

TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija) SPRENDIMAS
2006 m. liepos 6 d. *

Sujungtose bylose C-439/04 ir C-440/04

dėl *Cour de cassation* (Belgija) 2004 m. spalio 7 d. Sprendimais, kuriuos Teisingumo Teismas gavo 2004 m. spalio 19 d., pagal EB 234 straipsnį pateiktų prašymų priimti prejudicinį sprendimą bylose

Axel Kittel (C-439/04)

prieš

Belgijos valstybę

ir

Belgijos valstybė (C-440/04)

prieš

Recolta Recycling SPRL,

* Proceso kalba: prancūzų.

TEISINGUMO TEISMAS (trečioji kolegija),

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

generalinis advokatas D. Ruiz-Jarabo Colomer,
posėdžio sekretorius B. Fülöp, administratorius,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2006 m. vasario 9 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- Axel Kittel, atstovaujamo advokato J. Bublot (C-439/04),
- *Recolta Recycling SPRL*, atstovaujamos advokatų T. Afschrift ir A. Rayet (C-440/04),
- Belgijos valstybės, atstovaujamos E. Dominkovits, vėliau – L. Van den Broeck, padedamų advokato B. van de Walle de Ghelcke,
- Italijos vyriausybės, atstovaujamos I. M. Braguglia, padedamo *avvocato dello stato* G. De Bellis,

— Europos Bendrijų Komisijos, atstovaujamos J.-P. Keppenne ir M. Afonso,

susipažinęs su 2006 m. kovo 14 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

Sprendimą

- 1 Prašymai priimti prejudicinį sprendimą susiję su 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 95/7/EB (OL L 102, p. 18, toliau – Šeštoji direktyva), išaiškinimu.
- 2 Šie prašymai buvo pateikti nagrinėjant dvi bylas atitinkamai tarp A. Kittel bei *Recolta Recycling SPRL* (toliau – *Recolta*) ir Belgijos valstybės dėl Belgijos mokesčių administratoriaus atsisakymo pripažinti teisę atskaityti pirkimo pridėtinės vertės mokestį (toliau – PVM), sumokėtą už į karuselinį sukčiavimą įtrauktus sandorius.

Teisinis pagrindas

Bendrijos teisės aktai

- 3 1967 m. balandžio 11 d. Pirmosios Tarybos direktyvos 67/227/EEB dėl valstybių narių teisės aktų, reglamentuojančių apyvartos mokesčius, suderinimo (OL 71, p. 1301), iš dalies pakeistos Šeštąja direktyva (toliau – Pirmoji direktyva) 2 straipsnis nustato:

„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)

4 Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 dalis nustato:

„Pridėtinės vertės mokesčiu apmokestinamas:

1. Prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, kai šalies teritorijoje už atlygį prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks.“

5 Pagal šios direktyvos 4 straipsnio 1 ir 2 dalis:

„1. „Apmokestinamasis asmuo“ – tai bet kuris asmuo, savarankiškai vykdamas bet kurioje vietoje bet kurią ekonominę veiklą, nurodytą 2 dalyje, nesvarbu, koks tos veiklos tikslas ar rezultatas.

2. Šio straipsnio 1 dalyje nurodyta ekonominė veikla apima visokią gamintojų, prekyautojų ir kitų paslaugas teikiančių asmenų veiklą, įskaitant kasybą bei žemės ūkio gamybos veiklą bei įvairių profesijų atstovų veiklą. Materialaus ir nematerialaus turto naudojimas, siekiant gauti nuolatinių pajamų, taip pat laikomas ekonomine veikla.“

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

7 Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 1 dalis ir 2 dalies a punktas nustato:

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

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

a) pridėtinės vertės mokesį, mokėtiną ar sumokėtą už kito apmokestinamojo asmens jam patiektas prekes ar suteiktas paslaugas, arba prekes ar paslaugas, kurias jis jam tiekia ar suteikia.“ (Pataisytas vertimas)

Nacionalinės teisės aktai

8 Belgijos civilinio kodekso 1131 straipsnis nustato, kad „prievolė be pagrindo arba turinti melagingą ar neteisėtą pagrindą nesukelia jokių pasekmių“.

9 Pagal to paties kodekso 1133 straipsnį „neteisėtas pagrindas yra tuomet, kai įstatymas jį draudžia, jis prieštarauja moralei arba viešajai tvarkai“.

