

Downloaded via the EU tax law app / web

Laikina versija

TEISINGUMO TEISMO (pirmoji kolegija) SPRENDIMAS

2017 m. spalio 4 d.(*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Pridėtinis vertės mokestis (PVM) – Direktyva 2006/112/EB – 14 straipsnio 2 dalies b punktas – Prekių tiekimas – Variklinis transporto priemonės – Finansinis nuomos su galimybe išpirkti sutartis“

Byloje C-164/16

dėl *Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division)* (Anglijos ir Velso apeliacinis teismas, Civilinio bylų skyrius, Jungtinė Karalystė) 2016 m. sausio 29 d. nutartimi, kuri Teisingumo Teismas gavo 2016 m. kovo 21 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

prieš

Mercedes-Benz Financial Services UK Ltd

TEISINGUMO TEISMAS (pirmoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas R. Silva de Lapuerta, teisėjai J.-C. Bonichot (pranešėjas), A. Arabadžiev,

generalinis advokatas M. Szpunar,

posėdžio sekretorė X. Lopez Bancalari, administratorė,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2017 m. sausio 19 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- *Mercedes-Benz Financial Services UK Ltd*, atstovaujamos baristerio L. Allen ir QC K. Prosser,
- Jungtinės Karalystės vyriausybės, atstovaujamos G. Brown, J. Kraehling, S. Simmons ir D. Robertson, padedamą baristerio O. Thomas,
- Nyderlandų vyriausybės, atstovaujamos M. Bulterman ir M. de Ree,
- Europos Komisijos, atstovaujamos L. Lozano Palacios ir R. Lyal,

susipažinęs su 2017 m. gegužės 31 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

Sprendimas

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1, toliau – PVM direktyva) 14 straipsnio 2 dalies b punkto išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Mercedes-Benz Financial Services UK Ltd ir Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs* (Jungtinės Karalystės mokesčių ir muitų administratorius, toliau – mokesčių administratorius) ginčą dėl variklinės transporto priemonės perdavimo pagal standartinę sutartį kvalifikavimo pridėtinės vertės mokesčiu (PVM) apmokestinamą sandorį atžvilgiu.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 PVM direktyvos 14 straipsnyje nustatyta:

„1. „Prekių tiekimas“ – teisės[,] kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu[,] perdavimas.

2. Be 1 dalyje nurodyto sandorio[,] prekių tiekimu laikomas bet kuris iš šių sandorių:

a) nuosavybės teisės ? turtą perdavimas už atlyginimą valdžios institucijos ar jos vardu duotu nurodymu arba pagal ?statymus;

b) faktinis prekių perdavimas pagal prekių nuomos tam tikram laikotarpiui arba pagal prekių pardavimo atidedant apmokėjimo terminą sutartį, kurioje numatyta, kad paprastai nuosavybės teisė pereina v?liausiai tada, kai sumokama paskutinė ?moka;

c) prekių perdavimas pagal sutartį, kurioje numatoma, kad perkant arba parduodant yra mokamas komisinis atlyginimas.

3. Valstybės narės prekių tiekimu gali laikyti tam tikrą statybos darbą perdavimą.“

4 Pagal šios direktyvos 24 straipsnio 1 dalį „paslaugų teikimas“ yra bet koks sandoris, kuris nėra prekių tiekimas.

5 Minėtose direktyvos 63 straipsnyje numatyta:

„Apmokestinimo momentas ?vyksta ir prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda atlikus prekių tiekimą ar paslaugų teikimą.“

6 Tos pa?ios direktyvos 64 straipsnio 1 dalis suformuluota taip:

„Jeigu atlikus paslaugų teikimą ar prekių tiekimą, išskyrus 14 straipsnio 2 dalies b punkte nurodytą prekių nuomą tam tikram laikotarpiui ar pardavimą atidedant apmokėjimo terminą, s?skaitos pateikiamos ir apmokamos kelis kartus iš eilės, laikoma, kad paslaugų teikimas ar prekių tiekimas yra atliktas tada, kai baigiasi laikotarpis, su kuriuo yra susijusios šios s?skaitos ar apmokėjimas.“

Jungtinės Karalystės teisė

7 *Value Added Tax Act 1994* (1994 m. Pridėtinės vertės mokesčio ?statymas) 4 priedo 1 dalimi perkeliama PVM direktyvos 14 straipsnio 2 dalies b punktas.

