

Byla C-103/09

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

prieš

Weald Leasing Ltd

(Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Šeštoji PVM direktyva – Piktnaudžiavimo sūvoka – ūmonių grupės sudaromi nuomos sandoriai, kuriais siekiama išdystyti etapais neatskaitomo PVM mokėjimą“

Sprendimo santrauka

1. *Mokesčių nuostatos – Teisės aktų suderinimas – Apyvartos mokesčiai – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Šeštoji direktyva – Piktnaudžiaujant sudaryti sandoriai – Sūvoka*

(Tarybos direktyva 77/388)

2. *Mokesčių nuostatos – Teisės aktų suderinimas – Apyvartos mokesčiai – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Šeštoji direktyva – Piktnaudžiaujant sudaryti sandoriai*

(Tarybos direktyva 77/388)

1. ūmonių, kuri, užuot tiesiogiai nusipirkusi turtą, naudojosi šio turto nuomos sandoriais, ūgytas mokestinis pranašumas nėra mokestinis pranašumas, kurio ūgijimas prieštarauja reikšmingai Šeštosios direktyvos 77/388 daly valstybių narių apyvartos mokesčių ūstatymų derinimo, iš dalies pakeistos Direktyva 95/7, ir šios direktyvų ūgyvendinančių nacionalinų teisės aktų nuostatų tikslui, jei su šiais sandoriais susijusios sutarties nuostatos, btent nustatyta nuompinigė suma, atitinka ūprastas rinkos sūlygas ir tarpinų treiosios bendrovės dalyvavimas šiuose sandoriuose netrukdo taikyti minėtas nuostatas, – tai turi ūvertinti nacionalinis teismas.

Aplinkybų, kad ši ūmonė vykdydama savo ūprastą komercinį veiklą nesudaro nuomos sandorių, šiuo atžvilgiu neturi reikšmės. Piktnaudžiavimas konstatuojamas remiantis ne komercinų veiklos, kuria sandorius sudarantis asmuo paprastai užsiima, pobūdžiu, o šios sandorių turiniu, tikslu ir pasekmėmis.

(žr. 44–45 punktus, rezoliucinų dalies 1 punktą)

2. Jei tam tikros sutarties sūlygos, susijusios su ūmonių sudarytais nuomos sandoriais, ir (arba) tarpinų treiosios bendrovės dalyvavimas šiuose sandoriuose yra piktnaudžiavimas, šiuos sandorius reikia iš naujo apibrėžti taip, kad būtų atkurta situacija, kuri būtų egzistavusi nesant šios piktnaudžiavimo sudarančių sutarties sūlygų ir (arba) nedalyvavus šiai bendrovei. Tokiomis aplinkybėmis iš naujo apibrėžiant sandorius negalima viršyti to, kas būtina, siekiant užtikrinti tiksli pridėtinės vertės mokesčio surinkimą ir išvengti sukčiavimo.

(žr. 52–53 punktus, rezoliucin?s dalies 2 punkt?)

TEISINGUMO TEISMO (tre?ioji kolegija)

SPRENDIMAS

2010 m. gruodžio 22 d.(*)

„Šeštoji PVM direktyva – Piktnaudžiavimo s?voka – ?moni? grup?s sudaromi nuomos sandoriai, kuriais siekiama išd?styti etapais neatskaitomo PVM mok?jim?“

Byloje C?103/09

d?l *Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division)* (Jungtin? Karalyst?) 2009 m. vasario 24 d. sprendimu, kur? Teisingumo Teismas gavo 2009 m. kovo 13 d., pagal EB 234 straipsn? pateikto prašymo priimti prejudicin? sprendim? byloje

The Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs

prieš

Weald Leasing Ltd,

TEISINGUMO TEISMAS (tre?ioji kolegija),

kur? sudaro kolegijos pirmininkas K. Lenaerts, teis?jai D. Šváby, R. Silva de Lapuerta (praneš?ja), E. Juhász ir T. von Danwitz,

generalinis advokatas J. Mazák,

pos?džio sekretor? L. Hewlett, vyriausioji administrator?,

atsižvelg?s ? rašytin? proceso dal? ir ?vykus 2010 m. birželio 3 d. pos?džiui,

išnagrin?j?s pastabas, pateiktas:

