

TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija) SPRENDIMAS

2010 m. gruodžio 22 d.*

Byloje C-277/09

dėl *Court of Session (Scotland) (First Division, Inner House)* (Jungtinė Karalystė) 2009 m. liepos 10 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2009 m. liepos 21 d., pagal EB 234 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

prieš

RBS Deutschland Holdings GmbH,

TEISINGUMO TEISMAS (trečioji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas K. Lenaerts, teisėjai D. Švabý, R. Silva de Lapuerta (pranešėja), E. Juhász ir J. Malenovský,

* Proceso kalba: anglų.

generalinis advokatas J. Mazák,
posėdžio sekretorius N. Nanchev, administratorius,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2010 m. birželio 17 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- *RBS Deutschland Holdings GmbH*, atstovaujamos QC C. Tyre ir baristerio J.-F. Ng,

- Jungtinės Karalystės vyriausybės, atstovaujamos L. Seeboruth, padedamo baristerio R. Hill,

- Vokietijos Federacinės Respublikos, atstovaujamos B. Klein,

- Danijos vyriausybės, 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

Sprendimą

- 1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo — Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23, toliau – Šeštoji direktyva) 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* atsakymo leisti atskaityti pridėtinės vertės mokesčių (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 atlygį 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 vykdamas bet kurioje vietoje bet kurią ekonominę veiklą, nurodytą 2 dalyje, nesvarbu, koks tos veiklos tikslas ar rezultatas.

2. Šio straipsnio 1 dalyje nurodyta ekonominė veikla apima visokią gamintojų, prekiautojų ir kitų paslaugas teikiančių asmenų veiklą, 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 teisės kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimas.

<...>

4. Tiekimu pagal 1 dalies apibrėžimą taip pat laikoma:

<...>

b) faktiškas prekių perdavimas į rankas pagal prekių nuomos tam tikram laikotarpiui arba pagal prekių pardavimo atidedant apmokėjimo terminą sutartį, kurioje numatyta, kad, įvykiams normaliai klostantis, nuosavybės teisė 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 išsiųstų ar gabenamų prekių atveju: vieta, kur prekės yra tuo metu, kai prasideda jų siuntimas ar gabenimas asmeniui, kuriam jos tiekiamos. <...>

- b) neišsiųstų ir netransportuojamų 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 įsteigęs savo verslą arba turi nuolatinę 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 sutartis, kuriose aiškiai numatyta, kad nuosavybės teisė pereis ateityje (dieną, nustatytą sutartyse 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 į 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 atlygį, 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 įregistruota 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 įregistruotos 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 įrangos, sutarties prieduose įvardytos 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 sutartis *Royal Bank of Scotland* grupės 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 sąskaitoje faktūroje 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 įstatymus minėti sandoriai buvo paslaugų tiekimas, todėl, Britanijos mokesčių administratoriaus nuomone, jis įvyko

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, įvykęs Jungtinėje Karalystėje, t. y. ten, kur buvo prekės tiekimo metu.

- 21 Taigi PVM už pagrindinėje byloje 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 faktūrose 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 nepriklausomų ūkio subjektų, veikiančių pagal ištiestos rankos principą.
- 23 *Commissioners* atmetė RBSD prašymą leisti atskaityti PVM ir pareikalavo grąžinti RBSD įskaitytą pirkimo mokestį, iš esmės tvirtindami, kad pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 3 dalies a punktą negalima atskaityti pirkimo PVM, sumokėto už prekes, vėliau naudojamas sandoriams, kuriems netaikomas pardavimo PVM. *Commissioners* būtent pabrėžė, kad pirkimo mokestis negali būti atskaitytas ar grąžintas, jei sąskaitoje faktūroje 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 sutarčių sąlygos buvo parengtos taip, kad būtų išnaudoti direktyvos įgyvendinimo 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 pagrindinėje byloje 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 pagrindinėje byloje 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 valstybė, kurioje turi būti mokamas PVM, yra ta, į kurią tiekiamos prekės, pagrindinėje byloje tai – Jungtinė Karalystė. Todėl lizingo sandoriai nebuvo apmokestinti PVM Vokietijoje. Tad jokioje kitoje atitinkamoje valstybėje narėje pardavimo mokestis už lizingo išlaidas nebuvo taikomas.

