

GENERALINIO ADVOKATO

JÁN MAZÁK IŠVADA,

pateikta 2010 m. spalio 26 d.(1)

Byla C-103/09

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

prieš

Weald Leasing Limited

(*Court of Appeal (England and Wales)*) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą

„Pridėtinės vertės mokestis (PVM) – Šeštoji Tarybos direktyva 77/388/EEB – „Piktnaudžiavimo“ ir „prastos komercinės veiklos“ sąvokos – Sandoris, kurio vienintelis tikslas yra gyti mokestinį pranašumą – Nuomos ir subnuomos sandoriai, kuriais siekiama atidėti PVM mokėjimą – Piktnaudžiavimo apibrėžimas iš naujo“

I – Žanga

1. Šis prašymas priimti prejudicinį sprendimą, be kita ko, yra susijęs su Sprendime *Halifax ir kiti* (C-255/02)(2) vartojamos „piktnaudžiavimo“ sąvokos aiškinimu ir jos taikymu sprendimuose *Part Service* (C-425/06)(3) bei *Ampliscientifica ir Amplifin* (C-162/07)(4). Prašymas pateiktas nagrinėjant bylą tarp *Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs* (toliau – *Commissioners*) ir *Weald Leasing Limited* (toliau – *Weald Leasing*) dėl pastarosios sudarytų nuomos sandorių apmokestinimo.

II – Ginčas pagrindinėje byloje ir prejudiciniai klausimai

2. *Churchill* bendrovė grupė (toliau – *Churchill Group*) daugiausia teikia nuo pridėtinės vertės mokesčio atleistas draudimo paslaugas(5). *Churchill Management Limited* (toliau – CML) ir jos dukterinės bendrovės *Churchill Accident Repair Center* (toliau – CARC) bei *Weald Leasing*(6) yra *Churchill Group* narės. CML ir CARC susigrąžina apie 1 % pirkimo PVM, tai yra, pirkdamos turtą ar rangą jos gali atskaityti tik 1 % PVM nuo tokio turto ar rangos pirkimo(7). Vienintelė *Weald Leasing* komercinė veikla yra aptariamo turto ar rangos pirkimas ir vėliau jo nuoma *Suas Limited* (toliau – *Suas*). *Weald Leasing* yra atskirai registruota PVM tikslais.

3. *Suas* savininkai yra *Churchill Group* PVM konsultantas ir jo žmona, tačiau *Suas* nepriklauso šiai grupei ir yra atskirai registruota PVM tikslais. Vienintelė reikšminga *Suas* komercinė veikla yra turto nuoma iš *Weald Leasing* ir vėliau jo subnuoma CARC ir CML.

4. Kai CML ar CARC reikėjo naujos rangos, *Weald Leasing* jį įsigijo ir išnuomojo *Suas*, kuri jį subnuomojo CML arba CARC. Naudodamosi šiais sandoriais, CML ir CARC išvengė būtinų

tiesiogiai nusipirkti joms reikalingą? rangą? ir vienu kartu sumokėti už šiuos pirkinius visą neatskaitomo PVM sumą. Šis sandoris tikslas buvo suskaidyti ir išdėstyti etapais šios sumos mokėjimą, siekiant atidėti *Churchill Group* tenkančio PVM mokėjimą. CML ir CARC iš karto turėjo sumokėti neatskaitomą PVM ne nuo visos įsigytos rangos kainos, o tik nuo šios rangos nuompinigių sumos, išskaidytos per visą nuomos sutarčių galiojimo laikotarpį.

5. *Commissioners* pateikė pranešimus apie PVM dydį, kuriais atmetė *Weald Leasing* prašymą atskaityti pirkimo PVM, sumokėtą už nuo 2000 m. spalio mėn. iki 2004 m. spalio mėn. nuomotą turtą, motyvuodami tuo, kad nagrinėjami sandoriai nebuvo ekonominė veikla ir kad jie reiškė piktnaudžiavimą teisėmis. *Weald Leasing* apskundė pranešimus apie mokesčio dydį, tvirtindama, kad šie sandoriai nebuvo sudaryti vien siekiant gyti mokestinį pranašumą ir kad apmokestinamą rangos nuomos paslaugų teikimas neprieštaravo Šeštosios direktyvos tikslui. Paskelbus sprendimą *Halifax* byloje(8), *Commissioners* atsisakė argumento, kad nagrinėjami nuomos sandoriai nebuvo ekonominė veikla, ir rodinį jo tik tai, kad sandoriais buvo piktnaudžiaujama.

6. 2007 m. vasario 7 d. sprendime *VAT and Duties Tribunal* nurodė, kad pagrindinis minėtų sandorių tikslas buvo gyti mokestinį pranašumą. Todėl šie sandoriai atitiko antrąjį piktnaudžiavimo doktrinos taikymo sąlygą, nustatytą Teisingumo Teismo sprendimo *Halifax* 75 punkte. Konkrečiai kalbant, *Tribunal* nurodė, kad nerado „kitokių nors kiek tikinamų sandorių paaiškinimų nei tai, kad *Churchill* PVM grupė siekė mokestinio pranašumo“. *VAT and Duties Tribunal* nusprendė, kad mokestinio pranašumo suteikimas neprieštaravo atitinkamam Šeštosios PVM direktyvos nuostatų tikslui ir kad todėl Teisingumo Teismo sprendimo *Halifax* 74 punkte nustatyta pirmoji sąlyga netenkinama. *Tribunal* Šeštojoje PVM direktyvoje nerado nieko, kas rodytų, jog nuo mokesčio atleistas prekybininkas negali atidėti ar išdėstyti etapais pirkimo mokesčio mokėjimo, sudarydamas nuomos sutartis, netgi tokiais atvejais, kaip antai šioje byloje, kai *Weald Leasing* buvo su CML ir CARC susijusi bendrovė. *VAT and Duties Tribunal* taip pat nusprendė, kad bet koks piktnaudžiavimas gali kilti ne iš pačių nuomos sutarčių, bet tik iš jose nustatomo nuompinigių dydžio ir iš susitarimų, kuriais siekiama išvengti *Commissioners* sprendimo pagal *Value Added Tax Act 1994* (1994 m. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas; toliau – *VAT Act 1994*) 6 priedą(9).