Pagrindinė byla*Byla C-439/04*

- 10 Prašymus priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad akcinė bendrovė *Ang Computime Belgium* (toliau – *Computime*) pirko ir perpardavė kompiuterinius reikmenis, ir kad remdamasis savo parengta ataskaita mokesčių administratorius nusprendė, jog *Computime* sąmoningai dalyvavo PVM karuseliniame sukčiavime, kurio tikslas buvo vieną ar kelis kartus susigrąžinti tiekėjų už vienintelę ir tą pačią prekę sąskaitose faktūrose nurodytas PVM sumas, ir jog *Computime* naudai atlikti tiekimai buvo fiktyvūs. Tuo remdamasis, mokesčių administratorius neleido *Computime* pasianudoti teise atskaityti už minėtus tiekimus sumokėtą PVM.

- 11 Iš bylos medžiagos matyti, kad 1997 m. spalio 13 d. Verviers PVM rinkėjas pateikė *Computime* reikalavimą sumokėti. Reikalaujamos sumos sudarė maždaug 240 milijonų BEF mokesčių ir maždaug 480 milijonų BEF dydžio baudą (iš viso maždaug 18 milijonų eurų).

- 12 Dėl šio reikalavimo sumokėti *Computime* pateikė protestą *Tribunal de première instance de Verviers*. 1999 m. liepos 28 d. Sprendimu šis teismas nusprendė, kad protestas nepagrįstas. Šį sprendimą *cour d'appel de Liège* patvirtino 2002 m. gegužės 29 d. Sprendimu.

- 13 Tuomet *Computime* bankroto administratorius A. Kittel dėl šio sprendimo pateikė kasacinį skundą *Cour de cassation*.

Byla C-440/04

- 14 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad *Recolta* pirkė iš pono Aillaud šešiolika liukso transporto priemonių, kurias pastarasis buvo nusipirkęs iš bendrovės *Auto-Mail*. Už Aillaud pirkimus į valstybės biudžetą nebuvo sumokėtas joks PVM, o jis pats Belgijos valstybei nepervedė *Recolta* sumokėto PVM. Pastaroji perpardavė transporto priemones tai pačiai bendrovei *Auto-Mail*, neapmokestinusi PVM pagal pardavimo eksportui leidimą.
- 15 Iš bylos medžiagos matyti, kad pagal specialios mokesčių inspekcijos tyrimą Aillaud ir *Auto-Mail* suorganizavo karuselinį sukčiavimą mokesčiais, į kurį buvo įtraukti su *Recolta* sudaryti sandoriai.
- 16 1989 m. spalio 26 d. Verviers PVM rinkėjas pateikė *Recolta* reikalavimą sumokėti daugiau nei 4,8 milijonų BEF mokesčių ir šiek tiek daugiau nei 9,7 milijonų BEF dydžio baudą (iš viso maždaug 360 000 eurų).
- 17 Dėl šio reikalavimo sumokėti *Recolta* pateikė protestą *Tribunal de première instance de Verviers*. 1996 m. spalio 1 d. Sprendimu šis teismas, konstatavęs, kad niekas neleidžia manyti, jog *Recolta* ir jos vadovai žinojo arba suprato esą įtraukti į didelio masto sukčiavimą, nusprendė, jog mokesčių rinkėjo pateiktas reikalavimas sumokėti neturi teisinio pagrindo, todėl yra negaliojantis ir nesukelia jokių pasekmių. Byla

buvo nagrinėjama baudžiamajame procese, kuriame Briuselio *Tribunal correctionnel* 1994 m. vasario 7 d. priėmė nutartį nutraukti bylą *Recolta* vadovo atžvilgiu.

- 18 Dėl šio sprendimo Belgijos valstybė pateikė apeliacinį skundą *cour d'appel de Liège*, tvirtindama, kad sutartys, kuriomis grindžiamos sąskaitos faktūros, pagal nacionalinę teisę yra absoliučiai negaliojančios dėl to, jog lemiamas motyvas, paskatinęs Ailliaud sudaryti sutartį su *Recolta*, buvo siekis įvykdyti PVM mechanizmui prieštaraujančius sandorius. Kadangi nagrinėjami sandoriai grindžiami neteisėtu pagrindu, numatytu civilinio kodekso 1131 straipsnyje, būtinos teisės į atskaitą suteikimo sąlygos, būtent prekių tiekimo buvimas, nėra išpildytos.
- 19 *Cour d'appel de Liège* patvirtino priimtą sprendimą, todėl Belgijos valstybė pateikė kasacinį skundą *Cour de cassation*.