27 Šiomis aplinkybėmis *Court of Session* (Škotija), nusprendęs, kad jo nagrinėjamai bylai būdingos šios aplinkybės:

- Jungtinėje Karalystėje įsteigta 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 įsteigtas 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 taikytinų [direktyvos] nuostatų tikslui ir todėl atitinka pirmąją sąlygą 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 sandorių 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 nuompinigius?“

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 punktas turi būti aiškinamas taip, kad valstybė narė gali neleisti apmokestinamajam asmeniui atsikaityti 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 apmokestinti PVM.

- 29 Kaip prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodė savo sprendime, pateiktas klausimas paaiškinamas faktais, kad pagrindinėje byloje Britanijos mokesčių administratorius lizingo sandorius, sudarytus po automobilių pirkimo, laikė paslaugų teikimu, t. y. šie sandoriai buvo laikomi sudarytais paslaugų teikėjo buveinės vietoje, t. y. Vokietijoje. Tačiau Vokietijos mokesčių administratorius nesurinko su tuo susijusio PVM, nes manė, kad šie sandoriai turi būti laikomi prekių tiekimu.
- 30 Aišku, kad jei šiuos pagrindinėje byloje aptariamus lizingo sandorius sudarytų Jungtinėje Karalystėje buveinę turinti bendrovė su kita toje pačioje valstybėje narėje įsteigta bendrove, jos turėtų teisę į PVM atskaitą pagal direktyvos 17 straipsnio 2 dalies a punktą, kiek tai susiję su pirkimo mokesčiu, sumokėtu už automobilių, kurie yra lizingo objektas, pirkimą.
- 31 Pagal direktyvos 17 straipsnio 3 dalies a punktą valstybės narės suteikia kiekvienam apmokestinamajam asmeniui teisę atskaityti pirkimo PVM tiek, kiek prekės yra vėliau naudojamos sandoriams, susijusiems su kitoje šalyje vykdoma ekonomine veikla, už kuriuos mokesčių būtų galima atskaityti, jeigu jie būtų sudaryti tos šalies teritorijoje.

- 32 Taigi pagal šią nuostatą teisė atskaityti pirkimo PVM už kai kuriuos sandorius kitų pardavimo sandorių, sudarytų kitoje valstybėje narėje, atžvilgiu priklauso nuo klausimo, ar ši teisė egzistuoja, jei visi sandoriai būtų sudaryti vienoje valstybėje narėje.
- 33 Taigi, kaip matyti iš šio sprendimo 29 ir 30 punktų, reikia konstatuoti, kad taip yra pagrindinės bylos aplinkybėmis. RBSD gali pagal direktyvos 17 straipsnio 3 dalies a punktą pretenduoti į teisę į PVM, sumokėto už prekes, vėliau naudojamas lizingui, atskaitą.
- 34 Tačiau Teisingumo Teismui pastabas pateikusios vyriausybės iš esmės teigia, kad teisė į pirkimo PVM atskaitą priklauso nuo pardavimo PVM surinkimo. Pagrindinėje byloje, kadangi Vokietijos mokesčių administratorius nesurinko PVM už lizingo sandorius, RBSD neturėtų pretenduoti Jungtinėje Karalystėje į teisę į pirkimo PVM už automobilių išsigijimą atskaitą.
- 35 Tiesa, kad Teisingumo Teismas nusprendė, 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 punktą ir 2006 m. rugsėjo 14 d. Sprendimo *Wollny*, C-72/05, Rink. p. I-8297, 20 punktą).
- 36 Vis dėlto šiuose minėtų sprendimų *Uudenkaupungin kaupunki* ir *Wollny* punktuose Teisingumo Teismas pabrėžė, kad jei apmokestinamojo asmens įgytos prekės ar paslaugos yra naudojamos atleistiems nuo PVM arba juo neapmokestinamiems sandoriams, dėl to jam negali atsirasti nei prievolė mokėti pardavimo mokesį, nei teisė į pirkimo mokesčio atskaitą.

