

Pagaidu versija

ENERĢĻADVOKĀTA MACEJA ŠPUNARA [MACIEJ SZPUNAR]

SECINĀJUMI,

sniegti 2018. gada 3. maijā (1)

Lieta C-153/17

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

pret

Volkswagen Financial Services (UK) Ltd

(Supreme Court of the United Kingdom (Augstākā tiesa, Apvienotā Karaliste) līgums sniegt
prejudiciālu nolikumu)

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu – Kopējā pievienotās vērtības nodokļa sistēma – Direktīva
2006/112/EK – 168. un 173. pants – Priekšnodokļa atskaitošana – Transportlīdzekļu
izpirkumnomas darījumi – Ar nodokli apliekamiem darījumiem un no nodokļa atbrīvotiem
darījumiem vienlaicīgi izmantotas preces un pakalpojumi – Atskaitošanas tiesību rašanās un
apjoms – Atskaitēma daļa

Ievads

1. Pamatlietas dalībniekiem ir strīds par atbildētāja tiesībām atskaitēt pievienotās vērtības
nodokli (PVN), kas samaksāts kā priekšnodoklis par precēm un pakalpojumiem, kuri izmantoti tās
izpirkumnomas ("hire purchase") (2) darījumiem.
2. Šajā strīdā, šķiet, abām pusēm ir spēkāgi argumenti sava viedokļa atbalstam. Tomēr man
ir sajāta, ka tās diskutē, neredzot – ja izmanto labi zināmu angļu teicienu – "ziloni telpā"
("elephant in the room"). Šis zilonis ir nodokļu kvalifikācija – manuprāt, kādā –, kāda
Apvienotajā Karalistē tiek piemērota izpirkumnomas līgumiem.
3. Proti, atbilstoši šīs dalībvalsts tiesību aktiem šādi līgumi tiek skatīti kā divi atsevišķi
darījumi, no kuriem viens ir ar nodokli apliekams transportlīdzekļa piegādes darījums un otrs –
no nodokļa atbrīvots kredīta piešķiršanas darījums. Ēmot vērā, ka transportlīdzekļa, par kuru
klientam ir izraksts rēķins, cenai noteikti ir jābūt ierobežotai precīzi tās cenas apmērā, par kļu
iznomātājs to iegādājies no piegādātāja, vāļk iekasēt PVN summa ar ir precīzi tādā pati kā
iepriekš samaksātā PVN summa par minēto transportlīdzekli, kura attiecībā uz šo piegādi ir
pilnībā atskaitāma. Pārējās iznomātāja izdevumus, kā arī viā peļāas daļu turpretī nosedz
ieņēmumi no kredīta piešķiršanas darījuma, kas ir atbrīvots no nodokļa. Iesniedzātātiesa lūdz ar

to uzdod jautājumu par k?rt?bu, k? atskait?ms PVN priekšnodoklis par iznom?t?ja visp?r?j?m izmaks?m, kuras da??ji izlietotas ar nodokli apliekamajam transportl?dzek?a pieg?des dar?jumam, bet faktiski ir finans?tas no ie??mumiem, kas g?ti no kred?ta pieš?iršanas dar?juma, kurš ir atbr?vots no nodok?a un t?d?j?di nerada nek?du PVN v?l?k.

4. Man tom?r š?iet, ka uz šo jaut?jumu nav iesp?jams sniegt pareizu atbildi, ja netiek skat?ta izpirkumnomas l?gumu sadal?šanas divos atseviš?os dar?jumos probl?ma; attiec?b? uz šo sadal?šanu es ?oti šaubos, ka t? atbilst Savien?bas ties?b?m par PVN.

Atbilstoš?s ties?bu normas

Savien?bas ties?bas

5. Padomes Direkt?vas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu (3) 1. panta 2. punkta pirmaj? un otraj? da?? ir noteikts:

“Kop?j?s PVN sist?mas princips ir piem?rot prec?m un pakalpojumiem visp?r?ju nodokli par pat?ri?u, kas b?tu tieši proporcion?ls pre?u un pakalpojumu cenai neatkar?gi no to dar?jumu skaita, kas veikti ražošanas un izplat?šanas proces? pirms stadijas, kur? uzliek nodokli.

Par katru dar?jumu pievienot?s v?rt?bas nodokli, ko apr??ina no pre?u vai pakalpojumu cenas p?c attiec?gaj?m prec?m vai pakalpojumiem piem?rojamas likmes, uzliek p?c tam, kad atskait?ts da??d?m izmaksu sast?vda??m tieši piem?rotais pievienot?s v?rt?bas nodoklis.”

6. Direkt?vas 2006/112 73. pant? ir noteikts:

“Pre?u pieg?dei un pakalpojumu sniegšanai, uz ko neattiecas 74. l?dz 77. pants [(4)], summa, kurai uzliek nodokli, ir visa summa, kas veido atl?dz?bu, kuru pieg?d?t?js vai pakalpojumu sniedz?js par šiem dar?jumiem ir sa??mis vai sa?ems no pirc?ja, pakalpojumu sa??m?ja vai treš?s personas, tostarp subs?dijas, kas tieši saist?tas ar šo dar?jumu cen?m.”

7. Saska?? ar š?s direkt?vas 135. panta 1. punkta b) apakšpunktu:

“1. Dal?bvalstis atbr?vo no nodok?a š?dus dar?jumus:

[..]

b) Kred?ta pieš?iršanu un kred?ta starpniec?bu, k? ar? kred?ta p?rvaldi, ko veic persona, kura pieš?ir kred?tu.”

8. Atbilstoši Direkt?vas 2006/112 168. panta a) punktam:

“Cikt?l preces un pakalpojumus nodok?a maks?t?js izmanto dar?jumiem, par kuriem uzliek nodokli, nodok?a maks?t?jam ir ties?bas taj? dal?bvalst?, kur? viš?š veic šos dar?jumus, atskait?t no nodok?a, par kuru nomaksu viš?š ir atbild?gs:

a) PVN, kas attiec?gaj? dal?bvalst? maks?jams vai samaks?ts par pre?u pieg?d?m vai pakalpojumu sniegšanu, ko tam veicis vai veiks cits nodok?a maks?t?js.”

9. Visbeidzot min?t?s direkt?vas 173. panta 1. punkta pirmaj? da?? ir noteikts:

“1. Attiec?b? uz prec?m un pakalpojumiem, ko nodok?a maks?t?js izmanto dar?jumiem, par kuriem saska?? ar 168., 169. un 170. pantu PVN ir atskait?ms, un dar?jumiem, par kuriem PVN nav atskait?ms, atskait?ma ir tikai t? PVN da?a, kas attiecin?ma uz pirm? veida dar?jumiem.”

10. Šaj? ties?bu norm? min?t?s da?as (kas saukta par “atskait?mo da?u”) da?d?s apr??in?šanas metodes ir regul?tas Direkt?vas 2006/112 173. panta 2. punkt? un 174. pant?.

Apvienot?s Karalistes ties?bas

11. Ties?bu normas, ar kur?m Direkt?va 2006/112 ir transpon?ta Apvienot?s Karalistes ties?bu aktos, galvenok?rt ir atrodamas *Value Added Tax Act 1994* (1994. gada PVN likums) un *Value Added Tax Regulations 1995* (1995. gada PVN noteikumi). Ties?bas uz priekšnodokl? samaks?t? PVN atskait?šanu ir regul?tas 1994. gada PVN likuma 26. pant?, k? ar? 1995. gada PVN noteikumu 101. un 102. pant?. It ?paši 1995. gada PVN noteikumu 102. pant? *Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs* (Vi?as Majest?tes le??mumu un muitas dienests, Apvienot? Karaliste, turpm?k tekst? – “nodok?u administr?cija”) ir at?auts apstiprin?t ?pašu metodi, ar kuru nosaka priekšnodokl? samaks?t? PVN atskait?mo da?u nodok?a maks?t?jiem, kuri veic vienlaikus gan ar nodokli apliekamus dar?jumus, gan no nodok?a atbr?votus dar?jumus.

12. Ar 1994. gada PVN likuma 31. panta 1. punktu ir ieviests atbr?vojums no nodok?a pre?u pieg?d?m un pakalpojumu sniegšanai, kas uzskait?tas š? likuma 9. pielikum?. 5. grupa attiecas uz finanšu pakalpojumiem, kuru vid? ir:

“2. Avansa vai kred?ta pieš?iršana.

[..]

3. Kred?ta pakalpojuma sniegšana ar pak?penisku atmaksu atbilstoši izpirkumnomas l?gumam, p?rdošanas ar nosac?jumiem l?gumam vai ieg?des uz nomaksu l?gumam; š? pakalpojuma atseviš??s izmaksas tiek nor?d?tas r??in? un pazi?otas pre?u pieg?des sa??m?jam.”

Saska?? ar paskaidrojošo piez?mi, kas ietverta taj? paš? pielikum?, [attiec?b? uz] 5. grupu:

“2. punkts ietver kred?ta pakalpojumu, ko sniedz persona, kura ir saist?ta ar pre?u pieg?di vai pakalpojumu sniegšanu, ko veic š? pati persona; š? pakalpojuma atseviš??s izmaksas tiek nor?d?tas r??in? un pazi?otas pakalpojumu sniegšanas un pre?u pieg?des sa??m?jam.”

13. Izpirkumnomas l?gumi Apvienot?s Karalistes ties?b?s esot pak?auti *Consumer Credit Act 1974* (1974. gada Pat?ri?a kred?ta likums). Atbild?t?jas pamatliet? ieskat? Apvienot?s Karalistes ties?bu akti iznom?t?jam uzliekot pien?kumu transportl?dzek?a izpirkumnomas l?gum? nomniekam atseviš?i nor?d?t transportl?dzek?a cenu, k?du iznom?t?js samaks?jis par t? ieg?di. Jebkura cita nomniekam r??in? nor?d?ta summa tiekot uzskat?ta par kred?ta pieš?iršanas pakalpojuma cenu.

Faktiskie apst?k?i, tiesved?ba un prejudici?lie jaut?jumi

14. *Volkswagen Financial Services (UK) Ltd* (turpm?k tekst? – “VWFS”) ir Apvienotaj? Karalist? re?istr?ta sabiedr?ba, kas ietilpst V?cijas grup? *Volkswagen AG*. T?s darb?ba tostarp ietver š?s grupas z?molu transportl?dzek?u izpirkumnomas priv?tperson?m dar?jumus.

15. Šaj? saist?b? VWFS pied?v? da?du veidu l?gumus – gan t?dus, kuru rezult?t? klients var ieg?t ?pašumties?bas uz transportl?dzekli, gan t?dus, saska?? ar kuriem tas var vienk?rši izmantot šo transportl?dzekli noteiktu laika periodu. Lai nodrošin?tu šos izpirkumnomas pakalpojumus, VWFS no tirgot?jiem ieg?d?jas transportl?dzek?us, kurus p?c tam sav? v?rd? nodod klientu r?c?b?, sniedzot tiem ar? noteiktus saist?tus pakalpojumus. Atl?dz?ba, ko klients maks? saska?? ar izpirkumnomas l?gumu, ir sadal?ta div?s da??s: transportl?dzek?a cena, kas

vienā ar cenu, kuru VWFS samaksā jusi tirgotājam, un "finansējuma cena", kas ietver visus pārējos izdevumus un pirkumus, kā arī peļņas daļu.

