TEISINGUMO TEISMO (didžioji kolegija) SPRENDIMAS

2006 m. vasario 21 d.*

Byloje C-255/02

dėl *VAT and Duties Tribunal, London* (Jungtinė Karalystė), 2002 m. birželio 27 d. Sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2002 m. liepos 11 d., pagal EB 234 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje tarp

Halifax plc,

Leeds Permanent Development Services Ltd,

County Wide Property Investments Ltd

prieš

Commissioners of Customs & Excise,

* Proceso kalba: anglų.

TEISINGUMO TEISMAS (didžioji kolegija),

kurį sudaro pirmininkas V. Skouris, kolegijos pirmininkai P. Jann, C. W. A. Timmermans, A. Rosas, K. Schiemann, J. Makarczyk, teisėjai S. von Bahr (pranešėjas), J. N. Cunha Rodrigues, R. Silva de Lapuerta, K. Lenaerts, P. Kūris, E. Juhász ir G. Arestis,

generalinis advokatas M. Poiares Maduro,
posėdžio sekretorė K. Sztranc, administratorė,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2004 m. lapkričio 23 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

— *Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd* ir *County Wide Property Investments Ltd*, atstovaujamų *QC* K. P. E. Lasok ir *barrister* M. Patchett-Joyce, įgaliotų *solicitor* S. Garrett,

— Jungtinės Karalystės vyriausybės, atstovaujamos J. Collins ir R. Caudwell, padedamų *QC* J. Peacock, *QC* C. Vajda ir *barrister* M. Angiolini,

— Prancūzijos vyriausybės, atstovaujamos G. de Bergues ir C. Jurgensen-Mercier,

— Airijos, atstovaujamos D. J. O'Hagan, padedamo *SC* A. M. Collins,

— Europos Bendrijų Komisijos, atstovaujamos R. Lyal,

susipažinęs su 2005 m. balandžio 7 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1, toliau – Šeštoji direktyva), iš dalies pakeistos 1995 m. balandžio 10 d. Tarybos direktyva 95/7/EB (OL L 102, p. 18), išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas byloje tarp *Halifax plc* (toliau – *Halifax*), *Leeds Permanent Development Services Ltd* (toliau – *Leeds Development*) ir *County Wide Property Investments Ltd* (toliau – *County*) prieš *Commissioners of Customs & Excise* (toliau – *Commissioners*) dėl pastarosios atsisakymo tenkinti *Leeds Development* ir *County* prašymus grąžinti arba sumažinti pridėtinės vertės mokestį (toliau – PVM), pateiktus pagal *Halifax plc Group* planą dėl mokestinės naštos sumažinimo.

Teisinis pagrindas

3 Pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punktą PVM apmokestinamas prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, kai šalies teritorijoje už atlygį prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks.

4 Pagal šios direktyvos 4 straipsnio 1 dalį apmokestinamuoju asmeniu laikomas bet kuris asmuo, savarankiškai vykdantis bet kurią ekonominę veiklą, nurodytą 2 dalyje. Sąvoka „ekonominė veikla" yra išaiškinta minėtoje 2 dalyje kaip apimanti visokią gamintojų, prekiautojų ir paslaugas teikiančių asmenų veiklą ir būtent materialaus bei nematerialaus turto naudojimą, siekiant gauti nuolatinių pajamų.

5 Pagal tos pačios direktyvos 5 straipsnio 1 dalį „prekių tiekimas" – tai teisės kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimas".

6 Pagal Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 1 dalį „paslaugų teikimas" – tai bet koks sandoris, kuris nėra prekių tiekimas, kaip apibrėžta 5 straipsnyje".

7 Iš Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio b punkto matyti, kad neatsižvelgiant į keletą jame išvardytų išimčių, valstybės narės neapmokestina mokesčiu nekilnojamojo turto nuomos. Vis dėlto iš šios direktyvos 13 straipsnio C skirsnio pirmosios pastraipos a punkto matyti, kad valstybės narės gali suteikti apmokestinamiesiems asmenims teisę pasirinkti jų sandoriams taikomą apmokestinimą.

8 Šios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio d punkte numatyta, kad valstybės narės neapmokestina PVM tam tikrų finansų sektoriaus veiklos rūšių.

9 Šios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies a punkte nustatyta:

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

a) pridėtinės vertės mokestį, apskaičiuotą ar sumokėtą už kito apmokestinamojo asmens jam patiektas prekes ir suteiktas paslaugas."

10 Prekių ir paslaugų, apmokestinamojo asmens naudojamų sandoriams, kuriems tenkantis PVM gali būti atskaitomas, ir sandoriams, kuriems tenkantis PVM negali būti atskaitomas, atžvilgiu Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies pirmojoje pastraipoje nurodoma, kad „gali būti atskaitoma tik tokia proporcinga pridėtinės vertės mokesčio dalis, kuri priskirtina pirmiesiems sandoriams".

11 Tos pačios dalies antroji pastraipa suformuluota taip: „ši dalis turi būti nustatoma visiems apmokestinamo asmens vykdomiems sandoriams laikantis 19 straipsnio nuostatų".

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

12 *Halifax* yra banko įstaiga. Didžioji dalis jos teikiamų paslaugų yra neapmokestinamos PVM. Pagrindinėje byloje nagrinėjamų įvykių metu ji galėjo atgauti mažiau nei 5 % dalį perkant sumokėto PVM.

13 Vadovaujantis *Halifax* pateiktomis pastabomis, *Leeds Development* yra teritorijų vystymo bendrovė, o *County* yra teritorijų vystymo ir investicijų bendrovė.

14 Iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad *Leeds Development*, *County* bei kita į nagrinėjamus sandorius įtraukta *Halifax plc Group* priklausanti bendrovė *Halifax Property Investments Ltd* (toliau – *Property*) yra visiškai *Halifax* priklausančios jos dukterinės bendrovės. *Leeds Development* ir *County* yra atskirai užsiregistravusios kaip PVM mokėtojos, o *Property* – neužsiregistravusi.

15 Komerciniais sumetimais *Halifax* turėjo pastatyti „skambučių centrus" (call centres) keturiuose skirtinguose žemės sklypuose, t. y. *Cromac Wood* ir *Dundonald* Šiaurės Airijoje, *Livingston* Škotijoje ir *West Bank*, Lidse, Anglijos šiaurės rytuose, kurie jai priklausė arba nuomos maždaug 125 metams, arba nuosavybės teisės, arba valdymo ir naudojimosi teisių pagrindu.