- 37 Tačiau RBSD sudaryti pardavimo lizingo sandoriai nebuvo atleisti nuo PVM ir pateko į jo taikymo sritį. Todėl šių sandorių atvejų galėjo būti suteikta teisė į atskaitą.
- 38 Kalbėdamas apie direktyvos 17 straipsnio 2 dalyje numatytą teisę į atskaitą, kuri susijusi su pirkimo PVM už prekes ar paslaugas, kurias apmokestinamasis asmuo naudoja apmokestinamuose pardavimo sandoriuose, Teisingumo Teismas pabrėžė, kad atskaitos tvarka siekiama visiškai išlaisvinti verslininką nuo už visą ekonominę veiklą mokėtino ar sumokėto PVM naštos. Bendra PVM sistema užtikrina bet kokios ekonominės veiklos apmokestinimo neutralumą, kad ir koks būtų jos tikslas ar rezultatas, su sąlyga, 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 punktą; 2007 m. vasario 8 d. Sprendimo *Investrand*, C-435/05, Rink. p. I-1315, 22 punktą ir 2009 m. spalio 29 d. Sprendimo *NCC Construction Danmark*, C-174/08, Rink. p. I-10567, 27 punktą).
- 39 Be to, teisė į PVM atskaitą, kaip sudedamoji PVM sistemos dalis, yra pagrindinis bendrajai PVM sistemai būdingas principas ir iš esmės ji negali būti ribojama (žr., be kita ko, 2000 m. kovo 21 d. Sprendimo *Gabalfrisa ir kt.*, C-110/98–C-147/98, Rink. p. I-1577, 43 punktą bei 2009 m. balandžio 23 d. Sprendimo *PARAT Automotive Cabrio*, C-74/08, Rink. p. I-3459, 15 punktą).
- 40 Iš to matyti, kad apmokestinamasis asmuo turi teisę atskaityti visą PVM, sumokėtą įsigijant prekes ir paslaugas savo apmokestinamajai veiklai (žr. minėto Sprendimo *NCC Construction Danmark* 39 punktą).
- 41 Šiomis sąlygomis ir atsižvelgiant į pagrindinės bylos aplinkybes, teisė į PVM atskaitą neturėtų priklausyti nuo klausimo, ar sudarant pardavimo sandorį iš tiesų buvo sumokėtas PVM atitinkamoje valstybėje narėje.

- 42 Iš tiesų, kadangi, nepaisant direktyvos nuostatomis nustatytos bendros PVM sistemos, egzistuoja teisės aktų skirtumai tarp valstybių narių šiuo klausimu, faktas, kad valstybė narė dėl komercinio sandorio kvalifikavimo nesurenka pardavimo PVM neturėtų atimti teisės į pirkimo PVM atskaitą iš apmokestinamojo asmens kitoje valstybėje narėje.
- 43 Kalbant apie 1996 m. rugsėjo 26 d. Sprendimą *Debouche* (C-302/93, Rink. p. I-4495), kuriuo Britanijos mokesčių administratorius remiasi atsisakydamas suteikti teisę į atskaitą, pakanka pastebėti, kad šio sprendimo 12–14 punktuose Teisingumo Teismas rėmėsi tik aplinkybe, kad suinteresuotasis asmuo nepateikė valstybės, kurioje jis buvo įsisteigęs, administratoriaus pažymėjimo, kuriame nurodoma, jog jis yra šioje valstybėje PVM apmokestinamas asmuo; toks dokumentas negalėjo būti išduotas, nes aptariamasis paslaugų teikimas buvo atleistas nuo PVM. Reikia konstatuoti, kad pagrindinės bylos aplinkybės, kuriomis RBSD turi teisę į atskaitą pagal direktyvos 17 straipsnio 3 dalies a punktą, skiriasi nuo šio sprendimo.
- 44 Jei manytume, kad apmokestinamasis asmuo gali pretenduoti į teisę atskaityti pirkimo PVM nesumokėjęs pardavimo PVM, tai nepateisintų direktyvos nuostatų, susijusių su teise į atskaitą, pavyzdžiui, direktyvos 17 straipsnio 3 dalies a punkto, netaikymo.
- 45 Iš tiesų, atsižvelgiant į šios nuostatos tekstą, jos nereikėtų aiškinti taip, kad vienos valstybės mokesčių administratorius gali nesuteikti teisės į PVM atskaitą tokiomis aplinkybėmis, kaip antai pagrindinėje byloje.

