

62016CC0251

GENERALINIO ADVOKATO

MICHAL BOBEK IŠVADA,

pateikta 2017 m. rugsėjo 7 d. (1)

Byla C-251/16

Edward Cussens,

John Jennings,

Vincent Kingston

prieš

T. G. Brosnan

(Supreme Court (Aukščiausiasis Teismas, Airija) prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„PVM – Mokesčių vengimas – Sprendime Halifax ir kt. (C-255/02) pripažinto draudimo piktnaudžiauti teisėmis principo tiesioginis taikytinumas“

I. ?vadas

1.

Mokesčių institucijų palankumų užsitarnauti sunku. Yra viena (tikriausiai bent viena) reikšminga šios taisyklės išimtis: 2006 m. Sprendimas Halifax (2), kuriame Teisingumo Teismas patvirtino, kad pridėtinės vertės mokesčio (PVM) teisės srityje egzistuoja draudimo piktnaudžiauti principas. Atrodo, kad valstybių narių mokesčių institucijos entuziastingai priėmė šį sprendimą.

2.

Tačiau, kaip dažnai nutinka, tikrasis staiga atsiradusi emocijų objekto pobūdis kurį laiką lieka kiek neaiškus ir neištirtas (3). PVM srityje tas pats pasakytina apie draudimo piktnaudžiauti, dar vadinamo draudimu piktnaudžiauti teise. Nors šis draudimas aiškiai patvirtintas daugiau nei prieš dešimtmetį ir nuo to laiko daug aptariamas ir analizuojamas doktrinoje, galima teigti, kad kol kas nelabai aišku, kaip tiksliai šis principas veikia ir kokį konkrečių kriterijų taikyti nustatant piktnaudžiavimą.

3.

Šiuo prašymu priimti prejudicinį sprendimą Teisingumo Teismo prašoma išaiškinti šio principo taikymo sąlygas ir praktinį poveikį Supreme Court (Aukščiausiasis Teismas, Airija) prašyme priimti prejudicinį sprendimą nurodytomis aplinkybėmis.

4.

Edward Cussens, John Jennings ir Vincent Kingston (toliau – apeliantai) Korke (Airija) pastatė 15 atostogų namų. Jie išnuomojo nekilnojamąjį turtą susijusiai įmonei 20 metų ir 1 mėnesio

laikotarpiui. Pagal Airijos teisę 20 metų nuoma buvo laikoma pirmuoju nekilnojamojo turto perdavimu. Kapitalizuotajai nuomos vertei pritaikytas PVM. Po mokesio ši sutartis buvo nutraukta, o turtą apeliantai pardavė tretiesiems asmenims. Pagal Airijos teisę už šį pardavimą PVM nereikėjo mokėti, nes PVM buvo mokamas tik už pradinį, pirmą, pardavimą, t. y. ilgalaikę nuomą. Vėliau Airijos mokesčių institucija konstatavo, kad pirmasis perdavimas (ilgalaikė nuoma) buvo dirbtinis ir reiškė piktnaudžiavimą teisėmis. Todėl PVM tikslais šią nuomą nereikėtų atsižvelgti ir mokestį reikėtų taikyti paskesniajam pardavimui tretiesiems asmenims, lyg tai būtų pirmasis perdavimas. Todėl apeliantams tektų sumokėti daug didesnę PVM.

5.

Mokesčių institucijos sprendimas buvo apskųstas, o byla galiausiai atsidūrė Supreme Court of Ireland (Aukščiausiasis Teismas, Airija). Šis teismas pateikia Teisingumo Teismui aštuonis klausimus: 1 ir 2 klausimais siekiama išsiaiškinti, ar ES draudimo piktnaudžiauti teisėmis principas veikia tiesiogiai ir yra viršesnis už teisinio saugumo ir teisėtų lūkesčių principus. Darant prielaidą, kad draudimo piktnaudžiauti teisėmis principas veikia tiesiogiai, 4 ir 7 klausimais siekiama išsiaiškinti šio principo taikymo sąlygas. Jeigu šioje byloje tos sąlygos būtų vykdytos, 3 klausimu norima sužinoti, kaip sandoriai gali būti iš naujo išsiaiškinti ir įvertinti PVM tikslais. 5, 6 ir 8 klausimais klausiama apie konkrečios nacionalinės teisės nuostatos nesuderinamumo su Šeštoja PVM direktyva 77/388/EEB (4) pasekmes.

II. Teisinis pagrindas

A. ES teisė

1. Direktyva 77/388 (toliau – Šeštoji PVM direktyva)

6.

Pagal Šeštosios direktyvos (5) 2 straipsnio 1 punktą PVM apmokestinamas „prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, kai šalies teritorijoje už atlygą prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks“.

7.

4 straipsnio 3 dalyje nurodyta:

„Valstybės narės apmokestinamuoju asmeniu gali laikyti ir bet kurį asmenį, tik retkarčiais vykdančį sandorius, susijusius su 2 dalyje nurodyta veikla, ypač kuriuos nors iš toliau nurodytų sandorių:

a)

pastatą ar pastatą dalį ir žemės, ant kurios jie stovi, tiekimą prieš jį pirmą panaudojimą; <...> valstybės narės gali nustatyti sąlygas, kaip šis kriterijus turi būti taikomas perstatomiems pastatams ir žemei, ant kurios jie stovi.

Valstybės narės gali netaikyti pastato pirmo panaudojimo kriterijaus, o taikyti kitokius kriterijus, tokius kaip, pavyzdžiui, laikotarpį tarp pastato užbaigimo dienos ir jo pirmo tiekimo dienos arba laikotarpį tarp pastato pirmo panaudojimo ir jo vėlesnio tiekimo dienos su sąlyga, kad pirmasis laikotarpis nėra ilgesnis kaip penkeri metai, o antrasis – dveji.“

„Pastatas“ – tai bet kokia konstrukcija, pritvirtinta prie žemės ar tvirtinta žemeje;

b)

žemės statyboms tiekimas.

„Žemės statyboms“ – tai bet kokia paruošta ar neparuošta žemė, kuri valstybės narės apibrėžia esant tokią.“

8.

5 straipsnyje „Prekių tiekimas“ numatyta, kad:

„1. „Prekių tiekimas“ – tai teisės kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimas.

<...>

3. Valstybės narės materialiuoju turtu gali laikyti:

a)

tam tikrą nekilnojamojo turto nuosavybės dalį;

b)

daiktines teises į nekilnojamąjį turtą, kurios jį turtoju suteikia teisė naudotis nekilnojamoju turtu;

c)

akcijas ar akcijoms ekvivalentiškas nuosavybės dalis, kurios jį savininkui de jure ar de facto suteikia nekilnojamojo turto ar jo dalies nuosavybės ar valdymo teises.“

9.

Šeštosios direktyvos 13 straipsnyje „Atleidimas nuo mokesčio šalies teritorijos ribose“ nustatyta:

„B. Kiti atleidimo nuo mokesčio atvejai

„Nepažeisdamos kitų Bendrijos nuostatų, valstybės narės atleidžia nuo mokesčio toliau nurodytą veiklą taikydamos sąlygas, kurias jos turi nustatyti siekdamos užtikrinti, kad atleidimas nuo mokesčio būtų teisingas ir sąžiningas ir kad būtų užkirstas kelias galimam mokesčio vengimui, išsisukinėjimui [slėpimui, vengimui] ar piktnaudžiavimui:

<...>

g)

pastatą ar jo dalį ir žemės, ant kurios jie stovi, tiekimą, išskyrus tai, kas nurodyta 4 straipsnio 3 dalies a punkte.“

B. Airijos teisė

10.

Tuomet, kai klost?si bylai reikšmingos aplinkyb?s, galiojusios redakcijos VAT Act 1972 (PVM ?statymas) 4 straipsnyje buvo nurodyta:

„(1)

(a)

Šis straipsnis taikomas nekilnojamiesiems daiktams:

(i)

kuriuos suk?r? juos tiekiantis asmuo arba kurie buvo sukurti šio asmens vardu,

<...>

b)

Šiame straipsnyje „teis?“, kalbant apie nekilnojamuosius daiktus, reiškia teis? ? tok? daikt?, kurios galiojimas daikto suk?rimo metu buvo bent dešimt met? <...>, o nuoroda ? teis?s perdavim? apima nuorod? ? teis?s suk?rim? <...>

(2)

<...> nekilnojam?j? daikt? tiekimas šio ?statymo tikslais laikomas ?vykusi tik jeigu asmuo, kuriam priklauso teis? ? nekilnojam?j? turt?, kuriam taikomas šis straipsnis, perduoda (?skaitant atsisakym? arba perleidim?) ši? teis? ar iš jos kylan?ias teises vis? ši? daikt? ar j? dalies atžvilgiu.

<...>

(4)

Jeigu asmuo, kuriam priklauso teis? ? nekilnojamuosius daiktus, kuriems taikomas šis straipsnis, vis? ši? daikt? ar j? dalies atžvilgiu perduoda iš šios teis?s kylan?ias teises tokiomis aplinkyb?mis, kad jis išlaiko teis? susigr?žinti perduot? teis?, jis, kiek tai susij? su šia išlaikyta susigr?žinimo teise, 3 straipsnio 1 dalies f punkto tikslais laikomas tapusiu ši? daikt? ar j? dalies, jei taikytina, savininku kitais nei savo verslo tikslais.

<...>

(6)

Neatsižvelgiant ? šio straipsnio ar 2 straipsnio nuostatas, mokestis netaikomas nekilnojam?j? daikt? tiekimui:

a)

kai daikt? tiekian?iam asmeniui neatsirado arba neatsirast?, išskyrus 3 straipsnio 5 dalies b punkto iii papunkt?, teis?s ? atskait? pagal 12 straipsn? d?l patiekus ar suk?rus daiktus sumok?to bet kurio mokes?io arba

b)

jei šie daiktai iki nustatytos dienos buvo naudojami ir nebuvo pl?tojami per laikotarp? nuo tos dienos iki tiekimo dienos, išskyrus nekilnojam?j? daikt?, kuriems taikomos 5 dalies nuostatos,

tiekim?.

<...>

(9)

Jeigu perduodant teis? ? nekilnojam?j? turt? taikomas mokestis ir jeigu nuo šios teis?s perdavimo dienos šis turtas nepl?tojamas (toliau šioje dalyje ši teis? vadinama apmokestinam?ja teise), ir jei po šios dienos asmuo, išskyrus asmen?, kuris ?gijo apmokestinam?j? teis?, perduoda teis? ? šiuos daiktus, pagal š? ?statym? tai laikoma nekilnojamojo turto, kuriam taikoma 6 dalis, tiekimu.“

11.

Šio ?statymo (2002 m. galiojusi redakcija) 10 straipsnio 9 dalyje nustatyta:

„(a)

Tiekiant nekilnojamuosius daiktus ir teikiant paslaugas, kurias sudaro nekilnojamojo turto pl?tra, ? atlyg? ?skai?iuojama vis? vykdant tiekim? perduot? teisi? ? daiktus vert?.

(b)

Teis?s ? nekilnojamuosius daiktus vert? yra šios teis?s atviros rinkos kaina. Jei teis?s ? nekilnojam?j? daikt? atsisakymas arba perleidimas yra nekilnojamojo daikto tiekimas, kuris apmokestinamas mokes?iu, šios teis?s atviros rinkos kaina nustatoma taip, lyg šios teis?s atsisak?s ar j? perleid?s asmuo perdav? teis? ? šiuos daiktus, kuriuos šis asmuo suk?r? per laikotarp? nuo atsisakymo ar perleidimo dienos iki tos dienos, kai ši teis?, kurios atsisakyta ar kuri perduota, b?t? baigusi galioti, jei jos neb?t? atsisakyta ar ji neb?t? perduota.“

12.

Papildomos taisykl?s d?l nekilnojamojo turto sandori? vert?s nustatymo PVM tikslais buvo nustatytos Value Added Tax Regulations 1979 (S.I. Nr. 63, 1979) (1979 m. Prid?tin?s vert?s mokes?io taisykl?s) 19 taisykl?je, pagal kuri?:

„(2)

Jeigu asmuo, kuriam priklauso teis? ? nekilnojam?j? turt? (šioje dalyje jis vadinamas perdav?ju), perduoda iš šios teis?s kylan?i? teis? ? visus šiuos nekilnojamuosius daiktus ar j? dal? tokiomis aplinkyb?mis, kad jis išlaiko teis? susigr?žinti perduot? teis? (šioje dalyje ji vadinama reversijos teise), taikomos toliau nurodytos nuostatos:

(a)

reversijos teis?s vert? nustatoma perduotos teis?s vert? atimant iš vis? perdav?jo tur?t? teisi? ? daiktus ar j? dal? vert?s perdavimo metu ir

(b)

jeigu pagal teis?s suteikimo s?lygas teis? suteikiama dvidešim?iai met? ar ilgesniam laikotarpiui arba laikoma suteikta dvidešim?iai met? ar ilgesniam laikotarpiui, ? reversijos teis?s vert? neatsižvelgiama.“

III. Faktin?s aplinkyb?s, procesas ir pateikti klausimai

13.

