

62011CJ0224

TIESAS SPRIEDUMS (sestā palāta)

2013. gada 17. janvārī (*1)

“PVN — Izpirkuma nomas pakalpojums, ko papildina lietas, kura ir izpirkuma nomas priekšmets, apdrošināšanas pakalpojums un ko iegādājas iznomātājs, izdodot par to rēķinu nomniekam — Kvalifikācija — Viens vienots pakalpojums, ko veido divi atsevišķi pakalpojumi — Atbrīvojums no nodokļa — Apdrošināšanas darījums”

Lieta C-224/11

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko Naczelny Sąd Administracyjny (Polija) iesniedza ar lūgumu, kas pieņemts 2011. gada 7. aprīlī un kas Tiesā reģistrēts 2011. gada 13. maijā, tiesvedībā

BG Leasing sp. z o.o.

pret

Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie .

TIESA (sestā palāta)

šādā sastāvā: A. Ross [A. Rosas] (referents), kas izpilda sestās palātas priekšsēdētāja pienākumus, U. Lehmuss [U. Lõhmus] un A. Arabadžijevs [A. Arabadjiev], tiesneši,

ģenerālvokāle V. Trstenjaka [V. Trstenjak],

sekretārs M. Aleksejevs [M. Aleksejev], administrators,

ģemot vārā rakstveida procesu un 2012. gada 19. septembra tiesas sēdī,

ģemot vārā apsvērumus, ko sniedza:

—

BG Leasing sp. z o.o. vārdā – T. Rolewicz un M. Chomiuk, doradcy podatkowi,

—

Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie vārdā – O. Dąbrowski, T. Tratkiewicz un J. Kaute, pārstāvji,

—

Polijas valdības vārdā – M. Szpunar, kā arī A. Kraiska un A. Kramarczyk, pārstāvji,

—

Eiropas Komisijas vārdā – K. Herrmann un C. Soulay, pārstāves,

ģemot vārā pāc ģenerālvokāles uzklausēšanas pieņemto lūgumu izskatīt lietu bez

enerģladvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopīgo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV L 347, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “PVN direktīva”) 2. panta 1. punkta c) apakšpunkta, 28. panta un 135. panta 1. punkta a) apakšpunkta interpretāciju.

2

Šis līgums ir iesniegts tiesvedībā starp BG Leasing sp. z o.o (turpmāk tekstā – “BG Leasing”) un Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie (Varšavas Finanšu pārvaldes direktors) par pārdotā atteikumu atbrīvot no pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā – “PVN”) darījumu, ar kuru tiek apdrošināta lieta, kas ir izpirkuma nomas priekšmets, ja tas papildina izpirkuma nomas pakalpojumu, kam tiek uzlikts PVN.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3

PVN direktīvas 1. panta 2. punkta otrajā daļā ir noteikts:

“Par katru darījumu PVN, ko aprēķina no preču vai pakalpojumu cenām pēc attiecīgajām precēm vai pakalpojumiem piemērojamas likmes, uzliek pēc tam, kad atskaitīts dažādam izmaksu sastāvdaļām tieši piemērotais PVN.”

4

Šīs direktīvas 2. pantā ir paredzēts:

“1. PVN uzliek šādiem darījumiem:

[..]

c)

pakalpojumu sniegšanai, ko par atlīdzību kādā dalībvalsts teritorijā veic nodokļa maksātājs, kas rēķojas kā tās;

[..].”

5

Minētās direktīvas 24. pantā ir noteikts:

““Pakalpojumu sniegšana” ir jebkurš darījums, kas nav preču piegāde.

[..]"

6

Šīs direktīvas 28. pantā ir noteikts:

"Ja nodokļa maksātājs, kas darbojas savā vārdā, bet kādas citas personas interesēs, ir iesaistīts pakalpojumu sniegšanā, uzskata, ka tas pats saņēmis un sniedzis šos pakalpojumus."

7

Saskaņā ar PVN direktīvas 73. pantu preču piegādei un pakalpojumu sniegšanai, uz ko neattiecas 74. līdz 77. pants, summa, kurai uzliek nodokli, ir visa summa, kas veido atlīdzību, kuru piegādātājs vai pakalpojumu sniedzējs par šiem darījumiem ir saņēmis vai saņems no pircēja, pakalpojumu saņēmēja vai trešās personas, tostarp subsīdijas, kas tieši saistītas ar šo darījumu cenām.

8

Minētās direktīvas 78. pantā ir noteikts:

"Summa, kurai uzliek nodokli, ietver šādas sastāvdaļas:

[..]

b)

papildu izdevumus, piemēram, komisijas maksu, iepakojšanas, transportēšanas un apdrošināšanas izmaksas, ko piegādātājs iekasē no pircēja vai pakalpojumu saņēmēja.

Piemērojot pirmās daļas b) punktu, dalībvalstis var par papildu izdevumiem uzskatīt izdevumus, par kuriem pastāv atsevišķa vienošanās."

9

Šīs direktīvas 135. pantā ir paredzēts:

"1. Dalībvalstis atbrīvo no nodokļa šādus darījumus:

a)

apdrošināšanas un pārapdrošināšanas darījumus, tostarp ar tiem saistītus pakalpojumus, ko veic apdrošināšanas mēkleri un apdrošināšanas aģenti;

[..]."

10

PVN direktīvas 401. pantā ir noteikts:

"Neskarot citus Kopienas tiesību aktus, šā direktīva neliedz dalībvalstīm saglabāt vai ieviest nodokļu apdrošināšanas līgumiem, nodokļu derbīgu un azartspēlēm, akcīzes nodokļu, valsts nodokļu un, vispārīgā nozīmē, jebkurus nodokļu, nodevas vai maksas, ko nevar raksturot kā apgrozījuma nodokļu ar noteikumu, ka šo nodokļu, nodevu vai maksu iekasēšana

tirdzniecība starp dalībvalstīm nerada formalitātes, šķērsojot robežas.”

