TEISINGUMO TEISMO (didžioji kolegija) SPRENDIMAS

2006 m. vasario 21 d. *

Byloje C-223/03

dėl *VAT and Duties Tribunal*, Mančesteris (Jungtinė Karalystė), 2003 m. gegužės 16 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2003 m. gegužės 22 d., pagal EB 234 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

University of Huddersfield Higher Education Corporation

prieš

Commissioners of Customs & Excise,

TEISINGUMO TEISMAS (didžioji kolegija),

kurį sudaro pirmininkas V. Skouris, kolegijų 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,

* Proceso kalba: anglų.

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:

— *University of Huddersfield Higher Education Corporation*, atstovaujamo *QC* K. P. E. Lasok, įgalioto *solicitor* A. Brown,

— Jungtinės Karalystės vyriausybės, atstovaujamos R. Caudwell, padedamos *QC* C. Vajda ir *barrister* M. Angiolini,

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

— Italijos vyriausybės, atstovaujamos I. M. Braguglia, padedamo *avvocato dello Stato* G. De Bellis,

— 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), iš dalies pakeistos 1995 m. balandžio 10 d. Tarybos direktyva (OL L 102, p. 18, toliau – Šeštoji direktyva), 2 straipsnio 1 punkto, 4 straipsnio 1 ir 2 dalių, 5 straipsnio 1 dalies ir 6 straipsnio 1 dalies išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas byloje *University of Huddersfield Higher Education Corporation* (toliau – universitetas) prieš *Commissioners of Customs & Excise* (toliau – *Commissioners*) dėl pagal mokesčių sumažinimo schemą universiteto atliktos už pirkimus malūnui atnaujinti sumokėto pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) atskaitos ištaisymo, kurį padarė *Commissioners*.

Teisinis pagrindas

Bendrijos teisės aktai

3 Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punktas PVM apmokestina prekių tiekimą bei paslaugų teikimą, kai šalies teritorijoje už atlygį prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo.

4 Pagal šios direktyvos 4 straipsnio 1 dalį apmokestinamuoju asmeniu laikomas bet kuris asmuo, savarankiškai vykdantis ekonominę veiklą, nurodytą 2 dalyje. Minėtoje 2 dalyje sąvoka „ekonominė veikla“ apibūdinama kaip apimanti visokią gamintojų, prekiautojų ir kitų paslaugas teikiančių asmenų veiklą, taip pat materialaus ir nematerialaus turto naudojimą, siekiant gauti nuolatinių pajamų.

5 Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antroji pastraipa patikslina, kad:

„Laikydamosi 29 straipsnio nuostatų dėl konsultacijų valstybės narės gali kaip atskirą apmokestinamąjį asmenį traktuoti šalies teritorijoje įsisteigusius asmenis, kurie, nors teisiškai ir savarankiški, vis dėlto yra glaudžiai susiję vienas su kitu finansiniais, ekonominiais ir organizaciniais ryšiais.“

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

7 Remiantis Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 1 dalimi „paslaugų teikimas“ – tai bet koks sandoris, kuris nėra prekių tiekimas, kaip apibrėžta 5 straipsnyje“.

8 Šios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies i punktas numato, kad valstybės narės nuo PVM atleidžia, be kita ko, universitetinį švietimą.

9 Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio b punktas nustato, kad valstybės narės nuo mokesčio taip pat atleidžia nekilnojamojo turto nuomą. Tačiau šios direktyvos 13 straipsnio C skirsnio a punktas leidžia valstybėms narėms suteikti mokesčių mokėtojams teisę pasirinkti apmokestinimą nekilnojamojo turto nuomos atveju.

10 Minėtos direktyvos 17 straipsnio 2 dalies a punktas numato:

„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."

11 Dėl prekių ir paslaugų, kurias apmokestinamasis asmuo naudoja sandoriams, kuriems tenkantis pridėtinės vertės mokestis gali būti atskaitomas, ir sandoriams, kuriems tenkantis pridėtinės vertės mokestis negali būti atskaitomas, Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalis pirmoji pastraipa pažymi, kad „gali būti atskaitoma tik tokia proporcinga pridėtinės vertės mokesčio dalis, kuri priskirtina pirmiesiems sandoriams".

