

TIESAS SPRIEDUMS (otr? pal?ta)

2014. gada 3. septembr? (*)

L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu – PVN – Sest? direkt?va 77/388/EEK – 11. panta C da?as 1. punkta pirm? da?a – Tieša iedarb?ba – Nodok?a b?zes samazin?šana – Divu dar?jumu veikšana, kuri attiecas uz vien?m un t?m paš?m prec?m – Pre?u pieg?de – L?zing? p?rdotas, vald?jum? atg?tas un t?l?k izsol? p?rdotas automaš?nas – Ties?bu ?aunpr?t?ga izmantošana

Lieta C?589/12

par l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber)* (Apvienot? Karaliste) iesniedza ar l?mumu, kas pie?emts 2012. gada 10. decembr? un kas Ties? re?istr?ts 2012. gada 14. decembr?, tiesved?b?

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

pret

GMAC UK plc.

TIESA (otr? pal?ta)

š?d? sast?v?: pal?tas priekšs?d?t?js R. Silva de Lapuerta [*R. Silva de Lapuerta*], tiesneši Ž. L. da Krušs Vilasa [*J. L. da Cruz Vilaça*], Dž. Arestis [*G. Arestis*], Ž. K. Bonišo [*J. ?C. Bonichot*] un A. Arabadžijevs [*A. Arabadjiev*] (referents),

?ener?ladvok?te J. Kokote [*J. Kokott*],

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

?emot v?r? rakstveida procesu un 2013. gada 5. decembra tiesas s?di,

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

- *GMAC UK plc* v?rd? – R. Cordara, QC,
- Apvienot?s Karalistes vald?bas v?rd? – J. Beeko, p?rst?ve, kurai pal?dz K. Lasok, QC,
- Eiropas Komisijas v?rd? – R. Lyal un A. Cordewener, k? ar? C. Soulay, p?rst?vji,

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

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu ir par to, k? interpret?t Padomes 1977. gada 17. maija Sest?s Direkt?vas 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”), 11. panta C da?as 1. punkta pirmo da?u.

2 Šis l?gums tika iesniegts tiesved?b? starp *Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs* (turpm?k tekst? – “*Commissioners*”) un *GMAC UK plc* (turpm?k tekst? – “*GMAC*”) par to, k?da summa ir aplikama ar pievienot?s v?rt?bas nodokli (turpm?k tekst? – “PVN”) saist?b? ar pieg?d?m, ko *GMAC* veica, pildot meh?nisko transportl?dzek?u l?zinga l?gumus.

Atbilstoš?s ties?bu normas

Savien?bas ties?bas

3 Sest?s Direkt?vas 11. panta A da?? par nodok?a b?zi valsts teritorij? ir noteikts:

“1. Summa, kurai uzliek nodokli, ir:

a) pre?u pieg?d?m un pakalpojumu sniegšanai [...] visa summa, kas veido atl?dz?bu, kuru pieg?d?t?js ir sa??mis vai kura tam j?sa?em no pirc?ja, klienta vai treš?s personas par š?d?m pieg?d?m, ieskaitot subs?dijas, kas tieši saist?tas ar š?du pieg?žu cen?m;

[..].”

4 11. panta C da?as, kas attiecas uz daž?diem Sest?s Direkt?vas noteikumiem, 1. punkt? ir paredz?ts:

“Anul?šanas, atteikuma vai piln?gas vai da??jas nemaks?šanas gad?jum? vai ar? ja cenu samazina p?c tam, kad notikusi pieg?de, attiec?gi samazina summu, kurai uzliek nodokli, saska?? ar noteikumiem, ko nosaka dal?bvalstis.

Tom?r piln?gas vai da??jas nemaks?šanas gad?jum? dal?bvalstis var atk?pties no š? noteikuma.”

Apvienot?s Karalistes ties?bas

5 No l?guma sniegt prejudici?lu nol?mumu izriet, ka ties?bu akti, ar kuriem ir transpon?ts Sest?s Direkt?vas 11. panta C da?as 1. punkts, sast?v?ja no diviem noteikumu kopumiem. Pirmais attiec?s uz gad?jumiem, kad tiek samazin?ta atl?dz?ba, otrs attiec?s uz gad?jumiem, kad tiek pieš?irts atvieglojums, proti, nodok?a atvieglojums par neatg?stamiem par?diem, ja [atl?dz?ba] netiek samaks?ta piln?b? vai da??ji.

