

Byla C-277/09

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

prieš

RBS Deutschland Holdings GmbH

(Court of Session (Scotland) (First Division, Inner House) prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Šeštoji PVM direktyva – Teisės atskaita – Automobilių sigijimas ir naudojimas lizingo sandoriuose – Skirtumai tarp dviejų valstybių nario mokesčių schemų – Draudimas piktnaudžiauti“

Sprendimo santrauka

1. Mokesčių nuostatos – Teisės aktų suderinimas – Apyvartos mokesčiai – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Perkant sumokėto mokesčio atskaita

(Tarybos direktyvos 77/388 17 straipsnio 3 dalies a punktas)

2. Mokesčių nuostatos – Teisės aktų suderinimas – Apyvartos mokesčiai – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Perkant sumokėto mokesčio atskaita – Teisės atskaita netaikymas

(Tarybos direktyvos 77/388 17 straipsnio 3 dalies a punktas)

1. Šeštosios direktyvos 77/388 dėl valstybių narių apyvartos mokesčių statymų derinimo 17 straipsnio 3 dalies a punktas turi būti aiškinamas taip, kad valstybų narė neturėtų nesuteikti apmokestinamajam asmeniui teisės į pirkimo pridėtinės vertės mokesčio atskaitą už prekes, sigytas šioje valstybėje narėje, kai šios prekės buvo naudojamos lizingo sandoriuose, sudarytuose kitoje valstybėje narėje, vien dėl to, kad pardavimo sandoriai nebuvo apmokestinami pridėtinės vertės mokesčiu antroje valstybėje narėje.

Pagal šį 17 straipsnio 3 dalies a punktą teisė atskaityti pirkimo pridėtinės vertės mokestį už kai kuriuos sandorius kitą pardavimo sandorį, sudarytą kitoje valstybėje narėje, atžvilgiu priklauso nuo klausimo, ar ši teisė atskaita egzistuoja, jei visi šie sandoriai būtų sudaryti vienoje valstybėje narėje. Todėl faktas, kad valstybų narė dėl komercinio sandorio kvalifikavimo nesurenka pardavimo mokesčio, neturėtų iš apmokestinamojo asmens atimti teisės į pirkimo mokesčio atskaitą kitoje valstybėje narėje.

(žr. 32, 42 ir 46 punktus bei rezoliucinės dalies 1 punktą)

2. Piktnaudžiavimo draudimo principas tokiomis aplinkybėmis, kai vienoje valstybėje narėje steigta bendrovė pasirenka kitoje valstybėje narėje steigti savo dukterinę bendrovę sudaryti prekių lizingo sandorius su trečia bendrove, steigta pirmoje valstybėje narėje, tam, kad išvengtų už atlygą už šiuos sandorius mokėtino pridėtinės vertės mokesčio, kai jie pirmoje valstybėje narėje kvalifikuojami kaip nuomos paslaugų teikimas antroje valstybėje narėje, o antroje valstybėje narėje – kaip prekių tiekimas pirmoje valstybėje narėje, nedraudžia pasinaudoti teise į pridėtinės vertės mokesčio atskaitą, pripažinti Šeštosios direktyvos 77/388 dėl valstybių narių apyvartos mokesčių statymų derinimo 17 straipsnio 3 dalies a punktu.

Apmokestinamieji asmenys paprastai gali laisvai pasirinkti organizacinę struktūrą ir sandorį

formas, kurios jiems atrodo tinkamiausios j? ekonominei veiklai ir siekdami riboti mokes?i? našt?. Verslininko pasirinkimas tarp atleisto nuo mokes?io sandorio ir apmokestinamojo sandorio gali b?ti pagr?stas keliais veiksniais ir ypa? prid?tin?s vert?s mokes?io sistemai b?dingais mokestinio pob?džio sumetimais. Jei apmokestinamasis asmuo gali pasirinkti tarp skirting? sandori?, jis turi teis? pasirinkti tok? veiklos plan?, kad sumažint? savo mokestin? skol?.

(žr. 53–55 punktus ir rezoliucin?s dalies 2 punkt?)

TEISINGUMO TEISMO (tre?ioji kolegija) SPRENDIMAS

2010 m. gruodžio 22 d.(*)

„Šeštoji PVM direktyva – Teis? ? atskait? – Automobili? ?sigijimas ir naudojimas lizingo sandoriuose – Skirtumai tarp dviej? valstybi? nari? mokes?i? schem? – Draudimas piktnaudžiauti“

Byloje C?277/09

d?l *Court of Session (Scotland) (First Division, Inner House)* (Jungtin? Karalyst?) 2009 m. liepos 10 d. sprendimu, kur? Teisingumo Teismas gavo 2009 m. liepos 21 d., pagal EB 234 straipsn? pateikto prašymo priimti prejudicin? sprendim? byloje