8 Pagal *Consumer Credit Act 1974* (1974 m. Vartojimo kredito ?statymas) 189 straipsnį išperkamosios nuomos sutartis yra sutartis, pagal kurią už išnuomotas prekes reguliariai dalimis

moka asmuo, kuriam tos prekės išnuomojamos, o prekės nuosavybės teisė tam asmeniui pereina, jeigu jis vykdo sutarties sąlygas ir vyksta vienas arba keli susitarime numatyti vykykiai, skaitant to asmens pasinaudojimui galimybe išpirkti.

9 1974 m. Vartojimo kredito įstatymo 99 straipsnyje numatyta, kad bet kada iki to laiko, kai paskutinis skolininko mokėjimas pagal šio įstatymo reglamentuojamą išperkamosios nuomos sutartį tampa mokėtinas, skolininkas turi teisę nutraukti sutartį apie tai pranešęs. Tokiu atveju pagal šio įstatymo 100 straipsnį skolininkas privalo sumokėti kreditoriui sumą (jeigu tokia susidaro), kuria „bendrosios kainos“ pusę viršija bendrąją jau išmokėtą ir mokėtiną visos kainos dalį sumą prieš pat nutraukiant sutartį, nebent sutartyje būtų numatyta mažesnė suma.

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

10 *Mercedes-Benz Financial Services UK* yra *Daimler AG* patronuojamoji bendrovė, turinti registruotą buveinę Jungtinėje Karalystėje; ji siūlo tris standartines sutartis – standartinę nuomos sutartį *Leasing*, išperkamosios nuomos sutartį *Hire Purchase* ir nuomos su galimybe išpirkti sutartį *Agility*, kuri turi dviejų pirmųjų sutarčių savybių ir leidžia klientams vėliau nei transporto priemonės perdavimo momentu pasirinkti nuomą ar pirkimą, – skirtas variklinį transporto priemonių naudojimui finansuoti.

11 Šioms trimis standartinėms sutartims rėšims bendra tai, kad nuosavybės teisė transporto priemonė per visą sutarties galiojimo laiką priklauso *Mercedes-Benz Financial Services UK*, o nuomininkas turi mokėti mėnesines įmokas.

12 Vis dėlto standartinė sutartis rėšys skiriasi transporto priemonės įsigijimo galimybėmis ir tvarka.

13 Remiantis standartine sutartimi *Leasing* nuosavybės teisė negali būti perduota, sutartyje taip pat nustatoma maksimali rida, kurią viršijus klientas turi sumokėti baudą.

14 Standartinėje sutartyse *Hire Purchase* ir *Agility*, priešingai, numatomas nuosavybės teisės perdavimas, tik skirtingomis sąlygomis.

15 Pirmos rėšios standartinėje sutartyje mėnesinė mokėjimo suma iš esmės sudaro transporto priemonės pirkimo kainą, skaitant finansavimo išlaidas. Tik nedidelė suma („galimybės išlaidos“) turi būti pridedama, kad klientas taptų savininku sutarties galiojimo pabaigoje. Galutinis mokėjimas numatytas sutartyje ir nepriklauso nuo pasinaudojimo galimybe. Galimybės išlaidos nurašomos nuo kliento sąskaitos kartu su paskutine įmoka, ir tada klientas įgyja nuosavybės teisę. Vis dėlto Jungtinės Karalystės vartotojų teisių apsaugos teisės aktai riboja sumą, kurios pardavėjas gali reikalauti iš pirkėjo išperkamosios nuomos atveju, todėl praktiškai klientas gali išvengti galutinio mokėjimo nutraukdamas sutartį iki jos galiojimo pabaigos.

16 Standartinėje sutartyje *Agility* mėnesinė įmoka iš esmės yra mažesnė nei sutartyje *Hire Purchase*, nes ji bendra suma sudaro tik apie 60 % transporto priemonės pardavimo kainos, skaitant finansavimo išlaidas. Jei naudotojas pageidauja pasinaudoti galimybe išpirkti, jis turi sumokėti apie 40 % pardavimo kainos. Ši „baigiamoji“ suma yra vidutinė apytikslė likutinė transporto priemonės vertė sutarties galiojimo pabaigoje. Likus trims mėnesiams iki sutarties galiojimo pabaigos kliento pasiteiraujama, ar jis ketina pasinaudoti galimybe išpirkti. Remiantis prašymu priimti prejudicinį sprendimą pateikuso teismo išvadomis, apie pusę nuomininkas atsako teigiamai.