Prejudiciniai klausimai

- 20 Prašymus priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas visų pirma pastebi, kad pagrindinėse bylose nagrinėjamos Belgijos PVM kodekso nuostatos perkėlė į nacionalinę teisę Šeštosios direktyvos 2 straipsnį, 4 straipsnio 1 dalį, 5 straipsnio 1 dalį ir 17 straipsnio 2 dalį.

- 21 Paskui jis primena, kad pagal nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką Šeštoji direktyva grindžiama fiskalinio neutralumo principu, kad šis principas PVM rinkimo srityje draudžia bendrą teisėtų ir neteisėtų sandorių diferenciaciją, išskyrus atvejus, nesusijusius su šia byla, kai dėl ypatingų tam tikrų prekių savybių neįmanoma jokia konkurencija tarp teisėto ir neteisėto ekonominių sektorių.
- 22 Be to, prašymus priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad pagal nacionalinę teisę sutartis, kuria siekiama suorganizuoti sukčiavimą trečiųjų asmenų, kurių teisės saugomos pagal viešosios tvarkos teisės aktus, nagrinėjamu atveju – Belgijos valstybės, atžvilgiu, yra neteisėta ir absoliučiai negaliojanti. Kalbant apie bendrąjį interesą, pakanka vienai šaliai sutartį sudaryti siekiant neteisėtų tikslų ir nėra būtina, jog kita sutarties šalis apie juos žinotų.
- 23 Byloje C-439/04 *Cour de cassation* pastebi, kad *cour d'appel de Liège* pripažino, jog niekinė sutartis negali sukelti teisinių pasekmių, kaip antai PVM atskaita, jei neteisėtas pagrindas yra sukčiavimas pačiu mokesčiu, ir kad A. Kittel, grįsdamas savo kasacinio skundo pagrindą, tvirtina, jog apmokestinamojo asmens sąskaitoje faktūroje nurodytas PVM už prekių tiekimą gali būti atskaitytas, net jeigu prekės buvo tiekiamos pagal sutartį, kuri pagal nacionalinę teisę yra absoliučiai negaliojanti, ir kad teisė į atskaitą išlieka, net jei neteisėtas pagrindas yra sukčiavimas pačiu PVM.
- 24 Byloje C-440/04, grįsdama savo kasacinio skundo pagrindą, Belgijos valstybė tvirtina, kad apmokestinamojo asmens sąskaitoje faktūroje nurodytas PVM už prekių tiekimą negali būti atskaitytas, kai tiekimas, nors ir realiai įvykdytas, atliekamas pagal sutartį, kuri pagal nacionalinę teisę yra absoliučiai negaliojanti, net jeigu pirkėjas buvo sąžiningas.

- 25 Tokiomis aplinkybėmis *Cour de cassation* nusprendė sustabdyti bylų nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

Byloje C-439/04:

- „1. Jeigu prekės tiekiamos apmokestinamajam asmeniui, kuris sąžiningai sudarė sutartį nežinodamas apie pardavėjo sukčiavimą, ar (PVM) fiskalinio neutralumo principas draudžia, kad, panaikinus pirkimo-pardavimo sutartį vadovaujantis nacionalinės civilinės teisės norma, pagal kurią ši sutartis 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 (PVM)?
3. Ar atsakymas būtų kitoks, jei pirkimo-pardavimo sutarties neteisėtas pagrindas, lemiantis absoliutų negaliojimą pagal nacionalinę teisę, būtų sukčiavimas (PVM), apie kurį žinojo abi sutarties šalys?“

Byloje C-440/04:

- „1. Jeigu prekės tiekiamos apmokestinamajam asmeniui, kuris sąžiningai sudarė sutartį nežinodamas apie pardavėjo sukčiavimą, ar (PVM) fiskalinio neutralumo principas draudžia, kad panaikinus pirkimo-pardavimo sutartį vadovaujantis

nacionalinės civilinės teisės norma, pagal kurią ši sutartis absoliučiai negaliojanti, nes prieštarauja viešajai tvarkai dėl pardavėjui priskiriamo neteisėto pagrindo, apmokestinamasis asmuo prarastų teisę į mokesčio atskaitą?