The Commissioners for Her Majesty’s Revenue & Customs

prieš

RBS Deutschland Holdings GmbH,

TEISINGUMO TEISMAS (tre?ioji kolegija),

kur? sudaro kolegijos pirmininkas K. Lenaerts, teis?jai D. Švabý, R. Silva de Lapuerta (praneš?ja), E. Juhász ir J. Malenovský,

generalinis advokatas J. Mazák,

pos?džio sekretorius N.anchev, administratorius,

atsižvelg?s ? rašytin? proceso dal? ir ?vykus 2010 m. birželio 17 d. pos?džiui,

išnagrin?j?s pastabas, pateiktas:

- *RBS Deutschland Holdings GmbH*, atstovaujamos QC C. Tyre ir baristerio J.?F. Ng,
- Jungtin?s Karalyst?s vyriausyb?s, atstovaujamos L. Seeboruth, padedamo baristerio R. Hill,
- Vokietijos Federacin?s Respublikos, atstovaujamos B. Klein,
- Danijos vyriausyb?s, atstovaujamos V. Pasternak Jørgensen ir R. Holdgaard,

- Airijos, atstovaujamos D. O'Hagan ir B. Doherty,
- Italijos vyriausybės, atstovaujamos G. Palmieri, padedamos *avvocato dello Stato* S. Fiorentino,
- Europos Komisijos, atstovaujamos M. Afonso ir R. Lyal,

susipažinęs su 2010 m. rugsėjo 30 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada, priima šį

Sprendimas

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių statymų 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) 17 straipsnio 3 dalies a punkto išaiškinimo.

2 Prašymas pateiktas nagrinėjant ginčą tarp *Commissioners of Her Majesty's Revenue & Customs* (toliau – *Commissioners*) ir bendrovės *RBS Deutschland Holdings GmbH* (toliau – RBSD) dėl *Commissioners* atsisakymo leisti atskaityti pridėtinės vertės mokestį (toliau – PVM) už motorinių transporto priemonių, skirtų naudoti lizingo sandoriams, pirkimą.

Sąjungos teisė

3 Direktyvos 2 straipsnyje nustatyta, kad PVM apmokestinami:

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

2. prekių importas.“

4 Pagal direktyvos 4 straipsnio 1 ir 2 dalis:

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

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

5 Direktyvos 5 straipsnio 1 dalyje ir 4 dalies b punkte nustatyta:

„1. „Prekių tiekimas“ – tai teisė kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimas.

<...>

4. Tiekimu pagal 1 dalies apibrėžimą taip pat laikoma:

<...>

b) faktiškas prekių perdavimas? rankas pagal prekių nuomos tam tikram laikotarpiui arba pagal prekių pardavimo atidedant apmokėjimo terminą sutartį, kurioje numatyta, kad, įvykiams normaliai klostantis, nuosavybės teisę pereis vėliausiai tuomet, kai bus įmokėta paskutinė įmoka“.

6 Direktyvos 6 straipsnio 1 dalies pirmoje pastraipoje numatyta:

„Paslaugų teikimas“ – tai bet koks sandoris, kuris nėra prekių tiekimas, kaip apibrėžta 5 straipsnyje.“

7 Direktyvos 8 straipsnio 1 dalies a ir b punktuose nustatyta:

„1. Prekių tiekimo vieta laikoma:

a) tiekėjo, arba asmens, kuriam tiekama, arba trečiojo asmens išsiųstą ar gabenamą prekių atveju: vieta, kur prekės yra tuo metu, kai prasideda jų siuntimas ar gabenimas asmeniui, kuriam jos tiekiamos. <...>

b) neišsiųstą ir netransportuojamą prekių atveju: vieta, kur prekės yra, kai vyksta tiekimas.“

8 Direktyvos 9 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„1. Paslaugų teikimo vieta laikoma ta vieta, kur paslaugų teikėjas turi steigėjų savo verslą arba turi nuolatinį įmonę, iš kurios teikia paslaugas, arba, nesant tokios verslo vietos ar nuolatinės įmonės, vieta, kur jis turi nuolatinį adresą arba kur paprastai gyvena.“

9 Pagal direktyvos 17 straipsnio 2 ir 3 dalis:

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

a) pridėtinės vertės mokestį, kurį reikia sumokėti ar kuris sumokėtas šalies teritorijoje dėl prekių ar paslaugų, kurias jam pateikė/suteikė ar dar pateiks/suteiks kitas apmokestinamas asmuo;

<...>

3. Valstybės narės taip pat suteikia kiekvienam apmokestinamajam asmeniui teisę atskaityti ar susigrąžinti 2 dalyje nurodytą pridėtinės vertės mokestį tiek, kiek prekės ir paslaugos yra naudojamos šiais tikslais:

a) sandoriams, susijusiems su 4 straipsnio 2 dalyje nurodyta kitoje šalyje vykdoma ekonomine veikla, už kuriuos mokestį būtų galima atskaityti, jei jie būtų sudaryti tos šalies teritorijoje;

<...>“

Nacionalinės teisės aktai

10 1994 m. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (*Value Added Tax Act 1994*, toliau – PVM įstatymas) 4 priedo 1 dalies 2 punkte apibrėžta sąvoka „prekių tiekimas“:

