

TEISINGUMO TEISMO (antroji kolegija) SPRENDIMAS

2014 m. rugsėjo 3 d.(*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – PVM – Šeštoji direktyva 77/388/EEB – 11 straipsnio C skirsnio 1 dalies pirma pastraipa – Tiesioginis veikimas – Apmokestinamosios vertės sumažinimas – Dviejų sandorių dėl to paties prekių vykdymas – Prekių tiekimas – Atsiimtose pagal išperkamosios nuomos sutartį parduotos transporto priemonės, vėliau parduotos iš varžytinių – Piktnaudžiavimas teise“

Byloje C-589/12

dėl *Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber)* (Jungtinis Karalystės) 2012 m. gruodžio 10 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2012 m. gruodžio 14 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

prieš

GMAC UK plc

TEISINGUMO TEISMAS (antroji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas R. Silva de Lapuerta, teisėjai J. L. da Cruz Vilaça, G. Arestis, J.-C. Bonichot ir A. Arabadjiev (pranešėjas),

generalinį advokatą J. Kokott,

posėdžio sekretorę L. Hewlett, vyriausioji administratorė,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2013 m. gruodžio 5 d. posėdžiui,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- GMAC UK plc, atstovaujamos QC R. Cordara,
- Jungtinės Karalystės vyriausybės, atstovaujamos J. Beeko, padedamos QC K. Lasok,
- Europos Komisijos, atstovaujamos R. Lyal, A. Cordewener ir C. Soulay,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

Sprendimas

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs 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; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t. p. 23; toliau – Šeštoji direktyva) 11 straipsnio C

skirsnio 1 dalies pirmos pastraipos aiškinimu.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs* (toliau – *Commissioners*) ir *GMAC UK plc* (toliau – *GMAC*) ginčą dėl pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) apmokestinamos sumos už *GMAC* tiekimus, atliktus vykdomą variklinį transporto priemonių išperkamosios nuomos sutartis.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnyje dėl apmokestinamosios vertės šalies teritorijoje numatyta:

„1. Apmokestinamųjų vertė sudaro:

a) tiekiamų prekių ir teikiamų paslaugų <...> atveju – viskas, kas sudaro atlygą, kuris yra ar turi būti tiekėjo gautas iš pirkėjo, kliento ar trečiosios šalies už tokias prekes ar paslaugas, įskaitant subsidijas, tiesiogiai susijusias su šia prekių ar paslaugų kaina;

<...>“

4 Šeštosios direktyvos 11 straipsnio C skirsnio, susijusio su įvairiomis nuostatomis, 1 dalyje nustatyta:

„Atsisakymo, grąžinimo, visiško ar dalinio neapmokėjimo atveju arba kai kaina sumažinama tiekimui jau įvykus, apmokestinamoji vertė yra atitinkamai sumažinama laikantis valstybių narių nustatytų sąlygų.

Tačiau visiško ar dalinio neapmokėjimo atveju valstybės narės šios taisyklės gali netaikyti.“

Jungtinės Karalystės teisė

5 Iš sprendimo pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad teisės aktai, kuriais nacionalinė teisė perkelta Šeštosios direktyvos 11 straipsnio C skirsnio 1 dalis, sudaro dvi nuostatų grupes. Pirmos grupės nuostatos buvo taikomos sumažinus atlygą, antros grupės nuostatos buvo taikomos visiško ar dalinio nesumokėjimo atveju ir jose buvo numatytas mokesčio sumažinimas, t. y. mokesčio sumažinimas beviltiškos skolos atveju.

Nacionalinės nuostatos, susijusios su atlygio sumažinimu

6 Nuo 1995 m. šios nuostatos tvirtintos 1995 m. PVM apskaitos ir registravimo nuostatų (*VAT Regulations 1995*) 38 taisyklėje, siejamoje su 24 taisykle. Jose numatyta, kad sumažinus atlygą už tiekimą, į kurį įtrauktas PVM, apmokestinamasis asmuo turi patikslinti savo PVM apskaitą įtraukdamas atitinkamą PVM sumą su minuso ženklu. Šiuo tikslu atlygio sumažinimas buvo pripažįstamas, tik jei jis patvirtintas kredito aviza ar kitu panašiu dokumentu. Tokios pačios nuostatos buvo taikomos 1990–1995 m. laikotarpiu.

