TEISINGUMO TEISMO (antroji kolegija) SPRENDIMAS

2008 m. vasario 21 d. *

Byloje C-425/06

dėl *Corte suprema di cassazione* (Italija) 2006 m. kovo 10 d. Nutartimi, kurią Teisingumo Teismas gavo 2006 m. spalio 16 d., pagal EB 234 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą, byloje

Ministero dell'Economia e delle Finanze, buvusi Ministero delle Finanze,

prieš

Part Service Srl, likviduojamą bendrovę, buvusią *Italservice Srl*,

TEISINGUMO TEISMAS (antroji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas C. W. A. Timmermans, teisėjai L. Bay Larsen (pranešėjas), K. Schiemann, J. Makarczyk, ir C. Toader,

* Proceso kalba: italų.

generalinis advokatas M. Poiares Maduro,
posėdžio sekretorė L. Hewlett, vyriausioji administratorė,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2007 m. spalio 25 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

— *Part Service Srl*, atstovaujamos *avvocato* S. Taverna,

— Italijos vyriausybės, atstovaujamos I. M. Braguglia, padedamo *avvocati dello Stato* G. Lancia ir S. Fiorentino,

— Graikijos vyriausybės, atstovaujamos M. Apessos ir M. Papida bei I. Pouli,

— Airijos, atstovaujamos D. O'Hagan, padedamo D. McDonald *SC* ir B. Conway *BL* bei G. Clohessy *BL*,

— Portugalijos vyriausybės, atstovaujamos L. Fernandes ir C. Lança,

— Jungtinės Karalystės, atstovaujamos T. Harris, padedamos *barrister* R. Hill,

— Europos Bendrijų Komisijos, atstovaujamos A. Aresu ir M. Afonso,

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, toliau – Šeštoji direktyva) išaiškinimu.

2 Šis prašymas buvo pateiktas nagrinėjant ginčą tarp Ekonomikos ir finansų ministerijos *(Ministero dell'Economia e delle Finanze)* ir *Part Service Srl* (toliau – *Part Service*), buvusios *Italservice Srl* (toliau – *Italservice*), dėl pranešimo apie pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) dydį už 1987 mokestinius metus finansinės nuomos (išperkamosios nuomos) sandorių, daugiausia susijusių su automobiliais, atžvilgiu.

Teisinis pagrindas

Bendrijos teisės aktai

3 Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalyje, susijusioje su apmokestinamąja PVM verte, nustatyta:

„Apmokestinamąją vertę sudaro:

a) tiekiamų prekių ir teikiamų paslaugų, išskyrus nurodytas b, c ir d punktuose, atveju – viskas, kas sudaro atlygį, kurį prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas gavo arba turi gauti iš prekes ar paslaugas įsigyjančio asmens arba iš trečiosios šalies už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, įskaitant tiesiogiai su šių sandorių kaina susijusias subsidijas;

<…>“ (Pataisytas vertimas)

4 Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnyje numatytas įvairių sandorių atleidimas nuo mokesčio tokiomis sąlygomis:

„Nepažeisdamos kitų Bendrijos nuostatų, valstybės narės atleidžia nuo mokesčio toliau nurodytą veiklą taikydamos sąlygas, kurias jos turi nustatyti siekdamos užtikrinti, kad atleidimas nuo mokesčio būtų teisingas ir sąžiningas ir kad būtų užkirstas kelias galimam mokesčių vengimui, išsisukinėjimui ar piktnaudžiavimui:

a) draudimo ir perdraudimo sandorius ir su jais susijusias paslaugas, kurias atlieka draudimo brokeriai ir draudimo agentai;

<…>

d) šiuos sandorius:

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

2) derybas ir visus sandorius dėl paskolų finansinių garantijų ar laidavimo bei suteiktos paskolos finansinių garantijų priežiūrą, kurią atlieka paskolą suteikęs asmuo;

3) sandorius, įskaitant derybas, dėl indėlių ir einamųjų sąskaitų, mokėjimų, pervedimų, skolų, čekių ir kitų apyvartinių dokumentų, išskyrus skolų išieškojimą;

<…>“ (Pataisytas vertimas)

