



## Judikatūras krājums

ĢENERĀLADVOKĀTA MACEJA ŠPUNARA [*MACIEJ SZPUNAR*]  
SECINĀJUMI,  
sniegti 2020. gada 17. septembrī<sup>1</sup>

**Lieta C-288/19**

**QM**  
**pret**  
***Finanzamt Saarbrücken***

(*Finanzgericht des Saarlandes* (Zārlandes Finanšu tiesa, Vācija) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Nodokļi – Pievienotās vērtības nodoklis – Direktīva 2006/112/EK – 2. panta 1. punkta c) apakšpunkts – Pakalpojumu sniegšana par atlīdzību – 45. pants – Pakalpojumu sniegšanas vieta – 56. pants – Transportlīdzekļu iznomāšanas pakalpojumu sniegšanas vieta – Uzņēmuma transportlīdzekļu nodošana lietošanā darba ņēmējiem

### Ievads

1. Vai nodokļa maksātāja transportlīdzekļa, kurš ir tā saimnieciskās darbības aktīvu daļa, nodošanai tā personāla privātajām vajadzībām uzliek pievienotās vērtības nodokli (turpmāk tekstā – “PVN”)? Kādi ir iespējami šādas nodokļa uzlikšanas nosacījumi, un vai šāds darījums ir transportlīdzekļa iznomāšanas pakalpojums? Tiesai būs jāatbild uz šiem jautājumiem šajā lietā, vienlaikus precizējot savu judikatūru attiecībā uz situācijām, kurās nodokļa maksātāji nodod savas saimnieciskās darbības aktīvus lietošanā un sniedz pakalpojumus privātām vajadzībām, kā arī uz iznomāšanas pakalpojuma definīciju, ņemot vērā šo judikatūru.

### Atbilstošās tiesību normas

#### *Savienības tiesību akti*

2. Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu<sup>2</sup>, kurā grozījumi izdarīti ar Direktīvu 2008/8/EK (2008. gada 12. februāris) (turpmāk tekstā – “Direktīva 2006/112”)<sup>3</sup>, 2. panta 1. punkta c) apakšpunktā ir paredzēts:

“1. PVN uzliek šādiem darījumiem:

[..]

c) pakalpojumu sniegšanai, ko par atlīdzību kādā dalībvalsts teritorijā veic nodokļa maksātājs, kas rīkojas kā tāds;

<sup>1</sup> Oriģinālvaloda – poļu.

<sup>2</sup> OV 2006, L 347, 1. lpp.

<sup>3</sup> OV 2008, L 44, 11. lpp.

[..].”

3. Saskaņā ar šīs pašas direktīvas 26. panta 1. pantu:

“1. Šādus darījumus uzskata par pakalpojumu sniegšanu par atlīdzību:

- a) gadījumu, ja nodokļa maksātājs savām vai sava personāla privātajām vajadzībām lieto preces, kas ir tā saimnieciskās darbības aktīvu daļa, vai, plašākā nozīmē, citiem mērķiem nekā savas saimnieciskās darbības vajadzībām, ja PVN par šīm precēm bijis pilnīgi vai daļēji atskaitāms;
- b) pakalpojumu sniegšanu, ko bez maksas veic nodokļa maksātājs savām vai sava personāla privātajām vajadzībām, vai, plašākā nozīmē, citiem mērķiem nekā savas saimnieciskās darbības vajadzībām.”

4. Šīs direktīvas 45. panta pirmajā teikumā ir noteikts:

“Pakalpojumu sniegšanas vieta personai, kas nav nodokļa maksātāja, ir vieta, kur ir pakalpojumu sniedzēja saimnieciskās darbības pastāvīgā vieta. [..].”

5. Visbeidzot Direktīvas 2006/112 56. panta 2. un 3. punktā (no 2013. gada 1. janvāra spēkā esošajā redakcijā<sup>4</sup>) ir paredzēts:

“2. Transportlīdzekļa iznomāšanas vieta, kas nav īstermiņa iznomāšana, personai, kura nav nodokļa maksātāja, ir vieta, kur ir pakalpojuma saņēmēja saimnieciskās darbības pastāvīgā vieta vai pastāvīgā adrese vai parastā dzīvesvieta.

[..]

3. Šā panta 1. un 2. punktā “īstermiņa” ir nepārtraukts transportlīdzekļa valdījums vai izmantošana ne ilgāk kā trīsdesmit dienu garumā un, ja tas attiecas uz kuģiem, ne ilgāk kā deviņdesmit dienu garumā.”

### **Vācijas tiesību akti**

6. Direktīva 2006/112 Vācijas tiesībās ir transponēta ar *Umsatzsteuergesetz* [Apgrozījuma nodokļa likumu] (turpmāk tekstā – “*UStG*”). *UStG* 3.a pantā ir paredzēti vispārīgi principi, kuri reglamentē ar nodokli apliekamo darījumu vietas noteikšanu. Atkāpjoties no šīm tiesību normām, saskaņā ar *UStG* 3.f pantu, redakcijā, kas piemērojama faktiskajiem apstākļiem pamatlietā, par tādu pakalpojumu sniegšanas vietu, kurus bez maksas veic nodokļa maksātājs vajadzībām, kas nav saistītas ar saimniecisko darbību, vai personāla privātajām vajadzībām, tiek uzskatīta vieta, kur šis nodokļa maksātājs veic saimniecisko darbību.

### **Fakti, tiesvedība un prejudiciālie jautājumi**

7. QM ir ieguldījumu fondu pārvaldības sabiedrība ar juridisko adresi Luksemburgā. Tā nodeva lietošanā uzņēmuma transportlīdzekļus, tostarp, diviem darba ņēmējiem, kuru pastāvīgā adrese ir Vācijā. Viņi minētos transportlīdzekļus varēja izmantot gan profesionālām, gan privātām vajadzībām.

8. Vienam no darba ņēmējiem transportlīdzeklis tika nodots lietošanā bez maksas, savukārt otram darbiniekam bija jāmaksā summa 5688 EUR apmērā gadā, kas tika atskaitīta no viņa atalgojuma.

<sup>4</sup> Skat. Direktīvas 2008/8 4. pantu.

9. Sabiedrība QM galvenokārt veic no PVN atbrīvotus darījumus un maksā nodokļus Luksemburgā tā sauktajā “vienkāršotajā nodokļu piemērošanas režīmā”. Šī sistēma neļauj atskaitīt priekšnodokli, kurš tika iepriekš aprēķināts par iepriekšējā apgrozījuma posmā iegādātām precēm un pakalpojumiem. Konkrēti, QM neizmantoja tiesības atskaitīt priekšnodokli par abiem transportlīdzekļiem, par kuriem lietā ir strīds.