16. Attiecībā uz PVN šie izpirkumnomas līgumi tiek skatīti kā divi atsevišķi darījumi: ar nodokli apliekama preces piegāde un no nodokļa atbrīvots kredīta piešķiršanas darījums. Preces piegādes darījums vienīgi transportlīdzekļa cena, kādu VWFS ir samaksājusi un rēķinā norādījusi klientam, tiek uzskatīta par atlīdzību. Šī cena tādā ietver PVN, kura summa ir vienāda ar summu, ko iepriekš par transportlīdzekļa iegādi samaksājusi VWFS. Pārējās no klienta iekasētās summas nav ietverts PVN.

17. PVN, ko VWFS iepriekš samaksājusi par transportlīdzekļu iegādi, tiek pilnīgi atskaitīts no PVN, kas vēlāk tiek iekasēts no klientiem. Strīds starp VWFS un nodokļu administrāciju ir par tiesību atskaitīt PVN, kas samaksāts priekšnodokļa par VWFS dažādu vispārēju izmaksu, ciktāl preces un pakalpojumi, kas rada šīs izmaksas, tikuši izmantoti ar nodokli apliekamajiem VWFS darījumiem, proti, transportlīdzekļu piegādes darījumiem.

18. VWFS ieskatā transportlīdzekļu piegāde klientiem un ar šīm piegādēm tieši saistītajiem pakalpojumiem ir obligāti nepieciešama noteiktu resursu izmantošana, tostarp tādā preču un pakalpojumu iegāde, kas dažādi veido sabiedrības darbības vispārēju izmaksu. Priekšnodokļa samaksātajam PVN par šīm precēm un pakalpojumiem tādējādi esot jābūt atskaitāmam no PVN, kas VWFS jāmaksā Valsts kasei par saviem ar nodokli apliekamajiem darījumiem, vai gadījumā, ja vēlāk maksājams PVN ir nepietiekams, – atmaksātam. Tādējādi VWFS ieteica metodi, kā aprēķināt šo atskaitāmo daļu no priekšnodokļa samaksātā PVN par tās vispārēju izmaksu. Šīs metodes pamatā ir vēlāk veikto darījumu skaits, katru izpirkumnomas līgumu uzskatot par diviem darījumiem, no kuriem viens ir apliekams ar nodokli. Daļa vispārējo izmaksu tādējādi tiek attiecināta uz šo izpirkumnomas līguma ar nodokli apliekamo darījumu.

19. Savukārt nodokļu administrācija apstiprināja metodi PVN par vispārēju izmaksu atskaitīšanas daļas aprēķināšanai, kuras pamatā ir ar nodokli apliekamo un no nodokļa atbrīvoto darījumu vērtība. Tā kā transportlīdzekļa, par kuru klientam ir izrakstīts rēķins, cena nav iekauta izpirkumnomas līgumu darījumu vērtības aprēķinā (5), izpirkumnomas līgumu ar nodokli apliekamo darījumu atlikusī vērtība praktiski ir vienāda ar nulli (6), tātad PVN par vispārēju izmaksu atskaitīšana daļa.

20. Pamatojoties uz šo atskaitāmo PVN aprēķināšanas metodi, nodokļu administrācija ar 2008. gada 16. jūnija un 30. septembra lēmumiem noteica VWFS maksājamo PVN.

21. VWFS pārsūdzāja šo lēmumu *First-tier Tribunal (Tax Chamber)* (Administratīvā pirmās instances tiesa (Nodokļu lietu palāta) Apvienotā Karaliste), kas ar 2011. gada 18. augusta spriedumu apmierināja tās prasību. Nodokļu administrācija iesniedza apelācijas sūdzību *Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber)* (Administratīvā virstiesā (Nodokļu un kanclera kompetences lietu palāta) Apvienotā Karaliste). Šī tiesa 2012. gada 12. novembrī pieņēma spriedumu, ar kuru apmierināja šo apelācijas sūdzību. VWFS apelācijas sūdzību *Court of Appeal* (Apelācijas tiesa, Apvienotā Karaliste) šī tiesa apmierināja ar 2015. gada 28. jūlija spriedumu.

22. Iesniedzējtiesa piešķir nodokļu administrācijai atļauju celt apelācijas sūdzību 2015. gada 23. decembrī un izskatīt šo apelācijas sūdzību 2016. gada 3. novembrī. Saistībā ar šīs apelācijas sūdzības izskatīšanu *Supreme Court of the United Kingdom* (Apvienotās Karalistes Augstākā tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

"1) Ja vispārējās pieskaitāmas izmaksas, kas ir attiecinātas uz izpirkumnomas darījumiem (kurus veido finanšu darījumi, kas ir atbrīvoti no nodokļiem, un darījumi ar automašīnām, kuri ir apliekami ar nodokļiem), ir iekautas tikai tajos nodokļa maksājuma finanšu darījumos, kas ir

atbrīvoti no nodokļiem, vai nodokļa maksātājam ir tiesības atskaitīt jebkādu priekšnodokli par šīm izmaksām?

2) Kā pareizi interpretēt 2000. gada 8. jūnija sprieduma *Midland Bank* (C-98/98, EU:C:2000:300) 31. punktu, it īpaši apgalvojumu, ka pieskaitāmās izmaksas "ir daļa no nodokļu maksātāja vispārējiem izdevumiem un tādēļ tās kā tādās veido daļu no šīs uzņēmuma produktu cenas"?

It īpaši:

a) Vai šīs frāze ir interpretējama tādējādi, ka dalībvalstij vienmēr zināms priekšnodoklis ir jāattiecinā uz katru darījumu atbilstoši jebkurai īpašai metodei, kas ir noteikta atbilstoši Direktīvas [2006/112] 173. panta 2. punkta c) apakšpunktam?

b) Vai tas tā ir arī gadījumā, ja faktiski pieskaitāmās izmaksas nav iekāutas uzņēmuma ar nodokli apliekamo darbību cenā?

3) Vai tas, ka pieskaitāmās izmaksas faktiski, vismaz zināmā mērā, ir izlietotas, lai veiktu ar nodokli apliekamus darījumus ar automašīnām,

a) nozīmē, ka ir jāatskaita zināmā priekšnodokļa daļa par šīm izmaksām?

b) Vai tas tā ir, pat ja faktiski pieskaitāmās izmaksas nav iekāutas ar nodokli apliekamo darījumu ar automašīnām cenā?

4) Vai būtībā ir tiesiski neēmt vērā ar nodokli apliekamos darījumus ar automašīnām (vai to vērā ņemot), lai izmantotu īpašu metodi saskaņā ar Direktīvas [2006/112] 173. panta 2. punkta c) apakšpunktu?"

23. Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu Tiesī tika iesniegts 2017. gada 27. martā. Rakstveida apsvērumus iesniedza VWFS, Apvienotās Karalistes valdība un Eiropas Komisija. Šie paši lietās dalībnieki bija pārstāvēti tiesas sēdē, kas notika 2018. gada 8. februārī.

Analīze

Ievada piezīmes

24. Tiesību jautājumu, ko liek skatīt šajā lietā iesniegtais līgums sniegt prejudiciālu nolikumu, var rezumēt šādi: vai nodokļa maksātājam, kas vienlaikus veic gan ar nodokli apliekamus, gan no nodokļa atbrīvotus darījumus, kuri ir cieši saistīti ar minētajiem ar nodokli apliekamajiem darījumiem, ir tiesības uz daļas no priekšnodokļa samaksāt PVN par precēm un pakalpojumiem, kas neatdala izmantoti gan ar nodokli apliekamajiem, gan no nodokļa atbrīvotajiem darījumiem, atskaitīšanu, neraugoties uz to, ka šo preču un pakalpojumu iegādes izmaksas nekādi nav iekāutas ar nodokli apliekamo darījumu cenā, bet tās tiek pilnīgi segtas no ieņēmumiem, kas tiek gūti no nodokļa atbrīvotajos darījumos?

25. Šis jautājums pretnostata divus PVN sistēmas pamatprincipus: principu, saskaņā ar kuru ikviens darījums, kas ietilpst šīs sistēmas piemērošanas jomā un kas nav skaidri atbrīvots no nodokļa, ir apliekams ar nodokli katrā ekonomiskā cikla stadijā līdz piegādei patērētājam, kurš uzēmas visu nodokļa slogu, un principu, saskaņā ar kuru šai nodokļa uzlikšanai ir jābūt pilnīgi neitrālai visiem saimnieciskās darbības veiciem, izņemot patērētāju, proti, viņiem ir tikai jāiekasē nodoklis tajā stadijā (ražošana vai izplatīšana), kur tie iesaistīti, neuzņemoties tā ekonomisko slogu.

26. Tādējādi attiecībā uz VWFS vispārīgām izmaksām, kas saistītas ar tās darbībām, kuri ir apliekami ar nodokli, par šīm izmaksām normāli būtu jāsamaksā PVN Valsts kasei. Vienlaikus VWFS būtu jābūt atbrīvotai no šī PVN ekonomiskā sloga. Man šķiet, ka tādā konfigurācijā kā pamatiet? šādu rezultātu nav iespējams sasniegt. Ikvienu atbilde, kas varētu tikt sniegta iesniedzējtiesai, ģemot vērā PVN sistēmas konsekvenci, būtu nepilnīga.

27. Šī pretruna, manuprāt, izriet no Direktīvas 2006/112 tiesību normu par izpirkumnomas līgumiem kārdainas transponēšanas un piemērošanas Apvienotās Karalistes tiesībās. Proti, daudzi argumenti, kas izriet gan no PVN sistēmas loģikas un tās tiesību normu mērķa, gan no Tiesas judikatūras, manuprāt, norāda, ka šie līgumi ir vienoti darbībām, kurus nedrīkst sadalīt dažādos darbījumos, kas attiecībā uz PVN katrs tiek skatīts citādi. Šī izpirkumnomas darbījumu sadalīšana izraisa nodokļa neitralitātes attiecībā uz nodokļa maksātājiem pirkumu, nodokļu ieņēmumu samazinājumu un konkurences izkropojumus.

28. Šajos secinājumos es tādējādi ieteikšu Tiesai ne tikai analizēt prejudiciālos jautājumus, kādi tie uzdoti, bet arī pievērsties izpirkumnomas līgumu nodokļu režīma problēmai.