Apeliantai buvo žemės sklypo Korke bendraturiai ir pastatė juose 15 atostogų namų (toliau – turtas). Kaip nurodo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas, siekdami sumažinti už turto pardavimą mokėtino PVM sumą, jie sudarė keletą preliminarinių sandorių su susijusia kompanija Shamrock Estates Limited (toliau – SEL) (toliau – prieš pardavimą sudaryti sandoriai).

14.

2002 m. kovo 8 d. apeliantai sudarė ilgalaikės turto nuomos sutartis su SEL 20 metų ir 1 mėnesio laikotarpiui (toliau – ilgalaikė nuoma). Turtas buvo dvejiems metams visiškai išnuomotas apeliantams (toliau – trumpalaikė nuoma).

15.

2002 m. balandžio 3 d. abi šalys atsisakė abiejų nuomų, o visos turto nuosavybės teisės grąžintos apeliantams. 2002 m. gegužės mėn. apeliantai perdavė turtą tretiesiems asmenims.

16.

Paprastai Airijoje pirmasis nekilnojamojo turto tiekimas apmokestinamas PVM. Tolesnis tiekimas neapmokestinamas. Jeigu turtas tiekiamas parduodant besilygišką teisę, PVM apmokestinama pardavimo kaina. Ilgiau nei 20 metų trunkanti nuoma Airijoje laikoma nekilnojamojo turto tiekimu (6). Tokiais atvejais PVM apmokestinama šio turto kapitalizuotoji vertė.

17.

Jeigu turtas būtų tiesiogiai pardavęs apeliantai (t. y. nesudarius sandorių prieš pardavimą), už pardavimą būtų reikę sumokėti 125746 EUR PVM. Tačiau apeliantai deklaravo 40000 EUR PVM už ilgalaikės nuomos sandorį (pirmąjį turto tiekimą), o trumpalaikę nuomą, teisės sugrąžinimą nutraukus nuomą ir paskesnį turto pardavimą 2002 m. gegužės mėn. laikė neapmokestinamais PVM.

18.

Airijos mokesčių institucija nusprendė, kad prieš pardavimą sudaryti sandoriai buvo dirbtiniai ir apskaičiuojant PVM juos nereikia atsižvelgti. Todėl už turto pardavimą apskaičiuota PVM suma buvo 125746 EUR (minus jau sumokėtus 40000 EUR).

19.

Apeliantai ginčijo šį apskaičiavimą ir galiausiai pateikė skundą Supreme Court of Ireland (Airijos Aukščiausiasis Teismas), o tas teismas nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1.

Ar kovos su piktnaudžiavimu teisėmis principas, Teisingumo Teismo sprendimu Halifax pripažintas taikytinu PVM srityje, gali būti tiesioginio veikimo asmeniui, jeigu nėra nacionalinės teisės aktų arba teisminių priemonių, kuria tas principas įgyvendinamas, jei, kaip šioje byloje, iš naujo apibrėžiant prieš pardavimą sudarytus sandorius ir pardavimo galutiniam pirkėjui sandorius (toliau kartu – apeliantų sandoriai), kaip tvirtina Commissioners, apeliantams atsirastų prievolė mokėti PVM, nors tinkamai taikant apeliantų sandorių sudarymo metu galiojusias nacionalinės teisės nuostatas

tokios prievolės nebuvo?

2.

Jeigu 7 pirmąjį klausimą būtų atsakyta, kad kovos su piktnaudžiavimu teisėmis principas yra tiesioginio veikimo asmeniui net jeigu nėra nacionalinės teisės kores arba teisminės priemonės, kuria tas principas įgyvendinamas, ar principas pakankamai aiškus ir tikslus, kad jį būtų galima taikyti apeliantai sandoriams, sudarytiems prieš Teisingumo Teismui priimant Sprendimą Halifax, pirmiausia atsižvelgiant į teisinio saugumo ir apeliantai teisėtą lūkesčių apsaugos principus?

3.

Jeigu kovos su piktnaudžiavimu teisėmis principas apeliantai sandoriams taikomas ir dėl to juos reikia apibrėžti iš naujo:

a)

pagal kokį teisinį mechanizmą apskaičiuojamas ir surenkamas apeliantai sandoriams taikomas PVM, turint omenyje, kad pagal nacionalinę teisę nereikia mokėti, apskaičiuoti ar rinkti PVM už tuos sandorius, ir

b)

kaip nacionaliniai teismai nustato tokias prievoleis?

4.

Ar siekdamas nustatyti, ar pagrindinis apeliantai sandorinis tikslas buvo įgyti mokestinį pranašumą, nacionalinis teismas turėtų prieš pardavimų sudarytus sandorius (kurie, kaip konstatuota, sudaryti tik dėl mokestinio priežasčių) nagrinėti atskirai, ar turi būti nagrinėjamas visų apeliantai sandorinis tikslas?

5.

Ar PVM įstatymo 4 straipsnio 9 dalis laikytina nacionalinės teisės nuostata, kuria įgyvendinama Šeštoji direktyva, nepaisant to, kad ta nuostata nesuderinama su Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 3 dalyje įtvirtinta nuostata, kurią tinkamai taikant apeliantai nekilojamojo turto tiekimo prieš pirmą panaudojimą tikslais būtų laikomi apmokestinamaisiais asmenimis, neatsižvelgiant į tai, kad buvo ankstesnis perdavimas, apmokestinamas PVM?

6.

Jeigu 4 straipsnio 9 dalis nesuderinama su Šeštoja direktyva, ar apeliantai, remdamiesi ta nuostata, piktnaudžiauja teisėmis, pažeisdami Teisingumo Teismo sprendime Halifax įtvirtintus principus?

7.

Arba, jeigu 4 straipsnio 9 dalis nesuderinama su Šeštoja direktyva, ar apeliantai įgijo mokestinį pranašumą, prieštaraujant direktyvos ir (arba) 4 straipsnio tikslui?

8.

Net jeigu būtų nuspręsta, kad 4 straipsnio 9 dalimi nėra įgyvendinama Šeštoji direktyva, ar Teisingumo Teismo sprendime Halifax įtvirtintas kovos su piktnaudžiavimu teisėmis principas vis

dėl to taikomas nagrinėjamiems sandoriams, remiantis Sprendime Halifax Teisingumo Teismo nustatytais kriterijais?“

20.

Rašytines pastabas pateikė apeliantai, Airijos vyriausybė kartu su Airijos mokesčių institucijos atstovu (toliau jis vadinamas kita apeliacinio proceso šalimi), Italijos vyriausybė ir Komisija. Rašytiniame proceso dalyje dalyvavusios suinteresuotosios šalys, išskyrus Italijos vyriausybę, 2017 m. balandžio 27 d. posėdyje pateikė žodines pastabas.

IV. Vertinimas

21.

Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo aštuonis klausimus galima sugrupuoti pagal keturias skirtingas temas:

—

draudimo piktnaudžiauti teisėmis principo taikymas šioje byloje (1 ir 2 klausimai) (žr. šios išvados B dalį),

—

šio principo taikymo sąlygos, būtent: kaip nustatyti pagrindinį sandorio tikslą (4 klausimas), taip pat Šeštosios PVM direktyvos ir nacionalinės teisės aktai, kuriais ji perkeliama į nacionalinę teisę, tikslai (7 klausimas) (žr. šios išvados C dalį),

—

piktnaudžiavimo pasekmės, kiek tai susiję su sandorių apibrėžimu ir vertinimu iš naujo (3 klausimas) (žr. šios išvados D dalį),

—

pasekmės, kurių kyla pripažinus PVM įstatymo 4 straipsnio 9 dalį nesuderinama su direktyva arba neįgyvendinama jos (5, 6 ir 8 klausimai) (žr. šios išvados E dalį).

22.

Visas šias temas nagrinėsiu iš eilės. Tačiau prieš pradedant išsamiai analizę reikėtų pateikti dvi vadines pastabas dėl terminologijos.

A. Pastaba dėl terminologijos

23.

Nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą nacionalinis teismas vartoja sąvoką „piktnaudžiavimas teisėmis“. Iš tiesų Teisingumo Teismas dažnai vartoja šią sąvoką ir PVM, ir kitose svarbiose srityse. Tačiau apskritai Teisingumo Teismas savo jurisprudencijoje praktiškai vartoja įvairias sąvokas panašioms ar tapatioms reiškiniams apibūdinti. Tai yra ir „draudimo piktnaudžiauti teise principas“ (7), ir principas, pagal kurį „asmenys negali sukelti arba piktnaudžiauti remdamiesi Sąjungos teisės normomis“ arba pagal kurį „Sąjungos teisės nuostatų taikymo negalima išplėsti taip, kad jos apimtų <...> piktnaudžiavimą“ (8). Taip pat prasta vartoti alternatyvias sąvokas, įskaitant, pavyzdžiui, „apėjimą“ (9), „vengimą“ (10), „visiškai dirbtinius

susitarimus“ (11).

24.

Manau, s?voka „piktnaudžiavimas teis?mis“ yra tinkamesn? tais atvejais, kurie susij? su santykiais tarp priva?i? asmen?, kai šalis, pavyzdžiui, esamomis nuosavyb?s teis?mis arba iš sutarties kylan?iomis teis?mis naudojasi neprotingai, nes?žiningai arba siekdama pakenkti. Tod?l nekyla abejoni?, kad šaliai šios teis?s priklauso (t. y. kad teisiškai ji turi šias teises); vis d?lto problem? gali kelti ši? teisi? ?gyvendinimo b?das.

25.

Ši situacija skiriasi nuo šioje byloje nagrin?jamo tariamo piktnaudžiavimo, kai iš tikr?j? nesutariama d?l ES teis?s akt? nuostat? taikymo srities ir d?l to, ar jomis remiamasi „dirbtinai“, taip nepasiekiant teis?s akt? tikslo (12).

26.

Kitaip tariant, viešosios teis?s srityje, siekiant suprasti tai, kas iš tikr?j? turima omenyje, tinkamesn? s?voka yra „ap?jimas“, o ne iš esm?s privatin?s teis?s s?voka „piktnaudžiavimas teis?mis“. Vis d?lto, kadangi piktnaudžiavimo s?voka jau pla?iai vartojama ir ES jurisprudencijoje, ir diskurse, vartosiu j? ir aš. Ta?iau teikiu pirmenyb? ir s?vokai „piktnaudžiavimas teise“, kuri bent šiek tiek panašesn? ? viešosios teis?s kontekste vartojamas s?vokas, ir šioje išvadoje taip pat j? vartosiu.

27.

Be to, standartizuotos terminologijos nebuvimas atskleidžia, kad Teisingumo Teismo jurisprudencijoje draudimas piktnaudžiauti vertinamas ir taikomas skirtingai. Iš ties? kyla dar svarbesnis klausimas: ar yra vienas bendras piktnaudžiavimo teise principas, o gal konkre?iose srityse taikomi skirtingi principai?

28.

Pavyzdžiui, PVM srityje esmin? s?lyga yra „dirbtinis“ sandori? pob?dis. Iš tikr?j? pagrindin? Komisijos pozicija šioje byloje, nors ir išreikšta ne visai aiškiai, iš esm?s yra ta, kad sandori? dirbtinumas prilygsta piktnaudžiavimui, jeigu d?l šio dirbtinumo sumaž?ja PVM prievol?. Ta?iau, pavyzdžiui, laisvo jud?jimo srityje dirbtinumui teikiama mažiau reikšm?s (o kartais neteikiama beveik jokios reikšm?s) (13).

29.

Manau, jog s?žininga pripažinti, kad tokia ?vairov? egzistuoja, ir neteigti, kad ES teis?je yra monolitinis draudimo piktnaudžiauti teise principas (14). Ar tada tai reiškia, kad vis vien egzistuoja vienas bendras draudimo piktnaudžiauti teise principas, kuris skirtingose srityse taikomas skirtingai? O gal tai reiškia, kad yra daug konkre?iose srityse taikom? princip??

30.

Nors šis klausimas intriguoja, nemanau, kad šioje išvadoje verta j? išsamiai nagrin?ti. Praktiškai tai iš esm?s yra apibr?žties ir šiuo tikslu pasirinktino susijusio abstrakcijos lygio klausimas. Vertinant visiškai abstrak?iai, piktnaudžiavimo principui tikrai galima b?t? pritaikyti vien? bendr? pirmin? id?j?, kurios neryškus šeš?lis plevėna kažkur ant Platono alegorin?s olos sienos. Ta?iau, norint susidaryti konkretn? vaizd?, vis? pirma vertinant individualias piktnaudžiavimo s?lygas

konkrečiose teisės srityse, akivaizdu, kad yra didelė įvairovė.

31.

