TIESAS SPRIEDUMS (otrā palāta)

2008. gada 21. februārī [*]

Lieta C-425/06

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši EKL 234. pantam, ko *Corte suprema di cassazione* (Itālija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2006. gada 10. martā un kas Tiesā reģistrēts 2006. gada 16. oktobrī, tiesvedībā

Ministero dell'Economia e delle Finanze, agrāk — *Ministero delle Finanze*,

pret

Part Service Srl, likvidējama sabiedrība, agrāk — *Italservice Srl*.

TIESA (otrā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs K. V. A. Timmermanss [*C. W. A. Timmermans*], tiesneši L. Bejs Larsens [*L. Bay Larsen*] (referents), K. Šīmans [*K. Schiemann*], J. Makarčiks [*J. Makarczyk*] un K. Toadere [*C. Toader*],

[*] Tiesvedības valoda — itāļu.

ģenerāladvokāts M. Pojarešs Maduru [*M. Poiares Maduro*],
sekretāre L. Hjūleta [*L. Hewlett*], galvenā administratore,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2007. gada 25. oktobra tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

— *Part Service Srl* vārdā — S. Taverna [*S. Taverna*], *avvocato*,

— Itālijas valdības vārdā — I. M. Bragulja [*I. M. Braguglia*], pārstāvis, kam palīdz Dž. Lančia [*G. Lancia*] un S. Fjorentino [*S. Fiorentino*], *avvocati dello Stato*,

— Grieķijas valdības vārdā — M. Apesoss [*M. Apessos*], kā arī M. Papida [*M. Papida*] un I. Puli [*I. Pouli*], pārstāvji,

— Īrijas vārdā — D. O'Hagans [*D. O'Hagan*], pārstāvis, kam palīdz D. Makdonalds [*D. McDonald*], *SC* un B. Konvejs [*B. Conway*], *BL*, kā arī G. Kloesija [*G. Clohessy*], *BL*,

— Portugāles valdības vārdā — L. Fernandišs [*L. Fernandes*] un K. Lanca [*C. Lança*], pārstāvji,

— Apvienotās Karalistes valdības vārdā — T. Harisa [*T. Harris*], pārstāve, kurai palīdz R. Hils [*R. Hill*], *barrister*,

— Eiropas Kopienu Komisijas vārdā — A. Aresu [*A. Aresu*] un M. Afonso [*M. Afonso*], pārstāvji,

ņemot vērā pēc ģenerāladvokāta uzklausīšanas pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerāladvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālo nolēmumu ir par to, kā interpretēt Padomes 1977. gada 17. maija Sesto Direktīvu 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem — Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp., turpmāk tekstā — "Sestā direktīva").

2 Šis lūgums tika iesniegts tiesvedībā *Ministero dell'Economia e delle Finanze* (Ekonomikas un Finanšu ministrija) pret *Part Service Srl* (turpmāk tekstā — "*Part Service*"), kas agrāk bija *Italservice Srl* (turpmāk tekstā — "*Italservice*"), jautājumā par paziņotā pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā — "PVN") apmēra precizēšanu attiecībā uz 1987. finanšu gadu saistībā ar izpirkumnomas (līzinga) darījumiem, kuri lielākoties bija par automašīnām.

Atbilstošās tiesību normas

Kopienu tiesību akti

3 Sestās direktīvas 11. panta A daļas 1. punkts par PVN bāzi nosaka:

"Summa, kurai uzliek nodokli, ir:

a) preču piegādēm un pakalpojumu sniegšanai, izņemot b), c) un d) apakšpunktā minētos, visa summa, kas veido atlīdzību, kuru piegādātājs ir saņēmis vai kura tam jāsaņem no pircēja, klienta vai trešās personas par šādām piegādēm, ieskaitot subsīdijas, kas tieši saistītas ar šādu piegāžu cenām;

[..]."

