



Teismo praktikos rinkinys

TEISINGUMO TEISMO (antroji kolegija) SPRENDIMAS

2014 m. rugsėjo 3 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą — PVM — Šeštoji direktyva 77/388/EEB — 11 straipsnio C skirsnio 1 dalies pirma pastraipa — Tiesioginis veikimas — Apmokestinamosios vertės sumažinimas — Dviejų sandorių dėl tų pačių prekių vykdymas — Prekių tiekimas — Atsiuntos pagal išperkamosios nuomos sutartį parduotos transporto priemonės, vėliau parduotos iš varžytinių — Piktnaudžiavimas teise“

Byloje C-589/12

dėl *Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber)* (Jungtinė Karalystė) 2012 m. gruodžio 10 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2012 m. gruodžio 14 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

prieš

GMAC UK plc

TEISINGUMO TEISMAS (antroji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkė R. Silva de Lapuerta, teisėjai J. L. da Cruz Vilaça, G. Arestis, J.-C. Bonichot ir A. Arabadžiev (pranešėjas),

generalinė advokatė J. Kokott,

posėdžio sekretorė L. Hewlett, vyriausioji administratorė,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2013 m. gruodžio 5 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- GMAC UK plc, atstovaujamos QC R. Cordara,
- Jungtinės Karalystės vyriausybės, atstovaujamos J. Beeko, padedamos QC K. Lasok,
- Europos Komisijos, atstovaujamos R. Lyal, A. Cordewener ir C. Soulay,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinės advokatės nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

* Proceso kalba: anglų.

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) 11 straipsnio C skirsnio 1 dalies pirmos pastraipos aiškinimu.
- 2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs* (toliau – *Commissioners*) ir GMAC UK plc (toliau – GMAC) ginčą dėl pridėtinės vertės mokesčiu (toliau – PVM) apmokestinamos sumos už GMAC tiekimus, atliktus vykdant variklinių transporto priemonių išperkamosios nuomos sutartis.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

- 3 Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnyje dėl apmokestinamosios vertės šalies teritorijoje numatyta:

„1. Apmokestinamąją vertę sudaro:

- a) tiekiamų prekių ir teikiamų paslaugų <...> atveju – viskas, kas sudaro atlygį, kuris yra ar turi būti tiekėjo gautas iš pirkėjo, kliento ar trečiosios šalies už tokias prekes ar paslaugas, įskaitant subsidijas, tiesiogiai susijusias su šių prekių ar paslaugų kaina;

<...>“

- 4 Šeštosios direktyvos 11 straipsnio C skirsnio, susijusio su įvairiomis nuostatomis, 1 dalyje nustatyta:

„Atsisakymo, grąžinimo, visiško ar dalinio neapmokėjimo atveju arba kai kaina sumažinama tiekimui jau įvykus, apmokestinamoji vertė yra atitinkamai sumažinama laikantis valstybių narių nustatytų sąlygų.

Tačiau visiško ar dalinio neapmokėjimo atveju valstybės narės šios taisyklės gali netaikyti.“

Jungtinės Karalystės teisė

- 5 Iš sprendimo pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad teisės aktai, kuriais į nacionalinę teisę perkelta Šeštosios direktyvos 11 straipsnio C skirsnio 1 dalis, sudarė dvi nuostatų grupes. Pirmos grupės nuostatos buvo taikomos sumažinus atlygį, antros grupės nuostatos buvo taikomos visiško ar dalinio nesumokėjimo atveju ir jose buvo numatytas mokesčio sumažinimas, t. y. mokesčio sumažinimas beviltiškos skolos atveju.

Nacionalinės nuostatos, susijusios su atlygio sumažinimu

- 6 Nuo 1995 m. šios nuostatos įtvirtintos 1995 m. PVM apskaitos ir registravimo nuostatų (*VAT Regulations 1995*) 38 taisyklėje, siejamoje su 24 taisykle. Jose numatyta, kad sumažinus atlygį už tiekimą, į kurį įtrauktas PVM, apmokestinamasis asmuo turi patikslinti savo PVM apskaitą įtraukdamas atitinkamą PVM sumą su minuso ženklu. Šiuo tikslu atlygio sumažinimas buvo pripažįstamas, tik jei jis patvirtintas kredito aviza ar kitu panašiu dokumentu. Tokios pačios nuostatos buvo taikomos 1990–1995 m. laikotarpiu.