Nacionalinės teisės aktai

5 1972 m. spalio 26 d. Respublikos Prezidento dekreto Nr. 633, nustatančio ir reglamentuojančio pridėtinės vertės mokestį (GURI, Nr. 292, paprastasis priedas Nr. 1, 1972 m. lapkričio 11 d., p. 2), kuris buvo kelis kartus iš dalies keistas (toliau – Respublikos Prezidento dekretas Nr. 633/72), 3 straipsnyje paslaugos apibrėžiamos taip:

„Paslaugos – tai paslaugos, teikiamos už atlygį, numatytą darbų atlikimo pagal sutartį, rangos, pervežimo, pavedimo, siuntimo, komercinio atstovavimo, brokerio tarpininkavimo, indėlių įnešimo sutartyse ir apskritai atsižvelgiant į įsipareigojimus imtis arba nesiimti veiksmų, arba leisti jų imtis, kad ir koks būtų to pagrindas.

Kai paslaugos teikiamos už atlygį, jas taip pat sudaro:

1) turto nuoma, ūkio nuoma, išperkamoji nuoma ir panašios paslaugos;

<…>“ (Neoficialus vertimas)

6 Respublikos Prezidento dekreto Nr. 633/72 10 straipsnyje numatyta, kad nuo PVM atleidžiami įvairūs sandoriai nurodytomis sąlygomis:

„Nuo mokesčio atleidžiami:

1) paslaugos, susijusios su paskolų suteikimu ir derybomis dėl paskolos, paskolos priežiūra, kai ją vykdo paskolą suteikęs asmuo, ir finansavimo sandoriai; derybos

ir visi sandoriai dėl paskolų finansinių garantijų ar laidavimo bei suteiktos paskolos finansinių garantijų priežiūra, kurią atlieka paskolą suteikęs asmuo; mokėjimo terminai, sandoriai, įskaitant derybas, dėl indėlių ir einamųjų sąskaitų, mokėjimų, pervedimų, skolų, čekių ir kitų apyvartinių dokumentų, išskyrus skolų išieškojimą; bendrųjų investicinių fondų ir pensijos fondų valdymas, numatytas 1993 m. balandžio 21 d. Įstatyminiame dekrete Nr. 124, terminai ir panašus administravimas bei finansinės ir pašto paslaugos (bankas – paštas);

2) draudimo, perdraudimo ir gyvybės draudimo sandoriai;

<…>

9) atstovavimo, brokerio tarpininkavimo ir tarpininkavimo paslaugos, susijusios su 1–7 punktuose nurodytais sandoriais, ir paslaugos, susijusios su auksu ir užsienio vertybiniais popieriais, taip pat įskaitant indėlių įnešimą į einamąją sąskaitą, kurios buvo atliktos kartu su Italijos banko ir Italijos valiutos keityklos atliktais sandoriais šio dekreto 4 straipsnio penktosios pastraipos prasme.“ (Neoficialus vertimas)

7 Respublikos Prezidento dekreto Nr. 633/72 13 straipsnio pirmojoje pastraipoje apmokestinamoji PVM vertė apibrėžiama taip:

„Tiekiamų prekių ir teikiamų paslaugų atveju apmokestinamąją vertę sudaro visa atlygio, kurį pagal sutartyje nustatytas sąlygas prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas gavo arba turi gauti, suma, įskaitant su vykdymu susijusias išlaidas ir mokesčius

bei skolas ir kitus įsipareigojimus trečiųjų asmenų atžvilgiu, priskirtinus perėmėjui ar atstovaujamajam, kartu su tiesiogiai kitų asmenų mokėtinu atlygiu susijusiomis papildomomis sumomis.“ (Neoficialus vertimas)

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

8 1987 m. tai pačiai finansinei grupei priklausančios bendrovės *Italservice* ir išperkamosios nuomos bendrovė IFIM *Leasing Sas* (toliau – IFIM) kartu dalyvavo finansinės nuomos sandoriuose, daugiausia susijusiuose su automobiliais.

9 Šie sandoriai buvo įvykdyti toliau nurodytomis sąlygomis.

10 IFIM su naudotoju sudarydavo sutartį dėl naudojimosi automobiliu už nuomos įmokas, numatant galimybę jį įsigyti, dėl garantijos, prilygstančios daikto vertei, kurios neapima nuomos įmokos, suteikimo bei dėl neribotos trukmės laidavimo.

