

Downloaded via the EU tax law app / web

Pagaidu versija

TIESAS SPRIEDUMS (pirmā palāta)

2017. gada 4. oktobrī (*)

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu – Pievienotās vērtības nodoklis (PVN) – Direktīva 2006/112/EK – 14. panta 2. punkta b) apakšpunkts – Preču piegāde – Mehāniskie transportlīdzekļi – Nomas un finansēšanas līgums ar izpiršanas iespēju

Lieta C-164/16

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division)* (Apelācijas tiesa (Anglija un Velsa) (Civillietu palāta), Apvienotā Karaliste) iesniedza ar līgumu, kas pieņemts 2016. gada 29. janvārī un kas Tiesā reģistrēts 2016. gada 21. martā, tiesvedībā

Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

pret

Mercedes-Benz Financial Services UK Ltd.

TIESA (pirmā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētāja R. Silva de Lapuerta [*R. Silva de Lapuerta*], tiesneši Ž. K. Bonišo [*J.-C. Bonichot*] (referents) un A. Arabadžijevs [*A. Arabadjiev*],

ģenerālvokāts M. Špunars [*M. Szpunar*],

sekretāre K. Lopesa Bankalari [*X. Lopez Bancalari*], administratore,

ģemot vērā rakstveida procesu un 2017. gada 19. janvārī tiesas sēdī,

ģemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- *Mercedes-Benz Financial Services UK Ltd* vērā – *L. Allen, barrister*, un *K. Prosser, QC*,
- Apvienotās Karalistes valdības vērā – *G. Brown, J. Kraehling* un *S. Simmons*, kā arī *D. Robertson*, pārstāvji, kuriem palīdz *O. Thomas, barrister*,
- Nīderlandes valdības vērā – *M. Bulterman* un *M. de Ree*, pārstāves,
- Eiropas Komisijas vērā – *L. Lozano Palacios* un *R. Lyal*, pārstāvji,

noklausījusies ģenerālvokāta secinājumus 2017. gada 31. maijā tiesas sēdī,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par to, kā interpretēt Padomes 2006. gada 28.

novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopīgo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “PVN direktīva”) 14. panta 2. punkta b) apakšpunktu.

2 Šis līgums tika iesniegts tiesvedībā starp *Mercedes-Benz Financial Services UK Ltd* un *Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs* (Apvienotās Karalistes Iekšlietu un muitas dienests, turpmāk tekstā – “Iekšlietu dienests”) par transportlīdzekļu nodošanas saskaņā ar standartlīgumu kvalificēšanu attiecībā pret darījumiem, kas ir apliekami ar pievienotās vērtības nodokli (PVN).

Atbilstošie tiesību akti

Savienības tiesības

3 Atbilstoši PVN direktīvas 14. pantam:

“1. “Preču piegāde” ir tiesību nodošana rīkoties ar materiālu pašumu kā pašniekam.

2. Papildus 1. punktā minētajam darījumam par preču piegādi uzskata šāds darījums:

a) pašumtiesību nodošanu par atlīdzību, ja to dara ar valsts iestādes vai tās vārdā izdotu rīkojumu vai ar pildot kādu tiesību aktu;

b) faktisko preču nodošanu, pildot līgumu par preču nomu/ri uz noteiktu laiku vai par preču pārdošanu uz nomaksu, kurā paredzēts, ka parastos apstākļos pašumtiesību pārēja notiek nevis, kā veicot pārdošanu, bet, kā veicot pārdošanu uz nomaksu;

c) preču nodošanu, pildot līgumu, saskaņā ar ko par preču pirkšanu vai pārdošanu maksājama komisijas maksa.

3. Dalībvalstis var uzskatīt konkrētu būvdarbu nodošanu par preču piegādi.”

4 Saskaņā ar šīs direktīvas 24. panta 1. punktu “pakalpojumu sniegšana” ir jebkurš darījums, kas nav preču piegāde.

5 Minētās direktīvas 63. pantā ir paredzēts:

“Nodokļa iekasējamās gadījums iestājas un nodoklis kļūst iekasējams tad, kad faktiski ir veikta preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana.”

