

TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija) SPRENDIMAS

2013 m. birželio 20 d.(*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Šeštoji PVM direktyva – 2 straipsnio 1 dalis ir 6 straipsnio 1 dalis – Sąvoka „paslaugų teikimas“ – Reklamos ir paskolų teikimo tarpininkavimo paslaugos – Atleidimas nuo mokesčio – Sandorių ekonominis ir komercinis realybė – Piktnaudžiavimas – Sandoriai, kuriais siekiama vien pasinaudoti mokesčio lengvata“

Byloje C-653/11

dėl *Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber)* (Jungtinis Karalystės) 2011 m. gruodžio 13 d. sprendimu, kurio Teisingumo Teismas gavo 2011 m. gruodžio 19 d., pagal SESV 267 straipsnio pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Her Majesty's Commissioners of Revenue and Customs

prieš

Paul Newey, veikiantis komerciniu pavadinimu *Ocean Finance*,

TEISINGUMO TEISMAS (trečioji kolegija),

kurio sudaro kolegijos pirmininkas M. Ilešius, teisėjai E. Jarašiūnas, A. Ó Caoimh, C. Toader (pranešėjas) ir C. G. Fernlund,

generalinis advokatas P. Mengozzi,

posėdžio sekretorė L. Hewlett, vyriausioji administratorė,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2013 m. kovo 20 d. posėdžiui,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- P. Newey, veikiantis komerciniu pavadinimu *Ocean Finance*, atstovaujamo QC J. Ghosh ir baristerių E. Wilson ir J. Bremner,
- Jungtinės Karalystės vyriausybės, atstovaujamos S. Ossowski ir L. Christie, padedamų baristerio O. Thomas,
- Airijos, atstovaujamos E. Creedon, padedamos SC A. Collins,
- Italijos vyriausybės, atstovaujamos G. Palmieri, padedamos *avvocato dello Stato* A. De Stefano,
- Europos Komisijos, atstovaujamos R. Lyal ir C. Soulay,

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

priima šį

Sprendim?

1 Prašymas priimti prejudicin? sprendim? susij?s su 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 (OL L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k., 9 sk., 1 t., p. 23; toliau – Šeštoji direktyva), iš dalies pakeistos 2000 m. spalio 17 d. Tarybos direktyva 2000/65//EB (OL L 269, p. 44; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k., 9 sk., 1 t., p. 338), išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrin?jant *Her Majesty's Commissioners of Revenue and Customs* (toliau – *Commissioners*) ir P. Newey, veikian?io komerciniu pavadinimu *Ocean Finance* (toliau – P. Newey), gin?? d?l reklamos paslaugoms taikytino prid?tin?s vert?s mokes?io (toliau – PVM).

Teisinis pagrindas

S?jungos teis?

3 Pagal EB 299 straipsnio 6 dal? EB sutarties nuostatos taikomos Norman? saloms, kurioms priklauso Džersio sala, tik tiek, kiek reikia ?gyvendinti susitarimams d?l ši? sal?, vis? pirma Protokolui Nr. 3 d?l Norman? sal? ir Meno salos (OL L 73, 1972, p. 164), prid?tam prie Akto d?l Danijos Karalyst?s, Airijos ir Jungtin?s Didžiosios Britanijos ir Šiaur?s Airijos Karalyst?s stojimo s?lyg? ir Sutar?i? pritaikom?j? patais? (OL L 73, 1972, p. 14). Kadangi min?tame protokole n?ra nuostat? d?l PVM, S?jungos teis?, susijusi su PVM, netaikoma Džersio salai.

4 Šeštosios direktyvos 4 konstatuojamojoje dalyje numatyta: kadangi reikia atsižvelgti ? siekiam? tiksl? valstybi? nari? tarpusavio prekyboje panaikinti apmokestinim? importo atveju ir atleidim? nuo mokes?io eksporto atveju; kadangi, norint galiausiai sukurti bendr? rink?, kurioje vykt? s?žininga konkurencija ir kuri b?t? panaši ? tikr? vidaus rink?, turi b?ti užtikrinta, kad bendra apyvartos mokes?i? sistema b?t? nediskriminacin? prek? ir paslaug? kilm?s atžvilgiu.