16 Pirmiausia ji 1999 m. gruodžio 17 d. sudarė teritorijos užstatymo sutartį su nepriklausoma teritorijų plėtros ir statybos bendrove *Cusp Ltd* dėl *Cromac Wood* teritorijos. 2000 m. vasario 28 d. pakeitimu ji perleido, o *County* perėmė teises ir pareigas pagal šią sutartį.

17 Laikotarpiu nuo 2000 m. vasario 29 d. iki balandžio 6 d. *Halifax*, *Leeds Development*, *County* ir *Property* pasirašė kelias sutartis dėl skirtingų sklypų. Iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad dėl visų sklypų buvo sudaromi panašūs sandoriai.

18 Dėl *Cromac Wood*, *Dundonald* ir *Livingston* sklypų 2000 m. vasario 29 d. *Halifax* sudarė paskolos sutartis su *Leeds Development*, pagal kurias ji įsipareigojo paskolinti *Leeds Development* pakankamai dideles sumas teisėms į šiuos sklypus įgyti ir parengti juos užstatyti, iš viso 59 000 000 GBP.

19 *Halifax* ir *Leeds Development* taip pat sudarė sutartį dėl tam tikrų statybos darbų šiuose sklypuose vykdymo. Šiems darbams *Leeds Development* gavo apmokėjimą iš *Halifax*, truputį daugiau nei 120 000 GBP, iš kurių beveik 20 000 GBP sudarė PVM. *Leeds Development* pateikė *Halifax* tris apmokėtas nurodyto PVM dydžio sąskaitas faktūras. Be to, *Halifax* sudarė sutartį su *Leeds Development* dėl šių trijų sklypų nuomos 20 metams už tam tikrą užmokestį su galimybe nuomininkui pratęsti šį terminą iki 99 metų.

20 2000 m. vasario 29 d. *Leeds Development* taip pat sudarė užstatymo ir finansavimo sutartį su *County*, pagal kurią pastaroji turėjo atlikti statybos darbus arba užtikrinti jų atlikimą *Cromac Wood*, *Dundonald* ir *Livingston* sklypuose, įskaitant ir tuos, kuriuos *Leeds Development* įsipareigojo atlikti arba užtikrinti atlikimą pagal sutartį su *Halifax*.

21 Tą pačią dieną *Halifax* pervedė *Leeds Development* pirmuosius paskolos ir apmokėjimo už minėtus darbus avansus, iš viso 44 815 000 GBP. Ši suma buvo pervesta į pagal *Leeds Development* nurodymus tvarkomą sąskaitą banke. Pastaroji pareikalavo, kad tapati suma, įskaitant ir daugiau nei 6 600 000 GBP PVM, būtų sumokėta *County* kaip avansas už jos arba jai suorganizavus atliktus darbus. Atitinkamas bankas šį sandorį pripažino tą pačią dieną, po to per naktį pinigai buvo pervesti į sąskaitą. Tą pačią dieną *County* pateikė *Leeds Development* apmokėtą PVM sąskaitą faktūrą.

22 2000 m. vasario 29 d. buvo paskutinė *Leeds Development* vasario mėn. mokestinio laikotarpio diena. Ji pateikė deklaraciją, pagal kurią pareikalavo grąžinti beveik 6 700 000 GBP dydžio PVM.

23 2000 m. kovo 1 d. 44 815 000 GBP suma ir susikaupusios palūkanos *Leeds Development* nurodymu buvo pervestos į sąskaitą *County* vardu kitame banke.

24 2000 m. balandžio 6 d. pagal 2000 m. vasario 29 d. sutartį *Halifax* išnuomojo *Cromac Wood*, *Dundonald* ir *Livingston* vietovėse esančius sklypus perduodama juos *Leeds Development* už maždaug 7 400 000 GBP dydžio užmokestį kaip PVM neapmokestinamą paslaugą. Šis užmokestis buvo finansuojamas lėšomis iš sumos, papildomai pervestos pagal pradinės nuomos sutartį.

25 Tą pačią dieną *Leeds Development* už užmokestį įsipareigojo visas nuomos sutartis perleisti *Property* naudai taip, kad šis perleidimas įsigaliotų pirmą darbo dieną po darbų sklypuose pabaigos ir būtų PVM neapmokestinamas sandoris. Užmokestis turėjo būti apskaičiuotas pagal tam tikrą formulę, pagal kurią *Leeds Development* turėjo gauti iš viso 180 000 GBP pelno. Savo ruožtu *Property* įsipareigojo pernuomoti šiuos *Cromac Wood*, *Dundonald* ir *Livingston* sklypus *Halifax* už užmokestį, apskaičiuotiną pagal sumą, kurią *Property* bus pervedusi *Leeds Development* už atitinkamų nuomos sutarčių perleidimą bei tam tikrą pelno maržą. Buvo tikimasi, kad už šią subnuomą *Property* gaus iš viso 85 000 GBP pelno.

26 Dėl *West Bank* sklypo, esančio Lidse, 2000 m. kovo 13 d. *Halifax* ir *Leeds Development* sudarė paskolos, nuomos bei darbų sutartis. Už atliktus pirmus darbus *Halifax* sumokėjo 41 900 GBP, įskaitant truputį daugiau nei 6 000 GBP PVM, o *Leeds Development* visai šiai sumai išrašė apmokėtą PVM sąskaitą faktūrą. *Halifax* avansu sumokėjo *Leeds Development* pirmą apie 3 000 000 GBP įmoką pagal paskolos sutartį.

27 Tą pačią dieną *Leeds Development* ir *County* pasirašė užstatymo ir finansavimo sutartį. *Leeds Development* iš anksto sumokėjo *County*, ir ši išrašė apmokėtas PVM sąskaitas faktūras už atliktus darbus daugiau kaip 3 000 000 GBP sumai, įskaitant apie 455 000 GBP PVM. Atitinkamoje deklaracijoje už 2000 m. kovo mėn. *Leeds Development* pareikalavo grąžinti beveik 455 000 GBP perkant sumokėto PVM.

28 2000 m. balandžio 6 d. *Halifax* išnuomojo *Leeds Development* sklypą, esantį *West Bank* teritorijoje, ir buvo sudaryta sutartis dėl *Leeds Development* šios nuomos perleidimo *Property* už užmokestį. Kita sutartimi *Property* įsipareigojo pernuomoti jį *Halifax*.

