GENERALINIO ADVOKATO DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER IŠVADA,

pateikta 2006 m. kovo 14 d. [1]

I — Įvadas

1. Kasacinis teismas (*Cour de cassation*) (Belgija) klausia Teisingumo Teismo dėl nacionalinės teisės normos, pagal kurią sutartys, kurių pagrindas neteisėtas, ir atitinkamai veiksmai, kuriais siekiama apgauti šį mokestį administruojančią ir taikančią valstybę, yra absoliučiai negaliojantys, poveikio bendrai pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) sistemai.

2. Konkrečiai kalbant, jis klausia, ar „karuselinio" sukčiavimo atveju ši pardavimo sutarties galiojimo pasekmė neleidžia atskaityti sumokėto mokesčio, skirdamas du atvejus, pirma, kai pirkėjas veikė sąžiningai (byla C-440/04) ir, antra, kai jis dalyvavo sukčiavime (byla C-439/04) [2].

3. 2006 m. sausio 12 d. Sprendime *Optigen ir kt.* [3] buvo pateiktas atsakymas dėl pirmojo atvejo, leidžiant apmokestinamajam asmeniui atskaityti mokestį, jei jis nežinojo, kad sandoris buvo kitų veiksmų dalis ir įvykdytas siekiant sumažinti valstybės biudžeto įplaukas.

4. Siekiant išsklaidyti abejones dėl antrojo atvejo, kuriam esant apmokestinamasis asmuo aktyviai dalyvauja sukčiavime, neseniai priimtame 2006 m. vasario 21 d. Sprendime *Halifax ir kt.* [4] pateikiamos atitinkamos aiškinimo gairės.

1 — Originalo kalba: ispanų.

2 — *Cour de cassation* pateikė Teisingumo Teismui du kitus prejudicinius klausimus (byla *Ring Occasions ir Fortis Banque* (C-42/05) ir byla *Samotor* (C-378/05)), analogiškus nagrinėjamiems šioje byloje.

3 — Sujungtos bylos C-354/03, C-355/03 ir C-484/03, Rink. p. I-483.

4 — Sujungtos bylos C-255/02, C-419/02 ir C-223/02, Rink. p. I-1609, I-1685 ir I-1751.

II — Teisinis pagrindas

A — *Bendrijos teisės aktai dėl PVM*

5. Pagal Pirmosios direktyvos [5] 2 straipsnį:

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

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

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

6. Remdamasi šiuo teisės aktu, Šeštoji direktyva [6] skiria dvi apmokestinamųjų sandorių kategorijas: „prekių tiekimą" ir „paslaugų teikimą", apibrėždama pirmąją kaip teisės kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimą (5 straipsnio 1 dalis).

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

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

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

5 — 1967 m balandžio 11 d. Tarybos direktyva 67/227/EEB dėl valstybių narių teisės aktų, reglamentuojančių apyvartos mokesčius, suderinimo (OL 71, 1967, p. 1301; specialusis leidimas lietuvių kalba, 9 skyrius, 1 tomas, p. 3–4).

6 — 1997 m. gegužės 11 d. Šeštoji Tarybos direktyva 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1; specialusis leidimas lietuvių kalba, 9 skyrius, 1 tomas, p. 23–62).

B — *Belgijos teisė*

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

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

12. Taigi visiškai suprantama *Cour de cassation* nuomonė, kad nuosavybės perdavimas, kuriuo siekiama tų pačių tikslų, yra negaliojantis ir negali būti laikomas „prekių tiekimu" PVM kodekso [8] 10 straipsnio 1 dalies (įgyvendinančios Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 1 dalį) prasme ir kad todėl PVM kodekso 45 straipsnio 1 dalyje (įgyvendinančioje Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalį) numatyta teisė į atskaitą nepatenka į pirkėjo teisių ir pareigų visumą, net jei jis nežinojo apie pardavėjo neteisėtus tikslus.

III — Pagrindinės bylos faktinės aplinkybės

A — *Byla* C-439/04

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

14. Prekių gavėjas Liuksemburge persiųsdavo prekes taip pat Liuksemburge įsteigtam trečiajam asmeniui, kuris savo ruožtu išsiųsdavo jas į Belgiją, pristatydamas jas *Computime* tiekėjui [9].