11 *Italservice* su naudotoju sudarydavo sutartį, pagal kurią ji apdrausdavo daiktą nuo su civiline atsakomybe nesusijusios rizikos ir garantija bei neribotos trukmės laidavimu užtikrindavo IFIM atžvilgiu naudotojo prisiimtų įsipareigojimų įvykdymą. Mainais naudotojas *Italservice* iš anksto sumokėdavo sumą, apimančią visą jo ir IFIM sutartą nuomos mokesčio sumažinimą dažniausiai iki šiek tiek už daikto vertę didesnės sumos, o konsultantui sumokėdavo 1 % komisinį atlyginimą.

12 Naudotojas įpareigodavo *Italservice* finansuojamą sumą pervesti IFIM jo sąskaita kaip sutartyje dėl naudojimosi numatytą garantiją.

13 *Italservice* pavesdavo IFIM vykdyti su naudotoju sudarytą sutartį.

14 IFIM gaudavo iš *Italservice* papildomą atlygį už tarpininkavimą ir naudotojui neįvykdžius prievolės – sumą, atitinkančią tą, kurią *Italservice* jam pažadėjo kaip nuolaidą, jei įvykdys įsipareigojimus mokėti nuomos įmokas.

15 Pagal Respublikos Prezidento dekreto Nr. 633/72 3 straipsnį IFIM naudotojo sumokėtų nuomos įmokų atžvilgiu taikė PVM.

16 Tačiau remiantis Respublikos Prezidento dekreto Nr. 633/72 10 straipsniu atlygis, kurį *Italservice* gaudavo iš naudotojo, bei atlygis, kurį ji mokėdavo IFIM, sąskaitose buvo nurodyti pritaikius atleidimą nuo PVM.

17 Atlikęs patikrinimus *Italservice* mokesčių administratorius nusprendė, kad nors suinteresuotųjų šalių prisiimti įvairūs įsipareigojimai įtvirtinti skirtingose sutartyse, jie visi sudaro vieną trijų dalių sutartį. Jo nuomone, naudotojo sumokėtas užmokestis už finansinę nuomą buvo dirbtinai suskirstytas siekiant sumažinti apmokestinamąją vertę, o nuomotojo vaidmenį pasidalijo *Italservice* ir IFIM.

18 Todėl mokesčių administratorius 1992 m. rugsėjo 1 d. *Italservice* pateikė pranešimą apie PVM dydį už 1987 m., kuriame nurodyta 3 169 519 000 lirų suma su palūkanomis ir 9 496 469 000 lirų bauda.

19 *Italservice* šį pranešimą apie mokesčio dydį ginčijo Modenos *Commissione tributaria di primo grado*. Ji nurodė, kad tai ne viena sutartis, bet daug susijusių sutarčių, skirtų ne mokesčiams vengti, bet sudarytų dėl teisėtų ekonominių priežasčių, susijusių su rinkodara (naujo finansinio produkto pateikimas į rinką su sumažintomis įmokomis), su organizavimu (rizikos valdymo funkcijų atskyrimas: draudimas, laidavimas ir finansavimas, patikėti *Italservice*; autoparko valdymas – veiklą vykdančioms bendrovėms) ir su garantija (finansuojama garantija, skirta naudotojo prievolių įvykdymui užtikrinti).

20 Modenos Commissione tributaria di primo grado šį ieškinį patenkino.

21 Mokesčių administratorius dėl šio sprendimo pateikė skundą Modenos *Commissione tributaria di secondo grado*, kuri jį atmetė.

22 Tada jis kreipėsi į Bolonijos *Corte d'appello*, kuris 1998 m. lapkričio 13 d.–1999 m. sausio 12 d. Sprendimu apeliacinį skundą atmetė.

23 Mokesčių administratorius dėl minėto sprendimo pateikė kasacinį skundą *Corte suprema di cassazione*.

24 Šis teismas mano, kad siekiant priimti sprendimą reikia atsakyti į klausimą, ar atsižvelgiant į šalių tarpusavio ryšį jų veiksmai gali būti laikomi piktnaudžiavimu teise arba teisinėmis formomis pagal Bendrijos teismų praktikoje, būtent 2006 m. vasario 21 d. Teisingumo Teismo sprendime *Halifax ir kt.* (C-255/02, Rink. p. I-1609) nurodytą apibrėžimą.

