



Teismo praktikos rinkinys

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, Civilinių 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 nė vienoje iš jų nebuvo galutinai nuspręsta, kaip šį sandorį kvalifikuoti PVM požiūriu. Šioje byloje Teisingumo Teismas turės galimybę pateikti papildomus paaiškinimus šiuo klausimu.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3. Direktyvos 2006/112/EB² 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 teisė pereina vėliausiai tada, kai sumokama paskutinė įmoka;

<...>“

¹ Originalo kalba: lenkų.

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

4. Šios direktyvos 24 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Paslaugų teikimas“ – sandoris, kuris nėra prekių tiekimas.“

Jungtinės Karalystės teisė

5. Direktyvos 2006/112 14 straipsnio 2 dalies b punktas į Jungtinės Karalystės teisę perkeltas *Value Added Tax Act 1994* (1994 m. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas) 4 priedo 2 punkto b papunkčiu, siejama su šio įstatymo 5 straipsniu.

6. Pagal *Consumer Credit Act 1974* (1974 m. Vartojimo kredito įstatymas) 99 straipsnį bet kada iki to laiko, kai paskutinis skolininko mokėjimas pagal reglamentuojamą išsimokėtinio pirkimo susitarimą (angl. *hire purchase agreement*) tampa mokėtinas, skolininkas turi teisę nutraukti susitarimą, apie tai pranešdamas, sumokėjęs sumą, apskaičiuotą pagal šio įstatymo 100 straipsnį.

7. 1974 m. Vartojimo kreditų įstatymo 189 straipsnyje *hire purchase agreement* apibrėžiamas kaip susitarimas, pagal kurį už išnuomotas prekes reguliariai dalimis moka asmuo, kuriam tos prekės išnuomos, o prekių nuosavybės teisė tam asmeniui pereina, jeigu jis įvykdo susitarimo sąlygas ir įvyksta vienas arba keli susitarime numatyti įvykiai, įskaitant to asmens sudaromą pasirinkimo sandorį.

Faktinės aplinkybės, procesas ir prejudiciniai klausimai

8. *Mercedes-Benz Financial Services UK Ltd* (toliau – bendrovė MBFS) yra *Daimler AG* patronuojamoji įmonė, įsikūrusi Jungtinėje Karalystėje. Ji teikia finansines paslaugas, susijusias su transporto priemonių naudojimu ir įsigijimu. Šioje srityje ji siūlo tris standartines automobilių panaudos sutartis: nuomos sutartį (*leasing*), *hire purchase* sutartį ir mišrią sutartį, vadinamą *Agility*.

9. Pagal nuomos sutartį nuomininkas neturi teisės įsigyti transporto priemonės pasibaigus nuomos terminui. Pagrindinėje byloje neginčijama, kad ši sutartis – tai paslaugų teikimas, kaip tai suprantama pagal PVM nuostatas. Tačiau *hire purchase* sutartis surašyta taip, kad mokėjimų suma iš esmės atitinka transporto priemonės kainą kartu su finansavimo išlaidomis. Sutartyje gali būti numatytos vienodos įmokos arba paskutinė, daug didesnė įmoka (vad. *balloon payment*), vis dėlto klientas iš esmės privalo sumokėti visas šias įmokas. Jis gali būti atleidžiamas nuo šio įpareigojimo ir nutraukdamas sutartį pagal pirmiau minėtas nuostatas dėl vartojimo kredito. Sutartyje numatyta kliento galimybė išsipirkti transporto priemonę pasibaigus sutarties galiojimo terminui, o klientas privalo sumokėti simbolinę galutinę įmoką (paprastai – 95 GBP). Vis dėlto, kadangi įmokų suma atitinka transporto priemonės kainą, galimybė išsipirkti transporto priemonę, už kurią visiškai sumokėta, neturi ekonominės prasmės. Pagrindinėje byloje neginčijama, 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 įgyja galimybę išsipirkti transporto priemonę, jeigu jis sumoka galutinę įmoką (*optional purchase payment*), atitinkančią vidutinę numatomą transporto priemonės vertę išpirkimo metu (kaip nurodė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, 42–48 % pradinės kainos), o įmokų 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. mokestiniame 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 aplinkybėmis *Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division)* (Anglijos ir Velso apeliacinis teismas, Civilinių bylų skyrius, Jungtinė Karalystė) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir kreipėsi į Teisingumo Teismą su šiais prejudiciniais klausimais:

- „1. Ką reiškia žodžiai „sutart[is], kurioje numatyta, kad paprastai nuosavybės teisė pereina vėliausiai tada, kai sumokama paskutinė įmoka“, kaip nurodyta [Direktyvos 2006/112] 14 straipsnio 2 dalies b punkte?
2. Konkrečiai kalbant, ar šioje byloje žodis „paprastai“ reiškia, kad mokesčių institucija teturi nustatyti, ar egzistuoja pirkimo galimybė, kuria galima pasinaudoti vėliausiai tada, kai sumokama paskutinė įmoka?
3. O gal žodis „paprastai“ reiškia, kad nacionalinė valdžios institucija turi imtis papildomų veiksmų ir nustatyti ekonominį sutarties tikslą?
4. Jei atsakymas į 3 klausimą yra teigiamas:
 - a) Ar aiškinant 14 straipsnio 2 dalį reikėtų atsižvelgti į tai, ar tikėtina, kad klientas pasinaudos ta galimybe?
 - b) Ar už pasinaudojimą pirkimo galimybe mokėtinos kainos dydis yra svarbus siekiant nustatyti ekonominį sutarties tikslą?“

14. Šį prašymą priimti prejudicinį sprendimą Teisingumo Teismas gavo 2016 m. kovo 21 d. Rašytines pastabas pateikė bendrovė MBFS, Jungtinės Karalystės ir Nyderlandų vyriausybės ir Europos Komisija. Bendrovei MBFS, Jungtinės Karalystės vyriausybei ir Komisijai buvo atstovaujama 2017 m. sausio 19 d. posėdyje.

15. Kaip nurodo bendrovė MBFS, Nyderlandų vyriausybė ir Komisija, Direktyvos 2006/112 14 straipsnio 2 dalies b punktas taikomas sutartims, kuriose numatyta sutarties dalyko išpirkimo galimybė tokiomis sąlygomis, kad yra aišku arba labai tikėtina, kad nuomininkas pasinaudos šia galimybe. Tačiau Jungtinės Karalystės vyriausybė laikosi nuomonės, jog neturi reikšmės tai, ar sutarties dalyko nuosavybės teisė pereina automatiškai, ar pasirinktinai. Jos nuomone, Direktyvos 2006/112 14 straipsnio b punktas taikomas visada, kai sumokėjęs paskutinę įmoką nuomininkas tampa sutarties dalyko savininku, net jei pastaroji įmoka sumokama savanoriškai.

Analizė

16. Pateikdamas prejudicinius klausimus šioje byloje, kuriuos reikėtų nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar nuomos sutartį, kurioje numatyta nuomininko galimybė pasibaigus nuomos laikotarpiui išsipirkti nuomos dalyką, reikia laikyti prekių tiekimu pagal Direktyvos 2006/112 14 straipsnio 2 dalies b punktą. Siūlau pradėti šią analizę aptariant pažodinę šios nuostatos reikšmę.

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

17. Direktyvos 2006/112 14 straipsnio 2 dalies b punkto formuluotė rodo, kad ši nuostata susijusi su sutartimis, kurių tikslas – teisės disponuoti turtu perdavimas, tačiau ši teisė pereina vėliau, nei įgijėjas gauna prekę, t. y. kai jis sumoka visą kainą.

18. Dažnai šio pobūdžio sutartys yra mišrios, kai nuomos sutarties sąlygos susiejamos su pardavimo sutartimi. Tokių jų pobūdį gerai atspindi šio pobūdžio sutarčių pavadinimas kai kuriomis kalbomis: anglų k. *hire purchase*, prancūzų k. *location vente*. Pagal tokią sutartį nuomotojas (pardavėjas) 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 galioti sutarčiai 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 (įgijėjui) atidedamas, tačiau tai įvyksta „įvykus įprastiems įvykiams“, nes tai yra normalaus sutarties vykdymo pasekmė. Nuosavybės teisė gali nepereiti tik susiklosčius išimtinėms aplinkybėms, visų pirma jei kuri nors iš šalių nutraukia sutartį. Teisė nutraukti sutartį gali kilti iš pačios sutarties (pavyzdžiui, jei viena iš šalių neįvykdo 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 „įprastų įvykių“ įvyksta tik viena – perduodama nuosavybės teisė.