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

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

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

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

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

B — *Byla C-440/04*

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

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

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

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

IV — Prejudiciniai klausimai

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

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

„1. Jeigu prekės tiekiamos apmokestinamajam asmeniui, kuris sąžiningai sudarė sutartį, nežinodamas apie pardavėjo sukčiavimą, ar pridėtinės vertės mokesčio fiskalinio neutralumo principas

draudžia, kad, panaikinus pirkimo-pardavimo sutartį vadovaujantis nacionalinės civilinės teisės norma, pagal kurią ši sutartis yra absoliučiai negaliojanti, nes prieštarauja viešajai tvarkai dėl pardavėjui priskiriamo neteisėto pagrindo, šis apmokestinamasis asmuo prarastų teisę į mokesčio atskaitą?

2. Ar atsakymas būtų kitoks, jei absoliutų negaliojimą lemtų sukčiavimas pačiu pridėtinės vertės mokesčiu?

3. Ar atsakymas būtų kitoks, jei pirkimo-pardavimo sutarties neteisėtas pagrindas, lemiantis absoliutų negaliojimą pagal nacionalinę teisę, būtų sukčiavimas pridėtinės vertės mokesčiu, apie kurį žinojo abi sutarties šalys?"

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

V — Procesas Teisingumo Teisme

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

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

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

VI — Karuselinio sukčiavimo veikimas

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

28. Paprasčiausias jo pavyzdys yra toks [10]:

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

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

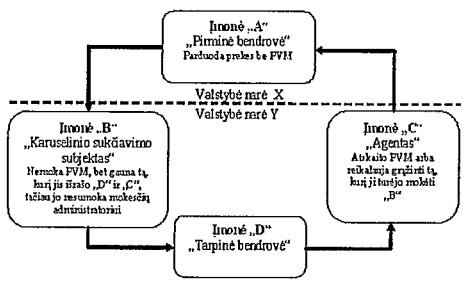
— „C“ atskaito PVM už pirkimus iš „B“ ir platina prekes „Y“ šalies rinkoje, apmokestindamas PVM.

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

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

31. „Grandis“ tampa karuseliniu sukčiavimu tada, kai, užuot apsiribojęs valstybės „Y“ teritorija, agentas „C“ vykdo nepamokestintą tiekimą prekių kilmės valstybės „X“ teritorijoje esančiam subjektui, kuriuo gali būti taip pat pirminė bendrovė „A“. Šioje valstybėje sukčiavimas gali būti kartojamas daug kartų. Sukčiavimas paaiškėja, kai „C“ prašo grąžinti jam PVM [12].

32. Manipuliaciją aiškiau pavaizduoja tokia schema:



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

11 — Šis punktas paaiškina „upėtakio“ pravardę, kurią jis turi dėl savo slidaus pobūdžio.

12 — Vadinamajame „dokumentų karuseliniame sukčiavime“ nėra net prekių, vietoj jų apyvartoje naudojamos tik sąskaitos faktūros.

33. Byloje C-439/04 nebuvo tarpininko „D". *Computime*, kuri žinojo apie sukčiavimą, vaidino agento „C" vaidmenį, jos tiekėjui iš Belgijos atiteko karuselinio sukčiavimo subjekto „B" vaidmuo, o Liuksemburgo įmonėms – pirminių bendrovių „A" vaidmuo.

34. Kitoje byloje (C-440/04) visas procesas vyko Belgijoje, tačiau neteisėta nauda buvo gauta iš sandorio Bendrijos viduje, kurio dalyviai neketino jo užbaigti. Sukčiavimo veiksmai buvo pagrįsti dviem schemomis. Pagal pirmąją, paprasčiausią, *Auto Mail* (karuselinio sukčiavimo subjektas „B") nesumokėjo PVM, gauto už automobilių pardavimą Aillaud (agentas „C"). *Recolta* (pirminė bendrovė „A") pardavė šias transporto priemonės, neapmokestindama PVM ir nežinodama apie sukčiavimo veiksmus, *Auto Mail*, turint omenyje, kad *Recolta* įsigijo jas iš pono Aillaud, sumokėdama jam PVM. Kita schema yra sudėtingesnė dėl atstovų „C" buvimo, ir dėl to Aillaud tampa tarpininku „D", tačiau jis atlieka kitokį nei pateiktoje schemoje vaidmenį, t. y. kaip sutarties su tarpine bendrove „A" šalis.

