

62016CC0164

GENERALINIO ADVOKATO

MACIEJ SZPUNAR IŠVADA,

pateikta 2017 m. gegužės 31 d. (1)

Byla C-164/16

Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

prieš

Mercedes-Benz Financial Services UK Ltd

(Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (Anglijos ir Velso apeliacinis teismas, Civilinio bylų skyrius, Jungtinė Karalystė) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – PVM – Direktyva 2006/112/EB – 14 straipsnio 2 dalies b punktas – Prekių tiekimas – Finansinės nuomos sutartis su galimybe išsipirkti už nemažą sumą“

1.

Finansinės nuomos sutartis vis dar kelia sunkumų, susijusių su nuostatų dėl pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) aiškinimu. Kadangi tai yra mišri sutartis, jos kvalifikavimas kaip prekių tiekimo arba paslaugų teikimo sutarties ne visada yra akivaizdus. Tai lemia reikšmingas pasekmes apmokestinamiesiems asmenims.

2.

Teisingumo Teismas jau nagrinėjo nemažai bylų, susijusių su finansinės nuomos sutartimis, tačiau vienoje iš jų nebuvo galutinai nuspręsta, kaip šis sandoris kvalifikuoti PVM požiūriu. Šioje byloje Teisingumo Teismas turės galimybę pateikti papildomus paaiškinimus šiuo klausimu.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3.

Direktyvos 2006/112/EB (2) 14 straipsnyje nurodyta:

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

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

<...>

b)

faktinis prekių perdavimas pagal prekių nuomos tam tikram laikotarpiui arba pagal prekių pardavimo atidedant apmokėjimo terminą sutartį, kurioje numatyta, kad paprastai nuosavybės

teis? pereina v?liausiai tada, kai sumokama paskutin? ?moka;

<...>“

4.

Šios direktyvos 24 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Paslaug? teikimas“ – sandoris, kuris n?ra prekio tiekimas.“

Jungtin?s Karalyst?s teis?

5.

Direktyvos 2006/112 14 straipsnio 2 dalies b punktas ? Jungtin?s Karalyst?s teis? perkeltas Value Added Tax Act 1994 (1994 m. Prid?tin?s vert?s mokes?io ?statymas) 4 priedo 2 punkto b papunk?iu, siejamu su šio ?statymo 5 straipsniu.

6.

Pagal Consumer Credit Act 1974 (1974 m. Vartojimo kredito ?statymas) 99 straipsn? bet kada iki to laiko, kai paskutinis skolininko mok?jimas pagal reglamentuojam? išsimok?tinio pirkimo susitarim? (angl. hire purchase agreement) tampa mok?tinas, skolininkas turi teis? nutraukti susitarim?, apie tai pranešdamas, sumok?j?s sum?, apskai?iuot? pagal šio ?statymo 100 straipsn?.

7.

1974 m. Vartojimo kredito ?statymo 189 straipsnyje hire purchase agreement apibr?žiamas kaip susitarimas, pagal kur? už išnuomotas prekes reguliariai dalimis moka asmuo, kuriam tos prek?s išnuomojamos, o prekio nuosavyb?s teis? tam asmeniui pereina, jeigu jis ?vykdo susitarimo s?lygas ir ?vyksta vienas arba keli susitarime numatyti ?vykiai, ?skaitant to asmens sudarom? pasirinkimo sandor?.

Faktin?s aplinkyb?s, procesas ir prejudiciniai klausimai

8.

Mercedes?Benz Financial Services UK Ltd (toliau – bendrov? MBFS) yra Daimler AG patronuojamoji ?mon?, ?sik?rusi Jungtin?je Karalyst?je. Ji teikia finansines paslaugas, susijusias su transporto priemoni? naudojimu ir ?sigijimu. Šioje srityje ji si?lo tris standartines automobili? panaudos sutartis: nuomos sutart? (leasing), hire purchase sutart? ir mišrio sutart?, vadinam? Agility.

9.

Pagal nuomos sutart? nuomininkas neturi teis?s ?sigyti transporto priemon?s pasibaigus nuomos terminui. Pagrindin?je byloje negin?ijama, kad ši sutartis – tai paslaug? teikimas, kaip tai suprantama pagal PVM nuostatas. Ta?iau hire purchase sutartis surašyta taip, kad mok?jim? suma iš esm?s atitinka transporto priemon?s kain? kartu su finansavimo išlaidomis. Sutartyje gali b?ti numatytos vienodos ?mokos arba paskutin?, daug didesn? ?moka (vad. balloon payment), vis d?lto klientas iš esm?s privalo sumok?ti visas šias ?mokas. Jis gali b?ti atleidžiamas nuo šio ?pareigojimo ir nutraukdamas sutart? pagal pirmiau min?tas nuostatas d?l vartojimo kredito. Sutartyje numatyta kliento galimyb? išsipirkti transporto priemon? pasibaigus sutarties galiojimo

terminui, o klientas privalo sumokėti simbolinį galutinį moką (paprastai – 95 GBP). Vis dėlto, kadangi moką suma atitinka transporto priemonės kainą, galimybė išsipirkti transporto priemonę, už kurią visiškai sumokėta, neturi ekonominės prasmės. Pagrindinėje byloje neginėjama, kad hire purchase sutartis reiškia prekių tiekimą, kaip tai suprantama pagal PVM nuostatas.

10.

Pagrindinėje byloje kilusio ginčo dalykas yra Agility sutartis ir jos kvalifikavimas atsižvelgiant į PVM nuostatas.

11.

Ši sutartis surašyta taip, kad pasibaigus nuomos terminui nuomininkas gysia galimybę išsipirkti transporto priemonę, jeigu jis sumoka galutinį moką (optional purchase payment), atitinkantį vidutinį numatomą transporto priemonės vertę išpirkimo metu (kaip nurodė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, 42–48 % pradinės kainos), o moką suma atitinka likusią transporto priemonės kainos dalį kartu su finansavimo išlaidomis. Kaip nustatė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, vidutiniškai maždaug pusė klientų pasinaudoja galimybe išsipirkti transporto priemonę.

