



## Judikatūras krājums

### TIESAS SPRIEDUMS (otrā palāta)

2014. gada 3. septembrī\*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu — PVN — Sestā direktīva 77/388/EEK — 11. panta C daļas 1. punkta pirmā daļa — Tieša iedarbība — Nodokļa bāzes samazināšana — Divu darījumu veikšana, kuri attiecas uz vienām un tām pašām precēm — Preču piegāde — Līzingā pārdotas, valdījumā atgūtas un tālāk izsolē pārdotas automašīnas — Tiesību ļaunprātīga izmantošana

Lietā C-589/12

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber)* (Apvienotā Karaliste) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2012. gada 10. decembrī un kas Tiesā reģistrēts 2012. gada 14. decembrī, tiesvedībā

***Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs***

pret

***GMAC UK plc***.

TIESA (otrā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs R. Silva de Lapuerta [*R. Silva de Lapuerta*], tiesneši Ž. L. da Krušs Vilasa [*J. L. da Cruz Vilaça*], Dž. Arestis [*G. Arestis*], Ž. K. Bonišo [*J.-C. Bonichot*] un A. Arabadžijevs [*A. Arabadjiev*] (referents),

ģenerālvokāte J. Kokote [*J. Kokott*],

sekretāre L. Hjūleta [*L. Hewlett*], galvenā administratore,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2013. gada 5. decembra tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

— *GMAC UK plc* vārdā – *R. Cordara, QC*,

— Apvienotās Karalistes valdības vārdā – *J. Beeko*, pārstāve, kurai palīdz *K. Lasok, QC*,

— Eiropas Komisijas vārdā – *R. Lyal* un *A. Cordewener*, kā arī *C. Soulay*, pārstāvji,

ņemot vērā pēc ģenerālvokātes uzklausišanas pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerālvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

\* Tiesvedības valoda – angļu.

## Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem - Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “Sestā Direktīva”), 11. panta C daļas 1. punkta pirmo daļu.
- 2 Šis lūgums tika iesniegts tiesvedībā starp *Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs* (turpmāk tekstā – “*Commissioners*”) un *GMAC UK plc* (turpmāk tekstā – “*GMAC*”) par to, kāda summa ir apliekama ar pievienotās vērtības nodokli (turpmāk tekstā – “PVN”) saistībā ar piegādēm, ko *GMAC* veica, pildot mehānisko transportlīdzekļu lizinga līgumus.

### Atbilstošās tiesību normas

#### *Savienības tiesības*

- 3 Sestās Direktīvas 11. panta A daļā par nodokļa bāzi valsts teritorijā ir noteikts:

“1. Summa, kurai uzliek nodokli, ir:

- a) preču piegādēm un pakalpojumu sniegšanai [...] visa summa, kas veido atlīdzību, kuru piegādātājs ir saņēmis vai kura tam jāsaņem no pircēja, klienta vai trešās personas par šādām piegādēm, ieskaitot subsīdijas, kas tieši saistītas ar šādu piegāžu cenām;

[..].”

- 4 11. panta C daļas, kas attiecas uz dažādiem Sestās Direktīvas noteikumiem, 1. punktā ir paredzēts:

“Anulēšanas, atteikuma vai pilnīgas vai daļējas nemaksāšanas gadījumā vai arī ja cenu samazina pēc tam, kad notikusi piegāde, attiecīgi samazina summu, kurai uzliek nodokli, saskaņā ar noteikumiem, ko nosaka dalībvalstis.

Tomēr pilnīgas vai daļējas nemaksāšanas gadījumā dalībvalstis var atkāpties no šā noteikuma.”

#### *Apvienotās Karalistes tiesības*

- 5 No lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka tiesību akti, ar kuriem ir transponēts Sestās Direktīvas 11. panta C daļas 1. punkts, sastāvēja no diviem noteikumu kopumiem. Pirmais attiecās uz gadījumiem, kad tiek samazināta atlīdzība, otrais attiecās uz gadījumiem, kad tiek piešķirts atvieglojums, proti, nodokļa atvieglojums par neatgūstamiem parādiem, ja [atlīdzība] netiek samaksāta pilnībā vai daļēji.