Valsts ties?bu normas attiec?b? uz atl?dz?bas samazin?šanas

6 Š?s ties?bu normas kopš 1995. gada ir ietvertas 1995. gada noteikumu par PVN uzskaiti un re?istr?ciju (*VAT Regulations* 1995) 38. noteikum?, skatot tos kopsakar? ar 24. noteikumu. Tajos bija paredz?ts, ka atl?dz?bas par pieg?di, kur? iek?auta ar? PVN summa, samazin?šan?s gad?jum?, nodok?a maks?t?jam bija j?piel?go savs PVN konts, ierakstot attiec?go PVN summu pas?vos. Šaj? zi?? atl?dz?bas samazin?šana tika atz?ta tikai tad, ja t? bija pier?d?ta ar kred?tnotu vai citu l?dz?gas noz?mes dokumentu. L?dzv?rt?gi noteikumi bija piem?rojami laikposm? no 1990. l?dz 1995. gadam.

Valsts ties?bu normas attiec?b? uz neatg?stamiem par?diem

7 Attiec?b? uz pieg?d?m, kas tika veiktas no 1978. gada 2. oktobra l?dz 1990. gada 26.

j?lijam, neatg?stamiem par?diem bija piem?rojams nodok?a atvieglojums saska?? ar “veco sh?mu”. Par pieg?d?m, kas tika veiktas no 1989. gada 1. apr??a l?dz 1997. gada 19. martam, pieteikumu nodok?a atvieglojuma sa?emšanai var?ja iesniegt saska?? ar “jauno sh?mu”. P?rkl?šan?s period?, proti, no 1989. gada 1. apr??a l?dz 1990. gada 26. j?lijam, pieteikumu var?ja iesniegt atbilstoši vienai vai otrai sh?mai.

– Vec? sh?ma

8 Vec? sh?ma tika ieviesta ar 1978. gada finanšu likuma (*Finance Act 1978*) 12. pantu un no jauna ietverta 1983. gada Likuma par pievienot?s v?rt?bas nodokli (*Value Added Tax Act 1983*, turpm?k tekst? – “VATA 1983”) 22. pant?.

9 VATA 1983 22. pant? ir noteikts:

“(1) Ja

(a) persona veic pre?u pieg?di vai sniedz pakalpojums par atl?dz?bu naud? un t? par šo pieg?di r??in? ir nor?d?jusi nodok?us un tos ir samaks?jusi, un ja

(b) persona, kurai bija j?maks? iesp?jam? nesamaks?t? summa no š?s atl?dz?bas, ir k?vusī maks?tnesp?j?ga,

tad, iev?rojot 2. apakšpunktu un 3. apakšpunkta noteikumus, pirmajai iepriekš min?tajai personai, pamatojoties uz *Commissioners* iesniegtu pieteikumu, ir ties?bas sa?emt iekas?jam? PVN atmaksu, ?emot v?r? nesamaks?to summu.

(2) Nevienai personai saska?? ar šo pantu nav ties?bu uz nodok?a atmaksu,

(a) ja vien t? maks?tnesp?jas proced?r? nav pier?d?jusi pras?juma summu un ja š?di pier?d?t? summa neatbilst nesamaks?tajai atl?dz?bai, kas atskait?ta no t?s pieteikuma summas;

(b) ja pieg?des v?rt?ba nep?rsniedz t?s v?rt?bu atv?rt? tirg?, un ja

(c) pre?u pieg?des gad?jum? ?pašumties?bas uz t?m nav nodotas personai, kura ir to adres?ts [..].”

10 K? tas izriet no l?guma sniegt prejudici?lu nol?mumu, saska?? ar VATA 1983 22. pantu persona š? panta izpratn? tika uzskat?ta par maks?tnesp?j?gu, ja t? bija atz?ta par bankrot?jošu vai ja tiesa bija izdevusi r?kojumu par t?s kapit?la p?rvald?šanu saist?b? ar bankrota proced?ru. Sabiedr?ba tika uzskat?ta par maks?tnesp?j?gu, ja t? tika likvid?ta br?vpr?t?gi vai piespiedu k?rt? un ja “apst?k?i bija t?di, ka sabiedr?ba nebija sp?j?ga nomaks?t savus par?dus”.

– Jaun? sh?ma

11 Ar 1990. gada finanšu likuma (*Finance Act 1990*) 11. pantu tika ieviesta jaun? sh?ma un atcelta vec? sh?ma attiec?b? uz pieg?d?m, kas tika veiktas p?c 1990. gada 26. j?lija.

