

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 sąvoka – Įmonių grupės sudaromi nuomos sandoriai, kuriais siekiama išdėstyti etapais neatskaitomo PVM mokėjimą“

Sprendimo santrauka

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

(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. Įmonės, kuri, užuot tiesiogiai nusipirkusi turtą, naudojosi šio turto nuomos sandoriais, gytas mokestinis pranašumas nėra mokestinis pranašumas, kurio įgijimas prieštarauja reikšmingai Šeštosios direktyvos 77/388 dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo, iš dalies pakeistos Direktyva 95/7, ir ši direktyvų gyvendinanti nacionalinė teisės aktų nuostatė tikslui, jei su šiais sandoriais susijusios sutarties nuostatos, bent nustatyta nuompinigė suma, atitinka prastą rinkos sąlygą ir tarpiną trečiosios bendrovės dalyvavimą šiuose sandoriuose netrukdo taikyti minėtas nuostatas, – tai turi vertinti nacionalinis teismas.

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

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

2. Jei tam tikros sutarties sąlygos, susijusios su įmonių sudarytais nuomos sandoriais, ir (arba) tarpiną trečiosios bendrovės dalyvavimas šiuose sandoriuose yra piktnaudžiavimas, šiuos sandorius reikia iš naujo apibrėžti taip, kad būtų atkurta situacija, kuri būtų egzistavusi nesant šių piktnaudžiavimų sudarantių sutarties sąlygų ir (arba) nedalyvavus šiai bendrovei. Tokiomis aplinkybėmis iš naujo apibrėžiant sandorius negalima viršyti to, kas būtina, siekiant užtikrinti tikslą 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 specialią priemonę, 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 nurodytą priemonę, apie jas praneša Komisijai ir jai suteikia visą susijusią informaciją.

3. Komisija per m?nes? apie si?lomas priemones praneša kitoms valstyb?ms nar?ms.
4. Tarybos sprendimas laikomas priimtu, jei per du m?nesius nuo to laiko, kai kitos valstyb?s nar?s buvo informuotos, kaip nustatyta 3 dalyje, nei Komisija, nei jokia kita valstyb? nar? nepaprašo, kad Taryba š? klausim? iškelt?.
5. Tos valstyb?s nar?s, kurios 1977 m. sausio 1 d. taiko specialias 1 dalyje nurodytos r?šies priemones, gali ir toliau jas išlaikyti su s?lyga, kad apie tokias priemones iki 1978 m. sausio 1 d. jos praneša Komisijai, ir su s?lyga, kad tais atvejais, kai tokie nukrypimai skirti apmokestinimo tvarkai supaprastinti, jos atitikt? 1 dalyje nustatytus reikalavimus.“

Nacionalin?s teis?s aktai

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

„1. Kai:

- a) apmokestinamojo asmens ?vykdyto preki? tiekimo ar paslaug? teikimo už atlyg? pinigais vert? (išskyrus š? straipsn?) yra mažesn? už jo rinkos vert? ir
- b) preki? tiekim? ar paslaug? teikim? vykdomas asmuo bei asmuo, kuriam prek?s tiekiamos ar paslaugos teikiamos, yra susij?; ir
- c) jeigu preki? tiekimas ar paslaug? teikimas yra apmokestinamas, asmuo, kuriam prek?s tiekiamos ar paslaugos teikiamos, pagal 25 ir 26 straipsnius neturi teis?s ? PVM kredit? už preki? tiekim? ar paslaug? teikim?,

Commissioners gali nurodyti preki? tiekimo ar paslaug? teikimo verte laikyti jo rinkos vert?.“

Pagrindin? byla ir prejudiciniai klausimai

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

8 *Churchill Management Ltd* (toliau – CML) ir jos dukterin?s bendrov?s *Churchill Accident Repair Center* (toliau – CARC) bei *Weald Leasing* yra *Churchill grup?s* nar?s.

9 CML ir CARC susigr?žina apie 1 % pirkimo PVM, t. y. kai jos ?sigyja ?rangos, gali atskaityti tik 1 % su šios ?rangos pirkimu susijusio PVM.