29 Siekdama vykdyti darbus pagal skirtingas sutartis su *Leeds Development, County* pasamdė savarankiškai veiklą vykdančius verslininkus ir profesionalus (toliau – nepriklausomi statybininkai). Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad sutartys su nepriklausomais statybininkais galėjo būti sudarytos etapais ir kad kartu su sutartimis, kurios jam žinomos, buvo sudarytos atskiros sutartys, kurių šalis buvo *Halifax.* Pastarosiomis atskiromis sutartimis buvo užtikrintas nepriklausomų statybininkų užduočių ir pareigų vykdymas *Halifax* naudai.

30 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo, kad minėtomis sutartimis buvo siekiama tokių mokestinių pasekmių:

— *Halifax* galėjo atskaityti atskaitomą PVM, sumokėtą už darbų pirkimus pagal sutartis su *Leeds Development.*

— Už 2000 m. vasario mėn. mokestinį laikotarpį *Leeds Development* galėjo atskaičiuoti PVM, nurodytą bendrovei *County* išrašytoje 2000 m. vasario 29 d. PVM sąskaitoje faktūroje, t. y. daugiau nei 6 600 000 GBP, o už 2000 m. kovo mėn. mokestinį laikotarpį – PVM, nurodytą 2000 m. kovo 13 d. PVM sąskaitoje faktūroje, t. y. apie 455 000 GBP.

— *County* deklaravo visą PVM už minėtose PVM sąskaitose faktūrose užfiksuotus pardavimus ir todėl galėjo atskaičiuoti už nepriklausomų statybininkų atliekamų darbų pirkimus sumokėtą PVM.

— 2000 m. balandžio 6 d. *Leeds Development* sutartys dėl keturių sklypų nuomos perleidimo *Property* buvo neapmokestinamieji sandoriai. Kadangi jie įvyko kitu

ataskaitiniu laikotarpiu, šios paslaugos neturėjo poveikio *Leeds Development* teisėms susigrąžinti perkant sumokėtą mokestį 2000 m. vasario ir kovo mėn. mokestiniais laikotarpiais, kurie sudaro 2000 m. kovo 31 d. pasibaigusį ataskaitinį laikotarpį.

31 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas teigia, jog tam, kad toks sprendimas veiktų, reikėjo, kad:

— *Halifax, Leeds Development* ir *County*, kiekviena atskirai, būtų užsiregistravusios kaip PVM mokėtojos,

— pirmojo nagrinėjamo ataskaitinio laikotarpio metu *Leeds Development* produkcija, apmokestinama normaliu tarifu, sudarytų didžiausią įmanomą visos produkcijos dalį. Todėl neapmokestinamosios *Leeds Development* paslaugos, t. y. jos teisių į sklypus perleidimas *Property* naudai, turėjo būti nukeltas į kitą ataskaitinį laikotarpį, ir

— *Leeds Development* sklypų nuosavybės teisės turėjo būti suformuluotos taip, kad jos nebūtų laikomos investuojamu turtu. Priešingu atveju bendrovės *Property* šių teisių perėmimas būtų turėjęs įtakos šios bendrovės teisėms į atskaitą.

32 2000 m. liepos 4 ir 7 d. *Commissioners* atmetė *Leeds Development* ir *County* pateiktus prašymus dėl nepriklausomų statybininkų bendrovei *County* pateiktose PVM sąskaitose faktūrose nurodyto PVM atskaitos.

33 Pagal prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusį teismą, *Commissioners* manė, kad:

— *Leeds Development* neteikė darbų *Halifax* ir negavo statybos darbų iš *County*, todėl į šiuos sandorius neturėtų būti atsižvelgiama PVM tikslais;

— bendros nagrinėjamų susitarimų sistemos analizė patvirtina, kad darbus *Halifax* suteikė nepriklausomi statybininkai, o ne *Leeds Development*. Todėl *Halifax* galėjo atskaičiuoti PVM už minėtus darbus taikydama normalų susigrąžinamojo mokesčio tarifą.

34 *Halifax*, *Leeds Development* ir *County* apskundė *Commissioners* sprendimus *VAT and Duties Tribunal, London*. *Halifax* nurodė, kad šiuose sprendimuose ji laikoma gavusi apmokestinamąsias statybos paslaugas, kurios turėjo būti laikomos suteiktomis *County*. *Leeds Development* ir *County* tvirtino, kad šie sprendimai prilygo jų prašymų grąžinti arba sumažinti perkant sumokėtą PVM atmetimui.

35 *Halifax*, *Leeds Development* ir *County* pažymėjo, kad pagal jų skunde nurodytus susitarimus įvykdyti sandoriai buvo realūs. Ne tik nepriklausomų statybininkų tiekimai ar paslaugos, bet ir *County* atliktų statybos paslaugų bei *Leeds Development* sklypų suteikimas buvo vykdomi komerciniais sumetimais. Šios dvi bendrovės bei *Property* turėjo gauti naudos iš jų atitinkamo dalyvavimo šiuose susitarimuose. Nors susitarimai buvo sudaryti taip, kad būtų įgytas mokestinis pranašumas, PVM sistema įpareigoja kiekvieną sandorį įforminti PVM sąskaita faktūra.

36 *Commissioners* mano, pirma, kad sandoris, sudarytas dėl vienintelio – PVM vengimo– tikslo, savaime nėra nei „tiekimas" ar „paslauga", nei „ekonominės veiklos" vykdymo priemonė ta prasme, kuria reikia aiškinti Šeštąją direktyvą. Šio aiškinimo principo taikymas nagrinėjamiems susitarimams reikštų, kad *Leeds Development* įsipareigojimų *Halifax* naudai negalima laikyti „tiekimais" ar „paslaugomis", kaip ir *County* įsipareigojimų *Leeds Development* naudai.

37 Antra, *Commissioners* nurodė, kad pagal bendrąjį Bendrijos teisės principą, kuriuo siekiama išvengti piktnaudžiavimo teise, reikia ne atsižvelgti į sandorius, sudarytus dėl vienintelio – PVM vengimo – tikslo, bet taikyti tas Šeštosios direktyvos nuostatas, kurios atitinka realųjį nagrinėjamų sandorių pobūdį. Nesvarbu, kokiu aspektu būtų nagrinėjami šie susitarimai, yra aišku, kad tik nepriklausomi statybininkai suteikė statybos paslaugas realiai ir tiesiogiai *Halifax*.