Nacionalinės nuostatos, susijusios su beviltiška skola

7 1978 m. spalio 2 d.–1990 m. liepos 26 d. atliktam tiekimui mokesčio sumažinimas beviltiškos skolos atveju buvo taikomas pagal „senųjų sistemą“. 1989 m. balandžio 1 d.–1997 m. kovo 19 d. atlikto tiekimo atvejais prašymai dėl mokesčio sumažinimo galėjo būti pateikti pagal „naujųjų sistemą“. Per laikotarpį, kai galiojo abi sistemos, t. y. 1989 m. balandžio 1 d.–1990 m.

liepos 26 d. prašymas gal?jo b?ti pateiktas pagal vien? arba kit? sistem?.

– Senoji sistema

8 Senoji sistema buvo ?tvirtina 1978 m. Finans? ?statymo (*Finance Act 1978*) 12 straipsnyje, kuriame daroma nuoroda ? 1983 m. Prid?tin?s vert?s mokes?io ?statymo (*Value Added Tax Act 1983*, toliau – VATA 1983) 22 straipsn?.

9 VATA 1983 22 straipsnyje nustatyta:

„(1) jeigu:

(a) asmuo tiek? prekes arba teik? paslaugas už atlyg? pinigais ir apskai?iavo bei sumok?jo mokest? už š? tiekim? arba teikim? ir

(b) asmuo, kuris privalo sumok?ti likusi? atlygio dal?, tapo nemokus;

b. nepažeisdamas šio straipsnio 2 ir 3 dali? nuostat?, pirmasis nurodytas asmuo turi teis? reikalauti, pateikdamas prašym? *Commissioners*, gr?žinti prie nesumok?tos atlygio dalies priskirt? mok?ti PVM;

(2) pagal š? straipsn? teis? ? gr?žinim? ne?gyjama, nebent:

(a) nustatyta skolos suma per bankroto proced?r? ir taip nustatyta suma atitinka atlygio likut?, kuriuo sumažinta prašoma suma;

(b) tiekimo vert? neviršija jo atviros rinkos vert?s ir

(c) prek? tiekimo atveju teis? ? j? nuosavyb? buvo perleista asmeniui, kuris buvo j? gav?jas <...>“

10 Kaip matyti iš sprendimo d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? pagal VATA 1983 22 straipsn?, asmuo buvo laikomas nemokiu šio straipsnio tikslais, jei jis buvo pripažintas bankrutavusiu arba teismas pri?m? nutart? d?l jo turto valdymo per bankroto proced?r?. Bendrov? yra nemoki, jei ji buvo savanoriškai arba priverstinai likviduojama ir „s?lygos buvo tokios, kad bendrov? negal?jo gr?žinti savo skol?“.

– Naujoji sistema

11 1990 m. Finans? ?statymo (*Finance Act 1990*) 11 straipsnyje buvo ?gyvendinta naujoji sistema ir panaikinta senoji sistema v?lesniam nei 1990 m. liepos 26 d. tiekimui.

12 Naujoji sistema buvo taikoma v?lesniam nei 1989 m. balandžio 1 d. tiekimui. Buvo daroma nuoroda ? 1994 m. Prid?tin?s vert?s mokes?io ?statymo (*Value Added Tax Act 1994*, toliau – VATA 1994) 36 straipsn?, kuris suformuluotas taip:

„1) taikoma 2 dalis, jeigu:

a) asmuo tiek? prekes arba teik? paslaugas už atlyg? pinigais ir apskai?iavo bei sumok?jo mokest? už š? tiekim? arba teikim?;

b) visas už prekes arba paslaugas mok?tinas atlygis arba jo dalis jo finansin?se ataskaitose nurašyta kaip beviltiška skola ir

c) yra pra?j?s 6 m?nesi? laikotarpis <...> [kuriuo pakeistas 2 met? laikotarpis, ?tvirtintas 1990

m. Finansų įstatymo 11 straipsnyje] (nuo tiekimo dienos);

2) atsižvelgiant į paskesnes šio straipsnio nuostatas ir iš jų išplaukiančias taisykles, asmuo turi teisę reikalauti, pateikdamas prašymą *Commissioners*, grąžinti prie nesumokėtos atlygio dalies priskiriamą mokėtiną PVM.