„Jeigu prekių valdymas perduodamas:

a) pagal prekių pardavimo sutartį arba

b) pagal sutartį, kuriose aiškiai numatyta, kad nuosavybės teisė pereis ateityje (dieną, nustatytą sutartyje ar pagal jas nustatytiną, tačiau bet kuriuo atveju ne vėliau kaip visiško atsiskaitymo už prekes momentu),

tuomet abiem atvejais tai yra prekių tiekimas.“

11 Remiantis šia nacionalinės teisės taisykle, lizingas yra prekių tiekimas tik tuo atveju, jeigu ši paslauga teikiama galiojant tam tikroms sąlygoms, t. y. pasibaigus sutarties galiojimui, nuosavybės teisė išnuomotas prekes turi pereiti naudotojui arba tretiesiems asmenims. Kitais atvejais lizingas laikomas paslaugų teikimu pagal PVM įstatymo 5 straipsnio 2 dalies b punktą, kuriame nustatyta, kad bet kuris sandoris, kuris nėra prekių tiekimas, tačiau „atliekamas už atlygą“, yra paslaugų teikimas.“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

12 RBSD yra Vokietijoje įsteigta bendrovė, teikianti bankininkystės ir lizingo paslaugas. Nuo 2000 m. kovo 31 d. RBSD yra grupės, kuri priklauso bendrovei *Royal Bank of Scotland*, narė. Jungtinėje Karalystėje ji neturi buveinės, tačiau ten yra registruota pridėtinės vertės mokesčio tikslais kaip neįsisteigęs apmokestinamasis asmuo.

13 2000 m. sausio mėnesį RBSD buvo pristatyta Jungtinėje Karalystėje turinti buveinę bendrovė *Vinci plc* (toliau – *Vinci*), tikėdamasi, kad RBSD teiks *Vinci* finansinio lizingo paslaugas. Tam 2001 m. kovo 28 dieną buvo sudaryta daug sutarčių.

14 RBSD pirmiausia nupirko Jungtinėje Karalystėje turistines transporto priemones iš *Vinci* dukterinės bendrovės *Vinci Fleet Services* (toliau – VFS), taip pat registruotos Jungtinėje Karalystėje. VFS buvo nupirkusi tas transporto priemones iš automobilių prekybos atstovų Jungtinėje Karalystėje.

15 Antra, RBSD ir VFS dėl šių automobilių sudarė kitą pirkimo-pardavimo sutartį su sąlyga „put“, susijusią su šiais automobiliais. Pagal šios sutarties sąlygas VFS suteikė RBSD teisę reikalauti, kad VFS atpirktų automobilius iš RBSD nustatytą dieną.

16 Trečia, RBSD taip pat sudarė sutartį su *Vinci* dvejų metų laikotarpiui, kuris galėjo būti pratęstas, pavadintą „Pagrindinė lizingo sutartis“, kurioje buvo numatyta, kad rangos, sutarties prieduose vadinamos kaip automobiliai, atžvilgiu RBSD veikia kaip lizingo davėja, o *Vinci* – kaip lizingo gavėja. Pasibaigus lizingo sutarties galiojimui *Vinci* turėjo RBSD sumokėti sumą, lygią visai automobilių likutinei vertei. Tačiau jeigu, kaip buvo šalių numatyta, RBSD parduotų automobilius tretiesiems asmenims, *Vinci* galėtų reikalauti padengti arba pati privalėtų padengti gautos pardavimo kainos ir likutinės vertės skirtumą, atsižvelgiant į konkrečias aplinkybes.

17 Nuo 2001 m. kovo 28 d. iki 2002 m. rugpjūčio 29 d. RBSD išrašė *Vinci* sąskaitą faktūrą už nuomą, kurioje nurodė 335 977,49 GBP sumą, bet nenurodė PVM už šį sandorį.

18 2002 m. rugpjūčio 29 d. RBSD perleido lizingo sutartį *Royal Bank of Scotland* grupei Vokietijoje įsteigta dukterinei bendrovei *Lombard Leasing GmbH* (toliau – LL). Ši nuo 2002 m. rugpjūčio 29 d. iki 2004 m. birželio 27 d. *Vinci* išrašė sąskaitas faktūras už nuompinigius, kuriose nurodė 1 682 876,04 GBP sumą, bet nenurodė PVM už šiuos nuompinigius.

19 Vėliau, iki 2004 m. gruodžio 15 d., LL VFS atžvilgiu pasinaudojo reikalavimo nupirkti teise („put“) dėl visų automobilių, kurie buvo lizingo sutarčių dalykas. VFS atpirko automobilius už 663

158,20 GBP ir LL iš jos gavo iš viso 116 052,75 GBP pardavimo mokesčio, kurį skaitoje fakturoje nurodė LL, ir kuris vėliau buvo sumokėtas *Commissioners*.