7. Dėl šio sprendimo *Commissioners* pateikė apeliacinį skundą *Chancery Division of the High Court of Justice of England and Wales*. Vienintelis ginijamas klausimas buvo, ar *Churchill Group* gytas mokestinis pranašumas prieštarauja Šeštosios PVM direktyvos tikslui. 2008 m. sausio 16 d. sprendimu *Chancery Division of the High Court of Justice of England and Wales* atmetė *Commissioners* apeliacinį skundą, nurodydamas, kad vien aplinkybės, jog nagrinėjami sandoriai nebuvo prasta komercinė veikla, neužtenka, kad jie būtų pripažinti piktnaudžiavimu, nes naudojantis šiais sandoriais *Churchill Group* gytas mokestinis pranašumas neprieštarauja nei mokesčių neutralumo principui, nei kitai Šeštosios direktyvos nuostatai(10).

8. Šiomis aplinkybėmis *Court of Appeal of England and Wales (Civil Division)* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar tokios aplinkybės, kurios yra šioje byloje, kai didžiąja dalimi nuo mokesčio atleistas prekybininkas, užuot tiesiogiai pirkęs turtą, sukuria turto nuomos schemą, traukdamas tarpiną trečiąją šalį, tokia turto nuomos schema arba jos dalis sukuria mokestinį pranašumą, kuris prieštarauja Šeštosios direktyvos tikslui Sprendimo *Halifax* <...> 74 punkte vartojama prasme?

2. Ar atsižvelgiant į tai, kad Šeštoji PVM direktyva reglamentuoja visiškai arba iš dalies nuo mokesčio atleisto prekybininko vykdomo turto nuomą, ir į Teisingumo Teismo sprendimo *Halifax* 69 ir 80 punktuose bei Sprendimo *Ampliscentifica* (ir *Amplifin*) <...> 27 punkte vartojamą sąvoką „prasta komercinė veikla“, be to, į tai, kad tokia sąvoka nevartojama Sprendime *Part Service*

<...>, visiškai arba iš dalies nuo mokesčio atleistas prekybininkas piktnaudžiauja taip elgdamasis, nors savo įprastoje komercinėje veikloje nuomos sandorį nevykdo?

3. Jeigu atsakymas į 2 klausimą yra teigiamas:

a) kokia yra sąvokos „įprasta komercinė veikla“ reikšmė atsižvelgiant į Sprendimo *Halifax* 74 ir 75 punktus: ar ji svarbi 74 punktui, ar 75 punktui, ar abiem;

b) ar sąvoka „įprasta komercinė veikla“ reiškia:

- 1) sandorius, kuriuos aptariamas apmokestinamasis asmuo paprastai sudaro;
- 2) sandorius, kuriuos pagal ištiestos rankos principą sudaro dvi ir daugiau šalių;
- 3) sandorius, kurie yra perspektyvūs komerciniu požiūriu;
- 4) sandorius, kurie sukuria komercinę naštą ir riziką paprastai kartu su komercine nauda;
- 5) sandorius, kurie nėra dirbtiniai, nes turi komercinę turiną;
- 6) bet kurio kito tipo ar kategorijos sandorius?

4. Jeigu turto nuomos schema ar bet kuri jos dalis pripažįstama piktnaudžiavimu, kaip tinkamai juos apibrėžti iš naujo? Konkrečiai kalbant, ar nacionalinis teismas arba mokesčius surenkanti institucija turėtų:

a) neatsižvelgti į tarpinų trečiosios šalies buvimą ir nurodyti, kad PVM turi būti sumokėtas nuo nuompinigio pagal rinkos vertę;

b) iš naujo apibrėžti nuomos schemą kaip tiesioginį pirkimą ar

c) iš naujo apibrėžti sandorius bet kuriuo kitu būdu, kurį teismas arba mokesčius surenkanti institucija laiko tinkama priemone atkurti situaciją, kuri būtų egzistavusi nesant piktnaudžiaujant sudarytų sandorių?“

III – Procesas Teisingumo Teisme

9. Rašytines pastabas pateikė *Weald Leasing*, Graikijos vyriausybė, Airija, Italijos vyriausybė, Jungtinės Karalystės vyriausybė ir Komisija. Visi, išskyrus Italijos vyriausybę, žodinius paaiškinimus pateikė 2010 m. birželio 3 d. posėdyje.

IV – Įvadinės pastabos

10. Iš Teisingumo Teismo sprendimo *Halifax* aišku, kad draudimo piktnaudžiauti teise principas, įtvirtintas Teisingumo Teismo praktikoje, pagal kurį draudžiama remtis Europos Sąjungos (toliau – ES) teise, siekiant piktnaudžiauti arba sukčiauti, taip pat taikomas ir bylose dėl PVM. Tačiau draudimo piktnaudžiauti teise principą taikant PVM srityje negalima pažeisti teisinio saugumo principo arba prekybininko laisvės planuoti verslą ar pasirinkti sandorius taip, kad sumokėtų mažiau PVM(11).

11. Piktnaudžiavimą teise PVM srityje galima nustatyti, nors prekybininkas formaliai laikosi PVM reglamentuojančių teisės aktų, todėl minėtų principų reikia taikyti tik išimtiniais atvejais, kai piktnaudžiavimas yra akivaizdus, ir veiksmą imtis atsargiai bei tik tiek, kiek būtina atsižvelgiant į atitinkamo piktnaudžiavimo mastą. Sprendime *Halifax* Teisingumo Teismas nurodė, kad nustačius piktnaudžiavimą bauda neturi būti skiriama be aiškaus ir nedviprasmiško teisinio pagrindo(12).