10. 2014. gada novembrī QM reģistrējās kā PVN maksātāja Vācijā un iesniedza nodokļu deklarācijas par 2013. un 2014. gadu, norādot tajās minēto transportlīdzekļu nodošanu lietošanā. Pamatojoties uz šīm deklarācijām, *Finanzamt Saarbrücken* (Zārbrienes Finanšu pārvalde, Vācija) izdeva lēmumus par nodokļa uzlikšanu. Tomēr 2015. gada jūlijā QM apstrīdēja šos lēmumus. Šis iesniegums tika noraidīts 2016. gada 2. maijā.

11. 2016. gada 2. jūnijā QM pārsūdzēja šo lēmumu iesniedzējtiesā. Tā apgalvo, ka minētā transportlīdzekļu nodošana lietošanā neesot apliekama ar nodokli, tā neesot pakalpojumu sniegšana par atlīdzību, katrā ziņā ne pilnā apmērā, kā arī tas neesot transportlīdzekļa iznomāšanas pakalpojums Direktīvas 2006/112 56. panta izpratnē.

12. Šādos apstākļos *Finanzgericht des Saarlandes* (Zārlandes Finanšu tiesa, Vācija) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“Vai [Direktīvas 2006/112] 56. panta 2. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka ar “transportlīdzekļa iznomāšan[u] personai, kura nav nodokļa maksātāja,” ir jāsaprot arī uzņēmuma, kas ir nodokļa maksātājs, transportlīdzekļa, kurš ir saimnieciskās darbības aktīvu daļa (uzņēmuma transportlīdzeklis), nodošana lietošanā savam personālam, ja tas par to nesniedz tādu atlīdzību, kura neveido tā veicamo darbu (vai daļu no tā), proti, neveic samaksu, par to neizlieto daļu no sava atalgojuma naudā un arī pēc pušu vienošanās, saskaņā ar kuru tiesības lietot uzņēmuma transportlīdzekli ir saistītas ar atteikšanos no citām priekšrocībām, neizvēlas starp dažādām nodokļa maksātāja piedāvātajām priekšrocībām?”

13. Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu Tiesā tika saņemts 2019. gada 9. aprīlī. Rakstveida argumentus iesniedza: sabiedrība QM, Vācijas valdība, kā arī Eiropas Komisija. Tā kā tiesas sēde tika atcelta *Covid-19* pandēmijas dēļ, Puses uz Tiesas papildu jautājumiem atbildēja rakstveidā.

## Analīze

### *Ievada apsvērumi*

14. Ar prejudiciālo jautājumu iesniedzējtiesa vēlas noskaidrot, vai Direktīvas 2006/112 56. panta 2. punktā ietvertais jēdziens “transportlīdzekļa iznomāšana personai, kura nav nodokļa maksātāja” attiecas uz to, ka nodokļa maksātājs bez atlīdzības nodod transportlīdzekli lietošanā darba ņēmēja profesionālajām un privātajām vajadzībām.

15. Kā izriet no lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu norādītās informācijas, strīds pamatlietā ir par divām situācijām. Vienā no tām automašīnas nodošana lietošanā ir patiešām bez atlīdzības, bet otrā darbiniekam rodas izdevumi 5688 EUR apmērā gadā, kuri tiek atskaitīti no viņa atalgojuma. Prejudiciālā jautājuma formulējums, šķiet, attiecas tikai uz pirmo no minētajiem gadījumiem, bet es uzskatu, ka, lai pilnīgi un lietderīgi atbildētu iesniedzējtiesai, ir nepieciešams aplūkot tos abus. Tas tā ir vēl jo vairāk tāpēc, ka Tiesas judikatūra, kas, no vienas puses, attiecas uz nodokļa maksātāja saimnieciskās darbības aktīvu izmantošanu ar saimniecisko darbību nesaistītām vajadzībām, un, no otras puses, – nomas līguma definēšanu, varētu izraisīt atšķirīgus vērtējumus.

### **Transportlīdzekļa nodošana darba ņēmēja lietošanā bez atlīdzības**

16. Principā PVN tiek uzlikts visiem darījumiem, kas tiek veikti par atlīdzību. Šī atlīdzība var būt naudas maksājums vai apmaiņa pret citu savstarpēju izpildījumu<sup>5</sup>. Ja runa ir par attiecībām starp nodokļa maksātāju un tā personālu, Tiesas judikatūrā ir ietvertas vairākas norādes, kas ļauj noteikt, vai pakalpojums tiek veikts par atlīdzību.

17. Pretēji tam, ko savos rakstveida apsvērumos apgalvo Vācijas valdība, no šīs judikatūras diezgan skaidri izriet, ka attiecībās starp nodokļa maksātāju un tā personālu darījums par atlīdzību notiek tikai tad, kad darba ņēmējs veic samaksu par precī vai pakalpojumu, kad tas atsakās no atalgojuma daļas, vai kad daļu no tā veiktā darba var uzskatīt par atlīdzību par precī vai pakalpojumu, kas saņemts no darba devēja<sup>6</sup>. Šajā ziņā nav nozīmes tam, ka saskaņā ar valsts tiesību aktiem pakalpojums, ko darba devējs sniedz darba ņēmējam, tiek uzskatīts par daļu no šī darba ņēmēja ienākumiem nodokļa aprēķina nolūkā<sup>7</sup>.

18. Līdzīgu nostāju PVN komiteja pieņēma 2014. gada 20. oktobra 101. sanāksmē pieņemtajās pamatnostādņēs – H dokumentā<sup>8</sup>. Lai gan šīm pamatnostādņēm nav saistoša spēka, tomēr tās apstiprina iepriekš norādīto Tiesas judikatūras interpretāciju.

19. Kā izriet no iesniedzējtiesas nolēmumā ietvertās informācijas, kā arī no paša prejudiciālā jautājuma formulējuma, iesniedzējtiesa uzskata, ka šajā lietā, katrā ziņā attiecībā uz vienu no QM darba ņēmējiem, nav izpildīts neviens no tiem nosacījumiem, kas ļautu secināt, ka tiek veikts darījums par atlīdzību.

20. Līdz ar to nevar piekrist Vācijas valdības apgalvojumam, ka “ir jāuzskata”, ka šī darba ņēmēja atalgojums tiek samazināts par tā ieguvuma vērtību, kas izriet no darba devēja transportlīdzekļa nodošanas darba ņēmēja lietošanā.

