sum?, atgaunant iš mokes?i? administratoriaus mokes?io dal?, atitinkan?i? skirtum? tarp pardavimo ir pirkimo kainos(34).

59. Šie samprotavimai patvirtina, kad tokia teis? atsiranda, kai atsiranda prievol? mok?ti PVM patiekus prekes ar suteikus paslaugas pagal apmokestinamuosius sandorius (Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 1 ir 2 dalys). Jei, atvirkš?iai, jos susijusios su neapmokestinamaisiais sandoriais, arba apmokestinamaisiais sandoriais, kurie atleidžiami nuo mokes?i?, n?ra prievol?s mok?ti mokes?io ir jis neturi b?ti atskaitytas, nes ši teis? išplaukia tik iš mokestin?s prievol?s, kuriai ji taikoma. Jei prievol?s n?ra, nes suk?iavimas buvo sugalvotas siekiant vienintelio tikslo dirbtinai sukurti teis? ? atskait?, mokes?io, kuris iš tikr?j? nebuvo sumok?tas, atlyginimas yra nepagr?stas. Taigi tai paaiškina, kod?l Teisingumo Teismas pripaž?sta, jog atsiradusi teis? ? atskait? vis d?lto n?ra ?gyta, nes, be to, kad ji yra galim? tikslinio taisykli? taikymo pagrindas, pagal Šeštosios direktyvos 20 straipsn? reikia, kad neb?t? jokio suk?iavimo ar piktnaudžiavimo(35).

60. Taigi d?l jai suteikto pagrindinio vaidmens neigti ši? apmokestinamojo asmens, dalyvaujan?io grandyje, kurioje be jo pagalbos ir jo sutikimo suinteresuotoji tre?ioji šalis neperveda jo apskai?iuotos PVM sumos, teis? reikšt? nutraukti grand? ir panaikinti mokes?io objektyv?j? pob?d?, pažeidžiant dar Pirmojoje direktyvoje paskelbt? tiksl? apmokestinti prekyb? bendruoju vartojimo mokes?iu. Tokie atvejai yra ne suk?iavimas siekiant išvengti mokes?io mok?jimo, bet tik ?prasti sandoriai, t. y. ekonominiai sandoriai Šeštosios direktyvos prasme, ? kuriuos ?siterpia apgaulingas elgesys. Tod?l, kai apmokestinamasis asmuo nežino, kad yra ?trauktas ? platesn? operacij?, skirt? išvengti mokestin?s prievol?s, arba tai žinodamas jis atsiriboja nuo tokio neteis?to susitarimo, tai neturi jokios ?takos jo teisei ? atskait?. Tokios pozicijos, kaip pasteb?jau, laikosi

Teisingumo Teismas sprendime *Optigen ir kt.*, ir jai aš pritariu.

61. Kita vertus, jei jo teise ? atskait? pasinaudot? šalis, žinanti, kad dalyvauja karuseliniame suk?iavime, tai lemt? tok? pat? iškraipym?, nes tokie veiksmai yra fiktyv?s sandoriai, kuriais siekiama be teis?to pagrindo sumažinti mokest?. Jau nurodžiau, kad kai kuriais atvejais suk?iaujama tiesiog pasikei?iant s?skaitomis, realiai neperduodant preki?. Nors j? ekonomin? reikšm? akivaizdi, jie neturi teisini? padarini?. Belgijos vyriausyb? neklysta teigdama, kad tokio pob?džio machinacijos neturi Šeštosios direktyvos 5 straipsnyje nurodyt? apmokestinam?j? sandori? požymi?, nes n?ra verslininko prekybin?s veiklos dalis.

62. Galiausiai Pirmoji ir Šeštoji PVM direktyvos ne tik leidžia, bet ir reikalauja, kad teis?s ? atskait? tur?tojas šios teis?s netekt?, jei visk? žinodamas jis dalyvauja šio tipo suk?iavimo schemeje, kuriai nustatyti reikia atsižvelgti ? pirmiau nurodytus kriterijus. Šiuo klausimu sprendime *Fini H(36)* buvo priminta, kad nacionaliniai teismai turi atsisakyti leisti naudotis teise ? atskait?, jei yra nustatyta, kad ja remiamasi neteis?tai (34 punktas).