Valsts tiesību normas attiecībā uz atlīdzības samazināšanos

- 6 Šīs tiesību normas kopš 1995. gada ir ietvertas 1995. gada noteikumu par PVN uzskaiti un reģistrāciju (*VAT Regulations* 1995) 38. noteikumā, skatot tos kopsakarā ar 24. noteikumu. Tajos bija paredzēts, ka atlīdzības par piegādi, kurā iekļauta arī PVN summa, samazināšanās gadījumā, nodokļa maksātājam bija jāpielāgo savs PVN konts, ierakstot attiecīgo PVN summu pasīvos. Šajā ziņā atlīdzības samazināšana tika atzīta tikai tad, ja tā bija pierādīta ar kredītnotu vai citu līdzīgas nozīmes dokumentu. Līdzvērtīgi noteikumi bija piemērojami laikposmā no 1990. līdz 1995. gadam.

Valsts tiesību normas attiecībā uz neatgūstamiem parādiem

- 7 Attiecībā uz piegādēm, kas tika veiktas no 1978. gada 2. oktobra līdz 1990. gada 26. jūlijam, neatgūstamiem parādiem bija piemērojams nodokļa atvieglojums saskaņā ar “vecu shēmu”. Par piegādēm, kas tika veiktas no 1989. gada 1. aprīļa līdz 1997. gada 19. martam, pieteikumu nodokļa atvieglojuma saņemšanai varēja iesniegt saskaņā ar “jauno shēmu”. Pārklāšanās periodā, proti, no 1989. gada 1. aprīļa līdz 1990. gada 26. jūlijam, pieteikumu varēja iesniegt atbilstoši vienai vai otrai shēmai.

– Vecā shēma

- 8 Vecā shēma tika ieviesta ar 1978. gada finanšu likuma (*Finance Act 1978*) 12. pantu un no jauna ietverta 1983. gada Likuma par pievienotās vērtības nodokli (*Value Added Tax Act 1983*, turpmāk tekstā – “VATA 1983”) 22. pantā.
- 9 VATA 1983 22. pantā ir noteikts:

“(1) Ja

- (a) persona veic preču piegādi vai sniedz pakalpojums par atlīdzību naudā un tā par šo piegādi rēķinā ir norādījusi nodokļus un tos ir samaksājusi, un ja
- (b) persona, kurai bija jāmaksā iespējamā nesamaksātā summa no šīs atlīdzības, ir kļuvusi maksātnespējīga,

tad, ievērojot 2. apakšpunktu un 3. apakšpunkta noteikumus, pirmajai iepriekš minētajai personai, pamatojoties uz *Commissioners* iesniegtu pieteikumu, ir tiesības saņemt iekasējamā PVN atmaksu, ņemot vērā nesamaksāto summu.

(2) Nevienai personai saskaņā ar šo pantu nav tiesību uz nodokļa atmaksu,

- (a) ja vien tā maksātnespējas procedūrā nav pierādījusi prasījuma summu un ja šādi pierādītā summa neatbilst nesamaksātajai atlīdzībai, kas atskaitīta no tās pieteikuma summas;
- (b) ja piegādes vērtība nepārsniedz tās vērtību atvērtā tirgū, un ja
- (c) preču piegādes gadījumā īpašumtiesības uz tām nav nodotas personai, kura ir to adresāts [..].”

- 10 Kā tas izriet no lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu, saskaņā ar VATA 1983 22. pantu persona šī panta izpratnē tika uzskatīta par maksātnespējīgu, ja tā bija atzīta par bankrotējošu vai ja tiesa bija izdevusi rīkojumu par tās kapitāla pārvaldīšanu saistībā ar bankrota procedūru. Sabiedrība tika uzskatīta par maksātnespējīgu, ja tā tika likvidēta brīvprātīgi vai piespiedu kārtā un ja “apstākļi bija tādi, ka sabiedrība nebija spējīga nomaksāt savus parādus”.

