TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija) SPRENDIMAS

2006 m. sausio 12 d.*

Sujungtose bylose C-354/03, C-355/03 ir C-484/03

dėl *High Court of Justice* (Anglija ir Velsas), *Chancery Division* (Jungtinė Karalystė) 2003 m. liepos 28 d. Sprendimu (C-354/03 ir C-355/03) ir 2003 m. spalio 27 d. Sprendimu (C-484/03), kuriuos Teisingumo Teismas atitinkamai gavo 2003 m. rugpjūčio 18 d. ir lapkričio 19 d., pagal EB 234 straipsnį pateiktų prašymų priimti prejudicinius sprendimus bylose

Optigen Ltd (C-354/03),

Fulcrum Electronics Ltd (C-355/03),

Bond House Systems Ltd (C-484/03)

prieš

Commissioners of Customs & Excise,

* Proceso kalba: anglų.

TEISINGUMO TEISMAS (trečioji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas A. Rosas, teisėjai J. Malenovský, J.-P. Puissochet, S. von Bahr (pranešėjas) ir U. Lõhmus,

generalinis advokatas M. Poiares Maduro,
posėdžio sekretorė L. Hewlett, vyriausioji administratorė,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2004 m. gruodžio 8 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

— *Optigen Ldt*, atstovaujamos *QC* T. Beazley ir *barrister* J. Herberg ,

— *Fulcrum Electronics Ltd*, atstovaujamos *QC* R. Englehart ir *barrister* A. Lewis,

— *Bond House Systems Ltd*, atstovaujamos *QC* K. P. E. Lasok ir *barrister* M. Patchett-Joyce,

— Jungtinės Karalystės vyriausybės, atstovaujamos C. Jackson (C-354/03, C-355/03 ir C-484/03) ir K. Manji (C-484/03), padedamų *QC* R. Anderson ir *barrister* I. Hutton,

— Čekijos vyriausybės, atstovaujamos T. Boček (C-354/03, C-355/03 ir C-484/03),

— Danijos vyriausybės, atstovaujamos J. Molde ir A. Rahbøl Jacobsen, padedamų advokato P. Biering (C-484/03),

— Europos Sąjungos Tarybos, atstovaujamos A.-M. Colaert ir J. Monteiro (C-354/03 ir C-355/03),

— Europos Bendrijų Komisijos, atstovaujamos R. Lyal (C-354/03, C-355/03 ir C-484/03),

susipažinęs su 2005 m. vasario 16 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

Sprendimą

1 Prašymai priimti prejudicinį sprendimą pateikti dėl 1967 m. balandžio 11 d. Pirmosios Tarybos direktyvos 67/227/EEB dėl valstybių narių teisės aktų, reglamentuojančių apyvartos mokesčius, suderinimo (OL L 71, 1967, p. 1301), iš dalies pakeistos 1977 m. gegužės 17 d. Šeštąja 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, toliau – Pirmoji direktyva), išaiškinimo ir dėl Šeštosios direktyvos 77/388/EEB, iš dalies pakeistos 1995 m. balandžio 10 d. Tarybos direktyva 95/7/EB (OL L 102, p. 18, toliau – Šeštoji direktyva), išaiškinimo.

2 Šie prašymai buvo pateikti trijose bylose atitinkamai *Optigen Ltd* (toliau – *Optigen*), *Fulcrum Electronics Ltd*, turinti likviduojamos įmonės statusą (toliau – *Fulcrum*) ir *Bond House Systems Ltd* (toliau – *Bond House*) prieš *Commissioners of Customs & Excise* (toliau – *Commissioners*) dėl pastarųjų sprendimų atmesti prašymus grąžinti pridėtinės vertės mokestį (toliau – PVM), sumokėtą Jungtinėje Karalystėje perkant mikroprocesorius, kurie vėliau buvo eksportuoti į kitą valstybę narę.

Teisinis pagrindas

3 Pirmosios direktyvos 2 straipsnis išdėstytas taip:

„Pagal bendrosios pridėtinės vertės mokesčio sistemos principą prekės ir paslaugos apmokestinamos bendru vartojimo mokesčiu, kuris yra tiksliai proporcingas prekių bei paslaugų kainai, nepriklausomai nuo operacijų skaičiaus gamybos ir paskirstymo procese iki to etapo, kuriame skaičiuojamas mokestis.

Kiekvienos operacijos metu iš apskaičiuojamo, atsižvelgiant į prekių ar paslaugų kainą tokioms prekėms ar paslaugoms nustatytu tarifu, pridėtinės vertės mokesčio gali būti atimama pridėtinės vertės mokesčio dalis, kuri tiesiogiai priskirtina įvairioms sąnaudų sudedamosioms dalims.

Bendroji pridėtinės vertės mokesčio sistema taikoma iki mažmeninės prekybos etapo imtinai."

4 Pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 dalį PVM apmokestinamas prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, kai šalies teritorijoje už atlygį prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo.

5 Pagal minėtos direktyvos 4 straipsnio 1 dalį apmokestinamuoju asmeniu laikomas bet kuris asmuo, savarankiškai vykdantis bet kurioje vietoje bet kurią ekonominę veiklą, nurodytą 2 dalyje, nesvarbu, koks tos veiklos tikslas ar rezultatas. Sąvoka „ekonominė veikla" minėtoje 2 dalyje išaiškinta kaip apimanti visokią gamintojų, prekiautojų ir paslaugas teikiančių asmenų veiklą, taip pat materialaus ir nematerialaus turto naudojimą, siekiant gauti nuolatinių pajamų.