Nacionalinės nuostatos, susijusios su beviltiška skola

- 7 1978 m. spalio 2 d.–1990 m. liepos 26 d. atliktam tiekimui mokesčio sumažinimas beviltiškos skolos atveju buvo taikomas pagal „senąją sistemą“. 1989 m. balandžio 1 d.–1997 m. kovo 19 d. atlikto tiekimo atvejais prašymai dėl mokesčio sumažinimo galėjo būti pateikti pagal „naująją sistemą“. Per laikotarpį, kai galiojo abi sistemos, t. y. 1989 m. balandžio 1 d.–1990 m. liepos 26 d. prašymas galėjo būti pateiktas pagal vieną arba kitą sistemą.

– Senoji sistema

- 8 Senoji sistema buvo įtvirtinta 1978 m. Finansų įstatymo (*Finance Act 1978*) 12 straipsnyje, kuriame daroma nuoroda į 1983 m. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (*Value Added Tax Act 1983*, toliau – VATA 1983) 22 straipsnį.
- 9 VATA 1983 22 straipsnyje nustatyta:

„(1) jeigu:

- (a) asmuo tiekė prekes arba teikė paslaugas už atlygį pinigais ir apskaičiavo bei sumokėjo mokesčių už šį tiekimą arba teikimą ir
- (b) asmuo, kuris privalo sumokėti likusią atlygio dalį, tapo nemokus;
- b. nepažeisdamas šio straipsnio 2 ir 3 dalių nuostatų, pirmasis nurodytas asmuo turi teisę reikalauti, pateikdamas prašymą *Commissioners*, grąžinti prie nesumokėtos atlygio dalies priskirtą mokėti PVM;

(2) pagal šį straipsnį teisė į grąžinimą neįgyjama, nebent:

- (a) nustatyta skolos suma per bankroto procedūrą ir taip nustatyta suma atitinka atlygio likutį, kuriuo sumažinta prašoma suma;
- (b) tiekimo vertė neviršija jo atviros rinkos vertės ir
- (c) prekių tiekimo atveju teisė į jų nuosavybę buvo perleista asmeniui, kuris buvo jų gavėjas <...>“

- 10 Kaip matyti iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą pagal VATA 1983 22 straipsnį, asmuo buvo laikomas nemokiu šio straipsnio tikslais, jei jis buvo pripažintas bankrutavusiu arba teismas priėmė nutartį dėl jo turto valdymo per bankroto procedūrą. Bendrovė yra nemoki, jei ji buvo savanoriškai arba priverstinai likviduojama ir „sąlygos buvo tokios, kad bendrovė negalėjo grąžinti savo skolų“.

– Naujoji sistema

- 11 1990 m. Finansų įstatymo (*Finance Act 1990*) 11 straipsnyje buvo įgyvendinta naujoji sistema ir panaikinta senoji sistema vėlesniam nei 1990 m. liepos 26 d. tiekimui.

- 12 Naujoji sistema buvo taikoma vėlesniam nei 1989 m. balandžio 1 d. tiekimui. Buvo daroma nuoroda į 1994 m. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (*Value Added Tax Act 1994*, toliau – VATA 1994) 36 straipsnį, kuris suformuluotas taip:

„1) taikoma 2 dalis, jeigu:

- a) asmuo tiekė prekes arba teikė paslaugas už atlygį pinigais ir apskaičiavo bei sumokėjo mokesčių už šį tiekimą arba teikimą;
- b) visas už prekes arba paslaugas mokėtinas atlygis arba jo dalis jo finansinėse ataskaitose nurašyta kaip beviltiška skola ir
- c) yra praėjęs 6 mėnesių laikotarpis <...> [kuriuo pakeistas 2 metų laikotarpis, įtvirtintas 1990 m. Finansų įstatymo 11 straipsnyje] (nuo tiekimo dienos);

- 2) atsižvelgiant į paskesnes šio straipsnio nuostatas ir iš jų išplaukiančias taisykles, asmuo turi teisę reikalauti, pateikdamas prašymą *Commissioners*, grąžinti prie nesumokėtos atlygio dalies priskiriamą mokėtiną PVM.

