

Byla C-425/06

Ministero dell'Economia e delle Finanze, buvusi Ministero delle Finanze,
prieš

likviduojamą bendrovę Part Service Srl, buvusi Italservice Srl

(Corte suprema di cassazione prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Šeštoji PVM direktyva – 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punktas ir 13 straipsnio B skirsnio a ir d punktai – Finansinių nuoma – Paslaugos dirbtinis suskirstymas ? kelias dalis – Pasekmės – Apmokestinamosios vertės sumažinimas – Atleidimas nuo mokesčio – Piktnaudžiavimas – Sulygos“

Sprendimo santrauka

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

(Tarybos direktyva 77/388)

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

(Tarybos direktyvos 77/388 11 straipsnio A skirsnio 1 dalis ir 13 straipsnio B skirsnio a ir d punktai)

1. Šeštoji direktyva 77/388 dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo turi būti aiškinama taip, kad kai nagrinėjamu sandoriu ar sandoriais iš esmės siekiama mokestinio pranašumo, tai gali būti laikoma piktnaudžiavimu.

(žr. 45 punktą, rezoliucinės dalies 1 punktą)

2. Nacionalinis teismas turi nustatyti, ar, atsižvelgiant į Šeštąją direktyvą 77/388 dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo, pridėtinės vertės mokesčio taikymo tikslais piktnaudžiavimu gali būti laikomi finansinės nuomos sandoriai, kuriems būdingi šie požymiai:

– abi finansinės nuomos sandoryje dalyvaujančios bendrovės priklauso tai pačiai grupei,

– pati išperkamosios nuomos bendrovės paslauga yra suskirstyta, o finansavimui būdinga dalis patikėta kitai bendrovei, kad būtų padalyta į kredito, draudimo ir tarpininkavimo paslaugas,

– taip išperkamosios nuomos bendrovės paslauga susiaurinta iki transporto priemonės nuomos paslaugos,

– visa pirkėjo sumokėta nuomos mokėto suma vos viršija daikto įgijimo kainą,

– todėl ši paslauga, nagrinėjama atskirai, nėra pelninga, taigi mokėto gyvybingumas negali būti užtikrinamas tik su pirkėjais sudarytomis sutartimis,

– išperkamosios nuomos bendrovė gauna atlygą už finansinės nuomos sandorį tik susumavus pirkėjo sumokėtas nuomos įmokas ir kitos tos pačios grupės bendrovės sumokėtas sumas.

Nacionalinis teismas taip pat turi įvertinti, ar jam pateiktos aplinkybės būdingos vienam sandoriui, nepaisant jo sutartinės formos. Šiomis aplinkybėmis savo analizę jis gali išplėsti ieškodamas piktnaudžiavimų patvirtinančių rodymų. Šiuo tikslu jis turi visų pirma patikrinti, ar siekiama mokestinio pranašumo, kurio įgyjimas prieštarautų vienam ar keliems Šeštosios direktyvos tikslams, ir, paskui, – ar jis buvo esminis pasirinktos sutarties tikslas.

Dėl pirmojo kriterijaus minėtas teismas gali atsižvelgti į tai, kad siekiama mokestinio pranašumo, susijusio su bendrovei, sudariusiai sutartį su išperkamosios nuomos bendrove, patikėtą paslaugų atleidimu nuo mokesčio pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio a ir d punktus. Atrodo, kad toks rezultatas prieštarauja Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalyje siekiamam tikslui, t. y. apmokestinti iš pirkėjo gautą ar turimą gauti bet kokį atlyginimą. Iš tiesų, kadangi transporto priemonių nuoma pagal finansinės nuomos sutartis yra paslauga Šeštosios direktyvos 6 ir 9 straipsnių prasme, tokiam sandoriui įprastai taikomas pridėtinės vertės mokestis, kurio apmokestinamoji vertė turi būti nustatyta pagal 11 straipsnio A skirsnio 1 dalį.

Dėl antrojo kriterijaus nacionalinis teismas, atlikdamas savo vertinimą, gali atsižvelgti į visiškai dirbtinį sandorį pobūdį ir atitinkamus ūkio subjektus siejančius teisinius, ekonominius ir (arba) asmeninius santykius, nes šios aplinkybės gali parodyti, kad iš esmės siekiama įgyti mokestinį pranašumą, nepaisant galimo ekonominių tikslų, susijusių, pavyzdžiui, su rinkodaros, organizavimo ir garantijos sumetimais, buvimu.