29. Es apzinos, ka šī analīze pārsniedz līguma sniegt prejudiciālu nolikumu ietvarus šajā lietā. Tomēr tā iekļaujas pamatlīstas strīda robežās, jo tā priekšmets ir nodokļa uzlikšana VWFS veiktajiem izpirkumnomas darbībām. Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru valsts tiesu un Tiesas sadarbības procedūrā, kas ieviesta ar LESD 267. pantu, Tiesai ir jāsniedz valsts tiesai noderīga atbilde, kas ļautu tai izlemt lietu, kura iesniegta izskatīšanai šajā tiesā. Saistībā ar to, ja nepieciešams, Tiesai ir jāpārformulē tai uzdotie jautājumi. Turklāt Tiesai var būt noderīgs ģemt vērā Savienības tiesību aktu normas, uz kurām iesniedzējtiesa nav norādījusi savā līgumā (7). Manuprāt, šajā lietā ir vajadzīga šāda pieeja.

Par prejudiciālajiem jautājumiem

30. Atgādinājumam – ar saviem prejudiciālajiem jautājumiem iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai nodokļa maksātājam, kas veic pakalpojumus, kuri PVN piemērošanas vajadzībā ir sadalīti divos atsevišķos darbījumos, no kuriem viens ir apliekams ar nodokli, bet otrs atbrīvots no nodokļa, kā rezultātā minēto pakalpojumu vispārīgās izmaksas ir pilnībā iekļautas no nodokļa atbrīvoto darbījumu cenā, ir tiesības uz daļas no priekšnodokļa samaksātā PVN par šīm vispārīgām izmaksām atskaitīšanu tāpēc, ka tās daļēji ir izmantotas ar nodokli apliekamos darbījumos. Kā es jau norādīju ievada piezīmēs, šis jautājums ir jāanalizē, ģemot vērā divus PVN sistēmas pamatprincipus: nodokļa neitralitātes principu attiecībā uz nodokļa maksātājiem un nodokļa uzlikšanas vispārīguma principu.

Nodokļu neitralitāte un tiesības uz nodokļa atskaitīšanu

31. PVN ir patērētāja nodoklis. Lai gan nodokļa maksātāji iekasē šo nodokli un to samaksā Valsts kasei, tiem nav jāuzēmas tā ekonomiskais slogs, jo tas pilnībā gulstas uz patērētāju. Tā ir definēta nodokļu neitralitāte PVN jomā. Šo neitralitāti panāk ar diviem mehānismiem: nodokļa maksātājs pieskaita PVN par precēm vai pakalpojumiem to cenā (vēlāk maksātājs PVN), savukārt tiek atskaitīts PVN, ko šis pats nodokļa maksātājs samaksājis to preču un pakalpojumu cenā, kurus tas iegādājies savai ar nodokli apliekamajai darbībai (priekšnodokļa samaksātājs PVN). Šie mehānismi tiek atkārtoti katrā ražošanas un izplatīšanas (vai pakalpojumu sniegšanas) stadijā līdz patērētājam, kurš, ģemot vērā, ka tam nav tiesību uz nodokļa atskaitīšanu, uzēmas visu nodokļa slogu. Ja nodokļa maksātājs nevar atskaitīt priekšnodokļa samaksāto PVN, tad tiek pārrauta un viēš ir tas, kurš uzēmas nodokļa slogu. Patiesībā visbiežāk šis nodokļa maksātājs šo PVN vēlāk slēptā veidā iekļaus savu preču vai pakalpojumu cenā. Tādējādi šis PVN, kas vēlāk iekļaus preču vai pakalpojumu vērtībā, mēklēgi palielinās PVN par precēm un pakalpojumiem

t?l?k ražošanas vai izplat?šanas ??d?, radot kask?des efektu (jeb “nodok?a nodokli”), kas ir zin?ms cit?s netiešo nodok?u sist?m?s un ko PVN tieši ir uzdevums nov?rst. Ties?bu uz nodok?a atskait?šanu neesam?ba t?d?j?di kait? ne tikai apl?kojamajam nodok?a maks?t?jam, bet, visp?r?g?k raugoties, visiem iesaist?tajiem saimniecisk?s darb?bas veic?jiem un visas sist?mas darb?bai. Šis negat?vais efekts tiek pie?emts atbr?vojumu no nodok?a gad?jum? (8), bet tas ir cik vien iesp?jams j?nov?rš ar nodokli apliekamu dar?jumu gad?jum?.

32. T?d?j?di Tiesa pieš?ir ?pašu noz?mi nodok?a maks?t?ju ties?b?m uz nodok?a atskait?šanu. Saska?? ar past?v?go judikat?ru nodok?a maks?t?ju ties?bas no vi?u maks?jam? PVN atskait?t PVN, kas j?maks? vai ir samaks?ts par vi?u iepriekš ieg?d?taj?m prec?m vai sa?emtajiem pakalpojumiem, ir kop?j?s PVN sist?mas pamatprincips, ir PVN meh?nisma neat?emama sast?vda?a un princip? nevar tikt ierobežotas. PVN piem?ro katram ražošanas vai izplat?šanas dar?jumam, t?p?c katrs dar?jums ir j?v?rt? atseviš?i neatkar?gi no PVN, kas maks?jams par agr?kiem vai v?l?kiem dar?jumiem. Preces vai pakalpojumi, ko nor?da, lai pamatotu š?s ties?bas, nodok?a maks?t?jam turpm?k ir j?izmanto saviem ar nodokli apliekamajiem dar?jumiem, un ir j?b?t t?, ka iepriekš š?s preces ir pieg?d?jis vai pakalpojums sniedzis k?ds cits nodok?a maks?t?js. Ja ir izpild?ti šie abi nosac?jumi, nodok?a maks?t?jam princip? ir ties?bas atskait?t priekšnodokl? samaks?to PVN. Saimniecisk? dar?juma rezult?ts neietekm? atskait?šanas ties?bas, ar nosac?jumu, ka šai darb?bai pašai piem?ro PVN. L?dz ar to, ja pieg?des cena ir maz?ka par pašizmaksu, atskait?jums nevar tikt aprobežots sam?r?gi atš?ir?bai starp cenu un pašizmaksu, pat ja š? cena ir iev?rojami zem?ka par pašizmaksu, ja vien t? nav piln?b? simboliska (9).

33. No Tiesas judikat?ras ar? izriet, ka – lai nodok?a maks?t?jam tiktu atz?tas ties?bas uz priekšnodok?a atskait?šanu un tiktu noteikts šo ties?bu apjoms – princip? ir nepieciešama tiešas un t?l?t?jas saiknes starp konkr?tu iepriekš veiktu dar?jumu un vienu vai vair?kiem v?l?k veiktiem dar?jumiem esam?ba, kas dod ties?bas uz PVN priekšnodok?a atskait?šanu. Ta?u Tiesa ir atzinusi atskait?šanas ties?bas nodok?a maks?t?jam ar? tad, ja, pat nepast?vot tiešai un t?l?t?jai saiknei starp konkr?tu iepriekš veiktu dar?jumu un vienu vai vair?kiem v?l?k veiktiem dar?jumiem, kas dod ties?bas uz nodok?a atskait?šanu, radušies izdevumi veido da?u no š? nodok?a maks?t?ja visp?r?jiem izdevumiem. Š?di izdevumi ir tieši un t?l?t?ji saist?ti ar nodok?a maks?t?ja saimniecisko darb?bu kopum?. Turpret?, ja nodok?a maks?t?ja ieg?d?t?s preces vai pakalpojumi tiek izmantoti t?du dar?jumu vajadz?b?m, kas ir atbr?voti no nodok?a vai neietilpst PVN piem?rošanas jom?, v?l?ks nodoklis netiek iekas?ts un priekšnodoklis netiek atskait?ts (10).

34. Nav noliedzams, ka pamatliet? da?a pre?u un pakalpojumu, kas veido VWFS visp?r?j?s izmaksas, tiek izmantoti t?s ar nodokli apliekamajiem dar?jumiem, proti, transportl?dzek?u pieg?des dar?jumiem. Tas š?iet lo?iski, jo šie dar?jumi nevar notikt bez VWFS iesaist?šan?s un š? iesaist?šan?s noteikti prasa konkr?tu resursu izmantošanu. T?d?j?di š?istu ac?mredzami, ka VWFS j?b?t iesp?jai izmantot ties?bas uz PVN priekšnodok?a atskait?šanu par t?s visp?r?j?m izmaks?m, cikt?l t?s ir izmantotas VWFS ?stenotajiem transportl?dzek?u pieg?des dar?jumiem.

35. Tom?r, ?emot v?r?, ka š?s visp?r?j?s izmaksas nav iek?autas šo ar nodokli aplikto dar?jumu cen?, bet gan no nodok?a atbr?voto kred?ta pieš?iršanas dar?jumu cen?, ties?bas uz nodok?a atskait?šanu atduras pret nodok?a uzlikšanas visp?r?guma principu.

Ties?bas uz nodok?a atskait?šanu, pakalpojumu cena un nodok?a uzlikšanas visp?r?gums

36. Atbilstoši Direkt?vas 2006/112 1. panta 2. punkta pirmajai un otrajai da?ai PVN ir visp?r?js nodoklis. To uzliek katram dar?jumam un apr??ina no t?s preces vai t? pakalpojuma cenas, kas ir attiec?g? dar?juma priekšmets. Lai katrs dar?jums tik tieš?m tiktu aplikts ar nodokli, kas apr??in?ts no cenas, un lai iepriekš samaks?tais nodoklis vienlaikus var?tu tikt atskait?ts, iepriekš notikušo dar?jumu izmaks?m noteikti ir j?b?t iek?aut?m šaj? cen?. Turkl?t tas ir skaidri

apstiprin?ts Direkt?vas 2006/112 1. panta 2. punkta otraj? da??, kur? ir noteikts, ka PVN "uzliek p?c tam, kad atskait?ts *daž?d?m izmaksu sast?vda??m* tieši piem?rotais PVN" (11).

37. Vien?gie dar?jumi, kas var netikt aplikti ar nodokli (12), ir dar?jumi, kas ir atbr?voti no nodok?a uzlikšanas atbilstoši Direkt?vas 2006/112 norm?m. Vienlaikus no nodok?a atbr?votie dar?jumi princip? nedod ties?bas uz nodok?a atskait?šanu. Vien?gie iz??mumi tam ir dar?jumi, kuriem ir k?ds p?rrobežu elements: pre?u pieg?des Kopienas iekšien? (ko tom?r apliek ar nodokli ieg?des dal?bvalst?), eksporta dar?jumi, noteikti dar?jumi saist?b? ar starptautisko transportu, dar?jumi par labu starptautisk?m organiz?cij?m vai v?stniec?b?m u.c. Turpret? dar?jumiem, kas veikti vienas dal?bvalsts teritorij? un nav saist?ti ar starptautisko tirdzniec?bu, Direkt?v? 2006/112 nav paredz?ti atbr?vojumi no nodok?a ar ties?b?m uz nodok?a atskait?šanu, iz?emot noteiktu daž?d?s dal?bvalsts jau sp?k? esošu atbr?vojumu saglab?šanu atbilstoši š?s direkt?vas 109.–129. pantam.