6 Šīs pašas direktīvas 64. panta 1. punkts ir formulēts šādi:

“Ja pakalpojumu sniegšana vai preču piegāde, izņemot preču nomu/ri uz noteiktu laiku vai preču pārdošanu uz nomaksu, kā minēts 14. panta 2. punkta b) apakšpunktā, rada turpmākus rīcinātājus vai turpmākus maksājumus, tad tās uzskata par pabeigtām tad, kad beidzas laiks, uz kuru attiecas šādi rīcinātāji vai maksājumi.”

Apvienotās Karalistes tiesības

7 PVN direktīvas 14. panta 2. punkta b) apakšpunkts tika transponēts *Value Added Tax Act 1994* (1994. gada PVN likums) 4. pielikuma 1. punktā.

8 *Consumer Credit Act 1974* (1974. gada Patēriņa kredīta likums) 189. pantā līguma līgums ir definēts kā līgums, saskaņā ar kuru persona, kura nomā preces, veic par tām periodiskus maksājumus, kā arī šī persona iegūst pašumtiesības uz šīm precēm, ja ir ievēroti līguma nosacījumi un iestājas viens vai vairāki no paši atrunētajiem apstākļiem, tostarp, ja persona

izmanto izv?les ties?bas.

9 1974. gada Pat?ri?a kred?ta likuma 99. pant? ir paredz?ts, ka jebkur? br?d?, l?dz tiek veikt? p?d?j? iemaksa, kas par?dniekam ir j?veic atbilstoši l?zinga l?guma noteikumiem un iev?rojot šo likumu, tam ir ties?bas p?rtraukt l?guma darb?bu, par to iepriekš attiec?gi br?dinot. Š?d? gad?jum? atbilstoši min?t? likuma 100. pantam, ja vien l?gum? nav noteikts maz?ks maks?juma apm?rs, par?dniekam ir pien?kums veikt kreditoram maks?jumu, ja t?ds v?l ir atlicis, apm?r?, kur? puse “no kop?j?s cenas” p?rsniedz veikto maks?jumu un v?l veicamo maks?jumu kopsummu attiec?b? pret kop?jo cenu, k?da t? ir tieši pirms l?guma darb?bas p?rtraukšanas.

Pamatlieta un prejudici?lie jaut?jumi

10 *Mercedes?Benz Financial Services UK, Daimler AG*, kura juridisk? adrese ir Apvienotaj? Karalist?, meitasuz??mums pied?v? tr?s standarta automobi?u lietošanas finans?šanas l?gumu veidus: standarta nomas l?gums, t? sauktais “L?zings”, l?zinga l?gums ar nosaukumu “*Hire Purchase*” un nomas l?gums ar izpiršanas iesp?ju ar nosaukumu “*Agility*”, kur? ir apvienotas dažas pirmo divu min?to l?gumu veidu ?paš?bas un paredz?ta klientiem iesp?ja atlikt izv?li starp nomu un pirkumu uz datumu p?c transportl?dzek?a nodošanas.

11 Šiem trim standarta l?gumiem kop?gais ir tas, ka visa l?guma darb?bas laik? *Mercedes?Benz Financial Services UK* saglab? ?pašumties?bas uz transportl?dzekli, bet t? sa??m?js veic ikm?neša maks?jumus.

12 Turpret? standarta l?gumos atš?iras transportl?dzek?a ieg?des iesp?jas un k?rt?ba.

13 Standartl?gum? “L?zings” ir izsl?gta jebk?da ?pašumties?bu nodošana un papildus tiek noteikts maksim?lais nobraukums, kuru p?rsniedzot, klientam ir j?maks? l?gumsods.

14 Standartl?gumos “*Hire Purchase*” un “*Agility*” savuk?rt ir paredz?ta ?pašumties?bu nodošana, tom?r ar atš?ir?giem nosac?jumiem.