– Jaunā shēma

- 11 Ar 1990. gada finanšu likuma (*Finance Act 1990*) 11. pantu tika ieviesta jaunā shēma un atcelta vecā shēma attiecībā uz piegādēm, kas tika veiktas pēc 1990. gada 26. jūlija.

- 12 Jaunā shēma bija piemērojama piegādēm, kas veiktas pēc 1989. gada 1. aprīļa. Tā no jauna tika ietverta 1994. gada Likuma pat pievienotās vērtības nodokli (*Value Added Tax Act* 1994) 36. pantā:

“1) 2. apakšiedaļa zemāk ir piemērojama, ja:

- a) persona veic preču piegādi vai sniedz pakalpojumus par atlīdzību naudā un tā par šo piegādi vai pakalpojumiem ir norādījusi rēķinā PVN un to ir samaksājusi;
- b) visa vai daļa no samaksas par piegādi ir dzēsta tās kontos kā neatgūstams parāds, un
- c) (no piegādes dienas) ir pagājuši seši mēneši [..], aizstājot divu gadu periodu, kas bija noteikts 1990. gada finanšu likuma 11. pantā].

- 2) ievērojot šī panta turpmākās tiesību normas un no tām izrietošos noteikumus, personai, pamatojoties uz *Commissioners* iesniegtu pieteikumu, ir tiesības saņemt iekasējamās PVN summas atmaksu, ņemot vērā nesamaksāto summu.

[..]

- 4) Nevienam saskaņā ar iepriekš minēto 2. apakšiedaļu nav tiesību uz atmaksu, ja vien

- a) piegādes vērtība nepārsniedz tās normālo vērtību un
- b) ja preču piegādes gadījumā īpašumtiesības uz tām nav tikušas nodotas personai, kura ir piegādes adresāts, vai personai, kurai ir šādas tiesības iepriekš minētas personas vārdā

[..].”

1992. gada likums par automašīnām piemērojamo pievienotās vērtības nodokli (*Value Added Tax (Cars) Order* 1992)

- 13 Lielbritānijas un Ziemeļīrijas Apvienotā Karaliste pieļāva PVN atskaitīšanu par lietotu automašīnu pārdošanu būtībā ar tādiem pašiem nosacījumiem kā vēlāk pieņemtajos tiesību aktos, tostarp 1992. gada likumā par automašīnām piemērojamo pievienotās vērtības nodokli [*Value Added Tax (Cars) Order* 1992; turpmāk tekstā – “*Cars Order*”).

- 14 Saskaņā ar *Cars Order* 8. noteikumu, ja automašīnu izplatītājs pārdot lietotu automašīnu, tad PVN iekasē atbilstoši summai, kas veido automašīnu izplatītāja peļņu.

- 15 Tomēr *Cars Order* 4. noteikumā ir paredzēts īpašs režīms tādu automašīnu tālāk pārdošanas gadījumā, kuras pārdevējs atgūst atpakaļ:

“(1) Turpmāk aprakstītie darījumi nav uzskatāmi ne par preču piegādi, ne pakalpojumu sniegšanu;

- (a) tāda mehāniskā transportlīdzekļa pārdošana, kuru ir izmantojusi persona, kas šo transportlīdzekli atguvusi valdījumā saskaņā ar vienošanos par samaksu, ja automašīna ir tādā pašā stāvoklī, kādā tā bija atgūšanas brīdī [..].”

### **Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi**

- 16 *GMAC* ir sabiedrība, kas ir PVN maksātāja un galvenokārt nodarbojas ar mehānisko transportlīdzekļu pārdošanu uz nomaksu.