38 2001 m. liepos 5 d. sprendimu *VAT and Duties Tribunal* atmetė skundus.

39 *Halifax*, *Leeds Development* ir *County* pateikė skundą *High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division*, kuris panaikino minėtą sprendimą ir grąžino bylą nagrinėti *VAT and Duties Tribunal*.

40 Šis pažymėjo, kad 2001 m. liepos 5 d. priimtame savo pirmame sprendime jis rėmėsi Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 2 dalies išaiškinimu, pagal kurį nusprendžiant, jog nagrinėjami sandoriai nebuvo tiekimas arba paslaugos PVM tikslais, reikėjo atsižvelgti į objektyvius sandorių požymius. Todėl išaiškinti minėtą nuostatą reikėtų prašyti Teisingumo Teismo.

41 Be to, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo pirmuoju sprendimu pagrindinis ginčas išspręstas nenagrinėjant klausimo, ar kuris nors iš nagrinėjamų sandorių dalyvių „piktnaudžiavo teise". Panaikinus šį sprendimą reikia pateikti klausimą ir dėl šio principo išaiškinimo.

42 Šiuo atžvilgiu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad iš *Halifax, Leeds Development* ir *County* vadovų liudijimų matyti, jog vienintelis paskutinių dviejų bendrovių tikslas vykdyti nagrinėjamus sandorius buvo išvengti PVM. Kitaip tariant, *Halifax, Leeds Development* ir *County* valia buvo įgyti mokestinį pranašumą įgyvendinant dirbtinį mokesčių išvengimo planą. Šiuo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo 2000 m. gruodžio 14 d. Sprendimą *Emsland-Stärke* (C-110/99, Rink. p. I-11569, 53 punktas).

43 Šiomis aplinkybėmis *VAT and Duties Tribunal, London*, nusprendė sustabdyti bylą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1) a) Ar minėtomis aplinkybėmis sandoriai,

i) kiekvieno dalyvio įvykdyti dėl vienintelio tikslo – įgyti mokestinį pranašumą – ir

ii) neturintys savarankiško ekonominio tikslo,

PVM tikslais yra prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, kai šalys tiekia prekes ar teikia paslaugas vykdydamos ekonominę veiklą?

b) Į kokius faktorius minėtomis aplinkybėmis turi būti atsižvelgiama nustatant, kas yra nepriklausomų statybininkų tiektų prekių ir teiktų paslaugų gavėjai?

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

Dėl pirmojo klausimo a punkto

44 Pirmojo klausimo a punktu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar tokie sandoriai, kokie nagrinėjami pagrindinėje byloje, yra prekių tiekimas arba paslaugų teikimas ir ekonominė veikla Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punkto, 4 straipsnio 1 ir 2 dalių, 5 straipsnio 1 dalies ir 6 straipsnio 1 dalies prasme, jei jie yra vykdomi dėl vienintelio tikslo – įgyti mokestinį pranašumą – neturint kito ekonominio tikslo.

Teisingumo Teismui pateiktos pastabos

45 *Halifax*, *Leeds Development* ir *County* mano, kad vadovaujantis Šeštosios direktyvos sistema sandoriai, kurie buvo įvykdyti nors ir dėl vienintelio tikslo – įgyti mokestinį pranašumą – bei neturint savarankiško ekonominio tikslo, PVM tikslais yra jų dalyvių arba jų naudai kaip ekonominė veikla vykdomi tiekimas ar paslaugos.

46 Jungtinės Karalystės vyriausybė ir Airija vyriausybės teigia, kad sandoriai, kuriuos kiekvienas dalyvis vykdo dėl vienintelio tikslo – įgyti mokestinį pranašumą, – ir savarankiško ekonominio tikslo neturintys sandoriai nėra dalyvių kaip ekonominė veikla vykdomi tiekimai arba paslaugos.

47 Komisija mano, kas tikslas, kokiu sandoris vykdomas, neturi reikšmės Šeštosios direktyvos 2 straipsnio taikymo tikslais.

Teisingumo Teismo vertinimas

48 Reikia iš karto priminti, kad Šeštoji direktyva įtvirtina bendrą PVM sistemą, grindžiamą būtent vienodu apmokestinamųjų sandorių apibrėžimu (ypač žr. 2003 m. birželio 26 d. Sprendimo *MGK-Kraftfahrzeuge-Factoring*, C-305/01, Rink. p. I-6729, 38 punktą).

49 Šiuo klausimu Šeštoji direktyva nustato labai plačią PVM taikymo sritį, nes su apmokestinamaisiais sandoriais susijusiame 2 straipsnyje nurodo ne tik prekių importą, bet ir prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, šalies teritorijoje atlygintinai vykdomus apmokestinamojo asmens, kuris veikia kaip toks.

50 Dėl sąvokos „prekių tiekimas" Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 1 dalyje pabrėžiama, kad juo laikomas toks tiekimas, kokiu perduodama teisė disponuoti materialiuoju turtu kaip savininkui.

51 Iš Teisingumo Teismo praktikos matyti, kad ši sąvoka apima bet kokį vienos šalies materialaus turto perdavimo kitai šaliai, suteikiant teisę faktiškai juo disponuoti kaip savininkui, sandorį (ypač žr. 1990 m. vasario 8 d. Sprendimo *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, C-320/88, Rink. p. I-285, 7 punktą ir 2005 m. balandžio 21 d. Sprendimo C-25/03, HE, Rink. p. I-3123, 64 punktą).

52 Dėl sąvokos „paslaugų teikimas" iš Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 1 dalies matyti, kad ji apima bet kokį sandorį, kuris nėra prekių tiekimas, kaip apibrėžta tos pačios direktyvos 5 straipsnyje.

53 Be to, pagal Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 1 dalį apmokestinamasis asmuo yra bet kuris asmuo, savarankiškai vykdantis ekonominę veiklą, nesvarbu, koks šios veiklos tikslas ar rezultatas.