Polijas tiesiskais regulējums

11

2004. gada 11. marta Likuma par nodokli precēm un pakalpojumiem (Ustawa o podatku od towarów i usług; Dz. U. Nr. 54, position 535; turpmāk tekstā – “Likums par PVN”) 5. panta 1. punkts ir noteikts:

“Nodokli precēm un pakalpojumiem, turpmāk tekstā – “nodokli”, uzliek par:

1)

par preču piegādi par atlīdzību un pakalpojumu sniegšanu par atlīdzību valsts teritorijā;

[..].”

12

Šis likuma 29. panta 1. punkts ir noteikts:

“Nodokļa bāze ir darījuma vērtība, izņemot 2.–21. punktu, 30.–32. pantu, 119. pantu, kā arī 120. panta 4. un 5. punktu. Darījuma vērtība ir par pārdošānu saņemamā summa, atskaitot maksājamo nodokļa summu. Saņemamā summa ietver visus no pircēja vai pakalpojuma saņēmēja pienākos maksājumus. Atskaitot iekasēto un maksājamo nodokli, darījuma vērtību palielina subsīdijas, pabalsti un citas līdzīgas piemaksas, kas tieši ietekmē nodokļa maksātāja piegādi to preču vai sniegto pakalpojumu cenu (saņemamo summu).”

13

Likuma par PVN 30. panta 3. punkts ir paredzēts:

“Ja nodokļa maksātājs, kas darbojas pats savs vārdā, bet citas personas interesēs, ir starpnieks pakalpojumu sniegšanā, nodokļa bāze ir par pakalpojumu sniegšanu saņemamā summa, atskaitot nodokļa summu.”

14

Saskaņā ar šo likuma 43. panta 1. punktu:

“No nodokļa ir atbrīvoti:

1)

šis likuma 4. pielikuma minētie pakalpojumi;

[..].”

15

Likuma par PVN 4. pielikuma 3. punkts ir paredzēts:

“4. rubrika – finanšu starpniecības pakalpojumi, izņemot [...] apdrošināšanas konsultāciju pakalpojumus, kā arī novērtēšanas pakalpojumus apdrošināšanas sabiedrību vajadzībām

(PKWiU ex. 67.20.10- 00.20, -00.30), izņemot apdrošināšanas sabiedrību pakalpojumus atbilstīgi noteikumiem apdrošināšanas jomā un pakalpojumus, kurus šajā jomā sniedz personas, kas rīkojas apdrošināšanas sabiedrības vārdā un uzdevumā.”

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

16

BG Leasing ir sabiedrība, kuras nodarbojas ar izpirkuma nomu kā saimniecisko darbību.

17

Atbilstoši starp BG Leasing un tās klientiem noslēgto līgumu vispārīgajiem noteikumiem priekšmeti, ko izpirkuma nomas devējs (turpmāk tekstā – “iznomātājs”) nodod izpirkuma nomā, paliek tā pašam visas izpirkuma nomas laikā. Izpirkuma nomas ņēmējs (turpmāk tekstā – “nomnieks”) samaksā iznomātājam nomas maksu un sedz arī citus izdevumus un izmaksas saistībā ar šo izpirkuma nomas priekšmetu. Turklāt arī atbilstoši minētajiem vispārīgajiem noteikumiem izpirkuma nomas laikā nomnieks ir pilnībā atbildīgs, it īpaši bojājumu gadījumā, par zudumiem, kā arī par lietām, kas ir izpirkuma nomas priekšmets, vārtības samazināšanas, izņemot tos, kas ir saistīti ar šīs lietas parasto lietošanu.

18

BG Leasing prasa, lai priekšmeti, ko tā nodod izpirkuma nomā, tiktu apdrošināti.

19

Šādā nolūkā BG Leasing saviem klientiem piedāvā iespēju noslēgt apdrošināšanu. Ja tie vēlas izmantot šo iespēju, BG Leasing iegādājas atbilstošu apdrošināšanu no apdrošinātāja un izsniedz tiem rīcību par tās izmaksām.

20

2008. gada februāra PVN deklarācijā BG Leasing uzskatīja, ka šāda rīcība par lietām, kas ir izpirkuma nomas priekšmets, apdrošināšanas izmaksām izsniegšana ir atbrīvota no PVN.

21

Naczelnik Drugiego Mazowieckiego Urzędu Skarbowego w Warszawie (Varšavas Finanšu pārvaldes Mazovijas II nodaļas priekšnieks) tomēr apgalvoja, ka darījums, ar kuru tiek sniegta šāda apdrošināšana, ir izpirkuma nomas papildpakalpojums un ka tādējādi šim darījumam ir jāuzliek PVN, piemērojot 22 % likmi, tāpat kā pamatpakalpojumam, proti, izpirkuma nomas darījumam.

22

Šo viedokli atbalsta arī Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie. Viņš arī pauž šaubas par to, ka BG Leasing var izdot nomniekiem rīcības par apdrošināšanas pakalpojumiem saistībā ar izpirkuma nomas līgumiem ar tādēļ pašiem nosacījumiem, kādus piemēro apdrošinātājs.