(žr. 54, 55, 57–63 punktus, rezoliucinės dalies 2 punktą)

TEISINGUMO TEISMO (antroji kolegija)

SPRENDIMAS

2008 m. vasario 21 d.(*)

„Šeštoji PVM direktyva – 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punktas ir 13 straipsnio B skirsnio a ir d punktai – Finansinė nuoma – Paslaugos dirbtinis suskirstymas į kelias dalis – Pasekmės – Apmokestinamosios vertės sumažinimas – Atleidimas nuo mokesčio – Piktnaudžiavimas – Sąlygos“

Byloje C-425/06

dėl *Corte suprema di cassazione* (Italija) 2006 m. kovo 10 d. Nutartimi, kurių Teisingumo Teismas gavo 2006 m. spalio 16 d., pagal EB 234 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą, byloje

Ministero dell'Economia e delle Finanze, buvusi Ministero delle Finanze,

prieš

Part Service Srl, likviduojam? bendrov?, buvusi? *Italservice Srl*,

TEISINGUMO TEISMAS (antroji kolegija),

kur? sudaro kolegijos pirmininkas C. W. A. Timmermans, teis?jai L. Bay Larsen (praneš?jas), K. Schiemann, J. Makarczyk, ir C. Toader,

generalinis advokatas M. Poiares Maduro,

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

atsižvelg?s ? rašytin? proceso dal? ir ?vykus 2007 m. spalio 25 d. pos?džiui,

išnagrin?j?s pastabas, pateiktas:

- *Part Service Srl*, atstovaujamos *avvocato* S. Taverna,
- Italijos vyriausyb?s, atstovaujamos I. M. Braguglia, padedamo *avvocati dello Stato* G. Lancia ir S. Fiorentino,
- Graikijos vyriausyb?s, atstovaujamos M. Apessos ir M. Papida bei I. Pouli,
- Airijos, atstovaujamos D. O'Hagan, padedamo D. McDonald SC ir B. Conway *BL* bei G. Clohessy *BL*,
- Portugalijos vyriausyb?s, atstovaujamos L. Fernandes ir C. Lança,
- Jungtin?s Karalyst?s, atstovaujamos T. Harris, padedamos *barrister* R. Hill,
- Europos Bendrij? Komisijos, atstovaujamos A. Aresu ir M. Afonso,

atsižvelg?s ? sprendim?, priimt? susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrin?ti byl? be išvados,

priima š?

Sprendim?

1 Prašymas priimti prejudicin? sprendim? susij?s su 1977 m. geguž?s 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB d?l valstybi? narį? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo – Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1, toliau – Šeštoji direktyva) išaiškinimu.

2 Šis prašymas buvo pateiktas nagrin?jant gin?? tarp Ekonomikos ir finans? ministerijos (*Ministero dell'Economia e delle Finanze*) ir *Part Service Srl* (toliau – *Part Service*), buvusios *Italservice Srl* (toliau – *Italservice*), d?l pranešimo apie prid?tin?s vert?s mokes?io (toliau – PVM) dyd? už 1987 mokestinius metus finansin?s nuomos (išperkamosios nuomos) sandori?, daugiausia susijusi? su automobiliais, atžvilgiu.

Teisinis pagrindas

Bendrijos teisės aktai

3 Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalyje, susijusioje su apmokestinamąja PVM verte, nustatyta:

„Apmokestinamąjį vertę sudaro:

a) tiekiamų prekių ir teikiamų paslaugų, išskyrus nurodytas b, c ir d punktuose, atveju – viskas, kas sudaro atlygą, kurį prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas gavo arba turi gauti iš prekes ar paslaugas įsigyjantį asmens arba iš trečiosios šalies už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, įskaitant tiesiogiai su šiuo sandoriu kaina susijusias subsidijas;

<...>“ (Pataisytas vertimas)

4 Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnyje numatytas visų sandorių atleidimas nuo mokesčio tokiomis sąlygomis:

„Nepažeisdamos kitų Bendrijos nuostatų, valstybės narės atleidžia nuo mokesčio toliau nurodytą veiklą taikydamos sąlygas, kurias jos turi nustatyti siekdamos užtikrinti, kad atleidimas nuo mokesčio būtų teisingas ir sąžiningas ir kad būtų užkirstas kelias galimam mokesčio vengimui, išsisukinėjimui ar piktnaudžiavimui:

a) draudimo ir perdraudimo sandorius ir su jais susijusias paslaugas, kurias atlieka draudimo brokeriai ir draudimo agentai;