38. Tiesa k? nosac?jumu ties?b?m uz nodok?a atskait?šanu nav skaidri noteikusi, ka nodok?a maks?t?ja ar nodokli apliekamajiem dar?jumiem izmantoto pre?u un pakalpojumu maksai ir j?b?t starp elementiem, kas veido v?l?k veikto dar?jumu cenu, bet tas t? ir t?p?c, ka š? pras?ba nepieciešami izriet no pašas PVN sist?mas lo?ikas.

39. Tiesa, k? to pamatoti nor?d?jusi iesniedz?jtiesa sav? otraj? prejudici?laj? jaut?jum?, šo pras?bu uzskata par pašu par sevi saprotamu. T?d?j?di saska?? ar judikat?ru ties?bas atskait?t PVN, kas samaks?ts par iepriekš ieg?d?t?m prec?m vai pakalpojumiem, *paredz*, ka to ieg?des izdevumi veido da?u no t?du dar?jumu cenās, par kuriem n?kotn? j?maks? PVN, kas dod ties?bas veikt atskait?jumu (13). T?pat ir tad, ja radušies izdevumi veido da?u no nodok?a maks?t?ja visp?r?jiem izdevumiem un k? t?di tie veido da?u no t? p?rdoto pre?u vai sniegto pakalpojumu cenās (14).

40. Protams, saimnieciskaj? darb?b? realit?t? dažk?rt, noteiktos ?pašos apst?k?os, cenas var nenosegt visas izmaksas. Š?das situ?cijas nevar uzskat?t par ierast?m, jo saimniecisk? darb?ba tad neb?tu rentabla. Tom?r ir diezgan bieži sastopamas situ?cijas, ?paši darb?bas s?kumposm?, kur?s uz??mums veic ieguld?jumus, kuru summa p?rsniedz p?rdevumu summu. Šim uz??mumam t?d? gad?jum? ir ties?bas uz priekšnodokl? par šiem ieguld?jumiem samaks?t? PVN atskait?šanu un atmaksu, bet šo atmaksu p?c tam nosedz PVN par v?l?k veiktajiem uz??muma dar?jumiem. Ar? uz??mums, kas beidz saimniecisko darb?bu, var b?t spiests p?rdot preces par cenu, kas ir zem?ka par pašizmaksu, piem?ram, likvid?cijas gad?jum?. Tad t? noteikti ir pagaidu situ?cija. Nodok?a maks?t?js, kas ir bezpe??as organiz?cija, piem?ram, pašvald?ba, daž?du iemeslu d?? var p?rdot preces par cen?m, kas ir zem?kas par to ieg?des izmaks?m (15). T?d?s situ?cij?s Tiesa piln?gi atz?st nodok?a maks?t?ja ties?bas uz nodok?a atskait?šanu (16).

41. Š?s situ?cijas tom?r nevar sal?dzin?t ar situ?ciju šaj? liet?, kur? jaukts nodok?a maks?t?js saska?? ar sav? dal?bvalst? sp?k? esošo ties?bu aktu norm?m regul?ri un past?v?gi finans? ar nodokli apliekamas darb?bas izmaksas, izmantojot ie??mumus no darb?bas, kas atbr?vota no nodok?a. Atz?t ties?bas uz nodok?a atskait?šanu š?d? gad?jum? noz?m?tu subsid?t šo nodok?a maks?t?ju vai pat visu darb?bas nozari ar sistem?tisku priekšnodokl? samaks?t? PVN atmaksu, jo šis PVN princip? ir atskait?ms, bet faktiski nav atskait?ms, t?p?c ka nav v?l?k maks?jama PVN.

42. Šaj? saist?b? es nepiekr?tu VWFS apsv?rumos paustajai domai, ka Valsts kasei nerodoties nek?di finansi?li zaud?jumi, jo apstr?d?to PVN priekšnodokli samaks?jot VWFS un deklar?jot pieg?d?t?ji. Šis PVN tika samaks?ts un deklar?ts, jo tas tiek pras?ts atbilstoši noteikumiem nodok?u jom?. Ir tiesa, ka visai sarežž?t? PVN meh?nisma d?? t? piem?rošana ir l?dz?ga dar?jumiem šurpu turpu starp nodok?a maks?t?jiem un nodok?u administr?ciju, tom?r šo dar?jumu beig?s Valsts kasei norm?li ir j?b?t ar pozit?vu saldo: t? ir visas nodok?u uzlikšanas b?t?ba. L?dz ar to, ja Valsts kasei ir j?atmaks? priekšnodokl? samaks?ts PVN, kas netiks

kompensāts ar PVN no vāļiem darījumiem, tātad noteikti cietīs zaudējumus, kas izpaužas kā nodokļu ieņēmumu samazināšanās.

43. Komisija savos apsvērumos cenšas skaidrot VWFS situāciju, piedāvājot uzskatīt, ka šā sabiedrība veic transportlīdzekļu piegādes ar zaudējumiem, ko tā varot atauties tāpēc, ka ir grupas locekle un grupa var kompensēt šos zaudējumus. Tādējādi Komisijas ieskatā daļa VWFS vispārējā izmaksu, kas saistītas ar transportlīdzekļu piegādi, esot iekļautas šo piegāžu cenā, ar ko varot pamatot tiesības uz priekšnodokli par šo vispārējā izmaksu daļu samaksāt PVN atskaitēšanu atbilstoši šai iepriekš atgādītajai Tiesas judikatūrai (17).

44. Šis mērķlīdzīgais priekšlikums nav atbilstīgs vismaz divu iemeslu dēļ.

45. Pirmkārt, šis priekšlikums ir pretrunā Apvienotās Karalistes tiesību aktiem, kā tos aprakstījuši pamatlīdētāji, saskaņā ar kuriem ir prasīts, lai klientam rādītu kā transportlīdzekļa piegādes cenu tiktu norādīta tikai precīzi tā cena, par kuru šo transportlīdzekli iznomātājs iegādājies no piegādātāja, izslēdzot jebkādu citu maksu. Iznomātājs tāpēc nevar iekļaut piegādes cenu kādu citu summu, pat ja viņš vienlaikus samazinātu transportlīdzekļa cenu zem cenas, ko viņš pats ir maksājis. Šīs prasības mērķis ir sniegt klientam pareizu informāciju, un tas nevarētu tikt sasniegts tad, ja iznomātājs pārvēidotu transportlīdzekļa iegādes cenu.

46. Otrkārt, Komisijas priekšlikums ir faktiski neprecīzs. Proti, pamatlīdētājs nav noliedzams, ka VWFS neveic nevienu piegādi ar zaudējumiem, bet gan tā finansē ar piegādi saistītās vispārējās izmaksas, izmantojot ieņēmumus no kredīta sniegšanas pakalpojuma, kurš ir atbrīvots no nodokļa un kura cenu šīs vispārējās izmaksas veido. VWFS piederība grupai nekādi neietekmē izpirkumnomas pakalpojumu rentabilitāti.

47. Galu galā šā iet, ka atzīt VWFS tiesības uz tātad PVN atskaitēšanu, kas priekšnodokli samaksāts par vispārējā izmaksām, kuras finansētas, izmantojot ieņēmumus no darījumiem, kas atbrīvoti no nodokļa, nozīmētu daļēji piemērot šiem darījumiem atbrīvojumu no nodokļa ar tiesībām uz nodokļa atskaitēšanu, kas būtu pretrunā Direktīvas 2006/112 1. panta 2. punkta pirmajai daļai.

Secinājumi par šo daļu

48. Pirmkārt, VWFS, bez šaubām, daļu preču un pakalpojumu, kas veido tās vispārējās izmaksas, izmanto saviem ar nodokli apliekamajiem darījumiem, tāpēc tai ir jāvar izmantot tiesības atskaitīt PVN, kas priekšnodokli samaksāts par to iegādi. Otrkārt, šīs tiesības uz nodokļa atskaitēšanu atduras pret citiem PVN sistēmas pamatprincipiem. Tāpēc man šā iet neiespējami atrast pareizu risinājumu šīs lietas prejudiciālajos jautājumos izvirzītajai problēmai, dziļāk neanalizējot nodokļu režīmu, kāds Apvienotās Karalistes tiesībās paredzēts izpirkumnomas līgumiem, ņemot vērā Direktīvu 2006/112.

Izpirkumnomas līgumu kvalifikācija, ņemot vērā PVN

49. Tiesa jau vairākkārt ir interpretējusi Savienības tiesību normas attiecībā uz PVN saistību ar izpirkumnomas jeb līguma līgumiem. Tomēr šajās lietās visbiežāk jautājums bija par to, vai attiecīgais līgums ir kvalificējams kā preču piegāde vai kā pakalpojumu sniegšana. Attiecībā uz jautājumu, vai līgums veido vienu darījumu vai vairākus atsevišķus darījumus, vispirms būs jāatsaucas uz Tiesas judikatūru par kompleksi darījumiem.

Tiesas judikatūra par kompleksi darījumiem

50. Direktīva 2006/112 nav pašu noteikumu, ar kuriem būtu regulēti kompleksi darījumi.

Gluži pretēji, no Direktīvas 2006/112 1. panta 2. punkta otrās daļas izriet, ka ikviens darījums principā ir jāskata kā atsevišķs un neatkarīgs darījums. Tomēr darījums, kas veido vienu pakalpojumu no ekonomiskā viedokļa, lai nepasliktinātu PVN sistēmas funkcionalitāti, nav mērķslēgi sadalāms (18). PVN sistēmas darbība tiktu vājināta, ja kāds no kompleksa darījuma elementiem būtu atbrīvots no nodokļa, kā tas ir šajā lietā.

51. Tādējādi savā judikatūrā, kas tagad ir iedibināta, Tiesa ir nonākusi pie secinājuma, ka noteiktos apstākļos vairāki pakalpojumi, kas formāli ir nošķirti un kas varētu tikt sniegti atsevišķi, un šādi tie varētu tikt aplikti ar nodokli vai atbrīvoti no tā, ja tie nav neatkarīgi, ir jāuzskata par vienotu darījumu. Viens vienots pakalpojums pastāv it īpaši tad, ja divi vai vairāki elementi vai darbības, ko veicis nodokļu maksātājs, ir tik cieši saistīti, ka tie objektīvi veido vienotu, ekonomiski nedalāmu pakalpojumu, kura sadalīšana būtu mērķslēga. Lai noteiktu, vai darījums, kas ietver vairākus pakalpojumus, ir uzskatāms par vienotu darījumu attiecībā uz PVN, Tiesa ņem vērā šā darījuma ekonomisko mērķi, kā arī pakalpojumu adresātu intereses (19).

52. Turklāt faktam, ka rēķini ir izrakstīti par vienotu cenu vai līgumā ir paredzētas atsevišķas cenas, nav izšķirošas nozīmes, lai noteiktu, vai ir pamats secināt, ka pastāv divas vai vairākas atsevišķas un neatkarīgas darbības vai vienota saimnieciskā darbība. Darījums tādā gadījumā var tikt uzskatīts par vienotu darījumu, pat ja par dažādiem šā darījuma elementiem klientiem rēķini tiek norādīti atsevišķas cenas (20).