21. Saskaņā ar Tiesas judikatūru ir uzskatāms, ka pakalpojums ir sniegts par atlīdzību tikai tad, ja nodokļa maksātājs faktiski ir saņēmis atlīdzību, turklāt ir jāpastāv tiešai saiknei starp šo pakalpojumu un saņemto atlīdzību<sup>9</sup>. Tas, vai pastāv šāda saikne starp darba ņēmēja veikto darbu un noteiktu darba devēja ieguvumu, konkrētajā situācijā būtu jākonstatē tiesai, kura izskata lietu. Tomēr nevar būt runa par “uzskatīšanu” vai prezumpciju<sup>10</sup>.

22. Ņemot vērā iepriekš minēto, ir jāatzīst, ka situācijā, kāda ir aprakstīta prejudiciālajā jautājumā, nenotiek pakalpojumu sniegšana par atlīdzību šīs Direktīvas 2006/112 2. panta 1. punkta c) apakšpunkta izpratnē.

23. Vācijas valdība savukārt izvirza papildu argumentu, ka tam, vai transportlīdzekļa nodošana darba ņēmēja lietošanā notiek par atlīdzību vai bez tās, šajā lietā nav nozīmes, jo šajā gadījumā ir jāpiemēro Direktīvas 2006/112 26. panta 1. punkta b) apakšpunkts. Šajā tiesību normā ir paredzēts, ka par pakalpojumu sniegšanu par atlīdzību tiek uzskatīta arī pakalpojumu sniegšana, ko bez maksas veic nodokļa maksātājs personāla privātajām vajadzībām. Tā kā transportlīdzekļa nodošana lietošanā tādā situācijā, kāda ir pamatlietā, neapšaubāmi ir pakalpojumu sniegšana<sup>11</sup>, šī valdība uzskata, ka tai būtu jāuzliek PVN saskaņā ar Direktīvas 2006/112 2. panta 1. punkta c) apakšpunktu, skatītu kopsakarā ar

5 Skat. it īpaši spriedumu, 2019. gada 10. janvāris, A (C-410/17, EU:C:2019:12, 35. un 36. punkts).

6 Skat. it īpaši spriedumus, 1997. gada 16. oktobris, *Fillibeck* (C-258/95, EU:C:1997:491, 15.–17. punkts); 2010. gada 29. jūlijs, *Astra Zeneca UK* (C-40/09, EU:C:2010:450, 29.–31. punkts), un 2013. gada 18. jūlijs, *Medicom* un *Maison Patrice Alard* (C-210/11 un C-211/11, EU:C:2013:479, 30. punkts).

7 Spriedums, 2013. gada 18. jūlijs, *Medicom* un *Maison Patrice Alard* (C-210/11 un C-211/11, EU:C:2013:479, 28. punkts).

8 Taxud.c.1[2016]1136484-832 REV; dokuments ir pieejams Komisijas tīmekļa vietnē.

9 Spriedums, 2019. gada 10. janvāris, A (C-410/17, EU:C:2019:12, 31. punkts).

10 Skat. spriedumu, 2013. gada 18. jūlijs, *Medicom* un *Maison Patrice Alard* (C-210/11 un C-211/11, EU:C:2013:479, 30. punkts).

11 Saskaņā ar Direktīvas 2006/112 24. panta 1. punktu, kurā ir noteikts, ka jebkurš darījums, kas nav preču piegāde, ir uzskatāms par pakalpojumu sniegšanu.

šīs direktīvas 26. panta 1. punkta b) apakšpunktu. Turklāt šis pakalpojums ir jāuzskata par transportlīdzekļa iznomāšanas pakalpojumu, kas nav īstermiņa iznomāšana, tādēļ atbilstīgi minētās direktīvas 56. panta 2. punktam šī pakalpojuma sniegšanas vieta ir pakalpojuma saņēmēja pastāvīgā adrese. Šis arguments ir jāaplūko sīkāk.

24. Direktīvas 2006/112 26. panta 1. punktā ir noteikts, ka par pakalpojumu sniegšanu par atlīdzību ir jāuzskata divas situācijas kategorijas. Pirmkārt, tā ir preču, kas ir saimnieciskās darbības aktīvu daļas, lietošana nodokļa maksātāja vai tā personāla privātajām vajadzībām vai citiem mērķiem nekā nodokļa maksātāja saimnieciskās darbības vajadzībām. Tomēr tas ir piemērojams tikai tad, ja PVN, kas tika samaksāts, iegādājoties šīs preces, ir bijis atskaitāms [a) apakšpunkts]. Otrkārt, tā ir bezmaksas pakalpojumu sniegšana, ko bez maksas veic nodokļa maksātājs savām vai sava personāla privātajām vajadzībām, vai citiem mērķiem nekā nodokļa maksātāja saimnieciskās darbības vajadzībām [b) apakšpunkts]. Otrajā no minētajiem gadījumiem nav nozīmes tam, vai nodoklis, kas tika samaksāts, iegādājoties preces vai pakalpojumus, ko izmanto, lai bez maksas sniegtu pakalpojumus nodokļa maksātāja vai tā personāla vajadzībām, ir vai nav bijis atskaitāms.

25. Vācijas valdība, nesniedzot sīkākus paskaidrojumus, izdara pieņēmumu, ka situācijā, kurā nodokļa maksātājs bez atlīdzības nodod transportlīdzekli darba ņēmēja lietošanā, ir piemērojams Direktīvas 2006/112 26. panta 1. punkta b) apakšpunkts. Šī valdība ir pamatojusies uz pieņēmumu, ka šāda nodošana lietošanā ir transportlīdzekļu iznomāšanas pakalpojums minētās direktīvas 56. panta 2. punkta izpratnē, kura sniegšanas (un nodokļa uzlikšanas) vieta ir pakalpojuma saņēmēja pastāvīgā adrese. Savukārt, ja šis pakalpojums tiek sniegts bez maksas, ir jāpiemēro minētais Direktīvas 2006/112 26. panta 1. punkta b) apakšpunkts atbilstīgi tā burtiskajam un no konteksta atrautajam formulējumam.

26. Tomēr tādējādi “rati tiek jūgti zirgam priekšā”. Šajā argumentācijā, kura pamatojas uz pieņēmumu, kas labākajā gadījumā varētu būt tās rezultāts, pilnībā tiek ignorēts Direktīvas 2006/112 26. panta 1. punkta a) apakšpunkts un jautājums par to, kurš no abiem šī punkta noteikumiem (a) vai b) apakšpunkts) ir piemērojams gadījumā, ja nodokļa maksātājs bez atlīdzības nodod transportlīdzekli sava darba ņēmēja lietošanā.