12.

Kaip nurodo Her Majesty's Revenue and Customs (Jos Didenybės mokesčių ir muitų tarnyba), Agility sutarties dalykas yra prekių tiekimas, kaip tai suprantama pagal PVM reglamentuojančias nuostatas. Ši institucija patvirtino šią poziciją 2008 m. gruodžio 16 d. mokesčiniame išaiškinime. 2008 m. gruodžio 23 d. bendrovė MBFS apskundė šį sprendimą pirmosios instancijos teismui, šis 2012 m. gruodžio 17 d. atmetė jos skundą. Vis dėlto šis sprendimas buvo panaikintas 2014 m. gegužės 2 d. antrosios instancijos teismo sprendimu, jį mokesčių institucija apskundė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui.

13.

Šiomis aplinkybomis Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (Anglijos ir Velso apeliacinis teismas, Civilinė bylų skyrius, Jungtinė Karalystė) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir kreiptis į Teisingumo Teismą su šiais prejudiciniais klausimais:

„1.

Ką reiškia žodžiai „sutart[is], kurioje numatyta, kad paprastai nuosavybės teisė pereina vėliausiai tada, kai sumokama paskutinį moką“, kaip nurodyta [Direktyvos 2006/112] 14 straipsnio 2 dalies b punkte?

2.

Konkrečiai kalbant, ar šioje byloje žodis „paprastai“ reiškia, kad mokesčių institucija turi nustatyti, ar egzistuoja pirkimo galimybė, kuria galima pasinaudoti vėliausiai tada, kai sumokama paskutinį moką?

3.

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

4.

Jei atsakymas ? 3 klausim? yra teigiamas:

a)

Ar aiškinant 14 straipsnio 2 dal? reik?t? atsižvelgti ? tai, ar tik?tina, kad klientas pasinaudos ta galimybe?

b)

Ar už pasinaudojim? pirkimo galimybe mok?tin? kainos dydis yra svarbus siekiant nustatyti ekonomin? sutarties tiksl??"

14.

Š? prašym? priimti prejudicin? sprendim? Teisingumo Teismas gavo 2016 m. kovo 21 d. Rašytines pastabas pateik? bendrov? MBFS, Jungtin?s Karalyst?s ir Nyderland? vyriausyb?s ir Europos Komisija. Bendrovei MBFS, Jungtin?s Karalyst?s vyriausybei ir Komisijai buvo atstovaujama 2017 m. sausio 19 d. pos?dyje.

15.

Kaip nurodo bendrov? MBFS, Nyderland? vyriausyb? ir Komisija, Direktyvos 2006/112 14 straipsnio 2 dalies b punktas taikomas sutartims, kuriose numatyta sutarties dalyko išpirkimo galimyb? tokiomis s?lygomis, kad yra aišku arba labai tik?tina, kad nuomininkas pasinaudos šia galimybe. Tačiau Jungtin?s Karalyst?s vyriausyb? laikosi nuomon?s, jog neturi reikšm?s tai, ar sutarties dalyko nuosavyb?s teis? pereina automatiškai, ar pasirinktinai. Jos nuomone, Direktyvos 2006/112 14 straipsnio b punktas taikomas visada, kai sumok?j?s paskutin? ?mok? nuomininkas tampa sutarties dalyko savininku, net jei pastaroji ?moka sumokama savanoriškai.

Analiz?

16.

Pateikdamas prejudicinius klausimus šioje byloje, kuriuos reik?t? nagrin?ti kartu, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s siekia išsiaiškinti, ar nuomos sutart?, kurioje numatyta nuomininko galimyb? pasibaigus nuomos laikotarpiui išsipirkti nuomos dalyk?, reikia laikyti prek? tiekimu pagal Direktyvos 2006/112 14 straipsnio 2 dalies b punkt?. Si?lau prad?ti ši? analiz? aptariant pažodin? šios nuostatos reikšm?.

Direktyvos 2006/112 14 straipsnio 2 dalies b punkto pažodinis aiškinimas

17.

Direktyvos 2006/112 14 straipsnio 2 dalies b punkto formuluot? rodo, kad ši nuostata susijusi su sutartimis, kuri? tikslas – teis?s disponuoti turtu perdavimas, tačiau ši teis? pereina v?liau, nei ?gij?jas gauna prek?, t. y. kai jis sumoka vis? kain?.

18.

Dažnai šio pob?džio sutartys yra mišrios, kai nuomos sutarties s?lygos susiejamos su pardavimo sutartimi. Tok? j? pob?d? gerai atspindi šio pob?džio sutar?i? pavadinimas kai kuriomis kalbomis: angl? k. hire purchase, pranc?z? k. location vente. Pagal toki? sutart? nuomotojas (pardav?jas)

Įsipareigoja perduoti daiktą nuomininko žinion apibrėžtą laikotarpį, o vėliau, kai nuomininkas sumoka visas įmokas, perduoti jam šio daikto nuosavybės teisę. Nuomininkui suteikiama išimtinė teisė naudotis daiktu, be to, baigus galioji sutartį jis pasirinktinai arba automatiškai įgyja nuosavybės teisę, tačiau privalo sumokėti visas sutartyje numatytas sumas, kurios visos sudaro sutarties dalyko įsigijimo kainą.

19.

Pagal šitokią sutartį nuosavybės teisės perdavimas nuomininkui (įgyjajui) atidedamas, tačiau tai vyksta „vykus įprastiems įvykiams“, nes tai yra normalaus sutarties vykdymo pasekmė. Nuosavybės teisė gali nepereiti tik susiklosčius išimtinėmis aplinkybėmis, visų pirma jei kuri nors iš šalių nutraukia sutartį. Teisė nutraukti sutartį gali kilti iš pačios sutarties (pavyzdžiui, jei viena iš šalių nevykdo savo įsipareigojimų) arba iš teisės aktų nuostatų. Vis dėlto teisė nutraukti sutartį nekeičia šios sutarties kvalifikavimo atsižvelgiant į Direktyvos 2006/112 14 straipsnio 2 dalies b punktą, nes po „prastų įvykių“ vyksta tik viena – perduodama nuosavybės teisė.