10 *Weald Leasing* vykdo toki? komercin? veikl?: ?sigyja nagrin?jamo turto, paskui j? išnuomoja.

11 *Suas Ltd* (toliau – *Suas*) – tai bendrov?, nepriklausanti *Churchill* grupei, kurios savininkai yra šios grup?s konsultantas PVM klausimais ir jo žmona. Vienintel? reikšminga jos komercin? veikla – išsinuomoti turto iš *Weald Leasing* ir j? subnuomoti CML ir CARC.

12 Kai CML arba CARC reik?jo naujos ?rangos, *Weald Leasing* j? ?sigijo ir išnuomojo *Suas*, kuri j? subnuomojo CML arba CARC.

13 Naudodamosi šiais sandoriais CML ir CARC išveng? b?tinyb?s tiesiogiai ?sigyti joms reikaling? ?rang? ir vienu kartu sumok?ti vis? su šiuo pirkimu susijusio neatskaitomo PVM sum?.

- 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 nusipirkto? ?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 mėn. iki 2004 m. spalio mėn., 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? dėl 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 dėl 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 sąlygomis, kuriems neb?dingi tokie 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 mokesčių atleisti ?monio? vykdom? turto nuom?, ir ? (min?to) Teisingumo Teismo sprendimo *Halifax ir kt.* 69 ir 80 punktuose bei (min?to Sprendimo *Ampliscientifica 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 mokesčių atleista ?monio? piktnaudžiauja, sudarydama nuomos sandorius, nors savo ?prastoje komercin?je veikloje toki? sandorio? 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? Konkrečiai kalbant, ar nacionalinis teismas arba mokesčius surenkanti institucija tur?t?:

a) neatsižvelgti ? trečiosios šalies buvim? ir nurodyti, kad PVM turi b?ti sumok?tas nuo nuompinigio? 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 mokesčius 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 ?monio?, užuot tiesiogiai nusipirkusi turt?, naudodamasi pagrindin?je byloje nagrin?jamais šio turto nuomos sandoriais, ?traukdama tarpin? trečiąj? bendrov?, ?gyja mokesčių pranašumą?, kurio ?gijimas prieštarauja Šeštosios direktyvos nuostat? tikslui, ir ar naudojimasis šiais sandoriais yra piktnaudžiavimas, jeigu ?prastoje komercin?je veikloje min?ta ?monio? nevykdo nuomos sandorio?.

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

Ar kio subjektų piktnaudžiavimui, t. y. sandorius, kurie nėra prasti komerciniai sandoriai, ir sudaryti dėl vienintelio tikslo – piktnaudžiaujant gyty S Jungos teisės numatytą pranašumą, ir kad šis draudimo piktnaudžiauti teise principas taikomas ir PVM srityje (žr. minėto Sprendimo *Halifax ir kt.* 69 ir 70 punktus bei minėto Sprendimo *Amplificativa ir Amplifin* 27 punktą?).

27 Rinkdamasis atleistas nuo mokesčio arba apmokestinamuosius sandorius verslininkas gali remtis visais veiksniais, taip pat PVM sistemai būdingais mokesčio pobūdžio sumetimais. Apmokestinamajam asmeniui turint galimybę rinktis iš dviejų sandorių, Šeštoji direktyva nereikalauja iš jo pasirinkti didžiausią PVM sumą lemiančio sandorio. Atvirkščiai, apmokestinamasis asmuo turi teisę pasirinkti tokį veiklos planą, kad sumažintų savo mokesčio skolą (žr. minėto Sprendimo *Halifax ir kt.* 73 punktą ir minėto Sprendimo *Part Service* 47 punktą).

28 Šiomis aplinkybėmis Teisingumo Teismas nusprendė, kad PVM srityje galima konstatuoti, jog piktnaudžiaujama teise, tik jei kartu tenkinamos dvi sąlygos.