20 Nuompinigiai, kuriuos pirmiausia gavo RBSD, o vėliau – LL, nebuvo apmokestinami PVM Jungtinėje Karalystėje, nes pagal Britanijos statymus minėti sandoriai buvo paslaugų tiekimas, todėl, Britanijos mokesčių administratoriaus nuomone, jis vyko Vokietijoje, t. y. ten, kur paslaugos teikėjas turi savo buveinę. Šie nuompinigiai nebuvo apmokestinami PVM ir Vokietijoje, nes pagal Vokietijos teisę šie sandoriai buvo prekių tiekimas, vykęs Jungtinėje Karalystėje, t. y. ten, kur buvo prekų tiekimo metu.

21 Taigi PVM už pagrindinę bylą aptariamus nuompinigius nebuvo sumokėtas nei Jungtinėje Karalystėje, nei Vokietijoje. Tačiau Jungtinėje Karalystėje pardavimo mokestis buvo sumokėtas už automobilių pardavimą, LL pasinaudojus reikalavimo nupirkti teise („put“).

22 RBSD prašė Britanijos mokesčių administratoriaus leisti atskaityti visą 314 056,04 GBP PVM, kurį jai sąskaitose fakturose nurodė VFS, kai RBSD nupirko automobilius iš šios bendrovės; tai sudarė 314 056,24 GBP sumą. RBSD, be kita ko, teigė, kad pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 3 dalies a punktą ji turi teisę atskaityti pirkimo mokestį už prekių įsigijimą. Be to, RBSD teigimu, piktnaudžiavimo teisėmis doktrinai taikyti būtinos sąlygos šiuo atveju nebuvo patenkinamos, nes tai buvo lizingo sandoriai, sudaryti tarp nepriklausomo subjekto, veikiančio pagal ištiesios rankos principą.

23 *Commissioners* atmetė RBSD prašymą leisti atskaityti PVM ir pareikalavo grąžinti RBSD sąskaitų pirkimo mokestį, iš esmės tvirtindami, kad pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 3 dalies a punktą negalima atskaityti pirkimo PVM, sumokėto už prekes, vėliau naudojamą sandoriams, kuriems netaikomas pardavimo PVM. *Commissioners* bėtent pabrėžė, kad pirkimo mokestis negali būti atskaitytas ar grąžintas, jei sąskaitoje fakturoje nebuvo nurodytas pardavimo mokestis. Be to, RBSD piktnaudžiavo vykdydama savo veiklą, nes jos sudaryto teisinio susitarimo esminis tikslas buvo gauti mokestinį pranašumą, taip pažeidžiant direktyvos tikslą. Lizingo sutarties sąlygos buvo parengtos taip, kad būtų išnaudoti direktyvos gyvendinimo Jungtinės Karalystės ir Vokietijos teisės aktuose skirtumai.

24 Dėl *Commissioners* sprendimo RBSD pateikė skundą Edinburgo *VAT and Duties Tribunal*. 2007 m. birželio 24 d. sprendime jis nusprendė, kad fiskalinio neutralumo principas nereikalauja neleisti atskaityti PVM vien todėl, kad nėra atitinkamos prievolės mokėti pardavimo PVM. *VAT and Duties Tribunal* taip pat konstatavo, kad pagrindinė bylą nagrinėjami susitarimai nebuvo piktnaudžiavimas.

25 *Commissioners* pateikė apeliacinį skundą *Court of Session* (Škotija).

26 Šis teismas nusprendė, kad direktyvos 5 straipsnio 4 dalies b punktas buvo skirtingai perkeltas Jungtinėje Karalystėje ir Vokietijoje. *Court of Session* (Škotija) nurodo, kad pagal taikytiną Britanijos teisę sandoriai, sudaryti pagal pagrindinę bylą aptariamą lizingo sutartį, buvo laikomi paslaugų teikimu. Todėl jie buvo laikomi sudarytais vietoje, kur paslaugų teikėjas turi savo buveinę, t. y. Vokietijoje. Pagal Vokietijos teisę šios sutartys buvo laikomos prekių tiekimu, todėl valstybės, kurioje turi būti mokamas PVM, yra ta, kuri teikiamos prekės, pagrindinė bylą nagrinėjanti – Jungtinė Karalystė. Todėl lizingo sandoriai nebuvo apmokestinami PVM Vokietijoje. Tad jokioje kitoje atitinkamoje valstybėje narėje pardavimo mokestis už lizingo išlaidas nebuvo taikomas.