4 Sestās direktīvas 13. panta B daļā ir paredzēti citi dažādu darījumu atbrīvojumi atbilstoši šādiem nosacījumiem:

"Ciktāl tas nav pretrunā ar citiem Kopienas noteikumiem, dalībvalstis atbrīvo tālāk minētās darbības atbilstīgi noteikumiem, ko tās pieņem, lai nodrošinātu pareizu un godīgu šo atbrīvojumu piemērošanu un lai nepieļautu nekādu nodokļu nemaksāšanu, apiešanu vai ļaunprātīgu izmantošanu:

a) apdrošināšanas un pārapdrošināšanas darījumus, ieskaitot saistītus pakalpojumus, ko veic apdrošināšanas mākleri un apdrošināšanas aģenti;

[..]

d) šādus darījumus:

1. Kredīta piešķiršanu un kredīta starpniecību, kā arī kredīta pārvaldi, ko veic persona, kura piešķir kredītu;

2. Starpniecību vai jebkurus darījumus ar kredītu garantijām vai jebkuru citu naudas nodrošinājumu, kā arī kredīta garantiju pārvaldi, ko veic persona, kura piešķir kredītu;

3. Darījumus, ieskaitot starpniecību, kas skar noguldījumu un norēķinu kontus, maksājumus, pārskaitījumus, parādus, čekus un citus tirgojamus dokumentus, bet izņemot parādu piedziņu un faktoringu;

[..].”

Valsts tiesību akti

5 Republikas prezidenta 1972. gada 26. oktobra dekrēta Nr. 633, ar ko tiek ieviests un reglamentēts pievienotās vērtības nodoklis (parastais 1972. gada 11. novembra *GURI* Nr. 292 pielikums Nr. 1, 2. lpp.), kas ir grozīts vairākas reizes (turpmāk tekstā — "*DPR* Nr. 633/72"), 3. pants šādi definē pakalpojumu sniegšanu:

"Pakalpojumu sniegšana ir tādi sniegtie pakalpojumi par atlīdzību, kas izriet no darba līgumiem, no uzņēmuma, pārvadājuma pilnvarojuma, piegādes, pārstāvības, starpniecības, glabājuma līgumiem un, vispārīgi, kuros ir pienākums veikt darbības vai atturēties no tām un atļaut darbības, neievērojot to izcelsmi.

Pakalpojumu sniegšana ir arī šādi pakalpojumi, ja tie tiek veikti par atlīdzību:

1) lietu iznomāšana, izīrēšana, līzings un līdzīga pakalpojumu sniegšana;

[..]."

6 *DPR* Nr. 633/72 10. pants no PVN atbrīvo dažādus darījumus, pamatojoties uz šādiem nosacījumiem:

"No nodokļa ir atbrīvoti:

1) pakalpojumu sniegšana, kas attiecas uz kredītu piešķiršanu un starpniecību, kā arī kredīta pārvaldi, ko veic persona, kura piešķir kredītu, un finansēšanas

darījumiem; starpniecība vai jebkuri darījumi ar kredītu garantijām vai jebkuru citu naudas nodrošinājumu, kā arī kredīta garantiju pārvalde, ko veic persona, kura piešķir kredītu; maksājumu termiņi, ieskaitot starpniecību, kas skar noguldījumu un norēķinu kontus, maksājumus, pārskaitījumus, parādus, čekus un citus tirgojamus dokumentus, bet izņemot parādu piedziņu un faktoringu; kopējo ieguldījumu fondu pārvalde un pensiju fondu, uz kuriem attiecas 1993. gada 21. aprīļa likuma dekrēts Nr. 124, pārvalde, līdzīga veida termiņi un pārvaldīšana un finanšu un pasta (pasta bankas) pakalpojumi;

2) apdrošināšanas un pārapdrošināšanas darījumi, dzīvības apdrošināšana mūža garumā;

[..]

9) darbības, kas sniegtas uz pilnvarojuma, starpniecības un finanšu starpniecības pamata, uz kurām attiecas 1.–7. punkts, kā arī darbības, kas attiecas uz zeltu vai citiem ārvalstu vērtspapīriem, ieskaitot ieguldījumus norēķinu kontā, ko veic saistībā ar Itālijas Bankas un Itālijas maiņas Biroja īstenotajiem darījumiem šī dekrēta 4. panta piektās daļas nozīmē."