35. Iš tikrųjų sukčiavimo formos yra tokios neįprastos ir sudėtingos, kaip ir jas sugalvojusių asmenų vaizduotė. Taigi pritariu generaliniam advokatui M. Poiares Maduro, kuris savo išvados byloje *Optigen ir kt.*, kurią nurodau 8 punkte, pažymi, kad bet kuriuo atveju jų tikslas yra nedeklaruoti gautos PVM sumos.

VII — Prejudicinių klausimų nagrinėjimas

36. *Cour de cassation* klausia dėl apmokestinamojo asmens, kuris nedalyvavo sukčiavime [13], nors ir palengvino jį [14] tyčia ar dėl neatidumo, teisės atskaityti mokesčius.

A — *Pirmieji du prejudiciniai klausimai (dėl sąžiningų apmokestinamųjų asmenų)*

37. Kaip nurodžiau įvade, šios problemos sprendimas pateikiamas minėtame sprendi-

13 — Žalą valstybės biudžetui daro karuselinio sukčiavimo subjektas.

14 — Kaip pirminė bendrovė, agentė ar paprasta tarpininkė.

me *Optigen ir kt.*, kuris tapačiomis aplinkybėmis pripažino teisę į atskaitą.

38. Taigi negalima nieko arba galima tik labai mažai pridurti ne tik todėl, kad šis sprendimas yra naujas, bet iš esmės todėl, kad jame pateiktas sprendimas yra logiškas. Primindamas Šeštojoje direktyvoje (43–45 straipsniai) esančių sąvokų objektyvųjį pobūdį ir PVM, pagrįsto fiskalinio neutralumo principu, kuris panaikina nustatytus skirtumus pagal sandorių teisėtumą (49 straipsnis), bendrą tikslą, Teisingumo Teismas nurodė, kad sandoriai, kuriais nesiekiama sukčiauti, sudaro apmokestinamąjį įvykį, jeigu jie priskiriami mokesčio mokėtojui, kurio teisei atskaityti mokesčius negali turėti įtakos tai, kad jis, to nežinodamas, yra neteisėtos prekybos grandinės dalis (51–54 straipsniai).

39. Taigi iš šio sprendimo išplaukia, kad bendra PVM sistema neleidžia atimti teisės pasinaudoti atskaita iš asmens, kuris sąžiningai [15] įgyja prekes, nežinodamas apie pardavėjo sukčiavimą, motyvuojant tuo, kad pagal Belgijos civilinį kodeksą sutartis yra absoliučiai negaliojanti.

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

B — *Trečiasis prejudicinis klausimas (dėl apie sukčiavimą žinojusių apmokestinamųjų asmenų)*

40. Sprendimas nėra toks aiškus tuo atveju, kai pirkėjas žino apie sukčiavimo veiksmus. Šiuo atveju yra dvi galimybės: 1) jis žino, tačiau nedalyvauja ir negauna iš to jokios naudos, arba 2) jis įsitraukia į sukčiavimą ir nepagrįstai gauna iš to naudos.

1. Pirma galimybė

41. Šiuo atveju atsakymas neturi skirtis nuo atsakymo, pateikto dėl atvejo, kai apmokestinamasis asmuo nežino apie sukčiavimą.

42. Sprendimo *Optigen ir kt.* motyvai šiuo atveju turi didelę reikšmę, nes veikla nepraranda savo teisėto ekonominio pobūdžio dėl to, kad ją vykdantis asmuo žino, jog kita sutarties šalis vadovaujasi neteisėtais motyvais, nes tas, kas moka PVM, turi iš šio mokėjimo išplaukiančią teisę į atskaitą.

43. Neutralumas, kuriuo grindžiamas šis mokestis, neleidžia mokesčio netaikyti san-

doriams, kurie yra šio mokesčio dalykas. Sprendime *Optigen ir kt.* dar kartą buvo patvirtinta, kad teisė į atskaitą taikoma nepaisant to, ar mokėtinas PVM buvo sumokėtas už ankstesnius arba vėlesnius sandorius (54 punktas).