27 Šiomis aplinkybomis *Court of Session* (Škotija), nusprendė, kad jo nagrinėjami bylai būtų dingę šios aplinkybės:

– Jungtinėje Karalystėje steigta banko dukterinė bendrovė Vokietijoje įsigijo Jungtinėje

Karalystėje automobilius, ketindama juos išnuomoti kartu su galimybe nusipirkti nesusijusiai Jungtinės Karalystės bendrovei ir sumokėjo už šį įsigijimą pridėtinės vertės mokestį,

– pagal taikytinus Britanijos teisės aktus automobilių nuoma buvo laikoma Vokietijoje atliekamu paslaugų teikimu ir todėl nebuvo apmokestinama PVM Jungtinėje Karalystėje. Pagal Vokietijos teisę tokia nuoma buvo laikoma Jungtinėje Karalystėje atliekamu prekių tiekimu ir todėl nebuvo apmokestinama PVM Vokietijoje. Taigi už šią nuomą pardavimo mokestis nebuvo sumokėtas nė vienoje valstybėje narėje,

– Jungtinėje Karalystėje steigtas bankas pasirinko savo dukterinę bendrovę Vokietijoje kaip lizingo davėją ir nustatė lizingo sutarčių galiojimo trukmę, siekdamas įgyti mokestinį pranašumą dėl nuompinigių atleidimo nuo PVM,

nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokius prejudicinius klausimus:

„1. Ar <...> [direktyvos] 17 straipsnio 3 dalies a punktą reikia aiškinti taip, kad pagal jį Britanijos mokesčių institucijos turi teisę neleisti Vokietijos dukterinei bendrovei atskaityti PVM, kurį ji sumokėjo Jungtinėje Karalystėje už automobilių įsigijimą?

2. Ar siekiant atsakyti į pirmąjį klausimą nacionaliniam teismui būtina išplėsti atliekamą analizę tiek, kad būtų apsvarstytas galimo piktnaudžiavimo draudimo principo taikymas?

3. Jeigu atsakymas į 2 klausimą yra teigiamas, ar pirkimo mokesčio už automobilių įsigijimą atskaita prieštarauja taikytinai [direktyvos] nuostatai tikslui ir todėl atitinka pirmąjį sąlygų piktnaudžiavimui nustatyti, aprašytą 2006 m. vasario 21 d. Sprendimo *Halifax ir kt.* (C-255/02, Rink. p. I-1609) 74 punkte, kuriame, be kitų principų, remiamasi apmokestinimo neutralumo principu?

4. Jeigu atsakymas į 2 klausimą yra teigiamas, ar teismas turėtų nuspręsti, kad pagrindinis sandorį tikslas yra įgyti mokestinį pranašumą ir todėl yra tenkinama antroji sąlyga piktnaudžiavimui nustatyti, kaip aprašyta minėto Sprendimo *Halifax ir kt.* 75 punkte, jeigu pagal ištiestos rankos principą veikiančioms šalims sudarant komercinį sandorį Vokietijos dukterinė bendrovė, kuri turi išnuomoti automobilius Jungtinės Karalystės klientui, ir lizingo sutarčių sąlygos yra parenkamos taip, kad būtų įgytas mokestinis pranašumas, netaikant pardavimo mokesčio už nuompinigių?“

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl pirmojo klausimo

28 Pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nori iš esmės žinoti, ar direktyvos 17 straipsnio 3 dalies a punktą turi būti aiškinamas taip, kad valstybės narės gali neleisti apmokestinamajam asmeniui atskaityti pirkimo PVM už prekes, įgytas šioje valstybėje narėje, jei šios prekės buvo naudojamos lizingo sandoriuose kitoje valstybėje narėje, kai šie pardavimo sandoriai antroje valstybėje narėje nebuvo apmokestinami PVM.

29 Kaip prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas nurod? savo sprendime, pateiktas klausimas paaiškinamas faktais, kad pagrindin?je byloje Britanijos mokes?i? administratorius lizingo sandorius, sudarytus po automobili? pirkimo, laik? paslaug? teikimu, t. y. šie sandoriai buvo laikomi sudarytais paslaug? teik?jo buvein?s vietoje, t. y. Vokietijoje. Ta?iau Vokietijos mokes?i? administratorius nesurinko su tuo susijusio PVM, nes man?, kad šie sandoriai turi b?ti laikomi preki? tiekimu.

30 Aišku, kad jei šiuos pagrindin?je byloje aptariamus lizingo sandorius sudaryt? Jungtin?je Karalyst?je buvein? turinti bendrov? su kita toje pa?ioje valstyb?je nar?je ?steigta bendrove, jos tur?t? teis? ? PVM atskait? pagal direktyvos 17 straipsnio 2 dalies a punkt?, kiek tai susij? su pirkimo mokes?iu, sumok?tu už automobili?, kurie yra lizingo objektas, pirkim?.

31 Pagal direktyvos 17 straipsnio 3 dalies a punkt? valstyb?s nar?s suteikia kiekvienam apmokestinamajam asmeniui teis? atskaityti pirkimo PVM tiek, kiek prek?s yra v?liau naudojamoms sandoriams, susijusiems su kitoje šalyje vykdoma ekonomine veikla, už kuriuos mokest? b?t? galima atskaityti, jeigu jie b?t? sudaryti tos šalies teritorijoje.

32 Taigi pagal ši? nuostat? teis? atskaityti pirkimo PVM už kai kuriuos sandorius kit? pardavimo sandori?, sudaryt? kitoje valstyb?je nar?je, atžvilgiu priklauso nuo klausimo, ar ši teis? egzistuoja, jei visi sandoriai b?t? sudaryti vienoje valstyb?je nar?je.