2. Ar atsakymas būtų kitoks, jeigu absoliutų negaliojimą lemtų sukčiavimas pačiu (PVM)?“

26 2005 m. sausio 28 d. Teisingumo Teismo pirmininko nutartimi bylos C-439/04 ir C-440/04 sujungtos, kad būtų bendrai vykdoma rašytinė ir žodinė proceso dalys ir priimamas galutinis sprendimas.

Dėl prejudicinių klausimų

27 Savo prejudiciniais klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymus priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar kai prekės tiekiamos apmokestinamajam asmeniui, kuris nežinojo ir negalėjo žinoti, jog atitinkamas sandoris įtrauktas į pardavėjo sukčiavimą, Šeštosios PVM direktyvos 17 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad jis draudžia nacionalinės teisės normą, numatančią, jog panaikinus pirkimo-pardavimo sutartį vadovaujantis civilinės teisės nuostata, pagal kurią ši sutartis absoliučiai negaliojanti, nes prieštarauja viešajai tvarkai dėl pardavėjui priskiriamo neteisėto pagrindo, minėtas apmokestinamasis asmuo praranda teisę atskaityti sumokėtą PVM. Šis teismas klausia, ar atsakymas į šį klausimą būtų kitoks, jeigu absoliutų negaliojimą lemtų sukčiavimas PVM.

- 28 Prašymus priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas taip pat siekia sužinoti, ar atsakymas į šį klausimą būtų kitoks, jeigu apmokestinamasis asmuo žinojo arba turėjo žinoti, kad įsigydamas prekes jis dalyvavo į sukčiavimą PVM įtrauktame sandoryje.

Teisingumo Teismui pateiktos pastabos

- 29 A. Kittel mano, kad būtent iš Pirmosios direktyvos 2 straipsnio ir 17 straipsnio 2 dalies a punkto išplaukiantis fiskalinio neutralumo principas draudžia, jog apmokestinamasis asmuo prarastų savo teisę į atskaitą vien dėl to, kad sandoris pagal nacionalinę teisę yra negaliojantis.
- 30 Be to, Šeštosios direktyvos 5 straipsnis nedraudžia prekės tiekimu laikyti sandorį, kuris dėl savo ypatingų savybių sudaro dalį konkurencingos ekonominės grandinės, net jeigu dalis šio tiekimo atliekama siekiant sukčiauti PVM. Šiomis aplinkybėmis Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalis turi būti aiškinama taip, kad ji prekes įsigyančiam asmeniui, kuris veikia nesiekdamas sukčiauti PVM, suteikia teisę atskaityti PVM.
- 31 Taip pat šis straipsnis suteikia teisę į atskaitą prekes įsigyančiam asmeniui, kuris veikia nesiekdamas sukčiauti PVM, net jeigu žino apie savo tiekėjo tikslą sukčiauti, nepaisant to, ar jis iš šio sukčiavimo gauna naudą, ar ne. Taigi Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalis turi būti aiškinama taip, kad ji prekes įsigyančiam asmeniui

suteikia teisę į atskaitą, net jeigu jis žino savo tiekėjo tikslą sukčiauti, nepaisant to, ar jis iš šio sukčiavimo gauna naudą, ar ne.

32 Belgijos valstybė teigia, kad kai prekės perduodamos apmokestinamajam asmeniui, kuris sąžiningai sudarė sutartį nežinodamas apie pardavėjo sukčiavimą, PVM fiskalinio neutralumo principas nedraudžia atsisakyti apmokestinamajam asmeniui suteikti teisę į atskaitą, jeigu įrodoma, jog jis neįvykdė esminių reikalaujamų sąlygų pasinaudoti šia teise.

33 Taip yra būtent tuo atveju, kai apmokestinamasis asmuo dalyvauja karuseliniame sukčiavime pats to nežinodamas, jeigu jo negalima laikyti tiekiamų prekių gavėju Šeštosios direktyvos 5 straipsnio prasme arba asmeniu, kuris atitinkamas prekes naudoja savo apmokestinamajai veiklai, arba kai apmokestinamasis asmuo neturi šios direktyvos 18 straipsnio 1 dalies ir 22 straipsnio 3 dalies nuostatų atitinkančios sąskaitos faktūros.

34 Taip pat galima atsisakyti leisti pasinaudoti teise į atskaitą, kai įrodoma, jog šia teise remiamasi sukčiaujant arba piktnaudžiaujant.