12 Jaun? sh?ma bija piem?rojama pieg?d?m, kas veiktas p?c 1989. gada 1. apr??a. T? no jauna tika ietverta 1994. gada Likuma pat pievienot?s v?rt?bas nodokli (*Value Added Tax Act 1994*) 36. pant?:

“1) 2. apakšieda?a zem?k ir piem?rojama, ja:

a) persona veic preču piegādi vai sniedz pakalpojumus par atlīdzību naudā un tā par šo piegādi vai pakalpojumiem ir norādījusi rēķinā PVN un to ir samaksājusi;

b) visa vai daļa no samaksas par piegādi ir dzēsta tās kontos kā neatgāstams parāds, un

c) (no piegādes dienas) ir pagājuši seši mēneši [..], aizstājot divu gadu periodu, kas bija noteikts 1990. gada finanšu likuma 11. pantā].

2) ievērojot šo panta turpmākās tiesību normas un no tām izrietošos noteikumus, personai, pamatojoties uz *Commissioners* iesniegtu pieteikumu, ir tiesības saņemt iekasjamās PVN summas atmaksu, ņemot vērā nesamaksāto summu.

[..]

4) Nevienam saskaņā ar iepriekš minēto 2. apakšdaļu nav tiesību uz atmaksu, ja vien

a) piegādes vērtība nepārsniedz tās normālo vērtību un

b) ja preču piegādes gadījumā pašumtiesības uz tām nav tikušas nodotas personai, kura ir piegādes adresāts, vai personai, kurai ir šādas tiesības iepriekš minētās personas vērdē

[..].”

1992. gada likums par automašīnu piemērojamo pievienotās vērtības nodokli (*Value Added Tax (Cars) Order 1992*)

13 Lielbritānijas un Ziemeļrīgas Apvienotā Karaliste pieņēma PVN atskaitēšanu par lietotu automašīnu pārdošanu būtībā ar tādām pašām nosacījumiem kā vērtējamajās tiesību aktos, tostarp 1992. gada likums par automašīnu piemērojamo pievienotās vērtības nodokli [*Value Added Tax (Cars) Order 1992*; turpmāk tekstā – “*Cars Order*”).

14 Saskaņā ar *Cars Order* 8. noteikumu, ja automašīnu izplatītājs pārdod lietotu automašīnu, tad PVN iekasā atbilstoši summai, kas veido automašīnu izplatītāja peļību.

15 Tomēr *Cars Order* 4. noteikums ir paredzēts pašs režīms tādai automašīnu tirdzniecības pārdošanas gadījumā, kuras pārdevējs atgāst atpakaļ:

“(1) Turpmāk aprakstītie darījumi nav uzskatāmi ne par preču piegādi, ne pakalpojumu sniegšanu;

(a) tādā mehāniskā transportlīdzekļa pārdošana, kuru ir izmantojusi persona, kas šo transportlīdzekli atguvusi valdījumā saskaņā ar vienošanos par samaksu, ja automašīna ir tādā pašā stāvoklī, kādā tā bija atgāšanas brīdī [..].”

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

16 *GMAC* ir sabiedrība, kas ir PVN maksātāja un galvenokārt nodarbojas ar mehānisko transportlīdzekļu pārdošanu uz nomaksu.

17 Veicot šādu iegādi, patērētājs izvēlas automašīnu pie automašīnu izplatītāja un līdz tam piešķirt savu finansējumu. Tādā patērētāja vērstās pie līzings sabiedrības, kā, piemēram, *GMAC*. Ja visas trīs puses vienojas, automašīnu izplatītājs pārdod automašīnu līzings sabiedrībai, kura pēc tam nodod automašīnu gala patērētājam saskaņā ar “līzings līgumu”.

18 Min?to automaš?nu p?rdošana, ko automaš?nu izplat?t?ji veica *GMAC*, tika aplikta ar PVN, piem?rojot standartlikmi. Automaš?nu pieg?de, ko *GMAC* veica saviem gala klientiem saska?? ar l?zinga l?gumiem, ar? tika aplikta ar PVN, piem?rojot standartlikmi. Nomnieka maks?tnesp?jas gad?jum? *GMAC* atguva automaš?nu sav? vald?jum? un p?rdeva to izsol?. Ie??mumi no p?rdošanas tika aplikti ar nodokli atbilstoši nomnieka nesamaks?tajiem ikm?neša maks?jumiem.