<...>

- 4) Pagal šį straipsnį teisė į grąžinimą neįgyjama, nebent:

- a) tiekimo vertė neviršija jo normaliosios vertės ir
- b) prekių tiekimo atveju teisė į jų nuosavybę buvo perleista asmeniui, kuris buvo jų gavėjas, arba asmeniui, kuris įgyja teisę iš šio asmens arba šio asmens vardu.

<...>“

1992 m. Pridėtinės vertės mokesčio nutarimas dėl transporto priemonių [*Value Added Tax (Cars) Order 1992*]

- 13 Vėlesniuose teisės aktuose, tarp kurių yra 1992 m. Pridėtinės vertės mokesčio nutarimas dėl transporto priemonių (*Value Added Tax (Cars) Order 1992*, toliau – *Cars Order*), Didžiosios Britanijos ir Šiaurės Airijos jungtinė karalystė leido atskaityti PVM už panaudotų transporto priemonių pardavimą iš esmės tokiomis pačiomis sąlygomis.

- 14 Pagal *Cars Order* 8 taisyklę, jeigu automobilių koncesininkas parduodavo panaudotą transporto priemonę, PVM turėjo būti apskaičiuotas remiantis apmokestinamosios vertės suma, lygia koncesininko maržai.

- 15 Tačiau *Cars Order* 4 taisyklėje buvo numatyta speciali tvarka dėl pardavėjo atsiimtų automobilių perpardavimo:

„(1) Toliau nurodyti sandoriai nelaikomi nei prekių tiekimu, nei paslaugų teikimu.

- (a) Naudotos variklinės transporto priemonės perleidimas, kurį vykdo asmuo, atsiėmęs automobilį pagal finansinį susitarimą, jeigu automobilio būklė nuo atsiėmimo nepakito <...>“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