12 Pagal šios nuostatos antrąją pastraipą „ši dalis turi būti nustatoma visiems apmokestinamojo asmens vykdomiems sandoriams laikantis 19 straipsnio nuostatų".

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

13 Iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą aišku, kad universitetas iš esmės teikia švietimo paslaugas, t. y. nuo PVM atleistas paslaugas. Tačiau universitetas, atlikdamas tam tikrą apmokestinamųjų prekių tiekimo ar paslaugų teikimo skaičių, pagal nacionalinę teisę gali susigrąžinti PVM, sumokėtą už pirkimus pagal savo lengvatinį tarifą, kuris 1996 m. buvo 14,56 % ir nuo to laiko sumažėjo iki 6,04 %.

14 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pabrėžia, kad 1995 m. universitetas nusprendė atnaujinti du sugriuvusius malūnus, kurių atžvilgiu jis įgijo teisę valdyti nekilnojamąjį turtą nuomos sutarties pagrindu („leasehold"). Šie du malūnai vadinasi „West Mill" ir „East Mill" ir yra Canalside, Hadersfilde. Kadangi dėl atnaujinimo išlaidų sumokėto pirkimo PVM didžiosios dalies įprastinėmis sąlygomis buvo neįmanoma susigrąžinti, universitetas ieškojo būdų, kaip sumažinti savo finansinę naštą arba atidėti mokesčio mokėjimą.

15 Pirmiausia jis įvykdė ir sumokėjo už „West Mill" atliktus darbus. 1995 m. lapkričio 27 d. aktu buvo sudaryta diskrecinė patika (toliau – patika). Dokumente buvo nuostatos, suteikiančios universitetui teisę skirti ir nušalinti nuo pareigų patikos valdytojus. Paskirti valdytojai buvo trys buvę universiteto darbuotojai, o gavėjai buvo universitetas ir bet kuris atitinkamu momentu į universitetą įrašytas studentas bei bet kuri filantropinė veikla. Tą pačią dieną universitetas su valdytojais sudarė garantinę sutartį („Deed of Indemnity"), pagal kurią jis pastariesiems garantavo dėl bet kokios dabartinės ir būsimos atsakomybės, kylančios dėl įvairių sandorių.

16 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad vienintelis patikos įsteigimo tikslas buvo leisti įgyvendinti „West Mill" atžvilgiu pasiūlytą mokesčių naštos sumažinimo schemą, kurios dalykas buvo universitetui susigrąžinti atnaujinimo išlaidų PVM.

17 Dėl „East Mill“, kuris tiesiogiai pagrindinėje byloje aptariamas pastatas, iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą aišku, kad pagal savo patarėjų mokesčių klausimais pasiūlytą schemą 1996 m. lapkričio 21 d. universitetas pasirinko apmokestinti „East Mill“ nuomą, o 1996 m. lapkričio 22 d. perleido šią apmokestintą nuomą patikai 20 metų. Nuomos sutartyje buvo sąlyga, leidžianti universitetui ją nutraukti šeštaisiais, dešimtaisiais ir penkioliktaisiais nuomos metais. Metinis nuomos mokestis buvo nustatytas simbolinio 12,50 GBP dydžio. Tuo pačiu metu patikos valdytojai, pasirinkę apmokestinti savo tiekimą PVM, subnuomojo pastatą universitetui 20 metų be trijų dienų laikotarpiui už metinį pradinį simbolinio 13 GBP dydžio nuomos mokestį.

18 Iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą taip pat aišku, kad 1996 m. lapkričio 22 d. *University of Huddersfield Properties Ltd* (toliau – *Properties*), universitetui visiškai priklausanti dukterinė įmonė, nepriklausanti tai pačiai PVM grupei pagal Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antrąją pastraipą, pateikė universitetui sąskaitą faktūrą, kurioje buvo nurodyta 3 500 000 GBP suma kartu su 612 500 GBP PVM už būsimus statybos darbus „East Mill“. 1996 m. lapkričio 25 d. *Properties* sudarė su universitetu sutartį dėl „East Mill“ atnaujinimo. Universitetas apmokėjo *Properties* sąskaitą faktūrą nenustatytą dieną. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo, kad nepateiktas joks įrodymas dėl kokių nors *Properties* ketinimų gauti pelno universitetui teikiant statybos paslaugas, ir iš to daro išvadą, kad universitetas nenorėjo, jog *Properties* gautų tokio pelno.