19 Meh?nisko transportl?dzek?u pieg?de saska?? ar l?zinga l?gumu PVN m?r?iem tika uzskat?ta par pre?u pieg?di. PVN bija j?maks? br?di, kad *GMAC* automaš?nu pieg?d?ja gala klientiem un par kop?jo maks?jamo summu, iz?emot finans?juma procentus. Ja t?l?k š? automaš?na tika atg?ta un p?rdota izsol?, saska?? it ?paši ar *Cars Order 4*. noteikumu š?da p?rdošana izsol? netika uzskat?ta ne par pre?u pieg?di, ne pakalpojumu sniegšanu.

20 *Commissioners* vienm?r uzskat?ja, ka, ja l?zinga l?guma, kas attiecas uz meh?nisko transportl?dzekli, izpilde izl?guma ce?? bija saist?ta ar š? transportl?dzek?a t?l?ku p?rdošanu, *VAT Regulations 1995 38*. noteikuma piem?rošanas sekas bija t?das, ka *GMAC* bija veicis l?zinga dar?jumu pret atl?dz?bu, kas bija zem?ka, proti, ie??mumu no t?l?kp?rdošanas apm?r?. Tom?r l?dz pat *High Court of Justice (England & Wales) Chancery Division* (Apvienot? Karaliste) nol?mumam liet? *C&E Commissioners* pret *GMAC* (2004) *HMRC* neatzina, ka š? pati sh?ma b?tu piem?rojama gad?jum?, ja nomnieks k??st maks?tnesp?j?gs un *GMAC* atg?st automaš?nu un p?rdod to t?l?k izsol?.

21 Tom?r p?c š? nol?muma *VAT Regulations 1995 38*. noteikums ir piem?rojams ar? gad?jum?, ja nomnieks k??st maks?tnesp?j?gs un *GMAC* automaš?nu p?rdod t?l?k izsol?. *High Court of Justice* ar? uzskat?ja, ka *Cars Order* ir piem?rojams ar? t?d?j?di, ka *GMAC* nav j?maks? PVN par ie??mumiem no izsoles. Iesniedz?jtiesa šaj? zi?? nor?da, ka šo ties?bu normu piem?rošana kopsakar? rada "izdev?guma efektu", saska?? ar kuru galu gal? maks?jam? PVN summa ir maz?ka par to, k?da b?tu j?maks?, ja direkt?va b?tu transpon?ta pareizi.

22 L?dz ar to *GMAC* uzs?ka jaunu proced?ru, kas ar? attiec?s uz laikposmu no 1978. l?dz 1997. gadam un kas piln?b? bija balst?ta uz Sest?s Direkt?vas tiešo iedarb?bu. *GMAC* pretenzijas turkl?t attiec?s uz da?u no atl?dz?bas par meh?nisk? transportl?dzek?a pieg?di klientam, kas paliek nesamaks?ta š? klienta maks?tnesp?jas d???. Š? summa neesot cenas samazin?šana Sest?s Direkt?vas 11. panta C da?as 1. punkta pirm?s da?as izpratn?. T? esot da??ja nesamaks?šana š?s ties?bu normas izpratn?, proti, neatg?stams par?ds.

23 Ar 2006. gada 20. febru?ra v?stuli *GMAC* t?tad piepras?ja nodok?a atvieglojumu par neatg?stamu par?du par laikposmu no 1978. l?dz 1997. gadam, kas bija radies, laužot ar klientiem nosl?gtos meh?nisko transportl?dzek?u l?zinga l?gumus, jo netika maks?ta norun?t? p?rdošanas cena. *Commissioners* šo piepras?jumu noraid?ja ar 2006. gada 18. j?lija l?mumu.

24 *First?tier Tribunal (Tax Chamber)* pie??ma *GMAC* pras?bu pret šo l?mumu, uzskatot, ka atbilst?bas tiesiskie nosac?jumi nebija sader?gi ar Savien?bas ties?b?m un ka *GMAC* pieteikumi sa?emt nodok?a atvieglojumu par neatg?stamo par?du nerad?ja nodok?u neitralit?tes izkrop?ošānu vai trauc?jumu, kas b?tu pretrun? Savien?bas ties?b?m.

25 *Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber)*, kur? tika iesniegta apel?cijas s?dz?ba, turpret? uzskata, ka ar *VAT Regulations 1995 38*. noteikumu, k? to *High Court of Justice* ir interpret?jusi nol?mum? liet? *C&E Commissioners* pret *GMAC*, un ar *Cars Order* Sest? Direkt?va nav tikusi ieviesta efekt?vi, jo min?t?s ties?bu normas radot PVN atvieglojumu, kas neesot sader?gs ar š?s direkt?vas m?r?i un l?dz ar to esot pretrun? Savien?bas ties?b?m.