35 *Recolta* bei Italijos vyriausybė mano, kad į pirmąjį klausimą reikia atsakyti teigiamai, o į antrąjį – neigiamai.

- 36 Vis dėlto, kai neteisėtas pirkimo-pardavimo sutarties pagrindas yra sukčiavimas PVM, apie kurį žino abi sutarties šalys, Italijos vyriausybė mano, kad draudžiantis piktnaudžiauti Bendrijos teise principas neleidžia perleidžiančiam prekes asmeniui pripažinti teisę atskaityti sumokėtą mokestį.
- 37 Europos Bendrijų Komisija teigia, kad prekių tiekimas apmokestinamajam asmeniui, kuris sąžiningai sudarė sutartį nežinodamas apie pardavėjo sukčiavimą, yra prekių tiekimas Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 1 dalies prasme, kuris suteikia teisę į atskaitą pagal šios direktyvos 17 straipsnio 2 dalį, ir kad šio mokesčio neutralumo principas draudžia atsisakyti minėtam apmokestinamajam asmeniui suteikti teisę atskaityti PVM dėl nacionalinės teisės normą, pagal kurią ši sutartis absoliučiai negaliojanti, nes prieštarauja viešajai tvarkai dėl pardavėjui priskiriamo neteisėto pagrindo.
- 38 Komisijos teigimu, atsakymas į prašymus priimti prejudicinį sprendimą teismo klausimus nesiskiria, jeigu pirkimo-pardavimo sutarties neteisėtas pagrindas, sukeliantis jos absoliutų negaliojimą pagal nacionalinę teisę, yra abiem sutarties šalims žinomas sukčiavimas PVM, nebent įrodoma, kad prekes įsigyjantis asmuo piktnaudžiauja naudodamasis teise į atskaitą.

Teisingumo Teismo vertinimas

- 39 Šeštoji direktyva nustato bendrą PVM sistemą, grindžiamą, be kita ko, vienodu apmokestinamųjų sandorių apibrėžimu (žr. 2003 m. birželio 26 d. Sprendimo *MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring*, C-305/01, Rink., p. I-6729, 38 punktą ir 2006 m. sausio 12 d. Sprendimo *Optigen ir kt.*, C-354/03, C-355/03 ir C-484/03, Rink. p. I-483, 36 punktą).

- 40 Ši direktyva nustato labai plačią PVM taikymo sritį, būtent 2 straipsnyje, susijusiame su apmokestinamaisiais sandoriais, be prekių importo numatydama prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, kuriuos šalies teritorijoje už atlygį atlieka apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks (minėto sprendimo 37 punktą).
- 41 Iš tiesų apmokestinamojo asmens, veikiančio kaip tokio, atliekamo prekių tiekimo ir ekonominės veiklos sąvokų apibrėžimų analizė parodo, kad šios sąvokos, apibrėžiančios apmokestinamuosius sandorius pagal Šeštąją direktyvą, yra objektyvaus pobūdžio ir taikomos neatsižvelgiant į atitinkamų sandorių tikslus bei rezultatus (šiuo klausimu žr. minėto sprendimo *Optigen ir kt.* 43 ir 44 punktus).
- 42 Kaip Teisingumo Teismas konstatavo 1995 m. balandžio 6 d. Sprendimo *BLP Group* (C-4/94, Rink. p. I-983) 24 punkte, mokesčių administratoriaus pareiga atlikti tyrimus, kad nustatytų apmokestinamojo asmens ketinimus, prieštarauja bendrosios PVM sistemos tikslams užtikrinti teisinį saugumą ir supaprastinti PVM taikymui būdingus veiksmus, atsižvelgiant, išskyrus ypatingus atvejus, į objektyvų atitinkamo sandorio pobūdį.
- 43 Siekiant nustatyti, ar tam tikras sandoris yra apmokestinamojo asmens, veikiančio kaip tokio, atliktas tiekimasis ir ekonominė veikla, mokesčių administratoriaus pareiga atsižvelgti į kito nei atitinkamas apmokestinamasis asmuo toje pačioje tiekimų grandinėje dalyvaujančio ūkio subjekto ketinimus ir (arba) galimą kito šio tiekimų grandinės dalimi esančio sandorio, ankstesnio arba vėlesnio nei minėto apmokestinamojo asmens įvykdytasis, sukčiaujamąjį pobūdį, apie kurį šis apmokestinamasis asmuo nežinojo ir negalėjo žinoti, *a fortiori* prieštarautų minėtiems tikslams (minėto sprendimo *Optigen ir kt.* 46 punktą).