- *Weald Leasing Ltd*, atstovaujamos QC M. Conlon ir baristerio N. Shaw, ?galiot? solisitoriaus S. Walsh,
- Jungtin?s Karalyst?s vyriausyb?s, atstovaujamos S. Ossowski, padedamo barister?s M. Hall,
- Airijos, atstovaujamos D. O’Hagan, padedamo SC A. Aston,
- Graikijos vyriausyb?s, atstovaujamos G. Kanellopoulos, S. Trekli ir M. Tassopoulou,
- Italijos vyriausyb?s, atstovaujamos G. Palmieri, padedamos *avvocato dello Stato* F. Arena,

– Europos Komisijos, atstovaujamos R. Lyal ir M. Afonso, susipažinęs su 2010 m. spalio 26 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada, priima šį

Sprendimas

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl „piktnaudžiavimo“ sąvokos pagal 2006 m. vasario 21 d. Sprendimą *Halifax ir kt.* (C-255/02, Rink. p. I-1609), 2008 m. vasario 21 d. Sprendimą *Part Service* (C-425/06, Rink. p. I-897) ir 2008 m. gegužės 22 d. Sprendimą *Ampliscientifica ir Amplifin* (C-162/07, Rink. p. I-4019) išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant bylą tarp *Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs* (toliau – *Commissioners*) ir *Weald Leasing Ltd* (toliau – *Weald Leasing*) dėl pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM), kuriuo ši bendrovė buvo apmokestinta už tam tikrus jos atliktus nuomos sandorius.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisės aktai

3 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; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23), iš dalies pakeistos 1995 m. balandžio 10 d. Tarybos direktyva 95/7/EB (OL L 102, p. 18; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 274, toliau – Šeštoji direktyva), 2 straipsnio 1 punkte nustatyta:

„(PVM) apmokestinamas:

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

4 Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies a punkto redakcijoje, kaip išdėstyta jos 28f straipsnyje, numatyta:

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

a) (PVM), apskaičiuotą ar sumokėtą už kito apmokestinamojo asmens jam patiektas prekes ir suteiktas paslaugas.“

5 Šeštosios direktyvos 27 straipsnis suformuluotas taip:

„1. Taryba, Komisijos pasiūlymu, vieningai gali leisti bet kuriai valstybei imtis specialių priemonių, nukrypstant nuo direktyvos nuostatų, kad būtų supaprastinta mokesčio taikymo tvarka arba užkirstas kelias tam tikriems mokesčio vengimo ar išsisukinėjimo ar piktnaudžiavimo atvejams. Priemonės, skirtos apmokestinimo tvarkai supaprastinti, neturi daryti įtakos, nebent labai nežymiai, mokesčio sumai, apskaičiuojamai galutinio vartojimo etape.

2. Valstybės narės, ketinanti imtis 1 dalyje nurodytų priemonių, apie jas praneša Komisijai ir jai suteikia visą susijusią informaciją.

3. Komisija per mėnesį apie siūlomas priemones praneša kitoms valstyboms narėms.
4. Tarybos sprendimas laikomas priimtu, jei per du mėnesius nuo to laiko, kai kitos valstybės narės buvo informuotos, kaip nustatyta 3 dalyje, nei Komisija, nei jokia kita valstybė narė nepaprašo, kad Taryba šį klausimą iškeltų.
5. Tos valstybės narės, kurios 1977 m. sausio 1 d. taiko specialias 1 dalyje nurodytas rūšies priemones, gali ir toliau jas išlaikyti su sąlyga, kad apie tokias priemones iki 1978 m. sausio 1 d. jos praneša Komisijai, ir su sąlyga, kad tais atvejais, kai tokie nukrypimai skirti apmokestinimo tvarkai supaprastinti, jos atitiktų 1 dalyje nustatytus reikalavimus.“