<...>

4) Pagal šį straipsnį teisė į grąžinimą neįgyjama, nebent:

a) tiekimo vertė neviršija jo normaliosios vertės ir

b) prekės tiekimo atveju teisė į ją nuosavybė buvo perleista asmeniui, kuris buvo ją gavęs, arba asmeniui, kuris įgyja teisę iš šio asmens arba šio asmens vardu.

<...>“

1992 m. Pridėtinės vertės mokesčio nutarimas dėl transporto priemonių [*Value Added Tax (Cars) Order 1992*]

13 Vėlesniuose teisės aktuose, tarp kurių yra 1992 m. Pridėtinės vertės mokesčio nutarimas dėl transporto priemonių (*Value Added Tax (Cars) Order 1992*, toliau – *Cars Order*), Didžiosios Britanijos ir Šiaurės Airijos jungtinį karalystę leido atskaityti PVM už panaudotą transporto priemonių pardavimą iš esmės tokiomis sąlygomis.

14 Pagal *Cars Order* 8 taisyklę, jeigu automobilių koncesininkas parduodavo panaudotą transporto priemonę, PVM turėjo būti apskaičiuotas remiantis apmokestinamosios vertės suma, lygia koncesininko maržai.

15 Tačiau *Cars Order* 4 taisyklėje buvo numatyta speciali tvarka dėl pardavėjo atsiimtų automobilių perpardavimo:

„(1) Toliau nurodyti sandoriai nelaikomi nei prekės tiekimu, nei paslaugų teikimu.

(a) Naudotos variklinės transporto priemonės perleidimas, kurį vykdo asmuo, atsiėmęs automobilį pagal finansinį susitarimą, jeigu automobilio būklė nuo atsiėmimo nepakito <...>“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

16 GMAC yra PVM apmokestinama bendrovė, kuri, be kita ko, verčiasi variklinių transporto priemonių pardavimu išsimokėtinai.

17 Sudarant šias sutartis vartotojas išsirenka transporto priemonę ir jo prašo koncesininko suteikti konkretų finansavimą. Vėliau jis siunčiamas į išperkamosios nuomos bendrovę, kaip antai GMAC. Kai visos trys šalys sutaria, koncesininkas parduoda transporto priemonę išperkamosios nuomos bendrovei, o vėliau ji pristato transporto priemonę galutiniam vartotojui pagal „išperkamosios nuomos sutartį“.

18 Automobili? koncesinink? vykdomas ši? transporto priemoni? pardavimas GMAC buvo apmokestinamas standartinio tarifo PVM. GMAC transporto priemoni? tiekimas galutiniams klientams pagal išperkamosios nuomos sutartis taip pat buvo apmokestinamas standartinio tarifo PVM. Jei nuomininkas nevykd? ?sipareigojim?, GMAC atsiimdavo transporto priemon? ir j? parduodavo iš varžytini?. Iš gaut? per pardavim? pajam? buvo atimamos m?nesin?s ?mokos, kurias buvo skolingas nuomininkas.

19 Variklin?s transporto priemon?s tiekimas pagal išperkamosios nuomos sutart? PVM tikslais buvo laikomas preki? tiekimu. PVM tapdavo mok?tinas GMAC prista?ius transporto priemon? galutiniams klientams nuo galutin?s mok?tinos sumos, išskyrus finansavimo išlaidas. Jei v?liau ši transporto priemon? buvo atsiimama ir parduodama iš varžytini? pagal *Cars Order* 4 taisykl?, šis pardavimas iš varžytini? nelaikytas nei preki? tiekimu, nei paslaug? teikimu.