25 Jis tvirtina, kad dėl sutarčių suskirstymo buvo sumažinta PVM apmokestinamoji vertė iki sumos, mažesnės nei įprastoje finansinės nuomos sutartyje numatoma suma, nes mokestis taikomas tik daikto perdavimui naudoti, kurio sąnaudos beveik atitinka šio daikto pirkimo kainą.

26 Taigi reikia nustatyti, ar PVM rinkimo tikslais sutartis reikia laikyti viena visuma, atsižvelgiant į siekiamą ekonominį tikslą, ar veikiau kiekviena sutartis išlieka autonomiška ir išsaugo jai taikomą mokesčių schemą.

27 Siekiant išspręsti šį klausimą, reikia išsiaiškinti, ar aplinkybė, kad finansinį sandorį, ekonominėje praktikoje ir nacionalinių teismų sprendimuose laikomą esmine finansinės nuomos sutarties sudėtine dalimi, reglamentuoja atskira nuo sutarties dėl daikto suteikimo naudoti sutartis, gali būti piktnaudžiavimas.

28 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad šiuo atžvilgiu būtina pateikti paaiškinimus, konkrečiai kalbant, susijusius su minėtame sprendime *Halifax ir kt.* įtvirtintų sąlygų piktnaudžiavimui nustatyti apimtimi.

29 Jis teigia, kad šio sprendimo 86 punkte Teisingumo Teismas reikalavo, jog, be sąlygos, kad nagrinėjamu sandoriu būtų pasiektas Šeštosios direktyvos atitinkamų nuostatų tikslui prieštaraujantis mokestinis pranašumas, šiuo sandoriu būtų „iš esmės siekiama įgyti mokestinį pranašumą“.

30 Jis nustatė, kad, be to, to paties sprendimo 60 punkte ir rezoliucinėje dalyje Teisingumo Teismas nurodė sandorius, „sudarytus siekiant vienintelio tikslo įgyti mokestinį pranašumą, neturint kito ekonominio tikslo“.

31 Todėl jis svarsto, ar piktnaudžiavimas teise yra tada, kai kitos nei mokestinio pranašumo siekimas ekonominės priežastys yra visiškai šalutinės arba nereikšmingos, o ne galimas alternatyvus paaiškinimas.

32 Šiomis aplinkybėmis *Corte suprema di cassazione* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar piktnaudžiavimo teise sąvoka, minėtame sprendime (*Halifax ir kt.*) apibrėžta kaip sandoris, sudarytas iš esmės siekiant įgyti mokestinį pranašumą, sutampa, yra platesnė, ar siauresnė nei sandorio, sudaryto siekiant mokestinio pranašumo, o ne kitais ekonominiais tikslais, sąvoka?

2. Ar PVM taikymo tikslais piktnaudžiavimu teise (arba teisinėmis formomis), dėl kurio nesurenkamos nuosavos Bendrijos lėšos iš pridėtinės vertės mokesčio, gali būti laikomas atskiras finansinės nuomos (išperkamosios nuomos), finansavimo, draudimo ir tarpininkavimo sutarčių sudarymas, dėl kurio PVM apmokestinamas

tik atlygis už daikto suteikimą naudoti, nors pagal praktiką ir nacionalinių teismų aiškinimą vien išperkamosios nuomos sutartis apima taip pat finansavimą ir todėl atlygis už visas paslaugas turi būti apmokestinamas PVM?“

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl priimtinumo

33 *Part Service* teigia, kad šis prašymas priimti prejudicinį sprendimą yra nepriimtinas. Pateikti klausimai neturi jokio ryšio su pagrindinės bylos aplinkybėmis ar dalyku. Nurodyta problema yra visiškai hipotetinio pobūdžio ir nesusijusi su Bendrijos nuostatomis ir (arba) principais.