7 *DPR* Nr. 633/72 13. panta pirmajā daļā PVN bāze ir definēta šādi:

"Preču piegādes un pakalpojumu sniegšanas nodokļa bāze ir kopējā atlīdzības summa, ko piegādātājs vai pakalpojumu sniedzējs ir saņēmis vai ko tam jāsaņem saskaņā ar līguma nosacījumiem, ieskaitot ar izpildi un parādiem vai citiem pienākumiem ar

trešām personām saistītos izdevumus un maksājumus, kurus maksā preces vai pakalpojuma saņēmējs vai pilnvarotājs un kuriem pieskaitāmas ar citu personu maksājamo atlīdzību tieši saistītas papildmaksas."

Pamata lieta un prejudiciālie jautājumi

8 1987. gadā *Italservice* un izpirkumnomas sabiedrība *IFIM Leasing Sas* (turpmāk tekstā — "*IFIM*") — sabiedrības, kas pieder vienai finanšu grupai, — kopā piedalījās izpirkumnomas darījumos, kuru galvenais priekšmets bija automašīnas.

9 Šie darījumi tika īstenoti šādos apstākļos.

10 *IFIM* noslēdza līgumu ar patērētāju par automašīnas lietošanu ar iespēju to izpirkt, pārskaitot nomas maksu, iesniedzot garantiju, kas atbilst tai preces cenas daļai, kuru nomas maksa nenosedz, kā arī iesniedza neierobežotu galvojumu.

11 *Italservice* noslēdza līgumu ar patērētāju, saskaņā ar kuru tā apdrošināja preci pret riskiem, kas nav tiesiskā atbildība, un, finansējot garantiju un sniedzot neierobežotu galvojumu, nodrošināja, ka minētais patērētājs izpilda uzņemtās saistības attiecībā pret *IFIM*. Kā atlīdzību patērētājs *Italservice* pārskaitīja avansa maksājumu, kas starp to un *IFIM* nolīgto nomas maksas kopējo summu samazināja pilnībā līdz summai, kas nav daudz lielāka par preces cenu, pārskaitot arī 1 % komisijas maksu konsultantam.

12 Patērētājs izdeva rīkojumu *Italservice* pārskaitīt savā vārdā finansējamo summu *IFIM* kā lietošanas līgumā paredzēto garantiju.

13 *Italservice* uzticēja *IFIM* līguma ar patērētāju izpildi.

14 *IFIM* kā starpnieks no *Italservice* saņēma papildu piemaksu un gadījumā, ja patērētājs nepildītu līguma nosacījumus, līdzvērtīgu summu tai, kuru patērētājam apsolīja *Italservice* kā atmaksājamo summu, ja tiek izpildīti nomas maksas samaksas pienākumi.

15 Piemērojot *DPR* Nr. 633/72 3. pantu, *IFIM* piemēroja PVN patērētāja pārskaitītajai nomas maksai.

16 Savukārt, pamatojoties uz *DPR* Nr. 633/72 10. pantu, patērētāja samaksātā atlīdzība *Italservice* un pēdējā samaksātā atlīdzība *IFIM* tika norādītas rēķinā kā atbrīvotas no PVN.

17 Pēc attiecībā uz *Italservice* veiktajām pārbaudēm nodokļu administrācija uzskatīja, ka dažādās saistības, kuras parakstījušas ieinteresētās personas un kas ir ietvertas dažādos līgumos, visas kopā veido vienu līgumu, kas ir noslēgts starp trijiem dalībniekiem. Tā uzskata, ka patērētāja maksātā atlīdzība par izpirkumnomu tika mākslīgi sadalīta, lai samazinātu nodokļa bāzi, un iznomātāja loma bija sadalīta starp *Italservice* un *IFIM*.

18 Tā rezultātā nodokļu administrācija 1992. gada 1. septembrī par 1987. gadu nosūtīja *Italservice* PVN uzrēķinu ITL 3 169 519 000 apmērā, kam pieskaitīti procenti un naudas sodi ITL 9 496 469 000 apmērā.