- 17 Veicot šādu iegādi, patērētājs izvēlas automašīnu pie automašīnu izplatītāja un lūdz tam piešķirt īpašu finansējumu. Tālāk patērētājs vēršas pie lizinga sabiedrības, kā, piemēram, *GMAC*. Ja visas trīs puses vienojas, automašīnu izplatītājs pārdod automašīnu lizinga sabiedrībai, kura pēc tam nodod automašīnu gala patērētājam saskaņā ar “lizinga līgumu”.
- 18 Minēto automašīnu pārdošana, ko automašīnu izplatītāji veica *GMAC*, tika aplikta ar PVN, piemērojot standartlikmi. Automašīnu piegāde, ko *GMAC* veica saviem gala klientiem saskaņā ar lizinga līgumiem, arī tika aplikta ar PVN, piemērojot standartlikmi. Nomnieka maksātnespējas gadījumā *GMAC* atguva automašīnu savā valdījumā un pārdeva to izsolē. Ieņēmumi no pārdošanas tika aplikti ar nodokli atbilstoši nomnieka nesamaksātajiem ikmēneša maksājumiem.
- 19 Mehānisko transportlīdzekļu piegāde saskaņā ar lizinga līgumu PVN mērķiem tika uzskatīta par preču piegādi. PVN bija jāmaksā brīdī, kad *GMAC* automašīnu piegādāja gala klientiem un par kopējo maksājamo summu, izņemot finansējuma procentus. Ja tālāk šī automašīna tika atgūta un pārdota izsolē, saskaņā ar *Cars Order* 4. noteikumu šāda pārdošana izsolē netika uzskatīta ne par preču piegādi, ne pakalpojumu sniegšanu.
- 20 *Commissioners* vienmēr uzskatīja, ka, ja lizinga līguma, kas attiecas uz mehānisko transportlīdzekli, izpilde izlīguma ceļā bija saistīta ar šī transportlīdzekļa tālāku pārdošanu, *VAT Regulations 1995* 38. noteikuma piemērošanas sekas bija tādas, ka *GMAC* bija veicis lizinga darījumu pret atlīdzību, kas bija zemāka, proti, ieņēmumu no tālākpārdošanas apmērā. Tomēr līdz pat *High Court of Justice (England & Wales) Chancery Division* (Apvienotā Karaliste) nolēmumam lietā *C&E Commissioners* pret *GMAC* (2004) *HMRC* neatzina, ka šī pati shēma būtu piemērojama gadījumā, ja nomnieks kļūst maksātnespējīgs un *GMAC* atgūst automašīnu un pārdod to tālāk izsolē.
- 21 Tomēr pēc šī nolēmuma *VAT Regulations 1995* 38. noteikums ir piemērojams arī gadījumā, ja nomnieks kļūst maksātnespējīgs un *GMAC* automašīnu pārdod tālāk izsolē. *High Court of Justice* arī uzskatīja, ka *Cars Order* ir piemērojams arī tādējādi, ka *GMAC* nav jāmaksā PVN par ieņēmumiem no izsoles. Iesniedzējtiesa šajā ziņā norāda, ka šo tiesību normu piemērošana kopsakarā rada “izdevīguma efektu”, saskaņā ar kuru galu galā maksājamā PVN summa ir mazāka par to, kāda būtu jāmaksā, ja direktīva būtu transponēta pareizi.
- 22 Līdz ar to *GMAC* uzsāka jaunu procedūru, kas arī attiecās uz laikposmu no 1978. līdz 1997. gadam un kas pilnībā bija balstīta uz Sestās Direktīvas tiešo iedarbību. *GMAC* pretenzijas turklāt attiecās uz daļu no atlīdzības par mehāniskā transportlīdzekļa piegādi klientam, kas paliek nesamaksāta šī klienta maksātnespējas dēļ. Šī summa neesot cenas samazināšana Sestās Direktīvas 11. panta C daļas 1. punkta pirmās daļas izpratnē. Tā esot daļēja nesamaksāšana šīs tiesību normas izpratnē, proti, neatgūstams parāds.
- 23 Ar 2006. gada 20. februāra vēstuli *GMAC* tālād pieprasīja nodokļa atvieglojumu par neatgūstamu parādu par laikposmu no 1978. līdz 1997. gadam, kas bija radies, laužot ar klientiem noslēgtos mehānisko transportlīdzekļu lizinga līgumus, jo netika maksāta norunātā pārdošanas cena. *Commissioners* šo pieprasījumu noraidīja ar 2006. gada 18. jūlija lēmumu.
- 24 *First-tier Tribunal (Tax Chamber)* pieņēma *GMAC* prasību pret šo lēmumu, uzskatot, ka atbilstības tiesiskie nosacījumi nebija saderīgi ar Savienības tiesībām un ka *GMAC* pieteikumi saņemt nodokļa atvieglojumu par neatgūstamo parādu neradīja nodokļu neitralitātes izkropļošanu vai traucējumu, kas būtu pretrunā Savienības tiesībām.
- 25 *Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber)*, kurā tika iesniegta apelācijas sūdzība, turpretī uzskata, ka ar *VAT Regulations 1995* 38. noteikumu, kā to *High Court of Justice* ir interpretējusi nolēmumā lietā *C&E Commissioners* pret *GMAC*, un ar *Cars Order* Sestā Direktīva nav tikusi ieviesta efektīvi, jo minētās tiesību normas radot PVN atvieglojumu, kas neesot saderīgs ar šīs direktīvas mērķi un līdz ar to esot pretrunā Savienības tiesībām.

