

Lieta C-425/06

Ministero dell'Economia e delle Finanze, agr?k – Ministero delle Finanze

pret

Part Service Srl, likvid?jama sabiedr?ba, agr?k – Italservice Srl

(Corte suprema di cassazione l?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu)

Sest? PVN direkt?va – 11. panta A da?as 1. punkta a) apakšpunkts un 13. panta B da?as a) un d) apakšpunkts – Izpirkumnomas – Pakalpojuma m?ksl?ga sadal?šana vair?k?s da??s – Sekas – Nodok?a b?zes samazin?šana – Atbr?vojumi no nodok?a – ?aunpr?t?ga r?c?ba – Nosac?jumi

Sprieduma kopsavilkums

1. Noteikumi par nodok?iem – Ties?bu aktu saska?ošana – Apgroz?juma nodok?i – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma – Sest? direkt?va – ?aunpr?t?gu r?c?bu raksturojoši dar?jumi

(Padomes Direkt?va 77/388)

2. Noteikumi par nodok?iem – Ties?bu aktu saska?ošana – Apgroz?juma nodok?i – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma – Sest? direkt?va – ?aunpr?t?gu r?c?bu raksturojoši dar?jumi

(Padomes Direkt?vas 77/388 11. panta A da?as 1. punkts un 13. panta B da?as a) un d) apakšpunkts)

1. Sest? direkt?va 77/388 par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem, ir j?interpret? t?d?j?di, ka ?aunpr?t?ga r?c?ba var past?v?t tad, ja nodok?u priekšroc?bas ieg?šana ir galvenais attiec?g? dar?juma vai dar?jumu m?r?is.

(sal. ar 45. punktu un rezolut?v?s da?as 1. punktu)

2. Valsts tiesai ir j?nosaka, vai pievienot?s v?rt?bas nodok?a piem?rošanas nol?k? izpirkumnomas dar?jumi, kurus raksturo turpm?k min?tie elementi, ir j?uzskata par ?aunpr?t?gu r?c?bu Sest?s direkt?vas 77/388 par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem, izpratn?:

– abas sabiedr?bas, kas piedal?s izpirkumnomas dar?jum?, pieder vienai grupai;

– pats izpirkumnomas sabiedr?bas pakalpojums ir sadal?ts un finans?šanu raksturojošais elements ir uztic?ts citai sabiedr?bai, to sadalot aizdevuma, apdrošin?šanas un starpniec?bas pakalpojumus;

– t?d?j?di izpirkumnomas sabiedr?bas pakalpojums ir tikai transportl?dzek?u noma;

– nomnieka samaks?tie nomas maks?jumi kop? ir nedaudz liel?ki par preces pirkuma izmaks?m;

– šīet, 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.

Valsts tiesai ir arī jāizvērtē, vai tai iesniegtā informācija liecina par viena minētā darījuma pastāvīšanu, neēmot vērē darījuma līgumisko struktūru. Šajā kontekstā tai, iespējams, būs jāpaplašina sava analīze, pētot norādes, kas pierāda āunprēto rēķību. Tādēļ tai vispirms jāpārbauda, vai rezultāts ir nodokļu priekšrocība, kuras piešķiršana ir pretēja vienam vai vairākiem Sestās direktīvas mērķiem, un pēc tam, vai tas ir galvenais pieēmtā līguma mērķis.

Runājot par pirmo kritēriju, minētā tiesa var ēemt vērē, ka cerētais rezultāts ir saēmt nodokļu priekšrocība, kas ir saistāta ar to pakalpojumu, kas tiek sniegti tai sabiedrībai, kura ir noslēgusi līgumu ar izpirkumnomas sabiedrību, atbrvošanu no nodokļa saskaā ar Sestās direktīvas 13. panta B daāas a) un d) apakšpunktu. Šāds rezultāts, šīet, ir pretējs Sestās Direktīvas 11. panta A daāas 1. punktam, proti, visas tās summas aplikšana ar nodokli, ko veido saēmtā vai saēmamā atlīdzība no nomnieka. Tā kā transportlīdzekļu noma saskaā ar izpirkumnomas līgumiem ir pakalpojuma sniegšana Sestās direktīvas 6. un 9. panta nozēmā, šāds darījums parasti ir aplikams ar pievienotās vērtības nodokli, kura bēze ir jānosaka atbilstoši Sestās direktīvas 11. panta A daāas 1. punktam.