34 Šiuo atžvilgiu reikia priminti, kad pagal nusistovėjusią teismo praktiką Teisingumo Teismas gali atsisakyti priimti sprendimą nacionalinio teismo pateiktu prejudiciniu klausimu, tik jeigu yra akivaizdu, kad prašomas Bendrijos teisės išaiškinimas neturi jokio ryšio su pagrindinės bylos aplinkybėmis arba dalyku, jeigu problema yra hipotetinė arba jeigu Teisingumo Teismas neturi būtinos faktinės ir teisinės informacijos, kad naudingai atsakytų į jam pateiktus klausimus (žr. būtent 2002 m. vasario 19 d. Sprendimo *Arduino*, C-35/99, Rink. p. I-1529, 25 punktą ir 2006 m. liepos 11 d. Sprendimo *Chacón Navas*, C-13/05, Rink. p. I-6467, 33 punktą).

35 Tačiau šioje byloje netenkinama nė viena ši sąlyga.

36 Iš tiesų savo sprendime dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą nacionalinis teismas, kuriam pateiktas ginčas PVM srityje, išsamiai apibūdina pagrindinės bylos faktines ir teisines aplinkybes.

37 Paskui jis Teisingumo Teismo klausia dėl PVM taikytinos Bendrijos teisės, visų pirma dėl Bendrijos „piktnaudžiavimo“ sąvokos tam, kad galėtų įvertinti, ar pagrindinėje byloje nagrinėjamas sandoris turi būti laikomas tokiais veiksmais ir todėl jo atžvilgiu turėtų būti taikomas PVM.

38 Taigi prašomas Bendrijos teisės išaiškinimas yra susijęs su pagrindinės bylos aplinkybėmis bei dalyku ir nėra hipotetinis.

39 Todėl pateikti klausimai yra priimtini.

Dėl pirmojo klausimo

40 Pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar Šeštoji direktyva turi būti aiškinama taip, kad kai sandoriu arba sandoriais iš esmės siekiama įgyti mokestinį pranašumą, tai gali būti laikoma piktnaudžiavimu, ar veikiau jis gali būti tik tada, jei siekiama tik tokio mokestinio pranašumo, o ne kitų ekonominių tikslų.

41 Reikia nurodyti, kad pagrindinėje byloje yra ginčijamas atleidimas nuo PVM ir kad, konkrečiai kalbant apie šį atleidimą, Šeštosios direktyvos 13 straipsniu valstybės narės įpareigojamos „užkirsti kelią mokesčių vengimui, sukčiavimui ar piktnaudžiavimui“.

42 Savo minėto sprendimo *Halifax ir kt.* 74 ir 75 punktuose Teisingumo Teismas, aiškindamas Šeštąją direktyvą, pirmiausia nusprendė, kad piktnaudžiavimu gali būti laikoma, kai:

— nagrinėjamais sandoriais, nepaisant formalaus atitinkamų Šeštosios direktyvos nuostatų ir šią direktyvą į nacionalinę teisę perkeliančių nacionalinės teisės aktų taikymo, įgyjamas mokestinis pranašumas, kurio suteikimas prieštarautų šiomis nuostatomis siekiamam tikslui,

— pagal visas objektyvias aplinkybes nagrinėjamais sandoriais iš esmės siekiama įgyti mokestinį pranašumą.

43 Vėliau prašymą priimti prejudicinį sprendimą teismui pateikęs paaiškinimus, kurie gali turėti įtakos pastarojo pagrindinės bylos aiškinimui, Teisingumo Teismas savo sprendimo 81 punkte vėl nurodė sandorius, kuriais iš esmės siekiama įgyti mokestinį pranašumą.

44 Todėl to paties sprendimo 82 punkte nurodęs, kad bet kuriuo atveju pagrindinėje byloje nagrinėjamais sandoriais siekiama tik įgyti mokestinį pranašumą, šios aplinkybės jis nepriskyrė piktnaudžiavimo sąlygoms, bet tik pabrėžė, jog prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui pateiktoje byloje minimali riba, leidžianti pripažinti piktnaudžiavimą, buvo viršyta.

45 Taigi į pirmąjį klausimą reikia atsakyti, jog Šeštoji direktyva turi būti aiškinama taip, kad kai nagrinėjamu sandoriu ar sandoriais iš esmės siekiama mokestinio pranašumo, tai gali būti laikoma piktnaudžiavimu.

Dėl antrojo klausimo

46 Savo antruoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar PVM taikymo tikslais tokie, kaip pagrindinėje byloje nagrinėjami, sandoriai, atsižvelgiant į Šeštąją direktyvą, gali būti laikomi piktnaudžiavimu.

