



## Teismo praktikos rinkinys

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 ekonominė ir komercinė realybė — Piktnaudžiavimas — Sandoriai, kuriais siekiama vien pasinaudoti mokesčio lengvata“

Byloje C-653/11

dėl *Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber)* (Jungtinė Karalystė) 2011 m. gruodžio 13 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2011 m. gruodžio 19 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

**Her Majesty's Commissioners of Revenue and Customs**

prieš

**Paul Newey**, veikiančią komerciniu pavadinimu *Ocean Finance*,

TEISINGUMO TEISMAS (trečioji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas M. Ilešič, 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 rašytinę proceso dalį ir įvykus 2013 m. kovo 20 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- P. Newey, veikiančio 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,

\* Proceso kalba: anglų.

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

priima šį

### Sprendimą

- 1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su 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), iš dalies pakeistos 2000 m. spalio 17 d. Tarybos direktyva 2000/65/EB (OL L 269, p. 44; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 338), išaiškinimo.
- 2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Her Majesty's Commissioners of Revenue and Customs* (toliau – *Commissioners*) ir P. Newey, veikiančio komerciniu pavadinimu *Ocean Finance* (toliau – P. Newey), ginčą dėl reklamos paslaugoms taikytino pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM).

### Teisinis pagrindas

#### *Sąjungos teisė*

- 3 Pagal EB 299 straipsnio 6 dalį EB sutarties nuostatos taikomos Normanų saloms, kurioms priklauso Džersio sala, tik tiek, kiek reikia įgyvendinti susitarimams dėl šių salų, visų pirma Protokolui Nr. 3 dėl Normanų salų ir Meno salos (OL L 73, 1972, p. 164), pridėtam prie Akto dėl Danijos Karalystės, Airijos ir Jungtinės Didžiosios Britanijos ir Šiaurės Airijos Karalystės stojimo sąlygų ir Sutarčių pritaikomųjų pataisų (OL L 73, 1972, p. 14). Kadangi minėtame protokole nėra nuostatų dėl PVM, Sąjungos teisė, susijusi su PVM, netaikoma Džersio salai.
- 4 Šeštosios direktyvos 4 konstatuojamojoje dalyje numatyta: kadangi reikia atsižvelgti į siekiamą tikslą valstybių narių tarpusavio prekyboje panaikinti apmokestinimą importo atveju ir atleidimą nuo mokesčio eksporto atveju; kadangi, norint galiausiai sukurti bendrą rinką, kurioje vyktų sąžininga konkurencija ir kuri būtų panaši į tikrą vidaus rinką, turi būti užtikrinta, kad bendra apyvartos mokesčių sistema būtų nediskriminacinė prekių ir paslaugų kilmės atžvilgiu.
- 5 Pagal Šeštosios PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalį „PVM apmokestinamas prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, kai šalies teritorijoje už atlygį prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks“.
- 6 Pagal šios direktyvos 5 straipsnio 1 dalį „prekių tiekimu“ laikomas teisės, kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimas; pagal minėtos direktyvos 6 straipsnio 1 dalį „paslaugų teikimu“ laikomas bet koks sandoris, kuris nėra prekių tiekimas, kaip apibrėžta 5 straipsnyje.
- 7 Šeštosios direktyvos 9 straipsnyje 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.

2. Tačiau:

<...>

e) toliau nurodytų paslaugų, teikiamų klientams, įsisteigusiems už Bendrijos ribų, arba apmokestinamiesiems asmenims, įsisteigusiems Bendrijoje, bet ne toje pačioje šalyje kaip paslaugų teikėjas, suteikimo vieta laikoma vieta, kur klientas yra įsteigęs savo verslą arba turi nuolatinę verslo vietą, į kurią teikiamos paslaugos, arba jei tokios vietos nėra, vieta, kur jis turi nuolatinį adresą ar paprastai gyvena:

<...>

— reklamos paslaugos,

<...>

— banko, finansiniai ir draudimo sandoriai, įskaitant perdraudimą, išskyrus seifų nuomą,

<...>

— agentų, kurie veikia kito asmens vardu ir jo sąskaita, paslaugos, kai jie dalyvauja jų atstovaujamajam asmeniui įsigyjant e punkte nurodytas paslaugas.