26 Š?dos apst?k?os *Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber)* [Augst?k?s tiesas Nodok?u

pal?ta] nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?dus prejudici?lus jaut?jumus:

“1) K?d? m?r? nodok?a maks?t?js saist?b? ar dar?jumiem, kas attiecas uz vien?m un t?m paš?m prec?m, var atsaukties gan uz [Sest?s Direkt?vas] normas tiešo iedarb?bu attiec?b? uz vienu dar?jumu, gan uz valsts tiesisk? regul?juma norm?m attiec?b? uz otru dar?jumu, ja attiec?b? uz abiem dar?jumiem kop? tas rad?tu t?du kop?jo fisk?lo rezult?tu, k?ds nerastos un k?du nav paredz?ts rad?t, ja šiem dar?jumiem kop? piem?rotu tikai valsts tiesisko regul?jumu vai tikai Sesto PVN direkt?vu?

2) Ja atbilde uz pirmo jaut?jumu ir, ka past?v t?di apst?k?i, kuros nodok?a maks?t?jam nav š?du ties?bu (vai nav š?du ties?bu noteikt? apm?r?), tad k?di b?tu šie apst?k?i un it ?paši k?da ir saist?ba starp šiem diviem dar?jumiem, lai rastos š?di apst?k?i?

3) Vai atbilde uz pirmo un otro jaut?jumu ir atkar?ga no t?, vai vienam dar?jumam piem?rotais valsts rež?ms atbilst Sestajai PVN direkt?vai?”

Par prejudici?lajiem jaut?jumiem

Par pirmo un trešo jaut?jumu

27 Ar savu pirmo un trešo jaut?jumu, kuri ir j?apl?ko kop?, iesniedz?jtiesa b?t?b? vaic?, vai Sest?s Direkt?vas 11. panta C da?as 1. punkta pirm? da?a ir j?interpret? t?d?j?di, ka t?dos apst?k?os k? pamatliet? dal?bvalsts nodok?a maks?t?jam var aizliegt atsaukties uz š?s ties?bu normas tiešo iedarb?bu attiec?b? uz vienu dar?jumu, pamatojoties uz to, ka šis nodok?a maks?t?js var atsaukties uz valsts ties?bu norm?m attiec?b? uz otru dar?jumu, kas ir saist?ts ar t?m paš?m prec?m, un ja šo ties?bu normu piem?rošana kop? rad?tu t?du kop?jo fisk?lo rezult?tu, k?ds nerastos un k?du nav paredz?ts rad?t, ja šiem dar?jumiem tiktu piem?rotas tikai valsts ties?bas vai Sest? Direkt?va atseviš?i.

28 Š? tiesa turkl?t vaic?, vai šaj? zi?? ir noz?me tam, vai p?d?jam min?tajam dar?jumam piem?rojam?s valsts ties?bas ir sader?gas ar Sesto Direkt?vu.

29 Šaj? saist?b? ir j?atg?dina, ka saska?? ar Tiesas past?v?go judikat?ru visos gad?jumos, kad direkt?vas ties?bu normas no to satura viedok?a š?iet esam beznosac?juma un pietiekami prec?zas, priv?tpersonas var uz t?m atsaukties valsts ties?s, v?ršoties pret valsti gan tad, ja valsts nav transpon?jusi direkt?vu noteiktajos termi?os valsts ties?b?s, gan tad, ja t? to transpon?jusi nepareizi (spriedums *Almos Agrárk?lkereskedelmi*, C?337/13, EU:C:2014:328, 31. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

30 Savien?bas ties?bu norma ir beznosac?juma tad, ja t? nosaka pien?kumu, kas nav nedz saist?ts ar k?du nosac?jumu, nedz ar? t? izpildes vai seku zi?? tas ir pak?rtots k?dam Savien?bas iest?žu vai dal?bvalstu aktam (spriedums *Almos Agrárk?lkereskedelmi*, EU:C:2014:328, 32. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

31 Sest?s direkt?vas 11. panta C. da?as 1. punkta pirmaj? da?? ir noteikti gad?jumi, kuros dal?bvalst?m ir attiec?gi j?samazina nodok?a b?ze, iev?rojot noteikumus, kurus nosaka t?s pašas. Š? ties?bu norma dal?bvalst?m nosaka pien?kumu samazin?t nodok?a b?zi ikreiz, kad p?c dar?juma nosl?gšanas nodok?a maks?t?js nesa?em da?u no atl?dz?bas vai ar? visu atl?dz?bu (spriedums *Goldsmiths*, C?330/95, EU:C:1997:339, 16. punkts).