Nacionalinės teisės aktai

6 1994 m. PVM įstatymo (*Value Added Tax Act 1994*, toliau – *VAT Act 1994*) 6 priedo 1 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„1. Kai:

- a) apmokestinamojo asmens vykdyto prekių tiekimo ar paslaugų teikimo už atlygą pinigais vertė (išskyrus šį straipsnį) yra mažesnė už jo rinkos vertę ir
- b) prekių tiekimo ar paslaugų teikimo vykdomas asmuo bei asmuo, kuriam prekės tiekiamos ar paslaugos teikiamos, yra susiję; ir
- c) jeigu prekių tiekimas ar paslaugų teikimas yra apmokestinamas, asmuo, kuriam prekės tiekiamos ar paslaugos teikiamos, pagal 25 ir 26 straipsnius neturi teisės į PVM kreditą už prekių tiekimo ar paslaugų teikimą,

Commissioners gali nurodyti prekių tiekimo ar paslaugų teikimo vertę laikyti jo rinkos vertę.“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

7 *Churchill Group of Companies* (toliau – *Churchill grupė*) daugiausia teikia nuo PVM atleistas draudimo paslaugas.

8 *Churchill Management Ltd* (toliau – *CML*) ir jos dukterinė bendrovė *Churchill Accident Repair Center* (toliau – *CARC*) bei *Weald Leasing* yra *Churchill grupės* narės.

9 *CML* ir *CARC* susigrąžina apie 1 % pirkimo PVM, t. y. kai jos įsigyja įrangos, gali atskaityti tik 1 % su šios įrangos pirkimu susijusio PVM.

10 *Weald Leasing* vykdo tokio komercinio veikloje įsigyja nagrinėjamo turto, paskui jį išnuomoja.

11 *Suas Ltd* (toliau – *Suas*) – tai bendrovė, nepriklausanti *Churchill* grupei, kurios savininkai yra šios grupės konsultantas PVM klausimais ir jo žmona. Vienintelė reikšminga jos komercinio veikla – išsinuomoti turto iš *Weald Leasing* ir jį subnuomoti *CML* ir *CARC*.

12 Kai *CML* arba *CARC* reikalauja naujos įrangos, *Weald Leasing* jį įsigyja ir išnuomoja *Suas*, kuri jį subnuomoja *CML* arba *CARC*.

13 Naudodamasi šiais sandoriais *CML* ir *CARC* išvengė būtinųjų tiesiogiai įsigyti joms reikalingą įrangą ir vienu kartu sumokėti visą su šiuo pirkimu susijusio neatskaitomo PVM sumą.