44. „Nesąžiningo" skolininko, kuris nepraneša atitinkamai valstybės finansų institucijai apie sukčiavimą, elgesys sukelia įvairių pasekmių [16], tačiau jokiu būdu niekada nelemia pagrindinio PVM sistemos principo, pagal kurį PVM taikomas kiekviename gamybos ir platinimo proceso etape, atskaitant ankstesniuose etapuose sumokėtą mokestį, netaikymo [17].

2. Antra galimybė

a) Nagrinėjimo ribos

45. Jei visi dalyvauja veiksmuose, jie savaime yra sukčiavimas, jei juos vykdant siekiama išvengti mokesčių.

46. Atsižvelgdamos į tokią situaciją, valstybės narės turi reaguoti ir prireikus nustatyti specialius leidimus nukrypti pagal Šeštosios direktyvos 27 straipsnio 1 dalį arba reikalauti pagal 21 straipsnio 3 dalį [18] solidariai mokėti mokesčius, laikantis proporcingumo ir teisinio saugumo principų. [19]

47. Bet kuriuo atveju šios priemonės yra būtinos, tačiau nepakankamos, nes būdamos skirtingo pobūdžio jos gali skirtis tarpusavyje ir taip pažeisti bendros PVM sistemos vientisumą.

48. Be to, jei valstybė narė nieko nedarytų, tai apgaulingo elgesio toleravimas, netaikant jokių teisinių sankcijų, prieštarautų elementariausiai logikai [20].

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

17 — Šios išvados 58 ir paskesniuose punktuose nagrinėju pagrindinį vaidmenį, kurį ši teisė vaidina PVM struktūroje.

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

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

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

49. Taigi reikia nustatyti, ar bendras Bendrijos teisės principas reikalauja vienodos reakcijos tokių situacijų, kokios yra šios bylos aplinkybėmis, atžvilgiu, kai sandorio dalyviai žino apie jo neteisėtą pobūdį.

50. Schema, kai vienas iš dalyvių nesumoka į valstybės biudžetą gautos PVM sumos, o kitas ją atskaito, yra piktnaudžiavimas teise, nes teisės nuostata (Šeštosios direktyvos 17 straipsnis) remiamasi siekiant gauti priešingą jos tikslui rezultatą; o sandoris sudarytas nesilaikant įprastų prekybos sąlygų, siekiant nepagrįstai praturtėti.

51. Todėl sunku nustatyti, ar piktnaudžiavimo teise draudimas taip pat taikytinas PVM srityje.

b) Piktnaudžiavimas teise ir bendra PVM sistema

52. Būtent šis klausimas buvo išnagrinėtas minėtame 2006 m. vasario 21 d. Sprendime *Halifax ir kt.*, kuriame generalinis advokatas M. Poiares Maduro išnagrinėjo (60 ir paskesni punktai) įvairius Teisingumo Teismo sprendimus [21] ir išvedė principą, pagal kurį „asmenys negali remtis Bendrijos teisės normomis, piktnaudžiaudami ar pasinaudodami apgaule“ [22].

53. Aš sutinku su savo kolega generaliniu advokatu M. Poiares Maduro, kad niekas netrukdo šio principo taikyti PVM srityje. Maža to, kova su mokesčių vengimu yra Šeštosios direktyvos straipsniuose dėl atleidimo nuo mokesčio pripažintas ir skatinamas pagrindinis tikslas, kaip nurodyta sprendimuose *Gemeente Leusden ir Holin Groep* [23] bei *Halifax ir kt.* [24]. Reikia vengti to, kad būtų vien retoriškai remiamasi Bendrijos normomis PVM srityje siekiant gauti joms prieštaraujančios naudos.