Runājot par otro kritēriju, valsts tiesa, veicot vērtējumu, var ēemt vērē darījumu pilnībā mēkslēgo raksturu, kā arī juridisko, ekonomisko un/vai personisko saistību starp minētajiem uzņēmējiem, jo ar šādiem elementiem var pierādīt, ka nodokļu priekšrocības saēmšana ir galvenais izvirzētais mērķis, lai gan iespējami pastāv saimnieciski mērķi, ko ietekmē, piemēram, mārketinga, organizācijas un garantijas apsvērumi.

(sal. ar 54., 55. 57.–63. punktu un rezolutīvās daāas 2. punktu)

TIESAS SPRIEDUMS (otrā palāta)

2008. gada 21. februārē (*)

Sestā PVN direktīva – 11. panta A daāas 1. punkta a) apakšpunkts un 13. panta B daāas a) un d) apakšpunkts – Izpirkumnoma – Pakalpojuma mēkslēga sadalēšana vairākās daās – Sekas – Nodokļa bēzes samazinēšana – Atbrvojumi no nodokļa – āunprēto rēķība – Nosacījumi

Lieta C-425/06

par līgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši EKL 234. pantam,

ko *Corte suprema di cassazione* (Itālija) iesniedza ar lēmumu, kas pieēmts 2006. gada 10. martā un kas Tiesē rēistrēts 2006. gada 16. oktobrē, tiesvedībā

Ministero dell'Economia e delle Finanze, agr?k – *Ministero delle Finanze*,

pret

Part Service Srl, likvid?jama sabiedr?ba, agr?k – *Italservice Srl*.

TIESA (otr? pal?ta)

š?d? sast?v?: pal?tas priekšs?d?t?js K. V. A. Timmermanss [*C. W. A. Timmermans*], tiesneši L. Bejs Larsens [*L. Bay Larsen*] (referents), K. Š?mans [*K. Schiemann*], J. Makar?iks [*J. Makarczyk*] un K. Toadere [*C. Toader*],

?ener?ladvok?ts M. Pojarešs Maduru [*M. Poiares Maduro*],

sekret?re L. Hj?leta [*L. Hewlett*], galven? administratore,

?emot v?r? rakstveida procesu un 2007. gada 25. oktobra tiesas s?di,

?emot v?r? apsv?rumus, ko sniedza:

- *Part Service Srl* v?rd? – S. Taverna [*S. Taverna*], *avvocato*,
- It?lijas vald?bas v?rd? – I. M. Bragulja [*I. M. Braguglia*], p?rst?vis, kam pal?dz Dž. Lan?ia [*G. Lancia*] un S. Fjorentino [*S. Fiorentino*], *avvocati dello Stato*,
- Grie?ijas vald?bas v?rd? – M. Apesoss [*M. Apessos*], k? ar? M. Papida [*M. Papida*] un I. Puli [*I. Poulī*], p?rst?vji,
- ?rijas v?rd? – D. O'Hagans [*D. O'Hagan*], p?rst?vis, kam pal?dz D. Makdonalds [*D. McDonald*], SC un B. Konvejs [*B. Conway*], *BL*, k? ar? G. Kloesija [*G. Clohessy*], *BL*,
- Portug?les vald?bas v?rd? – L. Fernandišs [*L. Fernandes*] un K. Lanca [*C. Lança*], p?rst?vji,
- Apvienot?s Karalistes vald?bas v?rd? – T. Harisa [*T. Harris*], p?rst?ve, kurai pal?dz R. Hils [*R. Hill*], *barrister*,
- Eiropas Kopien? Komisijas v?rd? – A. Aresu [*A. Aresu*] un M. Afonso [*M. Afonso*], p?rst?vji,

?emot v?r? p?c ?ener?ladvok?ta uzklauš?šanas pie?emto l?mumu izskat?t lietu bez ?ener?ladvok?ta secin?jumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 L?gums sniegt prejudici?lo nol?mumu ir par to, k? interpret?t Padomes 1977. gada 17. maija Sesto Direkt?vu 77/388/EEK par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma: vienota apr??inu b?ze (OV L 145, 1. lpp., turpm?k tekst? – “Sest? direkt?va”).