32 Pat ja šaj? ties?bu norm? dal?bvalst?m ir pie?auta noteikta nov?rt?juma br?v?ba, veicot vajadz?gos pas?kumus š?s samazin?juma summas noteikšanai, šis apst?klis tom?r neietekm? pien?kuma pieš?irt ties?bas uz nodok?a b?zes samazin?jumu šaj? pant? min?tajos gad?jumos

prec?zo un beznosac?juma raksturu. L?dz ar to t? atbilst ar? nosac?jumiem, lai tai b?tu tieša iedarb?ba (spriedums *Almos Agrárk?lkereskedelmi*, EU:C:2014:328, 34. punkts).

33 T?d?j?di, k? iesniedz?jtiesa to izkl?st?jusi sav? l?gum? sniegt prejudici?lu nol?mumu, Tiesai uzdotie jaut?jumi ir izskaidrojami ar apst?kli, ka pamatliet? Apvienot?s Karalistes nodok?u iest?des uzskat?ja, ka nodok?a maks?t?jam nevajadz?tu vienlaic?gi g?t labumu no Sest?s Direkt?vas 11. panta C da?as 1. punkta pirm?s da?as "izdev?guma efekta", it ?paši t?d??, ka *VAT Regulations* 1995 38. Noteikuma, *Cars Order* un š?s direkt?vas piem?rošana kopsakar? rad?tu t?du kop?jo fisk?lo rezult?tu, k?ds nerastos un k?du nav paredz?ts rad?t, ja šiem dar?jumiem tiktu piem?rotas tikai valsts ties?bas vai min?t? direkt?va atseviš?i.

34 P?c Apvienot?s Karalistes vald?bas dom?m, t?d? situ?cij? k? pamatliet? gala pat?r?t?jam r??in? uzr?d?tais PVN, kas j?maks? nodok?u iest?d?m, netiek apr??in?ts, pamatojoties uz nodok?a maks?t?ja faktiski sa?emto atl?dz?bu par veiktaj?m pieg?d?m. Tieša iedarb?ba neesot Savien?bas ties?bu princips, ko var izmantot, lai sasniegtu pret?ju rezult?tu tam, k?ds paredz?ts direkt?v?. L?dz ar to š? vald?ba uzskata, ka nodok?a maks?t?jam neesot ties?bu atsaukties uz valsts ties?bu norm?m attiec?b? uz vienu dar?jumu un uz Sest?s Direkt?vas 11. panta C da?as 1. punkta pirm?s da?as tiešo iedarb?bu attiec?b? uz citu dar?jumu.

35 Š?diem argumentiem nevar piekrist.

36 Faktiski, k? tas izriet no š? sprieduma 32. punkta, Sest?s Direkt?vas 11. panta C da?as 1. punkta pirmajai da?ai ir tieša iedarb?ba, l?dz ar to pamatlietas apst?k?os jaut?jums par to, vai t?ds nodok?a maks?t?js k? *GMAC* p?c tam, kad tas saist?b? ar l?zinga l?gumu ir pieg?d?jis precī, var atsaukties uz ties?b?m sa?emt nodok?u b?zes samazin?jumu, ko tam pieš?ir š? ties?bu norma, ir atkar?gs no apst?k?a, vai *GMAC* klienti piln?b? vai da??ji nav izpild?juši savu samaksas pien?kumu š? l?guma ietvaros.

37 Šaj? ties?bu norm? izpaužas Sest?s Direkt?vas pamatprincips, ka nodok?a b?zi veido faktiski sa?emt? atl?dz?ba, un t?tad nenov?ršams secin?jums ir t?ds, ka nodok?u administr?cija nevar iekas?t k? PVN summu, kas p?rsniedz nodok?a maks?t?ja sa?emto summu (spriedums *Almos Agrárk?lkereskedelmi*, EU:C:2014:328, 22. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

38 Tom?r no Ties? iesniegtajiem materi?liem izriet, ka, ja no nomnieka atg?t?s automaš?nas p?rdošana izsol? netiktu atbr?vota no PVN saska?? ar paš?m valsts ties?b?m, par katru dar?jumu sa?emt? atl?dz?ba tiktu aplikta ar nodokli. Nodok?a b?zi t?tad veidotu summas, ko samaks?jis l?zinga ??m?ja klients un automaš?nas ieguv?js izsol?. Š?di r?kojoties, nodok?u b?ze saska?? ar iepriekš?j? punkta atg?din?to principu atbilstu *GMAC* faktiski sa?emtajai atl?dz?bai.