23

BG Leasing cēla prasību par Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie lēmumu Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Administratīvā vojevodistes tiesa Varšavā). Šī tiesa nolēma, ka atbilstoši PVN direktīvas 78. pantam pakalpojumam nodokļa bāze ietver arī papildu izdevumus, kā, piemēram, apdrošināšanas izdevumus, ko pakalpojumam sniedzējs prasa no ieguvēja vai

sa??m?ja. Min?t? tiesa uzsv?ra, ka pakalpojumu, kas no ekonomisk? viedok?a uzskat?ms par vienu pakalpojumu, nedr?kst m?ksl?gi sadal?t, lai neizkrop?otu PVN sist?mas darb?bu. Šaj? zi?? š? pati tiesa nol?ma ar?, ka, ja izpirkuma nomas pakalpojumu papildina lietas, kas ir izpirkuma nomas priekšmets, apdrošin?šanas pakalpojums, ir runa par vienu vien?gu pakalpojumu, ko veido izpirkuma noma un apdrošin?šanas pakalpojums. Š? tiesa uzskata, ka š?da pakalpojuma nodok?a b?ze ietver ar? papildus izpirkuma nomas maksai apdrošin?šanas izmaksas un l?dz ar to ir j?piem?ro vienota PVN likme visiem elementiem, kas veido š?du pakalpojumu, proti, t? likme, kas piem?rojama pamatpakalpojumam, kurš ir izpirkuma noma.

24

BG? Leasing iesniedza kas?cijas s?dz?bu par šo spriedumu Naczelny S?d Administracyjny (Augst?k? administrat?v? tiesa), apgalvojot, ka Wojewódzki S?d Administracyjny w Warszawie ir k??daini interpret?jusi it ?paši PVN direkt?vas 2. panta 1. punkta c) apakšpunktu, 24. panta 1. punktu, 28. un 73. pantu, k? ar? 78. panta b) punktu.

25

Š?dos apst?k?os Naczelny S?d Administracyjny nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?dus prejudici?lus jaut?jumus:

“1)

Vai [PVN] direkt?vas 2. panta 1. punkta c) apakšpunkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka lietas, kas ir izpirkuma nomas priekšmets, apdrošin?šanas pakalpojums un pats izpirkuma nomas pakalpojums j?apl?ko k? atseviš?i pakalpojumi vai k? viens vienots izpirkuma nomas pakalpojums?

2)

Ja atbilde uz pirmo jaut?jumu ir t?da, ka lietas, kas ir izpirkuma nomas priekšmets, apdrošin?šanas pakalpojums un izpirkuma nomas pakalpojums j?apl?ko k? atseviš?i pakalpojumi, vai [PVN] direkt?vas 135. panta 1. punkta a) apakšpunkts saist?b? ar 28. pantu ir j?interpret? t?d?j?di, ka lietas, kas ir izpirkuma nomas priekšmets, apdrošin?šanas pakalpojumu atbr?vo no nodok?a, ja izpirkuma nomas dev?js pats apdrošina izpirkuma nomas priekšmetu un izpirkuma nomas ??m?jam izdod r??inu par apdrošin?šanas izmaks?m?”

Par prejudici?lajiem jaut?jumiem

Ievada apsv?rumi

26

Vispirms ir j?nor?da, ka divi Tiesai uzdotie jaut?jumi attiecas uz atš?ir?giem pamatlietas apst?k?u aspektiem.

27

T?d?j?di pirmais jaut?jums attiecas uz to, vai visi apl?kojamie dar?jumi, kas ir izpirkuma nomas un apdrošin?šanas pakalpojumi, PVN m?r?iem veido vienu pakalpojumu. Savuk?rt otrais jaut?jums, kas balst?ts uz pie??mumu, ka ir runa par diviem daž?diem pakalpojumiem, b?t?b? attiecas uz apdrošin?šanas izmaksu iek?aušanu r??in? un it ?paši uz to, vai š?ds dar?jums ir j?atbr?vo no PVN atbilstoši PVN direkt?vas 135. panta 1. punkta a) apakšpunktam.

Ar pirmo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai tādās apstākļos, kādi ir pamatlietā, izpirkuma nomas pakalpojums un lietas, kas ir izpirkuma nomas priekšmets, apdrošināšanas pakalpojums PVN mērķiem ir vienots pakalpojums, kuram ir jāpiemēro vienota PVN likme, vai arī ir runa par patstāvīgiem darījumiem, kuru aplikšana ar PVN tādējādi ir jāvērtē atsevišķi.

Ir jāatgādina, ka PVN mērķiem ikviens pakalpojums, kē tas izriet no PVN direktīvas 1. panta 2. punkta otrās daļas, parasti ir jāuzskata par atsevišķu un neatkarīgu pakalpojumu (skat. 2012. gada 27. septembra spriedumu lietā C-392/11 Field Fisher Waterhouse, 14. punkts un tajā minētā judikatūra).

Tomēr no Tiesas judikatūras izriet, ka noteiktos apstākļos vairāki darījumi, kuri formāli ir nošķirti un kurus varētu sniegt atsevišķi, un šādi tie varētu tikt aplikti ar nodokli vai atbrīvoti no tā, ir jāuzskata par vienu vienotu darījumu, ja tie nav neatkarīgi (2008. gada 21. februāra spriedums lietā C-425/06 Part Service, Krājums, I-897. lpp., 51. punkts; un 2010. gada 2. decembra spriedums lietā C-276/09 Everything Everywhere, Krājums, I-12359. lpp., 23. punkts). Viens vienots pakalpojums pastāv it īpaši tad, ja divi vai vairāki elementi vai darbības, ko nodokļu maksātājs veicis, ir tik cieši saistīti, ka tie objektīvi veido vienotu, ekonomiski nedalāmu pakalpojumu, kura sadalšana būtu mērķslēga (2005. gada 27. oktobra spriedums lietā C-41/04 Levob Verzekeringen un OV Bank, Krājums, I-9433. lpp., 22. punkts, kā arī 2007. gada 29. marta spriedums lietā C-111/05 Aktiebolaget NN, Krājums, I-2697. lpp., 23. punkts). Tā tas ir gadījumā, ja jāuzskata, ka vairāki elementi veido pamatpakalpojumu, lai gan citi elementi turpretī ir jāuzskata par tiem, kas veido vienu vai vairākus papildpakalpojumus, kuri ir aplicami ar nodokli tāpat kā pamatpakalpojums (1999. gada 25. februāra spriedums lietā C-349/96 CPP, Recueil, I-973. lpp., 30. punkts, kā arī iepriekš minētais spriedums lietā Part Service, 52. punkts).