- 14 Ši? sandori? tikslas – suskaidyti ir išd?styti etapais šios sumos mok?jim?, siekiant atid?ti *Churchill* grupei tenkan?i? mokes?i? mok?jim?.
- 15 CML ir CARC iš karto mok?jo neatskaitom? PVM ne nuo visos nusipirktos ?rangos kainos, o tik nuo šios ?rangos nuompinigi? sumos, išskaidytos per vis? nuomos sutarties galiojimo laikotarp?.
- 16 *Commissioners* pateik? pranešimus apie mokes?io dyd?, kuriais atmet? *Weald Leasing* prašym? atskaityti pirkimo PVM, sumok?t? už turt?, išnuomot? nuo 2000 m. spalio m?n. iki 2004 m. spalio m?n., motyvuodami tuo, kad nagrin?jami sandoriai nebuvo ekonomin? veikla ir kad jais buvo piktnaudžiaujama.
- 17 *Weald Leasing* apskund? šiuos pranešimus apie mokes?io dyd?, tvirtindama, kad sandoriai nebuvo sudaryti vien siekiant ?gyti mokestin? pranašum? ir kad tai, jog ?ranga buvo suteikta pagal nuomos sutart?, neprieštaravo Šeštosios direktyvos tikslui.
- 18 Paskelbus min?t? Sprendim? *Halifax ir kt., Commissioners* atsisak? argumento, kad nagrin?jami sandoriai nebuvo ekonomin? veikla, ir r?m?si vien tuo, kad šiais sandoriais buvo piktnaudžiaujama.
- 19 2007 m. vasario 7 d. sprendimu *VAT and Duties Tribunal* nusprend?, kad pagrindinis min?t? sandori? tikslas buvo ?gyti mokestin? pranašum?, t. y. pasiekti, kad *Churchill* grupei tenkan?io PVM mok?jimas b?t? atid?tas, sudarant nuomos sutartis, ta?iau šis pranašumas neprieštaravo atitinkam? Šeštosios direktyvos nuostat? tikslui.
- 20 Šis teismas taip pat nusprend?, kad piktnaudžiavimas gal?jo kilti ne iš pa?i? nuomos sutar?i?, bet iš jose nustatyto nuompinigi? dydžio ir iš susitarim?, kuriais siekiama sutrukdyti *Commissioners* priimti sprendim? pagal *VAT Act 1994* 6 pried?.
- 21 *Commissioners* apskund? š? sprendim? apeliacine tvarka *High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division*, tvirtindami, kad *Churchill* grup?s ?gytas mokestinis pranašumas prieštaravo Šeštosios direktyvos tikslams.
- 22 2008 m. sausio 16 d. sprendimu *High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division* atmet? *Commissioners* apeliacin? skund? d?l šio sprendimo, motyvuodamas tuo, kad vien aplinkyb?s, jog nagrin?jami sandoriai nebuvo ?prasta komercin? veikla, neužtenka, kad b?t? pripažinta, jog buvo piktnaudžiaujama, nes naudojantis šiais sandoriais *Churchill* grup?s ?gytas mokestinis pranašumas neprieštaravo nei mokestinio neutralumo principui, nei kitai Šeštosios direktyvos nuostatai.
- 23 *Commissioners* apskund? š? sprendim? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teisme d?l to, kad *High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division* neišnagrin?jo, ar aptariamoms nuomos sutartys buvo šali? ?prastos komercin?s veiklos dalis. Anot j?, leidimas apmokestinamajam asmeniui atskaityti pirkimo PVM, susidarius? vykdant realaus komercinio objekto neturin?ius sandorius, kurie nebuvo atlikti ?prastomis rinkos s?lygomis, kuriems neb?dingi tokioms sutartims ?prasti ?sipareigojimai ir rizika ir kurie n?ra dalyvi? ?prastos komercin?s veiklos dalis, prieštaraut? Šeštosios direktyvos tikslams.
- 24 Šiomis aplinkyb?mis *Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division)* nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:
- „1. Ar tokiomis aplinkyb?mis, kokios yra šioje byloje, kai didži?ja dalimi nuo mokes?io atleista ?mon?, užuot tiesiogiai pirkusi turt?, sukuria turto nuomos schem?, ?traukdama tarpin? tre?i?j?

šal?, tokia turto nuomos schema arba jos dalis sukuria mokesčių pranašumą?, kuris prieštarauja Šeštosios direktyvos tikslui (min?to Sprendimo *Halifax ir kt.*) 74 punkte vartojama prasme?

2. Ar atsižvelgiant ? tai, kad Šeštoji PVM direktyva reglamentuoja visiškai arba iš dalies nuo mokes?io atleist? ?moni? vykdom? turto nuom?, ir ? (min?to) Teisingumo Teismo sprendimo *Halifax ir kt.* 69 ir 80 punktuose bei (min?to Sprendimo *Amplificativa ir Amplifin*) 27 punkte vartojam? s?vok? „?prasta komercin? veikla“, be to, ? tai, kad tokia s?voka nevartojama (min?tame Sprendime *Part Service*), visiškai arba iš dalies nuo mokes?io atleista ?mon? piktnaudžiauja, sudarydama nuomos sandorius, nors savo ?prastoje komercin?je veikloje toki? sandori? nevykdo?