- 44 Minėto sprendimo *Optigen ir kt.* 51 punkte Teisingumo Teismas padarė išvadą, kad sandoriai, kurie patys nėra sukčiavimas PVM, yra apmokestinamojo asmens, veikiančio kaip tokio, atliktas prekių tiekimas ir ekonominė veikla Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 dalies, 4 straipsnio ir 5 straipsnio 1 dalies prasme, jeigu atitinka objektyvius kriterijus, kuriais pagrįstos minėtos sąvokos, neatsižvelgiant į kito nei atitinkamas apmokestinamasis asmuo toje pačioje tiekimų grandinėje dalyvaujančio ūkio subjekto ketinimus ir (arba) galimą kito šio tiekimų grandinės dalimi esančio sandorio, ankstesnio arba vėlesnio nei minėto apmokestinamojo asmens įvykdytasis, sukčiaujamąjį pobūdį, apie kurį šis apmokestinamasis asmuo nežinojo ir negalėjo žinoti.
- 45 Teisingumo Teismas nurodė, kad tokius sandorius vykdančio apmokestinamojo asmens teisei atskaityti sumokėtą pirkimo PVM taip pat negali turėti įtakos aplinkybė, jog tiekimų grandinėje, kuriai priklauso šie sandoriai, šiam apmokestinamajam asmeniui nežinant ar negalint žinoti, kitas sandoris, ankstesnis ar vėlesnis nei jo įvykdytasis, yra sukčiavimas PVM (minėto sprendimo *Optigen ir kt.* 52 punktas).
- 46 Ši išvada nesiskirtų ir tuo atveju, kai šie sandoriai, apmokestinamajam asmeniui nežinant arba negalint žinoti, vykdomi pardavėjui sukčiaujant.
- 47 Iš tikrųjų Šeštosios direktyvos 17 ir paskesniuose straipsniuose numatyta teisė į atskaitą yra sudėtinė PVM sistemos dalis ir iš esmės negali būti ribojama. Ja naudojamosi iš karto visų pardavimo sandoriams tenkančių mokesčių atžvilgiu (žr., be kita ko, 1995 m. liepos 6 d. Sprendimo *BP Supergaz*, 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).

- 48 Atskaitos sistema siekiama visiškai atleisti verslininką nuo bet kokios jo ekonominės veiklos atveju mokėtino ar sumokėto PVM naštos. Todėl bendra PVM sistema užtikrina bet kokios ekonominės veiklos apmokestinimo neutralumą, neatsižvelgiant į jos tikslą ar rezultatą, su sąlyga, kad pati ši veikla iš principo būtų apmokestinama PVM (žr., be kita ko, 2001 m. vasario 22 d. Sprendimo *Abbey National*, C-408/98, Rink. p. I-1361, 24 punktą ir 2005 m. balandžio 21 d. Sprendimo *HE*, C-25/03, Rink. p. I-3123, 70 punktą).
- 49 Klausimas, ar už ankstesnius arba vėlesnius atitinkamų prekių pardavimų sandorius mokėtinas PVM buvo sumokėtas valstybės biudžetui, 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). Pagal pagrindinį bendrajai PVM sistemai būdingą ir iš Pirmosios bei Šeštosios direktyvų 2 straipsnio išplaukiantį principą PVM taikomas kiekvienam gamybos ar platinimo sandoriui, atskaitant mokestį, tiesiogiai priskirtiną įvairioms kainos sudedamosioms dalims (žr., be kita ko, 2000 m. birželio 8 d. Sprendimo *Midland Bank*, C-98/98, Rink. p. I-4177, 29 punktą; 2003 m. lapkričio 27 d. Sprendimo *Zita Modes*, C-497/01, Rink. p. I-14393, 37 punktą ir minėto sprendimo *Optigen ir kt.* 54 punktą).
- 50 Šiomis aplinkybėmis, kaip paminėjo prašymus priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, iš teismo praktikos matyti, kad fiskalinio neutralumo principas draudžia bendrą teisėtų ir neteisėtų sandorių diferenciaciją. Iš to matyti, kad vien elgesio kvalifikavimas kaip teisės pažeidimo nelemia atleidimo nuo mokesčio. Toks atleidimas gali būti taikomas tik specifinėse situacijose, kuriose dėl ypatingų tam tikrų prekių ar tam tikrų paslaugų savybių neįmanoma jokia konkurencija tarp teisėto ir neteisėto ekonominių sektorių (žr., be kita ko, 1999 m. birželio 29 d. Sprendimo *Coffeeshop „Siberië“*, C-158/98, Rink. p. I-3971, 14 ir 21 punktus, taip pat 2000 m. birželio 29 d. Sprendimo *Salumets ir kt.*, C-455/98, Rink. p. I-4993, 19 punktą). Taigi yra aišku, kad taip nėra pagrindinėse bylose nagrinėjamų kompiuterinių reikmenų ir transporto priemonių atveju.