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

7 Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 1–3 dalys nustato:

„1. Teisė atskaityti mokestį atsiranda tuomet, kai atskaitytinas mokestis tampa mokėtinas.

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

a) pridėtinės vertės mokestį, kurį reikia sumokėti ar kuris sumokėtas šalies teritorijoje už prekes arba paslaugas, kurias jam patiekė (suteikė) ar dar patieks (suteiks) kitas apmokestinamasis asmuo;

b) pridėtinės vertės mokestį, mokėtiną ar sumokėtą už importuotas prekes;

<...>

3. Valstybės narės taip pat suteikia kiekvienam apmokestinamajam asmeniui teisę atskaityti ar susigrąžinti 2 dalyje nurodytą pridėtinės vertės mokestį tiek, kiek prekės ir paslaugos yra naudojamos šiais tikslais:

a) sandoriams, susijusiems su 4 straipsnio 2 dalyje nurodyta kitoje šalyje vykdoma ekonomine veikla, už kuriuos mokestį būtų galima atskaityti, jei jie būtų sudaryti tos šalies teritorijoje;

<...>“ (Pataisytas vertimas)

Pagrindinės bylos

8 Iš prašymus priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo sprendimų aišku, kad tuo metu, kai atsirado pagrindinių bylų faktinės aplinkybės, *Optigen, Fulcrum* ir *Bond House* bendrovių pagrindinė veikla buvo mikroprocesorių pirkimas iš Jungtinėje Karalystėje įsteigtų bendrovių ir pardavimas kitose valstybėse narėse įsisteigusiems pirkėjams.

9 *Optigen* prašė grąžinti už 2002 m. birželio mėn. grynąjį grąžintino PVM daugiau kaip 7 milijonų GBP likutį. 2002 m. spalio 16 d. ir 31 d. Sprendimais *Commissioners* atmetė šio prašymo dalį dėl truputį didesnės kaip 7 milijonai GBP sumos. Taip pat 2002 m. spalio 30 d. Sprendimu *Commissioners* atsisakė šiai bendrovei grąžinti truputį didesnę nei 13 milijonų GBP sumą už tų pačių metų liepos mėnesį.

10 *Falcrum* prašė grąžinti už 2002 m. birželio mėn. grynąjį PVM likutį, sudarantį apie 7,2 milijono GBP. 2002 m. lapkričio 11 d. Sprendimu *Commissioners* atmetė šio prašymo dalį dėl beveik 2 milijonų GBP sumos. Taip pat jie atsisakė grąžinti apie 1,1 milijono GBP sumą už 2002 m. liepos mėn. pagal prašymą grąžinti apie 4 milijonų GBP sumą. Be to, 2003 m. vasario mėn. *Commissioners* nusiuntė *Falcrum* pranešimą apie mokesčio dydį, nurodydami apie 160 000 GBP pirkimo PVM sumą, kuri, jų teigimu, yra neteisėtai grąžinta už 2002 m. gegužės mėnesį.

11 *Bond House* pateikė prašymą grąžinti už 2002 m. gegužės mėn. apie 16,3 milijono GBP pirkimo PVM sumą, kurį *Commissioners* atmetė. 2002 m. rugsėjo mėn. *Commissioners* informavo šią bendrovę, kad sutinka, jog iš bendros prašomos sumos truputį daugiau kaip 2,7 milijonai GBP galėtų būti grąžinti.

12 Iš prašymus priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo sprendimų matyti, kad nagrinėjami sandoriai yra tiekimo grandinės dalis, kurioje bendrovėms ieškovėms pagrindinėse bylose nežinant dalyvavo savo pareigų nevykdęs ūkio subjektas, tai yra ūkio subjektas, kuris privalo sumokėti PVM, bet dingo jo nesumokėjęs mokesčių administratoriui, arba ūkio subjektas, neteisėtai naudojantis PVM mokėtojo kodą, tai yra ne jam priklausantį kodą, o tokie veiksmai, *Commissioners* teigimu, sudaro „karuselinį" sukčiavimą.

13 Remiantis prašymus priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo sprendimais bylose C-354/03 ir C-355/03 bei *Commissioners* nuomone byloje C-484/03, iš esmės „karuselinis" sukčiavimas yra organizuotas taip:

— Bendrovė A, įsteigta vienoje valstybėje narėje, parduoda prekes bendrovei B, įsteigtai antroje valstybėje narėje.

— Bendrovė B, kuri yra pareigų nevykdantis ar neteisėtai PVM mokėtojo kodą naudojantis ūkio subjektas, nuostolingai perparduoda šias prekes amortizuojančiai bendrovei C, įsteigtai antroje valstybėje narėje. Vėlesni pardavimai gali būti pelningi. Bendrovė B privalo sumokėti PVM už minėtų prekių pirkimus, bet, naudodama tas pačias prekes apmokestinamuose sandoriuose, ji taip pat turi teisę atskaityti šį PVM kaip pirkimo mokestį. Be to, ji privalo sumokėti pirkimo mokestį, išskirtą sąskaitoje faktūroje, išrašytoje bendrovei C, bet dingsta nesumokėjusi šios sumos valstybės iždui.