<...>

d) šiuos sandorius:

1) paskolų suteikimą įskaitant derybas dėl paskolos, taip pat suteiktos paskolos priežiūrą, kai ji vykdo paskolų suteikęs asmuo;

2) derybas ir visus sandorius dėl paskolų finansinių garantijų ar laidavimo bei suteiktos paskolos finansinių garantijų priežiūrą, kuri atlieka paskolų suteikęs asmuo;

3) sandorius, įskaitant derybas, dėl indėlių ir einamųjų sąskaitų, mokėjimų, pervedimų, skolų, čekių ir kitų apyvartinių dokumentų, išskyrus skolų išieškojimą;

<...>“ (Pataisytas vertimas)

Nacionalinės teisės aktai

5 1972 m. spalio 26 d. Respublikos Prezidento dekreto Nr. 633, nustatančio ir reglamentuojančio pridėtinės vertės mokestį (GURI, Nr. 292, paprastasis priedas Nr. 1, 1972 m. lapkričio 11 d., p. 2), kuris buvo kelis kartus iš dalies keistas (toliau – Respublikos Prezidento dekretas Nr. 633/72), 3 straipsnyje paslaugos apibrėžiamos taip:

„Paslaugos – tai paslaugos, teikiamos už atlygą, numatytą darbų atlikimo pagal sutartį, rangos, pervežimo, pavedimo, siuntimo, komercinio atstovavimo, brokerio tarpininkavimo, indėlių nešimo sutartyse ir apskritai atsižvelgiant įsipareigojimus imtis arba nesiimti veiksmų, arba leisti ji imtis, kad ir koks būtų to pagrindas.

Kai paslaugos teikiamos už atlygą, jas taip pat sudaro:

1) turto nuoma, ?kio nuoma, išperkamoji nuoma ir panašios paslaugos;

<...>“ (Neoficialus vertimas)

6 Respublikos Prezidento dekreto Nr. 633/72 10 straipsnyje numatyta, kad nuo PVM atleidžiami ?vair?s sandoriai nurodytomis s?lygomis:

„Nuo mokes?io atleidžiami:

1) paslaugos, susijusios su paskol? suteikimu ir derybomis d?l paskolos, paskolos prieži?ra, kai j? vykdo paskol? suteik?s asmuo, ir finansavimo sandoriai; derybos ir visi sandoriai d?l paskol? finansini? garantij? ar laidavimo bei suteiktos paskolos finansini? garantij? prieži?ra, kuri? atlieka paskol? suteik?s asmuo; mok?jimo terminai, sandoriai, ?skaitant derybas, d?l ind?li? ir einam?j? s?skait?, mok?jim?, pervedim?, skol?, ?eki? ir kit? apyvartini? dokument?, išskyrus skol? išieškojim?; bendr?j? investicini? fond? ir pensijos fond? valdymas, numatytas 1993 m. balandžio 21 d. ?statyminiame dekrete Nr. 124, terminai ir panašus administravimas bei finansin?s ir pašto paslaugos (bankas – paštas);

2) draudimo, perdraudimo ir gyvyb?s draudimo sandoriai;

<...>

9) atstovavimo, brokerio tarpininkavimo ir tarpininkavimo paslaugos, susijusios su 1–7 punktuose nurodytais sandoriais, ir paslaugos, susijusios su auksu ir užsienio vertybiniais popieriais, taip pat ?skaitant ind?li? ?nešim? ? einam?j? s?skait?, kurios buvo atliktos kartu su Italijos banko ir Italijos valiutos keityklos atliktais sandoriais šio dekreto 4 straipsnio penktosios pastraipos prasme.“ (Neoficialus vertimas)

7 Respublikos Prezidento dekreto Nr. 633/72 13 straipsnio pirmojoje pastraipoje apmokestinamoji PVM vert? apibr?žiama taip:

„Tiekiam? prekį ir teikiam? paslaug? atveju apmokestinam?j? vert? sudaro visa atlygio, kur? pagal sutartyje nustatytas s?lygas prekį tiek?jas ar paslaug? teik?jas gavo arba turi gauti, suma, ?skaitant su vykdymu susijusias išlaidas ir mokes?ius bei skolas ir kitus ?sipareigojimus tre?i?j? asmen? atžvilgiu, priskirtinus per?m?jui ar atstovaujamajam, kartu su tiesiogiai kit? asmen? mok?tinu atlygiu susijusiomis papildomomis sumomis.“ (Neoficialus vertimas)

Pagrindin? byla ir prejudiciniai klausimai

8 1987 m. tai pa?iai finansinei grupei priklausan?ios bendrov?s *Italservice* ir išperkamosios nuomos bendrov? *IFIM Leasing Sas* (toliau – *IFIM*) kartu dalyvavo finansin?s nuomos sandoriuose, daugiausia susijusiuose su automobiliais.