20 *Commissioners* visuomet pripažino, kad šali? sutarimu nutraukus išperkamosios nuomos sutart? d?l variklin?s transporto priemon?s, kuri v?liau perparduodama, taikoma *VAT Regulations 1995* 38 taisykl?, o GMAC tai reišk?, kad tur?jo b?ti laikoma, jog ji ?vykd? išperkamosios nuomos sandor? už atlyg?, iš kurio buvo atimtos iš perpardavimo gautos pajamos. Ta?iau iki *High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division* (Jungtin? Karalyst?) sprendimo byloje *C&E Commissioners prieš GMAC* (2004) *Commissioners* nepripažino, kad ta pati tvarka buvo taikoma, jeigu nuomininkas nevykd? ?sipareigojim? ir GMAC atsi?m? transporto priemon? ir j? pardav? iš varžytini?.

21 Pri?mus š? sprendim? *VAT Regulations 1995* 38 taisykl? buvo taip pat taikoma, kai nuomininkas nevykd? ?sipareigojim? ir GMAC parduodavo transporto priemon? iš varžytini?. Be to, *High Court of Justice* taip pat konstatavo, kad *Cars Order* GMAC irgi taikomas taip, jog ji netur?jo mok?ti PVM nuo pardavimo iš varžytini? pajam?. Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas šiuo klausimu pažymi, kad kartu taikant šias nuostatas atsiranda „naudos efektas“, pagal kur? mok?tino PVM suma galiausiai gaunama mažesn?, nei ji b?t?, jei Šeštoji direktyva ? nacionalin? teis? b?t? perkelta teisingai.

22 GMAC prad?jo nauj? proces?, kuris ap?m? ir 1978–1997 m. laikotarp?, ir visiškai r?m?si Šeštosios direktyvos tiesioginiu veikimu. Jos reikalavimas dabar susij?s su atlygio už variklin?s transporto priemon?s klientui tiekim? dalimi, kuri liko nesumok?ta d?l to, kad klientas nevykd? ?sipareigojim?. Ši suma n?ra kainos sumažinimas, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 11 straipsnio C skirsnio 1 dalies pirm? pastraip?. Tai yra dalinis nesumok?jimas, kaip tai suprantama pagal ši? nuostat?, t. y. beviltiška skola.

23 Taigi 2006 m. vasario 20 d. laišku GMAC papraš? sumažinti mokes? d?l beviltiškos skolos už 1978–1997 m. laikotarp? nutraukus su klientais sudarytas išperkamosios nuomos sutartis d?l variklini? transporto priemoni?, nes nesumok?ta sutarta pardavimo kaina. *Commissioners* atmet? š? prašym? 2006 m. liepos 18 d. sprendimu.

24 *First-tier Tribunal (Tax Chamber)* patenkino GMAC skund? d?l šio sprendimo ir konstatavo, kad mokes?io sumažinimo taikymo teisin?s s?lygos buvo nesuderinamos su S?jungos teise ir kad d?l GMAC prašym? d?l mokes?io sumažinimo beviltiškos skolos atveju, prieštaraujant S?jungos teisei, nebuvo iškraipytas ar pažeistas mokes?i? neutralumas.

25 Gav?s apeliacin? skund? *Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber)* mano kitaip: VAT Regulations 1995 38 taisykle, kaip ji išaiškinta High Court of Justice byloje *C&E Commissioners prieš GMAC* (2004), ir *Cars Order* n?ra veiksmingai ?gyvendinama Šeštoji direktyva, nes taikant ši? taisykl? pernelyg sumažinamas PVM, o tai nesuderinama su šios direktyvos tikslu ir tod?l tai prieštarauja S?jungos teisei.