15 Pirmaj? standartl?gum? ikm?neša maks?jumi princip? aptver visu transportl?dzek?a p?rdošanas cenu, ieskaitot finans?šanas izmaksas. L?guma darb?bas beig?s, lai k??tu par ?pašnieku, ir j?pievieno tikai neliela summa (“iesp?jas izdevumi”). Š? p?d?j? iemaksa ir paredz?ta l?gum? un nav atkar?ga no iesp?jas izmantošanas. Iesp?jas izdevumi tiek atskait?ti no klienta konta kop? ar p?d?jo iemaksu, un tobr?d notiek ?pašumties?bu nodošana. Tom?r Apvienot?s Karalistes ties?bu aktos pat?r?t?ju ties?bu aizsardz?bas jom? summa, kuru p?rdev?js var piepras?t pirc?jam l?zinga apst?k?os, ir ierobežota, un t?d?? praks? klients var izvair?ties no p?d?j?s iemaksas, laužot l?gumu pirms t? darb?bas beig?m.

16 Standartl?gum? “*Agility*” ikm?neša maks?jumi princip? ir maz?ki nek? standartl?gum? “*Hire Purchase*”, un t?d?? to kopsumma veido tikai apm?ram 60 % no transportl?dzek?a p?rdošanas cenas, ieskaitot finans?šanas izmaksas. Ja lietot?js v?las izmantot transportl?dzek?a pirkšanas iesp?ju, vi?am t?tad ir j?atl?dzina apm?ram 40 % no p?rdošanas cenas. Š? “p?d?j? maks?juma” summa atbilstu apl?stai vid?jai atlikušajai transportl?dzek?a v?rt?bai l?guma darb?bas beig?s. Klientam tr?s m?nešus pirms l?guma darb?bas beig?m tiek jaut?ts, vai vi?š v?las izmantot šo iesp?ju. Atbilstoši iesniedz?jtiesas konstat?jumiem apm?ram puse l?zinga ??m?ju atbild apstiprinoši.

17 No PVN viedok?a nav apstr?d?ts, ka standartl?gums “L?zings” pieder pie “pakalpojumu sniegšanas” kategorijas, un t?tad atbilstoši PVN direkt?vas 64. pantam ar nodokli tiek aplikta katra m?neša iemaksa, kur nodok?a b?ze ir m?neša maks?juma summa. T?pat nav apstr?d?ts, ka standartl?gums “*Hire Purchase*” turpret? ir “pre?u pieg?de” PVN direkt?vas 14. panta 2. punkta b)

apakšpunkta izpratnē. Līdz ar to atbilstoši šīs direktīvas 63. pantam nodoklis ir jāmaksā par visu transportlīdzekļa nodošanu, un nodokļa bāze ir piegādes cena.

18 Ieņēmumu dienests uzskata, ka standartlīgums “Agility”, tāpat kā standartlīgums “Hire Purchase” ir “preču piegāde” PVN direktīvas 14. panta 2. punkta b) apakšpunkta izpratnē. Līdz ar to tādēļ no Mercedes-Benz Financial Services UK ir pieprasījis pilnas nodokļa summas samaksu transportlīdzekļa nodošanas brīdī, kas notikusi, pamatojoties uz šo līgumu.

19 Mercedes-Benz Financial Services UK ir apstrīdējis šo kvalifikāciju *First-tier Tribunal (Tax Chamber)* (Pirmās instances tribunāls (Nodokļu palāta), Apvienotā Karaliste), apgalvojot, ka standartlīgums “Agility”, kurā nav noteikti paredzēta pašumtiesību nodošana, būtu jāuzskata par “pakalpojumu sniegšanu” un tādēļ PVN būtu jāpieprasa tikai par katru mēneša iemaksu.

20 *First-tier Tribunal (Tax Chamber)* (Pirmās instances tribunāls (Nodokļu palāta)) noraidīja tās prasību, un Mercedes-Benz Financial Services UK iesniedza apelācijas sūdzību, kura tika apmierināta *Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber)* (Apelācijas tribunāls (Nodokļu un Kanclera palāta), Apvienotā Karaliste).