20.

Nuosavybės teisė pagal šio pobūdžio sutartis paprastai perduodama tada, kai nuomininkas (įgyjįjas) sumoka visą kainą, be to, tai gali būti susiję su jo pareiga vienašališkai pareikšti valią pasinaudoti galimybe išsipirkti sutarties dalyką. Būtent tokia kontekste reikia suprasti Direktyvos 2006/112 14 straipsnio 2 dalies b punkto sąvoką „paskutinė įmoka“. Taigi kalbama apie paskutinę sumą, kurią nuomininkas (įgyjįjas) įsipareigojo sumokėti pagal sutartį, sumokėjimą.

21.

Papildomai (nes tai nesusiję su šia byla) reikėtų pridurti, kad Direktyvos 2006/112 14 straipsnio 2 dalies b punktas, be hire purchase sutarties, taip pat apima prekių pardavimo išsimokėtinai sutartį, jei pagal šią sutartį numatyta, kad sutarties dalykas bus perduotas įgyjajui prieš sumokant visą kainą, tačiau nuosavybės teisė pereis jam tik kai jis vykdys šią prievolę. Tokiose sutartyse nėra nuomos elemento, tačiau funkciniu požiūriu jos labiau panašios į hire purchase sutartis.

Finansinė nuoma

22.

Hire purchase sutartys priskiriamos prie plačiai suprantamų finansinės nuomos sutarčių kategorijos. Finansinės nuomos sąvoka nėra aiškiai apibrėžta ir gali reikšti labai įvairaus teisinio pobūdžio sutartis. Vis dėlto finansinei nuomai būdinga tai, kad, finansinės nuomos gavėjo požiūriu, paprastai finansinės nuomos sutartis yra finansinės nuomos dalyko įsigijimo nuosavybės pakaitalas, nes finansinės nuomos gavėjas gali naudotis daiktu kaip savininkas, neprivaldamas iš karto padengti pirkimo išlaidą, o finansinės nuomos gavėjo (arba galima keli kitų finansinės nuomos gavėjų) sumokėtos įmokos finansinės nuomos laikotarpiu turi iš esmės padengti finansinės nuomos davėjo patiriamas finansinės nuomos dalyko įsigijimo, amortizacijos ir finansavimo išlaidas.

23.

Finansinės nuomos dalyko nuosavybės teisės perdavimas finansinės nuomos gavėjui pasibaigus sutartimi gali būti sutarties elementas, bet nebūtinai. Dažniausiai finansinės nuomos sutartyse galima rasti vadinamąjį išpirkimo galimybę. Tai yra vienašalis finansinės nuomos davėjo įsipareigojimas perduoti finansinės nuomos gavėjui finansinės nuomos dalyko nuosavybės teisę, jeigu finansinės nuomos gavėjas pasinaudoja šia galimybe ir vykdo šiuo tikslu sutartyje

nustatytas sąlygas. Iš esmės prie šios sąlygos priskiriamas konkretios sumos, kurios dydis gali labai skirtis, sumokėjimas (tai gali būti labai simbolinė suma arba didžioji finansinės nuomos dalyko vertės dalis).

24.

Pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją finansinės nuomos sutarties iš esmės reikia laikyti paslaugų teikimu (3). Tačiau Teisingumo Teismas Sprendime Eon Aset Menidjment (4) ir, darydamas nuorodą į šį sprendimą, Sprendime NLB Leasing (5) konstatavo, kad konkrečiomis aplinkybėmis finansinės nuomos sutartis gali reikšti prekės tiekimą. Šiuose sprendimuose Teisingumo Teismas konstatavo, kad „tokiu atveju, kai <...> finansinės nuomos sutartyje numatyta, kad [finansinės nuomos dalykas] perduodama[s] finansinės nuomos gavėjui pasibaigus sutarties terminui arba kad finansinės nuomos gavėjas naudojasi pagrindinėmis šio [finansinės nuomos dalyko] nuosavybės teisėmis, visų pirma, kad jam perduodama didžioji dalis naudos ir rizikos, susijusios su šio [finansinės nuomos dalyko] teisine nuosavybe, ir kad diskontuota mokėtuma yra praktiškai identiška pardavimo vertei, sandoris turi būti laikomas <...> turto įsigijimu“ (6).

Tarptautinis apskaitos standartas, susijęs su finansine nuoma

25.

Teisingumo Teismas šio išvado padarį remdamasis tarptautiniais apskaitos standartais, į Sąjungos teisę įtrauktais Reglamentu Nr. 1126/2008 (7). Finansinė nuoma apibūdinta tarptautiniame apskaitos standarte Nr. 17 (toliau – TAS 17). Sąlygos, kad prieš pasibaigiant sutarties finansinės nuomos gavėjui pereina finansinės nuomos dalyko nuosavybės teisės, arba tai, kad mokėtuma iš esmės yra lygi finansinės nuomos dalyko rinkos vertei, kaip Komisija pažymi savo pastabose, iš esmės atitinka du kriterijus, kurie pagal TAS 17 10 punkto a (8) ir d papunkčius (9) „kartu arba atskirai lemia, kad nuomos sutartis paprastai priskiriama finansinei nuomai“.

26.