VIII – Išvada

63. Atsižvelgdamas ? pirmiau nurodytus samprotavimus, si?lau Teisingumo Teismui atsakyti ? *Cour de cassation* pateiktus klausimus taip:

„1. 1967 m. balandžio 11 d. Pirmoji Tarybos direktyva 67/227/EEB d?l valstybi? nari? teis?s akt?, reglamentuojan?i? apyvartos mokes?ius, suderinimo ir 1977 m. geguž?s 17 d. Šeštoji Tarybos direktyva 77/388/EEB d?l valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo – Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema: vienodas vertinimo pagrindas draudžia atimti teis? ? mokes?io atskait? iš apmokestinamojo asmens, kuris ?sigyja prekes nežinodamas apie pardav?jo suk?iavim?, motyvuojant tuo, kad pagal nacionalin? civilin? teis? pirkimo–pardavimo sutartis yra absoliu?iai negaliojanti.

2. Tas pats sprendimas taikomas tuomet, kai apmokestinamasis asmuo, žinodamas apie suk?iavim?, nedalyvauja jame ir negauna iš jo jokios naudos.

3. Jei jis s?moningai dalyvauja šio tipo sandoryje, kuris vykdomas siekiant vienintelio tikslo – sumažinti mokestin?s prievol?s dyd? ir kuriuo piktnaudžiaujama teise, min?ta bendra PVM sistema reikalauja atimti iš jo turim? teis? ? atskait?.“

1 – Originalo kalba: ispan?.

2 – *Cour de cassation* pateik? Teisingumo Teismui du kitus prejudicinius klausimus (byla *Ring Occasions ir Fortis Banque* (C?42/05) ir byla *Samotor* (C?378/05)), analogiškus nagrin?jamiems šioje byloje.

3 – Sujungtos bylos C?354/03, C?355/03 ir C?484/03, Rink. p.l?0000.

4 – Sujungtos bylos C?255/02, C?419/02 ir C?223/02, Rink. p.l?0000.

5 – 1967 m. balandžio 11 d. Tarybos direktyva 67/227/EEB d?l valstybi? nari? teis?s akt?, reglamentuojan?i? apyvartos mokes?ius, suderinimo (OL 71, 1967, p. 1301; specialusis leidimas lietuvi? kalba, 9 skyrius, 1 tomas, p. 3–4).

6 1997 m. geguž?s 11 d. Šeštoji Tarybos direktyva 77/388/EEB d?l valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo – Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1; specialusis leidimas lietuvi? kalba, 9 skyrius, 1 tomas, p. 23–62).

7 – 2000 m. spalio 12 d. Sprendimas, kasacinis skundas Nr. C.99.0136.F (Bull., I, Nr. 543).

8 – Pridėtinės vertės mokesčio kodeksas (Code de la taxe sur la valeur ajoutée), patvirtintas 1969 m. liepos 3 d. įstatymu (*Moniteur belge*, 1969 m. liepos 17 d.) ir pakeistas 1992 m. gruodžio 28 d. įstatymu (*Moniteur belge*, 1992 m. gruodžio 31 d.).

9 – Tikrintojai nustatė, kad per trumpą laikotarpį (1997 m. sausio 10–30 d.) *Computime* pakartotinai veikė su tomis pačiomis mikroprocesoriais *CPU Pentium Intel* pakuotėmis. Iš 3290 sandorių 736 buvo atliekami naudojant pakuotes, kurios buvo parduotos kelis kartus, kai kurios jų iki šešių kartų.

10 – Komisijos ataskaita Tarybai ir Europos Parlamentui dėl administracinio bendradarbiavimo priemonių naudojimo kovoje su PVM sukčiavimu, Briuselis, 2004 m. balandžio 16 d. (KOM (2004) 260 galutinis, p. 6 ir 7).

11 – Šis punktas paaiškina „up-takio“ pravardę, kurią jis turi dėl savo slidaus pobūdžio.