9 Šie sandoriai buvo ?vykdyti toliau nurodytomis s?lygomis.

10 *IFIM* su naudotoju sudarydavo sutart? d?l naudojimosi automobiliu už nuomos ?mokas, numatant galimyb? j? ?sigyti, d?l garantijos, prilygstan?ios daikto vertei, kurios neapima nuomos ?mokos, suteikimo bei d?l neribotos trukm?s laidavimo.

11 *Italservice* su naudotoju sudarydavo sutart?, pagal kuri? ji apdrausdavo daikt? nuo su civiline atsakomybe nesusijusios rizikos ir garantija bei neribotos trukm?s laidavimu užtikrindavo *IFIM* atžvilgiu naudotojo prisiimt? ?sipareigojim? ?vykdym?. Mainais naudotojas *Italservice* iš anksto sumok?davo sum?, apiman?i? vis? jo ir *IFIM* sutart? nuomos mokes?io sumažinim?

dažniausiai iki šiek tiek už daikto vertę didesnės sumos, o konsultantui sumokėdavo 1 % komisinį atlyginimą.

12 Naudotojas įpareigodavo *Italservice* finansuojamą sumą pervesti *IFIM* į sąskaitą kaip sutartyje dėl naudojimosi numatytą garantiją.

13 *Italservice* pavesdavo *IFIM* vykdyti su naudotoju sudarytą sutartį.

14 *IFIM* gaudavo iš *Italservice* papildomą atlygą už tarpininkavimą ir naudotojui nevykdžius prievolių – sumą, atitinkančią tą, kurią *Italservice* jam pažadėjo kaip nuolaidą, jei įvykdys įsipareigojimus mokėti nuomos mokesčius.

15 Pagal Respublikos Prezidento dekreto Nr. 633/72 3 straipsnį *IFIM* naudotojo sumokėto nuomos mokesčio atžvilgiu taikė PVM.

16 Tačiau remiantis Respublikos Prezidento dekreto Nr. 633/72 10 straipsniu atlygis, kurį *Italservice* gaudavo iš naudotojo, bei atlygis, kurį ji mokėdavo *IFIM*, sąskaitose buvo nurodyti pritaikius atleidimą nuo PVM.

17 Atlikęs patikrinimus *Italservice* mokesčių administratorius nusprendė, kad nors suinteresuotųjų šalį priimti tvirtinti skirtingose sutartyse, jie visi sudaro vieną trijų dalių sutartį. Jo nuomone, naudotojo sumokėtas užmokestis už finansinį nuomą buvo dirbtinai suskirstytas siekiant sumažinti apmokestinamąją vertę, o nuomotojo vaidmenį pasidalijo *Italservice* ir *IFIM*.

18 Todėl mokesčių administratorius 1992 m. rugsėjo 1 d. *Italservice* pateikė pranešimą apie PVM dydį už 1987 m., kuriame nurodyta 3 169 519 000 litų suma su palūkanomis ir 9 496 469 000 litų bauda.

19 *Italservice* šį pranešimą apie mokesčio dydį ginėjo *Modenos Commissione tributaria di primo grado*. Ji nurodė, kad tai ne viena sutartis, bet daug susijusių sutarčių, skirtų ne mokesčiams vengti, bet sudaryti dėl teisėtų ekonominių priežasčių, susijusių su rinkodara (naujo finansinio produkto pateikimas rinkai su sumažintomis mokomis), su organizavimu (rizikos valdymo funkcijų atskyrimas: draudimas, laidavimas ir finansavimas, patikėti *Italservice*; autoparko valdymas – veiklą vykdančioms bendrovėms) ir su garantija (finansuojama garantija, skirta naudotojo prievolių vykdymui užtikrinti).

20 *Modenos Commissione tributaria di primo grado* šį ieškinį patenkino.

21 Mokesčių administratorius dėl šio sprendimo pateikė skundą *Modenos Commissione tributaria di secondo grado*, kuri jį atmetė.

22 Tada jis kreipėsi į Bolonijos *Corte d'appello*, kuris 1998 m. lapkričio 13 d.–1999 m. sausio 12 d. Sprendimu apeliacinį skundą atmetė.