39 Šaj? zi?? ir j?atg?dina Tiesas past?v?g? judikat?ra, saska?? ar kuru dal?bvalsts, kura termi?? nav veikusi direkt?v? noteiktos ?stenošanas pas?kumus, nevar p?rmest priv?tperson?m, ka pati dal?bvalsts nav izpild?jusi direkt?v? ietvertos pien?kumus (it ?paši skat. spriedumu C-157/02 *Rieser Internationale Transporte*, EU:C:2004:76, 22. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

40 L?dz ar to, apst?klis, ka saska?? ar valsts ties?b?m automaš?nas p?rdošana izsol? netika uzskat?ta par pre?u pieg?di vai pakalpojumu sniegšanu, nevar izrais?t to, ka nodok?a maks?t?jam tiek at?emtas ties?bas sa?emt ar nodokli apliekam?s summas samazin?jumu piln?gas vai da??jas cenas nesamaks?šanas gad?jum? saska?? ar Sest?s Direkt?vas 11. panta C da?as 1. punkta pirmo da?u.

41 Turkl?t ir j?atg?dina, ka saska?? ar pamatprincipu, kas rakstur?gs kop?jai PVN sist?mai un kas izriet no Padomes 1967. gada 11. apr??a Pirm?s direkt?vas 67/227/EEK par dal?bvalstu ties?bu aktu par apgroz?juma nodok?iem saska?ošanu (OV 1967, 71, 1301. lpp.) 2. panta un

Sestās direktīvas 2. panta, PVN ir maksājams par katru ražošanas vai izplatšanas darbību, atskaitot nodokli, kas tieši ietekmē dažādos cenu veidojošos elementus (it īpaši skat. spriedumus *Midland Bank*, C-98/98, EU:C:2000:300, 29. punkts, un *Zita Modes*, C-497/01, EU:C:2003:644, 37. punkts).

42 Līdz ar to pilnīgas vai daļējas nesamaksāšanas gadījumā bāzes summa saistībā ar automašīnas līzingu līgumu ir jāpielāgo, ņemot vērā atlīdzību, ko nodokļa maksātājs faktiski ir saņēmis saskaņā ar šo pašu līgumu. Atlīdzība, ko ir saņēmis šis nodokļa maksātājs un ko ir samaksājis trešā persona attiecībā uz citu darījumu, šajā gadījumā par no nomnieka atgūtās automašīnas pārdošanu izsolā, neietekmē secinājumu, saskaņā ar kuru minētais nodokļa maksātājs var atsaukties uz Sestās direktīvas 11. panta C daļas 1. punkta pirmās daļas tiešo iedarbību saistībā ar līzingu līgumu.

43 No iepriekš minētā izriet, ka jautājumam par to, vai pārdošanas izsolā darījumam piemērojamās valsts tiesības ir vai nav saderīgas ar Sesto Direktīvu, nav nozīmes, lai noteiktu, vai tās nodokļa maksātājs kā GMAC var pamatoties atsaukties uz tiesību, kas tam izriet no Sestās Direktīvas 11. panta C punkta 1. punkta pirmās daļas.

44 Apvienotā Karaliste turklāt apgalvo, ka būtu īpaši jāatsaukties uz šīs tiesību normas tiešo iedarbību selektīvā veidā, radot situāciju, ka attiecīgajos tiesību aktos vēlāmais rezultāts netiktu sasniegts.

45 Šajā ziņā ir jānorāda, ka Tiesa sprieduma *Halifax u.c.* (C-255/02, EU:C:2006:121) 74. un 75. punktā it īpaši nosprieda, ka, lai PVN jomā konstatētu īpaši jāatsaukties uz šīs tiesību normas tiešbu normās un valsts tiesību aktos, ar kuriem tās tiek transponētas, paredzētie nosacījumi, aplūkojamo darījumu rezultātā tiktu iegūtas nodokļu priekšrocības, kuru piešķiršana nebūtu saderīga ar šo tiesību normu mērķi, un, otrkārt, lai no objektīvo elementu kopuma izrietētu, ka attiecīgā darījumu galvenais mērķis ir šīs nodokļu priekšrocības iegūšana.