Vietoj to, su piktnaudžiavimu susijusius sandorius reikia apibrėžti iš naujo taip, kad būtų atkurta situacija, kuri būtų egzistavusi nesant piktnaudžiaujant sudarytų sandorių(13).

12. Sprendime *Halifax* Teisingumo Teismas nustatė du kriterijus, kurie turi būti tenkinami norint nustatyti piktnaudžiavimą. Pirmas, nagrinėjami sandoriai, neatsižvelgiant į formalų atitinkamą Šeštosios direktyvos ir nacionalinės teisės aktą, kuriais ši direktyva perkeliama į nacionalinę teisę, nuostatose numatytą sąlygą laikymosi yra įgyjamas mokestinis pranašumas, kurio suteikimas prieštarautų šioms nuostatomis siekiamam tikslui. Antras, objektyvi požymių visuma taip pat turi patvirtinti, kad nagrinėjami sandorių pagrindinis tikslas yra įgyti mokestinį pranašumą(14).

13. Kaip teigia Graikijos vyriausybė, šie du kriterijai yra kumuliaciniai. Taigi, norint nustatyti piktnaudžiavimą PVM požiūriu, nepakanka parodyti, kad tam tikru sandoriu įgyjamas mokestinis pranašumas ar net kad tuo sandoriu iš tikrųjų to ir siekiama, arba kad jo negalima kitaip logiškai pagrįsti ar paaiškinti, tik siekiu įgyti tokį pranašumą. Nusprendus kitaip, būtų akivaizdžiai pažeista pripažinta prekybininko laisvė mažinti savo mokestinį prievolę(15). Todėl būtina eiti toliau ir nustatyti, kad sandoris lemia mokestinį pranašumą, kuris prieštarauja Šeštosios direktyvos ir nacionalinės teisės aktą, kuriais ji perkeliama, tikslui.

14. Remiantis nutartimi dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą, atrodytų, kad antrasis *Halifax* kriterijus pagrindinėje byloje tenkinamas, nes *VAT and Duties Tribunal* nusprendė, jog pagrindinėje byloje aptariamų nuomos ir subnuomos susitarimų pagrindinis tikslas buvo įgyti mokestinį pranašumą. Kaip nurodyta šioje nutartyje, susitarimai, be kita ko, lėmė, kad CARC ir CML gavo pinigų naudą.

15. Nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą taip pat nurodoma, kad šiuo atveju nuomos sutartyse nustatyti nuompinigiai buvo nedideli, nes kuo didesni būtų nuompinigiai, tuo didesnė negrąžinamo PVM sumokėtų CML ir CARC. Be to, iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad pagal *Weald Leasing* ir *Suas* nuomos sutartį už turto nuomą mokėtini nuompinigiai apskaičiuoti taip, kad 100 proc. sumokėtos kainos *Weald Leasing* atsipirktų per 10 metų, neatsižvelgiant į tai, kiek tikimasi naudoti aptariamą turtą ar rangą.

V – Dėl pirmojo ir ketvirtojo klausimų

16. Pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar aprašyti susitarimai arba jų dalis lemia tai, kad įgyjamas mokestinis pranašumas, kurio suteikimas prieštarauja Šeštosios direktyvos ir nacionalinės teisės aktą, kuriais ji perkeliama, tikslui.

17. *Weald Leasing* teigia, kad, kalbant apie PVM, vienas iš nuomos mokestinių pranašumų neapmokestinamiems ar iš dalies neapmokestinamiems prekybininkams yra galimybė išdėstyti etapais negrąžinamo pirkimo mokesčio mokėjimą nuomos laikotarpiu. Tačiau vien šio mokestinio pranašumo nepakanka, kad sandorius būtų galima pripažinti piktnaudžiavimu, nes tai turėtų būti prekybininkų pasirinkimo mokestinį pasekmę, kurios konkrečiai siekta priimant Šeštąją direktyvą. Tai nėra piktnaudžiavimas, nes pranašumas nebuvo įgytas neteisėtai. Konkrečiau kalbant, CML ir CARC nebandė susigrąžinti daugiau pirkimo mokesčio, nei joms priklausė. Nors *Weald Leasing* gavo pinigų naudą, tai nebuvo tiesioginis mokesčio sutaupymas ir jo nebuvo siekiama. *Weald Leasing* teigimu, tai yra pagrindinis šios ir *University of Huddersfield*(16) bylų atskyrimo požymis, nes vienintelis nuomos sutarties elementas, kuriuo potencialiai gali būti piktnaudžiaujama, yra nuompinigio dydis. *Weald Leasing* pažymi, kad vienintelis teisės aktas nuostata, kuri galbūt galėtų būti pažeista, yra *VAT Act 1994* 6 priedo 1 straipsnis – nacionalinės teisės nuostata, kuria neperkeliama jokia Šeštosios direktyvos nuostata. Tai labiau yra Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalyje numatytos pagrindinės vertinimo taisyklės išimtis, padaryta, remiantis Jungtinei Karalystei pagal šios direktyvos 27 straipsnio 2 dalį numatyta nukrypti leidžiančia

nuostata. Tokios nukrypti leidžiančios nuostatos nesuteikia teisės remtis iš Bendrijos (ir dabar ES) teisės kylančiomis teisėmis ar pareigomis(17). Taigi ES teisės piktnaudžiavimo doktrina netaikoma jokiam 6 priedo 1 straipsnio pažeidimui, kuris yra tik nacionalinė teisės dalykas.