17 Dėl PVM neginytina, kad standartinė sutartis *Leasing* priklauso kategorijai „paslaugų teikimas“, todėl remiantis PVM direktyvos 64 straipsniu apmokestinama kiekviena mėnesinė

įmoka, o apmokestinamoji vertė yra mokesinio mokėjimo suma. Taip pat neginėjama, kad, priešingai, standartinė sutartis *Hire Purchase* yra „prekių tiekimas“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 14 straipsnio 2 dalies b punktą. Todėl, remiantis šios direktyvos 63 straipsniu, visas mokestis apskaičiuojamas perduodant transporto priemonę, o apmokestinamoji vertė yra visa tiekimo suma.

18 Mokesčių administratorius mano, kad standartinė sutartis *Agility*, kaip ir standartinė sutartis *Hire Purchase*, yra „prekių tiekimas“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 14 straipsnio 2 dalies b punktą. Todėl jis iš *Mercedes-Benz Financial Services UK* reikalavo sumokėti visą mokestį perduodant su juo susijusią transporto priemonę.

19 *Mercedes-Benz Financial Services UK* ginėjo šį kvalifikavimą *First-tier Tribunal (Tax Chamber)* (Pirmosios instancijos teismas, Mokesčių bylų skyrius, Jungtinė Karalystė) ir teigė, kad standartinė sutartis *Agility*, kurioje nebūtinai numatytas nuosavybės teisės perdavimas, turi būti laikoma „paslaugų teikimu“ ir todėl PVM turi būti mokamas nuo kiekvienos mokesinio mokos.

20 *First-tier Tribunal (Tax Chamber)* (Pirmosios instancijos teismas, Mokesčių bylų skyrius) atmetė *Mercedes-Benz Financial Services UK* prašymą, tada ji pateikė apeliacinį skundą *Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber)* (Aukščiausiasis Teismas (Mokesčių ir kanceliarijos skyrius), Jungtinė Karalystė), šis patenkino jį.

21 Mokesčių administratorius dėl šio sprendimo pateikė kasacinį skundą. Teismas, kuriam jis pateiktas, mano, kad siekiant išspręsti jo nagrinjamą ginčą reikia išaiškinti Sąjungos teisę, konkrečiau – PVM direktyvos 14 straipsnio 2 dalies b punktą.

22 Šiomis aplinkybomis *Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division)* (Apeliacinis teismas (Anglija ir Velsas), Civilinių bylų skyrius, Jungtinė Karalystė) nutarė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ką reiškia žodžiai „sutart[is], kurioje numatyta, kad paprastai nuosavybės teisė pereina vėliausiai tada, kai sumokama paskutinė įmoka“, kaip nurodyta [PVM] direktyvos 14 straipsnio 2 dalies b punkte?

2. Konkrečiau kalbant, ar šioje byloje žodis „paprastai“ reiškia, kad mokesčių institucija tokiomis aplinkybomis, kaip pagrindinė byloje, turi nustatyti, ar egzistuoja išpirkimo galimybė, kuria galima pasinaudoti vėliausiai tada, kai sumokama paskutinė įmoka?

3. Kita vertus, gal žodis „paprastai“ reiškia, kad nacionalinė valdžios institucija turi imtis papildomų veiksmų ir nustatyti ekonominę sutarties tikslą?

4. Jei atsakymas trečiojo klausimo būtų teigiamas:

a) ar aiškinant [PVM] direktyvos 14 straipsnio 2 dalį reikėtų atsižvelgti į tai, ar tikėtina, kad klientas pasinaudos ta galimybe?

b) ar už pasinaudojimą išpirkimo galimybe mokėtinos sumos dydis yra svarbus siekiant nustatyti ekonominę sutarties tikslą?“

Dėl prejudicinių klausimų

23 Šiais klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės teiraujasi, ar (ir kokių mastu) formuluotą „nuomos sutartis, kurioje numatyta, kad paprastai nuosavybės teisė pereina vėliausiai tada, kai sumokama paskutinė įmoka“, vartojamą PVM direktyvos 14 straipsnio 2 dalies b punkte, reikia aiškinti taip, kad ji

taikoma nuomos su galimybe išpirkti sutartį, kaip nagrinėjama pagrindiniuose bylose.