5 Pagal Šeštosios PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dal? „PVM apmokestinamas prek? tiekimas ar paslaug? teikimas, kai šalies teritorijoje už atlyg? prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks“.

6 Pagal šios direktyvos 5 straipsnio 1 dal? „prek? tiekimu“ laikomas teis?s, kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimas; pagal min?tos direktyvos 6 straipsnio 1 dal? „paslaug? teikimu“ laikomas bet koks sandoris, kuris n?ra prek? tiekimas, kaip apibr?žta 5 straipsnyje.

7 Šeštosios direktyvos 9 straipsnyje nustatyta:

„1 Paslaug? teikimo vieta laikoma ta vieta, kur paslaug? teik?jas turi ?steig?s savo versl? arba turi nuolatin? ?mon?, iš kurios teikia paslaugas, arba, nesant tokios verslo vietos ar nuolatin?s ?mon?s, vieta, kur jis turi nuolatin? adres? arba kur paprastai gyvena.

2. Ta?iau:

<...>

e) toliau nurodyt? paslaug?, teikiam? klientams, ?sisteigusiems u? Bendrijos rib?, arba apmokestinamiesiems asmenims, ?sisteigusiems Bendrijoje, bet ne toje pa?ioje šalyje kaip paslaug? teik?jas, suteikimo vieta laikoma vieta, kur klientas yra ?steig?s savo versl? arba turi nuolatin? verslo viet?, ? kuri? teikiamos paslaugos, arba jei tokios vietos n?ra, vieta, kur jis turi nuolatin? adres? ar paprastai gyvena:

<...>

– reklamos paslaugos,

<...>

– banko, finansiniai ir draudimo sandoriai, ?skaitant perdraudim?, išskyrus seif? nuom?,

<...>

– agent?, kurie veikia kito asmens vardu ir jo s?skaita, paslaugos, kai jie dalyvauja j? atstovaujamajam asmeniui ?sigyjant e punkte nurodytas paslaugas.

3. Kad b?t? išvengta dvigubo apmokestinimo, neapmokestinimo ar konkurencijos iškraipymo, valstyb?s nar?s gali 2 dalies e punkte nurodyt? paslaug? teikimo ir kilnojamojo materialaus turto nuomos atžvilgiu laikyti, kad:

<...>

b) tais atvejais, kai tikrasis paslaug?, kuri? suteikimo vieta pagal šio straipsnio nuostatas b?t? laikoma esan?ia u? Bendrijos rib?, panaudojimas ar pasinaudojimas jomis vyksta šalies teritorijoje, paslaug? teikimo vieta yra šalies teritorijoje.“

8 Šeštosios direktyvos 13 straipsnio „Atleidimas nuo mokes?io šalies teritorijos ribose“ dalyje „B. Kiti atleidimo nuo mokes?io atvejai“ numatyta:

„Nepažeisdamos kit? Bendrijos nuostat? ir taikydamos s?lygas, kurias jos nustato siekdamos užtikrinti teising? ir s?žining? atleidimo nuo mokes?io taikym? bei užkirsti keli? galimam mokes?i? vengimui, išsisukin?jimui ar piktnaudžiavimui, valstyb?s nar?s nuo mokes?io atleidžia:

<...>

d) šiuos sandorius:

1. paskol? suteikim? ?skaitant derybas d?l paskolos, taip pat suteiktos paskolos prieži?r?, kai j? vykdo paskol? suteik?s asmuo;

2. derybas ir bet kokius sandorius d?l paskol? garantij? ar kitoki? finansini? užtikrinim?, taip pat paskol? garantij? prieži?r?, kai j? vykdo paskol? suteik?s asmuo;

<...>“

9 Šios direktyvos 17 straipsnio 2 dalyje nustatyta:

„Tiek kiek prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, jis turi teis? iš mokes?io, kur? jis turi sumok?ti, atskaityti:

a) [PVM], kur? reikia sumok?ti ar kuris sumok?tas šalies teritorijoje už prekį ar paslaug?,

kurias jam pateik? / suteik? ar dar pateiks / suteiks kitas apmokestinamasis asmuo;

<...>“

10 Pagal šios direktyvos 21 straipsn?:

„Toliau išvardyti asmenys privalo mok?ti [PVM]:

1. Pagal vidaus sistem?:

<...>

b) asmenys, kuriems apmokestinamasis asmuo, ?sisteig?s užsienyje, teikia paslaugas, nurodytas 9 straipsnio 2 dalies e punkte, arba asmenys, kurie ?siregistrav? šalies teritorijoje [PVM] tikslais ir kuriems paslaugos teikiamos pagal 28b straipsnio C, D, E ir F dalis, jei paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, ?sik?r?s užsienyje;

<...>“

Jungtin?s Karalyst?s teis?