23 Mokesčių administratorius dėl minėto sprendimo pateikė kasacinį skundą *Corte suprema di cassazione*.

24 Šis teismas mano, kad siekiant priimti sprendimą reikia atsakyti į klausimą, ar atsižvelgiant į šalį tarpusavio ryšį jį veiksmai gali būti laikomi piktnaudžiavimu teise arba teisingomis formomis pagal Bendrijos teismų praktikoje, būtent 2006 m. vasario 21 d. Teisingumo Teismo sprendime *Halifax ir kt.* (C-255/02, Rink. p. I-1609) nurodytą apibrėžimą.

25 Jis tvirtina, kad dėl sutarčių suskirstymo buvo sumažinta PVM apmokestinamoji vertė iki

sumos, mažesnės nei įprastoje finansinės nuomos sutartyje numatoma suma, nes mokestis taikomas tik daikto perdavimui naudoti, kurio sūnaudos beveik atitinka šio daikto pirkimo kainą.

26 Taigi reikia nustatyti, ar PVM rinkimo tikslais sutartis reikia laikyti viena visuma, atsižvelgiant į siekiamą ekonominį tikslą, ar veikiau kiekviena sutartis išlieka autonomiška ir išsaugo jai taikomą mokesčių schemą.

27 Siekiant išspręsti šį klausimą, reikia išsiaiškinti, ar aplinkybės, kad finansinė sandorė, ekonominėje praktikoje ir nacionaliniame teisme sprendimuose laikoma esmine finansinės nuomos sutarties sudėtine dalimi, reglamentuoja atskira nuo sutarties dėl daikto suteikimo naudoti sutartis, gali būti piktnaudžiavimas.

28 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad šiuo atžvilgiu būtina pateikti paaiškinimus, konkrečiai kalbant, susijusius su minėtame sprendime *Halifax ir kt.* tvirtintu sąlygų piktnaudžiavimui nustatyti apimtimi.

29 Jis teigia, kad šio sprendimo 86 punkte Teisingumo Teismas reikalavo, jog, be sąlygos, kad nagrinėjamo sandoriu būtų pasiektas Šeštosios direktyvos atitinkamų nuostatų tikslui prieštaraujantis mokestinis pranašumas, šiuo sandoriu būtų „iš esmės siekiama gyti mokestinį pranašumą“.

30 Jis nustatė, kad, be to, to paties sprendimo 60 punkte ir rezoliucijoje dalyje Teisingumo Teismas nurodė sandorius, „sudarytus siekiant vienintelio tikslo gyti mokestinį pranašumą, neturint kito ekonominio tikslo“.

31 Todėl jis svarsto, ar piktnaudžiavimas teise yra tada, kai kitos nei mokestinio pranašumo siekimas ekonominės priežastys yra visiškai šalutinės arba nereikšmingos, o ne galimas alternatyvus paaiškinimas.

32 Šiomis aplinkybėmis *Corte suprema di cassazione* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar piktnaudžiavimo teise sūvoka, minėtame sprendime (*Halifax ir kt.*) apibrėžta kaip sandoris, sudarytas iš esmės siekiant gyti mokestinį pranašumą, sutampa, yra platesnė, ar siauresnė nei sandorio, sudaryto siekiant mokestinio pranašumo, o ne kitais ekonominiais tikslais, sūvoka?

2. Ar PVM taikymo tikslais piktnaudžiavimu teise (arba teisinėmis formomis), dėl kurio nesurenkamos nuosavos Bendrijos lūšos iš pridėtinės vertės mokesčio, gali būti laikomas atskiras finansinės nuomos (išperkamosios nuomos), finansavimo, draudimo ir tarpininkavimo sutarčių sudarymas, dėl kurio PVM apmokestinamas tik atlygis už daikto suteikimą naudoti, nors pagal praktiką ir nacionaliniame teisme aiškinimų vien išperkamosios nuomos sutartis apima taip pat finansavimą ir todėl atlygis už visas paslaugas turi būti apmokestinamas PVM?“

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl priimtinumų

33 *Part Service* teigia, kad šis prašymas priimti prejudicinį sprendimą yra nepriimtinas. Pateikti klausimai neturi jokio ryšio su pagrindinės bylos aplinkybėmis ar dalyku. Nurodyta problema yra visiškai hipotetinio pobūdžio ir nesusijusi su Bendrijos nuostatomis ir (arba) principais.