Dažnai šie priešai šioje išvadoje, kuri tikrai susijusi ne su naujų pagrindinių principų kūrimu, o su paprastais praktiniais klausimais, aptardamas sąlygas ir jų taikymą konkrečioje PVM srityje, kalbėsiu apie „draudimo piktnaudžiauti teise PVM srityje principą“.

B. Pirmasis ir antrasis klausimai: draudimo piktnaudžiauti teise principo taikytinumas PVM srityje

32.

Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo pirmasis ir antrasis klausimai iš esmės susiję su ES teisės principo, kuriuo draudžiama piktnaudžiauti teise PVM srityje, tikslumo laipsniu ir jo taikymo laiko atžvilgiu. Ar klostantis pagrindinis bylos faktinis aplinkybės šis principas ir jo taikymo sąlygos buvo pakankamai konkretūs, kad juos būtų galima praktiškai taikyti šioje byloje?

33.

Tai yra visiškai pagrįstas klausimas, visų pirma atsižvelgiant į tai, kad Sprendimas Halifax, kuriame pirmą kartą buvo nurodytos draudimo piktnaudžiauti teise PVM srityje nustatymo sąlygos ir taikytas pats šis principas, buvo priimtas vėliau, nei susiklostė šios bylos faktinės aplinkybės. Tačiau prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo klausimai suformuluoti kalbant apie tiesioginį veikimą, įgyvendinimo priemonių nebuvimą ir tai, ar bendrasis teisės principas gali būti tiesioginio veikimo privataus asmens atžvilgiu. Kaip paaiškinsiu šioje išvados dalyje, techniniu požiūriu tiesioginio veikimo klausimas neturi reikšmės Teisingumo Teismo jurisprudencijai, įskaitant tą, kuria patvirtinamas bendrojo teisės principo buvimas.

34.

Šios dalies struktūra yra tokia: pirmiausia apskritai išanalizuosiu Teisingumo Teismo jurisprudencijos ir joje nustatytą bendrąjį ES teisės principą pobūdį ir neįgyvendinimą (teisės aktuose) (1); tada apžvelgsiu galimus Teisingumo Teismo sprendimo apribojimus laiko atžvilgiu (2) ir galiausiai sujungsiu šiuos du klausimus į vieną ir pritaikysiu juos šiai bylai (3).

1. Jurisprudencijos ir bendrąjį principą įgyvendinimas ir galiojimas laiko atžvilgiu

35.

Pirma, kalbant apie Teisingumo Teismo jurisprudencijos taikymą laiko atžvilgiu, galioja bendra susijusio galiojimo atgaline data taisyklė: Teisingumo Teismas ES teisės nuostatas aiškina ex tunc ir tada šis aiškinimas taikomas visoms dar neišnagrinėtoms (o išimtiniais atvejais – jau išnagrinėtoms (15)) byloms, kuriose taikoma ta pati nuostata. Jurisprudencijoje paaiškinama ir patikslinama ES teisės normų prasmė ir taikymo sritis, kaip jos turi arba turėjo būti suprantamos ir taikomos nuo įsigaliojimo momento. Iš to darytina išvada, kad taip išaiškintų normų teismas gali taikyti net teisiniams santykiams, atsiradusiems ir susiklosčiusiems iki atitinkamo Teisingumo Teismo sprendimo (-) (16).

36.

Kalbant apie potencial? Teisingumo Teismo jurisprudencijos ?gyvendinim?, Teisingumo Teismo jurisprudencijoje pateikiamas teis?s nuostat? ai?kinimas tarsi „?auga“ ? ?ias nuostatas. Pagal vald?i? padalijim? (17) arba „horizontal? ir vertikal? paskirstym?“ (18) Teisingumo Teismo u?duotis yra konstatuoti teis?, o ne j? kurti (19).

37.

D?l ?i? priežas?i? tam, kad ES jurisprudencija sukelt? pasekmi?, jos nereikia „?gyvendinti“. Vienais atvejais jurisprudencija gali b?ti (i? dalies) kodifikuota. Kitais atvejais ? ?i? jurisprudencij? bus atsi?velgta priimant atitinkamus teis?s aktus nauja redakcija arba atliekant j? pakeitim?. Gali b?ti ir vienaip, ir kitaip, ta?iau tai tikrai n?ra ?ios jurisprudencijos taikytinumo s?lyga. Tam, kad jurisprudencija galiot?, jos neb?tina ?gyvendinti.

38.

Antra, kalbant apie bendruosius principus, ?inoma, galima kelti klausim?, kad jei tai yra principai ir jie yra bendrieji, nuo tada, kai „atskleistas“ j? egzistavimas, jie taikomi be apribojim? laiko at?vilgiu. Jie patys nepriklauso nuo joki? teis?s akt?, d?l kuri? jie atsiranda ar kuriais yra ?gyvendinami, ar pa?i? ?i? teis?s akt? apribojim? laiko at?vilgiu.

39.

Ta?iau nemanau, kad visi?skas bendr?j? princip? taikymo apribojim? laiko at?vilgiu nebuvimas b?t? labai protingas sprendimas ?vairiais lygmenimis. Be vis? teorini? ir ontologini? klausim?, kyla ir keli praktiniai sunkumai. Ypa? svarbus yra vienas i? j?: jeigu bendrojo ES teis?s principo egzistavim? galima autoritetingai patvirtinti tik Teisingumo Teismo sprendimu, kurio paties poveikis laiko at?vilgiu yra ribotas, ar ?iam tuo pa?iu sprendimu nustatytam bendrajam principui gal?t? b?ti taikomas ne tik tas pats susij?s galiojimas atgaline data, bet i? esm?s visi?skas galiojimas atgaline data, neatsi?velgiant ? Teisingumo Teismo jurisprudencijai paprastai taikytinas taisyklės?

40.

Tod?l d?l vis? praktini? sumetim? bendrasis ES teis?s principas, kurio buvimas patvirtintas Teisingumo Teismo sprendimu, kalbant apie ?ioje i?vadoje nagrin?jamus du elementus, tur?s tas pa?ias savybes kaip ir pati Teisingumo Teismo jurisprudencija: jis taip pat bus taikomas dar nagrin?jamoms byloms, o tam, kad ?is principas tur?t? poveik?, jo nereik?s specialiai ?gyvendinti.

41.

D?l ?i? priežas?i? „tiesioginis veikimas“ ir konkretus perk?limas ? nacionalin? teis? n?ra b?tinos bendr?j? ES teis?s princip? taikymo s?lygos (20). Vertinant sandorius, ES taisykl?s d?l PVM ir nacionalin?s perk?limo ? nacionalin? teis? taisykl?s turi b?ti taikomos atsi?velgiant ? jurisprudencijoje suformuotus bendruosius principus ir laikantis j?, ?skaitant draudimo piktnaudžiauti teise PVM srityje princip?. Juo labiau taip yra kalbant apie sandorius, sudarytus prieš priimant Sprendim? Halifax, kurie tuo metu, kai ?is sprendimas buvo paskelbtas, dar buvo vertinami.

2. Apribojimai laiko at?vilgiu

42.

Teisingumo Teismas tam tikrais atvejais yra apriboj?s savo sprendim? galiojim? laiko at?vilgiu. ?ie apribojimai yra i?imtinio pob?džio (21). Teisingumo Teismas tai daro tik d?l privalom?j? teisinio

saugumo priežasčių? (22) ir laikydamasis dviejų sąlygų: „suinteresuotųjų? asmenų? sąžiningumo ir didelių? sunkumų? rizikos [dėl? sprendimo]“ (23). Be to, jeigu konkrečioje srityje jau yra suformuota jurisprudencija, Teisingumo Teismas šiuo? apribojim? netaiko (24).

43.

Yra vienas bendras visų? šių? sąlygų? ir jų? taikymo aspektas: nuspėjamumas. Pavyzdžiui, būtų?tent todėl? Teisingumo Teismas išimtiniais atvejais gali nustatyti apribojimus laiko atžvilgiu tik pirmuoju atveju, kai teis? buvo išaiškinta tam tikru būdu, tačiau ne paskesniuose sprendimuose, kuriais patvirtinamas tas pats požimis. Kita vertus, taip pat reikėtų? pripažinti, kad apskritai, kuo labiau Teisingumo Teismas plėtoja teis?, peržengdamas konkretaus aiškinam? nuostat? teksto ribas, tuo turbūt? sunkiau išlaikyti visišką? šiuo? teismo sprendim? taikymo ex tunc taisykl? (25).

3. Taikymas šiai bylai

44.

Šios išvados 1 ir 2 dalyse pateikti bendri siūlymai suteikia pagrind? pateikti atsakymus ? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo pirmųjų? ir antrųjų? klausimus.

45.

Nuo tada, kai buvo priimtas Sprendimas Halifax, draudimo piktnaudžiauti teise PVM srityje principas (jeigu yra tenkinamos „objektyvios“ ir „subjektyvios“ sąlygos) tapo taikytinas visose tuo momentu nagrinjamose bylose, kuriose jis reikšmingas, ir valstyboms narėms nereikėjo nustatyti specialių? priemonių?, kuriomis šis principas būtų? įgyvendintas.

46.

Kalbant konkrečiai, vertindamos sandorius, valstybių? narių? mokesčių? institucijos turi aiškinti ir taikyti Šeštųjų? PVM direktyvų? ir nacionalines priemones, kuriomis ji perkeliama ? nacionalinė? teis?, atsižvelgdamos ? šio? princip?. Tai taip pat pasakytina apie vertinimus, kurie dar buvo atliekami tuo metu, kai Teisingumo Teismas priėm? Sprendim? Halifax, tačiau buvo susiję? su iki šio sprendimo priėmimo sudarytais sandoriais.

47.

Suprantu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo nuogstavimus, kad net jei toks požimis visiškai atitikt? minėtas bendrąsias taisykles, susijusias su Teisingumo Teismo jurisprudencijos galiojimu laiko atžvilgiu, dėl? jo galėtų? kilti teisinio saugumo problem?. Tačiau, mano nuomone, akivaizdu, kad tai nėra? išimtinis atvejis, dėl? kurio galbūt? būtų? pateisinama apriboti Sprendimo Halifax pasekmes laiko atžvilgiu. Norėčiau? šiuo klausimu konkrečiai pažymėti? penkis aspektus.

48.

Pirma, Teisingumo Teismas „piktnaudžiavimo“ arba „piktnaudžiavimo teisėmis“ draudim? taiko nuo praėjusio amžiaus aštuntojo dešimtmečio daugelyje esminių? sričių?, ir šioms sritims nebėdingomis sąlygomis (26). Kadangi ši sąvoka vartojama taip plačiai, patvirtinama, kad ji yra „bendro [ir visa apimančio] pobūdžio, kuris iš prigimties būdingas bendriesiems teisės? principams“ (27).

49.

Antra, nuo 1977 m. nemažoje dalyje Šeštosios PVM direktyvos nuostatų?, įskaitant 13B straipsn?,

buvo pateiktos aiškios nuorodos ? piktnaudžiavimo prevencij? (28). Tod?l vien skaitant Šeštosios PVM direktyvos nuostatas mažai stebina tai, kad joje ?tvirtintas nuo šios direktyvos sistemos neatsiejamas vengimo ir piktnaudžiavimo draudimo principas. Apskritai teis?s akt? leid?jas dar daugiau nei prieš du dešimtme?ius aiškiai patvirtino draudim? piktnaudžiauti teise Reglamente Nr. 2988/95 kaip ES finansini? interes? apsaugos reikalavim? (29).

50.

Tre?ia, min?tame reglamente nustatytas draudimas ap?m? dvi s?lygas piktnaudžiavimui nustatyti: objektyvi? s?lyg? (ar yra pasiekiamas teis?s akto tikslas) ir subjektyvi? s?lyg? (dirbtinis sandori? pob?dis) (30). 2000 m. (t. y. prieš susiklostant pagrindin?s bylos faktin?ms aplinkyb?ms) Teisingumo Teismas Sprendime Emsland-Stärke jau buvo nustat?s b?tent tokias s?lygas kaip ir tos, kuriomis grindžiamas bendras draudimas piktnaudžiauti teise. Kai 2006 m. Teisingumo Teismas Sprendime Halifax patvirtino, kad šios s?lygos taip pat taikomos PVM srityje, jis j? nepakeit? (31).

51.

Kaip jau pripažinta (32), skiriasi tai, kaip draudimo piktnaudžiauti teise principas konkre?iai taikomas skirtingose srityse. Teisingumo Teismo sprendimas Halifax iš ties? pirm? kart? aiškiai patvirtino šio principo s?lygas ir taikym? PVM srityje. Vis d?lto, atsižvelgiant ? visus k? tik jau aptartus aspektus, tai tikrai nebuvo stebinantis ar sukeliantis perversm? principo aiškinimas nukrypstant nuo esamos jurisprudencijos. Toks aiškinimas taip pat buvo suderinamas su Šeštojoje PVM direktyvoje ir ES finansini? interes? apsaugos reglamente jau buvusiomis nuorodomis ? piktnaudžiavimo prevencij?.

52.