54 Galiausiai sąvoka „ekonominė veikla" Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 2 dalyje apibrėžiama kaip apimanti „visokią" gamintojų, prekiautojų ir kitų paslaugas teikiančių asmenų veiklą, o pagal teismo praktiką ji apima visus gamybos, prekybos ir paslaugų teikimo etapus (ypač žr. 1990 m. gruodžio 4 d. Sprendimo *Van Tiem*, C-186/89, Rink. p. I-4363, 17 punktą ir minėto sprendimo *MGK-Kraftfahrzeuge-Factoring* 42 punktą).

55 Taigi, kaip Teisingumo Teismas konstatavo 2000 m. rugsėjo 12 d. Sprendimo *Komisija prieš Graikiją* (C-260/98, Rink. p. I-6537) 26 punkte, „apmokestinamojo asmens" ir „ekonominės veiklos" sąvokų apibrėžimų analizė patvirtina sąvokos „ekonominė veikla" taikymo srities apimtį ir jos objektyvų pobūdį ta prasme, kad vertinama pati veikla, neatsižvelgiant į jos tikslus ar rezultatus (taip pat žr. 1987 m. kovo 26 d. Sprendimo *Komisija prieš Nyderlandus*, 235/85, Rink. p. 1471, 8 punktą bei šiuo klausimu ypač 1985 m. vasario 14 d. Sprendimo *Rompelman*, 268/83, Rink. p. 655, 19 punktą ir 2003 m. lapkričio 27 d. Sprendimo *Zita Modes*, C-497/01, Rink. p. I-14393, 38 punktą).

56 Iš tiesų, minėta analizė, kaip ir sąvokų „prekių tiekimai" ir „paslaugų teikimai" analizės, patvirtina, jog šios sąvokos, apibūdinančios apmokestinamuosius sandorius Šeštosios direktyvos prasme, yra objektyvaus pobūdžio ir taikomos neatsižvelgiant į atitinkamų sandorių tikslus ir rezultatus (šiuo klausimu žr. 2006 m. sausio 12 d. Sprendimo Optingen ir kt., C-354/03, C-355/03 ir C-484/03, Rink. p. I-483, 44 punktą).

57 Kaip Teisingumo Teismas konstatavo 1995 m. balandžio 6 d. Sprendimo *BLP Group* (C-4/94, Rink. p. I-983) 24 punkte, mokesčių administratoriaus turi pareigą atlikti tyrimą siekiant nustatyti, ar apmokestinamojo asmens ketinimas pažeidžia bendros PVM sistemos tikslus užtikrinti teisinį saugumą ir supaprastinti PVM taikymo veiksmus, atsižvelgdamas, išskyrus ypatingus atvejus, į atitinkamų sandorių objektyvų pobūdį.

58 Iš to išplaukia, kad tokie sandoriai, kokie nagrinėjami pagrindinėse bylose, yra prekių tiekimas arba paslaugų teikimas ir ekonominė veikla Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punkto, 4 straipsnio 1 ir 2 dalių, 5 straipsnio 1 dalies ir 6 straipsnio 1 dalies prasme, nes jie atitinka objektyvius kriterijus, kuriais grindžiamos minėtos sąvokos.

59 Aišku, šie kriterijai nėra tenkinami mokesčių vengimo atveju, pavyzdžiui, pateikiant melagingas deklaracijas arba išrašant neteisingas sąskaitas. Vis dėlto klausimas, ar atitinkamas sandoris vykdomas dėl vienintelio tikslo – įgyti mokestinį pranašumą, neturi jokios reikšmės nustatant, ar jis yra prekių tiekimas, ar paslaugų teikimas bei ekonominė veikla.

60 Iš to darytina išvada, kad į pirmojo klausimo a punktą reikia atsakyti, jog tokie sandoriai, kokie nagrinėjami pagrindinėje byloje, yra prekių tiekimas arba paslaugų teikimas bei ekonominė veikla Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punkto,

4 straipsnio 1 ir 2 dalių, 5 straipsnio 1 dalies ir 6 straipsnio 1 dalies prasme, jei jie atitinka objektyvius kriterijus, kuriais grindžiamos minėtos sąvokos, net kai jie yra vykdomi dėl vienintelio tikslo – įgyti mokestinį pranašumą – neturint jokio kito ekonominio tikslo.

Dėl antrojo klausimo

61 Antruoju klausimu, kurį reikėtų nagrinėti prieš pirmojo klausimo b punktą, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar Šeštoji direktyva turi būti aiškinama taip, kad ji draudžia apmokestinamojo asmens teisę atskaityti perkant sumokėtą PVM, jei sandoriai, kuriais grindžiama ši teisė, sudaryti piktnaudžiaujant.

Teisingumo Teismui pateiktos pastabos

62 *Halifax*, *Leeds Development* ir *County* teigia, kad pagal Bendrijos teisę PVM sistemoje neegzistuoja piktnaudžiavimo teise doktrina, kuria valstybės narės mokesčių institucijos galėtų remtis atmesdamos privačių asmenų prašymus grąžinti arba atskaityti perkant sumokėtą mokestį.

63 Jungtinės Karalystės vyriausybė mano, kad piktnaudžiavimo teise principas yra bendrasis Bendrijos teisės principas, kuris draudžia apmokestinamajam asmeniui atskaityti PVM pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnį ir bet kokius taikytinus nacionalinės teisės aktus, perkeliančius šį straipsnį, jei iš prašymo dėl atskaitos matyti, kad nėra siekiama PVM tikslų pagal Šeštąją direktyvą ir kad apmokestinamasis asmuo dirbtinai sukuria sąlygas, kurios pateisina prašymą atskaityti.

64 Prancūzijos vyriausybė teigia, kad Bendrijos teisei, kuri leidžia valstybei narei imtis priemonių, skirtų sutrukdyti tam tikriems jos piliečiams piktnaudžiaujant arba apgaule prisidengti EB sutarties normomis, nedraudžia to, kad valstybė narė nesuteikia teisės į atskaitą apmokestinamajam asmeniui arba grupei tarpusavyje susijusių apmokestinamųjų asmenų, įvykdžiusių visiškai dirbtinus sandorius dėl vienintelio tikslo – susigrąžinti jiems nepriklausantį PVM.

65 Airija teigia, kad Teisingumo Teismo įtvirtinta piktnaudžiavimo teise doktrina leidžia mokesčių institucijoms atmesti jų prašymus grąžinti arba atskaityti PVM už pirkimus, sumokėtą įgyvendinant tokius sandorius, kokie nagrinėjami pagrindinėje byloje.