33 Taigi, kaip matyti iš šio sprendimo 29 ir 30 punkt?, reikia konstatuoti, kad taip yra pagrindin?s bylos aplinkyb?mis. RBSD gali pagal direktyvos 17 straipsnio 3 dalies a punkt? pretenduoti ? teis? ? PVM, sumok?to už prekes, v?liau naudojamoms lizingui, atskait?.

34 Ta?iau Teisingumo Teismui pastabas pateikusių vyriausyb?s iš esm?s teigia, kad teis? ? pirkimo PVM atskait? priklauso nuo pardavimo PVM surinkimo. Pagrindin?je byloje, kadangi Vokietijos mokes?i? administratorius nesurinko PVM už lizingo sandorius, RBSD netur?t? pretenduoti Jungtin?je Karalyst?je ? teis? ? pirkimo PVM už automobili? ?sigijim? atskait?.

35 Tiesa, kad Teisingumo Teismas nusprend?, jog pirkimo PVM atskaita yra susijusi su pardavimo PVM surinkimu (žr. 2006 m. kovo 30 d. Sprendimo *Uudenkaupungin kaupunki*, C?184/04, Rink. p. I?3039, 24 punkt? ir 2006 m. rugs?jo 14 d. Sprendimo *Wollny*, C?72/05, Rink. p. I?8297, 20 punkt?).

36 Vis d?lto šiuose min?t? sprendim? *Uudenkaupungin kaupunki* ir *Wollny* punktuose Teisingumo Teismas pabr?ž?, kad jei apmokestinamojo asmens ?gytos prek?s ar paslaugos yra naudojamos atleistiems nuo PVM arba juo neapmokestinamiems sandoriams, d?l to jam negali atsirasti nei prievol? mok?ti pardavimo mokest?, nei teis? ? pirkimo mokes?io atskait?.

37 Ta?iau RBSD sudaryti pardavimo lizingo sandoriai nebuvo atleisti nuo PVM ir pateko ? jo taikymo srit?. Tod?l ši? sandori? atvej? gal?jo b?ti suteikta teis? ? atskait?.

38 Kalb?damas apie direktyvos 17 straipsnio 2 dalyje numatyt? teis? ? atskait?, kuri susijusi su pirkimo PVM už prekes ar paslaugas, kurias apmokestinamasis asmuo naudoja apmokestinamuose pardavimo sandoriuose, Teisingumo Teismas pabr?ž?, kad atskaitos tvarka siekiama visiškai išlaisvinti verslinink? nuo už vis? ekonomin? veikl? mok?tino ar sumok?to PVM naštos. Bendra PVM sistema užtikrina bet kokios ekonomin?s veiklos apmokestinimo neutralum?, kad ir koks b?t? jos tikslas ar rezultatas, su s?lyga, kad pati ši veikla iš principo apmokestinama PVM (žr. 2001 m. vasario 22 d. Sprendimo *Abbey National*, C?408/98, Rink. p. I?1361, 24 punkt?; 2007 m. vasario 8 d. Sprendimo *Investrand*, C?435/05, Rink. p. I?1315, 22 punkt? ir 2009 m. spalio 29 d. Sprendimo *NCC Construction Danmark*, C?174/08, Rink. p. I?10567, 27 punkt?).

39 Be to, teis? ? PVM atskait?, kaip sudedamoji PVM sistemos dalis, yra pagrindinis bendrajai PVM sistemai b?dingas principas ir iš esm?s ji negali b?ti ribojama (žr., be kita ko, 2000 m. kovo 21 d. Sprendimo *Gabalfa* ir kt., C?110/98–C?147/98, Rink. p. I?1577, 43 punkt? bei 2009 m. balandžio 23 d. Sprendimo *PARAT Automotive Cabrio*, C?74/08, Rink. p. I?3459, 15 punkt?).

40 Iš to matyti, kad apmokestinamasis asmuo turi teis? atskaityti vis? PVM, sumok?t? ?sigijant prekes ir paslaugas savo apmokestinamajai veiklai (žr. min?to Sprendimo *NCC Construction Danmark* 39 punkt?).

41 Šiomis s?lygomis ir atsižvelgiant ? pagrindin?s bylos aplinkybes, teis? ? PVM atskait? netur?t? priklausyti nuo klausimo, ar sudarant pardavimo sandor? iš ties? buvo sumok?tas PVM atitinkamoje valstyb?je nar?je.

42 Iš ties?, kadangi, nepaisant direktyvos nuostatomis nustatytos bendros PVM sistemos, egzistuoja teis?s akt? skirtumai tarp valstybi? nari? šiuo klausimu, faktas, kad valstyb? nar? d?l komercinio sandorio kvalifikavimo nesurenka pardavimo PVM netur?t? atimti teis?s ? pirkimo PVM atskait? iš apmokestinamojo asmens kitoje valstyb?je nar?je.