46 To, vai attiecīgā gadījumā pamatlietā ir konstatējami šādu īpaši jāatsaukties uz šīs tiesību normas tiešbu veidojošie elementi, pārbauda iesniedzējtiesa atbilstoši valsts tiesību noteiktajai pierādīšanas kārtībai, ja vien tādējādi netiek kaitēts Savienības tiesību efektivitātei. Tomēr Tiesa vajadzības gadījumā, izskatot līgumu sniegtu prejudiciālu nolikumu, var sniegt norādes, lai valsts tiesai palīdzētu veikt interpretāciju (it īpaši skat. *Halifax u.c.*, EU:C:2006:121, 76. un 77. punkts, kā arī tajos minētie judikatūra).

47 Ir jānorāda, ka, ja, kā to norāda Apvienotās Karalistes valdība, Sestās Direktīvas mērķis nevar tikt sasniegts, tas ir arī "izdevīguma efekta" dēļ, kas izriet vienīgi no valsts tiesību piemērošanas. Faktiski, kā tas izriet no šī sprieduma 38. punkta, aplūkot nodokļa priekšrocību būtību, rodas tādējādi, ka saskaņā ar *Cars Order* 4. noteikumu netiek aplikta ar nodokli no nomnieka atgūtās automašīnas pārdošana izsolā.

48 Turklāt Tiesa ir nospriedusi, ka uzņēmēja izvēle starp ar nodokli neapliekamajiem un apliekamajiem darījumiem var pamatoties uz elementu kopumu, tostarp uz fiskālā rakstura apsvērumiem, kas saistīti ar PVN objektīvo režīmu. Faktiski, ja nodokļa maksātājam ir izvēle starp dažādiem darījumiem, viņam ir tiesības izvēlēties tādā savas darbības struktūrā, kas tam ļauj samazināt savu nodokļu parādu (skat. spriedumu *RBS Deutschland Holdings*, C-277/09, EU:C:2010:810, 54. punkts un tajā minētie judikatūra).

49 ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, uz pirmo un trešo jautājumu ir jāatbild, ka Sestās Direktīvas 11. panta C daļas 1. punkta pirmās daļas ir jāinterpretē tādējādi, ka tās apstākos kā pamatlietā dalībvalsts nodokļa maksātājam nevar aizliegt atsaukties uz šīs tiesību normas tiešo

iedarb?bu attiec?b? uz vienu dar?jumu, pamatojoties uz to, ka šis nodok?a maks?t?js var atsaukties uz valsts ties?bu norm?m attiec?b? uz otru dar?jumu, kas ir saist?ts ar t?m paš?m prec?m, un ja abu ties?bu normu piem?rošana kop? rad?tu t?du kop?jo fisk?lo rezult?tu, k?ds nerastos un k?du nav paredz?ts rad?t, ja šiem dar?jumiem tiktu piem?rotas tikai valsts ties?bas vai Sest? Direkt?va atseviš?i.

Par otro jaut?jumu

50 ?emot v?r? uz pirmo un trešo jaut?jumu sniegto atbildi, uz otro jaut?jumu nav j?atbild.

Par ties?šan?s izdevumiem

51 Attiec?b? uz pamatlietas pus?m š? tiesved?ba ir stadija proces?, kuru izskata iesniedz?jtiesa, un t? lemj par ties?šan?s izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsv?rumus Tiesai, un kas nav min?to pušu izdevumi, nav atl?dzin?mi.

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

Padomes 1977. gada 17. maija Sest?s direkt?vas 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, 11. panta C da?as 1. punkta pirm? da?a ir j?interpret? t?d?j?di, ka t?dos apst?k?os k? pamatliet? dal?bvalsts nodok?a maks?t?jam nevar aizliegt atsaukties uz š?s ties?bu normas tiešo iedarb?bu attiec?b? uz vienu dar?jumu, pamatojoties uz to, ka šis nodok?a maks?t?js var atsaukties uz valsts ties?bu norm?m attiec?b? uz otru dar?jumu, kas ir saist?ts ar t?m paš?m prec?m, un ja abu ties?bu normu piem?rošana kop? rad?tu t?du kop?jo fisk?lo rezult?tu, k?ds nerastos un k?du nav paredz?ts rad?t, ja šiem dar?jumiem tiktu piem?rotas tikai valsts ties?bas vai Sest? Direkt?va 77/388 atseviš?i.

[Paraksti]

* Tiesved?bas valoda – ang?u.