3. Kad būtų išvengta dvigubo apmokestinimo, neapmokestinimo ar konkurencijos iškraipymo, valstybės narės gali 2 dalies e punkte nurodytų paslaugų teikimo ir kilnojamojo materialaus turto nuomos atžvilgiu laikyti, kad:

<...>

b) tais atvejais, kai tikrasis paslaugų, kurių suteikimo vieta pagal šio straipsnio nuostatas būtų laikoma esančia už Bendrijos ribų, panaudojimas ar pasinaudojimas jomis vyksta šalies teritorijoje, paslaugų teikimo vieta yra šalies teritorijoje.“

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

„Nepažeisdamos kitų Bendrijos nuostatų ir taikydamos sąlygas, kurias jos nustato siekdamos užtikrinti teisingą ir sąžiningą atleidimo nuo mokesčio taikymą bei užkirsti kelią galimam mokesčių vengimui, išsisukinėjimui ar piktnaudžiavimui, valstybės narės nuo mokesčio atleidžia:

<...>

d) šiuos sandorius:

1. paskolų suteikimą įskaitant derybas dėl paskolos, taip pat suteiktos paskolos priežiūrą, kai ją vykdo paskolą suteikęs asmuo;

2. derybas ir bet kokius sandorius dėl paskolų garantijų ar kitokių finansinių užtikrinimų, taip pat paskolų garantijų priežiūrą, kai ją vykdo paskolą suteikęs asmuo;

<...>“

9 Šios direktyvos 17 straipsnio 2 dalyje nustatyta:

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

a) [PVM], kurį reikia sumokėti ar kuris sumokėtas šalies teritorijoje už prekių ar paslaugų, kurias jam pateikė / suteikė ar dar pateiks / suteiks kitas apmokestinamasis asmuo;

<...>“

10 Pagal šios direktyvos 21 straipsnį:

„Toliau išvardyti asmenys privalo mokėti [PVM]:

1. Pagal vidaus sistemą:

<...>

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

<...>“

*Jungtinės Karalystės teisė*

11 Klostantis pagrindinės bylos faktinėms aplinkybėms 1994 m. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (*Value Added Tax Act 1994*) 4 straipsnio 1 dalis buvo suformuluota taip:

„PVM apmokestinamas kiekvienas prekių tiekimas ir paslaugų teikimas, atliktas Jungtinėje Karalystėje, jei tai apmokestinamasis tiekimas ar teikimas, kurį atlieka apmokestinamasis asmuo, vykdydamas savo ekonominę veiklą.“

12 Šio įstatymo 3a straipsnio 5 dalies 2 punkto a ir b papunkčiuose buvo nustatyta:

„a) šiame įstatyme „prekių tiekimas“ arba „paslaugų teikimas“ apima bet kokios formos prekių tiekimą arba paslaugų teikimą, išskyrus, jeigu jie neatliekami už atlygį;

b) bet koks sandoris, kuris nėra prekių tiekimas, tačiau vykdomas už atlygį <...> yra paslaugų teikimas.“

13 Minėto įstatymo 7 straipsnio 10 dalyje numatyta:

„Paslaugų teikimas laikomas atliktu:

a) Jungtinėje Karalystėje, jeigu teikėjas priklauso Jungtinei Karalystei; ir

b) trečiojoje šalyje (ne Jungtinėje Karalystėje), jeigu teikėjas priklauso kitai šaliai.

14 To paties įstatymo 8 straipsnio 1 ir 2 dalyse numatytas atvirkštinis apmokestinimas PVM už paslaugas, suteiktas kitoje šalyje nei Jungtinė Karalystė, ir buvo nustatyta:

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

- a) teikia asmuo, kuris priklauso kitai šaliai nei Jungtinė Karalystė; ir
- b) gauna asmuo (gavėjas), kuris jo vykdomos verslo veiklos tikslais priklauso Jungtinei Karalystei,

tuomet pagal šį įstatymą kylantys padariniai (visų pirma susiję su paslaugos apmokestinimu PVM ir apmokestinamojo asmens teise atskaityti pirkimo mokesčių) 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 įtvirtintų apibrėžimų.