2 Šis l?gums tika iesniegts tiesved?b? *Ministero dell'Economia e delle Finanze* (Ekonomikas un Finanšu ministrija) pret *Part Service Srl* (turpm?k tekst? – “*Part Service*”), kas agr?k bija *Italservice Srl* (turpm?k tekst? – “*Italservice*”), jaut?jum? par pazi?ot? pievienot?s v?rt?bas nodok?a (turpm?k tekst? – “PVN”) apm?ra preciz?šanu attiec?b? uz 1987. finanšu gadu saist?b?

ar izpirkumnomas (līzīngā) darījumiem, kuri lielākoties bija par automašīnām.

Atbilstošās tiesību normas

Kopienas tiesību akti

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

“Ciktāl tas nav pretrunā ar citiem Kopienas noteikumiem, dalībvalstīs atbrīvo tādā mērķā darbības atbilstīgi noteikumiem, ko tās pieņem, lai nodrošinātu pareizu un godīgu šo atbrīvojumu piemērošanu un lai nepieļautu nekādu nodokļu nemaksāšanu, apiešanu vai āunprātīgu izmantošanu:

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

[..]

d) šādos darījumus:

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

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

3. Darījumus, ieskaitot starpniecību, kas skar noguldījumu un norēķinu kontus, maksājumus, pārskaitījumus, pārdevus, ņekus un citus tirgojamus dokumentus, bet izņemot pārdošanu 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 t?di sniegtie pakalpojumi par atl?dz?bu, kas izriet no darba l?gumiem, no uz??muma, p?rvad?juma pilnvarojuma, pieg?des, p?rst?v?bas, starpniec?bas, glab?juma l?gumiem un, visp?r?gi, kuros ir pien?kums veikt darb?bas vai attur?ties no t?m un at?aut darb?bas, neiev?rojot to izcelsmi.

Pakalpojumu sniegšana ir ar? š?di pakalpojumi, ja tie tiek veikti par atl?dz?bu:

1) lietu iznom?šana, iz?r?šana, l?zings un l?dz?ga pakalpojumu sniegšana;

[..].”

6 DPR Nr. 633/72 10. pants no PVN atbr?vo daž?dus dar?jumus, pamatojoties uz š?diem nosac?jumiem:

“No nodok?a ir atbr?voti:

1) pakalpojumu sniegšana, kas attiecas uz kred?tu pieš?iršanu un starpniec?bu, k? ar? kred?ta p?rvaldi, ko veic persona, kura pieš?ir kred?tu, un finans?šanas dar?jumiem; starpniec?ba vai jebkuri dar?jumi ar kred?tu garantij?m vai jebkuru citu naudas nodrošin?jumu, k? ar? kred?ta garantiju p?rvalde, ko veic persona, kura pieš?ir kred?tu; maks?jumu termi?i, ieskaitot starpniec?bu, kas skar noguld?jumu un nor??inu kontus, maks?jumus, p?rskait?jumus, par?dus, ?ekus un citus tirgojamus dokumentus, bet iz?emot par?du piedzi?u un faktoringu; kop?jo ieguld?jumu fondu p?rvalde un pensiju fondu, uz kuriem attiecas 1993. gada 21. apr??a likuma dekr?ts Nr. 124, p?rvalde, l?dz?ga veida termi?i un p?rvald?šana un finanšu un pasta (pasta bankas) pakalpojumi;

2) apdrošin?šanas un p?rapdrošin?šanas dar?jumi, dz?v?bas apdrošin?šana m?ža garum?;

[..]

9) darb?bas, kas sniegtas uz pilnvarojuma, starpniec?bas un finanšu starpniec?bas pamata, uz kur?m attiecas 1.–7. punkts, k? ar? darb?bas, kas attiecas uz zeltu vai citiem ?rvalstu v?rtspap?riem, ieskaitot ieguld?jumus nor??inu kont?, ko veic saist?b? ar It?lijas Bankas un It?lijas mai?as Biroja ?stenotajiem dar?jumiem š? dekr?ta 4. panta piekt?s da?as noz?m?.”

7 DPR Nr. 633/72 13. panta pirmaj? da?? PVN b?ze ir defin?ta š?di:

“Pre?u pieg?des un pakalpojumu sniegšanas nodok?a b?ze ir kop?j? atl?dz?bas summa, ko pieg?d?t?js vai pakalpojumu sniedz?js ir sa??mis vai ko tam j?sa?em saska?? ar l?guma nosac?jumiem, ieskaitot ar izpildi un par?diem vai citiem pien?kumiem ar treš?m person?m saist?tos izdevumus un maks?jumus, kurus maks? preces vai pakalpojuma sa??m?js vai pilnvarot?js un kuriem pieskait?mas ar citu personu maks?jamo atl?dz?bu tieši saist?tas papildmaksas.”