11 Klostantis pagrindin?s bylos faktin?ms aplinkyb?ms 1994 m. Prid?tin?s vert?s mokes?io ?statymo (*Value Added Tax Act 1994*) 4 straipsnio 1 dalis buvo suformuluota taip:

„PVM apmokestinamas kiekvienas prek? tiekimas ir paslaug? teikimas, atliktas Jungtin?je Karalyst?je, jei tai apmokestinamasis tiekimas ar teikimas, kur? atlieka apmokestinamasis asmuo, vykdydamas savo ekonomin? veikl?.“

12 Šio ?statymo 3a straipsnio 5 dalies 2 punkto a ir b papunk?iuose buvo nustatyta:

„a) šiame ?statyme „prek? tiekimas“ arba „paslaug? teikimas“ apima bet kokios formos prek? tiekim? arba paslaug? tiekim?, išskyrus, jeigu jie neatliekami už atlyg?;

b) bet koks sandoris, kuris n?ra prek? tiekimas, ta?iau vykdomas už atlyg? <...> yra paslaug? teikimas.“

13 Min?to ?statymo 7 straipsnio 10 dalyje numatyta:

„Paslaug? teikimas laikomas atliktu:

a) Jungtin?je Karalyst?je, jeigu teik?jas priklauso Jungtinei Karalystei; ir

b) tre?iojoje šalyje (ne Jungtin?je Karalyst?je), jeigu teik?jas priklauso kitai šaliai.

14 To paties ?statymo 8 straipsnio 1 ir 2 dalyse numatytas atvirkštinis apmokestinimas PVM už paslaugas, suteiktas kitoje šalyje nei Jungtin? Karalyst?, ir buvo nustatyta:

„1. Išskyrus šio straipsnio 3 dalyje nurodytus atvejus, jei atitinkamas paslaugas:

a) teikia asmuo, kuris priklauso kitai šaliai nei Jungtin? Karalyst?; ir

b) gauna asmuo (gav?jas), kuris jo vykdomos verslo veiklos tikslais priklauso Jungtinei Karalystei,

tuomet pagal š? ?statym? kylantys padariniai (vis? pirma susij? su paslaugos apmokestinimu PVM

ir apmokestinamojo asmens teise atskaityti pirkimo mokest?) yra tokie patys, kokie būtų, jei gavėjas pats būtų suteikęs paslaugas Jungtinėje Karalystėje vykdydamas savo verslo veiklą ir šios paslaugos būtų apmokestintos.

2. Šiame įstatyme „atitinkamos paslaugos“ – tai paslaugos, kurioms taikomi 5 priede pateikti apibrėžimai, ir kurios nėra paslaugos, kurioms taikomas vienas iš 9 priede tvirtintų apibrėžimų.

3. Šios paslaugas, kurios laikomos suteiktomis gavėjo pagal 1 dalį, neatsižvelgiama kaip į jo suteiktas paslaugas, siekiant nustatyti jo teisę į pirkimo mokesčio atskaitę remiantis 26 straipsnio 1 dalimi.“

15 1994 m. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 9 straipsnyje paslaugų gavėjo „priklausymo vieta“ („place of belonging“) buvo apibrėžta taip:

„1. Šio straipsnio 2 dalis taikoma visais paslaugų teikimo atvejais siekiant nustatyti, ar teikėjas priklauso vienai arba kitai šaliai, ir šio straipsnio 3 arba 4 dalys taikomos (išskyrus, kai taikomos 8 straipsnio 6 dalies nuostatos) nustatyti visais paslaugų teikimo atvejais, ar gavėjas priklauso vienai arba kitai šaliai.