26 Tokiomis aplinkyb?mis *Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber)* nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Kiek apmokestinamasis asmuo dviej? sandori? d?l t? pa?i? prek? atveju turi teis? remtis [Šeštosios direktyvos] vienos nuostatos tiesioginiu veikimu d?l vieno sandorio ir remtis nacionalin?s teis?s nuostatomis d?l kito sandorio, jeigu d?l to bendrai kilt? toki? su šiais dviem sandoriais susijusi? mokestini? padarini?, kuri? neb?t? ir netur?t? b?ti, jeigu šiems dviem sandoriams atskirai b?t? taikoma nacionalin? teis? arba [Šeštoji direktyva]?

2. Jeigu ? pirm?j? klausim? b?t? atsakyta taip, kad tam tikromis aplinkyb?mis apmokestinamasis asmuo netur?t? teis?s taip elgtis (arba tam tikru mastu netur?t? teis?s taip elgtis), kokios b?t? šios aplinkyb?s ir, konkrečiai kalbant, d?l kokio toki? dviej? sandori? ryšio atsirast? toki? aplinkybi??

3. Ar atsakymai ? pirm?j? ir antr?j? klausimus skiriasi atsižvelgiant ? tai, ar vienam iš sandori? taikoma nacionalin? tvarka yra suderinama, ar ne su Šešt?ja direktyva?“

D?l prejudicini? klausim?

D?l pirmojo ir tre?iojo klausim?

27 Pirmuoju ir tre?iuoju klausimais, kuriuos reikia nagrin?ti kartu, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s klausia, ar Šeštosios direktyvos 11 straipsnio C skirsnio 1 dalies pirm? pastraip? reikia aiškinti taip, kad tokiomis aplinkyb?mis, kaip susiklost? pagrindin?je byloje, valstyb? nar? gali uždrausti apmokestinamajam asmeniui remtis šios nuostatos tiesioginiu veikimu d?l sandorio d?l to, jog apmokestinamasis asmuo gali remtis nacionalin?s teis?s nuostatomis d?l kito sandorio, susijusio su tomis pa?iomis prek?mis, ir d?l to, jog kartu taikant šias nuostatas atsirast? bendr? mokestini? padarini?, kuri? neb?t? ir netur?t? b?ti, jeigu šiems dviem sandoriams atskirai b?t? taikoma nacionalin? teis? arba Šeštoji direktyva.

28 Be to, šis teismas taip pat klausia, ar tai, kad pastarajam sandoriui taikoma nacionalin? teis?, yra suderinama su Šešt?ja direktyva, ar nesuderinama ir ar svarbu šiuo klausimu.

29 Primintina, kad pagal nusistov?jusi? Teisingumo Teismo praktik? visais atvejais, kai direktyvos nuostatos, atsižvelgiant ? j? turin?, yra bes?lygiškos ir pakankamai aiškos, privat?s asmenys nacionaliniuose teismuose gali jomis remtis prieš valstyb?, jeigu ji laiku neperk?l? direktyvos ? nacionalin? teis? arba j? perk?l? netinkamai (Sprendimo *Almos Agrárk?lkereskedelmi*, C?337/13, EU:C:2014:328, 31 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

30 S?jungos teis?s nuostata yra bes?lygin?, kai joje nurodytas su jokia s?lyga nesiejamas ?pareigojimas, kur? ?gyvendinant ar kurio poveikiui atsirasti nereikia priimti jokio kito S?jungos institucij? ar valstybi? nari? akto (Sprendimo *Almos Agrárk?lkereskedelmi*, EU:C:2014:328, 32 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

31 Šeštosios direktyvos 11 straipsnio C skirsnio 1 dalies pirmoje pastraipoje apibr?žti atvejai, kai valstyb?s nar?s turi sumažinti apmokestinam?j? vert? iki atitinkamo dydžio savo nustatytomis s?lygomis. Taigi šioje nuostatoje valstyb?s nar?s ?pareigojamos sumažinti apmokestinam?j? vert?

kiekvieną kartą, kai sudaręs sandorą apmokestinamasis asmuo negauna dalies arba viso atlygio (Sprendimo *Goldsmiths*, C-330/95, EU:C:1997:339, 16 punktas).