Tādējādi Tiesa ir nospriedusi, ka ne tikai katrs darījums parasti ir uzskatāms par atsevišķu un neatkarīgu, bet arī ka darījumu, kas ekonomiski ir viens pakalpojums, nedrīkst mērķslēgi sadalīt, lai neizkropotu PVN sistēmas darbību (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā CCP, 29. punkts, kā arī 2009. gada 22. oktobra spriedumu lietā C-242/08 Swiss Re Germany Holding, Krājums, I-10099. lpp., 51. punkts).

Lai noteiktu, vai sniegtie pakalpojumi ir vairāki neatkarīgi pakalpojumi vai viens vienots pakalpojums, ir jāizpēta attiecīgajam darījumam raksturīgie elementi (šajā ziņā skat. iepriekš minētos spriedumus lietā CPP, 29. punkts; lietā Levob Verzekeringen un OV Bank, 20. punkts; kā arī lietā Field Fisher Waterhouse, 18. punkts). Tomēr jāatgādina, ka nepastāv absolūts noteikums attiecībā uz pakalpojuma apjoma noteikšanu saistībā ar PVN, un tādēļ, lai noteiktu pakalpojuma apjomu, ir jāņem vērā visi apstākļi, kādos notiek attiecīgais darījums (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā CPP, 27. un 28. punkts).

Atbilstoši LESD 267. pantam izveidot? s sadarb? bas ietvaros valsts ties? m paš? m ir j? nosaka, vai konkr? taj? liet? ir š? ds gad? jums, un šaj? zi?? j? veic gal? gs v? rt? jums par faktiem (šaj? zi?? skat. iepriekš min? tos spriedumus liet? CPP, 32. punkts; liet? Part Service, 54. punkts; 2011. gada 10. marta spriedumu apvienotaj? s liet? s C-497/09, C-499/09, C-501/09 un C-502/09 Bog u.c., Kr? jums, I-1457. lpp., 55. punkts, k? ar? 2012. gada 19. janv? ra r? kojumu liet? C-117/11 Purple Parking un Airparks Services, 32. punkts). Tom? r Tiesai ir j? sniedz min? taj? m ties? m visi Savien? bas ties? bu interpret? cijas elementi, kas var? tu b? t noder? gi, lai izlemtu lietu, kuru t? s izskata (iepriekš min? tais spriedums liet? Levob Verzekeringen un OV Bank, 23. punkts).

34

Šaj? zi?? ir j? nor? da, ka pamatliet? apl? koto dar? jumu atbilstoši Ties? iesniegtajiem materi? liem raksturo it ? paši divu elementu kl? tb? tne, proti:

—

izpirkuma nomas pakalpojums, par ko vienojuš? s izpirkuma nomas l? guma puses, proti, iznom? t? js un nomnieks, un

—

lietas, kas ir izpirkuma nomas priekšmets, apdrošin? šanas pakalpojums, kura ietvaros, pirmk? rt, iznom? t? js, min? t? s lietas ? pašnieks, ieg? d? jas no apdrošin? t? ja apdrošin? šanu un, otrk? rt, izdod par šo apdrošin? šanu nomniekam r? ? inu par nemain? tu summu.

35

Lai konstat? tu, vai šie elementi PVN m? r? iem veido vienotu dar? jumu, vispirms ir j? nor? da, ka šie divi elementi tieš? m var tikt sniegti kop?. Past? v saikne starp izpirkuma nomas pakalpojuma sniegšanu un lietas, kas ir izpirkuma nomas priekšmets, apdrošin? šanu, ja š? da apdrošin? šana, kas attiecas uz min? to lietu, ir noder? ga tikai saist? b? ar p? d? jo min? to.

36

Šaj? zi?? ir j? uzsver, ka jebkura apdrošin? šanas darb? ba p? c sava rakstura ir saist? ta ar apdrošin? to lietu. No t? izriet, ka attiec? g? lieta izpirkuma nom? un t? s apdrošin? šana oblig? ti ir zin? m? m? r? saist? tas sav? starp?. Tom? r š? da saikne nav pietiekama pati par sevi, lai noteiktu, vai PVN m? r? iem past? v vai nepast? v vienots salikts pakalpojums. Ja visiem apdrošin? šanas dar? jumiem tiktu uzlikts PVN atkar? b? no t? nodok? a, kas tiek uzlikts pakalpojumiem un kas attiecas uz apdrošin? to lietu, tiktu apstr? d? ts pats PVN direkt? vas 135. panta 1. punkta a) apakšpunkta m? r? is, proti, apdrošin? šanas dar? jumu atbr? vošana no nodok? a.