Finansinė (arba kapitalo) nuoma pripažįstama tam tikra finansinės nuomos gavėjo investicija į finansinės nuomos dalyką. Taigi šiuo atveju finansinės nuomos gavėjo situacija panaši į savininko, kuris gauna visą naudą ir prisiima visą riziką, susijusią su finansinės nuomos dalyko naudojimu. Tai neretai vadinama „ekonomine nuosavybe“ (10). Tačiau finansinė nuoma nebūtinai turi būti siejama su galutiniu formalios nuosavybės teisės perėjimu finansinės nuomos gavėjui, pavyzdžiui, kai finansinės nuomos trukmė yra lygi finansinės nuomos dalyko ekonominio naudingumo laikotarpiui. Esant finansinei nuomai paprastai susiklosto trišaliai santykiai, kai finansinės nuomos davėjas (paprastai tai yra kredito įstaiga arba specializuota finansinės nuomos įmonė) atlieka tik finansavimo funkciją, o finansinės nuomos dalyką tiekėjas pristato tiesiai finansinės nuomos gavėjui. Kai kuriose teisinių sistemose tik finansinė nuoma laikoma „tikra“ nuoma (11).

27.

Vis dėlto manau, kad pirmiau nurodyti Teisingumo Teismo sprendimai nereiškia, kad kiekvieną finansinės nuomos sutartį, kurią pagal TAS 17 galima laikyti finansine nuoma, pagal 14 straipsnio 2 dalies b punktą reikia pripažinti prekės tiekimu.

28.

Tarptautinio apskaitos standartų tikslas – suvienodinti apskaitą taip, kad ji kuo labiau atspindėtų

tikrą? ekonominę ir finansinę padėtį, net jei ji neatitinka formalios teisinės situacijos. Taigi finansinės nuomos atveju jos dalykas priskiriamas finansinės nuomos gavėjo? monės turtui, net jei tas finansinės nuomos gavėjas ne?gijo ir ne?gis finansinės nuomos dalyko nuosavybės teisės. Apie tai tiesiogiai kalbama TAS 17 21 punkte

(12)

. Pagal TAS 17 8 punktą nuomą reikia laikyti finansine nuoma, jeigu finansinės nuomos gavėjui pereina „visa su turto nuosavybe susijusi rizika ir nauda“. Šiomis aplinkybėmis tai yra ekonominės s?vokos, reiškiančios galimą pelną ir nuostolius dėl finansinės nuomos dalyko naudojimo ekonominės veiklos tikslais.

29.

Be to, konkretaus sandorio buhalterinę apskaitą grindžiama, be kita ko, žinojimu apie tikrą? ekonominę šio sandorio pobūdį ir numatomą jo tikslą. Todėl net TAS 17 9 punkte pripažįstama, kad „dėl skirtingo abiejų šalių apibrėžimų taikymo skirtingomis aplinkybėmis t? pačią nuomą nuomotojas ir nuomininkas gali klasifikuoti skirtingai“.

30.

Tačiau teisinis reglamentavimas grindžiamas kitokia logika. Čia didesnė reikšmė turi teisingas teisinis konkrečią sutartinių santykių kvalifikavimas ir šio kvalifikavimo kontrolės galimybė, suteikiama valdžios institucijoms (administracijoms ir teismams), o ne ekonominis konkretaus sandorio rezultatas. Teisinis kvalifikavimas turi atitikti objektyvų sandorio kaip konkretaus teisinio įvykio vertinimą, be to, šiam vertinimui turi kiek žmanoma pritarti visi teisiniai santykių dalyviai.

31.

Todėl manau, kad pagal teisinio saugumo principą būtina, kad finansinės nuomos sutartys apmokestinimo PVM tikslais būtų pripažįstamos prekių tiekimu tik tokiais atvejais, kai galima tikrai pripažinti, kad, įvykiams klostantis prastai, vėliausiai pasibaigus sutarties terminui, finansinės nuomos dalyko nuosavybės teisė bus perduota finansinės nuomos gavėjui. Mano nuomone, tai patvirtina toliau pateikti argumentai.

Finansinės nuomos sutartys ir sandorių kategorijos Direktyvoje 2006/112

32.

Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalyje numatytos dvi pagrindinės apmokestinamųjų sandorių kategorijos: prekių tiekimas ir paslaugų teikimas (taip pat prekių įgijimas Bendrijos viduje ir prekių importas, tačiau funkciniu požiūriu tai yra speciali prekių tiekimo forma). Prekių tiekimas iš esmės apibrėžtas šios direktyvos 14 straipsnio 1 dalyje kaip „teisės, kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu, perdavimas“. Tačiau paslaugų teikimo kategorija neapibrėžta. Pagal Direktyvos 2006/112 24 straipsnio 1 dalį paslaugų teikimu laikomas „sandoris, kuris nėra prekių tiekimas“. Taigi iš esmės manau, kad prekių tiekimu galima laikyti tik tokį sandorį, kuris iš tikrųjų atitinka Direktyvos 2006/112 14 straipsnio 1 dalyje pateiktą apibrėžtą, prilygintą prekių tiekimui pagal kitas aiškias šios direktyvos nuostatas. Prie šių nuostatų priskiriamas, be kita ko, šioje byloje nagrinjamas 14 straipsnio 2 dalies b punktas. Visi kiti sandoriai yra paslaugų teikimas.

33.

Direktyvos 2006/112 14 straipsnio 1 dalies nuostatoje kalbama ne apie nuosavybės teisės perdavimą, bet apie teisę, kaip savininkui disponuoti daiktu. Taip prekių tiekimo s?vok? siekiama atskirti nuo skirtingų valstybių narių teisės aktų, susijusių su nuosavybės teisės perdavimo

momentu ir b?du pagal pardavimo sutart? ar ?vykus kitiems teisiniamis ?vykiams. Šis skirtumas gali b?ti susij?s, pavyzdžiui, su tuo, ar nuosavyb?s teis? perduodama tuo pat metu, kai sudaroma sutartis, ar tik tada, kai perduodamas daiktas, nes nuo to priklausyt?, kada atsiranda mokestin? prievol?. Ta?iau bet kuriuo atveju tam, kad ?gij?jas ?gyt? teis? disponuoti daiktu kaip savininkas, b?tina, kad kažkada b?t? perduota nuosavyb?s teis? ar kita daiktin? teis?, suteikianti analogiškas teises kaip ir nuosavyb?s teis?.

34.