20. Nuosavybės teisė pagal šio pobūdžio sutartis paprastai perduodama tada, kai nuomininkas (įgijėjas) 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 paskutinės sumos, kurią nuomininkas (įgijėjas) 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 įgijėjui prieš sumokant visą kainą, tačiau nuosavybės teisė pereis jam tik kai jis įvykdys šią prievolę. Tokiose sutartyse nėra nuomos elemento, tačiau funkcinio 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, neprivalėdamas iš karto padengti pirkimo išlaidų, o finansinės nuomos gavėjo (arba galima kelių 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 sutarčiai gali būti sutarties elementas, bet nebūtinai. Dažniausiai finansinės nuomos sutartyse galima rasti vadinamąją 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 įvykdo šiuo tikslu sutartyje nustatytas sąlygas. Iš esmės prie šių sąlygų priskiriamas konkrečios 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 sutartį iš esmės reikia laikyti paslaugų teikimu³. Tačiau Teisingumo Teismas Sprendime *Eon Aset Menidjmont*⁴ ir, darydamas nuorodą į šį sprendimą, Sprendime *NLB Leasing*⁵ konstatavo, kad konkrečiomis aplinkybėmis finansinės nuomos sutartis gali reikšti prekių 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 įmokų suma yra praktiškai identiška pardavimo vertei, sandoris turi būti laikomas <...> turto įsigijimu“⁶.

Tarptautinis apskaitos standartas, susijęs su finansine nuoma

25. Teisingumo Teismas šią išvadą padarė remdamasis tarptautiniais apskaitos standartais, į Sąjungos teisę įtrauktais Reglamentu Nr. 1126/2008⁷. Finansinė nuoma apibūdinta tarptautiniame apskaitos standarte Nr. 17 (toliau – TAS 17). Sąlygos, kad prieš pasibaigiant sutarčiai finansinės nuomos gavėjui pereina finansinės nuomos dalyko nuosavybės teisė, arba tai, kad įmokų suma 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 a⁸ ir d papunkčius⁹ „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 teisinėse sistemose tik finansinė nuoma laikoma „tikra“ nuoma¹¹.

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 prekių tiekimu.

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 Aset Menidjmont* (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 minimalių įmokų pagal nuomos sutartį dabartinė vertė 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. Bénédicte „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 anglosaksų teisės tradiciją nuoma su išpirkimo galimybe (*leasing*) prilyginama įprastai nuomos sutarčiai (dar vadinamai *true lease*), tačiau prie šios kategorijos nepriskiriama *hire purchase* sutartis.

28. Tarptautinių apskaitos standartų tikslas – suvienodinti apskaitą taip, kad ji kuo labiau atspindėtų tikrąją įmonės ekonominę ir finansinę padėtį, net jei ji neatitinka formalios teisinės situacijos. Taigi finansinės nuomos atveju jos dalykas priskiriamas finansinės nuomos gavėjo įmonės turtui, net jei tas finansinės nuomos gavėjas neįgijo ir neįgis finansinės nuomos dalyko nuosavybės teisės. Apie tai tiesiogiai kalbama TAS 17 21 punkte¹². 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 sąvokos, reiškiančios galimą pelną ir nuostolius dėl finansinės nuomos dalyko naudojimo ekonominės veiklos tikslais.