Pamata lieta un prejudici?lie jaut?jumi

8 1987. gad? *Ital/service* un izpirkumnomas sabiedr?ba *IFIM Leasing Sas* (turpm?k tekst? – “*IFIM*”) – sabiedr?bas, kas pieder vienai finanšu grupai, – kop? piedal?js izpirkumnomas dar?jumos, kuru galvenais priekšmets bija automaš?nas.

9 Šie dar?jumi tika ?stenoti š?dos apst?kos.

10 *IFIM* nosl?dza l?gumu ar pat?r?t?ju par automaš?nas lietošanu ar iesp?ju to izpirkt,

pārskaitot nomas maksu, iesniedzot garantiju, kas atbilst tai preces cenas daļai, kuru nomas maksa nenosedz, kā arī iesniedz neierobežotu galvojumu.

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

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

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

14 *IFIM* kā starpnieks no *Italservice* saņēma papildu piemaksu un gadījumu, ja patērētājs nepildītu līguma nosacījumus, līdzvārtēgu summu tai, kuru patērētājam apsolēja *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 atbildība *Italservice* un pārdotā samaksātā atbildība *IFIM* tika norādītas rēķinā kā atbrīvotas no PVN.

17 Pēc attiecībā uz *Italservice* veiktajām pārbaudēm nodokļu administrācija uzskatīja, ka dažādos 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 atbildība par izpirkumnomu tika mēģināta sadalīt, 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 operatīvā sabiedrībā) 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 vērās *Corte d'appello di Bologna* (Boloņas apelācijas tiesa), kas apelāciju noraidīja ar 1998. gada 13. novembra–1999. gada 12. janvāra spriedumu.

23 Nodok?u administr?cija pret šo spriedumu iesniedza kas?cijas s?dz?bu *Corte suprema di cassazione* (Augst?k? kas?cijas tiesa).

24 Š? tiesa uzskata, ka, lai pie?emtu nol?mumu, ir j?sniedz atbilde uz jaut?jumu, vai min?to lietas dal?bnieku r?c?bu, ?emot v?r? to savstarp?jo saist?bu, var uzskat?t par ties?bu vai juridisko formu ?aunpr?t?gu izmantošanu atbilstoši sniegtajai defin?cijai Kopien? judikat?r?, jo ?paši Tiesas 2006. gada 21. febru?ra spriedum? liet? C?255/02 *Halifax* u.c. (Kr?jums, l?1609. lpp.).

25 T? nor?da, ka l?gumu sadal?šanas rezult?t? PVN summa tika samazin?ta l?dz maz?kai summai nek? t?, kas izriet no parast? izpirkumnomas l?guma, jo tikai lietošan? esoš?s preces, kuras izmaksas praktiski atbilst š?s preces pirkuma cenai, nodošana ir aplikta ar nodokli.

26 T?tad ir j?nosaka, vai PVN iekas?šanas nol?k? l?gumi ir j?uzskata par vienu vienotu l?gumu, ?emot v?r? izvirz?to saimniecisko m?r?i, vai ar? katrs l?gums saglab? savu neatkar?go raksturu un l?dz ar to tam piem?rojamo nodok?u rež?mu.

27 Lai atbild?tu uz šo jaut?jumu, ir j?noskaidro, vai tas, ka finans?šanas dar?jumu, ko saimnieciskaj? praks? un valsts judikat?r? uzskata par b?tisku izpirkumnomas l?guma sast?vda?u, reglament? atseviš?s l?gums, nevis tas l?gums, kura priekšmets ir preces lietošanas ties?bu pieš?iršana, var b?t uzskat?ms par ?aunpr?t?gu r?c?bu.

28 Iesniedz?jtiesa uzskata, ka šaj? jaut?jum?, lai konstat?tu ?aunpr?t?gas r?c?bas past?v?šanu, ir nepieciešami paskaidrojumi, it ?paši par iepriekš min?taj? spriedum? liet? *Halifax* u.c. noteikto nosac?jumu piem?rošanas jomu.

29 T? nor?da, ka min?t? sprieduma 86. punkt? Tiesa papildus nosac?jumam, ka min?t? dar?juma rezult?t? j?rodas nodok?u priekšroc?bai, kas ir pretrun? Sest?s direkt?vas atbilstošajiem m?r?iem, piepras?ja, lai min?t? dar?juma "galvenais m?r?is b?tu nodok?u priekšroc?bas ieg?šana".