— Savo ruožtu bendrovė C perparduoda šias prekes kitai amortizuojančiai bendrovei D antroje valstybėje narėje, pervesdama sąskaitoje faktūroje išskirtą pardavimo PVM į valstybės iždą, prieš tai iš jo atskaičiusi sumokėtą pirkimo PVM, ir taip tęsia tol, kol bendrovė antroje valstybėje narėje eksportuoja šias

prekes į kitą valstybę narę. Šis eksportas yra atleistas nuo PVM, bet, nepaisant to, eksportuojanti bendrovė turi teisę prašyti grąžinti sumokėtą pirkimo PVM už minėtų prekių pirkimą. Kadangi pirkėjas yra bendrovė A, tai yra tikras „karuselinis" sukčiavimas.

— Procedūra gali būti pakartota.

14 Bylose C-354/03 ir C-355/03 prašymus priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo, kad *Commissioners* savo sprendimus pagrindė tvirtinimu, jog visų pirma, kalbant apie pagrindinėse bylose nagrinėjamus pirkimus, *Optigen* ir *Fulcrum* neįsigijo prekių, naudojamų ar naudotinų komercinėje veikloje PVM tikslais, taigi dėl šių pirkimų tariamai sumokėtos PVM sumos nebuvo pirkimo mokestis 1994 m. PVM įstatymo (*Value Added Tax Act 1994*) prasme. Be to, PVM tikslais atitinkami pardavimai nebuvo tiekimai, atlikti vykdant komercinę veiklą, ir todėl nesuteikė jokios teisės į grąžinimą. Galiausiai, objektyviai vertinant, pirkimai ir pardavimai, nagrinėjami pagrindinėse bylose, neturėjo ekonominio pagrindo ir nebuvo ekonominės veiklos dalis. Todėl PVM tikslais šie pirkimai negalėjo būti tiekimai, naudojami ar naudotini ekonominei veiklai, o pardavimai nebuvo tiekimai, atlikti vykdant ekonominę veiklą.

15 *Optigen* ir *Fulcrum* apskundė *Commissioners* sprendimus Londono *VAT and Duties Tribunal*. Šis sujungė šias dvi bylas.

16 2003 m. gegužės 23 d. Sprendimu Londono *VAT and Duties Tribunal* atmetė šių bendrovių pareikštus ieškinius, padaręs išvadą, jog *Commissioners* teisėtai nusprendė, kad nagrinėjami sandoriai nepatenka į PVM taikymo sritį. Jis padarė išvadą, kad

ūkio subjektas neturi teisės susigrąžinti pirkimo PVM, sumokėtą už prekes, kurias jis vėliau perpardavė bendrovėms, įsteigtoms ne Jungtinėje Karalystėje, kai tiekimų grandinėje dalyvauja pareigų nevykdantis ūkio subjektas ar neteisėtai PVM mokėtojo kodą naudojantis ūkio subjektas, net jei prašantis grąžinti PVM ūkio subjektas nežinojo apie pareigų nevykdymą arba kitam ūkio subjektui skirto PVM mokėtojo kodo pasisavinimą ir nebuvo su tuo susijęs, be to, nežinojo, kad tiekimų grandinės, apimančios atitinkamo ūkio subjekto pirkimus ir pardavimus, buvo be jo žinios trečiųjų asmenų atlikto „karuselinio" sukčiavimo dalis.

17 *Optigen* ir *Fulcrum* pateikė apeliacinį skundą *High Court of Justice* (Anglija ir Velsas), *Chancery Division* (Jungtinė Karalystė) dėl Londono *VAT and Duties Tribunal* sprendimo.

18 Byloje C-484/03 iš prašymus priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo sprendimo aišku, kad *Commissioners* teigia, jog pagrindinėse bylose nagrinėjamos tiekimų grandinės tikslas iš esmės buvo sukčiauti, todėl visi jas sudarantys sandoriai, įskaitant atliktus *Bond House*, neturėjo ekonominio pagrindo. Iš to išplaukia: kadangi neteisėti sandoriai nepateko į PVM taikymo sritį, *Bond House* tiekėjams kaip pirkimo PVM sumokėtos sumos nebuvo PVM, ir todėl ši bendrovė neturėjo teisės į šių sumų grąžinimą.

19 2002 m. rugpjūčio mėn. *Bond House* Mančesterio *VAT and Duties Tribunal* pareiškė ieškinį dėl *Commissioners* sprendimo.

20 2003 m. balandžio 29 d. Sprendimu, iš dalies pakeistu 2003 m. gegužės 8 d. priedu, Mančesterio *VAT and Duties Tribunal* nusprendė, kad 26 iš 27 ginčijamų pirkimų iš esmės negali būti laikomi ekonomine veikla Šeštosios direktyvos prasme, ir todėl jie nepatenka į PVM taikymo sritį. Jis nusprendė, kad šie pirkimai buvo kelių

sukčiavimo tikslais sudarytų sandorių dalis. Net jei *Bond House* nežinojo apie šiuos tikslus ir nepadarė jokio pažeidimo, šie sandoriai neturėjo ekonominio pagrindo ir turėjo būti vertinami pagal objektyvius kriterijus. Taigi tai, kad pagrindinėje byloje prašymą pateikęs asmuo nepadarė jokio pažeidimo, neturėjo reikšmės. Galiausiai *Bond House* neturėjo remtis teisėtų lūkesčių apsaugos principu, pagrįsdama savo prašymą grąžinti sumokėtą pirkimo PVM, o *Commissioners*, atsisakydami minėtam prašymą pateikusiam asmeniui grąžinti šį mokestį, nepažeidė nei proporcingumo ar teisinio saugumo principų, nei žmogaus teisių.