32 Taigi, nors šia nuostata valstybės narės, kai jos nustato priemones, leidžiančias nustatyti sumažinimo sumą, paliekama tam tikra diskrecija, ši aplinkybė neturi poveikio pareigos šiame straipsnyje nurodytais atvejais suteikti teisę sumažinti apmokestinamąjį vertę aiškumui ir besilygiškumui. Todėl ji atitinka tiesioginio veikimo sąlygas (Sprendimo *Almos Agrárkülkereskedelmi*, EU:C:2014:328, 34 punktas).

33 Kaip nurodė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas savo prašyme priimti prejudicinį sprendimą, klausimai Teisingumo Teismui paaiškinami tuo, kad pagrindinėje byloje Jungtinės Karalystės mokesčių institucijos manė, jog apmokestinamasis asmuo negali kartu pasinaudoti „naudos efektu“ ir remtis Šeštosios direktyvos 11 straipsnio C skirsnio 1 dalies pirmą pastraipą pirmiausia dėl to, jog kartu taikant *VAT Regulations 1995* 38 taisyklę, *Cars Order* ir šią direktyvą atsiranda bendrą mokestinį padarinį, kuris nebūtų ir neturėtų būti, jeigu šiems sandoriams atskirai būtų taikoma nacionalinė teisė arba minėta direktyva.

34 Anot Jungtinės Karalystės vyriausybės, susiklosčius tokiai situacijai, kaip pagrindinėje byloje, galutiniam vartotojui sąskaitoje faktūroje nurodytas PVM, mokėtinas mokesčių institucijoms, neapskaičiuotas remiantis faktiškai apmokestinamojo asmens gautu atlygiu už atliktą tiekimą. Taigi tiesioginis veikimas nėra Sąjungos teisės principas, kuriuo būtų galima remtis siekiant rezultato, kuris prieštarautų direktyva siekiamam tikslui. Todėl ši vyriausybė mano, kad apmokestinamasis asmuo neturi teisės remtis nacionalinės teisės nuostatomis dėl vieno sandorio ir Šeštosios direktyvos 11 straipsnio C skirsnio 1 dalies pirmos pastraipos tiesioginiu veikimu dėl kito sandorio.

35 Šie argumentai nepriimtini.

36 Iš tiesų, kaip matyti iš šio sprendimo 32 punkto, Šeštosios direktyvos 11 straipsnio C skirsnio 1 dalies pirmą pastraipą veikia tiesiogiai taip, kad pagrindinės bylos aplinkybėmis klausimas, ar apmokestinamasis asmuo, kaip antai GMAC, pristatęs prekę pagal išperkamosios nuomos sutartį, gali remtis teise sumažinti apmokestinamąjį vertę, kuri jam numatyta šioje nuostatoje, priklauso nuo aplinkybės, ar GMAC klientai visiškai arba iš dalies nevykdė savo mokėjimo pareigos pagal šią sutartį.

37 Šia nuostata tvirtinamas pagrindinis Šeštosios direktyvos principas, pagal kurį apmokestinamąjį vertę sudaro faktiškai gautas atlygis ir dėl kurio mokesčių administratorius negali gauti didesnės PVM sumos nei ta, kurią gavo apmokestinamasis asmuo (Sprendimo *Almos Agrárkülkereskedelmi*, EU:C:2014:328, 22 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

38 Vis dėlto iš Teisingumo Teismui pateiktos bylos medžiagos matyti, kad jeigu iš nuomininko atsiimtos transporto priemonės pardavimas iš varžytiniu nebūtų atleistas nuo PVM pagal nacionalinę teisę, už kiekvieną sandorą gautas atlygis būtų apmokestinamas. Taigi apmokestinamąjį vertę sudarytų už išperkamąjį nuomą kliento ir pirkėjo iš varžytiniu pervestos sumos. Taip darant apmokestinamoji vertė atitiktų faktiškai GMAC gautą atlygą pagal principą, primintą ankstesniame šio sprendimo punkte.