19 *Italservice* šo uzrēķinu apstrīdēja *commissione tributaria di primo grado di Modena* (Modenas Pirmās instances tiesas Nodokļu palāta). Tā norāda, ka runa nav par vienu līgumu, bet par daudziem saistītiem līgumiem, un šī forma ir izvēlēta nevis tāpēc, lai izvairītos no nodokļu maksāšanas, bet sakarā ar saimnieciskiem apsvērumiem, kas saistīti ar mārketingu (jauna finanšu produkta ieviešana ar samazinātām iemaksām), organizāciju (riska pārvaldības funkciju nodalīšana: apdrošināšana, galvojums un finansēšana, kas ir uzticētas *Italservice*; automašīnu parka pārvaldība, kas ir uzticēta operatīvām sabiedrībām) un garantiju (finansēšana, kas ir garantijas izveidošanas funkcija, lai tiktu ievēroti patērētāja pienākumi) pamatotu iemeslu dēļ.

20 *Commissione tributaria di primo grado di Modena* šo prasību apmierināja.

21 Nodokļu administrācija apstrīdēja šo spriedumu *Commissione tributaria di secondo grado di Modena* [Modenas Otrās instances tiesas Nodokļu palāta], kas prasību noraidīja.

22 Tad tā vērsās *Corte d'appello di Bologna* (Boloņas apelācijas tiesa), kas apelāciju noraidīja ar 1998. gada 13. novembra–1999. gada 12. janvāra spriedumu.

23 Nodokļu administrācija pret šo spriedumu iesniedza kasācijas sūdzību *Corte suprema di cassazione* (Augstākā kasācijas tiesa).

24 Šī tiesa uzskata, ka, lai pieņemtu nolēmumu, ir jāsniedz atbilde uz jautājumu, vai minēto lietas dalībnieku rīcību, ņemot vērā to savstarpējo saistību, var uzskatīt par tiesību vai juridisko formu ļaunprātīgu izmantošanu atbilstoši sniegtajai definīcijai Kopienu judikatūrā, jo īpaši Tiesas 2006. gada 21. februāra spriedumā lietā C-255/02 *Halifax* u.c. (Krājums, I-1609. lpp.).

25 Tā norāda, ka līgumu sadalīšanas rezultātā PVN summa tika samazināta līdz mazākai summai nekā tā, kas izriet no parastā izpirkumnomas līguma, jo tikai lietošanā esošās preces, kuras izmaksas praktiski atbilst šīs preces pirkuma cenai, nodošana ir aplikta ar nodokli.

26 Tātad ir jānosaka, vai PVN iekasēšanas nolūkā līgumi ir jāuzskata par vienu vienotu līgumu, ņemot vērā izvirzīto saimniecisko mērķi, vai arī katrs līgums saglabā savu neatkarīgo raksturu un līdz ar to tam piemērojamo nodokļu režīmu.

27 Lai atbildētu uz šo jautājumu, ir jānoskaidro, vai tas, ka finansēšanas darījumu, ko saimnieciskajā praksē un valsts judikatūrā uzskata par būtisku izpirkumnomas līguma sastāvdaļu, reglamentē atsevišķs līgums, nevis tas līgums, kura priekšmets ir preces lietošanas tiesību piešķiršana, var būt uzskatāms par ļaunprātīgu rīcību.

28 Iesniedzējtiesa uzskata, ka šajā jautājumā, lai konstatētu ļaunprātīgas rīcības pastāvēšanu, ir nepieciešami paskaidrojumi, it īpaši par iepriekš minētajā spriedumā lietā *Halifax* u.c. noteikto nosacījumu piemērošanas jomu.

29 Tā norāda, ka minētā sprieduma 86. punktā Tiesa papildus nosacījumam, ka minētā darījuma rezultātā jārodas nodokļu priekšrocībai, kas ir pretrunā Sestās direktīvas atbilstošajiem mērķiem, pieprasīja, lai minētā darījuma "galvenais mērķis būtu nodokļu priekšrocības iegūšana".