21 *Bond House* pateikė apeliacinį skundą dėl šio sprendimo *High Court of Justice* (Anglija ir Velsas), *Chancery Division* (Jungtinė Karalystė).

Prejudiciniai klausimai ir procesas Teisingumo Teisme

22 Bylose C-354/03 ir C-355/03 prašymus priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas teigia, kad pagrindinių bylų faktinės aplinkybės laikomos nustatytomis. Jis nurodo šias svarbias faktines aplinkybes:

— Įvykdytas „karuselinis“ sukčiavimas.

— *Optigen* ir *Fulcrum*, sąžiningos šalys, nedalyvavo šiame sukčiavime, apie jį nežinojo ir negalėjo žinoti daugiau, nei įprasti kitoje valstybėje narėje įsisisteigusio prekybininko klientai ar bendrovės tiekėjai.

— *Optigen* ir *Fulcrum* neturėjo jokio ryšio su pareigų nevykdančiu ūkio subjektu ar neteisėtai PVM mokėtojo kodą naudojančiu ūkio subjektu.

— *Fulcrum* savo 9 pirkimų, už kuriuos buvo atsisakyta jai grąžinti PVM, neišskyrė iš kitų 467 pirkimų, atliktų per atitinkamą trijų mėnesių laikotarpį.

— Tuo metu, kai *Optigen* ir *Fulcrum* nusipirko prekes ir sumokėjo pirkimo PVM, „karuselė" dar nebuvo baigta ir pareigų nevykdantis ūkio subjektas dar nebuvo „dingęs", taigi nė vienas iš šių įvykių tuo metu negalėjo būti įvykęs.

23 Byloje C-484/03 prašymus priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo teigimu, *Bond House* ginčija tai, kad Mančesterio *VAT and Duties Tribunal* nustatė ribotą faktinių aplinkybių ar išvadų kiekį. Tarp neginčijamų faktinių aplinkybių yra šios:

— *Commissioners* teigiamai įvertino *Bond House* ir neįtarė jos jokiu sukčiavimu.

— Ši bendrovė nežinojo apie sukčiavimą, apie kurį tvirtino *Commissioners*, ir jos veiksmai nebuvo neatsargūs.

— *Bond House* nesudarė sandorių su tiekėjais, kurie, *Commissioners* teigimu, sukčiavo.

— Visi *Bond House* atlikti sandoriai, taip pat tie, kurie buvo atlikti prieš šiai bendrovei nusiperkant ir parduodant atitinkamas prekes ir vėliau, buvo realūs, nes kiekvienu sandoriu prekės patekdavo vis kitam subjektui ir už jas buvo sumokėta.

— Sandoriai, kurie Mančesterio *VAT and Duties Tribunal* nutarimu neturėjo ekonominio pagrindo, nesiskyrė nuo kitų *Bond House* atliktų sandorių, kurių ekonominis pagrindas nebuvo ginčijamas, nes niekas nenurodė, kad jie buvo „karuselinio" sukčiavimo dalis.

24 *Bond House* iš esmės teigia, kad jei pagrindinėse bylose ginčijami pirkimai ir tiekimai iš tikrųjų buvo atlikti, nereikėjo tvirtinti, kad jie nebuvo „tiekimas" ar „ekonominė veikla" PVM tikslais tik dėl to, kad kitoje tiekimų grandinės vietoje ir nežinant *Bond House* sukčiautojas klientui išrašytoje sąskaitoje faktūroje išskyrė PVM, bet jo nedeklaravo *Commissioners*. Be to, nebuvo jokios priežasties tikėtis, kad sandoriai, sudaryti iki sukčiavimo ar po jo, kuriuose dalyvavo asmenys, nežinantys apie šį sukčiavimą arba sukčiautoją, būtų minėto sukčiavimo ar sukčiautojo plano dalis. Mančesterio *VAT and Duties Tribunal* sprendimas prieštarauja bendrosios PVM sistemos esmei. Kaip kovos prieš sukčiavimą priemonė šis sprendimas yra neproporcingas ir turintis atgrasantį poveikį teisėtai prekybai, o tai prieštarauja EB 28 straipsniui. Minėtas sprendimas taip pat prieštarauja teisinio saugumo principui, nes apmokestinamieji asmenys daugiau negali būti tikri išrašydami sąskaitas faktūras su išskirtu PVM arba pateikdami mokesčių deklaracijas.

25 *Commissioners* iš esmės teigė, kad sandoriai, kurie yra „karuselinio" sukčiavimo dalis, nėra ekonominė veikla Šeštosios direktyvos prasme. Taigi pagrindinėse bylose ginčijami 26 sandoriai neturėjo ekonominio pagrindo ir nepateko į Šeštosios direktyvos taikymo sritį. Šie sandoriai nebuvo *Bond House* vykdoma „ekonominė

veikla" arba jai ar jos „tiekimai". Sprendimas dėl atsisakymo *Bond House* grąžinti pagrindinėse bylose ginčijamą PVM nepažeidė nei proporcingumo ir teisinio saugumo principų, nei žmogaus teisių.