19 *Properties* rinkos kainomis pasamdė trečiuosius nepriklausomus rangovus, kad universitetui būtų suteiktos „East Mill“ atnaujinimui reikalingos statybos paslaugos.

20 PVM deklaracijoje už 1997 m. sausio mėn. laikotarpį universitetas, turintis grynąjį daugiau kaip 90 000 GBP PVM įsiskolinimą, nurodė jam grąžintiną 515 000 GBP sumą, kurią *Commissioners* po patikrinimo jam sumokėjo be išlygų, leidžiant jam susigrąžinti *Properties* sąskaitoje faktūroje nurodytą PVM.

21 1998 m. rugsėjo 7 d. tretieji nepriklausomi rangovai užbaigė darbus „East Mill“, ir tą pačią dieną universitetas pradėjo naudotis pastatu. Tada pagal nuomos ir subnuomos sutartis mokėtini nuomos mokesčiai buvo padidinti atitinkamai iki 400 000 GBP ir 415 000 GBP per metus.

22 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas konstatuoja, kad vienintelis patikos naudojimo „East Mill“ atžvilgiu ir to, kad universitetas išnuomojo patikai, tikslas buvo palengvinti mokesčių naštos sumažinimo schemą. Be to, jis konstatuoja, kad vienintelis patikos subnuomojimas „East Mill“ universitetui tikslas buvo palengvinti šią schemą. Galiausiai jis konstatuoja, kad nutraukdamas dėl „East Mill“ sudarytus PVM susitarimus po dvejų trejų metų arba šeštaisiais, dešimtaisiais ar penkioliktaisiais nuomos metais (taigi kartu nutraukdamas PVM už nuomą mokėjimą), universitetas siekė sutaupyti visą PVM sumą.

23 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas taip pat pastebi, kad sandorių visuma buvo tikri sandoriai, t. y. prekės buvo patiektos arba paslaugos buvo suteiktos iš tikrųjų. Taigi jie nebuvo apsimestiniai.

24 2000 m. sausio 26 d. laišku *Commissioners* už 1997 m. sausio mėn. laikotarpį pareikalavo iš universiteto 612 500 GBP PVM už statybos paslaugas, kurias *Properties* suteikė „East Mill“. Laiške nurodyta, kad šis mokestis buvo neteisingai priskirtas apmokestinamiems prekių tiekimui ar paslaugų teikimui ir kad buvo pervertinta deklaruoto PVM suma.

25 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas patikslina, kad tame pačiame laiške *Commissioners* su patika sudarytas nuomos sutartis kvalifikavo kaip „tarpinį etapą“, į kurį buvo galima neatsižvelgti nustatant universiteto pateiktų prašymų grąžinti už pirkimus sumokėto PVM teisėtumą. Taip vertindamas *Commissioners* padarė išvadą, kad universitetas neteisingai vertino už pirkimus

sumokėtą ir *Properties* iš universiteto pareikalautą PVM tiek, kiek PVM buvo priskirtas apmokestinamajam tiekimui ar teikimui ir visiškai susigrąžintas.

26 Universitetas *VAT and Duties Tribunal* pareiškė ieškinį dėl PVM sumos ištaisymo, apie kurį *Commissioners* pranešė savo 2000 m. sausio 26 d. laiške.

27 Remiantis sprendimu dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą, *Commissioners* tvirtina, kad sandoris, sudarytas vien tik ar daugiausia siekiant išvengti PVM, nėra „tiekimas ar teikimas". Jis taip pat nėra „ekonominės veiklos" ar jos vykdymo veiksmai.