30 Tā konstatē, ka šī paša sprieduma 60. punktā un rezolutīvajā daļā Tiesa ir atsaukusies arī uz darījumiem, kas ir "veikti tikai, lai iegūtu nodokļu priekšrocības, nepastāvot citam saimnieciskam mērķim".

31 Līdz ar to tā jautā, vai tiesību ļaunprātīgas izmantošanas robežas darbojas, ja saimnieciskie mērķi, kas nav nodokļu labuma saņemšana, ir pilnībā mazsvarīgi vai nenozīmīgi, un nav iespējams alternatīvs izskaidrojums.

32 Šajos apstākļos *Corte suprema di cassazione* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

"1) Vai tiesību ļaunprātīgas izmantošanas jēdziens, kas iepriekš minētajā spriedumā [*Halifax* u.c.] ir definēts kā darījums, kura galvenais mērķis ir nodokļu priekšrocību iegūšana, atbilst definīcijai — darījums, kas tiek veikts tikai nolūkā gūt nodokļu priekšrocības, bez cita saimnieciska mērķa — vai arī tas ir plašāks vai šaurāks nekā šī definīcija?

2) Vai PVN piemērošanas nolūkā par tiesību (vai juridisko formu) ļaunprātīgu izmantošanu, kā rezultātā rodas Kopienas pašu ieņēmumu no PVN zudums, var uzskatīt tādu gadījumu, kurā izpirkumnomas līgumi (līzings), finansēšanas, apdrošināšanas un starpniecības līgumi ir noslēgti atsevišķi, kā rezultātā tikai

atlīdzībai, kas tiek samaksāta par preču lietošanas tiesību piešķiršanu, piemēro PVN, bet tikai izpirkumnomas līgums saskaņā ar praksi un valsts tiesību interpretāciju iekļauj finansēšanu, tādējādi piemērojot atlīdzībai PVN pilnā apmērā?"

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pieņemamību

33 *Part Service* uzskata, ka šis lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu nav pieņemams. Uzdotajiem jautājumiem nav nekādas saistības ar pamata prāvas realitāti vai priekšmetu. Norādītajai problēmai ir tikai hipotētisks raksturs, un tai nav saiknes ar Kopienu tiesību noteikumiem un/vai principiem.

34 Šajā sakarā ir jāatgādina, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru Tiesas atteikums lemt par valsts tiesas uzdotu prejudiciālu jautājumu ir iespējams tikai tad, ja acīmredzami ir skaidrs, ka prasītajai Kopienu tiesību interpretācijai nav nekādas saistības ar realitāti vai pamata prāvas priekšmetu, ja problēma ir hipotētiska vai arī ja Tiesas rīcībā nav tādu vajadzīgo faktisko un tiesību apstākļu, lai varētu sniegt noderīgu atbildi uz tai uzdotajiem jautājumiem (skat. it īpaši 2002. gada 19. februāra spriedumu lietā C-35/99 *Arduino*, *Recueil*, I-1529. lpp., 25. punkts, un 2006. gada 11. jūlija spriedumu lietā C-13/05 *Chacón Navas*, Krājums, I-6476. lpp., 33. punkts).

35 Tomēr šajā lietā neviens nosacījums nav izpildīts.

36 Lēmumā par prejucidiālo jautājumu uzdošanu valsts tiesa, kurai ir iesniegta izskatīšanai PVN lieta, sīki apraksta pamata lietas faktiskos apstākļus un piemērojamās tiesību normas.

37 Tad tā uzdod Tiesai jautājumu par PVN piemērojamām Kopienu tiesībām un it īpaši par Kopienu jēdzienu "ļaunprātīga rīcība", lai varētu izvērtēt, vai darbība, par ko ir pamata lieta, ir jāuzskata par tādu rīcību un līdz ar to tai jāpiemēro PVN.

38 Tādējādi Kopienu tiesību prasītā interpretācija parāda saistību ar pamata lietas realitāti un priekšmetu, kura nav hipotētiska.