53. Tādējādi, lai noteiktu, vai pakalpojums ir vienots komplekss darījums vai atsevišķi darījumi, ir jānosaka, vai katra šā pakalpojuma sastāvdaļa, raugoties no ekonomiskā viedokļa, pati par sevi ir mērķis klientam, vai arī tā interese ir saņemta tikai komplekso pakalpojumu kopumā (21).

54. Galu galā valsts tiesā ir jānoskaidro, vai nodokļu maksātājs konkrētajā gadījumā sniedz vienotu pakalpojumu, un jāizvērtē visi galīgi konstatētie fakti šajā sakarā, savukārt Tiesai ir jāsniedz minētajam tiesājam visai Savienībai tiesību interpretācijas elementi, kas var būt lietderīgi tajās iesniegto lietu izskatīšanai (22).

55. Attiecībā uz tādām izpirkumnomas līgumiem kā pamatlīdzekļu aplūkojamie man – pretēji tam, ko savos procesos lājos rakstos apgalvo Apvienotās Karalistes valdība un Komisija, – šī lietā, ka, ņemot vērā iepriekš minēto judikatūru, tie ir jāuzskata par vienotiem darījumiem, kuru sadalīšana būtu mērķslēga.

56. Ne kredīta saņemšana, ne transportlīdzekļa iegāde vai noma pašas par sevi nav izpirkumnomas mērķis. Tas, ko viņš vēlas, ir transportlīdzekļa izmantošana ar tādām īpašībām nosacījumiem, kas raksturo izpirkumnomas līgumam un kas nav spēkā nevienam citam transportlīdzekļa iegādes veidiem. Tādējādi, pirmkārt, nomnieks saņem jaunu transportlīdzekli, kam viņš norēķina visas īpašības, jo iznomātājs iegādājas transportlīdzekli atbilstoši klienta vajadzībām. Pēc tam nomnieks lieto transportlīdzekli neatkarīgi un ekskluzīvi (ar dažiem nelieliem ierobežojumiem), turklāt parasti viņam ir iespēja kārtot par to pašnieku, līgumam beidzoties. Šīs īpašības atšķir izpirkumnomu no operatīvās nomas. Otrkārt, nomniekam nav pienākuma iepriekš samaksāt visu transportlīdzekļa cenu, jo maksājuma notiek pakāpeniski. Tāpat viņš neuzņemas ekonomiskos riskus, kas saistīti ar transportlīdzekļa pašumtiesībām, piemēram, avārijas vai negadījuma riskus vai nepieciešamību izmantot transportlīdzekli pēc tam, kad tas vairs nav ekonomiski izmantojams, jo šos riskus uzņemas iznomātājs, kamēr nomnieks nav izmantojis izpirkšanas iespēju. Visbeidzot, nomnieks bieži izmanto papildu pakalpojumus, piemēram, transportlīdzekļa uzturēšanas pakalpojumus. Tādā gadījumā nomnieka viedokļa izpirkumnomas līgums atšķiras arī no vienkāršas transportlīdzekļa iegādes.

57. Es tādējādi nepiekrītu Komisijas viedoklim, ka izpirkumnomas līgums ir vienkāršs

transportlīdzekļa iegādei, izmantojot šim nolīkam aizdevumu, kā rezultātā šis līgums būtu jāuzskata par diviem atsevišķiem darījumiem – kredīta piešķiršanas darījumu un transportlīdzekļa piegādes darījumu. Tiesa, transportlīdzekļa iegāde var notikt dažādi, tostarp slēdzot līgumu par bankas aizdevumu.

58. Tomēr, pirmkārt, tādā gadījumā runa nebūtu par tām pašām [līgumslēdzējām] pusēm, jo VWFS saskaņā ar informāciju, kas ietverta tās pašas apsvērumos, neveic transportlīdzekļu piegādes citādi kā vien saskaņā ar izpirkumnomas līgumiem un sniedz finansējumu transportlīdzekļu iegādei tikai saistībā ar šādiem līgumiem. [Pakalpojuma] saņēmējam tādā gadījumā būtu jāvērtē, pirmām kārtām, kredītiestādē un, otrām kārtām, pēc tam pie transportlīdzekļa tirgotāja.

59. Otrkārt, kā Tiesai jau ir bijusi izdevība lemt, fakts, ka trešā puse principā varētu sniegt noteiktus līdzvērīgus pakalpojumus, nav noteicošs, kvalificējot kompleksu darījumu. Kompleksa vienota darījuma koncepcijai piemīt iespēja vienota pakalpojuma elementiem citos apstākļos tikt sniegtiem atsevišķi (23).

60. Treškārt, jāpašūties, būtu uz transportlīdzekli iegāšana, izmantojot vai neizmantojot bankas aizdevumu, neapņauj izmantot transportlīdzekli ar tādām pašām nosacījumiem kā šo secinājumu 56. punktā aprakstītie izpirkumnomas līguma nosacījumi, kas vairākos aspektos ir izdevīgāki.

61. Visbeidzot – ceturtkārt, saskaņā ar Tiesas neseno judikatūru (24) un atbilstoši Apvienotās Karalistes valdības apgalvojumiem, kas pausti tās atbildē uz Tiesas rakstveida jautājumu šajā lietā, daži izpirkumnomas līgumu veidi, ko VWFS piedāvā, būtu jāskata nevis kā preču piegādes, bet kā pakalpojumi, tādējādi vairāki līdzinoties operatīvajai nomai. Saskaņā ar [pakalpojuma] sadalīšanas loģiku, katrs nomas darījums varētu tikt skatīts kā tādā, kas ietver kredīta piešķiršanas pakalpojumu, ciktāl nomnieka maksātā nomas maksa normāli sedz ne tikai līguma priekšmeta amortizāciju, bet arī citas pašnieka izmaksas, tostarp iespējamās finansējuma izmaksas.

62. Es arī nepiekrītu Komisijas satraukumam par to, ka izpirkumnomas līguma kvalificēšana par vienotu ar nodokli apliekamu darījumu izraisītu nevienlīdzīgu attieksmi, salīdzinot ar kredīta piešķiršanas darījumiem, kas ir atbrīvoti no nodokļa. No PVN atbrīvoto finanšu pakalpojumu sniedzēji ir atšķirīgā situācijā nekā tādā pakalpojumu kā transportlīdzekļu piegāde atbilstoši izpirkumnomas līgumiem sniedzēji (25). Viņu aplikšana ar nodokli tādējādi nerada nodokļu neitralitātes principa pārkāpumu, jo, gluži pretēji, nodokļa maksātāji, kuriem tiek piemērots nodoklis, var izmantot tiesības uz nodokļa atskaitēšanu (26).

63. Secinājumu, saskaņā ar kuru izpirkumnomas līgums ir jākvalificē drīzāk par vienotu darījumu nekā par diviem atsevišķiem darījumiem, apstiprina Tiesas judikatūra par nodokļu režīmu piegādes darījumiem kopā ar finansējumu.

Judikatūra par piegādes darījumiem kopā ar finansējumu

64. Ir tiesa – kā norāda Apvienotās Karalistes valdība –, ka Tiesa saistībā ar lietu attiecībā uz līgumu par zemes gabala iegādi un tās celtniecību ir lūmusi, ka preču piegādātājs vai pakalpojumu sniedzējs, kurš dod savam klientam atļauju atlikt cenas apmaksu, izmantojot procentu maksājumus, principā piešķir kredītu, kas ir atbrīvots no nodokļa tiesību normu par PVN izpratnē (27). Šā interpretācija galvenokārt ir pamatota ar prasību pēc vienlīdzīgas attieksmes pret pircēju, kurš saņem kredītu (maksājumu atlīdzības veidā) no piegādātāja, un pircēju, kurš saņem bankas aizdevumu (28).

65. Tomēr man šķiet, ka šādas nevienlīdzīgas attieksmes risks tādā izpirkumnomas līgumu

gad?jum? k? pamatliet? apl?kojamie neapstiprin?s. Proti, saska?? ar reizin?t?ju dal?m?bas likumu attiec?b? uz saskait?šanu konstantu finans?juma izmaksu gad?jum? (procentos no finans?t?s preces v?rt?bas) pirc?ja maks?jam? maksa ir vien?da neatkar?gi no t?, vai vi?š par preces ieg?di maks? cenu ar PVN, izmantojot aizdevumu, kas atbr?vots no nodok?a, vai ar? vi?š maks? preces cenu bez PVN kop? ar finans?juma izmaks?m un PVN tiek pieskait?ts kop?jai maksai (29). Tiesas argument?cija min?taj? spriedum? t?d?j?di, manupr?t, nav tieši transpon?jama uz šo lietu.

66. Turkl?t kopš iepriekš min?t? sprieduma pasludin?šanas judikat?ra ir iev?rojami att?st?jusies. Divi spriedumi man š?iet ?paši atbilst?gi.

67. Pirmais ir spriedums *Stock'94* (30). Šaj? liet? Tiesa l?ma, ka “[...] dar?jums, kas paredz, ka saimniecisk?s darb?bas veic?js pieg?d? preces lauksaimniekam un tam pieš?ir aizdevumu šo pre?u ieg?dei, [Direkt?vas 2006/112] izpratn? ir vienots dar?jums, kur? pre?u pieg?de ir galvenais pakalpojums. Min?t? vienot? dar?juma ar nodokli apliekamo b?zi veido gan min?to pre?u cena, gan ar? procenti, kas j?maks? par lauksaimniekiem pieš?irto aizdevumu” (31). Šaj? liet? runa bija par dar?jumiem lauksaimniec?bas kooperat?v?, kur? viens saimniecisk?s darb?bas veic?js pieš??ra lauksaimniekiem kred?tu, ko šie lauksaimnieki var?ja izmantot tikai s?klu un citu ražošanas l?dzek?u ieg?dei no t? paša saimniecisk?s darb?bas veic?ja. Lauksaimnieki papildus ieg?d?to pre?u cenai maks?ja ar? procentus par pieš?irto aizdevumu. T?pat k? šaj? liet?, bija j?noskaidro, vai šis pakalpojums ir uzskat?ms par diviem atseviš?iem dar?jumiem – ar nodokli apliekamu pre?u pieg?des dar?jumu un no nodok?a atbr?votu kred?ta pieš?iršanas dar?jumu – vai par vienotu kompleksu dar?jumu.

68. Tiesa uzskat?ja, pirmk?rt, ka aizdevumu sniegšana no lauksaimnieku viedok?a nebija uzskat?ma par autonomu pakalpojumu, cikt?l šos finanšu resursus nevar?ja br?vi izmantot; otrk?rt, ka attiec?gais saimniecisk?s darb?bas veic?js, kuram nebija at?aujas r?koties kred?tiest?des status?, nevar?ja pieš?irt lauksaimniekiem aizdevumus tad, ja šie aizdevumi nebija paredz?ti pre?u ieg?dei no vi?a (32), un, trešk?rt, ka pre?u pieg?dei un aizdevumam bija viens ekonomiskais m?r?is (33). Šajos apst?k?os Tiesas ieskat? viss pakalpojums veidoja vienotu dar?jumu no PVN viedok?a.