18. Jungtinė Karalystė mano, kad, nepaisant formalios nuomos formos, nagrinėjami susitarimai nebuvo sudaryti pagal ištiestos rankos principą ir buvo išgalvotas bei apsimestinis mąginimas nuspėti komercinę ir ekonominę tikrovę, kad *Churchill Group*, pasinaudodama CML ir CARC, išsirinko ir nupirko turtą, siekdama juo naudotis neapmokestinamame draudimo versle. Iš tikrųjų *Weald Leasing* siekė gyti nuomos pranašumą PVM požiūriu, neprisiimdama atitinkamos ekonominės ir komercinės naštos. Graikijos vyriausybė mano, kad aptariamose nuomos schemose tikslas ir rezultatas buvo kitoks CARC ir CML įsigyto turto apmokestinimas nei panašias paslaugas teikiančiųjų konkurentų įsigyto panašaus turto. Taikant šią schemą pažeidžiamas mokestinė lygybės principas, taip pat mokesčių neutralumo principas. Airija mano, kad 99 % *Churchill Group* teikiamų paslaugų yra atleistos nuo mokesčių, ir kadangi jos mokamas pirkimo mokestis yra neatskaitomas, Šeštąjį direktyvų reikia aiškinti, kaip numatančių, jog pareiga mokėti šį mokestį gyjama iš karto, jam tapus apskaituotinu, kad būtų galima perleisti jį galutiniam vartotojui. *Weald Leasing* ir *Suas* iš esmės yra (arba yra vien) priemonės to išvengti, kuriomis piktnaudžiuojama, nes jos akivaizdžiai apsimestinės. Airija teigia, kad visi arba dauguma nuomos susitarimų yra apsimestiniai ir todėl jais – ne tik nuompinigį dydžiu – piktnaudžiuojama. Italijos vyriausybė mano, kad nuomos schema, kuria siekiama sudaryti sąlygas daugiausia atleistam nuo mokesčių apmokestinamajam asmeniui atskaityti visų pirkimo PVM, sumokėtų už savo verslo tikslais pirktas prekes ir paslaugas, prieštarauja PVM neutralumo principui, tvirtintam Šeštojoje direktyvoje.

19. Komisija mano, kad turto nuoma nesuteikia PVM teisės aktų tikslui prieštaraujančio mokestinio pranašumo. Ekoniminiu požiūriu valstybei nesvarbu, ar turtas perkamas, ar nuomojamas. Nors mokestinė pareigos vykdymo atidėjimą mokesčių mokėtojas gali laikyti realiu piniginiu pranašumu, už šį pranašumą jis galiausiai sumoka. Be to, Komisija mano, kad kontroliuojamos bendrovės, užsiimančios nuoma, pasitelkimas savaime nereiškia piktnaudžiavimo teise. Tokiomis aplinkybėmis tikrasis piktnaudžiavimo pavojus kyla dėl galimybių mokesčių mokėtojui manipuluoti nuompinigį dydžiu, siekiant sumažinti mokamo PVM sumą. Komisija pažymi, kad traukiant *Suas*, atrodo, siekta vienintelio tikslo – neleisti mokesčių institucijoms patikrinti apmokestinamosios vertės apskaitavimo. Taigi atrodytų, kad šis sandoris atitinka pirmąjį *Halifax* kriterijų. Sandorį, kuriuo siekiama sutrukdyti veiksmingai gyvendinti PVM taisyklę, reikia laikyti lygiavertiu tokiam sandoriui, kuriuo siekiama gyti šią taisyklę tikslui prieštaraujantį pranašumą.

20. Manau, kad prekybininkas, kaip Komisija nurodė savo pastabose, gali iš esmės laisvai pasirinkti – pirkti ar nuomoti komercinėje veikloje naudoti skirtą turtą arba rangą(18). Taip pat to, kad atleistas nuo mokesčių prekybininkas, siekiantis pasinaudoti palankesniu vertinimu pagal PVM teisės aktus ir taip atidėti(19) savo mokestinį pareigų vykdymą, pasirenka sudaryti turto ar rangos nuomos susitarimą, užuot pirkęs juos tiesiogiai, savaime nepakanka pagrįsti išvadą, jog buvo piktnaudžiauta teisės aktais. Jei prekybininkas pasirenka nuomoti rangą, jis moka PVM nuo periodinių nuomos mokesčių, mokamą nuomos laikotarpiu, o ne atlieka vienkartinį PVM mokėjimą nuo šios rangos įsigijimo. Manau, kad toks sandoris savaime neprieštarauja Šeštosios direktyvos ir nacionalinės teisės aktų, kuriais ji perkeliama, tikslui. Mano nuomone, sandoriu nebūtinai pažeidžiamas mokesčių neutralumo principas. Kaip nurodė *Weald Leasing* ir Komisija, rangos nuoma, o ne pirkimas, savaime nelemia, kad prekybininkas mokės mažiau PVM ar atskaitys daugiau PVM, nei jam priklauso. Taigi, nors prekybininkas gali gyti realų piniginių pranašumą nuomodamas rangą, o ne jį pirkdamas, PVM nebūtinai sutaupo.

21. Manau, kad visiškai valdomos arba kontroliuojamos dukterinės bendrovės, šiuo atveju *Weald Leasing*

, kuri yra atskiras arba savarankiškas mokesčio mokėtojas PVM tikslais(20), steigimas ir jos pasitelkimas siekiant vienintelio tikslo – gyti PVM pranašumų PVM atidėjimo forma, savaime nėra piktnaudžiavimas, nes tokio pranašumo galima gyti pagal ištiestos rankos principą sudarius nuomos susitarimą su nesusijusia trečiaja šalimi(21). Taigi daugiausia atleisto nuo mokesčio prekybininko naudojimasis turto nuomos schema, kuri traukta nesusijusi trečioji šalis arba visiškai valdoma dukterine bendrove, atskirai registruota PVM tikslais, užuot pirkus turtą tiesiogiai, taip siekiant atidėti nesugrąžinamo mokesčio mokėjimą, savaime nesukuria mokestinio pranašumo, prieštaraujančio Šeštosios direktyvos tikslui. Tačiau jei nuomos susitarimuose yra nustatyti dirbtinai maži, neatspindintys rinkos sąlygų nuompinigiai, taip savo ruožtu dirbtinai mažinant mokėtino PVM sumą, Šeštosios direktyvos ir jos perkeliančio nacionalinės teisės aktų tikslui, mano nuomone, prieštarautų ta sandorio dalis, kuri susijusi su nuompinigių dydžiu, o ne pačia nuoma.