- 51 Iš viso to, kas išdėstyta, matyti, kad ūkio subjektai, ėmęsi bet kokios priemonės, kurios gali būti iš jų pagrįstai reikalaujama, kad būtų užtikrinta, jog jų sandoriai nėra įtraukti į sukčiavimą PVM ar kitokį sukčiavimą, privalo turėti galimybę pasitikėti šių sandorių teisėtumu be rizikos prarasti savo teisę atskaityti sumokėtą pirkimo PVM. (šiuo klausimu žr. 2006 m. gegužės 11 d. Sprendimo *Federation of Technological Industries*, C-384/04, Rink. p. I-4191, 33 punktą).
- 52 Iš to išplaukia, kad kai prekės tiekiamos apmokestinamajam asmeniui, kuris nežinojo arba negalėjo žinoti, kad atitinkamas sandoris yra įtrauktas į pardavėjo sukčiavimą, Šeštosios direktyvos 17 straipsnis turi būti aiškinamas kaip draudžiantis nacionalinės teisės normą, kuri numato, kad panaikinus pirkimo-pardavimo sutartį vadovaujantis civilinės teisės nuostata, pagal kurią ši sutartis absoliučiai negaliojanti, nes prieštarauja viešajai tvarkai dėl pardavėjui priskiriamo neteisėto pagrindo, minėtas apmokestinamasis asmuo praranda teisę į sumokėto PVM atskaitą. Klausimas, ar ši negaliojimą lemia sukčiavimas PVM, ar kitas sukčiavimas, šiuo atžvilgiu nereikšmingas.
- 53 Tačiau objektyvūs kriterijai, kuriais grindžiamos apmokestinamojo asmens, veikiančio kaip tokio, atliekamo prekių tiekimo ir ekonominės veiklos sąvokos, paties apmokestinamojo asmens mokestinio sukčiavimo atveju yra nepatenkinami (žr. 2006 m. vasario 21 d. Sprendimo *Halifax ir kt.*, C-255/02, Rink. p. I-1609, 59 punktą).
- 54 Iš tikrųjų, kaip Teisingumo Teismas jau yra pažymėjęs, kova su galimais sukčiavimu, vengimu ir piktnaudžiavimu yra Šeštosios direktyvos pripažintas ir skatinamas tikslas (žr. 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimo *Gemeente Leusden ir Holin Groep*, C-487/01 ir C-7/02, Rink. p. I-5337, 76 punktą). Asmenys negali sukčiaudami arba piktnaudžiaudami remtis Bendrijos teisės normomis (žr., be kita ko, 1998 m. gegužės

12 d. Sprendimo *Kefalas ir kt.*, C-367/96, Rink. p. I-2843, 20 punktą; 2000 m. kovo 23 d. Sprendimo *Diamantis*, C-373/97, Rink. p. I-1705, 33 punktą ir 2005 m. kovo 3 d. *Fini H*, C-32/03, Rink. p. I-1599, 32 punktą).

55 Jeigu mokesčių administratorius nusprendžia, kad teise atskaityti buvo pasinaudota sukčiaujant, jis turi teisę prašyti atgaline data grąžinti atskaitytas sumas (žr., be kita ko, 1985 m. vasario 14 d. Sprendimo *Rompelman*, 268/83, Rink. p. 655, 24 punktą; 1996 m. vasario 29 d. Sprendimo *INZO*, C-110/94, Rink. p. I-857, 24 punktą ir minėto sprendimo *Gabalfrisa ir kt.* 46 punktą), o nacionalinis teismas turi atsisakyti leisti naudotis teise į atskaitą, jei atsižvelgus į objektyvias aplinkybes įrodoma, kad šia teise remiamasi sukčiaujant (žr. minėto sprendimo *Fini H* 34 punktą).