27. Direktīvā 2006/112 šis jautājums nav skaidri atrisināts. Šo noteikumu burtiskais formulējums varētu likt domāt, ka to piemērošanas jomas pārklājas. Tādējādi, ja nav iespējams uzlikt nodokli preces lietošanai nodokļa maksātāja vai tā personāla privātajām vajadzībām atbilstīgi aplūkotās direktīvas 26. panta 1. punkta a) apakšpunktam, jo īpaši, ja šīs preces nav radījušas tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu, šī lietošana vienmēr var tikt uzskatīta par pakalpojumu un tai varētu uzlikt nodokli atbilstīgi minētās direktīvas 26. panta 1. punkta b) apakšpunktam.

28. Šāda interpretācija, manuprāt, neatbilstu šī tiesiskā regulējuma mērķim un nodokļu neitralitātes principam. Principā tā arī 26. panta 1. punkta a) apakšpunktā ietverto regulējumu padarītu bezjēdzīgu.

29. Lai gan Tiesa savā judikatūrā nav lēmusi par šo divu tiesību normu attiecīgo piemērošanas jomu nošķiršanu<sup>12</sup>, tā ir lēmusi par to mērķi un funkciju.

<sup>12</sup> Var pat rasties iespaids, ka tā apzināti ir atturējusies lemt par to (skat. spriedumu, 1997. gada 16. oktobris, *Fillibeck*, C-258/95, EU:C:1997:491, 20. punkts).

30. Attiecībā uz Sestās direktīvas 77/388/EEK<sup>13</sup> 6. panta 2. punktu, kura redakcija pēc būtības ir identiska Direktīvas 2006/112 26. panta 1. punkta redakcijai, Tiesa ir nospriedusi, ka tā mērķis ir nodrošināt vienlīdzīgu attieksmi pret nodokļa maksātājiem un patērētājiem. Runa ir par to, lai izvairītos no nodokļa neuzlikšanas tām precēm, kuras ir saimnieciskās darbības to aktīvu daļa, ko lieto privātām vajadzībām, un pakalpojumiem, kurus veic bez maksas privātām vajadzībām<sup>14</sup>.

31. Konkrētāk, attiecībā uz Direktīvas 77/388 6. panta 2. punkta a) apakšpunktu (tagad – Direktīvas 2006/112 26. panta 1. punkta a) apakšpunkts) Tiesa uzskatīja – ņemot vērā, ka tā mērķis ir izvairīties no nodokļa neuzlikšanas precēm, kuras ir nodokļa maksātāja saimnieciskās darbības aktīvu daļa un kuras tiek lietotas privātām vajadzībām, šī tiesību norma šādu lietošanu prasa uzskatīt par pakalpojumu par atlīdzību un uzlikt tai nodokli tikai tad, ja nodokļa maksātājs ir izmantojis savas tiesības atskaitīt priekšnodokli, kurš tika aprēķināts, iegādājoties šīs preces. Savukārt nodokļu uzlikšana tādu preču lietošanai privātām vajadzībām, kuras, lai gan ir nodokļa maksātāja saimnieciskās darbības aktīvu daļa, nodokļa maksātājam nav sniegušas tiesības atskaitīt priekšnodokli, kurš radās preču iegādes brīdī, nozīmētu nodokļu dubultu uzlikšanu, kas ir pretrunā nodokļu neitralitātes principam<sup>15</sup>. Šajā ziņā nav nozīmes tam, ka nodokļa maksātājs nav varējis izmantot savas tiesības atskaitīt priekšnodokli, kurš radās minētās preces iegādes brīdī<sup>16</sup>.

32. Tieši šādā situācijā ir nodokļa maksātājs, kurš, tāpat kā QM, veic tikai un vienīgi no nodokļa atbrīvotu saimniecisko darbību un kuram nav tiesību atskaitīt priekšnodokli, kas radās, iegādājoties preces un pakalpojumus šīs saimnieciskās darbības vajadzībām. No PVN sistēmas viedokļa šāds nodokļa maksātājs ir līdzīgā situācijā kā patērētājs – tas nozīmē, ka tas maksā PVN priekšnodokli, kurš tika aprēķināts iepriekšējos apgrozījuma posmos.

33. Līdz ar to, ja tiktu piemērots Direktīvas 2006/112 26. panta 1. punkta b) apakšpunkts situācijā, kad šāds nodokļa maksātājs bez atlīdzības izmanto preces, kas ir tā saimnieciskās darbības aktīvu daļa, tiktu apiets šīs pašas tiesību normas a) apakšpunktā ietvertais ierobežojums, saskaņā ar kuru par pakalpojumu, kas apliekams ar nodokli, tiek uzskatīta tikai tādu preču lietošana privātām vajadzībām, kuras iegādājoties, nodokļa maksātājs ir izmantojis savas tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu. Tas nozīmētu šo preču dubultu aplikšanu ar nodokli un tādējādi nodokļu neitralitātes principa pārkāpumu.

34. Turklāt tas neatbilstu Direktīvas 2006/112 26. panta 1. punkta mērķim, kurš – saskaņā ar iepriekš minēto Tiesas judikatūru ir – izvairīties no nodokļa neuzlikšanas precēm un pakalpojumiem, kas paredzēti privātām vajadzībām, kā arī nodrošināt vienlīdzīgu attieksmi pret patērētājiem un nodokļa maksātājiem. Ja nodokļa maksātājs nav izmantojis savas tiesības atskaitīt priekšnodokli, kurš aprēķināts preču iegādes brīdī, šo preču iegādes darījums ir un paliek apliekams ar nodokli, savukārt pats nodokļa maksātājs no PVN sistēmas viedokļa ir tādā pašā situācijā kā patērētājs.

35. Tādēļ es uzskatu, ka Direktīvas 2006/112 26. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka šīs tiesību normas b) apakšpunkts neattiecas uz pakalpojumiem, kuru ietvaros nodokļa maksātājs nodod lietošanā preces, kas ir šī nodokļa maksātāja saimnieciskās darbības aktīvu daļa, privātām vajadzībām vai citiem mērķiem nekā savas saimnieciskās darbības vajadzībām. Šādiem pakalpojumiem ir piemērojams minētās tiesību normas a) apakšpunkts, saskaņā ar kuru šāda nodošana tiek uzskatīta par pakalpojumu, kas veikts par atlīdzību, bet tikai tad, ja nodokļa maksātājs ir izmantojis tiesības atskaitīt priekšnodokli, kurš tika aprēķināts šo preču iegādes brīdī.

13 Padomes Direktīva (1977. gada 17. maijs) par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV 1977, L 145, 1. lpp.). Direktīva atcelta un aizstāta ar Direktīvu 2006/112.