21 Ieņēmumu dienests vērsās iesniedzējtiesā, pārsūdzot šo pārdējo minēto nolēmumu. Šī tiesa uzskata, ka tai iesniegtā strīda risinājumam ir vajadzīga Savienības tiesību, konkrēti, PVN direktīvas 14. panta 2. punkta b) apakšpunkta interpretācija.

22 Šī dos apstākļos *Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division)* (Apelācijas tiesa (Anglija un Velsa) (Civillietu palāta)) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādas prejudiciālas jautājumus:

“1) Ko [PVN] direktīvas 14. panta 2. punkta b) apakšpunktā nozīmē formulējums: “līgums [..], kurā paredzēts, ka parastos apstākļos pašumtiesību pāreja notiek ne vēlāk, kā veicot pārdējo iemaksu”?

2) Konkrēti, vai šajā lietā formulējums “parastos apstākļos” nozīmē to, ka nodokļu iestādei ir tikai jāpārbauda, vai pastāv izpirkuma iespēja, kas var tikt izmantota ne vēlāk, kā veicot pārdējo iemaksu?

3) Pakārtoti – vai formulējums “parastos apstākļos” nozīmē to, ka valsts iestādei ir jānosaka līguma ekonomiskais mērķis?

4) Ja atbilde uz trešo jautājumu ir apstiprinoša:

a) Vai [PVN] direktīvas 14. panta 2. punkta interpretācijai būtu jābūt atkarīgai no vērtējuma par to, vai ir ticams, ka klients izmantos šo izpirkuma iespēju?

b) Vai, nosakot līguma ekonomisko mērķi, nozīmē ir cenas, kas būtu jāmaksā, lai izmantotu izpirkuma iespēju, apmēram?”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

23 Ar jautājumiem, kas ir jāizvērtē kopā, iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai un kādā mērķī jādzīens “līgums par nomu, kurā paredzēts, ka parastos apstākļos pašumtiesību pāreja notiek ne vēlāk, kā veicot pārdējo iemaksu”, kurš izmantots PVN direktīvas 14. panta 2. punkta b) apakšpunktā, ir jāinterpretē tādējādi, ka tas attiecas uz tādēļ nomas līgumu ar izpirkšanas iespēju kā attiecīgais standartlīgums pamatlietā.

24 Ievadā ir jānorāda, ka tādēļ mehānisko transportlīdzekļu nomas līgums ar izpirkšanas

iespēju k? Mercedes-Benz Financial Services UK piedāvātais standartlīgums "Agility" ir viens no tiem, ko ir pieņemts saukt par nomas un finansēšanas vai līzīngā līgumiem.

25 K? secinājumu 22. un 23. punktā izklāstāja ģenerālvokāts, šo līgumu raksturojam ir tā, ka tie ir līzīngā priekšmeta tīlītājas iegūšanas pilnā pašumā aizstājji, kur līzīngā līguma lietošanu, nesamaksājot pilnu tā pirkuma cenu nodošanas brīdī.

26 Šāda veida līgumiem var būt preces iegūdei pielīdzināmas raksturojam vai arī to var nebūt, jo līgumslēdzēja puses tajos var paredzēt, ka līzīngā līguma līguma var izvēlēties iegūstties vai neiegūstties minēto precī, beidzoties nomas laikposmam (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2012. gada 16. februāris, *Eon Aset Menidjmont*, C-118/11, EU:C:2012:97, 34. un 37. punkts).

27 Tas, ka, līgumam beidzoties, ir paredzēta pašumtiesību pārreja vai ka aktuāli iemaksu summa ir praktiski identiska preces tirgus vērtībai, atsevišķi un kopā ir kritēriji, kas ļauj noteikt, vai līgums var tikt kvalificēts kā "nomas un finansēšanas līgums" (šajā ziņā skat. spriedumus, 2012. gada 16. februāris, *Eon Aset Menidjmont*, C-118/11, EU:C:2012:97, 38. punkts, un 2015. gada 2. jūlijs, *NLB Leasing*, C-209/14, EU:C:2015:440, 30. punkts).