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

30. Tačiau teisinis reglamentavimas grindžiamas kitokia logika. Čia didesnę reikšmę turi teisingas teisinis konkrečių sutartinių santykių kvalifikavimas ir šio kvalifikavimo kontrolės galimybė, suteikiama valdžios institucijoms (administracinėms ir teisminėms), o ne ekonominis konkretaus sandorio rezultatas. Teisinis kvalifikavimas turi atitikti objektyvų sandorio kaip konkretaus teisinio įvykio vertinimą, be to, šiam vertinimui turi kiek įmanoma pritarti visi teisinių 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 įprastai, 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 funkcinio 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 apibrėžtį, prilygintą prekių tiekimui pagal kitas aiškias šios direktyvos nuostatas. Prie šių nuostatų priskiriamas, be kita ko, šioje byloje nagrinėjamas 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 sąvoką siekiama atskirti nuo skirtingų valstybių narių teisės aktų, susijusių su nuosavybės teisės perdavimo momentu ir būdu pagal pardavimo sutartį ar įvykus kitiems teisiniams įvykiams. Šis skirtumas gali būti susijęs, pavyzdžiui, su tuo, ar nuosavybės teisė perduodama tuo pat metu, kai sudaroma sutartis, ar tik tada, kai perduodamas daiktas, nes nuo to priklausytų, kada atsiranda mokesstinė prievolė. Tačiau bet kuriuo atveju tam, kad įgijėjas įgytų teisę disponuoti daiktu kaip savininkas, būtina, kad kažkada būtų perduota nuosavybės teisė ar kita daiktinė teisė, suteikianti analogiškas teises kaip ir nuosavybės teisė.

¹² „Sandoriai ir kiti įvykiai turi būti apskaitoje parodomi ir pateikiami ne tik pagal teisinę formą, bet ir pagal jų esmę ir finansinę realybę. Nors nuomos sutarties teisinė forma nustato, kad nuomininkas negali įgyti nuosavybės teisės į nuomojamą turtą, finansinės nuomos atveju esmė ir ekonominė prasmė yra ta, kad nuomininkas didesnę šio turto ekonominio tarnavimo laiko dalį gauna išsinuomoto turto teikiamą ekonominę naudą, mainais įsipareigodamas už šią teisę mokėti sumą, nuomos pradžioje apytikriai lygią turto tikrajai vertei, ir susijusius finansavimo mokesčius.“

34. Žinoma, Teisingumo Teismas jau yra ne kartą nusprendęs, kad prekių tiekimo sąvoka reiškia ne nuosavybės teisės perdavimą taikomoje nacionalinėje teisėje numatytais būdais, bet apima visus materialiojo turto perleidimo sandorius, kuriais viena šalis suteikia kitai šaliai teisę disponuoti tuo turtu taip, lyg ji būtų šio turto savininkė¹³.

35. Tačiau šie sprendimai susiję arba su laiko momentu, kai prekės buvo patiekto (byla *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*), arba su asmeniu, įvykdžiusiu šį tiekimą (bylos *Auto Lease Holland* ir *Fast Bunkering Klaipėda*), arba galiausiai su tuo, ar teisės disponuoti daiktu perdavimas turi kilti iš formalios sutarties, ar tai gali lemti faktinės aplinkybės, pavyzdžiui, esant sąžiningam įgijėjui (byla *Ewita-K*). Visos šios bylos susijusios su atvejais, kai pagal šalių sudarytą sutartį buvo arba vėliau turėjo būti perduota nuosavybės teisė, ir reikėjo išsiaiškinti tik konkrečias šio perdavimo aplinkybes, kurios buvo reikšmingos nustatant suinteresuotųjų subjektų mokestines prievoles.

36. Tik byloje *Eon Aset Menidjmont* Teisingumo Teismas pripažino, kad apie prekių tiekimą galima kalbėti tada, kai neaišku (arba bent jau nebuvo aišku iš apibūdintų faktinių aplinkybių), ar toje byloje nagrinėtoje finansinės nuomos sutartyje buvo numatytas finansinės nuomos dalyko nuosavybės teisės perdavimas finansinės nuomos gavėjui. Nors ir buvo šis neaiškumas, Teisingumo Teismas nusprendė, kad daikto finansinę nuomą galima laikyti investicinės prekės įsigijimu, jeigu finansinės nuomos sutartyje numatytas finansinės nuomos dalyko nuosavybės teisės perdavimas finansinės nuomos gavėjui arba jam perduodama didžioji dalis naudos ir rizikos, susijusios su finansinės nuomos dalyko teisine nuosavybe, ir kad diskontuota įmokų suma yra praktiškai identiška finansinės nuomos sutarties dalyko vertei. Manau, šį sprendimą reikia patikslinti, atsižvelgiant į Direktyvos 2006/112 14 straipsnio 2 dalies b punkto tekstą ir tikslą.