22. Kalbant apie susitarimus, susijusius su *Suas*, nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą nurodoma, kad šios bendrovės tarp *Weald Leasing* ir CARC bei CML reiškė, jog *Commissioners* negalėjo pateikti 6 priedo nurodymo (*VAT Act 1994*). Atrodytų (tai turėtų patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas), kad siekdami pateikti 6 priedo nurodymą, reiškiantį, jog prekės tiekimo ar paslaugų teikimo verte laikytina rinkos vertė, *Commissioners*, be kita ko, turi rodyti, kad prekės tiekimo ar paslaugų teikimo vykdomas asmuo bei asmuo, kuriam prekės tiekiamos ar paslaugos teikiamos, yra susiję(22) ir kad šio tiekimo ar teikimo vertė buvo mažesnė už rinkos vertę.

23. Iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad pati *Weald Leasing* prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiame teisme tvirtino, jog „realus dalyvių gytas mokestinis pranašumas atsirado dėl tarpinų pozicijų užimančių *Suas*, dėl kurios nebuvo galima taikyti sprendimo pagal 6 priedą“. Teisingumo Teismui išdėstytuose argumentuose *Weald Leasing* mano, kad draudimo piktnaudžiauti principas taikomas tik tokiam mokestiniam pranašumui, kuris prieštarauja Bendrijos teisės nuostatomis, tačiau ne bandymams apeiti nacionalinę teisę.

24. Manau, kad *Weald Leasing* teiginiui pritarti negalima. Iš Teisingumo Teismo bylos medžiagos matyti (tai turėtų patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas), kad *VAT Act 1994* 6 priedo 1 straipsnis buvo priimtas remiantis Šeštosios direktyvos 27 straipsnyje numatyta nukrypti leidžiančia nuostata(23). Mano nuomone, nacionalinės teisės aktų nuostatos, priimtose remiantis Šeštosios direktyvos 27 straipsnyje numatytomis nukrypti leidžiančiomis nuostatomis, esančios nacionalinės PVM sistemos sudėtinė dalimi, yra privalomos apmokestinamajam asmeniui pagal nacionalinę teisę(24), ir valstybės narės mokesčių institucijos gali jomis remtis šio asmens atžvilgiu nacionaliniuose teismuose(25). Kalbant apie draudimo piktnaudžiauti principo taikymą nacionaliniuose teismuose, kaip numatyta Sprendime *Halifax*, bet kokie skirtumai tarp Šeštųjų direktyvų gyvendinančių nacionalinių nuostatų ir visiškai laikantis toje direktyvoje numatytos nukrypti leidžiančios nuostatos priimtų nuostatų, mano nuomone, yra išgalvoti ir panašūs, kad kenkia nacionalinės PVM sistemos bei netiesiogiai ES PVM sistemos vientisumui.

25. Todėl manau, kad Sprendime *Halifax*(26) išdėstyta draudimo piktnaudžiauti doktrina taikoma piktnaudžiavimui nacionalinėmis nuostatomis, kurios buvo priimtose visiškai laikantis Šeštosios direktyvos 27 straipsnio nuostatų. Kalbant apie šio principo taikymą pagrindinėje byloje, o tai priklauso nacionalinio teismo kompetencijai, manau, kad taikant visiškai dirbtines schemas, sukurtas iš esmės siekiant gyti mokestinį pranašumą ir neleidžiant mokesčių institucijoms, remiantis visiškai laikantis Šeštosios direktyvos priimtomis nacionalinės teisės nuostatomis, nurodyti susijusį asmenį sudarytų nuomos susitarimą verte laikyti jo rinkos vertę, yra piktnaudžiaujama.

26. Ketvirtuoju klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas prašo paaiškinti, kaip iš naujo apibr?žti susitarimus, jei turto nuomos schema ar bet kuri jos dalis pripaž?stama piktnaudžiavimu.

27. Sprendimo *Halifax* 94 punkte Teisingumo Teismas nurod?, kad sandorius, kuriais piktnaudžiauta, reikia apibr?žti iš naujo taip, kad b?t? atkurta situacija, kuri b?t? egzistavusi nesant piktnaudžiaujant sudaryt? sandori?. Remiantis mano pateiktu pirmojo klausimo vertinimu, kiek tai susij? su piktnaudžiavimo buvimu ir apimtimi pagrindin?je byloje, jeigu nacionalinis teismas nuspr?st?, kad *Suas* ?traukimas ? atitinkamus susitarimus buvo dirbtinai suplanuotas, iš esm?s siekiant užkirsti keli? 6 priedo 1 straipsnio nurodymui (VAT Act 1994) ir ?gyti mokestin? pranašum?, Jungtin?s Karalyst?s mokes?i? institucijoms, kaip pastabose teig? Komisija, tur?t? b?ti leista pagrindin?je byloje nagrin?jamus sandorius laikyti *Weald Leasing* bendrov?ms CML ir CARC suteikta nuoma, užtikrinant, kad PVM b?t? sumok?tas nuo ši? nuomos sutar?i? rinkos vert?s(27).

28. Taigi, jei sudarant nuomos susitarimus panaudojama visiškai dirbtin? schema, siekiant sutrukdyti mokes?i? institucijoms pagal visiškai laikantis Šešt?ja direktyva numatytos nukrypti leidžian?ios nuostatos priimtas nacionalin?s teis?s nuostatas nurodyti, kad ši? susitarim? tarp susijusi? asmen? verte reikia laikyti j? rinkos vert?, šie susitarimai tur?t? b?ti apibr?žti iš naujo, neatsižvelgiant ? min?t? schem?.

VI – D?l antrojo ir tre?iojo klausimo

29. Antruoju klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas klausia, ar visiškai arba iš dalies nuo mokes?io atleistas prekybininkas piktnaudžiauja, kai sudaro nuomos sandorius, kuri? savo „?prastoje komercin?je veikloje“ jis nevykdo. Tre?iuoju klausimu šis teismas pateikia kelis klausimus, susijusius su „?prastos komercin?s veiklos“ s?vokos aiškinimu ir taikymu.