56 Be to, apmokestinamasis asmuo, kuris žinojo arba turėjo žinoti, kad įsigydamas prekes jis dalyvavo į sukčiavimą PVM įtrauktame sandoryje, Šeštosios direktyvos tikslais turi būti laikomas kaip šiame sukčiavime dalyvaujantis asmuo, nepaisant to, ar perparduodamas šias prekes jis gauna naudos, ar ne.

57 Iš tikrųjų tokioje situacijoje apmokestinamasis asmuo padeda sukčiavimo organizatoriams ir tampa jų bendrininku.

58 Be to, toks aiškinimas, dėl kurio pasidaro sunkiau įgyvendinti sukčiavimo sandorius, sudaro jiems kliūtis.

59 Todėl nacionalinis teismas turi atsisakyti leisti naudotis teise į atskaitą jei, atsižvelgus į objektyvias aplinkybes, įrodoma, kad apmokestinamasis asmuo žinojo arba turėjo

žinoti, jog įsigydamas prekes jis dalyvavo į sukčiavimą PVM įtrauktame sandoryje, netgi jeigu nagrinėjamas sandoris atitinka objektyvius kriterijus, kuriais grindžiamos apmokestinamojo asmens, veikiančio kaip tokio, atliekamo prekių tiekimo ir ekonominės veiklos sąvokos.

60 Iš viso to, kas išdėstyta, matyti, kad į klausimus reikia atsakyti šitaip: kai prekės tiekiamos apmokestinamajam asmeniui, kuris nežinojo arba negalėjo žinoti, kad atitinkamas sandoris yra įtrauktas į pardavėjo sukčiavimą, Šeštosios direktyvos 17 straipsnis turi būti aiškinamas kaip draudžiantis nacionalinės teisės normą, kuri numato, kad panaikinus pirkimo-pardavimo sutartį vadovaujantis civilinės teisės nuostata, pagal kurią ši sutartis absoliučiai negaliojanti, nes prieštarauja viešajai tvarkai dėl pardavėjui priskiriamo neteisėto pagrindo, šis apmokestinamasis asmuo praranda teisę į sumokėto PVM atskaitą. Klausimas, ar ši negaliojimą lemia sukčiavimas PVM, ar kitas sukčiavimas, šiuo atžvilgiu nereikšmingas.

61 Tačiau jei atsižvelgus į objektyvias aplinkybes įrodoma, kad tiekiamą apmokestinamajam asmeniui, kuris žinojo arba turėjo žinoti, jog įsigydamas prekes jis dalyvavo į sukčiavimą PVM įtrauktame sandoryje, nacionalinis teismas turi atsakyti leisti jam naudotis teise į atskaitą.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

62 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą dėl prejudicinio sprendimo pateikusiai 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 (trečioji kolegija) nusprendžia:

Kai prekės tiekiamos apmokestinamajam asmeniui, kuris nežinojo arba negalėjo žinoti, kad atitinkamas sandoris yra įtrauktas į pardavėjo sukčiavimą, 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, iš dalies pakeistos 1995 m. balandžio 10 d. Tarybos direktyva 95/7/EB, 17 straipsnis turi būti aiškinamas kaip draudžiantis nacionalinės teisės normą, kuri numato, kad panaikinus pirkimo-pardavimo sutartį vadovaujantis civilinės teisės nuostata, pagal kurią ši sutartis absoliučiai negaliojanti, nes prieštarauja viešajai tvarkai dėl pardavėjui priskiriamo neteisėto pagrindo, šis apmokestinamasis asmuo praranda teisę į sumokėto pridėtinės vertės mokesčio atskaitą. Klausimas, ar ši negaliojimą lemia sukčiavimas pridėtinės vertės mokesčiu, ar kitas sukčiavimas, šiuo atžvilgiu nereikšmingas.

Tačiau jei atsižvelgus į objektyvias aplinkybes įrodoma, kad tiekiamą apmokestinamajam asmeniui, kuris žinojo arba turėjo žinoti, jog įsigydamas prekes jis dalyvavo į sukčiavimą pridėtinės vertės mokesčiu įtrauktame sandoryje, nacionalinis teismas turi atsisakyti leisti jam naudotis teise į atskaitą.

Parašai.