28 Papildomai *Commissioners* teigia, kad pagal bendrąjį teisės principą, draudžiantį „piktnaudžiauti teisėmis", į šį sandorį turėtų būti neatsižvelgta, o Šeštosios direktyvos sąvokos turėtų būti taikomos tikrajam nagrinėjamojo sandorio pobūdžiui.

29 Universitetas, be kita ko, tvirtina, kad nagrinėjamieji sandoriai, priešingai nei tvirtina *Commissioners*, nesudaryti „vien tik ar daugiausia siekiant išvengti mokesčio mokėjimo". Nors tiesa, kad universiteto išaiškintos faktinės aplinkybės lėmė didelės už pirkimus sumokėtos PVM sumos nedelsiant „galimą" grąžinimą, tos pačios faktinės aplinkybės taip pat lėmė didelių PVM sumų už nuomą mokėjimą tam tikru laikotarpiu. Be to, net jei sandoris buvo sudarytas „vien tik ar daugiausia siekiant išvengti mokesčio mokėjimo", vienintelė pasekmė būtų ta, kad šiam sandoriui būtų taikomos visos normos prieš vengimą, kurias valstybė narė būtų priėmusi remdamasi vienu ar kitu leidimu pagal Šeštosios direktyvos 27 straipsnio 1 dalį. Tačiau Jungtinė Karalystė nepriėmė jokių normų šiuo klausimu.

30 Universitetas mano, kad veiksmas gali būti kvalifikuojamas kaip vengimas mokėti mokesčius tik tuo atveju, jei:

1) objektyvi sandorio pasekmė prieštarauja Šeštosios direktyvos dvasiai ir tikslams ir jei

2) subjektyvus verslininko ketinimas buvo pasiekti tokį rezultatą, kokio nėra šioje byloje.

31 Tačiau prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas konstatuoja, kad vienintelis universiteto sudarytų sandorių tikslas buvo įgyti mokestinį pranašumą. Jie neturėjo jokio kito ekonominio tikslo. Jie apsiriboja mokėjimo atidėjimo schema su jai būdingu mechanizmu, leidžiančiu vėliau sutaupyti visą mokesčio sumą. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas daro išvadą, kad šiais sandoriais išvengiama mokesčio. Be to, konstatuotos faktinės aplinkybės aiškiai parodo, kad universitetas ir patika siekė šio rezultato.

32 Šiomis aplinkybėmis *VAT and Duties Tribunal* (Mančesteris) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokį prejudicinį klausimą:

„Ar tuo atveju, kai:

i) universitetas atsisako teisės į tiekimo, susijusio su jam priklausančiu nekilnojamuoju turtu, neapmokestinimą PVM ir išnuomoja šį turtą universiteto įsteigtai ir kontroliuojamai patikai;

ii) patika atsisako teisės į tiekimo, susijusio su nagrinėjamuoju nekilnojamuoju turtu, neapmokestinimą PVM ir pernuomoja šį turtą universitetui;

iii) universiteto sandoriai dėl nuomos ir subnuomos sudaryti ir įvykdyti turint vienintelį tikslą įgyti mokestinį pranašumą ir neturint jokio atskiro ekonominio tikslo;

iv) nuoma ir subnuoma sudarė atidėjimo schemą (PVM mokėjimo atidėjimo schemą) su galimybe vėliau pasilikti sau visą mokestį ir universitetas bei patika šiomis sutartimis to siekė;

a) nuoma ir subnuoma yra apmokestinamasis tiekimas Šeštosios PVM direktyvos tikslais?

b) ar jos yra ekonominės veiklos Šeštosios PVM direktyvos 4 straipsnio 2 dalies antro sakinio prasme?“

Dėl prejudicinio klausimo

33 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar tokie sandoriai, kokie nagrinėjami pagrindinėje byloje, yra prekių tiekimas ar 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, kai jų vienintelis tikslas buvo įgyti mokestinį pranašumą, neturint jokio kito ekonominio tikslo.

Teisingumo Teismui pateiktos pastabos

34 Universitetas mano, kad, esant sprendime dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą nurodytoms sąlygoms, nuoma ir subnuoma yra apmokestinamieji sandoriai ir ekonominė veikla Šeštosios direktyvos prasme.