Ketvirta, teismo sprendimo galiojimo apribojimas laiko atžvilgiu jau kelia problem? teis?s objektyvumo poži?riu (33). Tod?l d?l teismo sprendimo galiojimo laiko atžvilgiu apribojimo tur?t? b?ti apsispr?sta tik pa?iame teismo sprendime. Kadangi pa?ioje byloje Halifax toks apribojimas nebuvo nustatytas, sunku suprasti, kod?l, nekalbant apie tikrai neeilines aplinkybes, š? apribojim? reik?t? nustatyti pra?jus dešim?iai met? ir d?l visai kito atvejo.

53.

Penkta, kaip min?ta (34), viena iš b?tin? teismo sprendimo galiojimo laiko atžvilgiu apribojimo s?lyg? yra ta, kad šalys, siekian?ios pasinaudoti šiuo apribojimu, b?t? s?žiningos. Žinoma, „nes?žiningumas“ n?ra atskira piktnaudžiavimo konstatavimo s?lyga (ir iš tikr?j? n?ra požymi?, kad apeliantai veik? nes?žiningai). Ta?iau jeigu objektyvios ir subjektyvios piktnaudžiavimo konstatavimo s?lygos yra ?vykdytos, siekiant pateisinti išimtin? veiksma? – apriboti Teisingumo Teismo sprendimo galiojim? laiko atžvilgiu, atrodyt? nenuoseklu teigti, kad apmokestinamasis asmuo vis d?lto elg?si visiškai s?žiningai.

54.

Galiausiai, kaip jau yra patvirtin?s Teisingumo Teismas, tais atvejais, kai yra ?vykdytos piktnaudžiavimo s?lygos, mokes?io mok?tojas negali siekti remtis teis?t? l?kes?i? arba teisinio saugumo principais tam, kad kaip nors ?teisint? š? piktnaudžiavim? (35).

55.

Todėl nematau priežasčių apriboti Sprendimo Halifax pasekmes laiko atžvilgiu, kiek tai susiję su šia byla.

4. Išvada

56.

Atsižvelgdamas į tai, kas nurodyta pirmiau, siūlau Teisingumo Teismui į prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo pirmąjį ir antrąjį klausimus atsakyti taip:

Šeštosios PVM direktyvos nuostatas ir nacionalines priemones, kuriomis ši direktyva perkeliama į nacionalinę teisę, reikia aiškinti atsižvelgiant į bendrąjį ES teisės principą – draudimo piktnaudžiauti teise PVM srityje principą. Taip yra ir toliau nurodytais atvejais:

–

kai nėra jokių nacionalinių teisėkūros ar teisminių priemonių, kuriomis „gyvendinamas“ šis principas,

–

tokiose bylose kaip nagrinėjamoji prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiame teisme, kai atitinkami sandoriai buvo sudaryti iki 2006 m. vasario 21 d. Teisingumo Teismo sprendimo Halifax ir kt. (C-255/02, EU:C:2006:121).

C. Ketvirtasis ir septintasis klausimai: piktnaudžiavimo teise PVM srityje principo taikymo sąlygos

57.

Ketvirtuoju ir septintuoju klausimais prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas prašo išaiškinti piktnaudžiavimo teise konstatavimo sąlygas. Nors galiausiai būtų nacionalinis teismas turi nustatyti, ar šios sąlygos yra įvykdytos (36), Teisingumo Teismas gali jam padėti, paaiškindamas, kaip šias sąlygas reikėtų aiškinti ir taikyti.

1. Dvi piktnaudžiavimo teise PVM srityje nustatymo sąlygos

58.

Kad būtų pripažintas piktnaudžiavimas, valstybės narės mokesčių institucijai tenka pareiga parodyti, kad yra įvykdytos dvi sąlygos.

59.

Pirma, turi būti akivaizdu, kad „nagrinėjamais sandoriais, neatsižvelgiant į formalų atitinkam[ose] Šeštosios direktyvos ir šių direktyvų nacionalinę teisę perkeliančių nacionalinės teisės aktų nuostatose numatytą sąlygų taikymą, būtų įgyjamas mokestinis pranašumas, kurio suteikimas pažeistų šiomis nuostatomis siekiamą tikslą“ (toliau – objektyvioji sąlyga). Antra, „objektyvių požymių visuma taip pat turi patvirtinti, kad nagrinjamų sandorių pagrindinis tikslas yra mokestinio pranašumo įgijimas“ (toliau – subjektyvioji sąlyga) (37).

60.

Šios dvi sąlygos yra atskiros, aiškos ir kumuliacinės. Manau, kad tai akivaizdžiai rodo jų išdėstymo Teisingumo Teismo jurisprudencijoje būdas ir aiškinimas atsižvelgiant į konkrečias

faktinės situacijos. „Objektyvioji“ sąlyga susijusi su teisės aktu, leidžiuo siekiamu teisės akto tikslu ir tuo, ar jis yra pasiektas. „Subjektyvioji“ sąlyga susijusi su praktiniu sudaryto sandorio tikslu. Toliau jas išnagrinėsiu iš eilės.

2. Objektyvioji sąlyga: ar mokestinis pranašumas prieštarauja „atitinkamo nuostatų“ tikslui?

61.

7 klausimu siekiama išsiaiškinti, ar apeliantai įgijo mokestinį pranašumą, prieštaraujant nacionaliniam teisės akto ir direktyvos tikslui. Teisingumo Teismas turi jurisdikciją atsakyti į šį klausimą tik tiek, kiek jis susijęs su direktyvos tikslu.

62.

Iš pradžių reikėtų pažymėti, jog mokesčių institucijai gali kilti pagunda teigti, kad Šeštosios PVM direktyvos tikslas – perduoti apmokestinamųjų asmenų pinigus valstybei. Todėl bet koks mokestinių pajamų sumažėjimas, taigi ir bet koks „mokesčių optimizavimas“ prieštarautų tokiam bendram mokesčių teisės akto tikslui.

63.

Toks teiginys būtų akivaizdžiai neteisingas. Teisingumo Teismas keletą kartų yra patvirtinęs, kad „rinkdamasis atleistas nuo mokesčių arba apmokestinamuosius sandorius verslininkas gali remtis visais veiksniais, taip pat PVM sistemai būdingais mokestinio pobūdžio sumetimais. <...> apmokestinamasis asmuo turi teisę pasirinkti tokį veiklos planą, kad sumažintų savo mokestinį skolą.“ (38)

64.

Kitaip tariant, nėra teisinės prievolės mokėti kuo didžiausią mokestį. Todėl „tikslas“, kurio siekiama pagal objektyviąją Halifax kriterijaus sąlygą, negali būti tiesiog bendras visų mokesčių teisės akto tikslas – padidinti mokestį. Koks tada šiomis aplinkybėmis galėtų būti konkretus „tikslas“?

a) Jurisprudencija dėl „atitinkamo nuostatų“ tikslo

65.

Pirmiausia pateiksiu bendrą pastabą dėl klausimo formuluotės, kuri turi esminę reikšmę toliau pateiktam motyvavimui, būtent: jurisprudencijoje nurodomas ne „direktyvos“ bendrai, o veikiau jos „atitinkamo nuostatų“ tikslo nepasiekimas (39). Tai yra ne kartą patvirtinęs Teisingumo Teismas, praktiškai taikydamas šią sąlygą (40). Todėl norint padaryti išvadą, kad yra vykdyta objektyvioji sąlyga, iš esmės būtina: i) nustatyti „atitinkamas nuostatas“, ii) į tikslą ir iii) parodyti, kad šis tikslas nepasiektas (41).

66.

Atidžiau išanalizavus jurisprudenciją aišku, kad minėtas tikslo kriterijus yra analizuojamas šiek tiek skirtingai. Siekdamas pateikti pavyzdį ir pasirengti vertinti tikslą atitinkamose šioje byloje nagrinjamose nuostatose, toliau pateiksiu tris pavyzdžius iš PVM srities: Halifax, Part Service ir WebMindLicences (42).

67.

Sprendime Halifax susirūpinimas dėl piktnaudžiavimo iš esmės kilo todėl, kad sandoriai buvo struktūruoti taip, kad Halifax grupės žmonės sugebėjo išlaikyti neapmokestinamąjį žmonių statusą pardavimo mokesčio atžvilgiu ir vis vien atskaityti visą pirkimo mokestį už šiuos sandorius. Teisingumo Teismas Šeštosios PVM direktyvos 17 straipsnio 2, 3 ir 5 dalis aiškino taip, kad teisei pirkimo mokesčio atskaitą, aiškinamai atsižvelgiant į mokesčio neutralumo principą, būtinas pirkimo ir pardavimo sandorio ryšys (43). Šis taisyklė tikslui prieštarauti leidimas apmokestinamajam asmeniui, kuris paprastai nesudaro jokių sandorių, atitinkantį atskaitos taisyklės, atskaityti visą pirkimo PVM (44).

68.

Byloje Part Service (45) nagrinėtos žmonės padalijo transporto priemonių finansinės nuomos sutartis į atskiras dalis (įskaitant draudimą, finansavimą, tarpininkavimą ir nuomą). Teisingumo Teismas rėmėsi taisykle, kad jeigu yra keli formaliai skirtingi sandoriai, juos vis dėlto reikia vertinti kartu, jeigu „atlikus net paprasčiausią objektyvų analizę nustatoma, kad [yra vienas paslaugų teikimas]“ (46). Tokiais atvejais atskiras tiekimo vertinimas PVM požiūriu „prieštarauja Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio [1 dalies a punkte] siekiamam tikslui, t. y. apmokestinti iš pirkėjo gautą ar turimą gauti bet kokį atlyginimą“ (47).

69.

Sprendime WebMindLicences (48) nagrinėtos buvo sudariusios sandorių seriją ir iš pirmo žvilgsnio atrodė, kad atitinkamos licencijos buvo tiekiamos iš Portugalijos, o ne iš Vengrijos (pastarojoje valstybėje šio tipo sandoriams taikomo PVM tarifas buvo gerokai didesnis). Toje byloje priimtame sprendime Teisingumo Teismas daugiausia dėmesio skyrė konkrečiai Direktyvos 2006/112 nuostatą, kuriose apibrėžiama paslaugų teikimo vieta, tikslui (49). Jis konstatavo, kad piktnaudžiavimo nebūtų, jei paslaugos būtų buvusios faktiškai teikiamos iš Portugalijos. Tačiau būtų „kitaip, jei paslauga iš tiesų suteikiama [Vengrijoje]“.

70.

Todėl visais pirmiau nurodytais atvejais aišku, kad į konkrečią taikytinos direktyvos nuostatą tiksliai buvo ir iš tikrųjų turi būti atsižvelgiama, kad būtų galima nustatyti, ar „objektyvioji sąlyga“ yra įvykdyta.

b) Komisijos siūlomas abiejų sąlygų sujungimas

71.

Nė viename iš procesinių dokumentų aiškiai ir tiksliai nenurodyta, kokios yra „atitinkamos nuostatos“ siekiant šioje byloje nustatyti galimą piktnaudžiavimą.

72.

Per posėdį Komisija nurodė tam tikras šiai bylai reikšmingas nuostatas dėl PVM ir citavo Šeštosios PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalį, 4 straipsnio 3 dalies a punktą ir 13 straipsnio B skirsnio g punktą. Komisija per posėdį dar nurodė, kad ši nuostata tikslas – užtikrinti „tinkamą taikymą“ arba „normalų sandorių mokestinį vertinimą“.

73.

Sutinku, kad tai yra taikytinos nuostatos (50). Tačiau nemanau, kad šis teiginys įtikina, kalbant apie tikslą. Komisijos argumentas yra tiesiog nelogiškas.

74.

Žinoma, būtų gerai, jeigu visos Šeštosios PVM direktyvos nuostatos būtų taikomos tinkamai – taip, kad sandoriams būtų taikomas tinkamas mokestinis vertinimas. Tačiau šiuo atveju kyla konkretus klausimas: koks vertinimas yra tinkamas? Šioje byloje visas ginčas kyla iš to, kad egzistuoja „techniškai“ teisingas vertinimas. Kaip nurodyta Sprendime Halifax, buvo kalbama apie „formalų atitinkamą? Šeštosios direktyvos <...> nuostatose numatytą sąlygą taikymą“ (51) visiems sandoriams.

75.

Spaudžiama atsakyti į šį klausimą per posėdį, Komisija paaiškino turėjusi omenyje tai, kad atitinkamą nuostatą tikslas yra realaus, materialaus sandorio apmokestinimas. Kadangi ilgalaikis ir trumpalaikis nuoma buvo ne reali, bet išgalvota, į ją nereikėtų atsižvelgti.

76.

Kol kas darysiu prielaidą, kad Komisija yra teisi ir kad ši nuostatą tikslas yra „realus, materialus sandoris“ apmokestinimas. Jei taip yra, tada praktiškai dėsny nukrypsta į antrąjį „dirbtinumo“ arba „subjektyvų“ piktnaudžiavimo kriterijaus sąlygą, nustatytą sprendimuose Emsland-Stärke ir Halifax. Taigi, jei ši sąlyga vykdoma ir sandoris tikrai yra dirbtinis (ne „realus“ arba „materialus“), tada a fortiori PVM taisyklės taikymas šiems sandoriams negali pasiekti į tikslą (52).