3. Į paslaugas, kurios laikomos suteiktomis gavėjo pagal 1 dalį, neatsižvelgiama kaip į jo suteiktas paslaugas, siekiant nustatyti jo teisę į pirkimo mokesčio atskaitą 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 įsteigęs verslo įmonę ar kokį nors kitą nuolatinį padalinį ir daugiau niekur kitur nėra tokios įmonės įsteigęs; arba
- b) jis nėra įsteigęs tokios įmonės (toje šalyje ar kitur), tačiau ten yra įprasta jo rezidavimo vieta;
- c) jis yra įsteigęs 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 poreikių, jis turi būti laikomas priklausančią šaliai, kurioje yra įprasta jo rezidavimo vieta.

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

- a) įgyvendinta viena iš šio straipsnio 2 dalies a ir b punktuose įtvirtintų sąlygų; arba
- b) jis turi padalinių, kaip antai nurodytų 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, vykdamas veiklą per dukterinę įmonę ar filialą šalyje, turi būti laikomas turinčiu padalinį šioje šalyje ir

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

- 16 1994 m. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 31 straipsniu ir jo 9 priedo 5 grupė įgyvendinamas 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.

### Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

- 17 Iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamu laikotarpiu P. Newey buvo paskolų teikimo tarpininkas, įsisteigęs Tamverte (Jungtinė Karalystė). P. Newey teikiamos paskolų teikimo tarpininkavimo paslaugos buvo atleistos nuo PVM pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B dalies d punktą. Tačiau P. Newey teikiamos reklamos paslaugos Jungtinėje Karalystėje, skirtos pritraukti galimus paskolų gavėjus, buvo apmokestinamos PVM taip, kad jo mokestis, sumokėtas padengiant reklamos išlaidas, nebuvo susigrąžinamas.
- 18 Siekdamas išvengti šios nesusigrąžinamos mokesčių naštos, P. Newey įsteigė bendrovę *Alabaster (CI) Ltd* (toliau – *Alabaster*) Džersyje, teritorijoje, kur netaikoma Šeštoji direktyva, ir suteikė šiai bendrovei teisę naudoti komercinį pavadinimą *Ocean Finance*. P. Newey buvo jos vienintelis akcininkas.
- 19 *Alabaster* buvo įdarbinusi bent vieną darbuotoją visai darbo dienai ir turėjo savo vadovybę, Džersyje gyvenusius fizinius asmenis, kuriuos, nepaisant tiesioginės patirties paskolų teikimo tarpininkavimo srityje neturėjimo, pasiūlė įdarbinti arba įdarbino P. Newey buhalteriai ir mokėjo atlyginimą pagal laiką, skirtą *Alabaster* veiklai.
- 20 Pagal *Alabaster* įstatus ir Džersyje galiojusius teisės aktus šie valdytojai buvo atsakingi už bendrovės valdymą ir naudojosi su tuo susijusiomis teisėmis, o P. Newey nevaidino jokio vaidmens valdant šią bendrovę.
- 21 Paskolų teikimo tarpininkavimo sutartys buvo sudaromos tiesiogiai tarp paskolų davėjų ir *Alabaster*, o paskolų teikimo tarpininkavimo komisiniai buvo mokami ne P. Newey, bet šiai bendrovei.
- 22 Tačiau *Alabaster* pati neapsiėmė tvarkyti prašymų dėl paskolų; ji šiuo tikslu naudojosi P. Newey paslaugomis, kurios buvo teikiamos pagal paslaugų subrangos sutartį (toliau – paslaugų sutartis) jos darbuotojų, vykdančių veiklą Tamverte. Šioje sutartyje buvo pateiktas paslaugų, kurias turi teikti P. Newey, sąrašas, iš esmės apėmęs visas užduotis, susijusias su paskolų teikimo tarpininkavimo veikla. Pagal minėtą sutartį P. Newey taip pat turėjo teisę derėtis dėl *Alabaster* ir paskolų davėjų sudaromų sutarčių sąlygų.
- 23 Už šias paslaugas P. Newey gavo nustatytą iš pradžių 50 %, vėliau 60 % bruto komisinių, iš karto mokamų už kiekvieną *Alabaster* suteiktą paskolą, honorarą, prie kurio buvo pridedamas išlaidų atlyginimas.
- 24 Praktiškai galimi paskolos gavėjai tiesiogiai susisiekdavo Jungtinėje Karalystėje su P. Newey darbuotojais, kurie apdorodavo kiekvieną bylą ir prašymus, atitikusius paskolos gavimo reikalavimus, ir juos išsiųsdavo į Džersį *Alabaster* valdytojams pritariti. Pritarimo procesas paprastai trukdavo valandą ir faktiškai nė vienas prašymas nebuvo atmestas.
- 25 Reklama galimiems paskolų gavėjams buvo būtina paskolų teikimo tarpininkavimo veiklai, ji sudarė didelę *Alabaster* sąnaudų dalį.