26 Esant šioms aplinkybėms *High Court of Justice* (Anglija ir Velsas) *Chancery Division* (Jungtinė Karalystė) nusprendė sustabdyti bylų nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

Bylose C-354/03 ir C-355/03:

„1. Ar pagal bendrąją PVM sistemą ir atsižvelgiant į Pirmąją direktyvą <...> bei į Šeštąją direktyvą <...> ūkio subjekto teisė gauti už sandorį sumokėto PVM kreditą turi būti vertinama atsižvelgiant:

a) tik į konkretų sandorį, kurio šalis buvo ūkio subjektas, ir į ūkio subjekto motyvus jame dalyvauti ar

b) į visus sandorius, įskaitant vėlesnius sandorius, sudarančius tiekimų grandinės ciklą, kurio dalis yra konkretus sandoris, taip pat į kitų grandinės dalyvių motyvus, apie kuriuos ūkio subjektas nežinojo ar negalėjo žinoti, ir (ar)

c) į grandinės rato dalyvių sukčiavimo veiksmus ar ketinimus, atsiradusius prieš konkretų sandorį ar po jo, apie kurių dalyvavimą, veiksmus ir ketinimus ūkio subjektas nežinojo ir (arba) negalėjo žinoti, ar

d) į kitą kriterijų ir, jei taip, kokį?

2. Ar PVM sistemos netaikymas sandoriams, kuriuose dalyvavo sąžininga šalis, bet kurie buvo susiję su trečiųjų asmenų įvykdytu „karuseliniu" sukčiavimu, prieštarauja bendriesiems proporcingumo, vienodo požiūrio ir teisinio saugumo principams?

Byloje C-484/03:

„1. Atsižvelgiant į bendrus Bendrijos teisės principus (būtent į proporcingumo ir teisinio saugumo) ir į (EB) 28 straipsnį:

a) ar esant panašioms aplinkybėms prašymą pateikęs asmuo buvo „apmokestinamasis asmuo" Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 dalies prasme, kai jis sudarė 26 mikroprocesorių pirkimo iš Britanijos pardavėjų ir perpardavimo ne Britanijos pirkėjams sandorius?

b) ar esant panašioms aplinkybėms prašymą pateikęs asmuo vykdė „ekonominę veiklą" Šeštosios direktyvos 4 straipsnio prasme, kai pirko mikroprocesorius iš Britanijos pardavėjų ir juos perpardavė ne Britanijos pirkėjams?

c) ar esant panašioms aplinkybėms prašymą pateikusio asmens 26 sandoriuose mikroprocesorių pirkimai iš Britanijos pardavėjų buvo „prekių tiekimas" prašymą pateikusiam asmeniui Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 1 dalies prasme?

d) ar esant panašioms aplinkybėms prašymą pateikusio asmens 26 sandoriuose mikroprocesorių pardavimas ne Britanijos pirkėjams buvo prašymą pateikusio asmens „prekių tiekimas" Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 1 dalies prasme?

2. Ar reikia konstatuoti, atsižvelgiant į pirmojo klausimo a–d punktus, kad bendrieji Bendrijos teisės principai (būtent proporcingumo ir teisinio saugumo) buvo pažeisti?"

27 2003 m. rugsėjo 19 d. Teisingumo Teismo pirmininko nutartimi, kad būtų bendrai vykdomos rašytinė bei žodinė proceso dalys ir priimtas galutinis sprendimas, bylos C-354/03 ir C-355/03 buvo sujungtos.

28 Vėliau 2004 m. birželio 15 d. Teisingumo Teismo pirmininko nutartimi, kad būtų bendrai vykdoma žodinė proceso dalis ir priimtas galutinis sprendimas, šios bylos buvo sujungtos su byla C-484/03.

Dėl pirmųjų klausimų

29 Pirmuoju klausimu kiekvienoje pagrindinėje byloje prašymus priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės nori žinoti, pirma, ar sandoriai, šiuo atveju nagrinėjami pagrindinėse bylose, kurie patys nesusiję su sukčiavimu PVM srityje, bet

yra tiekimų grandinės, kurios kitas sandoris, atliktas prieš jį ar po jo, yra susijęs su sukčiavimu, dalis, jei pirmuosius sandorius įvykdęs ūkio subjektas to nežinojo ir (ar) negalėjo žinoti, yra apmokestinamojo asmens atliktas prekių tiekimas ir ekonominė veikla Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 dalies, 4 straipsnio ir 5 straipsnio 1 dalies prasme, ir, antra, ar esant tokioms aplinkybėms minėto ūkio subjekto teisė atskaityti sumokėtą pirkimo PVM gali būti ribojama?

Teisingumo Teismui pateiktos pastabos

30 *Optigen* ir *Fulcrum* teigia, kad bendrojoje PVM sistemoje ir pagal Pirmąją ir Šeštąją direktyvas ūkio subjekto teisė į už sandorį sumokėto mokesčio grąžinimą turi būti įvertinta atsižvelgiant į konkretų sandorį, kuriame dalyvavo ūkio subjektas, taip pat jo motyvus dalyvauti jame, bet ne į prieš jį ar po jo įvykusius sandorius, apie kuriuos šis ūkio subjektas nežinojo ir negalėjo žinoti, ir kitų ūkio subjektų sukčiavimo veiksmus ir ketinimus, apie kuriuos minėtas ūkio subjektas nežinojo ir (ar) negalėjo žinoti, kaip ir nežinojo apie jų dalyvavimą.