77.

Klausimas, kurie sandoriai yra „realūs“ arba „materialūs“, o kurie yra „dirbtiniai“ ir „išgalvoti“, tampa absoliučiai lemiamas. Dvi sąlygos susijungia į vieną.

78.

Manau, kad šis požiūris kelia daug reikšmingų problemų. Pažymėsiu keturias iš jų.

79.

Pirma, laikantis šio požiūrio, iš tikrųjų atsisakoma pirmojo Halifax kriterijaus aspekto. Nemanau, kad šis požiūris yra tinkamas, tačiau jei jis būtų tinkamas, tada tai reikėtų aiškiai nurodyti. Pavyzdžiui, kaip buvo patvirtinta Sprendime Halifax, „kaip daugelį kartų nurodė Teisingumo Teismas, Bendrijos teisės aktai turi būti ir aiškūs, o į taikymas iš anksto numanomas teisės subjektas <...> Šis teisinio saugumo reikalavimas itin griežtai taikomas tuomet, kai teisės aktai gali turėti finansinį padarinį, – kad suinteresuotieji asmenys galėtų tiksliai žinoti jiems taikomus pareigojimus.“ (53)

80.

Ne paslaptis, kad draudimo piktnaudžiauti teise principas nedera su teisėtumo ir teisinio saugumo principais. Todėl svarbu, kad jo sąlygos būtų kuo aiškesnės (54). Taip pat pažymėtina, kad pirmiau nurodyti motyvai, kuriais remiantis nuspręsta nedelsiant taikyti Sprendimą Halifax tebenagrinėjamos bylos, buvo iš dalies grindžiami prielaida, kad bent nuo 2000 m., t. y. nuo tada, kai buvo priimtas Sprendimas Emsland-Stärke, piktnaudžiavimo konstatavimo sąlygos yra aiškios (55). Jeigu toje byloje nurodytos dvi sąlygos dabar susijungia į vieną, manau, ši prielaida

daugiau nebegalioja.

81.

Antra, net jei būtų teigiama, kad abi sąlygos techniškai toliau taikomos (56), nors „dirbtinumas“ abiem atvejais būtų lemiamas veiksnys, manau, kad toks požiūris yra bent jau sunkiai suderinamas su ankstesnėje jurisprudencijoje, pavyzdžiui, sprendimuose Halifax, Parts Service ir WebMindLicences (57), kuriuose buvo aiškiau nustatytos nagrinėjamos nuostatos ir jų tikslas, išreikštu požiūriu.

82.

Trečia, dvi sąlygos pirmą kartą nurodytos Sprendime Emsland-Stärke. Toje byloje ir pačia paprasčiausia forma paskesnėje byloje iš tikrųjų „nukopijuotos“ Reglamento Nr. 2988/95 dėl ES finansinių interesų apsaugos nuostatoje dėl kovos su vengimu (4 straipsnio 3 dalis) išdėstytos sąlygos (58). Galima tik spėti, tačiau galbūt pagrįsta daryti prielaidą, kad ši nuostata būtų buvusi taikoma Sprendime Emsland-Stärke, jeigu reglamentas būtų buvęs taikytinas ratione temporis (59). Iš tiesų nuo tada Teisingumo Teismas Reglamento Nr. 2988/95 4 straipsnio 3 dalį ir abi piktnaudžiavimo sąlygas vertina kaip pakaitines (60). Jau ir taip labai sudėtingoje srityje pakeitus piktnaudžiavimo kriteriją taip, kaip siūlo Komisija, t. y. sujungus objektyvų ir subjektyvų sąlygas – vieną, kiltų sudėtingas klausimas dėl to, kokia būtų tolesnė reglamento ir principo sąveika.

83.

Galiausiai draudimo piktnaudžiauti teise PVM srityje principo sąlygų taikymas neišvengiamai turi būti šiek tiek pritaikytas prie skirtingų sričių, kurioms jis taikomas. Tačiau manau, kad dar sunkiau (o gal net neįmanoma) iš naujo, kaip siūloma, apibrėžti piktnaudžiavimo sąvoką (dirbtinumo kriterijus) suderinti su kitose bylose taikyta piktnaudžiavimo sąvoka. Taigi bylose dėl laisvo judėjimo ir pilietybės dirbtinumo klausimas –vairiais atvejais buvo laikomas ne tik nelemiančiu, bet ir praktiškai beveik nereikšmingu (61).

c) „Tikslo“ paisymo vertinimas šioje byloje

84.

Atsižvelgdamas į tai, kas nurodyta pirmiau, siūlau atmesti Komisijos pateiktą požiūrį ir veikiau laikytis požiūrio, kuris tiksliau atspindi esamą Teisingumo Teismo jurisprudenciją.

85.

Šioje byloje tariamas piktnaudžiavimas pasireiškia dirbtiniu įvykdymu: i) turto pirmojo tiekimo sąlygų ir ii) paskesnio tiekimo neapmokestinimo sąlygų (iš tiesų tai yra dvi to paties medalio pusės).

86.

Todėl būtina apsvarstyti tiekimo apmokestinimo PVM tikslą „prieš pirmąjį panaudojimą“ ir jo paskesnį neapmokestinimą, kaip tai matyti iš Šeštosios PVM direktyvos 4 straipsnio 3 dalies a punkto ir 13 straipsnio B skirsnio g punkto.

87.

Pagrindinis požiūris į turto perdavimo apmokestinimą PVM galima paprastai apibendrinti taip:

apmokestinti pirmąjį pardavimą, neapmokestinti likusį sandorį. Šio požiūrio tikslą paaiškina pradinis Komisijos pasiūlymas ir Teisingumo Teismo jurisprudencija.

88.

Prie pradinio Komisijos pasiūlymo pridėta aiškinamajame memorandumė buvo nurodyta, „kad naujų pastatų statyba ir pardavimas turi būti apmokestinamas mokesčiu, nepaisant to, kokį statusą turėdamos veikia pardavėjas. Siekiant išspręsti sunkumus, kylančius atskiriant naujus pastatus nuo senų, pirmojo panaudojimo sąvoka vartojama siekiant nustatyti, kada pastatas nebėra gamybos proceso dalis ir tampa vartojimo objektu, t. y. kai pastatą pradeda naudoti jo savininkas ar nuomininkas“. Aiškinamajame memorandumė toliau nurodomas turtas, kuris yra „vartojamas“, nes pirmą kartą panaudojamas, ir galimybė, kad turtas „iš naujo pateks į prekybos grandinę“ arba „bus pakartotinai komercializuotas“ (62).

89.

Šis tekstas rodo, kad „pirmojo panaudojimo“ sąvoka prilyginama sąvokai, kad turtas „nebėra gamybos proceso dalis“, „tampa vartojimo objektu“ arba „patenka į prekybos grandinę“.

90.

Sprendime Goed Wonen I Teisingumo Teismas išimtį aiškino panašiai, nurodė, kad „kaip ir naujų pastatų pardavimas po pirmojo tiekimo galutiniam vartotojui, rodančio gamybos proceso pabaigą, nekilnojamojo turto nuoma iš esmės turėtų būti neapmokestinama“ (išskirta mano) (63).

91.

Todėl tikslą bendrai taikyti Šeštosios PVM direktyvos 4 straipsnio 3 dalies a punktą ir 13 straipsnio B skirsnio g punktą galima perfrazuoti kaip PVM taikymą, kai nekilnojamas turtas pirmą kartą patenka į prekybos grandinę.

92.

Mano nuomone, pagrindinėje byloje aprašytas perdavimas šio tikslo neatitinka.

93.

Šis išvadą lemia toliau nurodyti veiksniai derinys (kaip suprantu prašymą priimti prejudicinį sprendimą): i) ilgalaikė nuoma buvo sudaryta su subjektu, kurį kontroliavo apeliantai, ii) ilgalaikė nuoma buvo atšaukta per labai trumpą laiką nuo atitinkamos sutarties pasirašymo, palyginti su visa jos trukme; ir iii) per tą trumpą laikotarpį buvo susitarta dėl atgalinės nuomos, sudarant trumpalaikę nuomos sutartį, o grynasis rezultatas buvo toks, kad apeliantai faktiškai niekada nenustojo kontroliuoti turto, todėl, atsižvelgiant į visas šias aplinkybes, atrodo, kad jis nenustojo būti gamybos proceso dalis.

94.

Atsižvelgiant į tai, kas nurodyta pirmiau, ir su sąlyga, kad galutinį vertinimą atliks nacionalinis teismas, tokiais atvejais kaip nagrinjamieji pagrindinėje byloje, jeigu ilgalaikė nuoma tarp susijusių šalių, kuri nutraukiama per labai trumpą laiką po nuomos sutarties sudarymo, visai nepasinaudojus turtu, būtų laikoma „tiekimu prieš pirmąjį panaudojimą“, tai prieštarautų Šeštosios PVM direktyvos 4 straipsnio 3 dalies a punkto ir 13 straipsnio B skirsnio g punkto tikslui.

3. Subjektyvioji sąlyga: ar pagrindinis tikslas buvo įgyti mokestinį pranašumą?

95.

Kalbant apie „subjektyviąją sąlygą“, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo ketvirtuoju klausimu iš esmės klausiama, ar, nustatant šį pagrindinį tikslą, prieš pardavimą sudarytus sandorius reikėtų nagrinėti atskirai, ar kaip sandorį „visumos“ dalį.

96.

Pirmiausia reikėtų išsamiau panagrinėti, ką reiškia „pagrindinis tikslas“.

97.

Jurisprudencijoje subjektyvusis kriterijus yra pristatomas įvairiai. Be „pagrindinio tikslo“ (64), vienuose sprendimuose nurodoma „siekiama vien“ (65) arba „vienintelis tikslas“ (66) įgyti „[neteisėtą] mokestinį pranašumą“ (67). Kituose sprendimuose abi šios sąvokos sumaišomos – „pagrindinis tikslas <...> [tik] įgyti mokestinį pranašumą“ (68). O dar kituose sprendimuose nurodoma, kad komerciniai sandoriai nėra „įprasti“ (69).

98.

Visoms šioms subjektyviojo kriterijaus išraiškoms bendra viena. Visais atvejais kyla klausimas: ar yra kokia nors kita ekonominė priežastis tai daryti nei mokesčio sumažinimas? Skiriasi aukštis, į kurį pakelta kartelė.

99.

Sprendime *Parts Service Teisingumo Teismas* konstatavo, kad gali būti piktnaudžiuojama, jeigu „iš esmės“ tikslas yra mokestinis pranašumas (70). Tai potencialiai reiškia labai plačią piktnaudžiavimo sąvoką. Didelis skirtumas matomas sprendimuose *Halifax* ir *Weald Leasing*, kuriuose konstatuota, kad piktnaudžiavimo nebūtų, „jei nagrinėjami sandoriai gali būti pateisinami kitaip nei paprastu mokesčio pranašumo [vien mokestinį pranašumą] įgijimu“ (išskirta mano) (71). Sprendime *Malvi*, kalbant apie piktnaudžiavimą, buvo reikalaujama, kad sandoriai „neturėtų bet kokio [jokio] ekonominio ir komercinio pateisinimo“ (72).

100.

Vyrauja pastarieji sprendimai, kuriuose laikytasi siauresnio požirio į piktnaudžiavimo sąvoką. Jie taip pat atspindi dažniau vartojamas sąvokas „pagrindinis tikslas“, „vienintelis tikslas“ arba „visiškai dirbtinis“.

101.

Mano nuomone, subjektyvusis kriterijus turi būti taikomas siaurai, laikantis požirio, išreikšto tokiose bylose, kaip *Halifax* ir *RBS*. Jeigu nagrinėjami sandoriai gali turėti kokį nors ekonominį pateisinimą, išskyrus mokestinį pranašumą, tada kriterijus netenkinamas. Šis požiris ne tik atspindi vyraujančią jurisprudenciją, bet ir atitinka teisėtumo principą (73), kuris „itin griežtai taikomas tuomet, kai teisės aktai gali turėti finansinį padarinį, – kad suinteresuotieji asmenys galėtų tiksliai žinoti jiems taikomus pareigojimus“ (74).

102.

Turėdamas omenyje šį požirį ? „pagrindinį tikslą“, dabar nagrinėsiu konkretų prašymą priimti

prejudicin? sprendim? pateik?s teismo ketvirtojo klausimo aspekt? – b?tent koki? sandori? pagrindinis tikslas?

103.

Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas si?lo dvi alternatyvas: i) prieš pardavim? sudaryti sandoriai arba ii) prieš pardavim? sudaryti sandoriai ir galutinis pardavimas kartu.

104.