28 Lai gan tā ir, līguma kvalifikācija par "nomas un finansēšanas līgumu" pati par sevi nesaista preces materiālo nodošanu, kas veikta atbilstoši šim līgumam, ar kādu darījumu, kas apliekami ar PVN, kategoriju. Lai tas būtu uzskatāms par "preču piegādi" PVN direktīvas izpratnē, vēl ir jānosaka, vai šāds līgums ir "līgums par nomu, kurā paredzēts, ka parastos apstākļos pašumtiesību pārreja notiek ne vēlāk, kā veicot pēdējā iemaksu" šīs direktīvas 14. panta 2. punkta b) apakšpunkta izpratnē.

29 Šā juridiskā kvalifikācija ir sniedzama, ja ir izpildīti divi nosacījumi.

30 Pirmkārt, šā tiesību norma ir jālasa tādējādi, ka līgumam, atbilstoši kuram notiek preces nodošana, ir iekļauts skaidrs noteikums par pašumtiesību uz šo precī nodošanu no iznomātāja nomniekam.

31 Proti, kā izriet no paša teksta, PVN direktīvas 14. panta 2. punkta b) apakšpunktā ir atsauce nevis uz tiesību nodošanu rīkoties ar precī kā pašniekam, kā tas ir šā paša panta 1. punkta gadījumā, bet skaidrāk – uz "pašumtiesību pārjeu" attiecībā uz šo precī.

32 Turklāt ir jānorāda, ka šajā tiesību normā tiek izmantots termins "iemaksa", kas ir atrodams kredīta līgumos, bet ir neierasts tīras nomas līgumos, kuros parasti tiek minēta "nomas maksa".

33 K? secinājumu 50. punktā ir norādījis ģenerālvokāts, var tikt uzskatīts, ka līgumam ir paredzēts skaidrs noteikums par pašumtiesību nodošanu tad, ja tajā ir paredzēta līzīngā priekšmeta izpiršanas iespēja.

34 Otrkārt, no līguma noteikumiem, tos objektīvi ģemot un līguma parakstēšanas brīdī, ir skaidri jāizriet, ka līzīngā līguma līguma var automātiski iegūt pašumtiesības uz precī, ja līguma izpilde līguma darbības beigām notiek parastos apstākļos.

35 Proti, no vīrdū salikuma "parastos apstākļos pašumtiesību pārreja notiek ne vēlāk, kā veicot pēdējā iemaksu" nevar secināt neko citu kā vien domu, ka līguma ar pašas pēdējās iemaksas veikšanu, kas līzīngā līgumam ir jāveic atbilstoši līgumam, vīam pilntiesīgi tiek nodotas pašumtiesības uz līguma priekšmetu.

36 Runājot it īpaši par to, ka līgumam ir paredzēts – kā tas ir attiecīgā standartlīguma pamatlīgā gadījumā – noteikums, saskaņā ar kuru līzīngā līguma līguma var izmantot izpiršanas iespēju, ir jāprecizē, ka pašības vīrds "parastos" ir jāuzskata par tīdu, kas vienkārši atsaucas uz

vienošanās izpildes, ko labticīgi veic tās puses, paredzamu norisi līdz tās darbības beigām atbilstoši principam *pacta sunt servanda*.

37 Kā secinājumu 51. un 53. punktā ir norādījis ģenerālvokāts, šā līgumiskā pašumtiesību nodošana nav savietojama ar situāciju, kurās līguma pusem jānodrošina ekonomiskā viedokļa faktiski ir izvēle, kas attiecīgajai brīdī tam ļauj vai nu iegādāties precī, vai to atdot līguma devijam, vai arī pagarināt tās nomu – atbilstoši savām interesēm dienā, kad viņam ir jāizdara izvēle.