39 Līdz ar to uzdotie jautājumi ir pieņemami.

Par pirmo jautājumu

40 Ar savu pirmo jautājumu iesniedzējtiesa pēc būtības jautā, vai Sestā direktīva ir jāinterpretē tā, ka ļaunprātīga rīcība pastāv, ja nodokļu priekšrocības iegūšana ir būtiskais šī darījuma vai darījumu mērķis vai arī ja to var pieņemt tikai tad, ja šādas nodokļu priekšrocības iegūšana ir vienīgais izvirzītais būtiskais mērķis, nepastāvot citiem saimnieciskiem mērķiem.

41 Jānorāda, ka pamata prāvā tiek apšaubīti minētie atbrīvojumi no PVN un ka tieši attiecībā uz šādiem atvieglojumiem Sestās direktīvas 13. pants paredz dalībvalstu pienākumu "nepieļaut nekādu nodokļu nemaksāšanu, apiešanu vai iespējamo ļaunprātīgo rīcību".

42 Iepriekš minētā sprieduma lietā *Halifax* u.c. 74. un 75. punktā Tiesa, interpretējot Sesto direktīvu, vispirms nosprieda, ka ļaunprātīga rīcība var pastāvēt, ja:

— par spīti attiecīgo Sestās direktīvas normu un šīs direktīvas transponēšanas valsts tiesību aktu nosacījumu formālai piemērošanai attiecīgo darījumu rezultātā tiktu iegūtas nodokļu priekšrocības, kuru piešķiršana būtu pretēja šiem noteikumiem;

— no objektīvo elementu kopuma izriet, ka attiecīgo darījumu galvenais mērķis ir nodokļu priekšrocības iegūšana.

43 Kad pēc tam Tiesa sniedza iesniedzējtiesai precizējumus, kā interpretēt darījumus pamata lietā, tā sava sprieduma 81. punktā atkal ir atsaukusies uz darījumiem, kuru galvenais mērķis ir nodokļu priekšrocības iegūšana.

44 Kā ir norādīts šī paša sprieduma 82. punktā, tā kā jebkurā gadījumā pamata lietā minēto darījumu vienīgais mērķis bija iegūt nodokļu priekšrocību, Tiesa neietvēra šādu nosacījumu starp ļaunprātīgas rīcības pastāvēšanas nosacījumiem, bet vienkārši uzsvēra, ka iesniedzējtiesas izskatāmajā prāvā bija pārsniegta minimālā robeža, kas ļauj kvalificēt rīcību par ļaunprātīgu.

45 Tādējādi uz pirmo uzdoto jautājumu ir jāatbild, ka Sestā direktīva ir jāinterpretē tā, ka ļaunprātīga rīcība var pastāvēt tad, ja nodokļu priekšrocības iegūšana ir galvenais minētā darījuma vai darījumu mērķis.

Par otro jautājumu

46 Ar savu otro jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai PVN piemērošanas nolūkā tādi darījumi, kādi ir minēti pamata prāvā, ir jāuzskata par ļaunprātīgu rīcību Sestās direktīvas izpratnē.

47 Ievadā ir jāatgādina, ka uzņēmēja izvēle starp ar nodokli neapliekamiem un apliekamiem darījumiem var pamatoties uz elementu kopumu, tostarp uz fiskāliem apsvērumiem, kas saistīti ar PVN objektīvo režīmu. Kad nodokļa maksātājam ir izvēle starp diviem darījumiem, Sestā direktīva tam nepieprasa izvēlēties to, kurš paredz augstākas PVN summas samaksu. Gluži pretēji, nodokļa maksātājam ir tiesības izvēlēties tādu savas darbības struktūru, kas tam ļauj samazināt savu nodokļu parādu (iepriekš minētais spriedums lietā *Halifax* u.c., 73. punkts).

48 Tomēr, ja darījums ietver vairāku pakalpojumu sniegšanu, rodas jautājums, vai tas ir jāuzskata par vienu darījumu vai par vairākiem nošķirtiem un neatkarīgiem darījumiem, kuri jāizvērtē atsevišķi.