43 Kalbant apie 1996 m. rugs?jo 26 d. Sprendim? *Debouche* (C?302/93, Rink. p. I?4495), kuriuo Britanijos mokes?i? administratorius remiasi atsisakydamas suteikti teis? ? atskait?, pakanka pasteb?ti, kad šio sprendimo 12–14 punktuose Teisingumo Teismas r?m?si tik aplinkybe, kad suinteresuotasis asmuo nepateik? valstyb?s, kurioje jis buvo ?sisteig?s, administratoriaus pažym?jimo, kuriame nurodoma, jog jis yra šioje valstyb?je PVM apmokestinamas asmuo; toks dokumentas negal?jo b?ti išduotas, nes aptariamas paslaug? teikimas buvo atleistas nuo PVM. Reikia konstatuoti, kad pagrindin?s bylos aplinkyb?s, kuriomis RBSD turi teis? ? atskait? pagal direktyvos 17 straipsnio 3 dalies a punkt?, skiriasi nuo šio sprendimo.

44 Jei manytume, kad apmokestinamasis asmuo gali pretenduoti ? teis? atskaityti pirkimo PVM nesumok?j?s pardavimo PVM, tai nepateisint? direktyvos nuostat?, susijusi? su teise ? atskait?, pavyzdžiui, direktyvos 17 straipsnio 3 dalies a punkto, netaikymo.

45 Iš ties?, atsižvelgiant ? šios nuostatos tekst?, jos nereik?t? aiškinti taip, kad vienos valstyb?s mokes?i? administratorius gali nesuteikti teis?s ? PVM atskait? tokiomis aplinkyb?mis, kaip antai pagrindin?je byloje.

46 Tod?l ? pirm?j? klausim? reikia atsakyti taip, kad tokiomis aplinkyb?mis, kaip antai pagrindin?je byloje, direktyvos 17 straipsnio 3 dalies a punktas turi b?ti aiškinamas taip, kad valstyb? nar? netur?t? nesuteikti apmokestinamajam asmeniui teis?s ? pirkimo PVM atskait? už prekes, ?sigytas šioje valstyb?je nar?je, kai šios prek?s buvo naudojamos lizingo sandoriuose, sudarytuose kitoje valstyb?je nar?je, vien d?l to, kad pardavimo sandoriai nebuvo apmokestinami PVM antroje valstyb?je nar?je.

D?I kit? klausim?

47 Antruoju–ketvirtuoju klausimais, kuriuos reikia išnagrin?ti kartu, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, darydamas prielaid?, kad direktyvos 17 straipsnio 3 dalies a punktas turi b?ti aiškinamas kaip draudžiantis valstyb?s nar?s mokes?i? administratoriui nesuteikti teis?s ? PVM atskait? tokiomis aplinkyb?mis, kaip antai pagrindin?je byloje, kai vienoje valstyb?je nar?je ?steigta bendrov? pasirenka kitoje valstyb?je nar?je ?steigt? savo dukterin? bendrov? sudaryti preki? lizingo sandorius su tre?ia bendrove, ?steigta pirmoje valstyb?je nar?je, tam, kad išvengt? už atlyg? už šiuos sandorius mok?tino PVM, kai jie pirmoje valstyb?je nar?je kvalifikuojami kaip nuomos paslaug? teikimas antroje valstyb?je nar?je, o antroje valstyb?je nar?je – kaip preki? tiekimas pirmoje valstyb?je nar?je, klausia, ar piktnaudžiavimo draudimo principas gali daryti ?tak? tokiam aiškinimui.

48 Siekiant atsakyti ? šiuos klausimus reikia priminti, kad kova su galimu suk?iavimu, mokes?i? vengimu ir piktnaudžiavimu yra Šeštosios direktyvos pripaž?stamas ir skatinamas tikslas (žr., be kita ko, 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimo *Gemeente Leusden ir Holin Groep*, C?487/01 ir C?7/02, Rink. p. I?5337, 76 punkt? bei min?to Sprendimo *Halifax ir kt.* 71 punkt?).

49 Teisingumo Teismas min?to Sprendimo *Halifax ir kt.* 74 ir 75 punktuose, be kita ko, nusprend?, jog tam, kad b?t? pripažintas piktnaudžiavimas PVM srityje, pirma, nagrin?jamais sandoriais, neatsižvelgiant ? formal? atitinkam? direktyvos ir ši? direktyv? ? nacionalin? teis? perkelian?i? nacionalin?s teis?s akt? nuostatose numatyt? s?lyg? taikym?, turi b?ti ?gyjamas mokestinis pranašumas, kurio suteikimas pažeist? šiomis nuostatomis siekiam? tiksl?, ir, antra, objektyvi? požymi? visuma taip pat turi patvirtinti, kad nagrin?jam? sandori? pagrindinis tikslas yra ?gyti mokestin? pranašum?.

50 Kalbant apie pagrindin?s bylos aplinkybes svarbu nuspr?sti, kad aptariami skirtingi sandoriai buvo sudaryti tarp dviej? teisiškai nesusijusių šalių. Tod?l aišku, kad šie sandoriai nebuvo dirbtiniai ir buvo sudaryti kaip normal?s komerciniai mainai.