Žinoma, Teisingumo Teismas jau yra ne kart? nusprend?s, kad preki? tiekimo s?voka reiškia ne nuosavyb?s teis?s perdavim? taikomoje nacionalin?je teis?je numatytais b?dais, bet apima visus materialiojo turto perdavimo sandorius, kuriais viena šalis suteikia kitai šaliai teis? disponuoti tuo turtu taip, lyg ji b?t? šio turto savinink? (13).

35.

Ta?iau šie sprendimai susij? arba su laiko momentu, kai prek?s buvo patiektos (byla Shipping and Forwarding Enterprise Safe), arba su asmeniu, ?vykdžiusiu š? tiekim? (bylos Auto Lease Holland ir Fast Bunkering Klaip?da), arba galiausiai su tuo, ar teis?s disponuoti daiktu perdavimas turi kilti iš formalios sutarties, ar tai gali lemti faktin?s aplinkyb?s, pavyzdžiui, esant s?žiningam ?gij?jui (byla Ewita?K). Visos šios bylos susijusios su atvejais, kai pagal šali? sudaryt? sutart? buvo arba v?liau tur?jo b?ti perduota nuosavyb?s teis?, ir reik?jo išsiaiškinti tik konkre?ias šio perdavimo aplinkybes, kurios buvo reikšmingos nustatant suinteresuot?j? subjekt? mokestines prievoles.

36.

Tik byloje Eon Aset Menidjmont Teisingumo Teismas pripažino, kad apie preki? tiekim? galima kalb?ti tada, kai neaišku (arba bent jau nebuvo aišku iš apib?dint? faktini? aplinkybi?), ar toje byloje nagrin?toje finansin?s nuomos sutartyje buvo numatytas finansin?s nuomos dalyko nuosavyb?s teis?s perdavimas finansin?s nuomos gav?jui. Nors ir buvo šis neaiškumas, Teisingumo Teismas nusprend?, kad daikto finansin? nuom? galima laikyti investicin?s prek?s ?sigijimu, jeigu finansin?s nuomos sutartyje numatytas finansin?s nuomos dalyko nuosavyb?s teis?s perdavimas finansin?s nuomos gav?jui arba jam perduodama didžioji dalis naudos ir rizikos, susijusios su finansin?s nuomos dalyko teisine nuosavybe, ir kad diskontuota ?mok? suma yra praktiškai identiška finansin?s nuomos sutarties dalyko vertei. Manau, š? sprendim? reikia patikslinti, atsižvelgiant ? Direktyvos 2006/112 14 straipsnio 2 dalies b punkto tekst? ir tiksl?.

37.

Kaip jau min?jau, preki? tiekimo apibr?žtis Direktyvos 2006/112 14 straipsnio 1 dalyje suformuluota siekiant atskirti ši? s?vok? nuo esmini? aspekt?, susijusi? su nuosavyb?s teis?s perdavimo momentu ir b?du konkre?i? valstybi? nari? teisin?se sistemose. Tod?l, siekiant nustatyti subjekt?, privalant? mok?ti PVM, ir mokestin?s prievol?s atsiradimo moment?, galima atsiriboti nuo formalaus nuosavyb?s teis?s perdavimo ir susitelkti ? faktin? teis?s disponuoti daiktu perdavim?.

38.

Vis d?lto manau, kad tai galima padaryti tik su s?lyga, kad kažkada teisin? pad?tis sutaps su faktine, formaliai perdavus nuosavyb?s teis? (arba kit? teis?, suteikian?i? analogiškas teises) arba nusta?ius, kad ši teis? per?jo d?l faktini? aplinkybi?.

39.

Kitaip gali būti tik tada, kai prekės natūraliai ir neišvengiamai yra sunaudojamos (14). Tokiu atveju naudojimo teisė reiškia galimybę sunaudoti prekę, taigi iš esmės ji prilygsta nuosavybės teisei tuo, kad atsiranda pagrindas pripažinti naudojimo teisę prekės tiekimu, kaip tai suprantama pagal PVM reglamentuojančias nuostatas.

40.

Tačiau jeigu daiktas nesunaudojamas ir jeigu naudotojas, pavyzdžiui, finansinės nuomos gavėjas, iš esmės privalo grąžinti savininkui pasibaigus naudojimo laikotarpiui, negalima kalbėti apie teisę, kaip savininkui disponuoti daiktu, perdavimui. Taigi daikto perdavimui finansinės nuomos gavėjui galima pripažinti prekės tiekimu tik tuo atveju, jei yra aišku, kad prastomis aplinkybėmis pasibaigus nustatytam finansinės nuomos laikotarpiui jam bus perduota finansinės nuomos dalyko nuosavybės teisė. Tokiu atveju finansinės nuomos gavėjas atsiduria analogiškoje padėtyje kaip savininkas, tik jo teisė disponuoti finansinės nuomos dalyku yra laikinai apribota.

41.

Toks aiškinimas visų pirma grindžiamas Direktyvos 2006/112 14 straipsnio 2 dalies b punktu, kuriame kalbama ne apie teisę disponuoti daiktu perdavimui, bet apie nuosavybės perdavimui. Mano nuomone, tai rodo, kad teisės aktų leidėjas ketino šios nuostatos taikymo sritį traukti sutartis, pagal kurias perduodama nuosavybės teisė, tik kad šis perdavimas vyksta vėliau, nei (būsimam) gavėjui perduodamas pats daiktas. Formuluodamas šią nuostatą, teisės aktų leidėjas nusprendė tik tai, kad visas sandoris nuo pradžios iki galo yra laikomas prekės tiekimu.

42.

Todėl Direktyvos 2006/112 14 straipsnio 2 dalies b punktą reikia aiškinti taip, kad jis taikomas tik toms finansinės nuomos sutartims, dėl kurių yra aišku, kad, susiklosčius prastoms aplinkybėms, pasibaigus sutarties terminui finansinės nuomos dalyko nuosavybės teisė bus perduota finansinės nuomos gavėjui.

43.