14 Spriedums, 1997. gada 16. oktobris, *Fillibeck* (C-258/95, EU:C:1997:491, 25. punkts).

15 Spriedums, 1993. gada 25. maijs, *Mohsche* (C-193/91, EU:C:1993:203, 8. un 9. punkts).

16 Tā tas var būt, piemēram, tad, ja viņš ir iegādājies šo preci no personas, kas nav nodokļa maksātāja (skat. spriedumu, 1989. gada 27. jūnijs, *Kühne*, 50/88, EU:C:1989:262, 9. punkts).

36. Tādējādi, pretēji tam, ko apgalvo Vācijas valdība, es uzskatu – ja nodokļa maksātājs nodod darba ņēmēja lietošanā tādu transportlīdzekli, kas ir saimnieciskās darbības aktīvu daļa, par ko šis darba ņēmējs nemaksā, neatsakās no sava atalgojuma daļas vai citiem ieguvumiem, kuri tam pienākas no nodokļa maksātāja, ne arī veic papildu darbu, kas ir tieši saistīts ar minētā transportlīdzekļa nodošanu tā lietošanā, šī nodošana nevar tikt pielīdzināta pakalpojumu sniegšanai par atlīdzību nedz atbilstīgi Direktīvas 2006/112 2. panta 1. punkta c) apakšpunktam, nedz šīs direktīvas 26. panta 1. punkta b) apakšpunktam. Tādējādi jautājumam par šīs direktīvas 56. panta 2. punkta piemērošanu nav pamata.

37. Tādēļ es ierosinu uz prejudiciālo jautājumu atbildēt, ka Direktīvas 2006/112 2. panta 1. punkta c) apakšpunkts un 26. panta 1. punkta b) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka par pakalpojumu sniegšanu par atlīdzību šo tiesību normu izpratnē nav uzskatāms tas, ka nodokļa maksātājs nodod lietošanā transportlīdzekli, kas ir tā saimnieciskās darbības aktīvu daļa, darba ņēmēja privātajām vajadzībām, ja šis darba ņēmējs nemaksā par to, neatsakās no atalgojuma daļas vai citiem ieguvumiem, kuri tam pienākas no nodokļa maksātāja, kā arī neveic papildu darbu apmaiņā pret šī transportlīdzekļa nodošanu viņa lietošanā.

### ***Transportlīdzekļa nodošana darba ņēmēja lietošanā par atlīdzību***

38. Kā jau esmu norādījis ievaddaļā, lai gan prejudiciālais jautājums tieši attiecas tikai uz gadījumu, kad transportlīdzeklis tiek nodots darba ņēmēja lietošanā bez atlīdzības, pamatlieta attiecas uz diviem gadījumiem, no kuriem otrajā darba ņēmējs par viņa lietošanā nodoto transportlīdzekli sedz maksu, kura tiek ieturēta no viņa atalgojuma. Lai sniegtu iesniedzējtiesai pilnīgu atbildi, manuprāt, ir jāanalizē arī otrā situācija.

39. Situācijā, kad nodokļa maksātāja darba ņēmējs maksā par šī nodokļa maksātāja transportlīdzekļa nodošanu lietošanā privātām vajadzībām, manuprāt, tā ir pakalpojumu sniegšana par atlīdzību Direktīvas 2006/112 2. panta 1. punkta c) apakšpunkta izpratnē. Tādēļ nav nepieciešams atsaukties uz minētās direktīvas 26. panta 1. punkta a) apakšpunktu. Pēdējā minētā tiesību norma, manuprāt, attiecas uz situācijām, kurās preces, kuras ir nodokļa maksātāja saimnieciskās darbības aktīvu daļa, tiek nodotas bez atlīdzības.

40. Tam ir divējādas sekas. Pirmkārt, nav piemērojama Direktīvas 2006/112 26. panta 1. punkta a) apakšpunktā ietvertā atruna, saskaņā ar kuru šī tiesību norma ir piemērojama tikai tām precēm, attiecībā uz kurām nodokļa maksātājs ir izmantojis tiesības atskaitīt priekšnodokli, kas radās to iegādes brīdī. Ja nodokļa maksātājs nodod sava darba ņēmēja lietošanā preces, piemēram, transportlīdzekli, kas ir tā saimnieciskās darbības aktīvu daļa, un tas notiek darba attiecību ietvaros, manuprāt, ir jāuzskata, ka tas rīkojas kā nodokļa maksātājs. Tādējādi šāds darījums principā ir apliekams ar nodokli. Tomēr nodokļa maksātājs principā vienlaicīgi iegūst tiesības atskaitīt priekšnodokli, kurš radās šo preču iegādes brīdī, un gadījumā, ja, tāpat kā sabiedrība QM, tas neveic ar nodokli apliekamu darbību attiecīgā dalībvalstī, tas iegūst tiesības uz nodokļa atmaksu.

41. Otrkārt, šādā situācijā par nodokļa bāzi principā ir jāuzskata summa, ko nodokļa maksātājs faktiski ir saņēmis no sava darba ņēmēja par preču nodošanu lietošanā, nevis – kā tas notiek praksē ar precēm, kuras tiek nodotas lietošanā bez atlīdzības, – šo preču iegādes izmaksas.

42. Protams, kompetentajām valsts iestādēm ir jānosaka, vai maksājums, ko veic darba ņēmējs, patiešām ir maksājums par preču nodošanu lietošanā. Kopējās PVN sistēmas mērķis nav uzlikt nodokli visām finanšu plūsmām. Nodokli uzliek darījumiem, proti, preču piegādei un pakalpojumu sniegšanai par atlīdzību. Ar šiem darījumiem saistītās finanšu plūsmas veido tikai minēto darījumu nodokļu bāzi, jo tiek uzskatīts, ka tie atspoguļo to vērtību. Tomēr to izpildījumam ir jābūt savstarpējam un līdzvērtīgam, lai darījumus, ar kuriem ir saistītas šīs plūsmas, varētu uzskatīt par

tādiem, kas tika veikti par atlīdzību Direktīvas 2006/112 2. panta izpratnē<sup>17</sup>.

43. Aplūkojamajā lietā sabiedrība QM, atbildot uz Tiesas jautājumu, norāda, ka attiecīgais darba ņēmējs sedz daļu izmaksu par transportlīdzekļa nodošanu tā lietošanā, jo tā izmaksas, par kurām sabiedrība QM ir iegādājusies (ņēmusi lizingā) transportlīdzekli, pārsniedz summu, kas šim nolūkam ir paredzēta sabiedrības budžetā. Darba ņēmējs kompensē šo atšķirību. Manuprāt, rodas šaubas, vai ir notikusi savstarpēja un līdzvērtīga izpildījuma apmaiņa un vai pakalpojumu sniedzēja saņemtā samaksa ir faktiskā atlīdzība par pakalpojuma saņēmējam sniegto pakalpojumu iepriekš minētās Tiesas judikatūras izpratnē. Lai kļiedētu šīs šaubas, ir jāizvērtē starp nodokļa maksātāju un tā darbinieku pastāvošās tiesiskās attiecības – tas ietilpst iesniedzējtiesas kompetencē.