24 Pirmiausia reikia pažymėti, kad variklinės transporto priemonės nuomos su galimybe išpirkti sutartis, kaip *Mercedes-Benz Financial Services UK* siūloma standartinė sutartis *Agility*, yra viena iš tų sutarčių, kurios vadinamos finansinės nuomos sutartimi arba išperkamosios nuomos sutartimi.

25 Kaip nurodė generalinis advokatas išvados 22 ir 23 punktuose, ši sutartis ypatybė yra ta, kad jos suteikia visišką nuosavybės teisės įsigijimo iš karto pakaitalą, kai gavėjas naudojasi turto nesumokėjus visos pirkimo kainos turto perdavimo jam momentu.

26 Šios rėšies sutartis gali turėti savybių, panašių į turto įsigijimą, bet gali jų ir neturėti, nes šalys gali numatyti, kad gavėjas gali pasirinkti įsigyti šį turtą arba jo neįsigyti pasibaigus nuomos laikotarpiui (šiuo klausimu žr. 2012 m. vasario 16 d. Sprendimo *Eon Aset Menidjmont*, C-118/11, EU:C:2012:97, 34 ir 37 punktus).

27 Aplinkybė, kad pasibaigus sutarties terminui numatytas nuosavybės teisės perdavimas arba kad diskontuota mokėjimo suma yra praktiškai identiška turto rinkos vertei, atskirai ar bendrai yra kriterijus, leidžiantis nustatyti, ar sutartis gali būti laikoma „finansinės nuomos sutartimi“ (šiuo klausimu žr. 2012 m. vasario 16 d. Sprendimo *Eon Aset Menidjmont*, C-118/11, EU:C:2012:97, 38 punktą ir 2015 m. liepos 2 d. Sprendimo *NLB Leasing*, C-209/14, EU:C:2015:440, 30 punktą).

28 Tokiomis aplinkybėmis sutarties kvalifikavimas kaip „finansinės nuomos sutarties“ savaime pagal šią sutartį atlikto faktinio turto perdavimo nepriskiria prie PVM apmokestinamų sandorių kategorijos. Taip pat siekiant laikyti turto perdavimą „prekių tiekimu“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvą, reikia nustatyti, ar tokios sutarties tikslas yra „nuoma, kurioje numatyta, kad paprastai nuosavybės teisė pereina vėliausiai tada, kai sumokama paskutinė mokėjimo“, kaip tai suprantama pagal šios direktyvos 14 straipsnio 2 dalies b punktą.

29 Taip teisiškai kvalifikuojant reikia dviejų elementų.

30 Viena vertus, ši nuostata reikia suprasti taip, kad pagal ją reikalaujama, jog sutartyje, kuria remiantis perduodamas turtas, būtų aiški sąlyga, susijusi su nuomotojo nuosavybės teisės į šį turtą perdavimu nuomininkui.

31 Iš tiesų, kaip matyti iš jos teksto, PVM direktyvos 14 straipsnio 2 dalies b punktas nurodo ne teisės, kaip savininkui disponuoti turto, perdavimą, kaip nurodyta šio straipsnio 1 dalyje, bet labiau „nuosavybės teisės į turtą įsigijimą“.

32 Be to, reikia pažymėti, kad šioje nuostatoje vartojamas žodis „mokėjimo“ būdingas kredito sutartims ir nebūdingas tiesiog nuomos sutartims, kuriose paprastai nurodomi „nuompinigiai“.

33 Kaip teigė generalinis advokatas savo išvados 50 punkte, galima teigti, kad aiški nuosavybės teisės perdavimo sąlyga yra sutartyje, jei joje numatyta galimybė išpirkti turtą, kuris nuomojamas remiantis išperkamąja nuoma.

34 Kita vertus, iš sutarties pasirašymo momentu objektyviai nustatytą sutarties sąlygą turi būti aišku, kad nuomininkas automatiškai įgyja nuosavybės teisę, jei per visą galiojimo laikotarpį sutartis vykdoma tinkamai.

35 Iš tiesų, iš formuluotės „paprastai nuosavybės teisė pereina vėliausiai tada, kai sumokama paskutinė mokėjimo“ gali kilti tik idėja, kad, kai nuomininkas sumoka paskutinę mokėjimo pagal sutartį, jam perduodama visiška nuosavybės teisė į sutartyje nurodytą turtą.