29 Pirma, nagrinėjami sandoriai, nepaisant formalaus atitinkamų Šeštosios direktyvos nuostatų ir šių direktyvų nacionalinė teisė perkeltinė nacionalinės teisės aktų taikymo, gyjamas mokesčio pranašumas, kurio suteikimas prieštarautų šiomis nuostatomis siekiamam tikslui (žr. minėto Sprendimo *Halifax ir kt.* 74 punktą ir minėto Sprendimo *Part Service* 42 punktą).

30 Antra, objektyvių požymių visuma taip pat turi patvirtinti, kad nagrinjamų sandorių pagrindinis tikslas yra gyty mokesčio pranašumą. Iš tiesų draudimas piktnaudžiauti nebeturi reikšmės, jei nagrinjami sandoriai gali būti pateisinami kitaip nei paprastu mokesčio pranašumo gijimu (žr. minėtą sprendimą *Halifax ir kt.* 75 punktą ir *Part Service* 42 punktą).

31 Dėl pagrindinės bylos iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad esminis nuomos sandorių tikslas buvo gyty mokesčio pranašumą, t. y. su nagrinjamu gijimu susijusios PVM sumos mokėjimą išdėstyti etapais, taip atidedant *Churchill* grupei tenkančius mokesčius.

32 Tačiau pripažinti, kad buvo piktnaudžiaujama, galima tik jei, nepaisant formalaus reikšmingomis Šeštosios direktyvos ir šių direktyvų gyvendinančių nacionalinės teisės aktų nuostatomis numatytą sąlygą laikymosi, šis mokesčio pranašumas prieštarauja šiomis nuostatomis siekiamam tikslui.

33 Šiuo atžvilgiu reikia pažymėti, kad nuomos sandoriai patenka į Šeštosios direktyvos taikymo sritį ir kad mokesčio pranašumas, kurį galima gyty naudojantis tokiais sandoriais, pats savaime nėra mokesčio pranašumas, kurio gijimas prieštarauja reikšmingomis šios direktyvos ir jį gyvendinančių nacionalinės teisės aktų nuostatomis siekiamam tikslui.

34 Negalima kaltinti apmokestinamojo asmens, pasirinkusio nuomos sandorį, dėl kurio jis gyja pranašumą, kurį, kaip matyti iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą, sudaro jo mokesčio skolos mokėjimo išdėstymas etapais, užuot sudaręs pirkimo sandorį, dėl kurio jis tokio pranašumo negyja, jei su šiuo nuomos sandoriu susijęs PVM yra tinkamai ir visiškai sumokėtas.

35 Neginėjama, kad būtų taip yra su pagrindinėje byloje nagrinėjamiis nuomos sandoriais susijusio PVM atveju ir kad kiekvieno iš šių sandorių atžvilgiu susijusios bendrovės pervedę teisingą pirkimo PVM sumą ir, kai galėjo, atskaitę teisingą pardavimo PVM sumą.

36 *Weald Leasing* būtų galėjusi atskaityti PVM, susijusį su sigytu turtu, tik todėl, kad ši bendrovė vykdė ne draudimo, o PVM apmokestinamą ir nuo jo neatleistą nuomos veiklą.

37 Taip pat CML ir CARC neatskaitė 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 šio turto nusipirkus.

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

40 Šis teismas taip pat turi nustatyti, ar tarpinės trečiosios 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 šio direktyvų įgyvendinimo nacionalinės teisės akto dalis.

43 Aplinkybė, kad įmonė, pasinaudojusi pagrindiniame byloje nagrinėjama nuomos sandoriais, vykdydama savo įprastą komercinę veiklą nesudaro nuomos sandorių, išdėstytoms išvadoms neturi reikšmės.

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

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

Dėl trečiojo klausimo

46 Atsižvelgiant į atsakymų į pirmąjį ir antrąjį klausimus, į trečiąjį klausimą atsakyti nereikia.

Dėl ketvirtąjo klausimo

47 Ketvirtuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, kaip reikia iš naujo apibrėžti pagrindiniame 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?l 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?l 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?.