44. Ja šī tiesa secinātu, ka transportlīdzekļa nodošana lietošanā, par kuru pamatlietā notiek strīds, tika veikta par atlīdzību PVN noteikumu izpratnē, rodas jautājums par šāda pakalpojuma sniegšanas vietas noteikšanu. Principā, tā kā nodokļa maksātāja darba ņēmējs parasti ir persona, kas nav nodokļa maksātāja, būtu jāpiemēro Direktīvas 2006/112 45. pants, kurā ir paredzēts, ka pakalpojumu sniegšanas vieta ir pakalpojumu sniedzēja saimnieciskās darbības pastāvīgā vieta vai pastāvīgā adrese. Tomēr, ja nodošana lietošanā attiecas uz transportlīdzekli, ir jāatbild uz jautājumu, vai šāda nodošana lietošanā var tikt uzskatīta par nomas pakalpojumu, kas nav īstermiņa noma minētās direktīvas 56. panta 2. punkta izpratnē. Šādā gadījumā pakalpojuma sniegšanas vieta būtu darba ņēmēja kā pakalpojuma saņēmēja pastāvīgā adrese.

45. Direktīvā 2006/112 jēdziens “nomas pakalpojums” nav definēts. Šajā jautājumā tā arī neatsaucas uz dalībvalstu tiesībām, līdz ar to šis jēdziens ir jāinterpretē kā autonomas Savienības tiesību jēdziens.

46. Tomēr par šī jēdziena nozīmi Tiesa ir lēmusi. Lai gan šī judikatūra attiecas uz nekustamā īpašuma iznomāšanu saistībā ar šādas darbības atbrīvošanu no PVN, es tomēr uzskatu, ka tā ir attiecināma uz kustamā īpašuma, tostarp transportlīdzekļu, iznomāšanu. Ietvars, kādu Tiesa ir noteikusi jēdzienam “iznomāšana”, nepārsniedz šī jēdziena parasto nozīmi juridiskajā valodā.

47. Saskaņā ar šo judikatūru, lai atzītu iznomāšanas pastāvēšanu, ir nepieciešams, lai būtu izpildīti visi šim darījumam raksturīgie nosacījumi, proti, lai nomas priekšmeta īpašnieks būtu par nomas maksu uz norunātu laiku nodevis nomniekam tiesības lietot nomas priekšmetu un liegt to darīt citām personām<sup>18</sup>. Tādēļ ir jāpārbauda, vai šie nosacījumi ir izpildīti, ja nodokļa maksātājs par atlīdzību sava darba ņēmēja privātajām vajadzībām nodod lietošanā transportlīdzekli, kurš ir nodokļa maksātāja saimnieciskās darbības aktīvu daļa.

48. Vispirms ir jānorāda, ka, lai gan Tiesa iepriekš spriedumā *Medicom* un *Maison Patrice Alard*<sup>19</sup> min nomas priekšmeta īpašnieku, ar to ir jāsaprot katrs iznomātājs. Fakts, ka sabiedrība QM nav pamatlietā aplūkotā transportlīdzekļa īpašniece, bet gan lizinga ņēmēja, neliedz uzskatīt, ka šīs sabiedrības veikta transportlīdzekļa nodošana lietošanā ir nomas līgums.

49. Ja notiek transportlīdzekļa nodošana lietošanā par atlīdzību, nomas maksas samaksas nosacījums principā ir jāuzskata par izpildītu.

17 Šajā nozīmē skat. spriedumu, 2019. gada 10. janvāris, *A* (C-410/17, EU:C:2019:12, 31. punkts un tajā minētā judikatūra).

18 Šajā nozīmē skat. spriedumu, 2013. gada 18. jūlijs, *Medicom* un *Maison Patrice Alard* (C-210/11 un C-211/11, EU:C:2013:479, 26. punkts).

19 Spriedums, 2013. gada 18. jūlijs, *Medicom* un *Maison Patrice Alard* (C-210/11 un C-211/11, EU:C:2013:479).



50. Runājot par nomas laiku, es neuzskatu, ka šim laikam būtu jābūt noteiktam ar konkrētu datumu vai noteiktās laika vienībās (dienas, mēneši vai gadi). Nomas līguma laiks var tikt noteikts ar konkrētu notikumu vai nosacījumu, piemēram, ar attiecīgā darba ņēmēja darba tiesisko attiecību laiku vai nodokļa maksātāja transportlīdzekļa lizinga līguma laiku<sup>20</sup>. Turklāt dalībvalstu tiesību tradīcijās netiek plaši pieņemts, ka nomas līgumam būtu jābūt noslēgtam uz noteiktu laiku; tā darbības laiks var būt arī nenoteikts<sup>21</sup>, paredzot pusēm iespēju izbeigt līgumu, beidzoties, piemēram, darba tiesiskajām attiecībām.

51. Šāda nomas laika noteikšanas kārtība, manuprāt, izpilda arī nosacījumu par “norunātu laiku”. Šī nosacījuma mērķis ir tikai nošķirt nomu no īpašumtiesību vai citu līdzīgu lietu tiesību nodošanas. No PVN sistēmas viedokļa šī nosacījuma mērķis ir nošķirt pakalpojumu sniegšanu no preču piegādes.

52. Tādēļ, pretēji tam, ko savos apsvērumos apgalvo QM, es neuzskatu, ka tas, ka transportlīdzekļa nodošana darba ņēmēja lietošanā ir ierobežota ar darba attiecību laiku, liedz uzskatīt šo nodošanu lietošanā par iznomāšanas pakalpojumu.

53. Protams, ir svarīgi noskaidrot, vai pušu paredzētais transportlīdzekļa lietošanas laiks pārsniedz 30 dienas, jo no tā ir atkarīgs, vai ir jāpiemēro Direktīvas 2006/112 56. panta 1. vai 2. punkts, un tādējādi arī vieta, kur darījums tiek aplikts ar nodokli. Turklāt uz nenoteiktu laiku noslēgts līgums, manuprāt, ir jāuzskata par tādu, kurš ir noslēgts uz laiku, kas pārsniedz 30 dienas.

54. Visbeidzot, attiecībā uz nosacījumu par lietošanu, atturot citas personas no tās, – tā ir īpašība, kas parasti ir saistīta ar īpašumtiesībām un atsevišķām citām lietu tiesībām. Tā izriet no šo lietu tiesību *erga omnes* iedarbības.