35 Jungtinės Karalystės vyriausybė mano, kad kai tokiomis aplinkybėmis, kokias konstatavo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, toks juridinis asmuo, koks yra universitetas, nuomoja nekilnojamąjį turtą trečiajam asmeniui, kuris yra susijęs su juo ir kurį jis kontroliuoja, kaip antai patika, ir kai pastarasis subnuomoja turtą universitetui turėdamas vienintelį tikslą atidėti ar visai išvengti sumokėti PVM, kurio sumos didžioji dalis priešingu atveju būtų negrąžintina dėl to, kad nekilnojamasis turtas naudojamas universitetui vykdant atleistą nuo mokesčio švietimo veiklą:

— universitetas nevykdo ekonominės veiklos Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 2 dalies prasme; konkrečiau kalbant, toks juridinis asmuo, kaip antai universitetas, nenaudoja nekilnojamojo turto siekdamas gauti nuolatinių pajamų, jei jo tikslas įgyvendinant šį sandorį yra išvengti PVM mokėjimo, ir

— nei nuoma, nei subnuoma nėra paslaugų teikimas Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 1 dalies prasme.

36 Airija tvirtina, kad tokiomis aplinkybėmis, kokios yra pagrindinėje byloje, nuoma ir subnuoma negali būti laikomos „ekonomine veikla“ Šeštosios direktyvos 4 straipsnio antros dalies antrojo sakinio prasme ir nėra apmokestinamieji sandoriai šios direktyvos prasme.

37 Italijos vyriausybė mano, kad siekiant įvertinti, kokiu atveju prekės ar paslaugos, kurioms tenkantį PVM ketinama atskaityti, naudojamos taip pat ir sandoriams, kuriems tenkantis PVM gali būti atskaitomas, ir tiems, kuriems jis negali būti atskaitomas, nėra įmanoma atsižvelgti į priemones ir sandorius, kurių imtasi dėl vienintelio tikslo išvengti *pro rata* mechanizmo taikymo (pasinaudojant visiška atskaita), jeigu šios priemonės ar sandoriai nėra ekonominė veikla Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 2 dalies prasme subjektų, kuriems leidžiama atskaityti, atžvilgiu.

38 Komisija tvirtina, kad taikant „ekonominės veiklos“ ir „prekių tiekimo ir (ar) paslaugų teikimo“ sąvokas Šeštosios direktyvos 4, 5 ir 6 straipsnių prasme, reikia atsižvelgti į objektyvias sandorių ir atitinkamos veiklos charakteristikas. Tiekimo ir (ar) teikimo tikslas nėra svarbus.

39 Tačiau kai atmokestinamasis asmuo ar tarpusavyje susijusių apmokestinamųjų asmenų grupė sudaro vieną ar kelis sandorius, kurie neturi ekonominio pagrindimo, bet sukuria dirbtinę situaciją, kurios vienintelis tikslas sudaryti būtinas sąlygas pirkimo PVM susigrąžinimui, į šiuos sandorius negalima atsižvelgti, nes jie yra piktnaudžiavimas.

Teisingumo Teismo vertinimas

40 Reikia iš karto priminti, kad Šeštoji direktyva nuostato bendrą PVM sistemą, pagrįstą, be kita ko, vienodu apmokestinamųjų sandorių apibrėžimu (šiuo klausimu žr. 2003 m. birželio 26 d. Sprendimo *MGK-Kraftfahrzeuge-Factoring*, C-305/01, Rink. p. I-6729, 38 punktą).

41 Šiuo klausimu Šeštoji direktyva nustato labai plačią PVM taikymo sritį, 2 straipsnyje, susijusiame su apmokestinamaisiais sandoriais, be prekių importo, nurodydama prekių tiekimą bei paslaugų teikimą, kai šalies teritorijoje už atlygį prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo.

42 Visų pirma, dėl sąvokos „prekių tiekimas" Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 1 dalyje pažymima, kad tokiu tiekimu laikomas teisės kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimas.