- 46 Todėl į pirmąjį klausimą reikia atsakyti taip, kad tokiomis aplinkybėmis, kaip antai pagrindinėje byloje, direktyvos 17 straipsnio 3 dalies a punktas turi būti aiškinamas taip, kad valstybė narė neturėtų nesuteikti apmokestinamajam asmeniui teisės į pirkimo PVM atskaitą už prekes, įsigytas šioje valstybėje narėje, kai šios prekės buvo naudojamos lizingo sandoriuose, sudarytuose kitoje valstybėje narėje, vien dėl to, kad pardavimo sandoriai nebuvo apmokestinti PVM antroje valstybėje narėje.

Dėl kitų klausimų

- 47 Antruoju–ketvirtuoju klausimais, kuriuos reikia išnagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, darydamas prielaidą, kad direktyvos 17 straipsnio 3 dalies a punktas turi būti aiškinamas kaip draudžiantis valstybės narės mokesčių administratoriui nesuteikti teisės į PVM atskaitą tokiomis aplinkybėmis, kaip antai pagrindinėje byloje, kai vienoje valstybėje narėje įsteigta bendrovė pasirenka kitoje valstybėje narėje įsteigtą savo dukterinę bendrovę sudaryti prekių lizingo sandorius su trečia bendrove, įsteigta pirmoje valstybėje narėje, tam, kad išvengtų už atlygį už šiuos sandorius mokėtino PVM, kai jie pirmoje valstybėje narėje kvalifikuojami kaip nuomos paslaugų teikimas antroje valstybėje narėje, o antroje valstybėje narėje – kaip prekių tiekimas pirmoje valstybėje narėje, klausia, ar piktnaudžiavimo draudimo principas gali daryti įtaką tokiam aiškinimui.
- 48 Siekiant atsakyti į šiuos klausimus reikia priminti, kad kova su galimu sukčiavimu, mokesčių vengimu ir piktnaudžiavimu yra Šeštosios direktyvos pripažįstamas 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 punktą bei minėto Sprendimo *Halifax ir kt.* 71 punktą).

- 49 Teisingumo Teismas minėto Sprendimo *Halifax ir kt.* 74 ir 75 punktuose, be kita ko, nusprendė, jog tam, kad būtų pripažintas piktnaudžiavimas PVM srityje, pirma, nagrinėjama sandoriais, neatsižvelgiant į formalų atitinkamų direktyvos ir šią direktyvą į nacionalinę teisę perkeliančių nacionalinės teisės aktų nuostatose numatytų sąlygų taikymą, turi būti įgyjamas mokestinis pranašumas, kurio suteikimas pažeistų šiomis nuostatomis siekiamą tikslą, ir, antra, objektyvių požymių visuma taip pat turi patvirtinti, kad nagrinėjamų sandorių pagrindinis tikslas yra įgyti mokestinį pranašumą.
- 50 Kalbant apie pagrindinės bylos aplinkybes svarbu nuspręsti, kad aptariami skirtingi sandoriai buvo sudaryti tarp dviejų teisiškai nesusijusių šalių. Todėl aišku, kad šie sandoriai nebuvo dirbtiniai ir buvo sudaryti kaip normalūs komerciniai mainai.
- 51 Pagrindinėje byloje aptariamų sandorių charakteristikos ir santykių tarp bendrovių, kurios sudarė sandorius, pobūdis, kaip pastebėjo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, nepateikia jokių įrodymų, leidžiančių nustatyti dirbtinį, ekonomiškai nepagrįstą darinį, kuriuo siekiama vien gauti mokestinės naudos (šiuo klausimu žr. 2008 m. gegužės 22 d. Sprendimo *Ampliscientifica ir Amplifin*, C-162/07, Rink. p. I-4019, 28 punktą), kadangi RBSD yra Vokietijoje įsteigta bendrovė, teikianti bankininkystės ir lizingo paslaugas.
- 52 Šiomis aplinkybėmis faktas, kad paslaugas suteikė vienoje valstybėje narėje įsteigta bendrovė kitoje valstybėje narėje įsteigta bendrovei ir kad sudarytų sandorių sąlygos buvo pasirinktos pagal atitinkamų ūkio subjektų svarstymus, neturėtų būti laikomas piktnaudžiavimu teise. Iš tiesų RBSD suteikė aptariamą paslaugas vykdydama realią ekonominę veiklą.