- 16 GMAC yra PVM apmokestinama bendrovė, kuri, be kita ko, verčiasi variklinių transporto priemonių pardavimu išsimokėtinai.
- 17 Sudarant šias sutartis vartotojas išsirenka transporto priemonę ir jo prašo koncesininko suteikti konkretų finansavimą. Vėliau jis siunčiamas į išperkamosios nuomos bendroves, kaip antai GMAC. Kai visos trys šalys sutaria, koncesininkas parduoda transporto priemonę išperkamosios nuomos bendrovei, o vėliau ji pristato transporto priemonę galutiniam vartotojui pagal „išperkamosios nuomos sutartį“.
- 18 Automobilių koncesininkų vykdomas šių transporto priemonių pardavimas GMAC buvo apmokestinamas standartinio tarifo PVM. GMAC transporto priemonių tiekimas galutiniams klientams pagal išperkamosios nuomos sutartis taip pat buvo apmokestinamas standartinio tarifo PVM. Jei nuomininkas nevykdė įsipareigojimų, GMAC atsiimdavo transporto priemonę ir ją parduodavo iš varžytinių. Iš gautų per pardavimą pajamų buvo atimamos mėnesinės įmokos, kurias buvo skolingas nuomininkas.
- 19 Variklinės transporto priemonės tiekimas pagal išperkamosios nuomos sutartį PVM tikslais buvo laikomas prekių tiekimu. PVM tapdavo mokėtinas GMAC pristačius transporto priemonę galutiniams klientams nuo galutinės mokėtinios sumos, išskyrus finansavimo išlaidas. Jei vėliau ši transporto priemonė buvo atsiimama ir parduodama iš varžytinių pagal *Cars Order 4* taisyklę, šis pardavimas iš varžytinių nelaikytas nei prekių tiekimu, nei paslaugų teikimu.
- 20 *Commissioners* visuomet pripažino, kad šalių sutarimu nutraukus išperkamosios nuomos sutartį dėl variklinės transporto priemonės, kuri vėliau perparduodama, taikoma *VAT Regulations 1995 38* taisyklė, o GMAC tai reiškė, kad turėjo būti laikoma, jog ji įvykdė išperkamosios nuomos sandorį už atlygį, iš kurio buvo atimtos iš perpardavimo gautos pajamos. Tačiau iki *High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division* (Jungtinė Karalystė) sprendimo byloje *C&E Commissioners prieš GMAC (2004) Commissioners* nepripažino, kad ta pati tvarka buvo taikoma, jeigu nuomininkas nevykdė įsipareigojimų ir GMAC atsiėmė transporto priemonę ir ją pardavė iš varžytinių.
- 21 Priėmus šį sprendimą *VAT Regulations 1995 38* taisyklė buvo taip pat taikoma, kai nuomininkas nevykdė įsipareigojimų ir GMAC parduodavo transporto priemonę iš varžytinių. Be to, *High Court of Justice* taip pat konstatavo, kad *Cars Order* GMAC irgi taikomas taip, jog ji neturėjo mokėti PVM nuo pardavimo iš varžytinių pajamų. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas šiuo klausimu pažymi, kad kartu taikant šias nuostatas atsiranda „naudos efektas“, pagal kurį mokėtino PVM suma galiausiai gaunama mažesnė, nei ji būtų, jei Šeštoji direktyva į nacionalinę teisę būtų perkelta teisingai.
- 22 GMAC pradėjo naują procesą, kuris apėmė ir 1978–1997 m. laikotarpį, ir visiškai rėmėsi Šeštosios direktyvos tiesioginiu veikimu. Jos reikalavimas dabar susijęs su atlygio už variklinės transporto priemonės klientui tiekimą dalimi, kuri liko nesumokėta dėl to, kad klientas nevykdė įsipareigojimų. Ši suma nėra kainos sumažinimas, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 11 straipsnio C skirsnio 1 dalies pirmą pastraipą. Tai yra dalinis nesumokėjimas, kaip tai suprantama pagal šią nuostatą, t. y. beviltiška skola.
- 23 Taigi 2006 m. vasario 20 d. laišku GMAC paprašė sumažinti mokestį dėl beviltiškos skolos už 1978–1997 m. laikotarpį nutraukus su klientais sudarytas išperkamosios nuomos sutartis dėl variklinių transporto priemonių, nes nesumokėta sutarta pardavimo kaina. *Commissioners* atmetė šį prašymą 2006 m. liepos 18 d. sprendimu.

- 24 *First-tier Tribunal (Tax Chamber)* patenkino GMAC skundą dėl šio sprendimo ir konstatavo, kad mokesčio sumažinimo taikymo teisinės sąlygos buvo nesuderinamos su Sąjungos teise ir kad dėl GMAC prašymų dėl mokesčio sumažinimo beviltiškos skolos atveju, prieštaraujant Sąjungos teisei, nebuvo iškraipytas ar pažeistas mokesčių neutralumas.
- 25 Gavęs apeliacinį skundą *Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber)* mano kitaip: VAT Regulations 1995 38 taisykle, kaip ji išaiškinta High Court of Justice byloje *C&E Commissioners prieš GMAC* (2004), ir *Cars Order* nėra veiksmingai įgyvendinama Šeštoji direktyva, nes taikant šią taisyklę pernelyg sumažinamas PVM, o tai nesuderinama su šios direktyvos tikslu ir todėl tai prieštarauja Sąjungos teisei.
- 26 Tokiomis aplinkybėmis *Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber)* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:
- „1. Kiek apmokestinamasis asmuo dviejų sandorių dėl tų pačių prekių atveju turi teisę remtis [Šeštosios direktyvos] vienos nuostatos tiesioginiu veikimu dėl vieno sandorio ir remtis nacionalinės teisės nuostatomis dėl kito sandorio, jeigu dėl to bendrai kiltų tokių su šiais dviem sandoriais susijusių mokesčių padarinių, kurių nebūtų ir neturėtų būti, jeigu šiems dviem sandoriams atskirai būtų taikoma nacionalinė teisė arba [Šeštoji direktyva]?
2. Jeigu į pirmąjį klausimą būtų atsakyta taip, kad tam tikromis aplinkybėmis apmokestinamasis asmuo neturėtų teisės taip elgtis (arba tam tikru mastu neturėtų teisės taip elgtis), kokios būtų šios aplinkybės ir, konkrečiai kalbant, dėl kokio tokių dviejų sandorių ryšio atsirastų tokių aplinkybių?
3. Ar atsakymai į pirmąjį ir antrąjį klausimus skiriasi atsižvelgiant į tai, ar vienam iš sandorių taikoma nacionalinė tvarka yra suderinama, ar ne su Šeštąja direktyva?“