26 Šādos apstākļos *Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber)* [Augstākās tiesas Nodokļu palāta] nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

- “1) Kādā mērā nodokļa maksātājs saistībā ar darījumiem, kas attiecas uz vienām un tām pašām precēm, var atsaukties gan uz [Sestās Direktīvas] normas tiešo iedarbību attiecībā uz vienu darījumu, gan uz valsts tiesiskā regulējuma normām attiecībā uz otru darījumu, ja attiecībā uz abiem darījumiem kopā tas radītu tādu kopējo fiskālo rezultātu, kāds nerastos un kādu nav paredzēts radīt, ja šiem darījumiem kopā piemērotu tikai valsts tiesisko regulējumu vai tikai Sesto PVN direktīvu?
- 2) Ja atbilde uz pirmo jautājumu ir, ka pastāv tādi apstākļi, kuros nodokļa maksātājam nav šādu tiesību (vai nav šādu tiesību noteiktā apmērā), tad kādi būtu šie apstākļi un it īpaši kāda ir saistība starp šiem diviem darījumiem, lai rastos šādi apstākļi?
- 3) Vai atbilde uz pirmo un otro jautājumu ir atkarīga no tā, vai vienam darījumam piemērotais valsts režīms atbilst Sestajai PVN direktīvai?”