2. Paslaugų teikėjas turi būti laikomas priklausančiu šaliai, jeigu:

a) jis šioje šalyje yra steigėjas verslo įmonės ar kokio nors kitą nuolatinį padalinį ir daugiau niekur kitur nėra tokios įmonės steigėjas; arba

b) jis nėra steigėjas tokios įmonės (toje šalyje ar kitur), tačiau ten yra prasta jo rezidavimo vieta;

c) jis yra steigėjas tokias įmones ir toje šalyje, ir kitoje, ir ten yra jo įmonė, kuri labiausiai tiesiogiai susijusi su paslaugos teikimu šioje šalyje.

3. Jei paslaugos teikiamos asmeniui ir gaunamos ne dėl jo vykdomos veiklos poreikio, jis turi būti laikomas priklausantis šaliai, kurioje yra prasta jo rezidavimo vieta.

4. Kai šio straipsnio 3 dalis netaikoma, asmuo, kuriam teikiamos paslaugos, turi būti laikomas priklausančiu šaliai, jei:

a) gyvendinta viena iš šio straipsnio 2 dalies a ir b punktuose tvirtintų sąlygų; arba

b) jis turi padalinį, kaip antai nurodytą šio straipsnio 2 dalyje, šioje ir kitoje šalyje ir jo padalinys, kurio poreikiams paslaugos yra arba bus labiausiai tiesiogiai naudojamos, yra šioje šalyje.

5. Šio straipsnio tikslais (ir jokiais kitais tikslais):

a) asmuo, vykdomas veiklą per dukterinę įmonę ar filialą šalyje, turi būti laikomas turinčiu padalinį šioje šalyje ir

b) juridinio asmens „prasta rezidavimo vieta“ reiškia vietą, kur jis yra teisiškai steigtas.“

16 1994 m. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 31 straipsniu ir jo 9 priedo 5 grupė gyvendinamas Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B dalies d punktas ir juose numatyta, kad nuo PVM atleidžiamos, be kita ko, „išankstinio mokėjimo ar paskolos suteikimo“ paslaugos ir su jomis susijusios tarpininkavimo paslaugos.

Pagrindin? byla ir prejudiciniai klausimai

17 Iš prašymo priimti prejudicin? sprendim? matyti, kad pagrindin?je byloje nagrin?jamu laikotarpiu P. Newey buvo paskol? teikimo tarpininkas, ?sisteig?s Tamverte (Jungtin? Karalyst?). P. Newey teikiamos paskol? teikimo tarpininkavimo paslaugos buvo atleistos nuo PVM pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B dalies d punkt?. Ta?iau P. Newey teikiamos reklamos paslaugos Jungtin?je Karalyst?je, skirtos pritraukti galimus paskol? gav?jus, buvo apmokestinamos PVM taip, kad jo mokestis, sumok?tas padengiant reklamos išlaidas, nebuvo susigr?žinamas.

18 Siekdamas išvengti šios nesusigr?žinamos mokes?i? naštos, P. Newey ?steig? bendrov? *Alabaster (CI) Ltd* (toliau – *Alabaster*) Džersyje, teritorijoje, kur netaikoma Šeštoji direktyva, ir suteik? šiai bendrovei teis? naudoti komercin? pavadinim? *Ocean Finance*. P. Newey buvo jos vienintelis akcininkas.

19 *Alabaster* buvo ?darbinusi bent vien? darbuotoj? visai darbo dienos ir tur?jo savo vadovyb?, Džersyje gyvenusius fizinius asmenis, kuriuos, nepaisant tiesiogin?s patirties paskol? teikimo tarpininkavimo srityje netur?jimo, pasi?l? ?darbinti arba ?darbino P. Newey buhalteriai ir mok?jo atlyginim? pagal laik?, skirt? *Alabaster* veiklai.

20 Pagal *Alabaster* ?status ir Džersyje galiojusius teis?s aktus šie valdytojai buvo atsakingi už bendrov?s valdym? ir naudojosi su tuo susijusiomis teis?mis, o P. Newey nevaidino jokio vaidmens valdant ši? bendrov?.

21 Paskol? teikimo tarpininkavimo sutartys buvo sudaromos tiesiogiai tarp paskol? dav?j? ir *Alabaster*, o paskol? teikimo tarpininkavimo komisiniai buvo mokami ne P. Newey, bet šiai bendrovei.