37. Kaip jau minėjau, prekių tiekimo apibrėžtis Direktyvos 2006/112 14 straipsnio 1 dalyje suformuluota siekiant atskirti šią sąvoką nuo esminių aspektų, susijusių su nuosavybės teisės perdavimo momentu ir būdu konkrečių valstybių narių teisinėse sistemose. Todėl, siekiant nustatyti subjektą, privalantį mokėti PVM, ir mokestinės prievolės atsiradimo momentą, galima atsiriboti nuo formalios nuosavybės teisės perdavimo ir susitelkti į faktinį teisės disponuoti daiktu perdavimą.

38. Vis dėlto manau, kad tai galima padaryti tik su sąlyga, kad kažkada teisinė padėtis sutaps su faktine, formaliai perdavus nuosavybės teisę (arba kitą teisę, suteikiančią analogiškas teises) arba nustačius, kad ši teisė perėjo dėl faktinių aplinkybių.

39. Kitaip gali būti tik tada, kai prekės natūraliai ir neišvengiamai yra sunaudojamos¹⁴. Tokiu atveju naudojimo teisė reiškia galimybę sunaudoti prekę, taigi iš esmės ji prilygsta nuosavybės teisei tuo, kad atsiranda pagrindas pripažinti naudojimo teisę prekių 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 teisės, kaip savininkui disponuoti daiktu, perdavimą. Taigi daikto perdavimą finansinės nuomos gavėjui galima pripažinti prekių tiekimu tik tuo atveju, jei yra aišku, kad įprastomis 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.

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

41. Toks aiškinimas visų pirma grindžiamas Direktyvos 2006/112 14 straipsnio 2 dalies b punktu, kuriame kalbama ne apie teisės disponuoti daiktu perdavimą, bet apie nuosavybės perdavimą. Mano nuomone, tai rodo, kad teisės aktų leidėjas ketino į šios nuostatos taikymo sritį įtraukti sutartis, pagal kurias perduodama nuosavybės teisė, tik kad šis perdavimas įvyksta vėliau, nei (būsimam) įgijėjui perduodamas pats daiktas. Formuluodamas šią nuostatą, teisės aktų leidėjas nusprendė tik tai, kad visas sandoris nuo pradžių iki galo yra laikomas prekių 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 įprastoms 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 įmokų suma, kurią privalo sumokėti finansinės nuomos gavėjas, padengia visą finansinės nuomos dalyko kainą ir šio dalyko nuosavybė pagal sutartį pereina finansinės nuomos gavėjui sumokėjus paskutinę įmoką. Šitaip aiškinant teisinį santykį, galimybė, kad finansinės nuomos gavėjas neįgis finansinės nuomos dalyko nuosavybės teisės, yra tik tada, jeigu viena iš sutarties šalių neįvykdys 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 įmokų suma, kurią finansinės nuomos gavėjas turi sumokėti, atitinka visą finansinės nuomos dalyko kainą, ir todėl, sumokėjęs visas įmokas, finansinės nuomos gavėjas gali įgyti finansinės nuomos dalyko nuosavybės teisę be papildomų mokėjimų 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 finansinės nuomos sutartyje finansinės nuomos gavėjui būtų numatyta galimybė išsipirkti finansinės nuomos dalyką, t. y. kad nuosavybės perdavimas priklausytų tik nuo finansinės nuomos gavėjo valios. Žinoma, ypatingais atvejais, pavyzdžiui, jei finansinės nuomos dalykas yra specializuotos mašinos arba įrenginiai, kurių pirkėją surasti sunku, o finansinės nuomos laikotarpis apima visą finansinės nuomos dalyko naudingo ekonominio naudojimo laikotarpį, kai daiktą naudoja finansinės nuomos gavėjas, nuosavybės teisė gali ir nepereiti, net jei finansinės nuomos gavėjas finansinės nuomos įmokomis ir sumokėtų visą finansinės nuomos dalyko kainą. Tai yra išimtiniai atvejai, kurie PVM požiūriu gali būti vertinami išimties tvarka.