Tokia situacija visų pirma susiklosto hire purchase sutarties atveju, kai finansinės nuomos mokėto suma, kuri privalo sumokėti finansinės nuomos gavėjas, padengia visą finansinės nuomos dalyko kainą ir šio dalyko nuosavybę pagal sutartį pereina finansinės nuomos gavėjui sumokėjus paskutinį mokėjimą. Šitaip aiškinant teisinį santykį, galimybę, kad finansinės nuomos gavėjas neįgis finansinės nuomos dalyko nuosavybės teisę, yra tik tada, jeigu viena iš sutarties šalių nevykdys sutarties ar ją nutrauks. Tokia situacija gali susiklostyti bet kokios rūšies sutarties atveju. Tada Direktyvos 2006/112 90 straipsnyje numatyta galimybė atitinkamai koreguoti PVM.

44.

Manau, taip pat galima teigti, kad, jeigu finansinės nuomos mokėto suma, kuri finansinės nuomos gavėjas turi sumokėti, atitinka visą finansinės nuomos dalyko kainą, ir todėl, sumokėjęs visas mokėjimus, finansinės nuomos gavėjas gali įgyti finansinės nuomos dalyko nuosavybės teisę be papildomo mokėjimo arba tik už simbolinio dydžio kainą, finansinės nuomos dalyko nuosavybės teisė bus perduota beveik garantuotai, nes kitoks finansinės nuomos gavėjo elgesys būtų ekonomiškai neracionalus.

45.

Vis dėlto, kad taip būtų, būtina, kad finansin?s nuomos sutartyje finansin?s nuomos gav?jui būtų numatyta galimyb? išsipirkti finansin?s nuomos dalyk?, t. y. kad nuosavyb?s perdavimas priklausyt? tik nuo finansin?s nuomos gav?jo valios. Žinoma, ypatingais atvejais, pavyzdžiui, jei finansin?s nuomos dalykas yra specializuotos mašinos arba ?renginiai, kuri? pirk?j? surasti sunku, o finansin?s nuomos laikotarpis apima vis? finansin?s nuomos dalyko naudingo ekonominio naudojimo laikotarp?, kai daikt? naudoja finansin?s nuomos gav?jas, nuosavyb?s teis? gali ir nepereiti, net jei finansin?s nuomos gav?jas finansin?s nuomos ?mokomis ir sumok?t? vis? finansin?s nuomos dalyko kain?. Tai yra išimtiniai atvejai, kurie PVM poži?riu gali būti vertinami išimties tvarka.

46.

Tod?l manau, kad Sprendim? Eon Aset Menidjment (15) ir min?t? Sprendim? NLB Leasing (16) reikia aiškinti taip, kad prek? tiekimu iš esm?s laikoma sutartis, pagal kuri? finansin?s nuomos dalyko nuosavyb?s teis? finansin?s nuomos gav?jui perduodama pagal pa?i? sutart?, sumok?jus visas ?mokas, kurias finansin?s nuomos gav?jas privalo mok?ti, taip pat finansin?s nuomos sutartis, pagal kuri? finansin?s nuomos gav?jas, sumok?j?s visas ?mokas, kurias jis privalo sumok?ti, turi galimyb? ?gyti finansin?s nuomos dalyko nuosavyb?s teis?, vienašališkai pareikšdamas savo vali?, nemokamai arba už simbolin? ?mok?. Vis dėlto antruoju atveju ypatingos konkre?ios sutarties aplinkyb?s gali rodyti, kad sandoris yra paslaug? teikimas.

47.

Vis dėlto nemanau, jog ši? savit? prezumpcij?, kad pasibaigus finansin?s nuomos laikotarpiui finansin?s nuomos gav?jui pereis finansin?s nuomos dalyko nuosavyb?s teis?, reik?t? taikyti kitoms situacijoms, kurias pagal TAS 17 nurodoma priskirti prie vadinamosios finansin?s nuomos. Tai labiau susij? su 10 punkto c (17) ir e (18) papunk?iuose aprašytais atvejais, kuriuose visai nenumatyta finansin?s nuomos dalyko nuosavyb?s teis?s perdavimas pasibaigus sutar?iai (19). Panašiai yra ir TAS 17 11 punkte nurodytais atvejais, iš kuri? du (a ir b punktai) yra susij? tik su sutartin?s rizikos perk?limu finansin?s nuomos gav?jui, o tre?ioji (c punktas) apskritai nenumato nuosavyb?s teis?s perdavimo, nes numatyta finansin?s nuomos laikotarpio prat?simas.

48.

Priešingai Komisijos teiginiui, kur? ji pateik? savo pastabose šioje byloje, taip pat nemanau, kad finansin?s nuomos sutart? reik?t? laikyti prek? tiekimu TAS 17 10 punkto b papunktyje aprašytu atveju (20). Sprendimas ?sigyti finansin?s nuomos dalyk? nuosavyb?n neturi priklausyti tik nuo jo kainos ir veikiau yra grindžiamas ?mon?s poreiki? analize ir finansin?s nuomos sutarties dalyko panaudojimu tolesn?je jos veikloje arba galimybe j? realizuoti palankia kaina. Jeigu išpirkimo kaina sudaro esmin? visos finansin?s nuomos dalyko kainos dal?, manau, n?ra pagrindo iš anksto daryti prielaidos, kad finansin?s nuomos gav?jas pasinaudos galimybe, net jei ši išpirkimo kaina yra daug mažesn? už finansin?s nuomos dalyko rinkos kain? tuo metu, kai sutartis pasibaigia. Priešingai, pavyzdžiui, susiklos?ius kartu TAS 17 10 punkto b ir c punktuose aprašytiems atvejams (o tai nesunku ?sivaizduoti), manau, yra didesn? tikimyb?, kad nuosavyb? nebus perduota.

49.

Mano si?lomas Direktyvos 2006/112 14 straipsnio 2 dalies b punkto aiškinimas yra suderinamas su šios nuostatos pažodine reikšme. Primintina, kad ši nuostata taikoma sutar?iai, „kurioje numatyta, kad paprastai nuosavyb?s teis? pereina v?liausiai tada, kai sumokama paskutin?