47 Pirmiausia reikia priminti, kad rinkdamasis atleistus nuo mokesčio arba apmokestinamuosius sandorius verslininkas gali remtis visais veiksniais ir ypač PVM sistemai būdingais mokestinio pobūdžio sumetimais. Apmokestinamajam asmeniui turint galimybę rinktis iš dviejų sandorių, Šeštoji direktyva nereikalauja iš jo pasirinkti didžiausio PVM sumą lemiančio sandorio. Atvirkščiai, apmokestinamasis asmuo turi teisę pasirinkti tokį veiklos planą, kad sumažintų savo mokestinę skolą (minėto sprendimo *Halifax ir kt.* 73 punktas).

48 Tačiau, kai sandoris apima kelias paslaugas, kyla klausimas, ar jis turi būti laikomas vienu sandoriu, ar keliomis atskiromis ir nepriklausomomis paslaugomis, kurias reikia vertinti atskirai.

49 PVM atžvilgiu šis klausimas yra ypatingos svarbos taikant mokesčio tarifą arba Šeštojoje direktyvoje numatytas su atleidimu nuo mokesčio susijusias nuostatas (žr. 1999 m. vasario 25 d. Sprendimo *CPP*, C-349/96, Rink. p. I-973, 27 punktą ir 2005 m. spalio 27 d. Sprendimo *Levob Verzekeringen ir OV Bank*, C-41/04, Rink. p. I-9433, 18 punktą).

50 Šiuo atžvilgiu iš jos 2 straipsnio matyti, jog kiekviena paslauga įprastai laikytina atskira bei savarankiška (žr. minėtų sprendimų *CPP* 29 punktą bei *Levob Verzekeringen ir OV Bank* 20 punktą).

51 Tačiau tam tikromis aplinkybėmis kelios formaliai skirtingos paslaugos, kurios gali būti teikiamos atskirai ir atskirai apmokestintos arba atleistos nuo mokesčio, turi būti laikomos vienu sandoriu, kai jos nėra nepriklausomos.

52 Taip yra, pavyzdžiui, kai atlikus net paprasčiausią objektyvią analizę nustatoma, kad viena ar kelios paslaugos sudaro pagrindinę paslaugą ir kita ar kelios kitos paslaugos yra viena ar kelios šalutinės paslaugos, kurioms taikoma pagrindinės paslaugos mokestinė schema (šia prasme žr. minėtų sprendimų *CPP* 30 punktą ir *Levob Verzekeringen ir OV Bank* 21 punktą). Konkrečiai kalbant, paslauga turi būti laikoma šalutine pagrindinės paslaugos atžvilgiu, kai klientams ji yra ne tikslas savaime, o priemonė geriausiomis sąlygomis gauti pagrindinę paslaugų teikėjo paslaugą (minėto sprendimo *CPP* 30 punktas ir pagrindinės bylos, dėl kurios priimamas šis sprendimas, aplinkybės).

53 Be to, gali būti, kad kai dvi ar daugiau dalių ar veiksmų, kuriuos atlieka apmokestinamasis asmuo, yra taip glaudžiai susiję, jog objektyviai sudaro vieną ekonomiškai neskaidomą paslaugą, kurią padalyti būtų nenatūralu, laikoma, kad teikiama viena paslauga (šia prasme žr. minėto sprendimo *Levob Verzekeringen ir OV Bank* 22 punktą).

54 Nacionalinis teismas turi įvertinti, ar jam pateiktos aplinkybės būdingos vienam sandoriui, nepaisant jo sutartinės formos.

55 Šiomis aplinkybėmis savo analizę jis gali išplėsti ieškodamas piktnaudžiavimą, dėl kurio pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą, patvirtinančių įrodymų.

56 Prireikus Teisingumo Teismas, priimdamas prejudicinį sprendimą, gali pateikti paaiškinimų, kurie turėtų įtakos nacionalinio teismo aiškinimui (minėto sprendimo *Halifax ir kt.* 77 punktas).