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl pirmojo ir trečiojo klausimų

- 27 Pirmuoju ir trečiuoju klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar Šeštosios direktyvos 11 straipsnio C skirsnio 1 dalies pirmą pastraipą reikia aiškinti taip, kad tokiomis aplinkybėmis, kaip susiklostė pagrindinėje byloje, valstybė narė gali uždrausti apmokestinamajam asmeniui remtis šios nuostatos tiesioginiu veikimu dėl sandorio dėl to, jog apmokestinamasis asmuo gali remtis nacionalinės teisės nuostatomis dėl kito sandorio, susijusio su tomis pačiomis prekėmis, ir dėl to, jog kartu taikant šias nuostatas atsirastų bendrų mokesčių padarinių, kurių nebūtų ir neturėtų būti, jeigu šiems dviem sandoriams atskirai būtų taikoma nacionalinė teisė arba Šeštoji direktyva.
- 28 Be to, šis teismas taip pat klausia, ar tai, kad pastarajam sandoriui taikoma nacionalinė teisė, yra suderinama su Šeštąja direktyva, ar nesuderinama ir ar svarbu šiuo klausimu.
- 29 Primintina, kad pagal nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką visais atvejais, kai direktyvos nuostatos, atsižvelgiant į jų turinį, yra besąlygiškos ir pakankamai aiškios, privatūs asmenys nacionaliniuose teismuose gali jomis remtis prieš valstybę, jeigu ji laiku neperkėlė direktyvos į nacionalinę teisę arba ją perkėlė netinkamai (Sprendimo *Almos Agrárkülkereskedelmi*, C-337/13, EU:C:2014:328, 31 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).