- 53 Svarbu pridurti, kad apmokestinamieji asmenys paprastai gali laisvai pasirinkti organizacines struktūras ir sandorių formas, kurios jiems atrodo tinkamiausias jų ekonominei veiklai ir siekdami riboti mokesčių našta.
- 54 Iš tiesų Teisingumo Teismas nusprendė, kad verslininko pasirinkimas tarp atleisto nuo mokesčio sandorio ir apmokestinamojo sandorio gali būti pagrįstas keliais veiksniais ir ypač PVM sistemai būdingais mokestinio pobūdžio sumetimais (žr. 2001 m. spalio 9 d. Sprendimo *Cantor Fitzgerald International*, C-108/99, Rink. p. I-7257, 33 punktą). Teisingumo Teismas šiuo atžvilgiu pabrėžė, kad jei apmokestinamasis asmuo gali pasirinkti tarp skirtingų sandorių, jis turi teisę pasirinkti tokį veiklos planą, kad sumažintų savo mokestinę skolą (žr. minėto Sprendimo *Halifax ir kt.* 73 punktą).
- 55 Iš to matyti, jog į antrąjį–ketvirtąjį klausimus reikia atsakyti taip, kad piktnaudžiavimo draudimo principas tokiomis aplinkybėmis, kaip antai pagrindinėje byloje, nedraudžia, kai vienoje valstybėje narėje įsteigta bendrovė pasirenka kitoje valstybėje narėje įsteigtą savo dukterinę bendrovę sudaryti prekių lizingo sandorius su trečia bendrove, įsteigta pirmoje valstybėje narėje, tam, kad išvengtų už atlygį už šiuos sandorius mokėtino PVM, kai jie pirmoje valstybėje narėje kvalifikuojami kaip nuomos paslaugų teikimas antroje valstybėje narėje, o antroje valstybėje narėje – kaip prekių tiekimas pirmoje valstybėje narėje, pasinaudoti teise į PVM atskaitą, pripažintą direktyvos 17 straipsnio 3 dalies a punktu.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 56 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (trečioji kolegija) nusprendžia:

1. Tokiomis aplinkybėmis, kaip antai pagrindinėje byloje, 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 17 straipsnio 3 dalies a punktas turi būti aiškinamas taip, kad valstybė narė neturėtų nesuteikti apmokestinamajam asmeniui teisės į pirkimo PVM atskaitą už prekes, įsigytas šioje valstybėje narėje, kai šios prekės buvo naudojamos lizingo sandoriuose, sudarytuose kitoje valstybėje narėje, vien dėl to, kad pardavimo sandoriai nebuvo apmokestinti pridėtinės vertės mokesčiu antroje valstybėje narėje.
2. Piktnaudžiavimo draudimo principas tokiomis aplinkybėmis, kaip antai pagrindinėje byloje, nedraudžia, kai vienoje valstybėje narėje įsteigta bendrovė pasirenka kitoje valstybėje narėje įsteigtą savo dukterinę bendrovę sudaryti prekių lizingo sandorius su trečia bendrove, įsteigta pirmoje valstybėje narėje, tam, kad išvengtų už atlygį 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, pasinaudoti teise į pridėtinės vertės mokesčio atskaitą, pripažintą Šeštosios direktyvos 77/388 17 straipsnio 3 dalies a punktu.

Parašai.