22 Ta?iau *Alabaster* pati neapsi?m? tvarkyti prašym? dėl paskol?; ji šiuo tikslu naudojosi P. Newey paslaugomis, kurios buvo teikiamos pagal paslaug? subrangos sutart? (toliau – paslaug? sutartis) jos darbuotoj?, vykdan?i? veikl? Tamverte. Šioje sutartyje buvo pateiktas paslaug?, kurias turi teikti P. Newey, s?rašas, iš esm?s ap?m?s visas užduotis, susijusias su paskol? teikimo tarpininkavimo veikla. Pagal min?t? sutart? P. Newey taip pat tur?jo teis? der?tis dėl *Alabaster* ir paskol? dav?j? sudarom? sutar?i? s?lyg?.

23 Už šias paslaugas P. Newey gavo nustatyt? iš pradži? 50 %, v?liau 60 % bruto komisini?, iš karto mokam? už kiekvien? *Alabaster* suteikt? paskol?, honorar?, prie kurio buvo pridedamas išlaid? atlyginimas.

24 Praktiškai galimi paskolos gav?jai tiesiogiai susisiekdavo Jungtin?je Karalyst?je su P. Newey darbuotojais, kurie apdorojo kiekvien? byl? ir prašymus, atitikusius paskolos gavimo reikalavimus, ir juos išsi?sdavo ? Džers? *Alabaster* valdytojams pritarti. Pritarimo procesas paprastai trukdavo valand? ir faktiškai n? vienas prašymas nebuvo atmestas.

25 Reklama galimiems paskol? gav?jams buvo b?tina paskol? teikimo tarpininkavimo veiklai, ji sudar? didel? *Alabaster* s?naud? dal?.

26 Anot prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo, reklamos paslaugas teik? *Wallace Barnaby & Associates Ltd* (toliau – *Wallace Barnaby*), su *Alabaster* nesusijusi bendrov?, taip pat ?steigta Džersyje pagal su *Alabaster* sudaryt? sutart?. *Wallace Barnaby* pati pirk? reklamos paslaugas iš Jungtin?je Karalyst?je ?steigt? reklamos agent?r?, be kita ko, iš reklamos agent?ros *Ekay Advertising*. Pagal Džersyje galiojan?ius teis?s aktus *Alabaster* mok?jimai *Wallace Barnaby*

už jos paslaugas nebuvo apmokestinami PVM.

27 P. Newey nebuvo ?galiotas pirkti reklamos paslaug? *Alabaster* s?skaita ir neprisi?m? jokios atsakomyb?s sumok?ti už *Wallace Barnaby* suteiktas paslaugas šiai bendrovei. Ta?iau jis tur?jo teis? pritarti reklamos turiniui, d?l kurio susitikdavoo su *Ekay Advertising* darbuotoju, dirban?iu Jungtin?je Karalyst?je. Po ši? susitikim? tas darbuotojas pateikdavo pasi?lymus *Wallace Barnaby*.

28 *Wallace Barnaby* savo ruožtu pateikdavo pasi?lymus *Alabaster* valdytojams, kurie juos gav? susitikdavo kiekvien? savait? nuspr?sti d?l numatom? išlaid? reklamai. Faktiškai nebuvo atmesta n? viena iš ši? rekomendacij?.

29 *Commissioners* mano, kad PVM tikslais, pirma, atitinkamos reklamos paslaugos buvo suteiktos P. Newey Jungtin?je Karalyst?je, tod?l yra apmokestinamos, ir, antra, paskol? teikimo tarpininkavimo paslaugas Jungtin?je Karalyst?je teik? P. Newey.

30 Papildomai jie mano, kad jei *Alabaster* tur?t? b?ti laikomas reklamos paslaug? gav?ja Džersyje ir paskol? teikimo tarpininkavimo paslaug? teik?ja, susitarimai, sudaryti šiam rezultatui pasiekti, prieštarauja draudimo piktnaudžiauti teise principui, kaip antai suformuluotam Teisingumo Teismo 2006 m. vasario 21 d. Sprendime *Halifax ir kt.*, (C-255/02, Rink. p. I-1609), ir turi b?ti perkvalifikuoti.

31 Tod?l 2005 m. rugs?jo 27 d. *Commissioners* P. Newey atžvilgiu pri?m? pranešim? d?l apmokestinimo PVM už 2002 m. liepos 1 d.–2004 m. gruodžio 31 d. laikotarp? 10 707 075 svar? sterling? (GBP) sumai, kad susigr?žint? PVM už reklamos paslaugas, kurios jam buvo suteiktos per min?t? laikotarp?.