49 Šis jautājums ir īpaši būtisks PVN kontekstā, it īpaši nosakot nodokļa likmi vai piemērojot noteikumus par Sestajā direktīvā paredzētajiem nodokļa atbrīvojumiem (skat. 1999. gada 25. februāra spriedumu lietā C-349/96 *CPP*, *Recueil*, I-973. lpp., 27. punkts, un 2005. gada 27. oktobra spriedumu lietā C-41/04 *Levob Verzekeringen* un *OV Bank*, Krājums, I-9433. lpp., 18. punkts).

50 Šajā sakarā no 2. panta izriet, ka katrs pakalpojums parasti ir jāuzskata par atsevišķu un neatkarīgu (skat. iepriekš minētos spriedumus lietā *CPP*, 29. punkts, un *Levob Verzekeringen* un *OV Bank*, 20. punkts).

51 Tomēr noteiktos apstākļos vairāki pakalpojumi, kas formāli ir nošķirti un kurus varētu sniegt atsevišķi, un šādi tie varētu būt pamatā aplikšanai ar nodokli vai atbrīvošanai no tā, ir jāuzskata par vienu darījumu, ja tie nav neatkarīgi.

52 Piemēram, tāds ir gadījums, ja vienkāršas objektīvas analīzes rezultātā tiek konstatēts, ka viens vai vairāki pakalpojumi veido galveno pakalpojumu un ka viens vai pārējie pakalpojumi veido vienu vai vairākus papildpakalpojumus tādā veidā, ka tie ir apliekami ar nodokli tāpat kā galvenais pakalpojums (šajā sakarā skat. iepriekš minētos spriedumus lietās *CPP*, 30. punkts, kā arī *Levob Verzekeringen* un *OV Bank*, 21. punkts). Pakalpojums ir uzskatāms par papildpakalpojumu, ja tas pats par sevi nav klienta mērķis, bet veids, kā visērtāk saņemt pakalpojumu sniedzēja galveno pakalpojumu (iepriekš minētais spriedums lietā *CPP*, 30. punkts, kā arī pamata lietas apstākļi, kas ir pamatā šim spriedumam).

53 Var arī uzskatīt, ka viens vienots pakalpojums pastāv tad, ja divi vai vairāki elementi vai darbības, ko nodokļu maksātājs veicis, ir tik cieši saistīti, ka tie objektīvi veido vienotu, ekonomiski nedalāmu pakalpojumu, kura sadalīšana būtu mākslīga (šajā nozīmē skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Levob Verzekeringen* un *OV Bank*, 22. punkts).

54 Valsts tiesai ir jāizvērtē, vai tai iesniegtā informācija raksturo vienu vienotu darījumu, neņemot vērā darījuma līgumisko struktūru.

55 Šajā kontekstā tai, iespējams, būs jāpaplašina sava analīze, pētot norādes, kas pierāda ļaunprātīgu rīcību — jēdzienu, par kuru ir uzdots prejudiciālais jautājums.

56 Vajadzības gadījumā Tiesa, lemjot par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu, var sniegt precizējumus, lai palīdzētu valsts tiesai vadīties tās interpretācijā (iepriekš minētais spriedums lietā *Halifax* u.c., 77. punkts).

57 Šajā lietā ir jānorāda, ka pamata lietā esošos iesniedzējtiesas aprakstītos darījumus raksturo šādi elementi:

— divas sabiedrības, kas piedalās izpirkumnomas darījumā, pieder vienai grupai;

— pats izpirkumnomas sabiedrības (*IFIM*) pakalpojums ir sadalīts un finansēšanu raksturojošais elements ir uzticēts citai sabiedrībai (*Italservice*), to sadalot aizdevuma, apdrošināšanas un starpniecības pakalpojumos;

— tādējādi izpirkumnomas sabiedrības pakalpojums ir tikai automašīnas noma;

— nomnieka samaksātie nomas maksājumi kopā ir nedaudz lielāki par preces pirkuma izmaksām;

— šķiet, ka šis pakalpojums, ja to apskata atsevišķi, nav saimnieciski rentabls, jo uzņēmuma dzīvotspēju nevar nodrošināt tikai ar nomniekiem noslēgtajiem līgumiem;

— izpirkumnomas sabiedrība saņem atlīdzību par izpirkumnomas līgumu tikai nomnieka pārskaitīto nomas maksājumu summas un šīs pašas grupas citas sabiedrības pārskaitīto summu veidā.