69. Atbildot uz jaut?jumu tiesas s?d?, Komisija nor?d?ja, ka uzskata šo spriedumu par “d?vainu”. Tom?r es taj? nesaskatu neko d?vainu: Tiesa vienk?rši izmantoja funkcion?lu pieeju apl?kojamaj?m attiec?b?m, lai noteiktu to patieso raksturu.

70. Ja Tiesa var?ja š?di lemt situ?cij?, kur? bez pre?u pieg?d?m past?v?ja faktiskā finanšu pl?sma starp pieg?d?t?ju un pirc?ju, tad t?pat – un v?l liel?k? m?r? – tam ir j?b?t izpirkumnomas l?guma gad?jum?, kur? vien?go “pl?smu” veido transportl?dzek?a pieg?de un kur? nomnieks par to maks? pats no saviem l?dzek?iem. T?d?j?di pamatliet? apl?kojamajos izpirkumnomas dar?jumos – l?dz?gi iepriekš min?tajam spriedumam – nepast?v kred?ta pieš?iršana, kas b?tu uzskat?ma par autonomu pakalpojumu sal?dzin?jum? ar transportl?dzek?a pieg?di, iznom?t?js nepied?v? finans?jumu ?rpus izpirkumnomas dar?jumiem un visiem šo dar?jumu elementiem ir viens un tas pats ekonomiskais m?r?is, proti, transportl?dzek?a izmantošana atbilstoši izpirkumnomas l?gumam rakstur?gajiem nosac?jumiem. Tiesas argument?cija spriedum? *Stock '94* t?d?j?di ir piln?gi transpon?jama uz šo lietu.

71. Otrais ir spriedums *Part Service* (34), kas v?l tieš?k attiecas uz izpirkumnomas l?gumiem un to sadal?šanu atseviš?os dar?jumos. Šaj? liet? runa bija par transportl?dzek?u izpirkumnomas l?gumiem, kas sadal?ti vair?kos dar?jumos, k? rezult?t? iznom?t?js no nomnieka atbilstoši ar nodokli apliekamam dar?jumam b?t?b? sa??ma summu, kas vien?da ar transportl?dzek?a ieg?des no pieg?d?t?ja cenu. Atlikušo da?u nomnieks maks?ja citam saimniecisk?s darb?bas veic?jam, kas pieder?ja tai pašai grupai, kurai pieder?ja iznom?t?js, atbilstoši apdrošin?šanas un

garantijas līgumam, kas ir no nodokļa atbrīvots darījums. Šīs summas pēc tam tika atmaksātas iznomātājam. Itālijas nodokļu administrācija uzskatīja, ka dažādos saistības, kuras parakstījušas ieinteresētās personas un kuras ir ietvertas dažādos līgumos, visas kopā veido vienu līgumu, kas ir noslēgts starp trijiem dalībniekiem. Tā uzskatīja, ka patērētāja maksājumi atbaidīja par izpirkumnomu tikusi mērķslēgi sadalīta, lai samazinātu nodokļa bāzi, un iznomātāja loma bija sadalīta starp pašu iznomātāju un otro saimnieciskās darbības veicēju (35).

72. Tiesa veica aplūkojamo līgumu analīzi, ņemot vērā savu judikatūru par kompleksiem darījumiem (36). Tā tostarp norādīja, ka aplūkojamās darījuma raksturoja šādi elementi:

- abas sabiedrības, kas piedalījās izpirkumnomas darījumā, piederēja vienai grupai;
- pats izpirkumnomas sabiedrības pakalpojums bija sadalīts un finansēšanu raksturojošais elements bija uzticēts citai sabiedrībai, to sadalot aizdevuma, apdrošināšanas un starpniecības pakalpojumos;
- tādējādi izpirkumnomas sabiedrības pakalpojums bija tikai transportlīdzekļu noma;
- nomnieka samaksātie nomas maksājumi kopā bija nedaudz lielāki par preces pirkuma izmaksām;
- šīta, ka šis pakalpojums, ja to apskata atsevišķi, nebija saimnieciski rentabls, jo uzņēmuma dzīvotspēja nevarēja tikt nodrošināta tikai ar līgumiem, kas noslēgti ar nomniekiem;
- izpirkumnomas sabiedrība saņēma atbaidību par izpirkumnomas līgumu tikai nomnieka pārskaitīto nomas maksājumu summas un šīs pašas grupas citas sabiedrības pārskaitīto summu veidā (37).

73. Vēlāk Tiesa uzskatīja, ka šāda prakse ir pretēja Sestās direktīvas (38) 11. panta A daļas 1. punktam, proti, visas tās summas aplikšanai ar nodokli, ko veido saņēmēji vai saņēmēji atbaidīja no nomnieka. Proti, tā kā transportlīdzekļu noma saskaņā ar izpirkumnomas līgumiem ir pakalpojuma sniegšana Sestās direktīvas 6. panta nozīmā (39), šāds darījums parasti ir aplikams ar PVN, kura būze ir jānosaka atbilstoši Sestās direktīvas 11. panta A daļas 1. punktam. Tādējādi cerētais rezultāts bija saņēmēji nodokļu priekšrocību, kas ir saistīta ar atbrīvošanu no nodokļa saskaņā ar Sestās direktīvas 13. panta B daļas a) un d) punktu (40), attiecībā uz pakalpojumiem, kas tiek sniegti sabiedrībai, kura ir noslēgusi līgumu ar izpirkumnomas sabiedrību (41).

74. Lietā *Part Service* prejudiciālie jautājumi bija uzdoti saistībā ar tiesību ņaunprētīgu izmantošanu; Tiesa tādējādi nedeķa kategorisku atbildi, atstājot iesniedzējtiesas ziņā izvērtojumu par iespējamo ņaunprētīgās izmantošanas mērķi. Pamatlietā *VWFS* nevar tikt vainota nekādā ņaunprētīgā izmantošanā, jo ir acīmredzams, ka izpirkumnomas līgumu sadalīšanu pieauj vai pat pieprasa Apvienotās Karalistes tiesības. Tomēr šādas prakses analīze, ko Tiesa veikusi sprieduma *Part Service* (42) 57. punktā, pilnīgi atbilst pamatlietā aplūkojamajai situācijai, ar izņēmumu, ka tajā pat nav runas par diviem pakalpojumu sniedzējiem un diviem līgumiem, bet par vienu vienu līgumu ar vienu vienu pakalpojumu sniedzēju un sadalīšana notiek tikai brīdī, kad nomniekam tiek norādīta nomas maksa. Tas vēl skaidrāk parāda, ka sadalīšana ir mērķslēga.

75. Atziņas, kas izriet no iepriekšējā punkta minētā sprieduma, pēc manām domām, ir pilnīgi atbilstošas pamatlīetas apstākļos. Tas, ka runa ir par Apvienotās Karalistes tiesību sistēmas atzītu vai prasītu praksi, šajā konstatājumā neko nemaina. Proti, Tiesa vērtē kādas prakses atbilstību nevis dalībvalsts tiesībām, bet Savienības tiesību normām. Tādā, ja tā ir uzskatījusi, ka līguma

Ilguma sadalšana daždos atsevišķos darījumos ir pretrunā principam, ka ar nodokli ir jāapliek visa par darījumu saņemto atlīdzība, jo šā sadalšana sniedz nepamatotu nodokļu priekšrocību, kas izpaužas kā atbrīvojums no nodokļa, šis konstatējums attiecas gan uz nodokļa maksātāju āunprātīgu rīcību, gan uz valsts tiesību normām, kurās prasīta šāda sadalšana.

76. Noslēdzot šo manas argumentācijas daļu, šīet, ka iepriekš sniegtā analīze par judikatūru, kas attiecas uz kompleksu pakalpojumu, tostarp konkrēti – izpirkumnomas ilgumu, nodokļu režīmu, jau ir pietiekama, lai konstatētu, ka pamatlietā aplūkojamā izpirkumnomas ilgumu sadalšana ar nodokli apliekamos preču piegādes darījumos un no nodokļa atbrīvotos kredīta piešķiršanas darījumos – prakse, kas ir pieļauta vai prasīta Apvienotās Karalistes tiesību aktos – ir pretrunā Direktīvas 2006/112 normām, kā tās interpretējusi Tiesa.

77. Šāda attieksme pret šiem ilgumiem man šīet arī pretrunā Direktīvas 2006/112 135. panta 1. punkta b) apakšpunktā paredzētās kredīta darījumu atbrīvošanas no nodokļa mērīim un izņēmumu šauras interpretācijas principam.

Kredīta darījumu atbrīvošanas no nodokļa mērīis

78. PVN sistēmas pamatā ir vispārīga nodokļa uzlikšana ikvienai precei un pakalpojumam katrā ražošanas un izplatīšanas (vai pakalpojuma sniegšanas) stadijā. Tomēr PVN ir patērētāja nodoklis, proti, nodokļa ekonomiskais slogs ir jāuzņemas patērētāja stadijā. Šis slogs tādā katrā ekonomiskā cikla stadijā tiek pārnests uz nākamo stadiju, un tālīdz patērētāja stadijai. Pateicoties priekšnodokļa samaksāto nodokļa atskaitīšanai, sloga palielinājums attiecas tikai uz katras stadijas pievienoto vērtību, un nodoklis paliek saimnieciskās darbības veicējiem neitrāls.

79. Ikviens atbrīvojums pārrauj šo ķēdi, tādējādi traucējot nodokļa uzlikšanas mehānismu pareizai darbībai un radot konkurences izkropojumus neitralitātes izjaukšanas dēļ. Proti, ja uz kādu precī vai pakalpojumu attiecas atbrīvojums, priekšnodokli nevar atskaitīt, jo nav nodokļa vērtīgā veiktajos darījumos. Saimnieciskās darbības veicējs, uz kuru attiecas atbrīvojums, tādējādi tiek uzskatīts par patērētāju un pats uzņemas nodokļa slogu. Tāpēc visi atbrīvojumi PVN jomā ir jāinterpretē šauri, proti, tā, lai tie tiktu ierobežoti līdz nepieciešamajam minimumam, ņemot vērā to mērīi un ieviešanas iemeslus (43).

80. Direktīvas 2006/112 preambulas apsvērumos nav skaidroti iemesli, kuru dēļ Eiropas Savienības likumdevējs ir atbrīvojis no nodokļa finanšu pakalpojumus, tostarp kredīta piešķiršanas pakalpojumus. Tomēr šāds atbrīvojums ir sastopams arī lielākajā daļā valstu, kas ir ieviesušas PVN. Literatūrā vispārīgi tiek atzīts, ka šos pakalpojumus, kas attiecas tikai uz finanšu apriti, ir pārāk grūti aplikt ar nodokli, jo ir grūtības noteikt nodokļa bāzi (44).