39 Taigi šiuo klausimu reikia priminti nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką, pagal kurią valstybės narė, kuri per nustatytus terminus nesiėmė direktyvoje numatytą gyvendinimo priemonių, negali remtis prieš asmenis direktyvoje tvirtintu savo pareigų nevykdymu (žr., be kita ko, Sprendimo *Rieser Internationale Transporte*, C-157/02, EU:C:2004:76, 22 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).

40 Todėl tai, kad pagal nacionalinę teisę transporto priemonių pardavimas iš varžytinių nelaikomas prekių tiekimu arba paslaugų teikimu, negali *in fine* lemti to, jog apmokestinamasis asmuo negalės pasinaudoti teise apmokestinamosios sumos sumažinimui visiškai arba iš dalies nesumokėjus kainos pagal Šeštosios direktyvos 11 straipsnio C skirsnio 1 dalies pirmą pastraipą.

41 Be to, svarbu priminti, kad pagal pagrindinę bendros PVM sistemos principą, kuris matyti iš 1967 m. balandžio 11 d. Pirmosios Tarybos direktyvos 67/227/EEB dėl valstybių narių teisės aktų, reglamentuojančių apyvartos mokesčius, suderinimo (OL 71, 1967, p. 1301; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 3) 2 straipsnio ir iš Šeštosios direktyvos 2 straipsnio, PVM taikomas kiekvienam gamybos ar platinimo sandoriui, atskaitant mokestį, tiesiogiai taikomą vairių kainos sudedamąjį dalių išlaidoms (žr., be kita ko, Sprendimo *Midland Bank*, C-98/98, EU:C:2000:300, 29 punktą ir Sprendimo *Zita Modes*, C-497/01, EU:C:2003:644, 37 punktą).

42 Todėl visiško arba dalinio nesumokėjimo atveju transporto priemonės išperkamosios nuomos sutarties apmokestinamosios vertės suma turi būti koreguojama remiantis faktiškai apmokestinamojo asmens gautu atlygiu pagal šią sutartį. Šio apmokestinamojo asmens gautas atlygis, kurį pervedę trečiasis asmuo pagal kitą sandorį, nagrinėjamu atveju parduodant iš varžytinių iš nuomininko atsiimtą transporto priemonę, neturi tokos išvada, pagal kurią minėtas apmokestinamasis asmuo gali remtis Šeštosios direktyvos 11 straipsnio C skirsnio 1 dalies pirmos pastraipos tiesioginiu veikimu išperkamosios nuomos sutarties atveju.

43 Iš to, kas išdėstyta, darytina išvada, kad klausimas, ar pardavimo iš varžytinių sandoriui taikoma nacionalinė teisė yra suderinama su Šeštąja direktyva, ar ne, yra nesvarbus siekiant nustatyti, ar apmokestinamasis asmuo, kaip antai GMAC, gali remtis teisėmis, numatytomis Šeštosios direktyvos 11 straipsnio C skirsnio 1 dalies pirmoje pastraipoje.

44 Be to, Jungtinės Karalystės vyriausybė teigia, kad būtų piktnaudžiaujama, jei selektyviai būtų remiamasi šios nuostatos tiesioginiu veikimu, taip sukuriant situaciją, kuriai susiklosčius nebūtų pasiektas nagrinėjamais teisės aktais siekiamas tikslas.

45 Šiuo klausimu reikia pažymėti, kad Sprendimo *Halifax ir kt.* (C-255/02, EU:C:2006:121) 74 ir 75 punktuose Teisingumo Teismas nusprendė, jog tam, kad būtų pripažintas piktnaudžiavimas PVM srityje, pirma, nagrinėjamais sandoriais, neatsižvelgiant į formalų atitinkamą Šeštosios direktyvos ir šios direktyvų nacionalinę teisę perkeliančią nacionalinę teisės aktų nuostatose numatytą sąlygą taikymui, turi būti įgyjamas mokestinis pranašumas, kurio suteikimas prieštarautų šiomis nuostatomis siekiamam tikslui, ir, antra, visuma objektyvių veiksmų taip pat turi patvirtinti, kad nagrinėjamų sandorių pagrindinis tikslas yra tik įgyti šį mokestinį pranašumą.