55. Tiesa pirmo reizi ir uzskatījusi šo nosacījumu par iznomāšanas darījuma nepieciešamo īpašību PVN noteikumu izpratnē 2001. gada 4. oktobra spriedumā, *Goed Wonen* (C-326/99, EU:C:2001:506). Šajā lietā tika aplūkots jautājums par to, vai Direktīvas 77/388 13. panta B iedaļas pirmās daļas b) punktā<sup>22</sup> paredzētais “nekustamā īpašuma izīrēšanas un iznomāšanas” atbrīvojums attiecās uz nekustamā īpašuma lietojuma tiesību (*usufructus*) nodibināšanu. Šis jautājums tika uzdots, lai novērstu ļaunprātīgu izmantošanu, kas izpaužas kā mākslīga šādu tiesību nodibināšana, lai nepamatoti iegūtu tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu par minētā nekustamā īpašuma nodošanu<sup>23</sup>.

56. Šādos apstākļos ģenerālvokāts F. Dž. Džeikobss [*F.G. Jacobs*] konstatēja, ka nomas līgumam tostarp ir raksturīgs tas, ka nomnieks iegūst tiesības izmantot nomas priekšmetu, it kā viņš būtu tā īpašnieks, kā arī liegt to lietot citām personām un uzņemt tur (runa ir par nekustamo īpašumu) citas personas<sup>24</sup>. Ņemot vērā iepriekš minēto, šķiet, ka ģenerālvokāts F. Dž. Džeikobss [*F.G. Jacobs*] šajā gadījumā ir iedvesmojies no tādas termina “leasing” nozīmes, kurš arī ir izmantots minētajā direktīvas noteikumā un kurš anglosakšu tiesību sistēmā var apzīmēt arī tiesības, kas ir līdzīgas ierobežotām lietu tiesībām kontinentālo tiesību loka sistēmās<sup>25</sup>.

20 Līdzīgi risinājumi ir atrodamī arī citās jomās, kas nav darba attiecības, piemēram, pastāv plaši piemērota prakse irēt dekoderu uz laiku, uz kuru tiek noslēgts līgums par kabeļtelevīzijas vai satelīta televīzijas signāla piegādi.

21 Skat., piemēram, Polijas Civillkodeksa 659. pantu.

22 Šobrīd šis noteikums ir ietverts Direktīvas 2006/112 135. panta 1. punkta l) apakšpunktā.

23 Skat. spriedumu, 2001. gada 4. oktobris, *Goed Wonen* (C-326/99, EU:C:2001:506, 31. punkts).

24 Ģenerālvokāta F. Dž. Džeikobsa [*F.G. Jacobs*] secinājumi lietā *Goed Wonen* (C-326/99, EU:C:2001:115, 79. un 84. punkts).

25 Skat. ģenerālvokāta F. Dž. Džeikobsa [*F.G. Jacobs*] secinājumus lietā *Goed Wonen* (C-326/99, EU:C:2001:115, 60. un 74. punkts).

57. Iepriekš minētajā spriedumā Tiesa noformulēja to nedaudz citādāk, apgalvojot, ka tāda darījuma, kas izpaužas kā lietu tiesību nodibināšana attiecībā uz nekustamo īpašumu, pamatīpašība, *kura ir kopīga ar nomas līgumu*, ir uz norunātu laiku par atlīdzību piešķirt ieinteresētajai personai tiesības lietot nekustamo īpašumu, it kā tā būtu šī īpašuma īpašniece, un *atturēt citas personas no šādu tiesību izmantošanas*<sup>26</sup>.

58. No tā izriet, ka, pirmkārt, Tiesa tādējādi ir raksturojusi liettiesiskas lietojuma tiesības, pieminot tikai to, ka līdzīgas iezīmes ir raksturīgas nomas līgumam. Otrkārt, Tiesas skatījumā citu personu atturēšana attiecas uz tiesībām lietot īpašumu kā īpašniekam, nevis uz visām citām darbībām, kas attiecas uz lietojuma tiesību priekšmetu (un, iespējams, – uz nomu).

59. Tikai vēlāk pieņemtajos spriedumos Tiesa ir tieši attiecinājusi šo nosacījumu uz nomas līgumu PVN atbrīvojuma noteikumu izpratnē, vienlaikus vienkāršojot sprieduma *Goed Wonen* formulējumu. Saskaņā ar jauno formulējumu nekustamā īpašuma iznomāšana noteikumu par atbrīvojumu no PVN izpratnē būtībā ir konstatējama tad, ja nekustamā īpašuma īpašnieks nomniekam par nomas maksu uz norunātu laiku nodod tiesības lietot šo īpašumu un atturēt citas personas no tā lietošanas.<sup>27</sup>

60. Tomēr es neuzskatu, ka Tiesa tādējādi būtu vēlējusies noteikt īpaši augstas prasības nomas līgumam PVN noteikumu izpratnē. Šīs prasības nepārsniedz tiesības, kuras parasti tiek piešķirtas nomniekam šāda veida līgumos, gūt labumu no nomas priekšmeta un aizsargāt pret trešo personu iejaukšanos šajās tiesībās (un to izmantošanā). Tas savukārt neizslēdz tiesības, kas ir piešķirtas nomas priekšmeta īpašniekam (vai, plašākā nozīmē, iznomātājam) automātiski vai saskaņā ar līgumu, kurš noslēgts starp pusēm. Tas neizslēdz arī to, ka nomniekam var būt noteikti pienākumi, kas ir saistīti ar nomas priekšmetu un kas tam ir jāizpilda saskaņā ar citu pamatu, piemēram, saskaņā ar darba attiecībām, kuras viņu saista ar iznomātāju.

61. Tādējādi, lai gan es sliecos uzskatīt, kā jau esmu norādījis, ka iepriekš minētā judikatūra var tikt piemērota arī jēdziena “transportlīdzekļu iznomāšana” interpretācijai Direktīvas 2006/112 56. panta izpratnē, es nepiekrītu QM apgalvojumam, ka no šīs judikatūras izrietošie kritēriji, it īpaši nomas priekšmeta lietošana, atturot citas personas no tā lietošanas, neļauj atzīt nomas līguma esamību gadījumā, ja transportlīdzeklis tiek nodots darba ņēmēja lietošanā tādā situācijā, kāda ir pamatlietā.

62. Minētā sabiedrība apgalvo – tā kā transportlīdzeklis tiek nodots lietošanā arī profesionālajām vajadzībām, darba ņēmējs to neizmanto, atturot citas personas no tā izmantošanas, jo tas, ka *darba ņēmējs izmanto transportlīdzekli profesionālajām vajadzībām* (netieši – darba devēja interesēs), būtībā nozīmē, ka to izmanto *darba devējs*.