54. Sunku nustatyti ne patį piktnaudžiavimo teise faktą, o kriterijus, kuriais reikia remtis.

21 — Bendrijos teismų praktika išnagrinėjo piktnaudžiavimą teise šiose srityse: a) pagrindinių laisvių (1974 m. gruodžio 3 d. Sprendimo *Van Binsbergen*, 33/74, Rink. p. 1299, 13 punktas; 1979 m. vasario 7 d. Sprendimo *Knoors*, 115/78, Rink. p. 399, 25 punktas ir 1999 m. kovo 9 d. Sprendimo *Centros*, C-212/97, Rink. p. I-1459, 24 punktas); b) socialinės apsaugos (1996 m. gegužės 2 d. Sprendimo *Palletta*, C-206/94, Rink. p. I-2357, 24 punktas); c) bendros žemės ūkio politikos (1977 m. spalio 11 d. Sprendimo *Cremer*, 125/76, Rink. p. 1593, 21 punktas ir 1993 m. kovo 3 d. Sprendimo *General Milk Products*, C-8/92, Rink. p. I-779, 21 punktas); d) bendrovių teisės (1998 m. gegužės 12 d. Sprendimo *Kefalas ir kt.*, C-367/96, Rink. p. I-2843, 20 ir 28 punktai ir 2000 m. kovo 23 d. Sprendimo *Diamantis*, C-373/97, Rink. p. I-1705, 33 punktas).

22 — Tai terminai, kuriuos pavartojo generalinis advokatas A. La Pergola savo išvados minėtoje byloje *Centros* 20 punkte.

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

24 — 71 punktas.

Neatsitiktinai šioje srityje, kurioje vadovaujamasi lygybės principu, kurio viena iš formų yra teisinio saugumo principas, teisėtų lūkesčių principas vaidina lemiamą vaidmenį, suteikdamas galimybę asmenims iš anksto ir tiksliai žinoti savo prievolių apimtį [25]. Kita vertus, taip jie gali laisvai organizuoti savo verslą ir atitinkamai riboti jo fiskalines pasekmes [26], dėl ekonominių motyvų pasirinkdami apmokestinamuosius ar neapmokestinamuosius sandorius, kad sumažintų savo mokestinę naštą [27]; todėl jų negalima kaltinti tuo, kad jie naudojasi norma ar teisės spraga, siekdami mokėti mažiau mokesčių [28].

55. Pirmiau minėti samprotavimai pateikia kriterijus, reikalingus apibrėžti piktnaudžiavimo teise PVM srityje sąvoką. Pirmiausia reikia pažymėti, jog nustatyta, kad apmokestinamojo asmens laisvė organizuoti turi būti įgyvendinama atsižvelgiant į jo teisinio statuso pranašumus. Kitaip sakant, jis turi gerbti teisės aktų leidėjo valią, o taip nėra tuo atveju, kai prisidengdamas Bendrijos normos nustatytomis sąlygomis, jis siekia ir gauna joms prieštaraujantį rezultatą [29].

56. Antras kriterijus yra susijęs su sandorio objektu, kuris neturi kito paaiškinimo kaip tik sukurti reikalaujamą teisę [30], siekiant gauti neteisėtos naudos [31]. Be to, kad teisę į atskaitą turintis asmuo žino apie sukčiavimo veiksmus, reikia, kad jis veiktų kartu su kitais sukčiavimo dalyviais, t. y. kad ekonominiu

25 — 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimas *Sudholz* (C-17/01, Rink. p. I-4243), darantis nuorodą į kitą sprendimą, patikslina tai 34 punkte.

26 — Pvz., išvadoje, pateiktoje byloje, kurioje buvo priimtas 2000 m. sausio 27 d. Sprendimas *Heerma* (C-23/98, Rink. p. I-419), kurią savo rašytinėse pastabose nurodė Komisija, generalinis advokatas G. Cosmas pažymėjo, kad bet koks fizinis asmuo turi teisę steigti bendroves ir kad niekas nedraudžia joms tiekti prekių ir teikti paslaugų savo artimiesiems, kartu būnant PVM mokėtojais (28 punktas).

27 — 1995 m. balandžio 6 d. Sprendimas *BLP Group* (C-4/94, Rink. p. I-983, 26 punktas) ir 2001 m. spalio 9 d. Sprendimas *Cantor Fitzgerald Internacional* (C-108/99, Rink. p. I-7257, 33 punktas). Generalinis advokatas M. Poiares Maduro savo išvadoje byloje *Halifax ir kt.* šiuo klausimu aiškiai pažymėjo, jog nėra teisinės pareigos valdyti verslo tokiu būdu, kad būtų padidintos valstybės mokestinės pajamos (85 punktas).

28 — Kaip pažymi Teisingumo Teismas minėto sprendimo *Gemeinde Leusden ir Holin Groep* 79 punkte.