Manau, antroji alternatyva bet kuriuo atveju yra netinkamas referencinis kriterijus. Man atrodo aišku, kad, išskyrus mokestinio suk?iavimo atvejus (šiuo atveju apie tai nekalbama), vertinant pakankamai pla?iai, kad b?t? apimamas visas statybos procesas ir paskesnis turto gyvavimas, visada galima rasti tam tikr? ekonomin? pagrindim?, kuris apimt? ne „vien“ mokestin? pranašum?. Iš ties?, laikantis šio poži?rio, niekada neb?t? ?manoma ?vykdyti subjektyviosios s?lygos.

105.

Taigi šios bylos aplinkyb?mis tik?tina, kad vienas ar keli prieš pardavim? sudaryti sandoriai yra reikšmingi sandoriai šioje byloje. Be šios bendro pob?džio pastabos, manau, kad prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas galiausiai turi nustatyti sandor? ar sandori? rinkin?, kuri? atžvilgiu reik?t? nustatyti „pagrindin? tiksl?“, ir tai, koks šis pagrindinis tikslas yra.

106.

Vis d?lto, t? darydamas, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas turi atsižvelgti ? visus konkre?ios bylos faktus ir aplinkybes. Tai gali apimti ankstesnius ar v?lesnius sandorius (75). Kitaip tariant, kad išsamiai ?vertint? pa?i? prieš pardavim? sudaryt? sandori? „pagrindin? tiksl?“, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas turi pla?iau apsvarstyti faktines aplinkybes.

107.

Iš tikr?j?, jeigu šioje byloje prieš pardavim? sudaryti sandoriai b?t? visiškai atskirti nuo platesnio j? konteksto, jokio mokestinio pranašumo neb?t?, veikiau atsirast? mokestin? našta (nes pranašumas yra santykinis ir atsiranda tik d?l paskesnio pardavimo tretiesiems asmenims).

4. Išvada

108.

Atsižvelgdamas ? šiuos svarstymus, si?lau Teisingumo Teismui ? ketvirt?j? ir septint?j? klausimus atsakyti taip:

Ketvirtasis klausimas

Tokioje byloje, kaip pagrindin?, „pagrindinio tikslo“ nereik?t? nustatyti kartu atsižvelgiant ? prieš pardavim? sudarytus sandorius ir galutin? pardavim?. Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas turi nustatyti konkret? prieš pardavim? sudaryt? sandor? ar sandorius, kuri? atžvilgiu, nustatant galim? piktnaudžiavim? teise PVM srityje, b?t? tinkamiausia ?vertinti „pagrindin? tiksl?“.

Septintasis klausimas

Tokiais atvejais, kaip nagrin?jamieji pagrindin?je byloje, kai:

—
apmokestinamasis asmuo ir kitas susijęs apmokestinamasis asmuo sudaro ilgalaikės nuomos sutartį,

—
nuoma nutraukiama per labai trumpą laiką nuo šios sutarties pasirašymo, palyginti su visa jos trukme, ir

—
per šį trumpą laiką sudaroma atgalinė turto nuomos sutartis, todėl apmokestinamasis asmuo, išnuomavęs turtą ilgam laikui, iš tikrųjų niekada nenustoja kontroliuoti išnuomoto turto,

jeigu ilgalaikė nuoma būtų laikoma „tiekimu prieš pirmą panaudojimą“, kaip tai suprantama pagal Šeštosios PVM direktyvos 4 straipsnio 3 dalies a punktą, tai prieštarautų šios direktyvos 4 straipsnio 3 dalies a punktui ir 13 straipsnio B skirsnio g punktui.

D. Trečiasis klausimas: sandorį apibrėžimas iš naujo ir pakartotinis vertinimas

109.

Trečiuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, kaip reikėtų iš naujo apibrėžti atitinkamus sandorius, jei šioje byloje taikomas draudimo piktnaudžiauti teise principas?

110.

Nustačius, kad yra pažeistas draudimo piktnaudžiauti teise principas, susiję sandoriai turi būti apibrėžti iš naujo, siekiant atkurti padėtį, kuri būtų buvusi nesant sandorį, kuriais pasireiškė šis piktnaudžiavimas (76). Tačiau sandoriai turi būti iš naujo apibrėžti ne daugiau, nei tai būtina siekiant teisingai apmokestinti PVM ir užkirsti kelią mokesčių slėpimui (77).

111.

Todėl pirmiausia prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, remdamasis gairėmis, pateiktomis atsakant į pirmąjį, antrąjį, ketvirtąjį ir septintąjį klausimus, turi nustatyti, ar tam tikri pagrindinėje byloje nagrinėjami sandorį elementai reiškė piktnaudžiavimą.

112.

Jeigu taip ir buvo, tada šis teismas turėtų iš naujo apibrėžti šiuos sandorius, siekdamas atkurti padėtį, kuri būtų buvusi, jei nebūtų piktnaudžiavimų sudarančių elementų.

113.

Todėl jei nacionalinis teismas, pavyzdžiui, padarytų išvadą, kad prieš pardavimą sudaryti sandoriai yra draudimo piktnaudžiauti teise pažeidimas, šiuos sandorius nereikėtų atsižvelgti nustatant apeliantų prievolę mokėti PVM.

114.

Remiantis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo prašyme nustatytais

faktinis aplinkybėmis ir atsižvelgiant į šio teismo pateiktiną galutiną vertinimą, paskesnis turto pardavimas būtų laikomas šio turto pirmuoju tiekimu. Šis pardavimas PVM tikslais reikėtų vertinti pagal taikytinas nacionalines taisykles, aiškinamas remiantis ES teise, visų pirma Šeštosios PVM direktyvos 4 straipsnio 3 dalies a punktu ir 13 straipsnio B skirsnio g punktu.

115.

Kalbant apie prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikuso teismo trečiojo klausimo institucinio aspekto, galima tik pakartoti, kad institucijų, kompetentingų iš naujo apibrėžti ir vertinti atitinkamus sandorius, reikia nustatyti pagal nacionalinę teisę, laikantis nacionalinio proceso autonomijos principo, lygiavertiškumo ir veiksmingumo principų.

116.

Atsižvelgdamas į tai, kas nurodyta pirmiau, siūlau teismui taip atsakyti į trečiąjį klausimą:

—

nustatius, kad yra pažeistas draudimo piktnaudžiauti teise principas, atitinkamus sandorius reikia apibrėžti iš naujo, kad būtų atkurta padėtis, kuri būtų buvusi nesant sandorių, sudarytų taip piktnaudžiaujant,

—

tokiomis aplinkybėmis kaip pagrindinėje byloje tiek, kiek taikant draudimo piktnaudžiauti teise principą neatsižvelgiama į prieš pardavimą sudarytus sandorius ir todėl paskesnis turto pardavimas laikomas pirmuoju jo tiekimu, šis pardavimas reikėtų vertinti PVM požiūriu pagal taikytinas nacionalines taisykles, aiškinamas atsižvelgiant į ES teisę, visų pirma į Šeštosios PVM direktyvos 4 straipsnio 3 dalies a punktą ir 13 straipsnio B skirsnio g punktą.

E. Penktasis, šeštasis ir aštuntasis klausimai: PVM įstatymo 4 straipsnio 9 dalies suderinamumas su Šeštoja PVM direktyva

117.

Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikuso teismo penktasis, šeštasis ir aštuntasis klausimai grindžiami prielaida, kad PVM įstatymo 4 straipsnio 9 dalis nesuderinama su Šeštoja PVM direktyva ir (todėl) jos negyvendina.

118.

Tačiau iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą ar Teisingumo Teismui raštu ar žodžiu pateiktą pastabą neaišku, kokia yra nesuderinamumo priežastis ar koks yra direktyvos negyvendinimo pobūdis.

119.

Jeigu direktyva visiškai neperkeliamą nacionalinę teisę, teisinė situacija tam tikru požiūriu yra gana aiški. Gyvendinimo priemonių nėra, todėl nacionalinę teisę nesuderinama su ta direktyva. Tačiau šiuo atveju Airija priėmė priemones, kuriomis gyvendinama Šeštoji direktyva. Be to, nebuvo teigiama, kad, esant bet kuriam galimam scenarijui be išimčių, taikant PVM įstatymo 4 straipsnio 9 dalį „nepasiekiamas rezultatas“, kurio siekiama šia direktyva (kaip formuluojama SESV 288 straipsnyje). Todėl negalima bendrai ir besilygiškai teigti, kad (dalinai) nesuderinamumą galima prilyginti gyvendinimo priemonių nebuvimui.

120.

Manau, norint išanalizuoti šiuos klausimus, reikėtų geriau suprasti, koks yra PVM įstatymo 4 straipsnio 9 dalies tariamo nesuderinamumo pobūdis.

121.

Per posėdį apeliantai nurodė manantys, kad pagrindinis nesuderinamumas atsiranda dėl PVM įstatymo 4 straipsnio 6 dalies. Pagal pastarąjį nuostatą neapmokestinamas kiekvienas pirmas nekilnojamojo turto tiekimas, jeigu neįmanoma susigrąžinti pirkimo PVM. Apeliantų nuomone, toks neapmokestinimas nesuderinamas su Šeštosios PVM direktyvos 4 straipsnio 3 dalies a punktu ir 13 straipsnio B skirsnio g punktu tiek, kiek pagal šias ES nuostatas reikalaujama apmokestinti kiekvieną pirmą nekilnojamojo turto tiekimą. Be to, kadangi PVM įstatymo 4 straipsnio 9 dalyje nurodyta PVM įstatymo 4 straipsnio 6 dalis, pastarosios nesuderinamumas su Šeštąja PVM direktyva lemia ir šio įstatymo 4 straipsnio 9 dalies nesuderinamumą su ja.

122.

Kita apeliacinio proceso šalis ir Airijos vyriausybė nesutinka su tokiu nacionalinės teisės akto aiškinimu. Savo rašytinėse pastabose jos nurodo, kaip aiškina nuostatą ir kokios yra jos priemonės priešastys.

123.

Taigi, kalbant apie penktąjį, šeštąjį ir aštuntąjį klausimus, Teisingumo Teismas konstatuoja, jog iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą sunku suprasti, koks tiksliai yra PVM įstatymo 4 straipsnio 9 dalies nesuderinamumas su Šeštąja PVM direktyva; tokį hipotetinį nesuderinamumą griežtai ginėja Airijos vyriausybė. Net apeliantams sunku paaiškinti, kokia konkrečiai problema kyla dėl PVM įstatymo 4 straipsnio 9 dalies, išskyrus tai, kad joje pateikta nuoroda į 4 straipsnio 6 dalį. Be to, net sutikus su apeliantu paaiškinimu dėl nesuderinamumo, man sunku suprasti, kuo jis svarbus šiai bylai, nes, kaip patvirtinta per posėdį, šiuo atveju pirkimo PVM galima susigrąžinti.

124.

Teisingumo Teismas nėra kompetentingas aiškinti nacionalinės teisės. Juo labiau jis negali būti tarpininkas, kai šalys jį aiškina skirtingai byloje, kuriose tariamo nesuderinamumo ir (ar) neįgyvendinimo buvimas ar pobūdis nėra akivaizdus ir yra aiškiai ginėjamas.

125.

Taigi, atsižvelgdamas į tai, kas nurodyta pirmiau, manau, kad Teisingumo Teismui trūksta reikalingų faktinių aplinkybių, kad jis galėtų pateikti naudingą atsakymą, kuris nebūtų paremtas hipotezėmis ir spėjilėmis, dėl PVM įstatymo 4 straipsnio 9 dalies tariamo nesuderinamumo su Šeštąja PVM direktyva.

126.

Todėl siūlau penktąjį, šeštąjį ir aštuntąjį klausimus atmesti kaip nepriimtinius.

V. Išvada

127.

Atsižvelgdamas į tai, kas nurodyta pirmiau, siūlau Teisingumo Teismui taip atsakyti į Supreme Court of Ireland (Aukščiausiasis Teismas, Airija) pateiktus prejudicinius klausimus:

1 ir 2 klausimai

1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių statymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas nuostatos ir nacionalinės priemonės, kuriomis ši direktyva perkelta į nacionalinę teisę, turi būti aiškinamos atsižvelgiant į bendrąjį ES teisės principą – draudimo piktnaudžiauti teise principą. Taip yra ir šiais atvejais:

—

kai nėra jokių nacionalinių teisėkūros ar teisminių priemonių, kuriomis „gyvendinamas“ šis principas,

—

tokiose bylose, kaip nagrinėjamoji prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teisme, kai atitinkami sandoriai buvo sudaryti iki 2006 m. vasario 21 d. Teisingumo Teismo sprendimo Halifax ir kt. (C-255/02, EU:C:2006:121).

3 klausimas

Nustačius, kad yra pažeistas draudimo piktnaudžiauti teise principas, atitinkamus sandorius reikia apibrėžti iš naujo, kad būtų atkurta padėtis, kuri būtų buvusi nesant sandorių, sudarytų taip piktnaudžiaujant.