63. Šim apgalvojumam nevar piekrist. Fakts, ka iespēja izmantot transportlīdzekli ļauj darba ņēmējam pildīt savus darba pienākumus un ka tāds tostarp bija viņa darba devēja mērķis, nododot šo transportlīdzekli darba ņēmēja lietošanā, nekādi nemaina faktu, ka atbilstīgi līgumam, kurš tika noslēgts ar darba devēju, principā konkrētais transportlīdzeklis tiek nodots darba ņēmēja ekskluzīvā lietošanā. To nemaina arī fakts, ka darba devējs var izdot darba ņēmējam rīkojumus, kuru izpildei ir nepieciešams izmantot darba ņēmēja lietošanā nodoto transportlīdzekli<sup>28</sup>. Tāpat tas būtu arī tad, ja darba ņēmējs būtu minētā transportlīdzekļa īpašnieks. Savukārt citādi būtu tad, ja darba devējam būtu tāds transportlīdzekļu autoparks, kuru personāls varētu izmantot atbilstīgi vajadzībām (kā arī šo transportlīdzekļu pieejamībai), bet neviens no tiem nebūtu pastāvīgi piesaistīts noteiktam darba ņēmējam.

26 Spriedums, 2001. gada 4. oktobris, *Goed Wonen* (C-326/99, EU:C:2001:506, 55. punkts).

27 Skat. spriedumus: 2001. gada 9. oktobris, *Mirror Group* (C-409/98, EU:C:2001:524, 31. punkts); 2003. gada 8. maijs, *Seeling* (C-269/00, EU:C:2003:254, 49. punkts) un, visbeidzot, 2013. gada 18. jūlijs, *Medicom* un *Maison Patrice Alard* (C-210/11 un C-211/11, EU:C:2013:479, 26. punkts).

28 Tāpat vēl nesen (proti, 2020. gada pavasarī) bieži izmantotā iespēja norīkot darba ņēmēju attālinātajā darbā no savas dzīvesvietas nenozīmē, ka darba devējs būtu pārkāpis darba ņēmēja īpašumtiesības uz nekustamo īpašumu, kur atrodas viņa pastāvīgā adrese.

64. Tāpat, lai novērtētu, vai pastāv nomas darījums Direktīvas 2006/112 56. panta izpratnē, nav nozīmes tam, ka nodokļa maksātājs transportlīdzekli nodod darba ņēmēja lietošanā saskaņā ar darba līgumu, nevis saskaņā ar atsevišķu civiltiesisku līgumu. PVN sistēmā tiek izmantota darījumu funkcionālā definīcija, nevis tāda, kas izriet no to formālā veidola. Tādējādi, ja darījums atbilst transportlīdzekļu iznomāšanas darījumu funkcionālajiem kritērijiem, nav svarīgi, kāda veida līgumā tas ir ticis paredzēts<sup>29</sup>.

65. Līdz ar to es uzskatu –, ja nodokļa maksātājs par atlīdzību nodod darba ņēmēja lietošanā transportlīdzekli, kurš ir viņa saimnieciskās darbības aktīvu daļa, privātajām vajadzībām uz laiku, kas pārsniedz trīsdesmit dienas, tad tā ir transportlīdzekļa iznomāšana Direktīvas 2006/112 56. panta 2. punkta izpratnē.

66. Šāds risinājums atbilstu arī Direktīvas 2008/8 mērķim, proti, ka nodoklis ir jāuzliek vietā, kur patiešām notiek patēriņš<sup>30</sup>. Attiecībā uz transportlīdzekļiem, kuri tiek nodoti nodokļu maksātāja personāla lietošanā privātajām vajadzībām, par vietu, kurā patiešām notiek patēriņš, ir jāuzskata šī personāla pastāvīgā adrese.

67. Tādēļ es ierosinu papildināt atbildi uz prejudiciālo jautājumu un lemt, ka tādā situācijā, kad iesniedzējtiesa konstatē, ka nodokļa maksātāja transportlīdzekļa, kurš ir tā saimnieciskās darbības aktīvu daļa, nodošana šī nodokļa maksātāja darba ņēmēja privātajām vajadzībām uz laiku, kas pārsniedz trīsdesmit dienas, netiek veikta par atlīdzību Direktīvas 2006/112 2. panta 1. punkta c) apakšpunkta, kā arī Tiesas judikatūras par šo tiesību normu izpratnē, minētās direktīvas 56. panta 2. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka šāda nodošana lietošanā ietilpst jēdzienā “transportlīdzekļa iznomāšana, kas nav īstermiņa iznomāšana”.

## Secinājumi

68. Ņemot vērā visus iepriekš minētos apsvērumus, ierosinu sniegt šādas atbildes uz jautājumu, kuru Tiesa iesniedza *Finanzgericht des Saarlandes* (Zārlandes Finanšu tiesa, Vācija):

- 1) Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu, kura grozīta ar Direktīvu 2008/8/EK (2008. gada 12. februāris), 2. panta 1. punkta c) apakšpunkts un 26. panta 1. punkta b) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka par pakalpojumu sniegšanu par atlīdzību šo tiesību normu izpratnē nav uzskatāms tas, ka nodokļa maksātājs nodod lietošanā transportlīdzekli, kas ir tā saimnieciskās darbības aktīvu daļa, darba ņēmēja privātajām vajadzībām, ja šis darba ņēmējs nemaksā par to, neatsakās no atalgojuma daļas vai citiem ieguvumiem, kuri tam pienākas no nodokļa maksātāja, kā arī neveic papildu darbu apmaiņā pret šī transportlīdzekļa nodošanu viņam.
- 2) Ja iesniedzējtiesa konstatē, ka nodokļa maksātāja veikta transportlīdzekļa, kas ir šī nodokļa maksātāja saimnieciskās darbības aktīvu daļa, nodošana lietošanā viņa darba ņēmēja privātajām vajadzībām uz laiku, kas pārsniedz trīsdesmit dienas, tiek veikta par atlīdzību Direktīvas 2006/112 2. panta 1. punkta c) apakšpunkta un Tiesas judikatūras attiecībā uz šo tiesību normu izpratnē, minētās direktīvas 56. panta 2. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka šāda nodošana lietošanā ietilpst jēdzienā “transportlīdzekļa iznomāšana, kas nav īstermiņa iznomāšana”.

<sup>29</sup> Pēc analogijas, saistībā ar atšķirībām starp nekustamā īpašuma izmantošanas tiesībām un iznomāšanu, skat. spriedumu, 2001. gada 4. oktobris, *Goed Wonen* (C-326/99, EU:C:2001:506, 58. punkts).

<sup>30</sup> Direktīvas 2008/8 trešais apsvērums.