66 Komisija mano, kad jei apmokestinamasis asmuo arba tarpusavyje susijusių apmokestinamųjų asmenų grupė sudarė grupę sandorių, kurie, kartu paėmus, sukuria dirbtinę situaciją, kurios vienintelis tikslas – sukurti sąlygas perkant sumokėto PVM grąžinimui, į šiuos sandorius turi būti neatsižvelgiama.

Teisingumo Teismo vertinimas

67 Pirmiausia konstatuotina, kad *VAT and Duties Tribunal* iškeltos problemos faktiškai bent iš dalies atrodo priklausančios nuo nacionalinio reglamentavimo, kuriuo apmokestinamajam asmeniui, vykdančiam tiek apmokestinamuosius sandorius, tiek neapmokestinamuosius sandorius arba tik apmokestinamuosius sandorius, leidžiama perleisti nekilnojamojo turto nuomą kitai jo kontroliuojamai įmonei, turinčiai teisę pasirinkti šio turto nuomos apmokestinimą ir taip atskaityti visą perkant statybos ir remonto darbus sumokėtą PVM.

68 Nepaisant šios išvados primintina, kad pagal nusistovėjusią teismo praktiką apmokestinamieji asmenys negali apgaule arba piktnaudžiaudami remtis Bendrijos teisės aktais (ypač žr. 1998 m. gegužės 12 d. Sprendimo *Kefalas ir kt.*, C-367/96, Rink. p. I-2843, 20 punktą ir 2000 m. kovo 23 d. Sprendimo *Diamantis*, C-373/97, Rink. p. I-1705, 33 punktą ir 2005 m. kovo 3 d. Sprendimo *Fini H*, C-32/03, Rink. p. I-1599, 32 punktą).

69 Tačiau Bendrijos teisės aktų taikymas neturėtų būti išplėstas tiek, kad apimtų ūkio subjektų piktnaudžiavimą, t. y. sandorius, kurie sudaromi ne įprastinėje komercinėje veikloje, bet dėl vienintelio tikslo – įgyti Bendrijos teisės numatytą naudą piktnaudžiaujant (šiuo klausimu žr. būtent 1977 m. spalio 11 d. Sprendimo *Cremer*, 125/76, Rink. p. 1593, 21 punktą; 1993 m. kovo 3 d. Sprendimo *General Milk Products*, C-8/92, Rink. p. I-779, 21 punktą ir minėto sprendimo *Emsland-Stärke*, 51 punktą).

70 Šis draudimo piktnaudžiauti principas taikomas ir PVM sričiai.

71 Kova su galimu mokesčių slėpimu, vengimu ir piktnaudžiavimu yra Šeštąja direktyva pripažįstamas ir skatinamas tikslas (žr. 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimo *Gemeente Leusden et Holin Groep*, C-487/01 ir C-7/02, Rink. p. I-5337, 76 punktą).

72 Vis dėlto, kaip daugelį kartų nurodė Teisingumo Teismas, Bendrijos teisės aktai turi būti ir aiškūs, o jų taikymas iš anksto numanomas teisės subjektų (ypač žr. 2001 m. lapkričio 22 d. *Nyderlandai prieš Tarybą*, C-301/97, Rink. p. I-8853, 43 punktas). Šis teisinio saugumo reikalavimas itin griežtai taikomas tuomet, kai teisės aktai gali turėti finansinių padarinių, – kad suinteresuotieji asmenys galėtų tiksliai žinoti jiems taikomus įpareigojimus (ypač žr. 1987 m. gruodžio 15 d. Sprendimo *Nyderlandai prieš Komisiją*, 326/85, Rink. p. 5091, 24 punktas ir 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimo *Sudholz*, C-17/01, Rink. p. I-4243, 34 punktas).

73 Iš teismo praktikos taip pat matyti, kad rinkdamasis neapmokestinamuosius arba apmokestinamuosius sandorius verslininkas gali remtis faktorių visuma ir ypač PVM sistemai būdingais mokestinio pobūdžio sumetimais (ypač žr. minėto sprendimo *BLP Group* 22 punktą ir 2001 m. spalio 9 d. Sprendimo *Cantor Fitzgerald International*, C-108/99, Rink. p. I-7257, 33 punktą). Apmokestinamajam asmeniui turint galimybę pasirinkti iš dviejų sandorių, Šeštoji direktyva nereikalauja iš jo pasirinkti didžiausio PVM sumą lemiančio sandorio. Priešingai, kaip savo išvadų 85 punkte pastebėjo generalinis advokatas, apmokestinamasis asmuo turi teisę pasirinkti tokį savo veiklos planą, kad sumažintų savo mokestinę skolą.

74 Atsižvelgiant į šiuos argumentus matyti, jog tam, kad būtų pripažintas piktnaudžiavimas PVM srityje, reikalaujama, pirma, kad nagrinėjamais sandoriais, neatsižvelgiant į formalų atitinkamų Šeštosios direktyvos ir šią direktyvą į nacionalinę teisę perkeliančių nacionalinės teisės aktų nuostatose numatytų sąlygų taikymą, būtų įgyjamas mokestinis pranašumas, kurio suteikimas pažeistų šiomis nuostatomis siekiamą tikslą.

75 Kita vertus, objektyvių požymių visuma taip pat turi patvirtinti, kad nagrinėjamų sandorių pagrindinis tikslas yra įgyti mokestinį pranašumą. Iš tiesų, kaip savo išvadų 89 punkte nurodė generalinis advokatas, draudimas piktnaudžiauti nebeturi reikšmės, jei nagrinėjami sandoriai gali būti pateisinami kitaip nei paprastu mokesčio pranašumo įgijimu.

76 Patikrinti, ar pagrindinėje byloje yra šių piktnaudžiavimo požymių, turi nacionalinis teismas, vadovaudamasis nacionalinės teisės įrodymų vertinimo taisyklėmis, kiek jos nepažeidžia Bendrijos teisės veiksmingumo (žr. 2005 m. liepos 21 d. Sprendimo *Eichsfelder Schlachtbetrieb*, C-515/03, Rink. p. I-7355, 40 punktą).

77 Vis dėlto priimdamas prejudicinį sprendimą Teisingumo Teismas prireikus gali pateikti paaiškinimus, kurie padėtų nacionaliniam teismui pateikti išaiškinimą (ypač žr. 2002 m. spalio 17 d. Sprendimo *Payroll ir kt.*, C-79/01, Rink. p. I-8923, 29 punktą).