37

Turkl? t ir j? atg? dina, ka atbilstoši Tiesas judikat? rai, t? k? izpirkuma noma neparedz lietas, uz kuru t? attiecas, ? pašumties? bu nodošanu nomniekam, t? b? t? b? ir j? kvalific? k? pakalpojumu sniegšana (šaj? zi?? skat. 2012. gada 16. febru? ra spriedumu liet? C-118/11 Eon Aset Menidjmunt, 33. punkts). No š? s judikat? ras izriet ar?, ka š? di pakalpojumi tom? r noteiktos apst? k? os var tikt piel? dzin? ti ražošanas l? dzek? u ieg? dei. T? tas it ? paši ir tad, ja nomniekam ir b? tiskas lietas, kas ir izpirkuma nomas priekšmets, ? pašnieka paz? mes, it ? paši, ja vi? am ir nodotas liel? k? da? a no priekšroc? b? m un riskiem, kas piem? t likum? g? m ? pašumties? b? m uz to, un ja maks? juma termi?? aktualiz? t summa ir praktiski identiska lietas tirgus v? rt? bai (skat. iepriekš min? to spriedumu liet? Eon Aset Menidjmunt, 40. punkts). Iesniedz? jtiesai ir j? nosaka,

ievērojot lietas apstākumus, vai šie kritēriji ir izpildīti.

38

Šādiem izpirkuma nomas darījumiem parasti tiek piemērots PVN kā pakalpojumiem atbilstoši PVN direktīvas 2. panta 1. punkta c) apakšpunktam, un to nodokļa bāze tiek noteikta saskaņā ar tās 73. pantu (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā Part Service, 61. punkts). Savukārt apdrošināšanas pakalpojumi parasti ir jāatbrīvo no PVN atbilstoši PVN direktīvas 135. panta 1. punkta a) apakšpunktam.

39

Piemērojot šo sprieduma 29. punktā minēto noteikumu, saskaņā ar kuru ikviens pakalpojums parasti ir jāuzskata par atsevišķu un neatkarīgu, principā ir jānorāda, ka izpirkuma nomas un lietas, kas ir tās priekšmets, apdrošināšanas pakalpojums nevar tikt uzskatīti par tik cieši saistītiem, ka tie veido vienu vienotu darījumu. Tas, ka šie pakalpojumi tiek vērtēti atsevišķi, pats par sevi nav ekonomiski vienota darījuma mērķa sadalīšana, kas varētu izkropot PVN sistēmas darbību.

40

Šādos apstākļos ir jāpārbauda, vai no pamatlīetas apstākļiem izriet iemesli, kas liktu uzskatīt, ka attiecīgie elementi ir vienots darījums.

41

Šāds aspekts ir jāatgādina, pirmkārt, ka atbilstoši Tiesas judikatūrai par viena vienota darījuma jēdzienu, kas ir atgādīnāta šo sprieduma 30. punktā, pakalpojums ir jāuzskata par pamatpakalpojuma papildinājumu, ja tas pats par sevi nav klienta mērķis, bet veids, kā visvairāk saņemt pakalpojumu sniedzēja pamatpakalpojumu (iepriekš minētie spriedumi lietā CPP, 30. punkts, un lietā Part Service, 52. punkts).

42

Šajā ziņā, lai gan, pateicoties lietas, kas ir izpirkuma nomas priekšmets, apdrošināšanai, nomnieka riski parasti tiek samazināti salīdzinājumā ar tiem, kas pastāvētu situācijā, ja nebūtu šādas apdrošināšanas, tik un tā šis apstāklis izriet no paša apdrošināšanas pakalpojuma rakstura. Minētais apstāklis pats par sevi nenorāda, ka šādam apdrošināšanas pakalpojumam ir papildpakalpojuma raksturs salīdzinājumā ar izpirkuma nomas pakalpojumu, kur tas ietilpst. Lai gan šāds apdrošināšanas pakalpojums, kas nomniekam tiek sniegts saistībā ar nomu, atvieglo iepriekš minētajā nozīmē izpirkuma nomas pakalpojuma izmantošanu, ir jāuzskata, ka tas pats par sevi ir nomnieka mērķis, nevis tikai līdzeklis, lai izmantotu šo pakalpojumu ar vislabākajiem nosacījumiem.

43

Tas, ka iznomātājs prasa lietas, kas ir izpirkuma nomas priekšmets, apdrošināšanu, kā tas, šķiet, ir pamatlīetas darījuma gadījums, nevar atspēkot šo secinājumu. It īpaši ir jānorāda, ka pamatlīetas apstākļos, ja nomniekam ir jāpārbauda par to, lai lieta, kas ir izpirkuma nomas priekšmets, tiktu apdrošināta, tomēr viņam ir iespēja šo lietu apdrošināt apdrošināšanas sabiedrībā pēc savas izvēles. Tādējādi prasība, lai lieta tiktu apdrošināta, pati par sevi nevar nozīmēt, ka tās apdrošināšanas pakalpojums, ko sniedz iznomātājs, kāds ir pamatlīetā, ir nedalāms vai papildpakalpojums salīdzinājumā ar izpirkuma nomas pakalpojumu.

Tādējādi ir jāatgādina, ka rēķina izsniegšanas un tarifu noteikumi var sniegt norādes par pakalpojuma vienoto raksturu (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā CPP, 31. punkts). Tādējādi atsevišķa rēķina izdošana, kā arī atsevišķs tarifs pakalpojumiem liecina par neatkarīgu pakalpojumu pastāvīšanu, tomēr tiem nav izšķirošas nozīmes (šajā ziņā skat. iepriekš minēto rēķinumu lietā Purple Parking un Airparks Services, 34. punkts un tajā minētā judikatūra).

Šajā ziņā šķiet, ka pamatlietā izmantotie noteikumi, proti, atsevišķs tarifs, kā arī atsevišķa rēķina izdošana, parāda līgumslēdzēju pušu intereses. Nomnieks pirmām kārtēm vēlas saņemt izpirkuma nomas pakalpojumu, un apdrošināšana, ko no viņa prasa iznomātājs, tam ir vajadzīga tikai pakārtoti. Ja nomnieks nolēmj iegādāties arī apdrošināšanu ar iznomātāja starpniecību, šis lēmums tiek pieņemts neatkarīgi no viņa lēmuma noslēgt izpirkuma nomas līgumu.