- 30 Sąjungos teisės nuostata yra besąlyginė, kai joje nurodytas su jokia sąlyga nesiejamas įpareigojimas, kurią įgyvendinant ar kurio poveikiui atsirasti nereikia priimti jokio kito Sąjungos institucijų ar valstybių narių akto (Sprendimo *Almos Agrárkülkereskedelmi*, EU:C:2014:328, 32 punktą ir jame nurodyta teismo praktika).
- 31 Šeštosios direktyvos 11 straipsnio C skirsnio 1 dalies pirmoje pastraipoje apibrėžti atvejai, kai valstybės narės turi sumažinti apmokestinamąją vertę iki atitinkamo dydžio savo nustatytomis sąlygomis. Taigi šioje nuostatoje valstybės narės įpareigojamos sumažinti apmokestinamąją vertę kiekvieną kartą, kai sudaręs sandorį apmokestinamasis asmuo negauna dalies arba viso atlygio (Sprendimo *Goldsmiths*, C-330/95, EU:C:1997:339, 16 punktą).
- 32 Taigi, nors šia nuostata valstybėms narėms, kai jos nustato priemones, leidžiančias nustatyti sumažinimo sumą, paliekama tam tikra diskrecija, ši aplinkybė neturi poveikio pareigos šiame straipsnyje nurodytais atvejais suteikti teisę sumažinti apmokestinamąją vertę aiškumui ir besąlygiškumui. Todėl ji atitinka tiesioginio veikimo sąlygas (Sprendimo *Almos Agrárkülkereskedelmi*, EU:C:2014:328, 34 punktą).
- 33 Kaip nurodė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas savo prašyme priimti prejudicinį sprendimą, klausimai Teisingumo Teismui paaiškinami tuo, kad pagrindinėje byloje Jungtinės Karalystės mokesčių institucijos manė, jog apmokestinamasis asmuo negali kartu pasinaudoti „naudos efektu“ ir remtis Šeštosios direktyvos 11 straipsnio C skirsnio 1 dalies pirmą pastraipa pirmiausia dėl to, jog kartu taikant *VAT Regulations 1995* 38 taisyklę, *Cars Order* ir šią direktyvą atsiranda bendrų mokesčių padarinių, kurių nebūtų ir neturėtų būti, jeigu šiems sandoriams atskirai būtų taikoma nacionalinė teisė arba minėta direktyva.
- 34 Anot Jungtinės Karalystės vyriausybės, susiklosčius tokiai situacijai, kaip pagrindinėje byloje, galutiniam vartotojui sąskaitoje faktūroje nurodytas PVM, mokėtinas mokesčių institucijoms, neapskaičiuotas remiantis faktiškai apmokestinamojo asmens gautu atlygiu už atliktą tiekimą. Taigi tiesioginis veikimas nėra Sąjungos teisės principas, kuriuo būtų galima remtis siekiant rezultato, kuris prieštarautų direktyva siekiamam tikslui. Todėl ši vyriausybė mano, kad apmokestinamasis asmuo neturi teisės remtis nacionalinės teisės nuostatomis dėl vieno sandorio ir Šeštosios direktyvos 11 straipsnio C skirsnio 1 dalies pirmos pastraipos tiesioginiu veikimu dėl kito sandorio.
- 35 Šie argumentai nepriimtini.
- 36 Iš tiesų, kaip matyti iš šio sprendimo 32 punkto, Šeštosios direktyvos 11 straipsnio C skirsnio 1 dalies pirmą pastraipa veikia tiesiogiai taip, kad pagrindinės bylos aplinkybėmis klausimas, ar apmokestinamasis asmuo, kaip antai GMAC, pristatęs prekę pagal išperkamosios nuomos sutartį, gali remtis teise sumažinti apmokestinamąją vertę, kuri jam numatyta šioje nuostatoje, priklauso nuo aplinkybės, ar GMAC klientai visiškai arba iš dalies neįvykdė savo mokėjimo pareigos pagal šią sutartį.
- 37 Šia nuostata įtvirtinamas pagrindinis Šeštosios direktyvos principas, pagal kurį apmokestinamąją vertę sudaro faktiškai gautas atlygis ir dėl kurio mokesčių administratorius negali gauti didesnės PVM sumos nei ta, kurią gavo apmokestinamasis asmuo (Sprendimo *Almos Agrárkülkereskedelmi*, EU:C:2014:328, 22 punktą ir jame nurodyta teismo praktika).
- 38 Vis dėlto iš Teisingumo Teismui pateiktos bylos medžiagos matyti, kad jeigu iš nuomininko atsiimtos transporto priemonės pardavimas iš varžytinių nebūtų atleistas nuo PVM pagal nacionalinę teisę, už kiekvieną sandorį gautas atlygis būtų apmokestinamas. Taigi apmokestinamąją vertę sudarytų už išperkamąją nuomą kliento ir pirkėjo iš varžytinių pervestos sumos. Taip darant apmokestinamoji vertė atitiktų faktiškai GMAC gautą atlygį pagal principą, primintą ankstesniame šio sprendimo punkte.