43 Iš Teisingumo Teismo praktikos aišku, kad ši sąvoka apima visus materialiojo turto perdavimo sandorius, kuriais viena šalis suteikia kitai šaliai teisę disponuoti tuo turtu taip, lyg ji būtų savininkė (šiuo klausimu 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).

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

45 Be to, pagal Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 1 dalį apmokestinamuoju asmeniu laikomas bet kuris asmuo, savarankiškai vykdantis ekonominę veiklą, kad ir kokie būtų šios veiklos tikslai ir rezultatai.

46 Galiausiai „ekonominės veiklos“ sąvoka Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 2 dalyje apibrėžiama kaip apimanti „visokią“ gamintojų, prekiautojų ir kitų paslaugas teikiančių asmenų veiklą, ir pagal teismų praktiko ji apima visus gamybos, prekybos ir paslaugų teikimo etapus (žr. šiuo klausimu 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).

47 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 parodo „ekonominės veiklos“ sąvokos taikymo srities apimtį ir jos objektyvų pobūdį ta prasme, kad veikla vertinama *per se*, 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, taip pat šiuo klausimu 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).

48 Iš tiesų minėta analizė, kaip ir sąvokų „prekių tiekimas“ ir „paslaugų teikimas“ analizė, rodo, jog šios sąvokos, kurios apibrėžia apmokestinamuosius sandorius pagal Šeštąją direktyvą, yra objektyvaus pobūdžio ir taikomos neatsižvelgiant į atitinkamų sandorių tikslus ir rezultatus (šiuo klausimu žr. 2006 m. sausio 16 d. Sprendimo *Optigen ir kt.*, C-354/03,C-355/03 ir C-484/03, Rink. p. I-483, 44 punktą).

49 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, kad nustatytų mokesčio mokėtojo ketinimus, prieštarauja bendrosios PVM sistemos tikslams užtikrinti teisinį saugumą ir supaprastinti su PVM taikymu susijusius veiksmus, atsižvelgiant, išskyrus ypatingus atvejus, į objektyvų atitinkamo sandorio pobūdį.

50 Taigi tokie sandoriai, kokie nagrinėjami pagrindinėse bylose, yra prekių tiekimas ar 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 atitinka objektyvius kriterijus, kuriais grindžiamos minėtos sąvokos.

51 Nors tiesa, kad nebuvo atitikti šie kriterijai sukčiavimo mokesčių srityje atveju, pavyzdžiui, parengiant klaidingas deklaracijas ar paruošiant neteisingas sąskaitas faktūras, tačiau klausimas, ar atitinkamo sandorio vienintelis tikslas buvo įgyti mokestinį pranašumą, yra nereikšmingas nustatant, ar sandoris yra prekių tiekimas, ar paslaugų teikimas bei ekonominė veikla.

52 Tačiau šiame kontekste reikia pažymėti, kad, kaip matyti iš tos pačios dienos sprendimo *Halifax ir kt.* (C-255/02, Rink. 2006, p. I-1609) 85 punkto, Šeštoji direktyva draudžia pasinaudoti apmokestinamojo asmens teise atskaičiuoti pirkimo PVM, kai šią teisę suteikiantys sandoriai yra piktnaudžiaujantys.

53 Iš to, kas išdėstyta pirmiau, matyti, jog į prejudicinį klausimą reikia atsakyti, kad tokie sandoriai, kokie ginčijami pagrindinėse bylose, yra prekių tiekimas ar 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

atitinka objektyvius kriterijus, kuriais grindžiamos minėtos sąvokos, net jeigu jų vienintelis tikslas buvo įgyti mokestinį pranašumą, neturint jokio kito ekonominio tikslo.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

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

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

Tokie sandoriai, kokie ginčijami pagrindinėse bylose, yra prekių tiekimas ar paslaugų teikimas ir ekonominė veikla 1977 m. gegužės 17 d. Tarybos Šeštosios 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 atitinka objektyvius kriterijus, kuriais grindžiamos minėtos sąvokos, net jei jų vienintelis tikslas buvo įgyti mokestinį pranašumą, neturint jokio kito ekonominio tikslo.

Parašai.