36 Konkrečiai kalbant apie tai, kad sutartyje numatyta sąlyga, pagal kurią, kaip pagrindiniuose

byloje nagrinėjamos sutarties atveju, nuomininkas turi galimybę išpirkti, pabrėžtina, kad prievoksmis „paprastai“ turi būti laikomas tik nurodantį numatomą sąžiningą šalių sutarties vykdymą iki jos galiojimo pabaigos remiantis *pacta sunt servanda* principu.

37 Kaip teigia generalinis advokatas savo išvados 51 ir 53 punktuose, ši sutartyje numatyta nuosavybės teisės perdavimo pasekmė nesuderinama su egzistuojančia realia ekonomine alternatyva nuomininkui, leidžiančia jam atėjus laikui pasirinkti įsigyti turtą, į grąžinti nuomotojui ar pratęsti nuomą, atsižvelgiant į jo interesus pasirinkimo momentu.

38 Kitaip būtų tik tada, jei pasinaudojimas išpirkimo galimybe, nors formaliai tik pasirinktine, atsižvelgiant į finansines sutarties sąlygas, būtų vienintelis galimas ekonomiškai racionalus nuomininko pasirinkimas. Taip galėtų būti tuo atveju, kai iš sutarties aišku, kad atsiradus šiai galimybei mokė suma pagal sutartį atitinka turto rinkos vertę, įskaitant finansavimo išlaidas, ir pasinaudojant šia galimybe nuomininkui nereikėtų sumokėti didelės papildomos sumos.

39 Tokia PVM direktyvos 14 straipsnio 2 dalies b punkto aiškinimą patvirtina bendra šios direktyvos struktūra, kiek tai susiję su apmokestinamųjų sandorių klasifikavimu.

40 Iš tiesų, kitoks aiškinimas reikštų, kad nacionalinės mokesčių institucijos turėtų atlikti tolesnius sutarčių, kurios, kaip ir šiuo atveju, nėra objektyviai susijusios su apmokestinamaisiais sandoriais jų vykdymo pradžioje, tyrimus, kad nustatyti apmokestinamojo asmens kontrahento ketinimus pasinaudojimo galimybe momentu, ir prireikus – jų patikslinimus.

41 Vis dėlto tokia būtų taisyklė prieštarautų bendros PVM sistemos tikslams užtikrinti teisinį saugumą ir supaprastinti mokesčių taikymo veiksmus, atsižvelgiant, išskyrus ypatingus atvejus, į nagrinjamą sandorių objektyvų pobūdį (pagal analogiją žr. 1995 m. balandžio 6 d. Sprendimo *BLP Group*, C-4/94, EU:C:1995:107, 24 punktą).

42 Nacionalinis teismas, kuris yra vienintelis kompetentingas vertinti faktus, turi kiekvienu konkrečiu atveju ir atsižvelgęs į konkretaus atvejo aplinkybes nustatyti, ar sutartis, kuria remiantis transporto priemonė buvo perduota naudotojui, atitinka šiame sprendime primintas sąlygas.

43 Iš to, kas minėta, matyti, kad formuluotą „nuomos sutartis, kurioje numatyta, kad paprastai nuosavybės teisė pereina vėliausiai tada, kai sumokama paskutinė mokė“, vartojamą PVM direktyvos 14 straipsnio 2 dalies b punkte, reikia aiškinti taip, kad ji taikoma standartinei nuomos su galimybe išpirkti sutartims, jei iš sutarties finansinės sąlygų galima daryti išvadą, kad pasinaudojimas šia galimybe yra vienintelis galimas ekonomiškai racionalus nuomininko pasirinkimas atitinkamu momentu, jei sutartis vykdoma iki galiojimo pabaigos, o tai turi patikrinti nacionalinis teismas.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

44 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymų 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 (pirmoji kolegija) nusprendžia:

Formuluotą „nuomos sutartis, kurioje numatyta, kad paprastai nuosavybės teisė pereina vėliausiai tada, kai sumokama paskutinė mokė“, vartojamą 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčių bendros sistemos 14 straipsnio 2 dalies b punkte, reikia aiškinti taip, kad ji taikoma standartinei nuomos su galimybe išpirkti sutartims, jei iš sutarties finansinės sąlygų galima daryti išvadą, kad pasinaudojimas šia galimybe yra vienintelis galimas ekonomiškai racionalus nuomininko

pasirinkimas atitinkamu momentu, jei sutartis vykdoma iki galiojimo pabaigos, o tai turi patikrinti nacionalinis teismas.

Parašai.

* Proceso kalba: angl?.