### Par prejudiciālajiem jautājumiem

#### *Par pirmo un trešo jautājumu*

- 27 Ar savu pirmo un trešo jautājumu, kuri ir jāaplūko kopā, iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai Sestās Direktīvas 11. panta C daļas 1. punkta pirmā daļa ir jāinterpretē tādējādi, ka tādos apstākļos kā pamatlietā dalībvalsts nodokļa maksātājam var aizliegt atsaukties uz šīs tiesību normas tiešo iedarbību attiecībā uz vienu darījumu, pamatojoties uz to, ka šis nodokļa maksātājs var atsaukties uz valsts tiesību normām attiecībā uz otru darījumu, kas ir saistīts ar tām pašām precēm, un ja šo tiesību normu piemērošana kopā radītu tādu kopējo fiskālo rezultātu, kāds nerastos un kādu nav paredzēts radīt, ja šiem darījumiem tiktu piemērotas tikai valsts tiesības vai Sestā Direktīva atsevišķi.
- 28 Šī tiesa turklāt vaicā, vai šajā ziņā ir nozīme tam, vai pēdējam minētajam darījumam piemērojamās valsts tiesības ir saderīgas ar Sesto Direktīvu.
- 29 Šajā saistībā ir jāatgādina, ka saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru visos gadījumos, kad direktīvas tiesību normas no to satura viedokļa šķiet esam beznosacījuma un pietiekami precīzas, privātpersonas var uz tām atsaukties valsts tiesās, vērsoties pret valsti gan tad, ja valsts nav transponējusi direktīvu noteiktajos termiņos valsts tiesībās, gan tad, ja tā to transponējusi nepareizi (spriedums *Almos Agrárkülkereskedelmi*, C-337/13, EU:C:2014:328, 31. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 30 Savienības tiesību norma ir beznosacījuma tad, ja tā nosaka pienākumu, kas nav nedz saistīts ar kādu nosacījumu, nedz arī tā izpildes vai seku ziņā tas ir pakārtots kādam Savienības iestāžu vai dalībvalstu aktam (spriedums *Almos Agrárkülkereskedelmi*, EU:C:2014:328, 32. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 31 Sestās direktīvas 11. panta C. daļas 1. punkta pirmajā daļā ir noteikti gadījumi, kuros dalībvalstīm ir attiecīgi jāsamazina nodokļa bāze, ievērojot noteikumus, kurus nosaka tās pašas. Šī tiesību norma dalībvalstīm nosaka pienākumu samazināt nodokļa bāzi ikreiz, kad pēc darījuma noslēgšanas nodokļa maksātājs nesaņem daļu no atlīdzības vai arī visu atlīdzību (spriedums *Goldsmiths*, C-330/95, EU:C:1997:339, 16. punkts).