12 – Vadinamajame „dokumente karuseliniame sukčiavime“ nėra net prekės, vietoj jų apyvartoje naudojamos tik sąskaitos faktūros.

13 – Žalų valstybės biudžetui daro karuselinio sukčiavimo subjektas.

14 – Kaip pirminis bendrovė, agentė ar paprasta tarpininkė.

15 – Šis subjektyvus požymis turi būti nustatytas remiantis kiekvienos nacionalinės teisės sistemos rodinėjimo taisyklėmis, su sąlyga, kad nebus pažeistas Bendrijos teisės nuostatų veiksmingumas (šios išvados 57 punktą).

16 – Pvz., pripažinti jų atsakingą už nuslėptas pajamas (žr. šios išvados 46 punktą).

17 – Šios išvados 58 ir paskesniuose punktuose nagrinėjami pagrindiniai vaidmenys, kurį ši teisė vaidina PVM struktūroje.

18 – 2000 m. spalio 17 d. Tarybos direktyva 2000/65/EB, iš dalies keičianti Direktyvą 77/388/EEB dėl asmens, privalančio mokėti pridėtinės vertės mokestį, nustatymo (OL L 269, p. 44), papildyti 21 straipsnio 3 dalimi.

19 – Generalinis advokatas M. Poiares Maduro savo 2005 m. gruodžio 7 d. Išvadoje byloje *Federation of Technological Industries ir kt.* (C-384/04), kurioje sprendimas dar nepriimtas, siūlo Teisingumo Teismui atsakyti, kad atsižvelgiant į minėto 21 straipsnio 3 dalį bei remiantis menkais principais, niekas netrukdo valstybėms narėms reikalauti solidariai mokėti mokesčius iš asmenų, kurie, vykdydami karuselinį sukčiavimą, trauktų sandorį, žinojo arba galima daryti prielaidą, kad jie žinojo, jog mokestis nebus sumokėtas (39 straipsnio 1 punkto antroji pastraipa).

20 – Generalinis advokatas M. Poiares Maduro savo 2005 m. balandžio 7 d. Išvadoje, pateiktoje byloje *Halifax ir kt.*, nenagrinėjo šio pavojaus.

21 – Bendrijos teismų praktika išnagrinėjo piktnaudžiavimą teise šiose srityse: a) pagrindinių laisvių (1974 m. gruodžio 3 d. Sprendimo *Van Binsbergen*, 33/74, Rink. p. 1299, 13 punktą; 1979 m. vasario 7 d. Sprendimo *Knoors*, 115/78, Rink. p. 399, 25 punktą ir 1999 m. kovo 9 d. Sprendimo *Centros*, C-212/97, Rink. p. I-1459, 24 punktą); b) socialinės apsaugos (1996 m. gegužės 2 d. Sprendimo *Palletta*, C-206/94, Rink. p. I-2357, 24 punktą); c) bendros žemės ūkio politikos (1977 m. spalio 11 d. Sprendimo *Cremer*, 125/76, Rink. p. 1593, 21 punktą ir 1993 m.

kovo 3 d. Sprendimo *General Milk Products*, C-8/92, Rink. p. I-779, 21 punktas); d) bendrovi? teis?s (1998 m. geguž?s 12 d. Sprendimo *Kefalas ir kt.*, C-367/96, Rink. p. I-2843, 20 ir 28 punktai ir 2000 m. kovo 23 d. Sprendimo *Diamantis*, C-373/97, Rink. p. I-1705, 33 punktas).

22 – Tai terminai, kuriuos pavartojo generalinis advokatas A. La Pergola savo išvados min?toje byloje *Centros* 20 punkte.

23 – 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimas (C-487/01 ir C-7/02, Rink. p. I-5337, 76 punktas).

24 – 71 punktas.

25 – 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimas *Sudholz* (C-17/01, Rink. p. I-4243), darantis nuorod? ? kit? sprendim?, patikslina tai 34 punkte.