46. Todėl manau, kad Sprendimą *Eon Aset Menidjment*¹⁵ ir minėtą Sprendimą *NLB Leasing*¹⁶ reikia aiškinti taip, kad prekių tiekimu iš esmės laikoma sutartis, pagal kurią finansinės nuomos dalyko nuosavybės teisė finansinės nuomos gavėjui perduodama pagal pačią sutartį, sumokėjus visas įmokas, kurias finansinės nuomos gavėjas privalo mokėti, taip pat finansinės nuomos sutartis, pagal kurią finansinės nuomos gavėjas, sumokėjęs visas įmokas, kurias jis privalo sumokėti, turi galimybę įgyti finansinės nuomos dalyko nuosavybės teisę, vienašališkai pareikšdamas savo valią, nemokamai arba už simbolinę įmoką. Vis dėlto antruoju atveju ypatingos konkrečios sutarties aplinkybės gali rodyti, kad sandoris yra paslaugų teikimas.

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 susijęs su situacija, kai pats Teisingumo Teismas pripažino, kad faktinės aplinkybės rodo šalių valią perduoti finansinės nuomos dalyko nuosavybės teisę (žr. šio sprendimo 31 punktą).

47. Vis dėlto nemanau, jog šią savitą prezumpciją, kad pasibaigus finansinės nuomos laikotarpiui finansinės nuomos gavėjui pereis finansinės nuomos dalyko nuosavybės teisė, reikėtų taikyti kitoms situacijoms, kurias pagal TAS 17 nurodoma priskirti prie vadinamosios finansinės nuomos. Tai labiau susiję su 10 punkto c¹⁷ ir e¹⁸ papunkčiuose aprašytais atvejais, kuriuose visai nenumatyta finansinės nuomos dalyko nuosavybės teisės perdavimas pasibaigus sutarčiai¹⁹. Panašiai yra ir TAS 17 11 punkte nurodytais atvejais, iš kurių du (a ir b punktai) yra susiję tik su sutartinės rizikos perkėlimu finansinės nuomos gavėjui, o trečioji (c punktas) apskritai nenumato nuosavybės teisės perdavimo, nes numatyta finansinės nuomos laikotarpio pratęsimas.

48. Priešingai Komisijos teiginiui, kurį ji pateikė savo pastabose šioje byloje, taip pat nemanau, kad finansinės nuomos sutartį reikėtų laikyti prekių tiekimu TAS 17 10 punkto b papunktyje aprašytu atveju²⁰. Sprendimas įsigyti finansinės nuomos dalyką nuosavybėn neturi priklausyti tik nuo jo kainos ir veikiausiai yra grindžiamas įmonės poreikių analize ir finansinės nuomos sutarties dalyko panaudojimu tolesnėje jos veikloje arba galimybe ją realizuoti palankia kaina. Jeigu išpirkimo kaina sudaro esminę visos finansinės nuomos dalyko kainos dalį, manau, nėra pagrindo iš anksto daryti prielaidas, kad finansinės nuomos gavėjas pasinaudos galimybe, net jei ši išpirkimo kaina yra daug mažesnė už finansinės nuomos dalyko rinkos kainą tuo metu, kai sutartis pasibaigia. Priešingai, pavyzdžiui, susiklosčius kartu TAS 17 10 punkto b ir c punktuose aprašytiems atvejams (o tai nesunku įsivaizduoti), manau, yra didesnė tikimybė, kad nuosavybė nebus perduota.

49. Mano siūlomas Direktyvos 2006/112 14 straipsnio 2 dalies b punkto aiškinimas yra suderinamas su šios nuostatos pažodine reikšme. Primintina, kad ši nuostata taikoma sutarčiai, „kurioje numatyta, kad paprastai nuosavybės teisė pereina vėliausiai tada, kai sumokama paskutinė įmoka“.