31 *Bond House* teigimu, reikia teigiamai atsakyti į pirmąjį klausimą, pateiktą byloje C-484/03.

32 Jungtinės Karalystės vyriausybė teigia, kad bendrojoje PVM sistemoje ir pagal Pirmąją ir Šeštąją direktyvas ūkio subjekto teisė į už sandorį sumokėto mokesčio grąžinimą turi būti įvertinta atsižvelgiant į visus sandorius, įskaitant įvykusius vėliau, sudarančius tiekimų grandinės ciklą, kurio dalis buvo konkretus sandoris, taip pat į kitų grandinės dalyvių motyvus, apie kuriuos šis ūkio subjektas nežinojo ir (arba) negalėjo žinoti, ir į kitų grandinės dalyvių sukčiavimo veiksmus, apie kuriuos

minėtas ūkio subjektas nežinojo ir (arba) negalėjo žinoti, kaip ir apie jų dalyvavimą, konkrečiame pirkimo ar pardavimo sandoryje. Visi tiekimų grandinės rato sandoriai, kurių vienintelis tikslas yra sukčiauti PVM sistemoje, yra visiškai nesusiję su Šeštosios direktyvos taikymo sritimi, o dėl fakto, kad kai kuriuose iš jų dalyvavo sąžiningas ūkio subjektas, jie netampa sandoriais, patenkančias į Šeštosios direktyvos taikymo sritį.

33 Čekijos vyriausybė teigia, kad dėl tokių sandorių, šiuo atveju ginčijamų pagrindinėse bylose, neteisėto tikslo jie negali būti vertinami kaip ekonominė veikla Šeštosios direktyvos prasme.

34 Danijos vyriausybės teigimu, pirma, apmokestinamasis asmuo, kuris pageidauja atskaityti PVM už „prekių tiekimą", turi įrodyti, kad teisė disponuoti prekėmis kaip savininkui buvo konkrečiai perduota suinteresuotajam asmeniui, ir, antra, sandoriai, atlikti uždarame rate, nepatenka į PVM taikymo sritį, nes atitinkamas asmuo, patenkantis į tokį ratą, neveikė kaip apmokestinamasis asmuo.

35 Europos Bendrijų Komisija teigia, kad bendrojoje PVM sistemoje ir pagal Pirmąją bei Šeštąją direktyvas ūkio subjekto teisė į už sandorį sumokėto mokesčio susigrąžinimą turi būti įvertinta atsižvelgiant į konkretų sandorį, kuriame šis ūkio subjektas dalyvavo. Sandoriai, apie kuriuos jis nežinojo, ir kitų tiekimų grandinės dalyvių sukčiavimo veiksmai ir ketinimai, apie kurių dalyvavimą jis nežinojo, neturėjo įtakos šiai teisei. Iš to išplaukia, kad PVM sistemos netaikymas sandoriui, kuris turėtų būti laikomas apmokestinamuoju sandoriu, prieštarauja Šeštajai direktyvai.

Teisingumo Teismo vertinimas

36 Reikia iš karto priminti, kad Šeštosios direktyvos nuostata bendra PVM sistema pagrįsta, be kita ko, bendru apmokestinamų sandorių aiškinimu (šiuo klausimu žr. 2003 m. birželio 26 d. Sprendimo *MGK-Kraftfahrzeuge-Factoring*, C-305/01, Rink. p. I-6729, 38 punktą).

37 Šiuo atveju Šeštoji direktyva nustato labai plačią PVM taikymo sritį, 2 straipsnyje, susijusiame su apmokestinamais sandoriais, kartu su prekių importu numatydama prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, kai šalies teritorijoje už atlygį prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo.

38 Kalbant apie prekių tiekimo sąvoką, Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 1 dalyje pabrėžiama, kad tai yra teisės kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimas.

39 Pagal nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką ši nuostata apima visus vienos šalies materialaus turto perdavimo kitai šaliai, suteikiant teisę juo disponuoti kaip savininkui, sandorius (žr., be kita ko, 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 *HE*, C-25/03, Rink. p. I-3123, 64 punktą).

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

41 Ekonominės veiklos sąvoka Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 2 dalyje apibrėžiama kaip apimanti „visokią" gamintojų, prekiautojų bei kitų paslaugas teikiančių asmenų veiklą ir pagal teismų praktiką ji apima visus gamybos, prekybos ir paslaugų teikimo etapus (žr., be kita ko, 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).

42 Galiausiai iš nusistovėjusios teismo praktikos aišku, kad „apmokestinamojo asmens" sąvoka reiškia, jog jis vykdo sandorius savo apmokestinamos veiklos ribose (šiuo klausimu žr. 1995 m. spalio 4 d. Sprendimo *Ambrecht*, C-291/92, Rink. p. I-2775, 17 punktą ir 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimo *EDM*, C-77/01, Rink. p. I-4295, 66 punktą).