58 Lai izvērtētu, vai šādus darījumus var uzskatīt par ļaunprātīgu rīcību, valsts tiesai ir vispirms jāpārbauda, vai rezultāts ir nodokļu priekšrocība, kuras piešķiršana ir pretēja vienam vai vairākiem Sestās direktīvas mērķiem, un pēc tam, vai tas ir galvenais pieņemtā līguma mērķis (skat. šī sprieduma 42. punktu).

59 Runājot par pirmo kritēriju, minētā tiesa var ņemt vērā, ka cerētais rezultāts ir saņemt nodokļu priekšrocību, kas ir saistīta ar to pakalpojumu, kas tiek sniegti tai sabiedrībai, kura ir noslēgusi līgumu ar izpirkumnomas sabiedrību, atbrīvošanu no nodokļa saskaņā ar Sestās direktīvas 13. panta B daļas a) un d) apakšpunktu.

60 Šāds rezultāts, šķiet, ir pretējs Sestās direktīvas 11. panta A daļas 1. punktam, proti, visas tās summas aplikšana ar nodokli, ko veido saņemtā vai saņemamā atlīdzība no nomnieka.

61 Tā kā automašīnas noma saskaņā ar izpirkumnomas līgumiem ir pakalpojuma sniegšana Sestās direktīvas 6. un 9. panta nozīmē (skat. it īpaši 2002. gada 21. marta spriedumu lietā C-451/99 *Cura Anlagen*, *Recueil*, I-3193. lpp., 19. punkts, un 2003. gada 11. septembra spriedumu lietā C-155/01 *Cookies World*, *Recueil*, I-8785. lpp., 44. un 45. punkts), šāds darījums parasti ir apliekams ar PVN, kura bāze ir jānosaka atbilstoši Sestās direktīvas 11. panta A daļas 1. punktam.

62 Runājot par otro kritēriju, valsts tiesai, pienācīgi novērtējot, ir jāņem vērā darījumu pilnībā mākslīgais raksturs, kā arī juridiska, ekonomiska un/vai personiska saistība starp minētajiem uzņēmējiem (iepriekš minētais spriedums lietā *Halifax* u.c., 81. punkts), jo ar šādiem elementiem var pierādīt, ka nodokļu priekšrocības saņemšana ir galvenais izvirzītais mērķis, lai gan iespējami pastāv saimnieciski mērķi, ko ietekmē, piemēram, mārketinga, organizācijas un garantijas apsvērumi.

63 Tādējādi uz otro uzdoto jautājumu ir jāatbild, ka valsts tiesai, ņemot vērā šajā spriedumā sniegtos interpretācijas elementus, ir jānosaka, vai PVN piemērošanas nolūkā tādi darījumi kā pamata prāvā esošais ir uzskatāmi par ļaunprātīgu rīcību Sestās direktīvas izpratnē.

Par tiesāšanās izdevumiem

64 Attiecībā uz pamata lietas dalībniekiem šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Tiesāšanās izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto lietas dalībnieku tiesāšanās izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (otrā palāta) nospriež:

1) Padomes 1977. gada 17. maija Sestā direktīva 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem — Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze, ir jāinterpretē tā, ka ļaunprātīga rīcība var pastāvēt tad, ja nodokļu priekšrocības iegūšana ir galvenais minētā darījuma vai darījumu mērķis;

2) valsts tiesai, ņemot vērā šajā spriedumā sniegtos interpretācijas elementus, ir jānosaka, vai pievienotās vērtības nodokļa piemērošanas nolūkā tādi darījumi kā pamata prāvā esošais ir uzskatāmi par ļaunprātīgu rīcību Sestās direktīvas 77/388 izpratnē.

[Paraksti]