26 – Pvz., išvadoje, pateiktoje byloje, kurioje buvo priimtas 2000 m. sausio 27 d. Sprendimas *Heerma* (C-23/98, Rink. p. I-419), kuri? savo rašytin?se pastabose nurod? Komisija, generalinis advokatas G. Cosmas pažym?jo, kad bet koks fizinis asmuo turi teis? steigti bendroves ir kad niekas nedraudžia joms tiekti prekį ir teikti paslaug? savo artimiesiems, kartu b?nant PVM mok?tojais (28 punktas).

27 – 1995 m. balandžio 6 d. Sprendimas *BLP Group* (C-4/94, Rink. p. I-983, 26 punktas) ir 2001 m. spalio 9 d. Sprendimas *Cantor Fitzgerald Internacional* (C-108/99, Rink. p. I-7257, 33 punktas). Generalinis advokatas M. Poiars Maduro savo išvadoje byloje *Halifax ir kt.* šiuo klausimu aiškiai pažym?jo, jog n?ra teisin?s pareigos valdyti verslo tokiu b?du, kad b?t? padidintos valstyb?s mokestin?s pajamos (85 punktas).

28 – Kaip pažymi Teisingumo Teismas min?to sprendimo *Gemeinde Leusden ir Holin Groep* 79 punkte.

29 – Generalinis advokatas M. Poiars Maduro taip pat nurodo, kad teis?s akt? tikslus ir siekius reikia lyginti su nagrin?jamos veiklos rezultatais taip, kad jei pastarieji išplaukia iš pasirinkimo tarp dviej? teis?t? galimybi? ? piktnaudžiavimo n?ra (išvados byloje *Halifax ir kt.* 88 punktas).

30 – Jei jis pateisinamas skirtingais motyvais, piktnaudžiavimo teise n?ra. Tokiomis aplinkyb?mis teis?s nuostatos aiškinimas kaip nesuteikian?ios nerašyto bendrojo principo pagrindu tokio pranašumo suteikt? mokes?i? administratoriui pernelyg didel? diskrecij? sprendžiant, kuris iš tam tikro sandorio tiksl? laikytinas vyraujan?iu (išvados byloje *Halifax ir kt.* 89 punktas), keliant gr?sm? reikalaujamam teisiniam saugumui.

31 – Šie du kriterijai, taikomi 2000 m. gruodžio 14 d. Sprendime *Emsland-Stärke* (C-110/99, Rink. p. I-11569), kuriame iš eksportuotojo buvo atimta teis? ? išmok?, nepaisant to, kad jis formaliai laik?si jai gauti b?tin? s?lyg? (52 ir 53 punktai), buvo pakartoti Sprendime *Halifax ir kt.* (74 ir 75 punktai).

32 – Min?tas sprendimas *Emsland-Stärke*, 54 punktas; 2005 m. liepos 21 d. Sprendimas *Eichsfelder Schlachtbetrieb* (C-515/03, Rink. P. I-7355, 40 punktas) ir min?tas 2006 m. vasario 21 d. Sprendimas *Halifax ir kt.*, 76 punktas.

33 – Min?t? sprendim? *Emsland-Stärke* 58 punktas ir *Halifax ir kt.* 81 punktas.

34 – Šiuo klausimu priimti 1996 m. spalio 25 d. Sprendimas *Elida Gibas* (C?317/94, Rink. p. I?5339, 33 punktas); 2002 m. spalio 15 d. Sprendimas *Komisija prieš Vokietij?* (C?427/98, Rink. p. I?8315, 42 punktas) ir 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimas *Terra Baubedarf-Handel* (C?152/02, Rink. p. I?5583, 36 punktas).

35 – 2000 m. birželio 8 d. Sprendime *Breitsohl* (C?400/98, Rink. p. I?4321, 41 punktas) ir sprendime *Schlossstraße* (C?396/98, Rink. p. I?4279, 42 punktas) buvo laikomasi šio požiūrio, kaip ir sprendime *Halifax ir kt.*, kur? daug kart? citavau (84 punktas).

36 – 2005 m. kovo 3 d. Sprendimas (C?32/03, Rink. p. I?1599).