51 Pagrindin?je byloje aptariam? sandori? charakteristikos ir santyki? tarp bendrovi?, kurios sudar? sandorius, pob?dis, kaip pasteb?jo prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, nepateikia joki? ?rodym?, leidžian?i? nustatyti dirbtin?, ekonomiškai nepagr?st? darin?, kuriuo siekiama vien gauti mokestin?s naudos (šiuo klausimu žr. 2008 m. geguž?s 22 d. Sprendimo *Ampliscientifica ir Amplifin*, C?162/07, Rink. p. I?4019, 28 punkt?), kadangi RBSD yra Vokietijoje ?steigta bendrov?, teikianti bankininkyst?s ir lizingo paslaugas.

52 Šiomis aplinkyb?mis faktas, kad paslaugas suteik? vienoje valstyb?je nar?je ?steigta bendrov? kitoje valstyb?je nar?je ?steigtai bendrovei ir kad sudaryt? sandori? s?lygos buvo pasirinktos pagal atitinkam? ?kio subjekt? svarstymus, netur?t? b?ti laikomas piktnaudžiavimu teise. Iš ties? RBSD suteik? aptariamas paslaugas vykdydama reali? ekonomin? veikl?.

53 Svarbu pridurti, kad apmokestinamieji asmenys paprastai gali laisvai pasirinkti organizacines strukt?ras ir sandori? formas, kurios jiems atrodo tinkamiausios j? ekonominei veiklai ir siekdami riboti mokes?i? našt?.

54 Iš ties? Teisingumo Teismas nusprend?, kad verslininko pasirinkimas tarp atleisto nuo mokes?io sandorio ir apmokestinamojo sandorio gali b?ti pagr?stas keliais veiksniais ir ypa? PVM sistemai b?dingais mokestinio pob?džio sumetimais (žr. 2001 m. spalio 9 d. Sprendimo *Cantor Fitzgerald International*, C?108/99, Rink. p. I?7257, 33 punkt?). Teisingumo Teismas šiuo atžvilgiu pabr?ž?, kad jei apmokestinamasis asmuo gali pasirinkti tarp skirting? sandorių, jis turi teis? pasirinkti tok? veiklos plan?, kad sumažint? savo mokestin? skol? (žr. min?to Sprendimo *Halifax ir kt.*

. 73 punkt?).

55 Iš to matyti, jog ? antr?j?–ketvirt?j? klausimus reikia atsakyti taip, kad piktnaudžiavimo draudimo principas tokiomis aplinkyb?mis, kaip antai pagrindin?je byloje, nedraudžia, kai vienoje valstyb?je nar?je ?steigta bendrov? pasirenka kitoje valstyb?je nar?je ?steigt? savo dukterin? bendrov? sudaryti preki? lizingo sandorius su tre?ia bendrove, ?steigta pirmoje valstyb?je nar?je, tam, kad išvengt? už atlyg? už šiuos sandorius mok?tino PVM, kai jie pirmoje valstyb?je nar?je kvalifikuojami kaip nuomos paslaug? teikimas antroje valstyb?je nar?je, o antroje valstyb?je nar?je – kaip preki? tiekimas pirmoje valstyb?je nar?je, pasinaudoti teise ? PVM atskait?, pripažint? direktyvos 17 straipsnio 3 dalies a punktu.

D?I bylin?jimosi išlaid?

56 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. Tokiomis aplinkyb?mis, kaip antai pagrindin?je byloje, 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 17 straipsnio 3 dalies a punktas turi b?ti aiškinamas taip, kad valstyb? nar? netur?t? nesuteikti apmokestinamajam asmeniui teis?s ? pirkimo PVM atskait? už prekes, ?sigytas šioje valstyb?je nar?je, kai šios prek?s buvo naudojamos lizingo sandoriuose, sudarytuose kitoje valstyb?je nar?je, vien d?I to, kad pardavimo sandoriai nebuvo apmokestinami prid?tin?s vert?s mokes?iu antroje valstyb?je nar?je.

2. Piktnaudžiavimo draudimo principas tokiomis aplinkyb?mis, kaip antai pagrindin?je byloje, nedraudžia, kai vienoje valstyb?je nar?je ?steigta bendrov? pasirenka kitoje valstyb?je nar?je ?steigt? savo dukterin? bendrov? sudaryti preki? lizingo sandorius su tre?ia bendrove, ?steigta pirmoje valstyb?je nar?je, tam, kad išvengt? už atlyg? už šiuos sandorius mok?tino prid?tin?s vert?s mokes?io, kai jie pirmoje valstyb?je nar?je kvalifikuojami kaip nuomos paslaug? teikimas antroje valstyb?je nar?je, o antroje valstyb?je nar?je – kaip preki? tiekimas pirmoje valstyb?je nar?je, pasinaudoti teise ? prid?tin?s vert?s mokes?io atskait?, pripažint? Šeštosios direktyvos 77/388 17 straipsnio 3 dalies a punktu.

Parašai.

* Proceso kalba: angl?.