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

51. Antra, nuosavybė turi būti perduota susiklosčius įprastiems įvykiams. Įprastu įvykiu reikia laikyti sutartyje numatytą įvykių seką, taigi įprastą 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 įprastiems įvykiams“ nuosavybė gali būti perduota arba neperduota.

52. Galiausiai, trečia, nuosavybė turi būti perduota vėliausiai tada, kai sumokama paskutinė įmoka²¹. Manau, įmoka reikėtų laikyti kiekvieną sumą, kurią finansinės nuomos gavėjas pagal sutartį privalo sumokėti. Finansinės nuomos sutartyse su numatyta išpirkimo galimybe paskutinės įmokos sumokėjimas suteikia galimybę pasinaudoti šia galimybe. O jei įmokų (privalomų) 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.

17 Pagal jį „nuomos laikotarpis apima didesnę turto ekonominio tarnavimo laiko dalį, net jeigu nuosavybės teisė neperduodama“.

18 Pagal šį papunktį „nuomojamas turtas yra tokio specializuoto pobūdžio, kad, neatlikus didesnių pakeitimų, tik nuomininkas gali juo naudotis“.

19 Žinoma, kalbu apie atvejį, kai šios aplinkybės susiklosto atskirai, o ne kartu su šios išvados 46 punkte nurodytomis aplinkybėmis.

20 Pagal jį „nuomininkas turi pasirinkimo teisę nusipirkti turtą už kainą, kuri, tikėtina, bus kur kas mažesnė už turto tikrąją vertę šios pasirinkimo teisės įsigaliojimo metu, o nuomos pradžioje pagrįstai žinoma, kad šia galimybe ir bus pasinaudota“.

21 Jau vien tai, kad vartojama sąvoka „įmoka“ (ir panašios sąvokos kitose direktyvos kalbinėse versijose, pavyzdžiui, anglų k. „instalment“ arba vokiečių k. „Rate“), kuri nėra būdinga nuomos sutarčiai, nes veikiausiai kalbama apie nuomos mokesčių, rodo, kad teisės aktų leidėjas turėjo omenyje sutartį, kurių galutinis tikslas yra nuosavybės perdavimas.

53. Jeigu išpirkimo galimybė finansinės nuomos gavėjui yra realus sprendimas, visų reikalaujamų įmokų sumokėjimo negalima pripažinti įvykiu, lemiančiu nuosavybės perdavimą, nes šis įvykis yra tik jo sprendimas pasinaudoti šia galimybe. Taigi, nė viena tokio pobūdžio sutartis neatitinka reikalavimo, kad nuosavybė būtų perduota ne vėliau nei tuo metu, kai sumokama paskutinė įmoka. Jeigu paskutinės įmokos 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 įgyti nuosavybės teisę. Dažnai ūkio subjektai pageidauja pasinaudoti gamybos priemonėmis, kai paslaugą teikia kitas subjektas, užuot įsigiję šias gamybos priemones nuosavybėn. Vienas iš šio sprendimo pranašumų yra tas, kad nėra būtina iš anksto sumokėti visą PVM įsigijus gamybos priemonę, kuri generuos apyvartą ir suteiks galimybę atskaityti šį mokestį tik ateityje. Nemanau, kad šią sutarčių sudarymo laisvę reikėtų apriboti (aišku, išskyrus sukčiavimo ir piktnaudžiavimo atvejus), be jokio aiškaus pateisinimo pripažįstant prekių tiekimu teisinį santykį, kurį šalys tikslingai pavertė paslaugų teikimu.

Išvada

56. Atsižvelgdamas į pirmiau pateiktus argumentus, siūlau Teisingumo Teismui taip atsakyti į *Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (Anglijos ir Velso apeliacinis teismas, Civilinių bylų skyrius)* 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 įmokų suma, kurią finansinės nuomos gavėjas privalo sumokėti pagal sutartį, nepriklausomai nuo šios valios išraiškos, praktiškai prilygsta finansinės nuomos dalyko įsigijimo kainai, įskaitant finansavimo išlaidas.