30. Fraz? „?prasta komercin? veikla“ vartojama dviejuose Sprendimo *Halifax* punktuose. Šio sprendimo 69 punkte Teisingumo Teismas suformulavo bendr? princip?, kad sandoriai, kurie sudaromi ne ?prastoje komercin?je veikloje, laikomi piktnaudžiavimu, jeigu jais siekiama ?gyti ES teis?s numatyt? naud? piktnaudžiaujant. Šio sprendimo 80 punkte Teisingumo Teismas nurod?, kad „jeigu apmokestinamiesiems asmenims b?t? leista atskaityti vis? perkant sumok?t? PVM, nors joks j? ?prastos komercin?s veiklos sandoris vadovaujantis Šeštosios direktyvos nuostatomis d?l atskaitos ir jas perkelian?iais nacionalin?s teis?s aktais neleist? atskaityti min?to PVM arba leist? jiems atskaityti tik jo dal?, tai pažeist? mokestinio neutralumo princip? ir šios tvarkos tiksl?“. Paskui sprendimo 81 punkte Teisingumo Teismas nurod?, jog „d?l antrojo požymio, pagal kur? nagrin?jam? sandori? pagrindinis tikslas turi b?ti mokestinio pranašumo ?gijimas, primintina, kad nacionalinis teismas turi nustatyti real? nagrin?jam? sandori? turin? ir paskirt?. Tai darydamas jis gali atsižvelgti ? visiškai dirbtin? ši? sandori? pob?d? bei ? teisinius, ekonominius ir (arba) asmeninius mokes?i? naštos sumažinimo plane dalyvaujan?i? subjekt? ryšius“.

31. Ta?iau Sprendime *Part Service*(28) s?voka „?prasta komercin? veikla“ nenurodyta, nors Teisingumo Teismas remiasi Sprendimo *Halifax* 74 ir 75 punktuose numatytais dviem kriterijais(29). Sprendimo *Ampliscientifica ir Amplifin* (30) 27 ir 28 punktuose Teisingumo Teismas nurod?, kad „d?l draudimo piktnaudžiauti teise principo reikia priminti, jog PVM srityje juo siekiama, kad [ES] teis?s akt? taikymas neb?t? išpl?stas tiek, kad apimt? ?kio subjekt? piktnaudžiavim?, t. y. operacijas, kurios vykdomos ne atsižvelgiant ? ?prastus verslo sandorius, bet d?l vienintelio tikslo – piktnaudžiaujant ?gyti [ES] teis?s numatyt? naud?. Taigi šis principas reiškia, kad draudžiami visiškai dirbtini, ekonomiškai nepagr?sti dariniai, kuriais siekiama vien gauti mokestin?s naudos“.

32. Manau, kad frazė „prasta komercinė veikla“ nereikalauja nagrinėti konkrečiam prekybininkui „būdingos“ komercinės veiklos(31). Taigi, kalbant apie piktnaudžiavimą PVM, „prastos komercinės veiklos“ sąvoka nesiejama su apmokestinamojo asmens veikla, kuria jis nuolat užsiima. Bandyamas nustatyti konkretaus prekybininko būdingą ar nuolatinę komercinę veiklą, mano nuomone, yra iš principo sunkiai prognozuojama užduotis(32), taigi netinkama atsižvelgiant į mokesčių teisę, kur reikalingas teisinis saugumas.

33. Vertinimas, ar sandoris vykdytas kaip „prasta komercinė veikla“, mano nuomone, yra susijęs su antruoju(33) iš Sprendime *Halifax* nustatytų dviejų kriterijų, taigi su nagrinėjamo sandorio ar schemos pobūdžiu bei klausimu, ar tai yra visiškai dirbtinis darinys, sukurtas iš esmės siekiant įgyti mokesčių pranašumą, o ne dėl kitų komercinių priežasčių(34). Šiuo atžvilgiu svarbūs mokesčio naštai sumažinti skirtoje schemoje(35) dalyvaujančių subjektų teisiniai, ekonominiai ir (arba) asmeniniai ryšiai, taigi ir tai, ar sandorio šalys veikia pagal ištiestos rankos principą(36). Be to, klausimas, ar sandoris sukelia prastai su tokiais sandoriais siejamas komercinės pareigas ir riziką, svarbus vertinant sandorio dirbtinį pobūdį, taigi tai, ar vienintelis jo tikslas yra įgyti mokesčių pranašumą. Dar pažymėčiau, kad atliekant tokį vertinimą svarbus sandorio objektyvus pobūdis(37), o ne mokesčio mokėtojo subjektyvi motyvacija.

VII – Išvada

34. Atsižvelgdamas į išdėstytus svarstymus, siūlau Teisingumo Teismui *Court of Appeal (England and Wales)* pateiktus klausimus atsakyti taip:

1. Turto nuomos schemos, kurią traukiama nesusijusi trečioji šalis arba visiškai valdoma dukterinė bendrovė, atskirai registruota pridėtinės vertės mokesčio tikslais, sukūrimas, užuot pirkus turtą tiesiogiai, kai tai daro didžiąja dalimi atleistas nuo mokesčio prekybininkas, siekdamas atidėti negrąžinamo mokesčio mokėjimą, savaime nesukuria mokesčio pranašumo, prieštaraujančio 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 tikslui.

2. Visiškai dirbtinės schemos, kuri iš esmės skirta įgyti mokesčių pranašumą trukdant mokesčių institucijoms pagal visiškai laikantis Šeštosios direktyvos 77/388 priimtas nacionalinės teisės nuostatas nurodyti, kad ši nuomos susitarimų tarp susijusių asmenų vertė reikia laikyti jė rinkos vertę, yra piktnaudžiavimas.