Visbeidzot atbilstoši izpirkuma nomas līgumu, kas noslēgti starp BG Leasing un tās klientiem, vispārīgajiem noteikumiem, kas izriet no Tiesai iesniegtajiem lietās materiāliem, šķiet, ka iznomātājam noteiktos apstākļos ir iespēja izbeigt izpirkuma nomas līgumu, ja nomnieks nesamaksā citus maksājumus, kas nav minēti līgumā noteiktā nomas maksa.

Gadījumā, ja šāda maksa, kuras nesamaksāšana atļauj iznomātājam izbeigt izpirkuma nomas līgumu, ietver arī uz lietu, kas ir izpirkuma nomas priekšmets, apdrošināšanas prēmijas, ir jānorāda, ka, lai gan šāda veida līguma noteikums var norādīt, ka pastāv viens vienots pakalpojums citos apstākļos, tas nav atbilstošs gadījumā, kad atsevišķi aplūkojamie darījumi objektīvi nevar tikt uzskatīti par tādējiem, kas veido vienu vienotu pakalpojumu (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā Field Fisher Waterhouse, 23. un 25. punkts). Tādējādi, lai gan pastāv šāds līguma noteikums, tādēļ izpirkuma nomas un apdrošināšanas pakalpojumi, kādi ir pamatlietā, var būt neatkarīgi pakalpojumi.

Otrkārt, a fortiori no iepriekš minētajiem apsvērumiem, kā arī no šā sprieduma 36. punktā minētā apstākļa izriet, ka apdrošināšanas pakalpojums un pamatlietā aplūkojamais izpirkuma nomas pakalpojums nevar tikt uzskatīti par tik cieši saistītiem, ka tie objektīvi veido vienu ekonomiski nedalāmu pakalpojumu, kura sadalīšana būtu mērķīga šā sprieduma 30. punktā atgādinātās judikatūras izpratnē.

Lai sniegtu pilnīgu atbildi iesniedzējtiesai, nolūkā interpretēt PVN direktīvas 78. pantu jānorāda, ka, ja izpirkuma nomas un lietas, kas ir izpirkuma nomas priekšmets, apdrošināšanas pakalpojumi ir neatkarīgi pakalpojumi, tiem nav viena un tā pati nodokļa būtība. Tādējādi šāds apdrošināšanas pakalpojums, kas ir neatkarīgs pakalpojums un pats par sevi tās mērķa mērķis, nevar 78. panta izpratnē būt papildu izmaksas izpirkuma nomai, kas ir jāņem vērā, aprēķinot pārdotā darījuma nodokļa bāzi. Šādos apstākļos apdrošināšanas izdevumi ir atļaujama par lietas, kas ir izpirkuma nomas priekšmets, apdrošināšanu, nevis atļaujama par pašu izpirkuma nomu.

Ievērojot iepriekš minētos apsvērumus, uz pirmo jautājumu ir jāatbild, ka lietas, kas ir izpirkuma nomas priekšmets, apdrošināšanas pakalpojumu sniegšana un pašas izpirkuma nomas pakalpojumu sniegšana PVN mērķiem būtībā ir jāuzskata par atsevišķi sniegtiem un neatkarīgiem pakalpojumiem. Iesniedzītībai ir jānosaka, vai, ievērojot pamatlietas īpašos apstākļus, attiecīgie darījumi ir tie saistīti savstarpīgi, ka tie būtu jāuzskata par vienu vienotu pakalpojumu, vai tieši otrādi – tie ir neatkarīgi pakalpojumi.

Par otro jautājumu

Otrais jautājums ir uzdots gadījumam, ja lietas, kas ir izpirkuma nomas priekšmets, apdrošināšanas pakalpojums un pašas izpirkuma nomas pakalpojums ir jākvalificē kā atsevišķi pakalpojumi. Ar šo jautājumu iesniedzītībai jānosaka, vai PVN direktīvas 135. panta 1. punkta a) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka darījums, kurā iznomātājs apdrošina lietu, kas nodota izpirkuma nomā, pie trešās personas un izdod nomniekam rīcinu par apdrošināšanas izmaksām, ir apdrošināšanas darījums, kas atbilst no nodokļa šīs tiesību normas izpratnē.

Vispirms ir jāatgādina, ka pamatlīdz nav apstrīdēta apdrošināšanas pakalpojuma, ko sniedzis iznomātājs attiecībā uz lietu, kas ir izpirkuma nomas priekšmets, kvalifikācija par apdrošināšanas darījumu PVN direktīvas 135. panta 1. punkta a) apakšpunkta izpratnē. Turpretim iesniedzītībai jānosaka, vai darījums, kas papildus minētajam apdrošināšanas pakalpojumam ietver to, ka iznomātājs izdod nomniekam rīcinu par minētās apdrošināšanas izmaksām, arī ir jāatbilst no PVN.

Pamatojoties uz elementiem, kas izriet no Tiesai iesniegtajiem lietas materiāliem, šādi, ka aplūkojamo apdrošināšanas pakalpojumu, pirmkārt, apdrošinātājs pērdod BG Leasing, kas, otrkārt, nodod tīklā izdevumus savam klientam, proti, nomniekam. Tomēr Tiesas rīcībā nav ziņu par faktiem, kas attiektos uz šā apdrošināšanas līguma precīzu saturu un līgumiskās vienošanās, kas noslēgta starp iznomātāju un nomnieku, lai nodotu tīklā šā apdrošināšanas pakalpojuma izdevumus, noteikumiem.