29 — Generalinis advokatas M. Poiares Maduro taip pat nurodo, kad teisės aktų tikslus ir siekius reikia lyginti su nagrinėjamos veiklos rezultatais taip, kad jei pastarieji išplaukia iš pasirinkimo tarp dviejų teisėtų galimybių – piktnaudžiavimo nėra (išvados byloje *Halifax ir kt.* 88 punktas).

30 — Jei jis pateisinamas skirtingais motyvais, piktnaudžiavimo teise nėra. Tokiomis aplinkybėmis teisės nuostatos aiškinimas kaip nesuteikiančios nerašyto bendrojo principo pagrindu tokio pranašumo suteiktų mokesčių administratoriui pernelyg didelę diskreciją sprendžiant, kuris iš tam tikro sandorio tikslų laikytinas vyraujančiu (išvados byloje *Halifax ir kt.* 89 punktas), keliant grėsmę reikalaujamam teisiniam saugumui.

31 — Šie du kriterijai, taikomi 2000 m. gruodžio 14 d. Sprendime *Emsland-Stärke* (C-110/99, Rink. p. I-11569), kuriame iš eksportuotojo buvo atimta teisė į išmoką, nepaisant to, kad jis formaliai laikėsi jai gauti būtinų sąlygų (52 ir 53 punktai), buvo pakartoti Sprendime *Halifax ir kt.* (74 ir 75 punktai).

požiūriu neautonomiška sutartis būtų tik gautos naudos priedanga.

57. Nacionalinių teismų kompetencijai priklauso pagal nacionalinės teisės įrodinėjimo taisykles nustatyti, ar konkrečiu atveju yra minėtų požymių, su sąlyga, kad nebus pažeistas Bendrijos teisės sistemos veiksmingumas [32]. Nagrinėdami jie turi atsižvelgti į teisinius, ekonominius ir asmeninius subjektų ryšius [33]; du rodikliai yra ypač svarbūs: vienas yra šalies, kuri naudojasi teise į atskaitą, neteisėta nauda, kitas – jos vieta schemoje, žinant, kad kuo ji yra arčiau fiktyvaus sandorio, tuo didesnis įtarimas, kad ji dalyvauja sukčiavime.

c) Teisė į atskaitą esant karuseliniam sukčiavimui

58. Teisė į atskaitą yra esminė bendrosios PVM sistemos dalis: ji atleidžia verslininką nuo su jo ekonomine veikla susijusio mokėtino ar sumokėto mokesčio, išrašant sąskaitą vartotojui. Ji yra neutralumo principo sąlyga, nes leidžia tarpininkams atskaityti iš savo apmokestinamojo pagrindo tiekėjams sumokėto PVM sumą, atgaunant iš mokesčių administratoriaus mokesčio dalį, atitinkančią skirtumą tarp pardavimo ir pirkimo kainos [34].

59. Šie samprotavimai patvirtina, kad tokia teisė atsiranda, kai atsiranda prievolė mokėti PVM patiekus prekes ar suteikus paslaugas pagal apmokestinamuosius sandorius (Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 1 ir 2 dalys). Jei, atvirkščiai, jos susijusios su neapmokestinamaisiais sandoriais, arba apmokestinamaisiais sandoriais, kurie atleidžiami nuo mokesčių, nėra prievolės mokėti mokesčio ir jis neturi būti atskaitytas, nes ši teisė išplaukia tik iš mokestinės prievolės, kuriai ji taikoma. Jei prievolės nėra, nes sukčiavimas buvo sugalvotas siekiant vienintelio tikslo dirbtinai sukurti teisę į atskaitą, mokesčio, kuris iš tikrųjų nebuvo sumokėtas, atlyginimas yra nepagrįstas. Taigi tai paaiškina, kodėl Teisingumo Teismas pripažįsta, jog atsiradusi teisė į atskaitą vis dėlto nėra įgyta, nes, be to, kad ji yra galimų tikslinimo taisyklių taikymo pagrindas, pagal Šeštosios direktyvos

32 — Minėtas sprendimas *Emsland-Stärke*, 54 punktas; 2005 m. liepos 21 d. Sprendimas *Eichsfelder Schlachtbetrieb* (C-515/03, Rink. p. I-7355, 40 punktas) ir minėtas 2006 m. vasario 21 d. Sprendimas *Halifax ir kt.*, 76 punktas.