78 Šiuo atžvilgiu reikėtų priminti, kad Šeštosios direktyvos atskaitos sistemos tikslas yra visiškai sumažinti verslininko ekonominėje veikloje mokėtino ar sumokėto PVM naštą. Todėl bendra PVM sistema užtikrina visišką neutralumą apmokestinant bet kokią ekonominę veiklą neatsižvelgiant į šios veiklos tikslus ar rezultatus su sąlyga, kad jai iš principo būtų taikomas PVM (ypač žr. 2001 m. vasario 22 d. Sprendimo *Abbey National*, C-408/98, Rink. p. I-1361, 24 punktą ir minėto sprendimo *Zita Modes* 38 punktą).

79 Iš tikrųjų pagal nusistovėjusią teismo praktiką 1967 m. balandžio 11 d. Pirmosios Tarybos direktyvos 67/227/EEB dėl valstybių narių teisės aktų, reglamentuojančių apyvartos mokesčius, suderinimo (OL 71, 1967, p. 1301, toliau – Pirmoji direktyva) 2 straipsnis ir Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2, 3 ir 5 dalys turi būti aiškinamos taip, kad iš principo tiesioginio ir iš karto atsirandančio ryšio egzistavimas tarp konkretaus pirkimo sandorio ir vieno arba kelių pardavimo sandorių, suteikiančių teisę į perkant sumokėto PVM atskaitą, yra būtinas, kad apmokestinamajam asmeniui būtų pripažinta teisė į PVM atskaitą ir nustatyta tokios teisės apimtis (2000 m. birželio 8 d. Sprendimo *Midland Bank*, C-98/98, Rink. p. I-4177, 24 punktas; minėto sprendimo *Abbey National* 26 punktas ir 2001 m. rugsėjo 27 d. Sprendimo *Cibo Participations*, C-16/00, Rink. p. I-6663, 29 punktas).

80 Tačiau jeigu apmokestinamiesiems asmenims būtų leista atskaityti visą perkant sumokėtą PVM, nors joks jų įprastinės komercinės veiklos sandoris vadovaujantis Šeštosios direktyvos nuostatomis dėl atskaitos ir jas perkeliančiais nacionalinės

teisės aktais neleistų atskaityti minėto PVM arba leistų jiems atskaityti tik jo dalį, tai pažeistų mokestinio neutralumo principą ir šios tvarkos tikslą.

81 Dėl antrojo požymio, pagal kurį nagrinėjamų sandorių pagrindinis tikslas turi būti mokestinio pranašumo įgijimas, primintina, kad nacionalinis teismas turi nustatyti realų nagrinėjamų sandorių turinį ir paskirtį. Tai darydamas jis gali atsižvelgti į visiškai dirbtinį šių sandorių pobūdį bei į teisinius, ekonominius ir (arba) asmeninius mokestinės naštos sumažinimo plane dalyvaujančių subjektų ryšius (šiuo klausimu žr. minėto sprendimo *Emsland-Stärke* 58 punktą).

82 Bet kuriuo atveju iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad *VAT and Duties Tribunal* mano, jog pagrindinėje byloje nagrinėjamų sandorių vienintelis tikslas buvo įgyti mokestinį pranašumą.

83 Galiausiai primintina, kad teisė į atskaitą, numatyta Šeštosios direktyvos 17 ir paskesniuose straipsniuose, yra sudėtinė PVM sistemos dalis ir iš esmės negali būti ribojama. Ji suteikiama iš karto visiems mokesčiams už pirkimo sandorius (ypač žr. 1995 m. liepos 6 d. Sprendimo *BP Soupergaz*, C-62/93, Rink. p. I-1883, 18 punktą ir 2000 m. kovo 21 d. Sprendimo *Gabalfrisa ir kt.*, C-110/98–C-147/98, Rink. p. I-1577, 43 punktą).

84 Tačiau, kaip Teisingumo Teismas jau turėjo galimybę pažymėti, įgyta teisė į atskaitą išlieka, tik jei nėra vengimo ar piktnaudžiavimo aplinkybių ir išskyrus galimus patikslinimus pagal Šeštosios direktyvos 20 straipsnio sąlygas (ypač žr. 2000 m. birželio 8 d. Sprendimo *Breitsohl*, C-400/98, Rink. p. I-4321, 41 punktą ir sprendimo *Schlossstraße*, C-396/98, Rink. p. I-4279, 42 punktą).

85 Todėl į antrąjį klausimą reikia atsakyti, kad Šeštoji direktyva turi būti aiškinama taip, jog ji draudžia apmokestinamojo asmens teisę atskaityti perkant sumokėtą PVM, jei sandoriai, kuriais grindžiama ši teisė, sudaryti piktnaudžiaujant.

86 Kad būtų pripažintas piktnaudžiavimas, reikalaujama, pirma, kad nagrinėjamais sandoriais, neatsižvelgiant į formalų atitinkamų Šeštosios direktyvos ir šią direktyvą į nacionalinę teisę perkeliančių nacionalinės teisės aktų nuostatose numatytų sąlygų taikymą, būtų įgyjamas mokestinis pranašumas, kurio suteikimas pažeistų šiomis nuostatomis siekiamą tikslą. Antra, objektyvių požymių visuma taip pat turi patvirtinti, kad nagrinėjamų sandorių pagrindinis tikslas yra mokestinio pranašumo įgijimas.

Dėl pirmojo klausimo b punkto

87 Dėl atsakymų, pateiktų į pirmojo klausimo a punktą ir į antrąjį klausimą, pirmojo klausimo b punktą reikia suprasti taip, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, kokiomis sąlygomis galima susigrąžinti PVM, jei nustatytas piktnaudžiavimas.

Teisingumo Teismui pateiktos pastabos

88 Jungtinės Karalystės vyriausybė mano, kad reikia išnagrinėti įrodymus, kurie patvirtina tikrąjį ekonominį pagrindą ir lemia tai, ar Šeštosios direktyvos tikslai buvo įgyvendinti, ar ne.