Lai noteiktu, vai šis darījums, ko veido ne tikai apdrošināšanas pakalpojums, bet arī rīcina par tās izmaksām izdošana nomniekam, ir darījums, kas atbilst no PVN, ir jānovērtē PVN direktīvas 135. panta 1. punkta a) apakšpunkta piemērojamība.

Atbilstoši šai tiesību normai dalībvalstis atbilstoši no nodokļa “apdrošināšanas un pērapdrošināšanas darījumus, tostarp ar tiem saistītus pakalpojumus, ko veic apdrošināšanas mērķi un apdrošināšanas aģenti”.

Ir jāatgādina, ka jādzieni, kas tiek izmantoti, raksturojot PVN direktīvas 135. panta 1. punktā

norādītos atbrīvojumus no nodokļa, ir jāinterpretē šauri, jo šie atbrīvojumi ir atkarīgi no vispārīgā principa, ka ar PVN apliek katru pakalpojumu, kuru nodokļu maksātājs sniedz par atlīdzību (2012. gada 19. jūlija spriedums lietā C-44/11 Deutsche Bank, 42. punkts un tajā minētā judikatūra). Turklāt atbilstoši pastāvīgajai judikatūrai šajā pantā paredzētie atbrīvojumi ir autonomi Savienības tiesību jēdzieni, kuru mērķis ir novērst atšķirības PVN režīma piemērošanā dažādās dalībvalstīs (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā CPP, 15. punkts, kā arī 2001. gada 8. marta spriedumu lietā C-240/99 Skandia, Recueil, I-1951. lpp., 23. punkts).

57

PVN direktīvā nav definēts apdrošināšanas darījuma jēdziens.

58

Tomēr no Tiesas judikatūras izriet, ka vispārīgā izpratnē jēdziena apdrošināšanas darījums pamatā ir apdrošinātāja pienākums, iepriekš iekasējot prēmiju, ja ir iestājies apdrošināšanas gadījums, sniegt apdrošinātajai personai pakalpojumus, par kuriem ir panākta vienošanās, parakstot līgumu (it īpaši skat. 2003. gada 20. novembra spriedumu lietā C-8/01 Taksatorringen, Recueil, I-13711. lpp., 39. punkts un tajā minēto judikatūru). Turklāt apdrošināšanas darījumiem ir raksturīgi, ka pastāv līgumiskas attiecības starp apdrošināšanas pakalpojuma sniedzēju un personu, kuras riski tiek apdrošināti, proti, apdrošināto personu (iepriekš minētie spriedumi lietā Skandia, 41. punkts, kā arī lietā Taksatorringen, 41. punkts).

59

Tiesa ir precizējusi, ka, protams, PVN direktīvas 135. panta 1. punktā minētais jēdziens “apdrošināšanas darījumi” principā ir pietiekami plašs, lai tajā ietilptu arī apdrošināšanas risku segšana, ko veic nodokļu maksātājs, kurš pats gan nav apdrošinātājs, bet kurš kolektīvās apdrošināšanas ietvaros saviem klientiem sniedz šādu nodrošinājumu, izmantojot apdrošinātāja pakalpojumus, kas ir uzņēmies segt apdrošinātās personas riskus (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā CPP, 22. punkts).

60

Ievērojot minētos atbildes, ir jānoskaidro, vai “apdrošināšanas darījumu” jēdziens ietilpst arī apdrošināšanas piešķiršanā, ko iegādājas tās apdrošinājuma ņēmējs, kāds ir iznomātājs, kas tīklā izpirkuma nomas darījuma ietvaros izdod rēķinu par ar šo apdrošināšanu saistītajām izmaksām savam klientam, proti, nomniekam, kura riski attiecībā pret iznomātāju tiek segti.

61

Principā uz šo jautājumu ir jāatbild apstiprinoši.

62

Ir j?nor?da, ka t?dam apdrošin?šanas pakalpojumam, k?ds ir pamatliet?, netiek uzlikts PVN t?d??, ka tiek vienk?rši t?l?k izdots r??ins par izmaks?m, kas ar to saist?tas, saska?? ar l?gumisko vienošanos, kas nosl?gta starp izpirkuma nomas l?guma pus?m. Tas, ka iznom?t?js ieg?d?jas apdrošin?šanu no trešaj?m person?m p?c savu klientu l?guma un p?c tam izdod par t?s prec?z?m izmaks?m r??inu, nevar atsp?kot šo secin?jumu. Š?dos apst?k?os, cikt?l apl?kojamais apdrošin?šanas pakalpojums paliek nemain?gs, summa, par kuru ir t?l?k izdots r??ins, faktiski ir atl?dz?ba par min?to apdrošin?šanu un t?d?j?di š?dam dar?jumam nevar uzlikt PVN, jo tas ir atbr?vots atbilstoši PVN direkt?vas 135. panta 1. punkta a) apakšpunktam.

63

Attiec?b? uz PVN direkt?vas 28. panta, atbilstoši kuram, “ja nodok?a maks?t?js, kas darbojas sav? v?rd?, bet k?das citas personas interes?s, ir iesaist?ts pakalpojumu sniegšan?, uzskata, ka tas pats sa??mis un sniedzis šos pakalpojumus”, atbilst?bu pamatliet? apl?kotajos apst?k?os ir j?nor?da, pirmk?rt, ka, ja BG? Leasing ir nosl?gusi pamatliet? apl?kojamo apdrošin?šanas l?gumu pati sav? v?rd? un sav?s interes?s, kas ir j?p?rbauda iesniedz?jtiesai, attiec?gais dar?jums neietilpst š? 28. panta piem?rošanas jom? (p?c analo?ijas skat. 2012. gada 3. maija spriedumu liet? C-520/10 Lebara, 43. punkts). Otrk?rt, gad?jum?, ja min?tais apdrošin?šanas l?gums b?tu bijis nosl?gts citas personas interes?s, no Tiesas judikat?ras par PVN direkt?vas 28. pantu b?tu j?secina pamatliet? apl?kojam? dar?juma atbr?vošana no nodok?a.