30 T? konstat?, ka š? paša sprieduma 60. punkt? un rezolut?vaj? da?? Tiesa ir atsaukusies ar? uz dar?jumiem, kas ir "veikti tikai, lai ieg?tu nodok?u priekšroc?bas, nepast?vot citam saimnieciskam m?r?im".

31 L?dz ar to t? jaut?, vai ties?bu ?aunpr?t?gas izmantošanas robežas darbojas, ja saimnieciskie m?r?i, kas nav nodok?u labuma sa?emšana, ir piln?b? mazsvar?gi vai nenoz?m?gi, un nav iesp?jams alternat?vs izskaidrojums.

32 Šajos apst?k?os *Corte suprema di cassazione* nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?dus prejudici?lus jaut?jumus:

"1) Vai ties?bu ?aunpr?t?gas izmantošanas j?dziens, kas iepriekš min?taj? spriedum? [*Halifax* u.c.] ir defin?ts k? dar?jums, kura galvenais m?r?is ir nodok?u priekšroc?bu ieg?šana, atbilst defin?cijai – dar?jums, kas tiek veikts tikai nol?k? g?t nodok?u priekšroc?bas, bez cita saimnieciska m?r?a – vai ar? tas ir plaš?ks vai šaur?ks nek? š? defin?cija?

2) Vai PVN piem?rošanas nol?k? par ties?bu (vai juridisko formu) ?aunpr?t?gu izmantošanu, k? rezult?t? rodas Kopienas pašu ie??mumu no PVN zudums, var uzskat?t t?du gad?jumu, kur? izpirkumnomas l?gumi (l?zings), finans?šanas, apdrošin?šanas un starpniec?bas l?gumi ir nosl?gti atseviš?i, k? rezult?t? tikai atl?dz?bai, kas tiek samaks?ta par pre?u lietošanas ties?bu pieš?iršanu, piem?ro PVN, bet tikai izpirkumnomas l?gums saska?? ar praksi un valsts ties?bu interpret?ciju iek?auj finans?šanu, t?d?j?di piem?rojot atl?dz?bai PVN piln? apm?r??"

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pieņemamu

33 *Part Service* uzskata, ka šis līgums sniegt prejudiciālu nolikumu nav pieņemams. Uzdotajiem jautājumiem nav nekādas saistības ar pamata prāvas realitāti vai priekšmetu. Norādītajai problēmai ir tikai hipotētisks raksturs, un tai nav saiknes ar Kopienas 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 Kopienas tiesību interpretācijai nav nekādas saistības ar realitāti vai pamata prāvas priekšmetu, ja problēma ir hipotētiska vai ar? ja Tiesas rīcībā nav tūdu vajadzīgo faktisko un tiesību apstākļu, lai varētu sniegt noderīgu atbildi uz tai uzdotajiem jautājumiem (skat. it īpaši 2002. gada 19. februāra spriedumu liet? C?35/99 *Arduino, Recueil*, l?1529. lpp., 25. punkts, un 2006. gada 11. jūlija spriedumu liet? C?13/05 *Chacón Navas*, Krājums, l?6476. lpp., 33. punkts).

35 Tomēr šaj? liet? neviens nosacījums nav izpildīts.

36 Likum? par prejudiciālo jautājumu uzdošanu valsts tiesa, kurai ir iesniegta izskatīšanai PVN lieta, s?ki apraksta pamata lietas faktiskos apstākļus un piemērojamās tiesību normas.

37 Tad t? uzdod Tiesai jautājumu par PVN piemērojamām Kopienas tiesībām un it īpaši par Kopienas j?dzienu “?aunprātīga rīcība”, lai varētu izvērtēt, vai darbība, par ko ir pamata lieta, ir j?uzskata par tūdu rīcību un l?dz ar to tai j?piemēro PVN.

38 Tūdj?di Kopienas tiesību prasīt? interpretācija parāda saistību ar pamata lietas realitāti un priekšmetu, kura nav hipotētiska.

39 L?dz ar to uzdotie jautājumi ir pieņemami.

Par pirmo jautājumu

40 Ar savu pirmo jautājumu iesniedzītāja p?c b?tības jaut?, vai Sest? direktīva ir j?interpret? t?, ka ?aunprātīga rīcība pastāv, ja nodokļu priekšrocības ieg?šana ir būtiskais š? darījuma vai darījumu mērķis vai ar? ja to var pieņemt tikai tad, ja š?das nodokļu priekšrocības ieg?šana ir vienīgais izvirzītais būtiskais mērķis, nepastāvot citiem saimnieciskiem mērķiem.