57 Šioje byloje reikia nurodyti, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamiems sandoriams, kuriuos apibūdino prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, būdingi šie požymiai:

— abi finansinės nuomos sandoryje dalyvaujančios bendrovės priklauso tai pačiai grupei,

— pati išperkamosios nuomos bendrovės (IFIM) paslauga yra suskirstyta, o finansavimui būdinga dalis patikėta kitai bendrovei (*Italservice*), kad būtų padalyta į kredito, draudimo ir tarpininkavimo paslaugas,

— taip išperkamosios nuomos bendrovės paslauga susiaurinta iki transporto priemonės nuomos paslaugos,

— visa pirkėjo sumokėta nuomos įmokų suma vos viršija daikto įgijimo kainą,

— todėl ši paslauga, nagrinėjama atskirai, nėra pelninga, taigi įmonės gyvybingumas negali būti užtikrinamas tik su pirkėjais sudarytomis sutartimis,

— išperkamosios nuomos bendrovė gauna atlygį už finansinės nuomos sandorį tik susumavus pirkėjo sumokėtas nuomos įmokas ir kitos tos pačios grupės bendrovės sumokėtas sumas.

58 Siekdamas įvertinti, ar tokie sandoriai gali būti laikomi piktnaudžiavimu, nacionalinis teismas turi visų pirma patikrinti, ar siekiama mokestinio pranašumo, kurio įgijimas prieštarautų vienam ar keliems Šeštosios direktyvos tikslams, ir, paskui, – ar jis buvo esminis pasirinktos sutarties tikslas (žr. šio sprendimo 42 punktą).

59 Dėl pirmojo kriterijaus minėtas teismas gali atsižvelgti į tai, kad siekiama mokestinio pranašumo, susijusio su bendrovei, sudariusiai sutartį su išperkamosios nuomos bendrove, patikėtų paslaugų atleidimu nuo mokesčio pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio a ir d punktus.

60 Atrodo, kad toks rezultatas prieštarauja Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalyje siekiamam tikslui, t. y. apmokestinti iš pirkėjo gautą ar turimą gauti bet kokį atlyginimą.

61 Iš tiesų, kadangi transporto priemonių nuoma pagal finansinės nuomos sutartis yra paslauga Šeštosios direktyvos 6 ir 9 straipsnių prasme (žr. visų pirma 2002 m. kovo 21 d. Sprendimo *Cura Anlagen*, C-451/99, Rink. p. I-3193, 19 punktą ir 2003 m. rugsėjo 11 d. Sprendimo *Cookies World*, C-155/01, Rink. p. I-8785, 44 ir 45 punktus), tokiam sandoriui įprastai taikomas PVM, kurio apmokestinamoji vertė turi būti nustatyta pagal Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalį.

62 Dėl antrojo kriterijaus nacionalinis teismas, atlikdamas savo vertinimą, gali atsižvelgti į visiškai dirbtinį sandorių pobūdį ir atitinkamus ūkio subjektus siejančius teisinius, ekonominius ir (arba) asmeninius santykius (minėto sprendimo *Halifax ir kt.* 81 punktas), nes šios aplinkybės gali parodyti, kad iš esmės siekiama įgyti mokestinį pranašumą, nepaisant galimo ekonominių tikslų, susijusių, pavyzdžiui, su rinkodaros, organizavimo ir garantijos sumetimais, buvimo.

63 Taigi į antrąjį klausimą reikia atsakyti taip, kad atsižvelgęs į šiame sprendime pateiktą aiškinimą nacionalinis teismas turi nustatyti, ar PVM taikymo tikslais tokie sandoriai, kpkie nagrinėjami pagrindinėje byloje, gali būti laikomi piktnaudžiavimu Šeštosios direktyvos atžvilgiu.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

64 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 (antroji kolegija) nusprendžia:

1. 1977 m. gegužės 17 d. Šeštoji Tarybos direktyva 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas turi būti aiškinama taip, kad kai nagrinėjamu sandoriu ar sandoriais iš esmės siekiama mokestinio pranašumo, tai gali būti laikoma piktnaudžiavimu.

2. Atsižvelgęs į šiame sprendime pateiktą aiškinimą nacionalinis teismas turi nustatyti, ar PVM taikymo tikslais tokie sandoriai, kokie nagrinėjami pagrindinėje byloje, gali būti laikomi piktnaudžiavimu Šeštosios direktyvos 77/388 atžvilgiu.

Parašai.