Tokiomis aplinkybėmis kaip pagrindinėje byloje tiek, kiek taikant draudimo piktnaudžiauti teise principą neatsižvelgiama į prieš pardavimų sudarytus sandorius ir todėl paskesnis turto pardavimas laikomas pirmuoju jo tiekimu, šis pardavimas reikėtų vertinti PVM požiūriu pagal taikytinas nacionalines taisykles, aiškinamas atsižvelgiant į ES teisę, visų pirma į Šeštosios PVM direktyvos 4 straipsnio 3 dalies a punktą ir 13 straipsnio B skirsnio g punktą.

4 klausimas

Tokioje byloje, kaip pagrindinė, „pagrindinio tikslo“ nereikėtų nustatyti kartu atsižvelgiant į prieš pardavimų sudarytus sandorius ir galutinį pardavimą. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi nustatyti konkretų prieš pardavimų sudarytą sandorį ar sandorius, kurių atžvilgiu, nustatant galimą piktnaudžiavimą teise PVM srityje, būtų tinkamiausia vertinti „pagrindinį tikslą“.

7 klausimas

Tokiais atvejais, kaip nagrinėjamieji pagrindinėje byloje, kai:

jeigu ilgalaik? nuoma b?t? laikoma „tiekimu prieš pirm?j? panaudojim?“, kaip tai suprantama pagal Šeštosios Tarybos direktyvos 4 straipsnio 3 dalies a punkt?, tai prieštaraut? šios direktyvos 4 straipsnio 3 dalies a punktui ir 13 straipsnio B skirsnio g punktui.

5, 6 ir 8 klausimai

Penktasis, šeštasis ir aštuntasis klausimai atmetami kaip nepriimtini.

(1) Originalo kalba: angl?.

(2) 2006 m. vasario 21 d. Sprendimas Halifax ir kt. (C?255/02, EU:C:2006:121).

(3) Cinikas (arba realistas, atsižvelgiant ? poži?r?) gal?t? pridurti, jog tai netgi yra b?tina nuolatinio t? emocij? egzistavimo s?lyga.

(4) 1977 m. geguž?s 17 d. Šeštoji Tarybos direktyva d?l valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo – Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, 1977, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k., 9 sk., 1 t., p. 23).

(5) Dabar pakeista 2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1).

(6) Tiksliau kalbant, ilgesn? nei 10 met? nuoma laikoma PVM apmokestinamu nekilnojamojo turto tiekimu. Ta?iau jeigu nuoma trunka trumpiau nei 20 met?, PVM taip pat apmokestinama reversijos teis?.

(7) 2015 m. gruodžio 17 d. Sprendimas WebMindLicenses (C?419/14, EU:C:2015:832, 35 punktas).

(8) Žr., be kita ko, 2006 m. vasario 21 d. Sprendim? University of Huddersfield (C?223/03, EU:C:2006:124, 52 punktas), 2006 m. vasario 21 d. Sprendim? Halifax ir kt. (C?255/02, EU:C:2006:121, 68 ir 69 punktai ir juose nurodyta jurisprudencija), 2010 m. gruodžio 22 d. Sprendim? Weald Leasing (C?103/09, EU:C:2010:804, 25 punktas), 2014 m. kovo 13 d. Sprendim? SICES ir kt. (C?155/13, EU:C:2014:145, 29 ir 30 punktai) ir 2016 m. balandžio 14 d. Sprendim? Cervati ir Malvi (C?131/14, EU:C:2016:255, 32 punktas). Taip pat žr. 2010 m. gruodžio 22 d. Sprendim? RBS Deutschland Holdings (C?277/09, EU:C:2010:810, 47 punktas).

(9) 1985 m. sausio 10 d. Sprendimas Association des Centres distributeurs Leclerc ir Thouars Distribution (229/83, EU:C:1985:1, 27 punktas).

(10) 1974 m. gruodžio 3 d. Sprendimas van Binsbergen (33/74, EU:C:1974:131, 13 punktas) ir 1994 m. spalio 5 d. Sprendimas TV10 (C?23/93, EU:C:1994:362, 21 punktas).

(11) D?l šios terminologin?s ?vairov?s žr., pvz., L. Cerioni, „The “Abuse of Rights” in ES Company Law and ES Tax Law: A Re-reading of the ECJ Case Law and the Quest for a Unitary Notion“, 21 t., European Business Law Review, 2010, p. 783–813.

(12) Pla?iau apie piktnaudžiavimo taksonomij? ir diskusij? d?l piktnaudžiavimo teise ir piktnaudžiavimo teis?mis skirtum? žr. A. Saydé, Abuse of ES Law and Regulation of the Internal Market, Hart Publishing, Oksfordas, 2014, p. 16–31.

(13) Žr., pvz., 2003 m. rugs?jo 23 d. Sprendim? Akrich (C?109/01, EU:C:2003:491) ir 2014 m. liepos 17 d. Sprendim? Torresi (C?58/13 ir C?59/13, EU:C:2014:2088). Šiuo klausimu taip pat žr.

R. de la Feria, „Prohibition of Abuse of (Community) Law: the Creation of a New General Principle of EC law through Tax“, 45 t., Common Market Law Review, 2008, p. 395 ir p. 429.

(14) Patvirtinim?, kad ?vairiose ES teis?s srityse egzistuoja reikšming? skirtum?, žr., pvz., R. de la Feria ir S. Vogenauer (red.), Prohibition of Abuse of Law: A New General Principle of ES Law?, Hart Publishing, Oksfordas, 2011.

(15) Šiuo klausimu žr. 2004 m. sausio 13 d. Sprendim? Kühne & Heitz (C?453/00, EU:C:2004:17, 28 punktas) arba 2007 m. liepos 18 d. Sprendim? Lucchini (C?119/05, EU:C:2007:434, 63 punktas).

(16) 2007 m. kovo 6 d. Sprendimas Meilicke ir kt. (C?292/04, EU:C:2007:132, 34 punktas).

(17) Žr., pvz., E. Steiner, „Comparing the Prospective Effect of Judicial Rulings across Jurisdictions“, Springer International Publishing, Šveicarija, 2015, p. 12 ir 13, ir M. Lang, „Limitation of temporal effects of CJEU judgments: Mission impossible for the governments of ES Member States“, išleista P. Popelier ir kt. (red.), The Effects of Judicial Decisions in Time, Intersentia, Kembridžas, 2014, p. 245.

(18) K. Lenaerts ir J. A. Gutiérrez-Fons, „The Constitutional Allocation of Powers and General Principles of ES law“, 47 t., Common Market Law Review, 2010, p. 1629 ir p. 1645–1649.

(19) D?l šio poži?rio, kuris yra tvirtai ?sišaknij?s kalbant apie valstybi? nari? aukštesn?s instancijos teism? sprendim? vaidmens suvokim?, žr., pvz., bendr?sias lyginam?sias ataskaitas D. N. McCormick ir R. S. Summers (red.), Interpreting Precedents: A Comparative Study, Ashgate Publishing, Dartmutas, 1997. Ta?iau jeigu atskiru atveju teis? jau nebe konstatuojama, o pradedama kurti, yra kitas klausimas, kuris, žinoma, n?ra naujas. Dar 1934 m. Arthur Goodhart kalb?jo, kad šis reiškinys per amžius vyravo angl? ir amerikie?i? teisin?se sistemose (A. L. Goodhart, Precedent in English and Continental Law, Stevens and Sons, Londonas, 1934, p. 14). Taip pat žr. R. Cross ir J. W. Harris, Precedent in English Law, 4 leid., Clarendon Press, Oksfordas, 1991, p. 27–34.

(20) Šiuo klausimu d?l piktnaudžiavimo teise PVM srityje žr. 2014 m. gruodžio 18 d. Sprendim? Schoenimport Italmoda Mariano Previti ir kt. (C?131/13, C?163/13 ir C?164/13, EU:C:2014:2455, 54–60 punktai).

(21) Žr., pvz., 1976 m. balandžio 8 d. Sprendim? Defrenne (43/75, EU:C:1976:56, 72 punktas) ir 1994 m. rugs?jo 28 d. Sprendim? Vroege (C?57/93, EU:C:1994:352, 21 punktas).

(22) 1976 m. balandžio 8 d. Sprendimas Defrenne (43/75, EU:C:1976:56, 74 punktas) ir 1994 m. rugs?jo 28 d. Sprendim? Vroege (C?57/93, EU:C:1994:352, 21 punktas).

(23) 1994 m. rugs?jo 28 d. Sprendimas Vroege (C?57/93, EU:C:1994:352, 21 punktas). Taip pat žr. 2000 m. spalio 12 d. Sprendim? Cooke (C?372/98, EU:C:2000:558, 42 punktas). Apskritai žr., pvz., D. Dusterhaus „Eppur Si Muove! The Past, Present and (possible) Future of Temporal Limitations in the Preliminary Ruling Procedure“, Yearbook of European Law, 2016.

(24) 2000 m. geguž?s 23 d. Sprendimas Buchner ir kt. (C?104/98, EU:C:2000:276, 40 punktas).

(25) Galima pridurti, kad ši problema tikrai n?ra nauja ir egzistuoja tikrai ne vien ES teisin?je sistemoje. D?l lyginamosios apžvalgos žr., pavyzdžiui, E. Steiner, min?ta 17 išnašoje, arba P. Popelier ir kt., min?ta 17 išnašoje.

(26) D?l pavyzdži? s?rašo žr. generalinio advokato M. Poiares Maduro išvados byloje Halifax ir

kt. (C-255/02, EU:C:2005:200) 41 išnaš? arba atskirus esminius skyrius R. de la Feria ir S. Vogenauer (min?ta 14 išnašoje). Kaip nurodo P. Schammo, „jurisprudencija piktnaudžiavimo teis?mis srityje dabar taikoma visose EB teis?s srityse“ (P. Schammo „Arbitrage and Abuse of Rights in EC Legal System“, 14 t., European Law Journal, 2008, p. 359). Arba galb?t šiek tiek ?domiau, bet ne visai optimistiškai: „abuse is everywhere in Union law“ (A. Saydé, min?ta 12 išnašoje, p. 13).

(27) 2009 m. spalio 15 d. Sprendimo Audirolux ir kt. (C-101/08, EU:C:2009:626, 50 punktas).

(28) Taip pat žr. 13A, 14 ir 15 straipsnius, kuriuose nurodytas „vengimas, išsisukin?jimas [sl?pimas, vengimas] ir piktnaudžiavimas“. 13, 14, 15, 27, 28c ir 28k straipsniuose taip pat nurodytas „vengimas“ (blyai reikšming? aplinkybi? metu galiojusi redakcija).

(29) Žr. 1995 m. gruodžio 18 d. Tarybos reglamento (EB, Euratomas) Nr. 2988/95 d?l Europos Bendrij? finansini? interes? apsaugos (OL L 312, 1995, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k., 1 sk., 1 t., p. 340) 4 straipsnio 3 dal?.

(30) Reglamento Nr. 2988/95 4 straipsnio 3 dalyje numatyta: „Jeigu nustatoma, kad veiksmas buvo siekiama gauti naudos, kuri neatitinka konkre?iu atveju taikom? Bendrijos teis?s tiksl?, dirbtinai sukuriant s?lygas, b?tinas tokiai naudai gauti, toji nauda, atsižvelgiant ? kiekvien? konkret? atvej?, panaikinama arba sutrukdoma j? gauti.“

(31) 2000 m. gruodžio 14 d. Sprendimas Emsland-Stärke (C-110/99, EU:C:2000:695).

(32) Šios išvados 29 punktas.

(33) 1976 m. balandžio 8 d. Sprendimas Defrenne (43/75, EU:C:1976:56, 71 punktas).

(34) Šios išvados 42 punktas.

(35) Žr. 2000 m. birželio 8 d. Sprendim? Breitsohl (C-400/98, EU:C:2000:304, 38 punktas) ir 2014 m. gruodžio 18 d. Sprendim? Schoenimport Italmoda Mariano Previti ir kt. (C-131/13, C-163/13 ir C-164/13, EU:C:2014:2455, 60 punktas), kurie atspindi lotynišk? posak? nemo propriam turpitudinem allegare potest.

(36) 2000 m. gruodžio 14 d. Sprendimas Emsland-Stärke (C-110/99, EU:C:2000:695, 54 punktas) ir 2006 m. vasario 21 d. Sprendimas Halifax ir kt. (C-255/02, EU:C:2006:121, 76 punktas).

(37) 2006 m. vasario 21 d. Sprendimas Halifax ir kt. (C-255/02, EU:C:2006:121, 86 punktas).

(38) Žr., pvz., 2006 m. vasario 21 d. Sprendim? Halifax ir kt. (C-255/02, EU:C:2006:121, 73 punktas) ir 2010 m. gruodžio 22 d. Sprendim? Weald Leasing (C-103/09, EU:C:2010:804, 27 punktas).