3. Jeigu atsakymas ? antr?j? klausim? yra teigiamas:

a) kokia yra s?vokos „?prasta komercin? veikla“ reikšm? atsižvelgiant ? (min?to) Sprendimo *Halifax ir kt.* 74 ir 75 punktus: ar ji svarbi 74 punktui, ar 75 punktui, ar abiem;

b) ar s?voka „?prasta komercin? veikla“ reiškia:

- sandorius, kuriuos aptariamas apmokestinamasis asmuo paprastai sudaro,
- sandorius, kuriuos ?prastomis rinkos s?lygomis sudaro dvi ir daugiau šali?,
- sandorius, kurie yra perspektyv?s komerciniu poži?riu,
- sandorius, kurie sukuria komercin? našt? ir rizik? paprastai kartu su komercine nauda,
- sandorius, kurie n?ra dirbtiniai, nes turi komercin? turin?,
- bet kurio kito tipo ar kategorijos sandorius?

4. Jeigu turto nuomos schema ar bet kuri jos dalis pripaž?stama piktnaudžiavimu, kaip tinkamai juos apibr?žti iš naujo? Konkre?iai kalbant, ar nacionalinis teismas arba mokes?ius surenkanti institucija tur?t?:

a) neatsižvelgti ? tre?iosios šalies buvim? ir nurodyti, kad PVM turi b?ti sumok?tas nuo nuompinigi? pagal rinkos vert?;

b) iš naujo apibr?žti nuomos schem? kaip tiesiogin? pirkim?; ar

c) iš naujo apibr?žti sandorius bet kuriuo kitu b?du, kur? teismas arba mokes?ius surenkanti institucija laiko tinkama priemone atkurti situacij?, kuri b?t? egzistavusi nesant piktnaudžiaujant sudaryt? sandori??“

D?I prejudicini? klausim?

D?I pirmojo ir antrojo klausim?

25 Pirmuoju ir antruoju klausimais, kurie nagrin?tini kartu, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s klausia, ar aplinkyb?, kad ?mon?, užuot tiesiogiai nusipirkusi turt?, naudodamasi pagrindin?je byloje nagrin?jamais šio turto nuomos sandoriais, ?traukdama tarpin? tre?i?j? bendrov?, ?gyja mokes?in? pranašumą?, kurio ?gijimas prieštarauja Šeštosios direktyvos nuostat? tikslui, ir ar naudojimasis šiais sandoriais yra piktnaudžiavimas, jeigu ?prastoje komercin?je veikloje min?ta ?mon? nevykdo nuomos sandori?.

26 Reikia priminti, kad S?jungos teis?s nuostat? taikymo negalima išpl?sti tiek, kad jis apimt?

26. Kio subjekt? piktnaudžiavim?, t. y. sandorius, kurie n?ra ?prasti komerciniai sandoriai, ir sudaryti d?l vienintelio tikslo – piktnaudžiaujant ?gyti S?jungos teis?s numatyt? pranašum?, ir kad šis draudimo piktnaudžiauti teise principas taikomas ir PVM srityje (žr. min?to Sprendimo *Halifax ir kt.* 69 ir 70 punktus bei min?to Sprendimo *Ampliscientifica ir Amplifin* 27 punkt?).

27. Rinkdamasis atleistas nuo mokes?io arba apmokestinamuosius sandorius verslininkas gali remtis visais veiksniais, taip pat PVM sistemai b?dingais mokestinio pob?džio sumetimais. Apmokestinamajam asmeniui turint galimyb? rinktis iš dviej? sandori?, Šeštoji direktyva nereikalauja iš jo pasirinkti didžiausi? PVM sum? lemian?io sandorio. Atvirkš?iai, apmokestinamasis asmuo turi teis? pasirinkti tok? veiklos plan?, kad sumažint? savo mokestin? skol? (žr. min?to Sprendimo *Halifax ir kt.* 73 punkt? ir min?to Sprendimo *Part Service* 47 punkt?).