34 Šiuo atžvilgiu reikia priminti, kad pagal nusistovėjusią teismo praktiką Teisingumo Teismas gali atsisakyti priimti sprendimą nacionalinio teismo pateiktu prejudiciniu klausimu, tik jeigu yra

akivaizdu, kad prašomas Bendrijos teisės išaiškinimas neturi jokio ryšio su pagrindinės bylos aplinkybėmis arba dalyku, jeigu problema yra hipotetinė arba jeigu Teisingumo Teismas neturi būtinos faktinės ir teisinės informacijos, kad naudingai atsakytų į jam pateiktus klausimus (žr. 2002 m. vasario 19 d. Sprendimo *Arduino*, C-35/99, Rink. p. I-1529, 25 punktų ir 2006 m. liepos 11 d. Sprendimo *Chacón Navas*, C-13/05, Rink. p. I-6467, 33 punktų).

35 Taigi šioje byloje netenkinama nė viena iš sąlygų.

36 Iš tiesų savo sprendime dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą nacionalinis teismas, kuriam pateiktas ginčas PVM srityje, išsamiai apibūdina pagrindinės bylos faktines ir teisines aplinkybes.

37 Paskui jis Teisingumo Teismo klausia dėl PVM taikytinos Bendrijos teisės, visų pirma dėl Bendrijos „piktnaudžiavimo“ sąvokos tam, kad galėtų įvertinti, ar pagrindinėje byloje nagrinjamas sandoris turi būti laikomas tokiais veiksmais ir todėl jo atžvilgiu turėtų būti taikomas PVM.

38 Taigi prašomas Bendrijos teisės išaiškinimas yra susijęs su pagrindinės bylos aplinkybėmis bei dalyku ir nėra hipotetinis.

39 Todėl pateikti klausimai yra priimtini.

Dėl pirmojo klausimo

40 Pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar Šeštoji direktyva turi būti aiškinama taip, kad kai sandoriu arba sandoriais iš esmės siekiama gyti mokestinį pranašumą, tai gali būti laikoma piktnaudžiavimu, ar veikiau jis gali būti tik tada, jei siekiama tik tokio mokestinio pranašumo, o ne kitų ekonominių tikslų.

41 Reikia nurodyti, kad pagrindinėje byloje yra ginjamas atleidimas nuo PVM ir kad, konkrečiai kalbant apie šį atleidimą, Šeštosios direktyvos 13 straipsniu valstybės narės pareigojamos „užkirsti kelią mokesčių vengimui, sukiavimui ar piktnaudžiavimui“.

42 Savo minėto sprendimo *Halifax ir kt.* 74 ir 75 punktuose Teisingumo Teismas, aiškindamas Šeštąją direktyvą, pirmiausia nusprendė, kad piktnaudžiavimu gali būti laikoma, kai:

– nagrinjamais sandoriais, nepaisant formalaus atitinkamų Šeštosios direktyvos nuostatų ir šių direktyvų nacionalinį teisę perkeliančių nacionalinės teisės aktų taikymo, gyjamas mokestinis pranašumas, kurio suteikimas prieštarautų šioms nuostatomis siekiamam tikslui,

– pagal visas objektyvias aplinkybes nagrinjamas sandoriais iš esmės siekiama gyti mokestinį pranašumą.

43 Vėliau prašymą priimti prejudicinį sprendimą teismui pateikę paaiškinimus, kurie gali turėti tokios pastarojo pagrindinės bylos aiškinimui, Teisingumo Teismas savo sprendimo 81 punkte vėl nurodė sandorius, kuriais iš esmės siekiama gyti mokestinį pranašumą.

44 Todėl to paties sprendimo 82 punkte nurodė, kad bet kuriuo atveju pagrindinėje byloje nagrinjamas sandoriais siekiama tik gyti mokestinį pranašumą, šios aplinkybės jis nepriskyrė piktnaudžiavimo sąlygoms, bet tik pabrėžė, jog prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui pateiktoje byloje minimali riba, leidžianti pripažinti piktnaudžiavimą, buvo viršyta.

45 Taigi ? pirm?j? klausim? reikia atsakyti, jog Šeštoji direktyva turi b?ti aiškinama taip, kad kai nagrin?jamo sandoriu ar sandoriais iš esm?s siekiama mokestinio pranašumo, tai gali b?ti laikoma piktnaudžiavimu.