32 P. Newey tvirtina, kad pagrindin?je byloje nagrin?jamos paskol? teikimo tarpininkavimo paslaugos buvo teikiamos iš Džersio *Alabaster* ir kad pastaroji buvo reklamos paslaug? gav?ja. Jis priduria, kad draudimo piktnaudžiauti teise principas netaikomas, kai asmuo, ?sisteig?s už Europos S?jungos rib?, teikia paslaugas kitam asmeniui, ?sisteigusiam už jos rib?.

33 Tod?l P. Newey apskund? š? pranešim? d?l apmokestinimo *First-tier Tribunal (Tax Chamber)*, kuris patenkino jo skund? 2010 m. balandžio 23 d. sprendimu.

34 Šis teismas man?, kad paskol? teikimo tarpininkavimo paslaug? veikl? vykd? *Alabaster*, naudodamasi P. Newey teikiamomis paslaugomis pagal paslaug? sutart?. Tod?l *Alabaster* negal?jo b?ti laikoma „pašto d?žut?s“ bendrove.

35 *First-tier Tribunal (Tax Chamber)* taip pat pritar? tam, kad *Alabaster* teik? atitinkamas paskol? teikimo tarpininkavimo paslaugas paskol? dav?jams ir kad ji buvo reklamos paslaug? gav?ja. Nebuvo jokio tiesioginio atlygintinio sandorio tarp P. Newey ir paskol? dav?j? arba tarp jo ir *Wallace Barnaby*. Anot šio teismo, nors *Alabaster* pagrindinis tikslas buvo gauti mokes?io lengvat?, nebuvo jokio piktnaudžiavimo, nes su *Alabaster* sudarytas susitarimas neprieštaravo Šeštosios direktyvos tikslui.

36 D?l šio sprendimo *Commissioners* pateik? apeliacin? skund? *Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber)*.

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

„1. Koki? reikšm? šios bylos aplinkyb?mis nacionalinis teismas tur?t? teikti sutartims, atsakydamas ? klausim?, kuris asmuo suteik? paslaugas PVM tikslais? Vis? pirma, ar sutartin? vienos šalies pad?tis turi lemiama? reikšm? nustatant jos pad?t?, kiek tai susij? su paslaug? teikimu

PVM tikslais?

2. Jeigu šios bylos aplinkybomis sutartinis padėtis nėra lemiamą, kokiomis aplinkybomis nacionalinis teismas turėtų nuo jos nukrypti?
3. Visų pirma, kiek tokios aplinkybomis, kaip antai šios bylos, būtų svarbu:
 - a) tai, kad pagal sutartinę paslaugą teikiantis asmuo yra visiškai kontroliuojamas kito asmens?
 - b) tai, kad žiniomis apie verslą, komerciniais santykiais ir patirtimi disponuoja kitas asmuo, o ne tas, kuris sudaro sutartinę?
 - c) tai, kad visos esminės paslaugos dalis arba daugumą jų teikia kitas asmuo, o ne tas, kuris sudaro sutartinę?
 - d) tai, kad komercinė rizika dėl paslaugų teikimo patirti finansiniai nuostoliai ir prarasti reputaciją tenka kitam asmeniui, o ne sutarties šalims?
 - e) tai, kad pagal sutartinę paslaugą teikiantis asmuo esminės dalis, būtinas šioms paslaugoms teikti, įsigyja iš trečiojo asmens, kontroliuojančio pagal sutartinę paslaugą teikiantį asmenį, ir tokia subrangai trūksta tam tikrą komercinį požymį?
4. Ar aplinkybomis, kaip šios bylos, nacionalinis teismas turėtų nukrypti nuo sutarties analizės?
5. Jeigu atsakymas į 4 klausimą būtų neigiamas, ar susitarimą, kaip nagrinėjami šioje byloje, mokesstinis rezultatas yra mokesčio nauda, kurios suteikimas prieštarautų Šeštosios direktyvos tikslui, kaip antai nurodytam [minuto Sprendimo *Halifax ir kt.*] 74–86 punktuose?
6. Jeigu atsakymas į 5 klausimą būtų teigiamas, kaip kitaip reikėtų perkvalifikuoti tokius susitarimus, kaip nagrinėjamieji šioje byloje?