28. Šiomis aplinkyb?mis Teisingumo Teismas nusprend?, kad PVM srityje galima konstatuoti, jog piktnaudžiaujama teise, tik jei kartu tenkinamos dvi s?lygos.

29. Pirma, nagrin?jamais sandoriais, nepaisant formalaus atitinkam? Šeštosios direktyvos nuostat? ir ši? direktyv? ? nacionalin? teis? perkelian?i? nacionalin?s teis?s akt? taikymo, ?gyjamas mokestinis pranašumas, kurio suteikimas prieštaraut? šiomis nuostatomis siekiamam tikslui (žr. min?to Sprendimo *Halifax ir kt.* 74 punkt? ir min?to Sprendimo *Part Service* 42 punkt?).

30. Antra, objektyvi? požymi? visuma taip pat turi patvirtinti, kad nagrin?jam? sandori? pagrindinis tikslas yra ?gyti mokestin? pranašum?. Iš ties? draudimas piktnaudžiauti nebeturi reikšm?s, jei nagrin?jami sandoriai gali b?ti pateisinami kitaip nei paprastu mokes?io pranašumo ?gijimu (žr. min?t? sprendim? *Halifax ir kt.* 75 punkt? ir *Part Service* 42 punkt?).

31. D?l pagrindin?s bylos iš prašymo priimti prejudicin? sprendim? matyti, kad esminis nuomos sandori? tikslas buvo ?gyti mokestin? pranašum?, t. y. su nagrin?jama ?sigijimu susijusios PVM sumos mok?jim? išd?styti etapais, taip atidedant *Churchill* grupei tenkan?ius mokes?ius.

32. Ta?iau pripažinti, kad buvo piktnaudžiaujama, galima tik jei, nepaisant formalaus reikšmingomis Šeštosios direktyvos ir ši? direktyv? ?gyvendinan?i? nacionalin?s teis?s akt? nuostatomis numatyt? s?lyg? laikymosi, šis mokestinis pranašumas prieštarauja šiomis nuostatomis siekiamam tikslui.

33. Šiuo atžvilgiu reikia pažym?ti, kad nuomos sandoriai patenka ? Šeštosios direktyvos taikymo srit? ir kad mokestinis pranašumas, kur? galima ?gyti naudojantis tokiais sandoriais, pats savaime n?ra mokestinis pranašumas, kurio ?gijimas prieštarauja reikšmingomis šios direktyvos ir j? ?gyvendinan?i? nacionalin?s teis?s akt? nuostatomis siekiamam tikslui.

34. Negalima kaltinti apmokestinamojo asmens, pasirinkusio nuomos sandor?, d?l kurio jis ?gyja pranašum?, kur?, kaip matyti iš sprendimo d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim?, sudaro jo mokestin?s skolos mok?jimo išd?stymas etapais, užuot sudar?s pirkimo sandor?, d?l kurio jis tokio pranašumo ne?gyja, jei su šiuo nuomos sandoriu susij?s PVM yra tinkamai ir visiškai sumok?tas.

35. Negin?ijama, kad b?tent taip yra su pagrindin?je byloje nagrin?jamais nuomos sandoriais susijusio PVM atveju ir kad kiekvieno iš ši? sandori? atžvilgiu susijusios bendrov?s perved? teising? pirkimo PVM sum? ir, kai gal?jo, atskait? teising? pardavimo PVM sum?.

36. *Weald Leasing* b?t? gal?jusi atskaityti PVM, susijus? su ?sigytu turtu, tik tod?l, kad ši bendrov? vykd? ne draudimo, o PVM apmokestinam? ir nuo jo neatleist? nuomos veikl?.

37. Taip pat CML ir CARC neatskait? su *Suas* mokamais nuompinigiais susijusio PVM, nes 99

% jo sumos yra neįžintina.

38 Be to, naudojantis turto nuomos sandoriu su juo susijusio PVM suma nėra savaime mažesnė nei ta, kuri būtų sumokėta šį turtą nusipirkus.