- 26 Anot prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo, reklamos paslaugas teikė *Wallace Barnaby & Associates Ltd* (toliau – *Wallace Barnaby*), su *Alabaster* nesusijusi bendrovė, taip pat įsteigta Džersyje pagal su *Alabaster* sudarytą sutartį. *Wallace Barnaby* pati pirko reklamos paslaugas iš Jungtinėje Karalystėje įsteigtų reklamos agentūrų, be kita ko, iš reklamos agentūros *Ekay Advertising*. Pagal Džersyje galiojančius teisės aktus *Alabaster* mokėjimai *Wallace Barnaby* už jos paslaugas nebuvo apmokestinami PVM.
- 27 P. Newey nebuvo įgaliotas pirkti reklamos paslaugų *Alabaster* sąskaita ir neprisiėmė jokios atsakomybės sumokėti už *Wallace Barnaby* suteiktas paslaugas šiai bendrovei. Tačiau jis turėjo teisę pritarti reklamos turiniui, dėl kurio susitikdavo su *Ekay Advertising* darbuotoju, dirbančiu Jungtinėje Karalystėje. Po šių susitikimų tas darbuotojas pateikdavo pasiūlymus *Wallace Barnaby*.
- 28 *Wallace Barnaby* savo ruožtu pateikdavo pasiūlymus *Alabaster* valdytojams, kurie juos gavę susitikdavo kiekvieną savaitę nuspręsti dėl numatomų išlaidų reklamai. Faktiškai nebuvo atmesta nė viena iš šių rekomendacijų.
- 29 *Commissioners* mano, kad PVM tikslais, pirma, atitinkamos reklamos paslaugos buvo suteiktos P. Newey Jungtinėje Karalystėje, todėl yra apmokestinamos, ir, antra, paskolų teikimo tarpininkavimo paslaugas Jungtinėje Karalystėje teikė P. Newey.
- 30 Papildomai jie mano, kad jei *Alabaster* turėtų būti laikomas reklamos paslaugų gavėja Džersyje ir paskolų teikimo tarpininkavimo paslaugų teikėja, 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 būti perkvalifikuoti.
- 31 Todėl 2005 m. rugsėjo 27 d. *Commissioners* P. Newey atžvilgiu priėmė pranešimą dėl apmokestinimo PVM už 2002 m. liepos 1 d.–2004 m. gruodžio 31 d. laikotarpį 10 707 075 svarų sterlingų (GBP) sumai, kad susigrąžintų PVM už reklamos paslaugas, kurios jam buvo suteiktos per minėtą laikotarpį.
- 32 P. Newey tvirtina, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamos paskolų teikimo tarpininkavimo paslaugos buvo teikiamos iš Džersio *Alabaster* ir kad pastaroji buvo reklamos paslaugų gavėja. Jis priduria, kad draudimo piktnaudžiauti teise principas netaikomas, kai asmuo, įsisteigęs už Europos Sąjungos ribų, teikia paslaugas kitam asmeniui, įsisteigusiam už jos ribų.
- 33 Todėl P. Newey apskundė šį pranešimą dėl apmokestinimo *First-tier Tribunal (Tax Chamber)*, kuris patenkino jo skundą 2010 m. balandžio 23 d. sprendimu.
- 34 Šis teismas manė, kad paskolų teikimo tarpininkavimo paslaugų veiklą vykdė *Alabaster*, naudodamasi P. Newey teikiamomis paslaugomis pagal paslaugų sutartį. Todėl *Alabaster* negalėjo būti laikoma „pašto dėžutės“ bendrove.
- 35 *First-tier Tribunal (Tax Chamber)* taip pat pritarė tam, kad *Alabaster* teikė atitinkamas paskolų teikimo tarpininkavimo paslaugas paskolų davėjams ir kad ji buvo reklamos paslaugų gavėja. Nebuvo jokio tiesioginio atlygintinio sandorio tarp P. Newey ir paskolų davėjų arba tarp jo ir *Wallace Barnaby*. Anot šio teismo, nors *Alabaster* pagrindinis tikslas buvo gauti mokesčio lengvatą, nebuvo jokio piktnaudžiavimo, nes su *Alabaster* sudarytas susitarimas neprieštaravo Šeštosios direktyvos tikslui.
- 36 Dėl šio sprendimo *Commissioners* pateikė apeliacinį skundą *Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber)*.