41 J?norāda, ka pamata prāva tiek apšaubīti minītie atbrīvojumi no PVN un ka tieši attiecībā uz š?diem atvieglojumiem Sest?s direktīvas 13. pants paredz dalībvalstu pienākumu “nepieaut nekādu nodokļu nemaksāšanu, apiešanu vai iespējamo ?aunprātīgo rīcību”.

42 Iepriekš minīt? sprieduma liet? *Halifax* u.c. 74. un 75. punkt? Tiesa, interpretējot Sesto direktīvu, vispirms nosprieda, ka ?aunprātīga rīcība var pastāvēt, ja:

– par sp?ti attiecīgo Sest?s direktīvas normu un š?s direktīvas transponēšanas valsts tiesību aktu nosacījumu formālai piemērošanai attiecīgo darījumu rezultāt? tiktu ieg?tas nodokļu priekšrocības, kuru piešķiršana būtu pretēja šiem noteikumiem;

– no objektīvo elementu kopuma izriet, ka attiecīgo darījumu galvenais mērķis ir nodokļu priekšrocības ieg?šana.

43 Kad p?c tam Tiesa sniedza iesniedzītīgai precizējumu, k? interpretēt darījumus pamata

liet?, t? sava sprieduma 81. punkt? atkal ir atsaukusies uz dar?jumiem, kuru galvenais m?r?is ir nodok?u priekšroc?bas ieg?šana.

44 K? ir nor?d?ts š? paša sprieduma 82. punkt?, t? k? jebkur? gad?jum? pamata liet? min?to dar?jumu vien?gais m?r?is bija ieg?t nodok?u priekšroc?bu, Tiesa neietv?ra š?du nosac?jumu starp ?aunpr?t?gas r?c?bas past?v?šanas nosac?jumiem, bet vienk?rši uzsv?ra, ka iesniedz?jtiesas izskat?maj? pr?v? bija p?rsniegta minim?l? robeža, kas ?auj kvalific?t r?c?bu par ?aunpr?t?gu.

45 T?d?j?di uz pirmo uzdoto jaut?jumu ir j?atbild, ka Sest? direkt?va ir j?interpret? t?, ka ?aunpr?t?ga r?c?ba var past?v?t tad, ja nodok?u priekšroc?bas ieg?šana ir galvenais min?t? dar?juma vai dar?jumu m?r?is.

Par otro jaut?jumu

46 Ar savu otro jaut?jumu iesniedz?jtiesa b?t?b? jaut?, vai PVN piem?rošanas nol?k? t?di dar?jumi, k?di ir min?ti pamata pr?v?, ir j?uzskata par ?aunpr?t?gu r?c?bu Sest?s direkt?vas izpratn?.

47 Ievad? ir j?atg?dina, ka uz??m?ja izv?le starp ar nodokli neapliekamjiem un apliekamjiem dar?jumiem var pamatoties uz elementu kopumu, tostarp uz fisk?liem apsv?rumiem, kas saist?ti ar PVN objekt?vo rež?mu. Kad nodok?a maks?t?jam ir izv?le starp diviem dar?jumiem, Sest? direkt?va tam nepieprasa izv?l?ties to, kurš paredz augst?kas PVN summas samaksu. Gluži pret?ji, nodok?a maks?t?jam ir ties?bas izv?l?ties t?du savas darb?bas strukt?ru, kas tam ?auj samazin?t savu nodok?u par?du (iepriekš min?tais spriedums liet? *Halifax u.c.*, 73. punkts).

48 Tom?r, ja dar?jums ietver vair?ku pakalpojumu sniegšanu, rodas jaut?jums, vai tas ir j?uzskata par vienu dar?jumu vai par vair?kiem noš?rtiem un neatkar?giem dar?jumiem, kuri j?izv?rt? atseviš?i.

49 Šis jaut?jums ir ?paši b?tisks PVN kontekst?, it ?paši nosakot nodok?a likmi vai piem?rojot noteikumus par Sestaj? direkt?v? paredz?tajiem nodok?a atbr?vojumiem (skat. 1999. gada 25. febru?ra spriedumu liet? C?349/96 *CPP, Recueil*, I?973. lpp., 27. punkts, un 2005. gada 27. oktobra spriedumu liet? C?41/04 *Levob Verzekeringen* un *OV Bank*, Kr?jums, I?9433. lpp., 18. punkts).