64

Atbilstoši šai judikat?rai, t? k? 28. pants ietilpst PVN direkt?vas IV sada?? ar nosaukumu “Dar?jumi, par kuriem uzliek nodokli” un tas ir formul?ts visp?r?gi un neietver ierobežojumus saist?b? ar t? piem?rošanas vai darb?bas jomu, ar šo ties?bu normu rad?t? fikcija attiecas ar? uz šaj? direkt?v? paredz?to atbr?vojumu no PVN piem?rošanu (šaj? zi?? skat. 2011. gada 14. j?lija spriedumu liet? C-464/10 Henfling u.c., Kr?jums, I-6219. lpp., 36. punkts).

65

Katr? zi?? saska?? ar past?v?go judikat?ru nodok?u neitralit?tes princips nepie?auj attiec?b? uz PVN atš?ir?gi attiekties pret l?dz?g?m prec?m vai l?dz?giem pakalpojumiem, starp kuriem past?v konkurence (2011. gada 10. novembra spriedums apvienotaj?s liet?s C-259/10 un C-260/10 The Rank Group, Kr?jums, I-10947. lpp., 32. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

66

T?d?j?di apdrošin?šanas pakalpojumi, kuru priekšmets ir lietas, kas ir izpirkuma nomas priekšmets, apdrošin?šana, kuras ?pašnieks paliek iznom?t?js, t?dos apst?k?os, k?di ir pamatliet?, nevar tikt apl?koti atš?ir?gi nek? tie pakalpojumi, ko apdrošin?šanas sabiedr?ba tieši sniedz apdrošin?šanas ??m?jam, ja tas sa?em t?du pašu apdrošin?šanu ar iznom?t?ja starpniec?bu, kas to ieg?d?jas no apdrošin?t?ja, un izdod nomniekam r??inu par izdevumiem par nemain?tu summu.

67

Turkl?t š?du interpret?ciju pamato pats PVN direkt?vas m?r?is, kas ir atbr?vot no nodok?a apdrošin?šanas dar?jumus, pieš?irot dal?bvalst?m t?s 401. pant? iesp?ju saglab?t vai ieviest nodokli apdrošin?šanas l?gumiem. L?dz ar to, ja “apdrošin?šanas dar?jumu” j?dziens attiecas vien?gi uz dar?jumiem, ko veikuši paši apdrošin?t?ji, gala pat?r?t?jam, k?ds ir izpirkuma nomas nomnieks, t?dos apst?k?os, k?di ir pamatliet?, var tikt piem?rots ne tikai šis nodoklis, bet

gadījum?, kad apdrošināšanas pakalpojumu sniedz iznomātājs, ar PVN. Šāds rezultāts būtu pretājs PVN direktīvas 135. panta 1. punkta a) apakšpunktā paredzēto atbrīvojuma mērķim (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā CPP, 23. punkts).

68

Visbeidzot ir jāuzsver, ka šā argumentācija ir balstīta uz pieņēmumu, ka iznomātājs izdod nomniekam rīcinu par precīziem apdrošināšanas izdevumiem un ka šā argumentācija nevar tikt piemērota gadījumā, ja summa, kas ir norādīta nomnieka rīcinā, kuras izmaksas, ir lielāka nekā tā, ko apdrošinātājs ir norādījis rīcinā iznomātājam.

69

No tā izriet, ka ir jāuzskata, ka izpirkuma nomas ietvaros darījums, ko veido rīcina izdošana par lietas, kas ir izpirkuma nomas priekšmets, apdrošināšanas precīzām izmaksām, kuras tas ir pamatlietā, ir apdrošināšanas darījums PVN direktīvas 135. panta 1. punkta a) apakšpunkta izpratnē.

70

Emotīvā iepriekš minētos apsvērumus, uz otro jautājumu ir jāatbild, ka, ja iznomātājs pats apdrošina lietu, kas ir izpirkuma nomas priekšmets, un izdod rīcinu par precīzām apdrošināšanas izmaksām nomniekam, šāds darījums tādā apstākļos, kādi ir pamatlietā, ir apdrošināšanas darījums PVN direktīvas 135. panta 1. punkta a) apakšpunkta izpratnē.

Par tiesāšanas izdevumiem

71

Attiecībā uz pamatlietas dalībniekiem šā tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanas izdevumiem. Tiesāšanas izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti lietas dalībnieku tiesāšanas izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (sestā palāta) nospriež:

1)

lietas, kas ir izpirkuma nomas priekšmets, apdrošināšanas pakalpojumu sniegšana un pašas izpirkuma nomas pakalpojumu sniegšana PVN mērķiem būtībā ir jāuzskata par atsevišķi sniegtiem un neatkarīgiem pakalpojumiem. Iesniedzējtiesai ir jānosaka, vai, ievērojot pamatlietas pašos apstākļos, attiecīgā darījumi ir tie saistīti savstarpēji, ka tie būtu jāuzskata par vienu vienotu pakalpojumu, vai tieši otrādi – tie ir neatkarīgi pakalpojumi;

2)

ja izpirkuma nomas devājs pats apdrošina lietu, kas ir izpirkuma nomas priekšmets, un izdod rīcinu par precīzām apdrošināšanas izmaksām izpirkuma nomas ņēmējam, šāds darījums tādā apstākļos, kādi ir pamatlietā, ir apdrošināšanas darījums Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopājo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 135. panta 1. punkta a) apakšpunkta izpratnē.

[Paraksti]

(*1) Tiesvedības valoda – poļu.