- 39 Taigi šiuo klausimu reikia priminti nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką, pagal kurią valstybė narė, kuri per nustatytus terminus nesiėmė direktyvoje numatytų įgyvendinimo priemonių, negali remtis prieš asmenis direktyvoje įtvirtintų savo pareigų neįvykdymu (žr., be kita ko, Sprendimo *Rieser Internationale Transporte*, C-157/02, EU:C:2004:76, 22 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką)
- 40 Todėl tai, kad pagal nacionalinę teisę transporto priemonių pardavimas iš varžytinių nelaikomas prekių tiekimu arba paslaugų teikimu, negali *in fine* lemti to, jog apmokestinamasis asmuo negalės pasinaudoti teise į apmokestinamosios sumos sumažinimą visiškai arba iš dalies nesumokėjus kainos pagal Šeštosios direktyvos 11 straipsnio C skirsnio 1 dalies pirmą pastraipą.
- 41 Be to, svarbu priminti, kad pagal pagrindinį bendros PVM sistemos principą, kuris matyti iš 1967 m. balandžio 11 d. Pirmosios Tarybos direktyvos 67/227/EEB dėl valstybių narių teisės aktų, reglamentuojančių apyvartos mokesčius, suderinimo (OL 71, 1967, p. 1301; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 3) 2 straipsnio ir iš Šeštosios direktyvos 2 straipsnio, PVM taikomas kiekvienam gamybos ar platinimo sandoriui, atskaitant mokesčių, tiesiogiai taikomą įvairių kainos sudedamųjų dalių išlaidoms (žr., be kita ko, Sprendimo *Midland Bank*, C-98/98, EU:C:2000:300, 29 punktą ir Sprendimo *Zita Modes*, C-497/01, EU:C:2003:644, 37 punktą).
- 42 Todėl visiško arba dalinio nesumokėjimo atveju transporto priemonės išperkamosios nuomos sutarties apmokestinamosios vertės suma turi būti koreguojama remiantis faktiškai apmokestinamojo asmens gautu atlygiu pagal šią sutartį. Šio apmokestinamojo asmens gautas atlygis, kurį pervedė trečiasis asmuo pagal kitą sandorį, nagrinėjamu atveju parduodant iš varžytinių iš nuomininko atsiimtą transporto priemonę, neturi įtakos išvada, pagal kurią minėtas apmokestinamasis asmuo gali remtis Šeštosios direktyvos 11 straipsnio C skirsnio 1 dalies pirmos pastraipos tiesioginiu veikimu išperkamosios nuomos sutarties atveju.
- 43 Iš to, kas išdėstyta, darytina išvada, kad klausimas, ar pardavimo iš varžytinių sandoriui taikoma nacionalinė teisė yra suderinama su Šeštąja direktyva, ar ne, yra nesvarbus siekiant nustatyti, ar apmokestinamasis asmuo, kaip antai GMAC, gali remtis teisėmis, numatytomis Šeštosios direktyvos 11 straipsnio C skirsnio 1 dalies pirmoje pastraipoje.
- 44 Be to, Jungtinės Karalystės vyriausybė teigia, kad būtų piktnaudžiaujama, jei selektyviai būtų remiamasi šios nuostatos tiesioginiu veikimu, taip sukuriant situaciją, kuriai susiklosčius nebūtų pasiektas nagrinėjamais teisės aktais siekiamas tikslas.
- 45 Šiuo klausimu reikia pažymėti, kad Sprendimo *Halifax ir kt.* (C-255/02, EU:C:2006:121) 74 ir 75 punktuose Teisingumo Teismas nusprendė, jog tam, kad būtų pripažintas piktnaudžiavimas PVM srityje, pirma, nagrinėjamais sandoriais, neatsižvelgiant į formalų atitinkamų Šeštosios direktyvos ir šią direktyvą į nacionalinę teisę perkeliančių nacionalinės teisės aktų nuostatose numatytų sąlygų taikymą, turi būti įgyjamas mokesstinis pranašumas, kurio suteikimas prieštarautų šiomis nuostatomis siekiamam tikslui, ir, antra, visuma objektyvių veiksnių taip pat turi patvirtinti, kad nagrinėjamų sandorių pagrindinis tikslas yra tik įgyti šį mokesstinį pranašumą.
- 46 Nacionalinis teismas, vadovaudamasis nacionalinės teisės įrodinėjimo taisyklėmis ir nepažeisdamas Sąjungos teisės veiksmingumo, turi patikrinti, ar pagrindinėje byloje yra piktnaudžiavimą sudarančių elementų. Vis dėlto priimdamas prejudicinį sprendimą Teisingumo Teismas prireikus gali pateikti paaiškinimus, kurie padėtų nacionaliniam teismui atlikti savo aiškinimą (žr., be kita ko, Sprendimo *Halifax ir kt.*, EU:C:2006:121, 76 ir 77 punktus ir juose nurodytą teismo praktiką).
- 47 Pažymėtina, kad jeigu, kaip tvirtina Jungtinės Karalystės vyriausybė, Šeštąja direktyva siekiamas tikslas negali būti pasiektas, taip yra dėl „naudos efekto“, susidariusio išimtinai dėl nacionalinės teisės taikymo. Iš tiesų, kaip matyti iš šio sprendimo 38 punkto, nagrinėjamas mokesstinis pranašumas atsiranda iš esmės dėl to, kad neapmokestinamas iš nuomininko atsiimtos transporto priemonės pardavimas iš varžytinių pagal *Cars Order* 4 taisyklę.