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl pirmojo–ketvirtojo klausimų

38 Pirmaisiais keturiais klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar sutarties sąlygos yra lemiamos siekiant nustatyti „paslaugų teikimo“ sandorų sudariusius paslaugų teikėjus ir gavėjus, kaip jie suprantami pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punktą ir 6 straipsnio 1 dalį, ir, atsakius neigiamai, kokiomis sąlygomis minėtos sąlygos gali būti perkvalifikuotos.

39 Reikia iš karto priminti, kad Šeštoji direktyva tvirtina bendrą PVM sistemą, grindžiamą būtų vienodu apmokestinamųjų sandorių apibrėžimu (minuto Sprendimo *Halifax ir kt.* 48 punktas).

40 Pagal Šeštosios PVM direktyvos 2 straipsnio 1 punktą PVM apmokestinamas „prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, kai šalies teritorijoje už atlygą prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks“. Konkrečiai kalbant apie paslaugų teikimo sąvoką, Teisingumo Teismas keletą kartų nusprendė, kad paslaugos teikiamos „už atlygą“, kaip tai suprantama pagal šios direktyvos 2 straipsnio 1 punktą, todėl yra apmokestinamos tik jeigu jų teikėjai ir gavėjai sieja teisinis santykis, per kurį atliekami veiksmai vienas kito naudai, o teikėjo gautas atlyginimas yra realus atlygis už gavėjui suteiktą paslaugą (2010 m. gruodžio 16 d. Sprendimo *MacDonald Resorts*, C-270/09, Rink. p. I-13179, 16 punktą ir nurodyta teismo praktiką).

41 Be to, iš Teisingumo Teismo praktikos matyti, kad paslaugų teikimo sąvoka taip pat yra objektyvi ir taikoma neatsižvelgiant į atitinkamą sandorį tikslus bei rezultatus, ir mokesčių administratorius neturi atlikti tyrimų mokesčių mokėtojo ketinimams nustatyti (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Halifax ir kt.* 56 ir 57 punktus ir nurodytą teismo praktiką).

42 Konkrečiai kalbant apie sutarties sąlygų vertę kvalifikuojant sandorį kaip apmokestinamąjį, reikia priminti Teisingumo Teismo praktiką, pagal kurią atsižvelgimas į ekonominę ir komercinę realybę yra pagrindinis kriterijus bendrai PVM sistemai taikyti (šiuo klausimu žr. 2010 m. spalio 7 d. Sprendimo *Loyalty Management UK ir Baxi Group*, C-53/09 ir C-55/09, Rink. p. I-9187, 39 ir 40 punktus ir nurodytą teismo praktiką).

43 Kadangi sutartinį padėtis paprastai atspindi sandorį ekonominę ir finansinę realybę, siekiant patenkinti teisinio saugumo reikalavimus, reikšmingos sutarties sąlygos yra tai, į ką reikia atsižvelgti nustatant paslaugų teikėjų ir gavėjų, kai vykdomas „paslaugų teikimo“ sandoris, kaip jis suprantamas pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punktą ir 6 straipsnio 1 dalį.

44 Tačiau gali paaiškėti, kad kartais tam tikros sutarties nuostatos nevisiškai atspindi sandorį ekonominę ir komercinę tikrovę.

45 Taip būtų tuo atveju, jei paaiškėtų, kad minėtos sutarties nuostatos yra vien dirbtinis susitarimas, kuris neatspindi sandorį ekonominės ir komercinės realybės.

46 Iš tiesų Teisingumo Teismas daug kartų nusprendė, kad kova su sukčiavimu, mokesčių vengimu ir piktnaudžiavimu yra Šeštojoje direktyvoje pripažintas ir ja siekiamas tikslas (žr. minėto Sprendimo *Halifax ir kt.* 71 punktą ir nurodytą teismo praktiką) ir kad draudimo piktnaudžiauti teise principas reiškia, jog draudžiami visiškai dirbtiniai, ekonomiškai nepagrįsti susitarimai, kuriais siekiama vien mokesčių naudos (žr. 2008 m. gegužės 22 d. Sprendimo *Ampliscientifica ir Amplifin*, C-162/07, Rink. p. I-4019, 28 punktą; 2011 m. spalio 27 d. Sprendimo *Tanoarch*, C-504/10, Rink. p. I-10853, 51 punktą ir 2012 m. liepos 12 d. Sprendimo *J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard*, C-326/11, 35 punktą).