43 Taigi, kaip Teisingumo Teismas nusprendė 2000 m. rugsėjo 12 d. Sprendimo *Komisija prieš Graikiją* (C-260/98, Rink. p. I-6537) 26 punkte, apmokestinamojo asmens ir ekonominės veiklos sąvokų išaiškinimų analizė rodo ekonominės veiklos sąvokos taikymo srities apimtį ir jos objektyvų pobūdį, ta prasme, kad veikla vertinama savaime, neatsižvelgiant į jos tikslus ar rezultatus (žr. taip pat 1987 m. kovo 26 d. Sprendimo *Komisija prieš Nyderlandus*, 235/85, Rink. p. 1471, 8 punktą; taip pat šiuo klausimu, be kita ko, 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).

44 Iš tiesų minėta analizė, kaip ir sąvokų „prekių tiekimai" ir „apmokestinamasis asmuo" analizės, atliekama siekiant parodyti, jog šios sąvokos, pagal Šeštąją direktyvą aiškinančios apmokestinamus sandorius, yra objektyvaus pobūdžio ir taikomos neatsižvelgiant į atitinkamų sandorių tikslus ir rezultatus.

45 Kaip Teisingumo Teismas nusprendė 1995 m. balandžio 6 d. Sprendimo *BLP Group* (C-4/94, Rink. p. I-983) 24 punkte, mokesčių administratoriaus pareiga atlikti tyrimą, siekiant nustatyti apmokestinamojo asmens ketinimus, prieštarauja bendrosios PVM sistemos tikslams užtikrinti teisinį saugumą ir supaprastinti PVM taikymui būdingus veiksmus, atsižvelgiant, iškyrus ypatingus atvejus, į atitinkamų sandorių objektyvų pobūdį.

46 Mokesčių administratoriaus pareiga nustatyti, ar nagrinėjamas sandoris yra apmokestinamojo asmens atliktas tiekimas ir ekonominė veikla, įvertinant kito nei atitinkamas apmokestinamasis asmuo ūkio subjekto, dalyvaujančio toje pačioje grandinėje, galimus ketinimus sukčiauti, apie kuriuos šis apmokestinamasis asmuo nežinojo ir negalėjo žinoti, kitame šios grandinės sandoryje, atliktame prieš minėtą apmokestinamojo asmens sandorį ar po jo, *a fortiori* prieštarautų minėtiems tikslams.

47 Taigi, kaip teigia generalinis advokatas išvados 27 punkte, kiekvienas sandoris turi būti svarstomas atskirai, o kiekvieno konkretaus sandorio pobūdis tiekimo grandinėje neturi kisti, atsižvelgiant į ankstesnius arba vėlesnius įvykius.

48 Dėl teismų praktikos, kuria remiasi Jungtinė Karalystė, pagal kurią apmokestinamojo asmens statusas galutinai įgyjamas tik tada, kai suinteresuotasis asmuo geranoriškai paskelbia ketinimą vykdyti numatytą ekonominę veiklą (žr., be kita ko, 2000 m. birželio 8 d. Sprendimo *Breitsohl*, C-400/98, Rink. p. I-4321, 39 punktą ir 2000 m. kovo 21 d. Sprendimo *Gabalfrisa ir kt.*, C-110/98–C-147/98, Rink. p. I-1577, 46 punktą), pakanka nuspręsti, kaip teigia generalinis advokatas išvados 35 punkte,

kad ši teismų praktika susijusi su ketinimo pradėti, taigi ir vykdyti ekonominę veiklą, klausimu, o ne su šia veikla siekiamu galutiniu tikslu.

49 Kalbant apie Jungtinės Karalystės vyriausybės argumentus, kuriuos ji pateikia remdamasi Teisingumo Teismo praktika, susijusia su PVM netaikymu neteisėtiems sandoriams, reikia priminti, kad, pirma, ši teismų praktika numato prekes, kurios dėl jų pačių pobūdžio ar jų konkrečių savybių negali būti naudojamos teisėtoje prekyboje ar būti ekonominės grandinės dalis. Antra, iš nusistovėjusios teismų praktikos matyti, kad apibendrinta teisėtų ir neteisėtų sandorių diferenciacija prieštarauja fiskalinio neutralumo principui. Todėl vien aplinkybės, kad veiksmai laikytini teisės pažeidimu, neužtenka pateisinti apmokestinimo išimtį. Tokia išimtis gali būti taikoma tik specifinėse situacijose, kuriose dėl konkrečių prekių ar paslaugų savybių teisėtas ir neteisėtas ekonominiai sektoriai negali konkuruoti (žr., be kita ko, 1999 m. birželio 29 d. Sprendimo *Coffeeshop „Siberië"*, C-158/98, Rink. p. I-3971, 14 ir 21 punktus bei 2000 m. birželio 29 d. Sprendimo *Salumets ir kt.*, C-455/98, Rink. p. I-4993, 19 punktą).

50 Aišku, kad taip nėra pagrindinėse bylose nagrinėjamų mikroprocesorių atveju.

51 Taigi sandoriai, šiuo atveju ginčijami pagrindinėse bylose, kurie patys nesusiję su sukčiavimu PVM srityje, yra apmokestinamojo asmens atliktas prekių tiekimas ir ekonominė veikla Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 dalies, 4 straipsnio ir 5 straipsnio 1 dalies prasme, nes atitinka objektyvius kriterijus, kuriais pagrįstos minėtos sąvokos, neatsižvelgiant į kito nei atitinkamas apmokestinamasis asmuo toje pačioje tiekimų grandinėje dalyvaujančio ūkio subjekto ketinimus ir (arba) galimo kito sandorio, ankstesnio ar vėlesnio nei minėto apmokestinamojo asmens sandoris, kuris yra tiekimų grandinės dalis, apgaulingą pobūdį, apie kurį šis apmokestinamasis asmuo nežinojo ir negalėjo žinoti.