D?l antrojo klausimo

46 Savo antruoju klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s klausia, ar PVM taikymo tikslais tokie, kaip pagrindin?je byloje nagrin?jami, sandoriai, atsižvelgiant ? Šešt?j? direktyv?, gali b?ti laikomi piktnaudžiavimu.

47 Pirmiausia reikia priminti, kad rinkdamasis atleistus nuo mokes?io arba apmokestinamuosius sandorius verslininkas gali remtis visais veiksniais ir ypa? PVM sistemai b?dingais mokestinio pob?džio sumetimais. Apmokestinamajam asmeniui turint galimyb? rinktis iš dviej? sandori?, Šeštoji direktyva nereikalauja iš jo pasirinkti didžiausio PVM sum? lemian?io sandorio. Atvirkš?iai, apmokestinamasis asmuo turi teis? pasirinkti tok? veiklos plan?, kad sumažint? savo mokestin? skol? (min?to sprendimo *Halifax ir kt.* 73 punktą).

48 Ta?iau, kai sandoris apima kelias paslaugas, kyla klausimas, ar jis turi b?ti laikomas vienu sandoriu, ar keliomis atskiromis ir nepriklausomomis paslaugomis, kurias reikia vertinti atskirai.

49 PVM atžvilgiu šis klausimas yra ypatingos svarbos taikant mokes?io tarif? arba Šeštojoje direktyvoje numatytas su atleidimu nuo mokes?io susijusias nuostatas (žr. 1999 m. vasario 25 d. Sprendimo *CPP*, C?349/96, Rink. p. I?973, 27 punkt? ir 2005 m. spalio 27 d. Sprendimo *Levob Verzekeringen ir OV Bank*, C?41/04, Rink. p. I?9433, 18 punkt?).

50 Šiuo atžvilgiu iš jos 2 straipsnio matyti, jog kiekviena paslauga ?prastai laikytina atskira bei savarankiška (žr. min?t? sprendim? *CPP* 29 punkt? bei *Levob Verzekeringen ir OV Bank* 20 punkt?).

51 Ta?iau tam tikromis aplinkyb?mis kelios formaliai skirtingos paslaugos, kurios gali b?ti teikiamos atskirai ir atskirai apmokestintos arba atleistos nuo mokes?io, turi b?ti laikomos vienu sandoriu, kai jos n?ra nepriklausomos.

52 Taip yra, pavyzdžiui, kai atlikus net papras?iausi? objektyvi? analiz? nustatoma, kad viena ar kelios paslaugos sudaro pagrindin? paslaug? ir kita ar kelios kitos paslaugos yra viena ar kelios šalutin?s paslaugos, kurioms taikoma pagrindin?s paslaugos mokestin? schema (šia prasme žr. min?t? sprendim? *CPP* 30 punkt? ir *Levob Verzekeringen ir OV Bank* 21 punkt?). Konkre?iai kalbant, paslauga turi b?ti laikoma šalutine pagrindin?s paslaugos atžvilgiu, kai klientams ji yra ne tikslas savaime, o priemon? geriausiomis s?lygomis gauti pagrindin? paslaug? teik?jo paslaug? (min?to sprendimo *CPP* 30 punktas ir pagrindin?s bylos, d?l kurios priimamas šis sprendimas, aplinkyb?s).

53 Be to, gali b?ti, kad kai dvi ar daugiau dali? ar veiksm?, kuriuos atlieka apmokestinamasis asmuo, yra taip glaudžiai susij?, jog objektyviai sudaro vien? ekonomiškai neskaidom? paslaug?, kuri? padalyti b?t? nenat?ralu, laikoma, kad teikiama viena paslauga (šia prasme žr. min?to sprendimo *Levob Verzekeringen ir OV Bank* 22 punkt?).

54 Nacionalinis teismas turi ?vertinti, ar jam pateiktos aplinkyb?s b?dingos vienam sandoriui, nepaisant jo sutartin?s formos.

55 Šiomis aplinkyb?mis savo analiz? jis gali išpl?sti ieškodamas piktnaudžiavim?, d?l kurio pateiktas prašymas priimti prejudicin? sprendim?, patvirtinan?i? ?rodym?.

56 Prireikus Teisingumo Teismas, priimdamas prejudicinį sprendimą, gali pateikti paaiškinimą, kurie turėtų įtakos nacionalinio teismo aiškinimui (minuto sprendimo *Halifax ir kt.* 77 punktą).