89 Pagrindinėje byloje šiuos įrodymus nurodė *VAT and Duties Tribunal* pirmame savo sprendime, t. y.:

a) *Halifax* buvo šių sandorių vykdytojas;

b) *Halifax* atsako už šių sandorių finansavimą be palūkanų;

c) sklypai liko priklausomi *Halifax* taip, kad jai tiesiogiai atiteko statybos darbų nauda;

d) *Halifax* turėjo tiesioginių sutartinių ryšių su nepriklausomais statybininkais suteikdama jiems garantijas; ir

e) nei *County*, nei *Leeds Development* neturėjo didesnių nuosavybės teisių.

Šie įrodymai leidžia daryti išvadą, kad *Halifax* yra nepriklausomų statybininkų suteiktų paslaugų gavėjas, o tai lemia Šeštosios direktyvos tikslus atitinkantį rezultatą.

Teisingumo Teismo vertinimas

90 Pirmiausia būtina konstatuoti, kad Šeštojoje direktyvoje nėra nė vienos nuostatos dėl PVM susigrąžinimo. Šioje direktyvoje, t. y. jos 20 straipsnyje, tik apibrėžiamos sąlygos, kurias reikia įvykdyti, kad prekių arba paslaugų gavėjui galima būtų suteikti perkant sumokėto mokesčio atskaitą (žr. 2004 m. kovo 3 d. Nutarties *Transport Service*, C-395/02, Rink. p. I-1991, 27 punktą).

91 Taigi iš esmės valstybės narės turi nustatyti sąlygas, kuriomis valstybės iždas *a posteriori* gali susigrąžinti PVM, nepažeisdamos Bendrijos teisės nustatytų ribų (žr. minėtos nutarties *Transport Service* 28 punktą).

92 Vis dėlto svarbu priminti, kad priemonės, kurių pagal Šeštosios direktyvos 22 straipsnio 8 dalį valstybės narės gali imtis siekdamos užtikrinti teisingą apmokestinimą mokesčiu ir užkirstų kelią sukčiavimui, turi neviršyti to, kas yra būtina šiems tikslams pasiekti (žr. minėto sprendimo *Gabalfrisa ir kt.* 52 punktą ir minėtos nutarties *Transport Service* 29 punktą). Todėl jos negali būti naudojamos taip, kad keltų grėsmę PVM neutralumui, kuris yra pagrindinis Bendrijos teisės aktais numatytos bendros PVM sistemos principas (žr. 2000 m. rugsėjo 19 d. Sprendimo *Schmeink & Cofreth et Strobel*, C-454/98, Rink. p. I-6973, 59 punktą).

93 Taip pat primintina, kad piktnaudžiavimo nustatymas turi lemti ne baudą, kuriai paskirti būtinas aiškus ir nedviprasmiškas teisinis pagrindas, bet paprasčiausią pareigą iš dalies ar visiškai atlyginti nepagrįstai įgytas perkant sumokėto PVM atskaitas (šiuo klausimu žr. minėto sprendimo *Emsland-Stärke* 56 punktą).

94 Iš to darytina išvada, kad piktnaudžiavimui panaudoti sandoriai turi būti apibrėžti iš naujo taip, kad atstatytų situaciją, kuri būtų egzistavusi nesant piktnaudžiaujant sudarytų sandorių.

95 Šiuo atžvilgiu mokesčių administratorius turi teisę atgaline data reikalauti atlyginti sumas, atskaitytas pagal kiekvieną sandorį, dėl kurio jis pripažįsta, kad teise į atskaitą buvo pasinaudota piktnaudžiaujant (minėto sprendimo *Fini H* 33 punktas).

96 Tačiau jis turi atskaityti ir visus mokesčius, kuriais buvo apmokestintas pardavimo sandoris – mokesčius, kuriais atitinkamas apmokestinamasis asmuo buvo dirbtinai apmokestintas pagal mokestinės naštos sumažinimo planą, ir prireikus turi atlyginti visą permoką.

97 Jis taip pat turi leisti apmokestinamajam asmeniui, kuris, nesant piktnaudžiaujant sudarytų sandorių, būtų buvęs gavėjas pagal pirmąjį sandorį, nesudarytą piktnaudžiaujant, atskaityti šiam pirkimo sandoriui tenkantį PVM pagal Šeštojoje direktyvoje nustatytos atskaitos tvarkos nuostatas.

98 Iš to darytina išvada, kad į pirmojo klausimo b punktą reikia atsakyti, jog, nustačius piktnaudžiavimą, jam panaudoti sandoriai turi būti apibrėžti iš naujo taip, kad būtų atstatyta situacija, kuri būtų egzistavusi nesant piktnaudžiaujant sudarytų sandorių.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

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

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

1. **Tokie sandoriai, kokie nagrinėjami pagrindinėje byloje, yra prekių tiekimas arba paslaugų teikimas bei ekonominė veikla 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas, iš dalies pakeistos 1995 m. balandžio 10 d. Tarybos direktyva 95/7/EB, 2 straipsnio 1 punkto, 4 straipsnio 1 ir 2 dalių, 5 straipsnio 1 dalies ir 6 straipsnio 1 dalies prasme, jei jie atitinka objektyvius kriterijus, kuriais grindžiamos minėtos sąvokos, net kai jie yra vykdomi dėl vienintelio tikslo – įgyti mokestinį pranašumą – neturint jokio kito ekonominio tikslo.**

2. **Šeštoji direktyva turi būti aiškinama taip, jog ji draudžia apmokestinamojo asmens teisę atskaityti perkant sumokėtą pridėtinės vertės mokestį, jei sandoriai, kuriais grindžiama ši teisė, sudaryti piktnaudžiaujant.**

Kad būtų pripažintas piktnaudžiavimas, reikalaujama, pirma, kad nagrinėjamais sandoriais, neatsižvelgiant į formalų atitinkamų Šeštosios direktyvos ir šią direktyvą į nacionalinę teisę perkeliančių nacionalinės teisės aktų nuostatose numatytų sąlygų taikymą, būtų įgyjamas mokestinis pranašumas, kurio suteikimas pažeistų šiomis nuostatomis siekiamą tikslą. Antra, objektyvių požymių visuma taip pat turi patvirtinti, kad nagrinėjamų sandorių pagrindinis tikslas yra mokestinio pranašumo įgijimas.

3. **Nustačius piktnaudžiavimą, jam panaudoti sandoriai turi būti apibrėžti iš naujo taip, kad būtų atstatyta situacija, kuri būtų egzistavusi nesant piktnaudžiaujant sudarytų sandorių.**

Parašai.