38 Citādi būtu tikai tad, ja izpiršanas iespējas izmantošana, lai arī formāli tā ir fakultatīva, praksē, ģemot vērā līguma finanšu nosacījumus, ir vienīgā saimnieciski racionālā izvēle, ko var izdarīt līguma puse. Tā tas tostarp var būt gadījumā, ja no līguma izriet, ka, tiklīdz kāds iespējams izmantot iespēju, līgumisko iemaksu summa atbildēs preces tirgus vērtībai, ieskaitot finansēšanas izmaksas, un ka iespējas izmantošanas dēļ līguma pusei jāsamaksā būtiska papildu summa.

39 Šāda PVN direktīvas 14. panta 2. punkta b) apakšpunkta teksta interpretācija ir apstiprināta, ģemot vērā šīs direktīvas vispārīgo sistēmu attiecībā uz darījumu klasifikāciju, kas pieliekamas ar nodokli.

40 Jebkādas citas interpretācijas rezultātā valsts nodokļu iestādes, saskaroties ar grūtībām, kuras – kā šajā gadījumā – nav objektīvi saistītas ar darījumiem, kas ir pieliekami ar nodokli, šo darījumu izpildes uzsākšanas brīdī, būtu spiestas veikt izmeklēšanu, lai noteiktu līgumslēdzēja nodomu iespējas izmantošanas brīdī un – vajadzības gadījumā – jāveic pielāgošanas darbības.

41 Šāda vajadzība būtu pretrunā PVN sistēmās mērķiem – nodrošināt tiesisko noteiktību un atvieglot darbības, kas saistītas ar nodokļa piemērošanu, ģemot vērā attiecīgās darbības objektīvo būtību, ja vien nav izņēmuma gadījums (pēc analoģijas skat. spriedumu, 1995. gada 6. aprīlis, *BLP Group*, C/4/94, EU:T:1995:107, 24. punkts).

42 Tieši valsts tiesas, kuras vienīgās kompetencē ir izvērtēt faktus, uzdevums ir, ģemot vērā katra atsevišķā gadījuma apstākļus, noteikt, vai līgums, saskaņā ar kuru transportlīdzeklis ir ticis nodots lietotājam, atbilst šajā spriedumā atgādinātajiem nosacījumiem.

43 No iepriekš izklāstītā izriet, ka jādziedens “līgums par nomu, kurā paredzēts, ka parastos apstākļos pašumtiesību pāreja notiek nevēlīk, kā veicot pārdājo iemaksu”, kurš izmantots PVN direktīvas 14. panta 2. punkta b) apakšpunktā, ir jāinterpretē tādā veidā, ka tas attiecas uz nomas standartlīgumu ar izpiršanas iespēju, ja no līguma finanšu nosacījumiem izriet, ka iespējas izmantošana ir vienīgā saimnieciski racionālā izvēle, ko var izdarīt līguma puse attiecīgajam brīdī, ja līgums tiek pildīts līdz tās darbības beigām, kas ir jāpārbauda valsts tiesai.

Par tiesāšanas izdevumiem

44 Attiecībā uz pamatlīetas pusēm šīs tiesvedības ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanas izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (pirmkārt) nospriež:

Jādziedens “līgums par nomu, kurā paredzēts, ka parastos apstākļos pašumtiesību pāreja notiek nevēlīk, kā veicot pārdājo iemaksu”, kurš izmantots PVN direktīvas 14. panta 2. punkta b) apakšpunktā, ir jāinterpretē tādā veidā, ka tas attiecas uz nomas standartlīgumu ar izpiršanas iespēju, ja no līguma finanšu nosacījumiem izriet, ka iespējas izmantošana ir vienīgā saimnieciski racionālā izvēle, ko var izdarīt līguma puse attiecīgajam brīdī, ja

I?gums tiek pild?ts I?dz t? darb?bas beig?m, kas ir j?p?rbauda valsts tiesai.

[Paraksti]

* Tiesved?bas valoda – ang?u.