81. Izpirkumnomas ilgumu gadījumā šādu grūtību nav. Šāda veida darījumos, pirmkārt, ir skaidri definēti pakalpojums, kurš izpaužas kā preces, kas ir ilguma priekšmets, nodošana, iespējams, paredzot iespēju iegūt pašumtiesības uz to, un, otrkārt, finansiāla atlīdzība nomas maksas un iespējamo papildu maksājumu veidā. Nodokļa bāzi tādā ir viegli noteikt – to veido visi maksājumi, ko iznomātājs saņem no nomnieka. Tas, ka šie maksājumi sedz dažādas nomnieka izmaksas papildus ilguma priekšmeta iegādes izmaksām, finansējuma izmaksām, vispārīgām izmaksām vai papildu pakalpojumu maksai, neko nemaina, jo visas šīs izmaksas tiek segtas saistībā ar attiecīgās preces nodošanas pakalpojumu.

82. Šāda ilguma kvalificācija – pat daļēji – par kredīta piešķiršanas pakalpojumu tādējādi pārsniedz nepieciešamo ietvaru atbrīvojumam, kas paredzēts Direktīvas 2006/112 135. panta 1. punkta b) apakšpunktā, un neatbilst šā atbrīvojuma mērīim. Ar šo kvalifikāciju tādā tiek pārņemts šīs direktīvas 1. panta 2. punkta pirmais daļēji minētais nodokļa uzlikšanas vispārīguma

princips. Tiesa turklāt izmantoja tādā pašā argumentāciju spriedumā *Velvet & Steel Immobilien*, kurā tika uzskatīts, ka finanšu darījumu atbrīvojuma no nodokļa mērķis ir atvieglot nodokļa bāzes, kā arī atskaitīt PVN summas noteikšanu un novērst patērētāja kredīta izmaksu pieaugumu. Tādēļ Tiesa lēma: "Tā kā saistītu remontu nekustamo īpašumu uzņemšanas aplikšana ar PVN nerada šādas grūtības, šis darījums nav atbrīvojams no nodokļa" (45).

83. Šajā saistībā ir jāpiebilst, ka ar to, ka dalībvalsts tiesību sistēmā darījums tiek kvalificēts kā kredīta piešķiršana, nepietiek, lai tam tiktu piešķirts Direktīvā 2006/112 paredzētais atbrīvojums. Proti, saskaņā ar Tiesas judikatūru Direktīvas 2006/112 135. panta 1. punktā minētie atbrīvojumi ir autonomi Savienības tiesību jēdzieni, kuru mērķis ir novērst atšķirības PVN režīma piemērošanā dažādās dalībvalstīs (46).

84. Manuprāt, Direktīvas 2006/112 135. panta 1. punkta b) apakšpunkts nav pietiekams pamats, lai ļautu piešķirt daļēju atbrīvojumu no nodokļa tādām izpirkumnomas darījumiem kā pamatlietu aplūkojamie.

Secinājumi par šo daļu

85. No šiem apsvērumiem, manuprāt, skaidri izriet, ka, ņemot vērā Direktīvas 2006/112 dažādu normas, kā tās interpretējusi Tiesa, tādā veidā izpirkumnomas darījumi kā pamatlietu aplūkojamie nav sadalīti atsevišķos preču piegādes un kredīta piešķiršanas darījumos. Daļējais atbrīvojums no nodokļa, kas izriet no šīs sadalīšanas, rada šo pakalpojumu sniedzējiem mazāk labvēlīgu situāciju, liedzot tiem tiesības uz priekšnodokļa samaksu PVN par daļu no to izmaksām atskaitīšanu, samazina nodokļu ieņēmumus gan attiecīgās dalībvalsts, gan Savienības budžetā un var izraisīt konkurences izkropojumus, ja vieni un tie paši pakalpojumi dažādās dalībvalstīs tiek skatīti atšķirīgi (47).

86. Es nenoraidu Apvienotās Karalistes likumdevēja tiesības patērētāju aizsardzības iemesla dēļ prasīt, lai izpirkumnomas pakalpojumu sniedzēji nomniekiem atsevišķi norādītu summas, kas attiecas uz transportlīdzekļu iegādes cenu. Tomēr šādas cenas norādīšanas veids nav noteicošs, un tam nebūtu jāizraisa šo pakalpojumu sadalīšana PVN uzlikšanas vajadzībā atbilstoši judikatūrai, kas minēta šo secinājumu 52. punktā (48).

Nobeiguma piezīmes

87. Pēc manām domām, vienīgā pareizā atbilde, kas sniedzama uz prejudiciālajiem jautājumiem šajā lietā, ir, ka tādā izpirkumnomas līgumā kā pamatlietu aplūkojamie ir uzskatāmi par vienotiem kompleksi darījumiem, kas apliekami ar nodokli, un pakalpojumu sniedzējiem ir tiesības atskaitīt visu priekšnodokļa samaksu PVN par šo pakalpojumu vajadzībā izmantotajām precēm un pakalpojumiem.

88. Protams, šā pieeja pilnīgi varētu būt tikt piemērota nākotnē. Attiecībā uz iepriekšējiem situācijām, tostarp pamatlīstas strīdu, problēma ir sarežģītāka.

89. Pirmkārt, izpirkumnomas pakalpojumu sniedzēji ir saistīti daļēju atbrīvojumu no nodokļa saviem pakalpojumiem tādēļ, ka šie pakalpojumi tika sadalīti divos atsevišķos darījumos, no kuriem viens bija atbrīvots no nodokļa. Otrkārt, ņemot vērā, ka šis atbrīvojums bija pretrunā Savienības tiesībām, normālos apstākļos viņiem būtu bijis jāspēj izmantot tiesības uz visa saistībā ar šiem pakalpojumiem priekšnodokļa samaksu PVN atskaitīšanu. Tādēļ rodas jautājums, vai viņiem ir jāspēj izmantot šīs tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, neraugoties uz aplūkojamo atbrīvojumu.

90. Norādes atbildei uz šo jautājumu ir atrodamas Tiesas judikatūrā. Saskaņā ar to pat tad, ja

valsts tiesību s paredzētais atbrīvojums no nodokļa nav saderīgs ar Direktīvu 2006/112, šīs direktīvas 168. pantā nodokļu maksātājam nav jāauts saņemta šo atbrīvojumu no nodokļa, vienlaicīgi izmantojot tiesības uz atskaitēšanu (49). Nav noliedzams, ka Tiesa šādi lēma attiecībā uz priekšnodokļa samaksāta PVN par precēm un pakalpojumiem, ko nodokļa maksātājs izmantoja tikai no nodokļa atbrīvotiem darījumiem, atskaitēšanu. Tomēr es domāju, ka tādām pašām risinājumiem ir jābūt spēkā attiecībā uz PVN priekšnodokli par precēm un pakalpojumiem, kuri, lai arī daļēji izmantoti ar nodokli apliekamiem darījumiem, kopumā ir no nodokļa atbrīvotu darījumu cenas sastāvdaļa. Proti, tādā pati PVN sistēmā loģika ir piemērojama abās situācijās, t.i., ka iepriekš samaksātu nodokļu atskaitēšana ir saistīta ar vēlāk iekasājamiem nodokļiem (50).

91. Alternatīvā gadījumā, ņemot vērā, ka Direktīvas 2006/112 tiesību normas, saskaņā ar kurām izpirkumnomas pakalpojumi ir jāskata kā vienoti ar nodokli apliekami darījumi, tostarp tās 73. pants, pēc manām domām, ir pietiekami precīzas un bez nosacījumiem, lai nodokļu maksātāji varētu tieši uz tām atsaukties, viņi varētu lūgt uzlikt nodokli saviem izpirkumnomas pakalpojumiem kopumā, lai varētu izmantot tiesības uz PVN priekšnodokļa atskaitēšanu (51). Iesniedzētājiem ir jāpārbauda, vai tas ir iespējams praksē pamata tiesvedībā.

Secinājumi

92. ņemot vērā visu iepriekš minēto, es ierosinu Tiesai uz *Supreme Court of the United Kingdom* (Apvienotās Karalistes Augstākā tiesa) uzdotajiem prejudiciālajiem jautājumiem atbildēt šādi:

Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopā pievienotās vērtības nodokļa sistēmu tiesību normas ir jāinterpretē tādējādi, ka tādā izpirkumnomas līgumā kļūst pamatlietā aplūkojamie ir uzskatāmi par vienotiem kompleksi darījumiem, kas apliekami ar nodokli, un pakalpojumu sniedzējiem ir tiesības atskaitēt visu priekšnodokļa samaksāto pievienotās vērtības nodokli (PVN) par šo pakalpojumu vajadzības izmantotajām precēm un pakalpojumiem.

Nodokļa maksātājiem, kas šiem darījumiem ir saņemmuši daļēju atbrīvojumu no nodokļa atbilstoši valsts tiesībām, nav tiesību uz to, ka tiek atskaitēts priekšnodokļa samaksātais PVN par šo pakalpojumu vajadzības izmantotajām precēm un pakalpojumiem, kuru izmaksas tikušas iekasātas no nodokļa atbrīvotu darījumu cenā. Iesniedzētājiem ir jāpārbauda, vai šiem nodokļa maksātājiem ir iespējams lūgt uzlikt nodokli minētajiem darījumiem kopumā, lai tie varētu izmantot tiesības uz nodokļa atskaitēšanu.

1 Oriģinālvārda – franču.

2 Ir runa par līgumiem, kuriem dažāds tiesību sistēmas ir atšķirīgi nosaukumi (“hire purchase” angļu valodā, “location-vente” vai “crédit-bail” franču valodā; daudzsistēmas, tostarp poļu un vācu, tiek lietots angļu valodas termins “leasing”) un saskaņā ar kuriem specializēti uzņēmumi atbilstoši klientu specifikācijām nopirka ražošanas līdzekļus un, paturot pašumtiesības uz šiem līdzekļiem, nodod tos nomā, izmantojot maksājumu, kas aprēķināts tādā, lai tiktu atmaksāta preču vērtība un segtas finansējuma izmaksas. Parasti līgumos nomniekiem ir paredzēta iespēja izpirkt nomāto preces; šo iespēju viņi var īstenot nomas beigās, samaksājot maksu, kas atbilst pieņemtajai atlikušajai preces vērtībai.

3 OV 2006, L 347, 1. lpp.

4 Šiem pantiem šajā lietā nav nozīmes.

5 Proti, šī cena atspoguļo tikai transportlīdzekļa vērtību, un priekšnodokļa samaksātais PVN

par transportlīdzekļa iegādi tiek pilnīgi atskaitīts no vālk maksājuma PVN par to pašu transportlīdzekli.

6 Šo vārtība ir vienāda ar nulli, izņemot to, ka daži maksājumi, kas nav ietverti transportlīdzekļa cenā, piemēram, atlīdzība par pirmstermiņa apmaksu vai maksa par izpirkšanas iespējas izmantošanu, tiek uzskatīti par tādām, kas attiecināmi uz darījumiem, kuri apliekami ar nodokli.

7 Kāpēc jo skat. spriedumu, 2016. gada 13. oktobris, *M. un S.* (C-303/15, EU:C:2016:771, 16. punkts un tajā minētā judikatūra).