46 Nacionalinis teismas, vadovaudamasis nacionalinės teisės rodinėjimo taisyklėmis ir nepažeisdamas Sąjungos teisės veiksmingumo, turi patikrinti, ar pagrindinėje byloje yra piktnaudžiavimų sudarančių elementų. Vis dėlto priimdamas prejudicinį sprendimą Teisingumo Teismas prireikus gali pateikti paaiškinimus, kurie padėtų nacionaliniam teismui atlikti savo aiškinimą (žr., be kita ko, Sprendimo *Halifax ir kt.*, EU:C:2006:121, 76 ir 77 punktus ir juose nurodytą teismo praktiką).

47 Pažymėtina, kad jeigu, kaip tvirtina Jungtinės Karalystės vyriausybė, Šeštąja direktyva siekiamas tikslas negali būti pasiektas, taip yra dėl „naudos efekto“, susidariusio išimtinai dėl nacionalinės teisės taikymo. Iš tiesų, kaip matyti iš šio sprendimo 38 punkto, nagrinėjamas mokestinis pranašumas atsiranda iš esmės dėl to, kad neapmokestinamas iš nuomininko atsiimtos transporto priemonės pardavimas iš varžytinių pagal *Cars Order* 4 taisyklę.

48 Be to, Teisingumo Teismas nusprendė, kad verslininko rinkimasis iš atleisto nuo mokesčių

sandorio ir apmokestinamojo sandorio gali būti pagrįstas keliais veiksniais ir, be kita ko, su objektyvia PVM sistema susijusiais mokestinio pobūdžio sumetimais. Iš tiesų, jei apmokestinamasis asmuo gali pasirinkti iš skirtingų sandorių, jis turi teisę pasirinkti tokį veiklos planą, kad sumažintų savo mokestinį skolą (žr. Sprendimo *RBS Deutschland Holdings*, C-277/09, EU:C:2010:810, 54 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).

49 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, 1 pirmąjį ir trečiąjį klausimus reikia atsakyti, kad Šeštosios direktyvos 11 straipsnio C skirsnio 1 dalies pirmą pastraipą reikia aiškinti taip, kad tokiomis aplinkybėmis, kaip susiklostę pagrindinėje byloje, valstybės narės negali uždrausti apmokestinamajam asmeniui remtis šios nuostatos tiesioginiu veikimu dėl sandorio dėl to, jog šis apmokestinamasis asmuo gali remtis nacionalinės teisės nuostatomis dėl kito sandorio, susijusio su tomis pačiomis prekėmis, ir dėl to, jog kartu taikant šias nuostatas atsirastų bendrą mokestinį padarinių, kurių nebūtų ir neturėtų būti, jeigu šiems sandoriams atskirai būtų taikoma nacionalinė teisė arba Šeštoji direktyva.

Dėl antrojo klausimo

50 Atsižvelgiant į atsakymą, pateiktą 1 pirmąjį ir trečiąjį klausimus, 2 antrąjį klausimą atsakyti nereikia.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

51 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio 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:

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 11 straipsnio C skirsnio 1 dalies pirmą pastraipą reikia aiškinti taip, kad tokiomis aplinkybėmis, kaip susiklostę pagrindinėje byloje, valstybės narės negali uždrausti apmokestinamajam asmeniui remtis šios nuostatos tiesioginiu veikimu dėl sandorio dėl to, jog šis apmokestinamasis asmuo gali remtis nacionalinės teisės nuostatomis dėl kito sandorio, susijusio su tomis pačiomis prekėmis, ir dėl to, jog kartu taikant šias nuostatas atsirastų bendrą mokestinį padarinių, kurių nebūtų ir neturėtų būti, jeigu šiems sandoriams atskirai būtų taikoma nacionalinė teisė arba Šeštoji direktyva 77/388.

Parašai.

* Proceso kalba: anglų.