50 Šaj? sakar? no 2. panta izriet, ka katrs pakalpojums parasti ir j?uzskata par atseviš?u un neatkar?gu (skat. iepriekš min?tos spriedumus liet? *CPP*, 29. punkts, un *Levob Verzekeringen* un *OV Bank*, 20. punkts).

51 Tom?r noteiktos apst?k?os vair?ki pakalpojumi, kas form?li ir noš?rti un kurus var?tu sniegt atseviš?i, un š?di tie var?tu b?t pamat? aplikšanai ar nodokli vai atbr?vošanai no t?, ir j?uzskata par vienu dar?jumu, ja tie nav neatkar?gi.

52 Piem?ram, t?ds ir gad?jums, ja vienk?ršas objekt?vas anal?zes rezult?t? tiek konstat?ts, ka viens vai vair?ki pakalpojumi veido galveno pakalpojumu un ka viens vai p?r?jie pakalpojumi veido vienu vai vair?kus papildpakalpojumus t?d? veid?, ka tie ir apliekami ar nodokli t?pat k? galvenais pakalpojums (šaj? sakar? skat. iepriekš min?tos spriedumus liet?s *CPP*, 30. punkts, k? ar? *Levob Verzekeringen* un *OV Bank*, 21. punkts). Pakalpojums ir uzskat?ms par papildpakalpojumu, ja tas pats par sevi nav klienta m?r?is, bet veids, k? vis?rt?k sa?emt pakalpojumu sniedz?ja galveno pakalpojumu (iepriekš min?tais spriedums liet? *CPP*, 30. punkts, k? ar? pamata lietas apst?k?i, kas ir pamat? šim spriedumam).

53 Var ar? uzskat?t, ka viens vienots pakalpojums past?v tad, ja divi vai vair?ki elementi vai darb?bas, ko nodok?u maks?t?js veicis, ir tik cieši saist?ti, ka tie objekt?vi veido vienotu, ekonomiski nedal?mu pakalpojumu, kura sadal?šana b?tu m?ksl?ga (šaj? noz?m? skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Levob Verzekeringen* un *OV Bank*, 22. punkts).

54 Valsts tiesai ir j?izv?rt?, vai tai iesniegt? inform?cija raksturo vienu vienotu dar?jumu, ne?emot v?r? dar?juma l?gumisko strukt?ru.

55 Šaj? kontekst? tai, iesp?jams, b?s j?paplašina sava anal?ze, p?tot nor?des, kas pier?da ?aunpr?t?gu r?c?bu – j?dzienu, par kuru ir uzdots prejudici?lais jaut?jums.

56 Vajadz?bas gad?jum? Tiesa, lemjot par l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu, var sniegt preciz?jumus, lai pal?dz?tu valsts tiesai vad?ties t?s interpret?cij? (iepriekš min?tais spriedums liet? *Halifax u.c.*, 77. punkts).

57 Šaj? liet? ir j?nor?da, ka pamata liet? esošos iesniedz?jtiesas aprakst?tos dar?jumus raksturo š?di elementi:

- divas sabiedr?bas, kas piedal?s izpirkumnomas dar?jum?, pieder vienai grupai;
- pats izpirkumnomas sabiedr?bas (*IFIM*) pakalpojums ir sadal?ts un finans?šanu raksturojošais elements ir uztic?ts citai sabiedr?bai (*Italservice*), to sadalot aizdevuma, apdrošin?šanas un starpniec?bas pakalpojumus;
- t?d?j?di izpirkumnomas sabiedr?bas pakalpojums ir tikai automaš?nas noma;
- nomnieka samaks?tie nomas maks?jumi kop? ir nedaudz liel?ki par preces pirkuma izmaks?m;
- š?iet, ka šis pakalpojums, ja to apskata atseviš?i, nav saimnieciski rentabls, jo uz??muma dz?votsp?ju nevar nodrošin?t tikai ar nomniekiem nosl?gtajiem l?gumiem;
- izpirkumnomas sabiedr?ba sa?em atl?dz?bu par izpirkumnomas l?gumu tikai nomnieka p?rskait?to nomas maks?jumu summas un š?s pašas grupas citas sabiedr?bas p?rskait?to summu veid?.