37 Šiomis aplinkybėmis *Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber)* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

- „1. Kokią reikšmę šios bylos aplinkybėmis nacionalinis teismas turėtų teikti sutartims, atsakydamas į klausimą, kuris asmuo suteikė paslaugas PVM tikslais? Visų pirma, ar sutartinė vienos šalies padėtis turi lemiamą reikšmę nustatant jos padėtį, kiek tai susiję su paslaugų teikimu PVM tikslais?
2. Jeigu šios bylos aplinkybėmis sutartinė padėtis nėra lemiamą, kokiomis aplinkybėmis nacionalinis teismas turėtų nuo jos nukrypti?
3. Visų pirma, kiek tokiomis aplinkybėmis, kaip antai šios bylos, būtent yra svarbu:
  - a) tai, kad pagal sutartį paslaugas 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 sutartį?
  - c) tai, kad visas esmines paslaugų dalis arba daugumą jų teikia kitas asmuo, o ne tas, kuris sudaro sutartį?
  - d) tai, kad komercinė rizika dėl paslaugų teikimo patirti finansinių nuostolių ir prarasti reputaciją tenka kitam asmeniui, o ne sutarties šaliai?
  - e) tai, kad pagal sutartį paslaugas teikiantis asmuo esmines dalis, būtinas šioms paslaugoms teikti, įsigyja iš trečiojo asmens, kontroliuojančio pagal sutartį paslaugas teikiančią asmenį, ir tokiai subrangai trūksta tam tikrų komercinių požymių?
4. Ar aplinkybėmis, kaip šios bylos, nacionalinis teismas turėtų nukrypti nuo sutarties analizės?
5. Jeigu atsakymas į 4 klausimą būtų neigiamas, ar susitarimų, kaip nagrinėjami šioje byloje, mokestinis rezultatas yra mokestinė nauda, kurios suteikimas prieštarautų Šeštosios direktyvos tikslui, kaip antai nurodytam [minėto Sprendimo *Halifax ir kt.*] 74–86 punktuose?
6. Jeigu atsakymas į 5 klausimą būtų teigiamas, kaip kitaip reikėtų perkvalifikuoti tokius susitarimus, kaip nagrinėjami 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“ sandorį sudariusius paslaugų teikėją ir gavėją, 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 įtvirtina bendrą PVM sistemą, grindžiamą būtent vienodu apmokestinamųjų sandorių apibrėžimu (minėto Sprendimo *Halifax ir kt.* 48 punktą).