33 — Minėtų sprendimų *Emsland-Stärke* 58 punktas ir *Halifax ir kt.* 81 punktas.

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

20 straipsnį reikia, kad nebūtų jokio sukčiavimo ar piktnaudžiavimo [35].

60. Taigi dėl jai suteikto pagrindinio vaidmens neigti šią apmokestinamojo asmens, dalyvaujančio grandyje, kurioje be jo pagalbos ir jo sutikimo suinteresuotoji trečioji šalis neperveda jo apskaičiuotos PVM sumos, teisę reikštų nutraukti grandį ir panaikinti mokesčio objektyvųjį pobūdį, pažeidžiant dar Pirmojoje direktyvoje paskelbtą tikslą apmokestinti prekybą bendruoju vartojimo mokesčiu. Tokie atvejai yra ne sukčiavimas siekiant išvengti mokesčio mokėjimo, bet tik įprasti sandoriai, t. y. ekonominiai sandoriai Šeštosios direktyvos prasme, į kuriuos įsiterpia apgaulingas elgesys. Todėl, kai apmokestinamasis asmuo nežino, kad yra įtrauktas į platesnę operaciją, skirtą išvengti mokestinės prievolės, arba tai žinodamas jis atsiriboja nuo tokio neteisėto susitarimo, tai neturi jokios įtakos jo teisei į atskaitą. Tokios pozicijos, kaip pastebėjau, laikosi Teisingumo Teismas sprendime *Optigen ir kt.*, ir jai aš pritariu.

61. Kita vertus, jei jo teise į atskaitą pasinaudotų šalis, žinanti, kad dalyvauja karuseliniame sukčiavime, tai lemtų tokį patį iškraipymą, nes tokie veiksmai yra fiktyvūs sandoriai, kuriais siekiama be teisėto pagrindo sumažinti mokestį. Jau nurodžiau, kad kai kuriais atvejais sukčiaujama tiesiog pasikeičiant sąskaitomis, realiai neperduodant prekių. Nors jų ekonominė reikšmė akivaizdi, jie neturi teisinių padarinių. Belgijos vyriausybė neklysta teigdama, kad tokio pobūdžio machinacijos neturi Šeštosios direktyvos 5 straipsnyje nurodytų apmokestinamųjų sandorių požymių, nes nėra verslininko prekybinės veiklos dalis.

62. Galiausiai Pirmoji ir Šeštoji PVM direktyvos ne tik leidžia, bet ir reikalauja, kad teisės į atskaitą turėtojas šios teisės netektų, jei viską žinodamas jis dalyvauja šio tipo sukčiavimo schemoje, kuriai nustatyti reikia atsižvelgti į pirmiau nurodytus kriterijus. Šiuo klausimu sprendime *Fini H* [36] buvo priminta, kad nacionaliniai teismai turi atsisakyti leisti naudotis teise į atskaitą, jei yra nustatyta, kad ja remiamasi neteisėtai (34 punktas).

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

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

VIII — Išvada

63. Atsižvelgdamas į pirmiau nurodytus samprotavimus, siūlau Teisingumo Teismui atsakyti į *Cour de cassation* pateiktus klausimus taip:

„1. 1967 m. balandžio 11 d. Pirmoji Tarybos direktyva 67/227/EEB dėl valstybių narių teisės aktų, reglamentuojančių apyvartos mokesčius, suderinimo ir 1977 m. gegužės 17 d. Šeštoji Tarybos direktyva 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas draudžia atimti teisę į mokesčio atskaitą iš apmokestinamojo asmens, kuris įsigyja prekes nežinodamas apie pardavėjo sukčiavimą, motyvuojant tuo, kad pagal nacionalinę civilinę teisę pirkimo-pardavimo sutartis yra absoliučiai negaliojanti.

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

3. Jei jis sąmoningai dalyvauja šio tipo sandoryje, kuris vykdomas siekiant vienintelio tikslo – sumažinti mokestinės prievolės dydį ir kuriuo piktnaudžiaujama teise, minėta bendra PVM sistema reikalauja atimti iš jo turimą teisę į atskaitą."