52 Apmokestinamojo asmens, atliekančio tokius sandorius, teisei atskaityti sumokėtą pirkimo PVM neturėtų daryti įtakos aplinkybė, kad tiekimų grandinėje, kurioje yra jo sandoriai, šiam apmokestinamajam asmeniui nežinant ar negalint žinoti, ankstesnis ar vėlesnis nei jo atliktasis sandoris yra susijęs su sukčiavimu.

53 Iš tiesų, kaip ne vieną kartą primena Teisingumo Teismas, teisė į atskaitą, numatyta Šeštosios direktyvos 17 ir tolesniuose straipsniuose, yra sudėtinė PVM sistemos dalis ir iš esmės negali būti ribojama. Ja naudojamasi iš karto visų pirkimo sandoriams tenkančių mokesčių atžvilgiu (žr., be kita ko, 1995 m. liepos 6 d. Sprendimo *BP Soupergaz*, C-62/93, Rink. p. I-1883, 18 punktą ir minėto sprendimo *Gabalfrisa ir kt.* 43 punktą).

54 Klausimas, ar mokėtinas PVM už ankstesnius arba vėlesnius atitinkamų prekių pardavimų sandorius buvo sumokėtas valstybės iždui, neturi įtakos apmokestinamojo asmens teisei atskaityti sumokėtą pirkimo PVM (šiuo klausimu žr. 2004 m. kovo 3 d. Nutarties *Transport Service*, C-395/02, Rink. p. I-1991, 26 punktą). Iš nusistovėjusios Teisingumo Teismo praktikos aišku, kad pagal pagrindinį bendrosios PVM sistemos principą ir Pirmosios bei Šeštosios direktyvų 2 straipsnius PVM taikomas kiekvienam gamybos ar platinimo sandoriui, darant atskaitymą nuo kiekvieno mokesčio, tiesiogiai taikomo įvairių kainos sudedamųjų dalių išlaidoms (žr., be kita ko, 2000 m. birželio 8 d. Sprendimo *Midland Bank*, C-98/98, Rink. p. I-4177, 29 punktą ir minėto sprendimo *Zita Modes* 37 punktą).

55 Todėl kiekvienoje byloje į pirmąjį prejudicinį klausimą reikia atsakyti taip, kad tokie sandoriai, kaip antai ginčijami pagrindinėse bylose, kurie patys nesusiję su sukčiavimu, yra apmokestinamojo asmens atliktas prekių tiekimas ir ekonominė

veikla Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 dalies, 4 straipsnio ir 5 straipsnio 1 dalies prasme, nes atitinka objektyvius kriterijus, kuriais pagrįstos minėtos sąvokos, neatsižvelgiant į kito nei atitinkamas apmokestinamasis asmuo ūkio subjekto, dalyvaujančio toje pačioje tiekimų grandinėje, ketinimus ir (ar) galbūt apgaulingą kito šios grandinės sandorio, ankstesnio ar vėlesnio nei minėto apmokestinamojo sandoris, pobūdį, apie kurį šis apmokestinamasis asmuo nežinojo ir negalėjo žinoti. Apmokestinamojo asmens, atliekančio tokius sandorius, teisei atskaityti sumokėtą pardavimo PVM neturi daryti įtakos faktas, kad tiekimų grandinėje, kurios dalis yra jo sandoriai, šiam apmokestinamajam asmeniui nežinant ir negalint žinoti, esantis kitas sandoris, ankstesnis ar vėlesnis nei jo atliktasis, yra susijęs su sukčiavimu PVM srityje.

Dėl antrųjų klausimų

56 Atsižvelgiant į kiekvienoje pagrindinėje byloje pateiktą atsakymą į pirmąjį klausimą, į antrąjį klausimą visose pagrindinėse bylose atsakyti nereikia.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

57 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymus priimti prejudicinius sprendimus pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kuris patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

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

Sandoriai, šiuo atveju ginčijami pagrindinėse bylose, kurie patys nesusiję su sukčiavimu, yra apmokestinamojo asmens atliktas prekių tiekimas ir 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 dalies, 4 straipsnio ir 5 straipsnio 1 dalies prasme, nes atitinka objektyvius kriterijus, kuriais pagrįstos minėtos sąvokos, neatsižvelgiant į kito nei atitinkamas apmokestinamasis asmuo ūkio subjekto, dalyvaujančio toje pačioje tiekimų grandinėje ketinimus ir (ar) galbūt apgaulingą kito šios grandinės sandorio, ankstesnio ar vėlesnio nei minėto apmokestinamojo asmens sandoris, pobūdį, apie kurį šis apmokestinamasis asmuo nežinojo ir negalėjo žinoti. Apmokestinamojo asmens, atliekančio tokius sandorius, teisei atskaityti sumokėtą pardavimo PVM neturi daryti įtakos faktas, kad tiekimų grandinėje, kurios dalis yra jo sandoriai, šiam apmokestinamajam asmeniui nežinant ir negalint žinoti, kitas sandoris, ankstesnis ar vėlesnis nei jo atliktasis, yra susijęs su sukčiavimu PVM srityje.

Parašai.