39 Todėl prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi nustatyti, ar su pagrindinėje byloje nagrinėjama nuomos sandoriais susijusios sutarties sąlygos prieštarauja Šeštosios direktyvos ir šios direktyvos įgyvendinimo nacionalinės teisės akto nuostatomis. Taip būtų, jei būtų susitarta dėl neįprastai mažos nuompinigės sumos, kuri neatitiktų ekonominės realybės.

40 Šis teismas taip pat turi nustatyti, ar tarpinės treiosios bendrovės, t. y. *Suas*, dalyvavimas šiuose sandoriuose kliudo taikyti šias nuostatas.

41 Šiuo atžvilgiu šis teismas turi patikrinti, ar, kaip matyti iš kai kurių bylos dokumentų ir kaip nurodyta per posėdį, *Suas* dalyvavimas šiuose sandoriuose trukdė *Commissioners* taikyti *VAT Act 1994* 6 priedo 1 straipsnį.

42 Tokiomis aplinkybėmis *Weald Leasing* argumentas, kad draudimo piktnaudžiauti teise principas netaikomas pažeidus *VAT Act 1994* 6 priedo 1 straipsnį, nes ši nuostata yra tik nacionalinės teisės dalis, yra nepriimtinas, nes ši nuostata priimta remiantis Šeštosios direktyvos 27 straipsniu ir yra šios direktyvos įgyvendinimo nacionalinės teisės akto dalis.

43 Aplinkybė, kad įmonė, pasinaudojusi pagrindinėje byloje nagrinėjama nuomos sandoriais, vykdydama savo įprastą komercinį veiklą nesudaro nuomos sandorių, išdėstytais išvados neturi reikšmės.

44 Piktnaudžiavimas konstatuojamas remiantis ne komercinės veiklos, kuria nagrinėjamus sandorius sudarantis asmuo paprastai užsiima, pobūdžiu, o šios sandorių turiniu, tikslu ir pasekmėmis.

45 Tokiomis aplinkybėmis pirmąjį ir antrąjį klausimus reikia atsakyti taip: įmonės, kuri, užuot tiesiogiai nusipirkusi turtą, naudojosi pagrindinėje byloje nagrinėjama šio turto nuomos sandoriais, įgytas mokestinis pranašumas nėra mokestinis pranašumas, kurio įgijimas prieštarauja reikšmingai Šeštosios direktyvos iš šios direktyvos įgyvendinimo nacionalinės teisės akto nuostatų tikslui, jei su šiais sandoriais susijusios sutarties nuostatos, būtų nustatyta nuompinigė suma, atitinka įprastą rinkos sąlygą ir tarpinės treiosios bendrovės dalyvavimas šiuose sandoriuose netrukdo taikyti minėtas nuostatas – tai turi būti vertinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas. Aplinkybė, kad ši įmonė vykdydama savo įprastą komercinį veiklą nesudaro nuomos sandorių, šiuo atžvilgiu neturi reikšmės.

Dėl trečiojo klausimo

46 Atsižvelgiant į atsakymų pirmąjį ir antrąjį klausimus, šio trečiojo klausimo atsakymą nereikia.

Dėl ketvirtąjo klausimo

47 Ketvirtuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, kaip reikia iš naujo apibrėžti pagrindinėje byloje nagrinėjamus sandorius, jei šiais sandoriais ar jų dalimi buvo piktnaudžiaujama.

48 Šiuo atžvilgiu reikia priminti, kad jei konstatuotas piktnaudžiavimas, sandoriai, kuriais piktnaudžiauta, turi būti apibrėžti iš naujo taip, kad būtų atkurta situacija, kuri būtų egzistavusi

nesant piktnaudžiaujant sudaryt? sandori? (žr. min?to Sprendimo *Halifax ir kt.* 94 ir 98 punktus).