3. Nustačius piktnaudžiavimą, jam panaudoti sandoriai turi būti apibrėžti iš naujo taip, kad būtų atkurta situacija, kuri būtų egzistavusi nesant piktnaudžiaujant sudarytų sandorių. Jei sudarant nuomos susitarimus panaudojama visiškai dirbtinė schema, iš esmės siekiant sutrukdyti mokesčių institucijoms nurodyti, kad ši susitarimų tarp susijusių asmenų vertė reikia laikyti jė rinkos vertę, šie susitarimai turėtų būti apibrėžti iš naujo, neatsižvelgiant į minėtą schemą.

4. Kalbant apie piktnaudžiavimą PVM, „prastos komercinės veiklos“ sąvoka nesiejama su mokesčio mokėtojo veikla, kuria jis prastai ar nuolat užsiima. Vertinimas, ar sandoris vykdytas kaip „prasta komercinė veikla“, yra susijęs su nagrinėjamo sandorio ar schemos pobūdžiu bei tuo, ar tai yra visiškai dirbtinis darinys, sukurtas iš esmės siekiant įgyti mokesčių pranašumą, o ne dėl kitų komercinių priežasčių. Vertinant sandorio pobūdį yra svarbūs mokesčio naštai sumažinti skirtoje schemoje dalyvaujančių subjektų teisiniai, ekonominiai ir (arba) asmeniniai ryšiai, taigi ir tai, ar sandorio šalys veikia pagal ištiestos rankos principą, taip pat klausimas, ar sandoris sukelia prastai su tokiais sandoriais siejamas komercinės pareigas ir riziką.

1 – Originalo kalba: angl?.

2 – 2006 m. vasario 21 d. sprendimas (Rink. p. I?1609; toliau – *Halifax*).

3 – 2008 m. vasario 21 d. sprendimas (Rink. p. I?897).

4 – 2008 m. geguž?s 22 d. sprendimas (Rink. p. I?4019).

5 – Žr. 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) 13 straipsnio B skirsn?, kuriame, be kita ko, numatoma, kad valstyb?s nar?s atleidžia nuo mokes?io draudimo sandorius. Žr. dabar galiojan?ios 2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos (OL L 347, p. 1; toliau – PVM direktyva) 135 straipsnio 1 dal?.

6 – *Weald Leasing* yra CML visiškai valdoma dukterin? bendrov? ir atskirai ?registruota PVM tikslais.

7 – Žr. Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 ir 5 dalis, dabar galiojan?ios PVM direktyvos 168 ir 173 straipsnius.

8 – Nurodytas 2 išnašoje.

9 – *VAT Act 1994* 6 priedo 1 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Kai:

a) apmokestinamojo asmens ?vykdyto preki? tiekimo ar paslaug? teikimo už atlyg? pinigais vert? (išskyrus š? straipsn?) yra mažesn? už rinkos vert?; ir

b) preki? tiekim? ar paslaug? teikim? vykdomas asmuo ir 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 ? viso PVM kredit? už preki? tiekim? ar paslaug? teikim?,

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

10 – *High Court* sutiko su *Commissioners* tvirtinimu, kad CML, CARC, *Weald* ir *Suas* nepatyr? su turto nuoma paprastai siejamos ?prastos ekonomin?s ir komercin?s rizikos. Jis pripažino, kad nuomos sutartys buvo „komerciniu poži?riu netikros“, nes labai skyr?si nuo to, ko galima tik?tis šalims derantis pagal ištistos rankos princip? ir vykdam? ?prast? komercin? veikl?. Taip pat pripaž?stama, kad nors nuomos sutartys nebuvo apsimestin?s, nepaisant pastang? išoriškai jas padaryti panašias ? ?prastus komercinius susitarimus, sandoriai buvo dirbtiniai, nes neturint tikslo ?gyti mokestin? pranašum? jie neb?t? buv? sudaryti jokiame komerciniame kontekste. Taigi *High Court* pripažino, kad sandoriai nebuvo ?prasta komercin? veikla. Tačiau remdamasis Teisingumo Teismo sprendimo *Halifax* (min?tas 2 išnašoje) 69–80 punktais, teismas nusprend?, jog vien tai, kad schema nebuvo ?prasta komercin? veikla, nereiškia, kad ja piktnaudžiaujama. Tokiomis aplinkyb?mis teismas pažym?jo, kad Teisingumo Teismas, sprendimo 74 ar 86 punktuose, nustatydamas pirm?j? piktnaudžiavimo principo taikymo s?lyg?, „?prasta komercine veikla“ nesir?m?. Jis nusprend?, kad jei Teisingumo Teismas b?t? man?s, kad jo Sprendimo *Halifax* 69 ir

80 straipsniuose vartojama sąvoka „prasta komercinė veikla“ yra svarbi, bet papildomai paaiškinti, ką ši sąvoka reiškia.

11 – Žr. Sprendimo *Halifax*, minėto 2 išnašoje, 69–73 punktus.

12 – Žr. Sprendimo *Halifax*, minėto 2 išnašoje, 93 punktą.

13 – Žr. Sprendimo *Halifax*, minėto 2 išnašoje, 94 punktą.

14 – Žr. Sprendimo *Halifax*, minėto 2 išnašoje, 74 ir 75 punktus.

15 – Žr. Sprendimo *Halifax*, minėto 2 išnašoje, 73 punktą.

16 – 2006 m. vasario 21 d. Sprendimas *University of Huddersfield* (C-223/03, Rink. p. I-1751).

17 – 2008 m. balandžio 10 d. Sprendimas *Marks & Spencer* (C-309/06, Rink. p. I-2283, 28 punktas).

18 – 7rangos nuoma iš esmės yra paslaugų teikimas pagal Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 1 dalį ir PVM direktyvos 24 straipsnio 1 dalį.

19 – Tačiau pažymėčiau, kad Airija rašytinai pastabose teigia, jog pagal mokesčių neutralumo principą asmuo, neturintis teisės atskaityti mokesčių, kai jis tampa apskaituotinas, privalo būti priimti neatskaitytinumo našta, bet tuo metu ji sumokėdama.

20 – Pagal Šeštosios direktyvos 4 straipsnį apmokestinamasis asmuo – tai asmuo, kuris savarankiškai bet kurioje vietoje vykdo ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į tos veiklos tikslą ar rezultatą.