„moka“.

50.

Taigi, pirma, sutartyje turi būti numatyta nuosavybės perdavimo sąlyga. Ši sąlyga yra nuostata dėl automatinio nuosavybės perdavimo pasibaigus sutarties galiojimo laikotarpiui arba galimybę išsipirkti finansinės nuomos dalyką. Tačiau ši nuostata negali apimti sutarčių, kuriose nėra jokios nuostatos dėl nuosavybės perdavimo.

51.

Antra, nuosavybė turi būti perduota susiklosčius vykiams. Prastu vykiu reikia laikyti sutartyje numatytą vykių seką, taigi prastą sutarties vykdymą. Ši sąvoka taip pat gali apimti tokius veiksmus kaip pasinaudojimas išpirkimo galimybe, nes, nors tai formaliai yra pasirinktinis veiksmas, praktiškai tai yra vienintelis ekonomiškai racionalus veikimo būdas. Tik ši sąvoka negali apimti situacijų, kai finansinės nuomos gavėjas ekonominiu požiūriu tikrai turi pasirinkimą, nes tada „susiklosčius vykiams“ nuosavybė gali būti perduota arba neperduota.

52.

Galiausiai, trečia, nuosavybė turi būti perduota vėliausiai tada, kai sumokama paskutinė moka (21). Manau, moka reikėtų laikyti kiekvieną sumą, kuri finansinės nuomos gavėjas pagal sutartį privalo sumokėti. Finansinės nuomos sutartyse su numatyta išpirkimo galimybe paskutinės mokos sumokėjimas suteikia galimybę pasinaudoti šia galimybe. O jei mokas (privalomą) suma atitinka visą finansinės nuomos dalyko kainą, o norint pasinaudoti galimybe nereikia atlikti didelių papildomų mokėjimų, reikia daryti prielaidą, kad galimybės pasirinkti suteikimas praktiškai prilygsta nuosavybės teisės perdavimui. Juk šia prielaida grindžiamas aiškinimas, leidžiantis tokioms sutartims patekti į Direktyvos 2006/112 14 straipsnio 2 dalies b punkto taikymo sritį.

53.

Jeigu išpirkimo galimybę finansinės nuomos gavėjui yra realus sprendimas, visą reikalaujamą moką sumokėjimo negalima pripažinti vykiu, lemiančiu nuosavybės perdavimą, nes šis vykis yra tik jo sprendimas pasinaudoti šia galimybe. Taigi, nėra viena tokio pobūdžio sutartis neatitinka reikalavimo, kad nuosavybė būtų perduota ne vėliau nei tuo metu, kai sumokama paskutinė moka. Jeigu paskutinės mokos sąvoka būtų aiškinama kaip susijusi su įgijimo kainos sumokėjimu, tektų padaryti absurdišką išvadą, kad visos sutartys, kuriose joms pasibaigus numatyta finansinės nuomos dalyko išpirkimo galimybė, patenka į Direktyvos 2006/112 14 straipsnio 2 dalies b punkto taikymo sritį, taigi reiškia prekių tiekimą.

54.

Taigi, jei Direktyvos 2006/112 14 straipsnio 2 dalies b punktas būtų taikomas finansinės nuomos sutartims, kuriose nustatytos tokios sąlygos, kaip nurodyta šios išvados 45 punkte, tai prieštarautų ne tik šios nuostatos tekstui ir tikslui, bet ir apskritai šioje direktyvoje numatyta apmokestinamųjų sandorių klasifikavimo sistemai ir logikai. Tai reikštų, kad prekių tiekimu būtų laikomi sandoriai, kurių pagrindinis tikslas yra konkretaus daikto atidavimas naudoti, taigi paslauga par excellence, o šio daikto nuosavybės perdavimas yra papildomas ir galimas elementas.

55.

Kaip minėjau, finansinė nuoma dažnai yra daiktų nuosavybės pakaitalas, vis dėlto, skirtingai nei hire purchase sutarties atveju, ji nebūtinai yra priemonė gyti nuosavybės teisę. Dažnai kio subjektai pageidauja pasinaudoti gamybos priemonėmis, kai paslaugą teikia kitas subjektas, užuot

„sigij“ šias gamybos priemones nuosavybėn. Vienas iš šio sprendimo pranašumų yra tas, kad nėra būtina iš anksto sumokėti visą PVM „sigijus gamybos priemonė“, kuri generuos apyvartą ir suteiks galimybę atskaityti šį mokestį tik ateityje. Nemanau, kad ši sutartis sudarymo laisvę reikėtų apriboti (aišku, išskyrus sukčiavimo ir piktnaudžiavimo atvejus), be jokio aiškaus pateisinimo pripažįstant prekių tiekimu teisinį santykį, kurį šalys tikslingai pavertę paslaugų teikimu.

Išvada

56.

Atsižvelgdamas į pirmiau pateiktus argumentus, siūlau Teisingumo Teismui taip atsakyti: Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (Anglijos ir Velso apeliacinis teismas, Civilinė byla) pateiktą prejudicinį klausimą:

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 14 straipsnio 2 dalies b punktą reikia aiškinti taip, kad pagal šią nuostatą prekių tiekimu pripažįstama finansinės nuomos sutartis, kurioje numatyta, kad jai pasibaigus finansinės nuomos gavėjui pereina finansinės nuomos dalyko nuosavybės teisė, arba kurioje yra sąlyga dėl finansinės nuomos dalyko nuosavybės teisės perdavimo finansinės nuomos gavėjui vienašališkai pareiškus valią, o mokė suma, kuri finansinės nuomos gavėjas privalo sumokėti pagal sutartį, nepriklausomai nuo šios valios išraiškos, praktiškai prilygsta finansinės nuomos dalyko „sigijimo kainai, įskaitant finansavimo išlaidas.

(1) Originalo kalba: lenk.