58 Lai izv?rt?tu, vai š?dus dar?jumus var uzskat?t par ?aunpr?t?gu r?c?bu, valsts tiesai ir vispirms j?p?rbauda, vai rezult?ts ir nodok?u priekšroc?ba, kuras pieš?iršana ir pret?ja vienam vai vair?kiem Sest?s direkt?vas m?r?iem, un p?c tam, vai tas ir galvenais pie?emt? l?guma m?r?is (skat. š? sprieduma 42. punktu).

59 Run?jot par pirmo krit?riju, min?t? tiesa var ?emt v?r?, ka cer?tais rezult?ts ir sa?emt nodok?u priekšroc?bu, kas ir saist?ta ar to pakalpojumu, kas tiek sniegti tai sabiedr?bai, kura ir nosl?gusi l?gumu ar izpirkumnomas sabiedr?bu, atbr?vošanu no nodok?a saska?? ar Sest?s direkt?vas 13. panta B da?as a) un d) apakšpunktu.

60 Š?ds rezult?ts, š?iet, ir pret?js Sest?s direkt?vas 11. panta A da?as 1. punktam, proti, visas t?s summas aplikšana ar nodokli, ko veido sa?emt? vai sa?emam? atl?dz?ba no nomnieka.

61 T? k? automaš?nas noma saska?? ar izpirkumnomas l?gumiem ir pakalpojuma sniegšana Sest?s direkt?vas 6. un 9. panta noz?m? (skat. it ?paši 2002. gada 21. marta spriedumu liet? C?451/99 *Cura Anlagen, Recueil*, l?3193. lpp., 19. punkts, un 2003. gada 11. septembra spriedumu liet? C?155/01 *Cookies World, Recueil*, l?8785. lpp., 44. un 45. punkts), š?ds dar?jums

parasti ir apliekams ar PVN, kura b?ze ir j?nosaka atbilstoši Sest?s direkt?vas 11. panta A da?as 1. punktam.

62 Run?jot par otro krit?riju, valsts tiesai, pien?c?gi nov?rt?jot, ir j??em v?r? dar?jumu piln?b? m?ksl?gais raksturs, k? ar? juridiska, ekonomiska un/vai personiska saist?ba starp min?tajiem uz??m?jiem (iepriekš min?tais spriedums liet? *Halifax* u.c., 81. punkts), jo ar š?diem elementiem var pier?d?t, ka nodok?u priekšroc?bas sa?emšana ir galvenais izvirz?tais m?r?is, lai gan iesp?jami past?v saimnieciski m?r?i, ko ietekm?, piem?ram, m?rketinga, organiz?cijas un garantijas apsv?rumi.

63 T?d?j?di uz otro uzdoto jaut?jumu ir j?atbild, ka valsts tiesai, ?emot v?r? šaj? spriedum? sniegtos interpret?cijas elementus, ir j?nosaka, vai PVN piem?rošanas nol?k? t?di dar?jumi k? pamata pr?v? esošais ir uzskat?mi par ?aunpr?t?gu r?c?bu Sest?s direkt?vas izpratn?.

Par ties?šan?s izdevumiem

64 Attiec?b? uz pamata lietas dal?bniekiem š? tiesved?ba ir stadija proces?, kuru izskata iesniedz?jtiesa, un t? lemj par ties?šan?s izdevumiem. Ties?šan?s izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsv?rumus Tiesai, un kas nav min?to lietas dal?bnieku ties?šan?s izdevumi, nav atl?dzin?mi.

Ar š?du pamatojumu Tiesa (otr? pal?ta) nospriež:

1) **Padomes 1977. gada 17. maija Sest? direkt?va 77/388/EEK par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma: vienota apr??inu b?ze, ir j?interpret? t?, ka ?aunpr?t?ga r?c?ba var past?v?t tad, ja nodok?u priekšroc?bas ieg?šana ir galvenais min?t? dar?juma vai dar?jumu m?r?is;**

2) **valsts tiesai, ?emot v?r? šaj? spriedum? sniegtos interpret?cijas elementus, ir j?nosaka, vai pievienot?s v?rt?bas nodok?a piem?rošanas nol?k? t?di dar?jumi k? pamata pr?v? esošais ir uzskat?mi par ?aunpr?t?gu r?c?bu Sest?s direkt?vas 77/388 izpratn?.**

[Paraksti]

* Tiesved?bas valoda – it??u.