47 Pagrindinėje byloje nagrinėjama, kad formaliai pagal sutarties nuostatas *Alabaster* teikė paskolų teikimo tarpininkavimo paslaugas paskolų davėjams ir kad ji buvo *Wallace Barnaby* teikiamą reklamos paslaugų gavėja.

48 Tačiau atsižvelgiant į P. Newey, *Alabaster* ir paskolų davėjų bei P. Newey, *Alabaster* ir *Wallace Barnaby* komercinį santykį ekonominę realybę, kaip matyti iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą ir, be kita ko, iš trečiajame klausime *Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber)* pateiktą faktinį aplinkybių, negalima atmesti galimybės, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamos paslaugos veiksmingai buvo naudojamos ir eksploatuojamos Jungtinėje Karalystėje P. Newey naudai.

49 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, atlik?s vis? pagrindin?s bylos aplinkybi? analiz?, turi patikrinti, ar sutartin?s s?lygos iš ties? neatspindi ekonomin?s realyb?s ir ar P. Newey, o ne *Alabaster*, iš tikr?j? buvo nagrin?jam? paskol? teikimo tarpininkavimo paslaug? teik?jas ir *Wallace Barnaby* teikiam? reklamos paslaug? gav?jas.

50 Jei taip b?t?, šios sutarties nuostatos tur?t? b?ti apibr?žtos iš naujo taip, kad b?t? atkurta situacija, kuri b?t? egzistavusi nesant piktnaudžiaujant sudaryt? sandori? (šiuo klausimu žr. min?to Sprendimo *Halifax* ir kt. 98 punkt?).

51 Šiuo atveju jei situacija, kuri b?t? egzistavusi nesant nagrin?jam? sandori?, jei prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas manyt?, kad jais piktnaudžiauta, b?t? atkurta, be kita ko, paslaug? sutartimi ir *Alabaster* bei *Wallace Barnaby* sudarytais susitarimais d?l reklamos neb?t? galima remtis prieš *Commissioners*, o šie gal?t? pagr?stai manyti, kad P. Newey iš ties? teik? paskol? teikimo tarpininkavimo paslaugas ir buvo pagrindin?je byloje nagrin?jam? reklamos paslaug? gav?jas.

52 Atsižvelgiant ? tai, kas išd?styta, ? pirm?j?–ketvirt?j? klausimus reikia atsakyti taip, kad sutarties s?lygos, net jeigu ? jas reikia atsižvelgti, n?ra lemiamos siekiant nustatyti „paslaug? teikimo“ teik?j? ir gav?j?, kaip jie suprantami pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punkt? ir 6 straipsnio 1 dal?. ? jas galima neatsižvelgti, kai paaišk?ja, kad jos neatspindi ekonomin?s ir komercin?s realyb?s, bet yra visiškai dirbtinis susitarimas, nepagr?stas ekonomine realybe ir sudarytas vien siekiant pasinaudoti mokes?io lengvata, o tai turi nustatyti nacionalinis teismas.

D?l penktojo ir šeštojo klausim?

53 Atsižvelgiant ? atsakym? ? pirm?j?–ketvirt?j? klausimus, ? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo pateiktus penkt?j? ir šešt?j? klausimus atsakyti nereikia.

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:

Sutarties s?lygos, net jeigu ? jas reikia atsižvelgti, n?ra lemiamos siekiant nustatyti „paslaug? teikimo“ teik?j? ir gav?j?, kaip jie suprantami pagal 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 2000 m. spalio 17 d. Tarybos direktyva 2000/65/EB, 2 straipsnio 1 punkt? ir 6 straipsnio 1 dal?. ? jas galima neatsižvelgti, kai paaišk?ja, kad jos neatspindi ekonomin?s ir komercin?s realyb?s, bet yra visiškai dirbtinis susitarimas, nepagr?stas ekonomine realybe ir sudarytas vien siekiant pasinaudoti mokes?io lengvata, o tai turi nustatyti nacionalinis teismas.

Parašai.

* Proceso kalba: angl?.