(2) 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1).

(3) Visų pirma žr. 1997 m. liepos 17 d. Sprendimą ARO Lease (C-190/95, EU:C:1997:374, 11 punktas); 2008 m. vasario 21 d. Sprendimą Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, 61 punktas).

(4) 2012 m. vasario 16 d. Sprendimas, C-118/11, EU:C:2012:97.

(5) 2015 m. liepos 2 d. Sprendimas, C-209/14, EU:C:2015:440.

(6) 2012 m. vasario 16 d. Sprendimas Eon Asset Management (C-118/11, EU:C:2012:97, 40 punktas); 2015 m. liepos 2 d. Sprendimas NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440, 30 punktas).

(7) 2008 m. lapkričio 3 d. Komisijos reglamentas (EB), priimančias tam tikrus tarptautinius apskaitos standartus pagal Europos Parlamento ir Tarybos reglamentą (EB) Nr. 1606/2002 (OL L 320, 2008, p. 1).

(8) Pagal jį „iki nuomos laikotarpio pabaigos nuomininkui šia nuoma perleidžiama nuosavybės teisė“.

(9) Pagal šį papunktį „nuomos pradžioje minimali mokė pagal nuomos sutartį dabartinę vertę bent apytiksliai prilygsta visai išnuomoto turto tikrajai vertei“.

(10) Žr. 1990 m. vasario 8 d. Sprendimą Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, EU:C:1990:61, 10 punktas).

(11) Pavyzdžiui, crédit-bail institutas Prancūzijos teisėje arba finansinės nuomos sutartis, reglamentuota Lenkijos civiliniame kodekse (atitinkamai žr. F. Bénédict „Le crédit-bail financier

en France“, Uniform Law Review, Nr. 1?2/2011, p. 291?332; W.J Katner „Leasing in the Polish civil code“, ten pat, p. 401?414). Taip pat žr. Ch. von Bar ir kt. (red.) „Principles, Definitions and Model Rules of European Private Law“, Sellier, Miunchenas, 2009, p. 292, kur pagal anglosaks? teis?s tradicij? nuoma su išpirkimo galimybe (leasing) prilyginama ?prastai nuomos sutar?iai (dar vadinamai true lease), ta?iau prie šios kategorijos nepriskiriama hire purchase sutartis.

(12) „Sandoriai ir kiti ?vykiai turi b?ti apskaitoje parodomi ir pateikiami ne tik pagal teisin? form?, bet ir pagal j? esm? ir finansin? realyb?. Nors nuomos sutarties teisin? forma nustato, kad nuomininkas negali ?gyti nuosavyb?s teis?s ? nuomojam? turt?, finansin?s nuomos atveju esm? ir ekonomin? prasm? yra ta, kad nuomininkas didesn? šio turto ekonominio tarnavimo laiko dal? gauna išsinuomoto turto teikiam? ekonomin? naud?, mainais ?sipareigodamas už ši? teis? mok?ti sum?, nuomos pradžioje apytikriai lygi? turto tikrajai vertei, ir susijusius finansavimo mokes?ius.“

(13) Vis? pirma žr. 1990 m. vasario 8 d. Sprendim? Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C?320/88, EU:C:1990:61, 7 punktas); 2003 m. vasario 6 d. Sprendim? Auto Lease Holland (C?185/01, EU:C:2003:73, 32 punktas); 2012 m. vasario 16 d. Sprendim? Eon Aset Menidjmont (C?118/11, EU:C:2012:97, 39 punktas); 2013 m. liepos 18 d. Sprendim? Ewita?K (C?78/12, EU:C:2013:486, 33 punktas); 2015 m. rugs?jo 3 d. Sprendim? Fast Bunkering Klaip?da (C?526/13, EU:C:2015:536, 51 punktas).

(14) Pavyzdžiui, kuras, kaip nurodyta 2003 m. vasario 6 d. Sprendime Auto Lease Holland (C?185/01, EU:C:2003:73) ir 2015 m. rugs?jo 3 d. Sprendime Fast Bunkering Klaip?da (C?526/13, EU:C:2015:536).

(15) 2012 m. vasario 16 d. sprendimas (C?118/11, EU:C:2012:97, 40 punktas).

(16) 2015 m. liepos 2 d. sprendimas (C?209/14, EU:C:2015:440, 30 punktas). Visgi jis buvo susij?s su situacija, kai pats Teisingumo Teismas pripažino, kad faktin?s aplinkyb?s rodo šali? vali? perduoti finansin?s nuomos dalyko nuosavyb?s teis? (žr. šio sprendimo 31 punkt?).

(17) Pagal j? „nuomos laikotarpis apima didesn? turto ekonominio tarnavimo laiko dal?, net jeigu nuosavyb?s teis? neperduodama“.

(18) Pagal š? papunkt? „nuomojamas turtas yra tokio specializuoto pob?džio, kad, neatlikus didesni? pakeitim?, tik nuomininkas gali juo naudotis“.

(19) Žinoma, kalbu apie atvej?, kai šios aplinkyb?s susiklosto atskirai, o ne kartu su šios išvados 46 punkte nurodytomis aplinkyb?mis.

(20) Pagal j? „nuomininkas turi pasirinkimo teis? nusipirkti turt? už kain?, kuri, tik?tina, bus kur kas mažesn? už turto tikr?j? vert? šios pasirinkimo teis?s ?sigaliojimo metu, o nuomos pradžioje pagr?stai žinoma, kad šia galimybe ir bus pasinaudota“.

(21) Jau vien tai, kad vartojama s?voka „?moka“ (ir panašios s?vokos kitose direktyvos kalbin?se versijose, pavyzdžiui, angl? k. „instalment“ arba vokie?i? k. „Rate“), kuri n?ra b?dinga nuomos sutar?iai, nes veikia kalbama apie nuomos mokes?, rodo, kad teis?s akt? leid?jas tur?jo omenyje sutartis, kuri? galutinis tikslas yra nuosavyb?s perdavimas.