21 – Pagal analogiją žr. 2000 m. sausio 27 d. Sprendimą *Heerma* (C-23/98, Rink. p. I-419). Toje byloje Teisingumo Teismas nusprendė, kad asmuo, nuomojantis nekilnojamąjį turtą bendrijai, kurios narys jis yra ir kuris pats yra apmokestinamasis asmuo, veikia savarankiškai Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 1 dalies prasme. Teisingumo Teismas pažymėjo, kad tokiu atveju tarp bendrijos ir dalininko neegzistavo tokio darbdavio ir darbuotojo santykių, apie kuriuos kalbama Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies pirmoje pastraipoje ir kurie trukdytų dalininko savarankiškumui. Išnuomodamas bendrijai materialus turtas, dalininkas veikia savo vardu ir atsakomybe, net jei tuo pačiu metu jis buvo nuomojančios bendrijos vadovas. Todėl, mano nuomone, vien artimo ryšio tarp dviejų atskirų mokesčių mokėtojų nepakanka, kad mokesčių institucijos šiuos mokesčių mokėtojus vertintų kaip vieną. Atvirkščiai, žr. 2007 m. spalio 18 d. Sprendimą *van der Steen* (C-355/06, Rink. p. I-8863). Šioje byloje Teisingumo Teismas nusprendė, kad tarp bendrovės ir jos direktoriaus buvo darbdavio ir darbuotojo ryšys. Pirma, Teisingumo Teismas nustatė, kad bendrovė direktoriui mokėjo fiksuotą mėnesinį atlyginimą ir metinius atostoginius. Iš jo atlyginimo bendrovė atskaitydavo pajamų mokestį ir socialinio draudimo įmokas. Antra, teikdamas paslaugas kaip darbuotojas, direktorius veikė ne savo vardu, saskaityta ar atsakomybe, bet bendrovės saskaityta ir atsakomybe. Trečia, veikdamas kaip bendrovės vadovas ir vykdydamas veiklą bendrovei veikiant trečiųjų asmenų atžvilgiu, direktorius neprisiimdavo jokios ekonominės verslo rizikos.

22 – Remiantis bylos medžiaga, atrodytų, kad jeigu aptariamuose nuomos susitarimuose nebūtų *Suas*, kuri nėra *Churchill Group* narė ir formaliai nesusijusi su *Weald Leasing*, *CARC* ar *CML*, nacionalinės mokesčių institucijos galėtų nurodyti aptariamo paslaugų teikimo vertę laikyti rinkos vertę.

23 – Šeštosios direktyvos 27 straipsnio 1 dalyje numatyta, kad „Taryba, Komisijos pasiūlymu,

vieningai gali leisti bet kuriai valstybei imtis specialių priemonių, nukrypstant nuo direktyvos nuostatų, kad būtų supaprastinta mokesčių taikymo tvarka arba užkirstas kelias tam tikriems mokesčių vengimo ar išsisukinėjimo <...> atvejams“. Tokio leidimo suteikimo procedūra numatyta Šeštosios direktyvos 27 straipsnio 2–4 dalyse. Pagal 27 straipsnio 5 dalį „tos valstybės narės, kurios 1977 m. sausio 1 d. taiko specialias 1 dalyje nurodytos rūšies priemonės, gali ir toliau jas išlaikyti su sąlyga, kad apie tokias priemones iki 1978 m. sausio 1 d. jos praneša Komisijai, ir su sąlyga, kad tais atvejais, kai tokie nukrypimai skirti apmokestinimo tvarkai supaprastinti, jos atitiktų 1 dalyje nustatytus reikalavimus“.

24 – Pagal analogiją žr. Sprendimo *Marks & Spencer*, minėto 17 išnašoje, 20–28 punktus. Mano nuomone, sprendimas parodo, kad, kalbant apie valstybės narės laikantis Šeštosios direktyvos nustatytus atleidimo nuo mokesčių atvejus ir nukrypti leidžiančius nuostatus, mokesčių mokėtojui iš ES teisės nekyla jokia teisė, kuria būtų galima remtis tiesiogiai. Tačiau žr. generalinės advokatės J. Kokott išvadą toje byloje, kurioje ji įtikinamai teigia, kad mokesčių mokėtojui teisė kyla tiek iš nacionalinės teisės, tiek iš ES teisės (išvados 43 punktas).

25 – Pagal analogiją žr. 1985 m. vasario 13 d. Sprendimo *Direct Cosmetics* (5/84, Rink. p. 617) 37 punktą.

26 – Minėtas 2 išnašoje.

27 – Sprendimas *Halifax*, minėtas 2 išnašoje. Nustatant nuomos susitarimo rinkos vertę neišvengiamai atsižvelgiama į šio susitarimo trukmę ir aptariamo turto ar įrangos pobūdį.

28 – Minėtas 3 išnašoje.

29 – Minėtas 2 išnašoje.

30 – Minėtas 4 išnašoje.

31 – Nepaisant to, jog Sprendimo *Halifax* (minėtas 2 išnašoje) 80 punkte yra rašyta „į paprastos komercinės veiklos“ (kursyvu išskirta mano).

32 – Iš dalies todėl, kad laikui bėgant prekybininko komercinė veikla gali keistis ir plėstis.

33 – Sprendimo *Halifax*, minėto 2 išnašoje, 75 punktas.

34 – Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas 3 klausimo a punkto 3 papunktyje pavartojo sąvoką „perspektyvų komerciniu požiūriu“. Vengsiu vartoti šį terminą, nes jis gali būti aiškinamas kaip reiškiantis pelningą sandorą.

35 – Žr. Sprendimo *Halifax*, minėto 2 išnašoje, 81 punktą.

36 – Mano nuomone, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi išnagrinėti ir įvertinti visas taikytinas sutartines sąlygas bei reikšmingas aplinkybes.

37 – Žr. Sprendimo *Halifax*, minėto 2 išnašoje, 75 punktą.