- 48 Be to, Teisingumo Teismas nusprendė, kad verslininko rinkimasis iš atleisto nuo mokesčio sandorio ir apmokestinamojo sandorio gali būti pagrįstas keliais veiksniais ir, be kita ko, su objektyvia PVM sistema susijusiais mokesčio pobūdžio sumetimais. Iš tiesų, jei apmokestinamasis asmuo gali pasirinkti iš skirtingų sandorių, jis turi teisę pasirinkti tokį veiklos planą, kad sumažintų savo mokesčią skolą (žr. Sprendimo *RBS Deutschland Holdings*, C-277/09, EU:C:2010:810, 54 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).
- 49 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į pirmąjį ir trečiąjį klausimus reikia atsakyti, kad Šeštosios direktyvos 11 straipsnio C skirsnio 1 dalies pirmą pastraipą reikia aiškinti taip, kad tokiomis aplinkybėmis, kaip susiklostė pagrindinėje byloje, valstybė narė negali uždrausti apmokestinamajam asmeniui remtis šios nuostatos tiesioginiu veikimu dėl sandorio dėl to, jog šis apmokestinamasis asmuo gali remtis nacionalinės teisės nuostatomis dėl kito sandorio, susijusio su tomis pačiomis prekėmis, ir dėl to, jog kartu taikant šias nuostatas atsirastų bendrų mokesčių padarinių, kurių nebūtų ir neturėtų būti, jeigu šiems sandoriams atskirai būtų taikoma nacionalinė teisė arba Šeštoji direktyva.

Dėl antrojo klausimo

- 50 Atsižvelgiant į atsakymą, pateiktą į pirmąjį ir trečiąjį klausimus, į antrąjį klausimą atsakyti nereikia.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 51 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 (antroji kolegija) nusprendžia:

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 11 straipsnio C skirsnio 1 dalies pirmą pastraipą reikia aiškinti taip, kad tokiomis aplinkybėmis, kaip susiklostė pagrindinėje byloje, valstybė narė negali uždrausti apmokestinamajam asmeniui remtis šios nuostatos tiesioginiu veikimu dėl sandorio dėl to, jog šis apmokestinamasis asmuo gali remtis nacionalinės teisės nuostatomis dėl kito sandorio, susijusio su tomis pačiomis prekėmis, ir dėl to, jog kartu taikant šias nuostatas atsirastų bendrų mokesčių padarinių, kurių nebūtų ir neturėtų būti, jeigu šiems sandoriams atskirai būtų taikoma nacionalinė teisė arba Šeštoji direktyva 77/388.

Parašai.