49 Pirmiausia prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, remdamasis atsakant ? pirm?j? ir antr?j? klausimus suteiktais nurodymais, turi nustatyti, ar kai kurie pagrindin?je byloje nagrin?jam? nuomos sandori? elementai sudaro piktnaudžiavim?.

50 Jei taip, šis teismas turi iš naujo apibr?žti šiuos sandorius, kad atkurt? situacij?, kuri b?t? egzistavusi nesant ši? piktnaudžiavimo element?.

51 Jei prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas priet? išvad?, kad kai kurios sutarties s?lygos, susijusios su pagrindin?je byloje nagrin?jamais nuomos sandoriais, ir (arba) kad *Suas* dalyvavimas šiuose sandoriuose buvo piktnaudžiavimas, šis teismas tur?t? iš naujo apibr?žti šiuos sandorius, neatsižvelgdamas ? *Suas* dalyvavim? ir (arba) pakeisdamas šias sutarties s?lygas arba palikdamas jas netaikomas.

52 Tokiomis aplinkyb?mis min?tas teismas, iš naujo apibr?ždamas sandorius, turi neviršyti to, kas b?tina, siekiant užtikrinti tiksl? PVM surinkim? ir išvengti suk?iavimo (šiuo klausimu žr. min?to Sprendimo *Halifax ir kt.* 92 punkt?).

53 Šiomis aplinkyb?mis ? ketvirt?j? klausim? reikia atsakyti taip: jei tam tikros sutarties s?lygos, susijusios su pagrindin?je byloje nagrin?jamais nuomos sandoriais, ir (arba) tarpin?s tre?iosios bendrov?s dalyvavimas šiuose sandoriuose yra piktnaudžiavimas, šiuos sandorius reikia iš naujo apibr?žti taip, kad b?t? atkurta situacija, kuri b?t? egzistavusi nesant ši? piktnaudžiavim? sudaran?i? sutarties s?lyg? ir (arba) nedalyvavus šiai bendrovei.

D?I bylin?jimosi išlaid?

54 Kadangi šis procesas pagrindin?s bylos šalims yra vienas iš etap? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo nagrin?jamoje byloje, bylin?jimosi išlaid? klausim? turi spr?sti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastab? pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyr? min?tos šalys, n?ra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (tre?ioji kolegija) nusprendžia:

1. **?mon?s, kuri, užuot tiesiogiai nusipirkusi turt?, naudojosi pagrindin?je byloje nagrin?jamais šio turto nuomos sandoriais, ?gytas mokestinis pranašumas n?ra mokestinis pranašumas, kurio ?gijimas prieštarauja reikšming? 1977 m. geguž?s 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB d?I valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo – Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema: vienodas vertinimo pagrindas, iš dalies pakeistos 1995 m. balandžio 10 d. Tarybos direktyva 95/7/EB, ir ši? direktyv? ?gyvendinan?i? nacionalin?s teis?s akt? nuostat? tikslui, jei su šiais sandoriais susijusios sutarties nuostatos, b?tent nustatyta nuompinigi? suma, atitinka ?prastas rinkos s?lygas ir tarpin?s tre?iosios bendrov?s dalyvavimas šiuose sandoriuose netrukdo taikyti min?tas nuostatas – tai turi ?vertinti prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas. Aplinkyb?, kad ši ?mon? vykdydama savo ?prast? komercin? veikl? nesudaro nuomos sandori?, šiuo atžvilgiu neturi reikšm?s.**

2. **Jei tam tikros sutarties s?lygos, susijusios su pagrindin?je byloje nagrin?jamais nuomos sandoriais, ir (arba) tarpin?s tre?iosios bendrov?s dalyvavimas šiuose sandoriuose yra piktnaudžiavimas, šiuos sandorius reikia iš naujo apibr?žti taip, kad b?t? atkurta situacija, kuri b?t? egzistavusi nesant ši? piktnaudžiavim? sudaran?i? sutarties s?lyg? ir (arba) nedalyvavus šiai bendrovei.**

Parašai.

* Proceso kalba: angl?.