- 40 Pagal Šeštosios PVM direktyvos 2 straipsnio 1 punktą PVM apmokestinamas „prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, kai šalies teritorijoje už atlygį 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 atlygį“, kaip tai suprantama pagal šios direktyvos 2 straipsnio 1 punktą, todėl yra apmokestinamos tik jeigu jų teikėją ir gavėją 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 praktika).
- 41 Be to, iš Teisingumo Teismo praktikos matyti, kad paslaugų teikimo sąvoka taip pat yra objektyvi ir taikoma neatsižvelgiant į atitinkamų sandorių 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 sutartinė padėtis paprastai atspindi sandorių ekonominę ir finansinę realybę, siekiant patenkinti teisinio saugumo reikalavimus, reikšmingos sutarties sąlygos yra tai, į ką reikia atsižvelgti nustatant paslaugų teikėją ir gavėją, 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 sandorių ekonominę ir komercinę tikrovę.
- 45 Taip būtų tuo atveju, jei paaiškėtų, kad minėtos sutarties nuostatos yra vien dirbtinis susitarimas, kuris neatspindi sandorių 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 dirbtini, ekonomiškai nepagrįsti susitarimai, kuriais siekiama vien mokeskinės 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 neginčijama, kad formaliai pagal sutarties nuostatas *Alabaster* teikė paskolų teikimo tarpininkavimo paslaugas paskolų davėjams ir kad ji buvo *Wallace Barnaby* teikiamų reklamos paslaugų gavėja.
- 48 Tačiau atsižvelgiant į P. Newey, *Alabaster* ir paskolų davėjų bei P. Newey, *Alabaster* ir *Wallace Barnaby* komercinių santykių ekonominę realybę, kaip matyti iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą ir, be kita ko, iš trečiajame klausime *Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber)* pateiktų faktinių aplinkybių, negalima atmesti galimybės, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamos paslaugos veiksmingai buvo naudojamos ir eksploatuojamos Jungtinėje Karalystėje P. Newey naudai.

- 49 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, atlikęs visų pagrindinės bylos aplinkybių analizę, turi patikrinti, ar sutartinės sąlygos iš tiesų neatspindi ekonominės realybės ir ar P. Newey, o ne *Alabaster*, iš tikrųjų buvo nagrinėjamų paskolų teikimo tarpininkavimo paslaugų teikėjas ir *Wallace Barnaby* teikiamų reklamos paslaugų gavėjas.
- 50 Jei taip būtų, šios sutarties nuostatos turėtų būti apibrėžtos iš naujo taip, kad būtų atkurta situacija, kuri būtų egzistavusi nesant piktnaudžiaujant sudarytų sandorių (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Halifax ir kt.* 98 punktą).
- 51 Šiuo atveju jei situacija, kuri būtų egzistavusi nesant nagrinėjamų sandorių, jei prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas manytų, kad jais piktnaudžiauta, būtų atkurta, be kita ko, paslaugų sutartimi ir *Alabaster* bei *Wallace Barnaby* sudarytais susitarimais dėl reklamos nebūtų galima remtis prieš *Commissioners*, o šie galėtų pagrįstai manyti, kad P. Newey iš tiesų teikė paskolų teikimo tarpininkavimo paslaugas ir buvo pagrindinėje byloje nagrinėjamų reklamos paslaugų gavėjas.
- 52 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į pirmąjį–ketvirtąjį klausimus reikia atsakyti taip, kad sutarties sąlygos, net jeigu į jas reikia atsižvelgti, nėra lemiamos siekiant nustatyti „paslaugų teikimo“ teikėją ir gavėją, kaip jie suprantami pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punktą ir 6 straipsnio 1 dalį. Į jas galima neatsižvelgti, kai paaiškėja, kad jos neatspindi ekonominės ir komercinės realybės, bet yra visiškai dirbtinis susitarimas, nepagrįstas ekonomine realybe ir sudarytas vien siekiant pasinaudoti mokesčio lengvata, o tai turi nustatyti nacionalinis teismas.

#### *Dėl penktojo ir šeštojo klausimų*

- 53 Atsižvelgiant į atsakymą į pirmąjį–ketvirtąjį klausimus, į prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo pateiktus penktąjį ir šeštąjį klausimus atsakyti nereikia.

#### **Dėl bylinėjimosi išlaidų**

- 54 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių 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:

**Sutarties sąlygos, net jeigu į jas reikia atsižvelgti, nėra lemiamos siekiant nustatyti „paslaugų teikimo“ teikėją ir gavėją, kaip jie suprantami pagal 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, iš dalies pakeistos 2000 m. spalio 17 d. Tarybos direktyva 2000/65/EB, 2 straipsnio 1 punktą ir 6 straipsnio 1 dalį. Į jas galima neatsižvelgti, kai paaiškėja, kad jos neatspindi ekonominės ir komercinės realybės, bet yra visiškai dirbtinis susitarimas, nepagrįstas ekonomine realybe ir sudarytas vien siekiant pasinaudoti mokesčio lengvata, o tai turi nustatyti nacionalinis teismas.**

Parašai.