57 Šioje byloje reikia nurodyti, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamiems sandoriams, kuriuos apibūdino prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, būdingi šie požymiai:

- abi finansinės nuomos sandoryje dalyvaujančios bendrovės priklauso tai pačiai grupei,
- pati išperkamosios nuomos bendrovės (*IFIM*) paslauga yra suskirstyta, o finansavimui būdinga dalis patikėta kitai bendrovei (*Ita/service*), kad būtų padalyta į kredito, draudimo ir tarpininkavimo paslaugas,
- taip išperkamosios nuomos bendrovės paslauga susiaurinta iki transporto priemonės nuomos paslaugos,
- visa pirkėjo sumokėta nuomos mokėjimo suma vos viršija daikto įgijimo kainą,
- todėl ši paslauga, nagrinėjama atskirai, nėra pelninga, taigi įmonės gyvybingumas negali būti užtikrinamas tik su pirkėjais sudarytomis sutartimis,
- išperkamosios nuomos bendrovė gauna atlygą už finansinės nuomos sandorį tik susumavus pirkėjo sumokėtas nuomos mokėjimo ir kitos tos pačios grupės bendrovės sumokėtas sumas.

58 Siekdamas įvertinti, ar tokie sandoriai gali būti laikomi piktnaudžiavimu, nacionalinis teismas turi visų pirma patikrinti, ar siekiama mokestinio pranašumo, kurio įgyjimas prieštarautų vienam ar keliems Šeštosios direktyvos tikslams, ir, paskui, – ar jis buvo esminis pasirinktos sutarties tikslas (žr. šio sprendimo 42 punktą).

59 Dėl pirmojo kriterijaus minėtas teismas gali atsižvelgti į tai, kad siekiama mokestinio pranašumo, susijusio su bendrovei, sudariusiai sutartį su išperkamosios nuomos bendrove, patikėtu paslaugų atleidimu nuo mokesčių pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio a ir d punktus.

60 Atrodo, kad toks rezultatas prieštarauja Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalyje siekiamam tikslui, t. y. apmokestinti iš pirkėjo gautą ar turimą gauti bet kokį atlyginimą.

61 Iš tiesų, kadangi transporto priemonių nuoma pagal finansinės nuomos sutartis yra paslauga Šeštosios direktyvos 6 ir 9 straipsnių prasme (žr. visų pirma 2002 m. kovo 21 d. Sprendimo *Cura Anlagen*, C-451/99, Rink. p. I-3193, 19 punktą ir 2003 m. rugsėjo 11 d. Sprendimo *Cookies World*, C-155/01, Rink. p. I-8785, 44 ir 45 punktus), tokiam sandoriui įprastai taikomas PVM, kurio apmokestinamoji vertė turi būti nustatyta pagal Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalį.

62 Dėl antrojo kriterijaus nacionalinis teismas, atlikdamas savo vertinimą, gali atsižvelgti į visiškai dirbtinį sandorį pobūdį ir atitinkamus įkio subjektus siejančius teisinius, ekonominius ir (arba) asmeninius santykius (minuto sprendimo *Halifax ir kt.* 81 punktą), nes šios aplinkybės gali parodyti, kad iš esmės siekiama įgyti mokestinį pranašumą, nepaisant galimo ekonominių tikslų, susijusių, pavyzdžiui, su rinkodaros, organizavimo ir garantijos sumetimais, buvimu.

63 Taigi ? antrąjį klausimą reikia atsakyti taip, kad atsižvelgus ? šiame sprendime pateiktą aiškinimą nacionalinis teismas turi nustatyti, ar PVM taikymo tikslais tokie sandoriai, kokie nagrinėjami pagrindiniame byloje, gali būti laikomi piktnaudžiavimu Šeštosios direktyvos atžvilgiu.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

64 Kadangi šis procesas pagrindinis bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikuso 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 (antroji kolegija) nusprendžia:

- 1. 1977 m. gegužės 17 d. Šeštoji Tarybos direktyva 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių statymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas turi būti aiškinama taip, kad kai nagrinjamu sandoriu ar sandoriais iš esmės siekiama mokestinio pranašumo, tai gali būti laikoma piktnaudžiavimu.**
- 2. Atsižvelgus ? šiame sprendime pateiktą aiškinimą nacionalinis teismas turi nustatyti, ar PVM taikymo tikslais tokie sandoriai, kokie nagrinėjami pagrindiniame byloje, gali būti laikomi piktnaudžiavimu Šeštosios direktyvos 77/388 atžvilgiu.**

Parašai.

* Proceso kalba: italų.