(39) Žr., pvz., 2006 m. vasario 21 d. Sprendim? Halifax ir kt. (C-255/02, EU:C:2006:121, 74 punktas) ir 2010 m. gruodžio 22 d. Sprendim? Weald Leasing (C-103/09, EU:C:2010:804, 29 punktas); nors yra nedideli? išim?i? kitose draudimo piktnaudžiauti teise principo taikymo srityse (žr., pvz., 2016 m. balandžio 14 d. Sprendim? Cervati ir Malvi (C-131/14, EU:C:2016:255, 33 punktas), kuriame nurodytos „normos“, o ne „atitinkamos nuostatos“).

(40) Žr., pvz., PVM srityje 2006 m. vasario 21 d. Sprendim? Halifax ir kt. (C-255/02, EU:C:2006:121, 79 ir 80 punktai) (Šeštosios PVM direktyvos 17 straipsnis), 2008 m. vasario 21 d. Sprendim? Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, 60 punktas) (Šeštosios PVM direktyvos 11

straipsnio A skirsnio 1 dalies a punktas) ir 2015 m. gruodžio 17 d. Sprendim? WebMindLicenses (C?419/14, EU:C:2015:832, 38 ir 41 punktai) (Direktyvos 2006/112 43 straipsnis ir 56 straipsnio 1 dalies k punktas, po pakeitim?, padaryt? 2008 m. vasario 12 d. Tarybos direktyva 2008/8/EB (OL L 44, 2008, p. 11), tap? 45 straipsniu ir 59 straipsnio k punktu (Direktyva 2006/11 pakeit? Šešt?j? PVM direktyv?). Ši? aplinkyb? taip pat, tik?tina, atspindi „objektyviosios s?lygos“ istorija, kiek j? dabar galima atkurti. Tod?l byloje, susijusiose su tariamu piktnaudžiavimu, dar prieš nustatant dviej? aspekt? kriterij? Sprendime Emsland-Stärke, o v?liau – PVM srityje – Sprendime Halifax, Teisingumo Teismas nagrin?jo, ar yra pasiektas konkre?i? nuostat? tikslas (žr., pvz., 1998 m. geguž?s 12 d. Sprendim? Kefalas ir kt. (C?367/96, EU:C:1998:222, 23 punktas) ir 2000 m. kovo 23 d. Sprendim? Diamantis (C?373/97, EU:C:2000:150, 33 ir 34 punktai), kurie abu susij? su 1976 m. gruodžio 13 d. Antrosios Tarybos direktyvos d?l apsaugos priemoni?, kuri? valstyb?s nar?s, siekdamos tokias priemones suvienodinti, reikalauja iš Sutarties 58 straipsnio antroje pastraipoje apibr?žt? akcini? bendrovi?, j? nari? ir kit? interes? apsaugai, bendrovės steigiant, palaikant ir keičiant j? kapital?, koordinavimo (OL L 26, 1977, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k., 17 sk., 1 t., p. 8) 25 straipsnio 1 dalimi).

(41) Pažym?tina, kad Sprendime Emsland-Stärke, iš kurio kildinama ši s?lyga, Teisingumo Teismas šios s?lygos nenagrin?jo ir tiesiog konstatavo, kad, „Bundesfinanzhof nuomone, pirmajame prejudiciniame klausime aprašytos faktin?s aplinkyb?s ?rodo, kad Bendrijos taisykli? tikslas nebuvo pasiektas“. 2000 m. gruodžio 14 d. Sprendimas Emsland-Stärke (C?110/99, EU:C:2000:695, 55 punktas).

(42) 2006 m. vasario 21 d. Sprendimas Halifax ir kt. (C?255/02, EU:C:2006:121), 2008 m. vasario 21 d. Sprendimas Part Service (C?425/06, EU:C:2008:108) ir 2015 m. gruodžio 17 d. Sprendimas WebMindLicenses (C?419/14, EU:C:2015:832).

(43) 2006 m. vasario 21 d. Sprendimas Halifax ir kt. (C?255/02, EU:C:2006:121, 79 punktas).

(44) 2006 m. vasario 21 d. Sprendimas Halifax ir kt. (C?255/02, EU:C:2006:121, 80 punktas). Ta?iau žr. Sprendim? Weald Leasing ir Sprendim? RBS, kuriuose, atrodo, laikomasi šiek tiek kitokio poži?rio: 2010 m. gruodžio 22 d. Sprendimas Weald Leasing (C?103/09, EU:C:2010:804) ir 2010 m. gruodžio 22 d. Sprendimas RBS Deutschland Holdings (C?277/09, EU:C:2010:810, 44–45 punktai).

(45) 2008 m. vasario 21 d. Sprendimas Part Service (C?425/06, EU:C:2008:108).

(46) 2008 m. vasario 21 d. Sprendimas Part Service (C?425/06, EU:C:2008:108, 52 punktas).

(47) 2008 m. vasario 21 d. Sprendimas Part Service (C?425/06, EU:C:2008:108, 60 punktas).

(48) 2015 m. gruodžio 17 d. Sprendimas WebMindLicenses (C?419/14, EU:C:2015:832).

(49) Iš pradži? tai buvo PVM direktyvos 2006/112 43 straipsnis ir 56 straipsnio 1 dalies k punktas, o v?liau – po pakeitimo Direktyva 2008/8 – 45 straipsnis ir 59 straipsnio k punktas.

(50) Nors 2 straipsnio 1 dalis neturi beveik jokios ?takos ir gal?t? b?ti nurodyta kaip reikšminga visais atvejais, susijusiais su preki? tiekimu (ji gal?jo b?ti nurodyta, pavyzdžiui, min?tuose sprendimuose Halifax arba Part Service, ta?iau nebuvo).

(51) 2006 m. vasario 21 d. Sprendimas Halifax ir kt. (C?255/02, EU:C:2006:121, 74 punktas).

(52) Šis si?lymas labai panašus ? t?, kur? Komisija si?l? atsakydama ? klausim? byloje Emsland-Stärke, ta?iau Teisingumo Teismas jam nepritar?. Taigi Komisija si?l? konstatuoti piktnaudžiavim?, jeigu „nagrin?jami komerciniai sandoriai buvo sudaryti siekiant gauti naud?, kuri

yra nesuderinama su taikytin? Bendrijos taisykli? tikslais, nes šios naudos gavimo s?lygos buvo sukurtos dirbtinai“ (žr. 2000 m. gruodžio 14 d. Sprendim? Emsland-Stärke (C?110/99, EU:C:2000:695, 43 punktas); išskirta mano).

(53) 2006 m. vasario 21 d. Sprendimas Halifax ir kt. (C?255/02, EU:C:2006:121, 72 punktas).

(54) Jei jos tokios neb?t?, b?t? galima teigti, kad, kalbant apie jo praktin? poveik?, draudimas piktnaudžiauti teise viešojoje teis?je prieštarauja teis?tumo principui. Pozityvistinis teis?s nusp?jamumo siekis ir konstitucinis vis? vieš?j? veism? teis?tumo principas reiškia, kad bendraudamas su vieš?ja administracija, žinoma, ?skaitant mokes?i? administratori?, remdamasis galiojan?ia teise, šis asmuo tur?t? gal?ti nusp?ti, ar jo veiksmai bus leidžiami (teis?ti), ar neleidžiami (neteis?ti). Be to, esant tokiai dichotomijai, leidžiama viskas, kas n?ra aiškiai uždrausta. Be šios klasikin?s dichotomijos, draudimas piktnaudžiauti teise, kurio s?lygos yra neaiškos, sukuria tre?i?j?, „pilk?j?“, zon?, kuri labiau tradicinio pozityvistinio m?stymo teisininkui gal?t? kelti didel? nerim?. Iš tikr?j? ji reiškia, kad yra tre?ia r?šis sandori?, kurie, nors ir formaliai leidžiami ex ante, gali b?ti iš naujo ?vertinami ex post kaip iš esm?s neteis?ti. Ironiška, ta?iau esant tokiai pilkajai zonai, pasižymin?iai neaiškiomis s?lygomis, iš tikr?j? galima kalb?ti apie „Schrödingerio teis?tum?“. tik atidarius d?žut? bus aišku, ar d?žut?je esantis sandoris buvo teis?tas, ar ne.

(55) Šios išvados 50 punktas.

(56) Mano nuomone, toks aiškinimas b?t? gana nenat?ralus.

(57) Kaip aptarta šios išvados 66–69 punktuose.

(58) Taip pat žr. šios išvados 49–51 punktus. Vert?t? pridurti, kad Sprendime Emsland-Stärke generalinis advokatas S. Alber klausim? pristat? kitu aspektu, nurod?s, kad 4 straipsnio 3 dalyje „nesukuriamas naujas teis?s principas, o tik kodifikuojamas Bendrijos teis?je jau egzistuojantis bendrasis teis?s principas“ (generalinio advokato S. Alber išvada byloje Emsland-Stärke (C?110/99, EU:C:2000:252, 80 punktas)).

(59) Paskesn?se bylose, kuriose buvo kalbama ir apie piktnaudžiavimo teise princip?, ir Reglamento Nr. 2988/95 4 straipsnio 3 dal?, Teisingumo Teismas pirmiausia taik? bendr?j? princip? (žr. 2016 m. balandžio 14 d. Sprendim? Cervati ir Malvi (C?131/14, EU:C:2016:255)).

(60) Jis tai gana aiškiai padar? 2016 m. balandžio 14 d. Sprendime Cervati ir Malvi (C?131/14, EU:C:2016:255, 52 punktas). Taip pat žr. 2015 m. liepos 9 d. Sprendim? Cimmino ir kt. (C?607/13, EU:C:2015:448).

(61) Žr. šios išvados 28 punkt?.

(62) Pasi?lymas d?l Šeštosios Tarybos direktyvos d?l valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo – Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema: vienodas vertinimo pagrindas (COM(73) 950, 1973 m. birželio 20 d., Europos Bendrij? biuletenis, priedas 11/73, p. 9).

(63) 2001 m. spalio 4 d. Sprendimas Goed Wonen (C?326/99, EU:C:2001:506, 52 punktas). Pažym?tina, kad šiuo atveju Teisingumo Teismas akivaizdžiai asimiliuoja s?vokas „pirmas tiekimas“ ir „pirmas panaudojimas“. Taip pat žr. 2012 m. liepos 12 d. Sprendim? J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard (C?326/11, EU:C:2012:461, 21 punktas), kuriame vartojama s?voka „seni pastatai“.

(64) 2006 m. vasario 21 d. Sprendimas Halifax ir kt. (C?255/02, EU:C:2006:121, 75 ir 86 punktai).

(65) 2015 m. gruodžio 17 d. Sprendimas WebMindLicenses (C?419/14, EU:C:2015:832, 35 punktas).

(66) 2006 m. vasario 21 d. Sprendimas University of Huddersfield (C?223/03, EU:C:2006:124, 51 punktas).

(67) 2006 m. vasario 21 d. Sprendimas Halifax ir kt. (C?255/02, EU:C:2006:121, 69 ir 70 punktai) ir 2010 m. gruodžio 22 d. Sprendimas Weald Leasing (C?103/09, EU:C:2010:804, 25 punktas).

(68) 2006 m. vasario 21 d. Sprendimas Halifax ir kt. (C?255/02, EU:C:2006:121, 75 punktas) ir 2010 m. gruodžio 22 d. Sprendimas RBS Deutschland Holdings (C?277/09, EU:C:2010:810, 49 punktas).

(69) 2016 m. balandžio 14 d. Sprendimas Cervati ir Malvi (C?131/14, EU:C:2016:255, 32 punktas).

(70) 2008 m. vasario 21 d. Sprendimas Part Service (C?425/06, EU:C:2008:108, 45 punktas).

(71) 2006 m. vasario 21 d. Sprendimas Halifax ir kt. (C?255/02, EU:C:2006:121, 75 punktas) ir 2010 m. gruodžio 22 d. Sprendimas Weald Leasing (C?103/09, EU:C:2010:804, 30 punktas).

(72) 2016 m. balandžio 14 d. Sprendimas Cervati ir Malvi (C?131/14, EU:C:2016:255, 47 punktas).

(73) D?l galim? pavoj?, kylan?i? jo nesilaikant, žr. šios išvados 54 išnaš?.

(74) 2006 m. vasario 21 d. Sprendimas Halifax ir kt. (C?255/02, EU:C:2006:121, 72 punktas).

(75) 2016 m. balandžio 14 d. Sprendimas Cervati ir Malvi (C?131/14, EU:C:2016:255, 35 punktas).

(76) 2006 m. vasario 21 d. Sprendimas Halifax ir kt. (C?255/02, EU:C:2006:121, 98 punktas), 2013 m. birželio 20 d. Sprendimas Newey (C?653/11, EU:C:2013:409, 50 punktas) ir 2015 m. gruodžio 17 d. Sprendimas WebMindLicenses (C?419/14, EU:C:2015:832, 52 punktas).

(77) 2006 m. vasario 21 d. Sprendimas Halifax ir kt. (C?255/02, EU:C:2006:121, 92 punktas).