8 Attiecībā uz finanšu darījumu atbrīvojuma no nodokļiem mērķi skat. šo secinājumu 78. un nākamās punktus.

9 Kāpēc jo skat. spriedumu, 2016. gada 22. jūnijs, *Gemeente Woerden* (C-267/15, EU:C:2016:466, 30.–35., 40. un 41. punkts).

10 Kāpēc jo skat. spriedumu, 2015. gada 22. oktobris, *Sveda* (C-126/14, EU:C:2015:712, 27., 28. un 32. punkts).

11 Mans izcēlums.

12 Neņemot vērā darbības, kas neietilpst PVN sistēmā, piemēram, tādā, ka par tām netiek saņemta atlīdzība.

13 Skat. it īpaši spriedumus, 2009. gada 29. oktobris, *SKF* (C-29/08, EU:C:2009:665, 57. punkts un tajā minētā judikatūra), un 2015. gada 22. oktobris, *Sveda* (C-126/14, EU:C:2015:712, 27. punkts).

14 Skat. it īpaši spriedumus, 2009. gada 29. oktobris, *SKF* (C-29/08, EU:C:2009:665, 58. punkts un tajā minētā judikatūra), un 2015. gada 22. oktobris, *Sveda* (C-126/14, EU:C:2015:712, 28. punkts).

15 Tā tas bija pamata tiesvedībā lietā, kurā pasludināts spriedums, 2016. gada 22. jūnijs, *Gemeente Woerden* (C-267/15, EU:C:2016:466).

16 Skat. šo secinājumu 32. punktu.

17 Skat. šo secinājumu 32. un 33. punktu.

18 Skat. spriedumu, 1999. gada 25. februāris, *CPP* (C-349/96, EU:C:1999:93, 29. punkts).

19 Skat. it īpaši spriedumu, 2016. gada 8. decembris, *Stock '94* (C-208/15, EU:C:2016:936, 26., 27. un 29. punkts un tajos minētā judikatūra).

20 Skat. it īpaši spriedumu, 2010. gada 2. decembris, *Everything Everywhere* (C-276/09, EU:C:2010:730, 29. un 30. punkts un tajos minētā judikatūra).

21 Skat. spriedumus, 2005. gada 27. oktobris, *Levob Verzekeringen* un *OV Bank* (C-41/04, EU:C:2005:649, 24. punkts); 2010. gada 2. decembris, *Everything Everywhere* (C-276/09, EU:C:2010:730, 30. punkts), un 2012. gada 27. septembris, *Field Fisher Waterhouse* (C-392/11, EU:C:2012:597, 25. punkts).

- 22 Skat. it ?paši spriedumu, 2016. gada 8. decembris, *Stock '94* (C?208/15, EU:C:2016:936, 30. punkts).
- 23 Spriedums, 2012. gada 27. septembris, *Field Fisher Waterhouse* (C?392/11, EU:C:2012:597, 26. punkts).
- 24 Skat. spriedumu, 2017. gada 4. oktobris, *Mercedes-Benz Financial Services UK* (C?164/16, EU:C:2017:734).
- 25 Spriedums, 2010. gada 2. decembris, *Everything Everywhere* (C?276/09, EU:C:2010:730, 31. punkts).
- 26 Par atbr?vojumu no nodok?a ietekmi uz PVN neitralit?ti skat. šo secin?jumu 78. un n?kamos punktus.
- 27 Skat. spriedumu, 1993. gada 27. oktobris, *Muys' en De Winter's Bouw? en Aannemingsbedrijf* (C?281/91, EU:C:1993:855, rezolut?v? da?a).
- 28 Spriedums, 1993. gada 27. oktobris, *Muys' en De Winter's Bouw? en Aannemingsbedrijf* (C?281/91, EU:C:1993:855, 14. punkts), un ?ener?ladvok?ta F. Dž. Džeikobsa [*F. G. Jacobs*] secin?jumi liet? *Muys' en De Winter's Bouw- en Aannemingsbedrijf* (C?281/91, EU:C:1993:81, 10. un 11. punkts).
- 29 ?emsim par piem?ru precī par 1000 euro bez nodok?iem, PVN ar likmi 20 % un kop?j?s finans?juma izmaksas 30 % apm?r?. Finans?juma ar bankas aizdevumu gad?jum? preces cena ar PVN ir 1200 euro, finans?juma izmaksas ir 360 euro un kop?j? summa – 1560 euro. Izpirkumnomas gad?jum? preces cena bez nodok?iem kop? ar finans?juma izmaks?m ir 1300 euro, papildus PVN 260 euro un kop?j? summa – 1560 euro. Shematiski: $(a + ta) + s(a + ta) = (a + sa) + t(a + sa)$, kur a = preces cena bez nodok?iem, t = PVN likme, s = finans?juma izmaksas. Šiem apr?ēiniem es izmantoju: Pardon, J., *La TVA et les opérations bancaires*, Droit bancaire et financier, 2006, V, 274. lpp.
- 30 Spriedums, 2016. gada 8. decembris (C?208/15, EU:C:2016:936).
- 31 Spriedums, 2016. gada 8. decembris, *Stock '94* (C?208/15, EU:C:2016:936, rezolut?v?s da?as pirmais ievilkums).
- 32 T?s ir iev?rojamas p?rmai?as sal?dzin?jum? ar 13. punktu spriedum?, 1993. gada 27. oktobris, *Muys' en De Winter's Bouw- en Aannemingsbedrijf* (C?281/91, EU:C:1993:855), saska?? ar kuru j?dzienš “kred?tu pieš?iršana un starpniec?ba”, kas tiek izmantots, lai defin?tu atbr?vojuma no nodok?a piem?rošanas jomu, ir pietiekami plašs, lai taj? iek?autu kred?tu, ko pre?u pieg?d?t?js pieš?ir maks?jumu atlikšanas veid?. Saska?? ar 2016. gada 8. decembra spriedumu *Stock '94* (C?208/15, EU:C:2016:936) š?ds kred?ts norm?li ir j?skata k? papildu pakalpojums pre?u pieg?dei un t?tad tam nevar piem?rot atbr?vojumu no nodok?a.
- 33 Spriedums, 2016. gada 8. decembris, *Stock '94* (C?208/15, EU:C:2016:936, 32.–34. punkts).
- 34 Spriedums, 2008. gada 21. febru?ris, *Part Service* (C?425/06, EU:C:2008:108).
- 35 Spriedums, 2008. gada 21. febru?ris, *Part Service* (C?425/06, EU:C:2008:108, 8.–17. punkts).
- 36 Spriedums, 2008. gada 21. febru?ris, *Part Service* (C?425/06, EU:C:2008:108, 48.–53.

punkts).

- 37 Spriedums, 2008. gada 21. februāris, *Part Service* (C-425/06, EU:C:2008:108, 57. punkts).
- 38 Padomes Sestā direktīva 77/388/EEK (1977. gada 17. maijs) par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopējā pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV 1977, L 145, 1. lpp.); Direktīva 2006/112 ir tās pārstrādātā redakcija. Sestās direktīvas 11. panta A daļas 1 punkts tagad ir Direktīvas 2006/112 73. pants.
- 39 Tagad – Direktīvas 2006/112 24.–29. pants. Jānorāda, ka noteikti līguma līgumi var tikt kvalificēti kā preču piegāde Direktīvas 2006/112 14. panta 2. punkta b) apakšpunkta izpratnē, bet tas neko nemaina attiecībā uz to aplikšanu ar nodokli.
- 40 Tagad – Direktīvas 2006/112 135. panta 1. punkta a) un b) apakšpunkts.
- 41 Spriedums, 2008. gada 21. februāris, *Part Service* (C-425/06, EU:C:2008:108, 59.–61. punkts).
- 42 Spriedums, 2008. gada 21. februāris (C-425/06, EU:C:2008:108).
- 43 Attiecībā uz Direktīvas 2006/112 135. panta 1. punkta d) apakšpunktā paredzēto atbrīvojumu skat. spriedumu, 2016. gada 26. maijs, *Bookit* (C-607/14, EU:C:2016:355, 34. punkts).
- 44 Skat. it īpaši Tait, A., *Value Added Tax. International Practice and Problems*, International Monetary Fund, Vašingtona, 1988, 92.–100. lpp. Skat. arī Parolini, A., “Exemptions in VAT Law – Recent Case Law of the CJEU”, no: Lang, M. (red.), *CJEU – Recent Developments in Value Added Tax 2015*, Vēne, 2016, 285. lpp., un Pardon, J., *La TVA et les opérations bancaires*, Droit bancaire et financier, 2006, V, 274. lpp.
- 45 Spriedums, 2007. gada 19. aprīlis, *Velvet & Steel Immobilien* (C-455/05, EU:C:2007:232, 24. punkts).
- 46 Spriedums, 2016. gada 26. maijs, *Bookit* (C-607/14, EU:C:2016:355, 33. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 47 Šajā ziņā es, piemēram, norādu – kā izriet no lietas, kurā pasludināts 2017. gada 19. septembra spriedums Komisija/rija (reģistrācijas nodoklis) (C-552/15, EU:C:2017:698) –, ka transportlīdzekļu nomas un līguma pakalpojumu sniedzēji, kas reģistrēti Ziemeļrijā, tieši konkurē ar to pašu pakalpojumu sniedzējiem, kas reģistrēti Ķrijā.
- 48 Tiesas sēdē lietas dalībnieki norādīja, ka šis pienākums izriet no Eiropas Parlamenta un Padomes Direktīvas 2008/48/EK (2008. gada 23. aprīlis) par patērētāja kredītīgumiem un ar ko atceļ Direktīvu 87/102/EEK (OV 2008, L 133, 66. lpp.). Tomēr, pirmkārt, atbilstoši šīs direktīvas 2. panta 2. punkta d) apakšpunktam tātad nav piemērojama “tādēļ nomas vai līguma līgumiem, ar kuriem neuzliek ne saistības iegādāties līgumu paredzēto preci, ne arī ar citu atsevišķu līgumu”. Saskaņā ar informāciju, ko Apvienotās Karalistes valdība sniedza, atbildot uz Tiesas rakstveida jautājumu, nevienā no VWFS izmantotajiem izpirkumnomas līgumu veidiem netiek uzlikta saistības iegādāties, bet tikai paredzēta tāda iespēja. Otrkārt, lai arī attiecīgais pienākums var tikt secināts no Direktīvas 2008/48 10. panta 2. punkta e) apakšpunkta, runa ir par pienākumu informēt nomnieku, un tas nevar noteikt pakalpojuma nodokļu režīmu.
- 49 Spriedums, 2013. gada 28. novembris, *MDDP* (C-319/12, EU:C:2013:778, 45. punkts).

50 Spriedums, 2013. gada 28. novembris, *MDDP* (C-319/12, EU:C:2013:778, 43. punkts).

51 Skat. spriedumu, 2013. gada 28. novembris, *MDDP* (C-319/12, EU:C:2013:778, 47. punkts un pēc analoģijas 56. punkta otrā un trešā daļa).