- 32 Pat ja šajā tiesību normā dalībvalstīm ir pieļauta noteikta novērtējuma brīvība, veicot vajadzīgos pasākumus šīs samazinājuma summas noteikšanai, šis apstāklis tomēr neietekmē pienākuma piešķirt tiesības uz nodokļa bāzes samazinājumu šajā pantā minētajos gadījumos precīzo un beznosacījuma raksturu. Līdz ar to tā atbilst arī nosacījumiem, lai tai būtu tieša iedarbība (spriedums *Almos Agrárkülkereskedelmi*, EU:C:2014:328, 34. punkts).
- 33 Tādējādi, kā iesniedzējtiesa to izklāstījusi savā lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu, Tiesai uzdotie jautājumi ir izskaidrojami ar apstākli, ka pamatlietā Apvienotās Karalistes nodokļu iestādes uzskatīja, ka nodokļa maksātājam nevajadzētu vienlaicīgi gūt labumu no Sestās Direktīvas 11. panta C daļas 1. punkta pirmās daļas “izdevīguma efekta”, it īpaši tādēļ, ka *VAT Regulations* 1995 38. Noteikuma, *Cars Order* un šīs direktīvas piemērošana kopsakarā radītu tādu kopējo fiskālo rezultātu, kāds nerastos un kādu nav paredzēts radīt, ja šiem darījumiem tiktu piemērotas tikai valsts tiesības vai minētā direktīva atsevišķi.
- 34 Pēc Apvienotās Karalistes valdības domām, tādā situācijā kā pamatlietā gala patērētājam rēķinā uzrādītais PVN, kas jāmaksā nodokļu iestādēm, netiek aprēķināts, pamatojoties uz nodokļa maksātāja faktiski saņemto atlīdzību par veiktajām piegādēm. Tieša iedarbība neesot Savienības tiesību princips, ko var izmantot, lai sasniegtu pretēju rezultātu tam, kāds paredzēts direktīvā. Līdz ar to šī valdība uzskata, ka nodokļa maksātājam neesot tiesību atsaukties uz valsts tiesību normām attiecībā uz vienu darījumu un uz Sestās Direktīvas 11. panta C daļas 1. punkta pirmās daļas tiešo iedarbību attiecībā uz citu darījumu.
- 35 Šādiem argumentiem nevar piekrist.
- 36 Faktiski, kā tas izriet no šī sprieduma 32. punkta, Sestās Direktīvas 11. panta C daļas 1. punkta pirmajai daļai ir tieša iedarbība, līdz ar to pamatlietas apstākļos jautājums par to, vai tāds nodokļa maksātājs kā *GMAC* pēc tam, kad tas saistībā ar lizinga līgumu ir piegādājis preci, var atsaukties uz tiesībām saņemt nodokļu bāzes samazinājumu, ko tam piešķir šī tiesību norma, ir atkarīgs no apstākļa, vai *GMAC* klienti pilnībā vai daļēji nav izpildījuši savu samaksas pienākumu šī līguma ietvaros.
- 37 Šajā tiesību normā izpaužas Sestās Direktīvas pamatprincips, ka nodokļa bāzi veido faktiski saņemtā atlīdzība, un tānad nenovēršams secinājums ir tāds, ka nodokļu administrācija nevar iekasēt kā PVN summu, kas pārsniedz nodokļa maksātāja saņemto summu (spriedums *Almos Agrárkülkereskedelmi*, EU:C:2014:328, 22. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 38 Tomēr no Tiesā iesniegtajiem materiāliem izriet, ka, ja no nomnieka atgūtās automašīnas pārdošana izsolē netiktu atbrīvota no PVN saskaņā ar pašām valsts tiesībām, par katru darījumu saņemtā atlīdzība tiktu aplikta ar nodokli. Nodokļa bāzi tānad veidotu summas, ko samaksājis lizingaņēmēja klients un automašīnas ieguvējs izsolē. Šādi rīkojoties, nodokļu bāze saskaņā ar iepriekšējā punktā atgādināto principu atbilstu *GMAC* faktiski saņemtajai atlīdzībai.
- 39 Šajā ziņā ir jāatgādina Tiesas pastāvīgā judikatūra, saskaņā ar kuru dalībvalsts, kura termiņā nav veikusi direktīvā noteiktos īstenošanas pasākumus, nevar pārmest privātpersonām, ka pati dalībvalsts nav izpildījusi direktīvā ietvertos pienākumus (it īpaši skat. spriedumu C-157/02 *Rieser Internationale Transporte*, EU:C:2004:76, 22. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 40 Līdz ar to, apstāklis, ka saskaņā ar valsts tiesībām automašīnas pārdošana izsolē netika uzskatīta par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, nevar izraisīt to, ka nodokļa maksātājam tiek atņemtas tiesības saņemt ar nodokli apliekamās summas samazinājumu pilnīgas vai daļējas cenas nesamaksāšanas gadījumā saskaņā ar Sestās Direktīvas 11. panta C daļas 1. punkta pirmo daļu.
- 41 Turklāt ir jāatgādina, ka saskaņā ar pamatprincipu, kas raksturīgs kopējai PVN sistēmai un kas izriet no Padomes 1967. gada 11. aprīļa Pirmās direktīvas 67/227/EEK par dalībvalstu tiesību aktu par aprozijuma nodokļiem saskaņošanu (OV 1967, 71, 1301. lpp.) 2. panta un Sestās direktīvas 2. panta,

PVN ir maksājams par katru ražošanas vai izplatīšanas darbību, atskaitot nodokli, kas tieši ietekmē dažādos cenu veidojošos elementus (it īpaši skat. spriedumus *Midland Bank*, C-98/98, EU:C:2000:300, 29. punkts, un *Zita Modes*, C-497/01, EU:C:2003:644, 37. punkts).

- 42 Līdz ar to pilnīgas vai daļējas nesamaksāšanas gadījumā nodokļa bāzes summa saistībā ar automašīnas lizinga līgumu ir jāpielāgo, ņemot vērā atlīdzību, ko nodokļa maksātājs faktiski ir saņēmis saskaņā ar šo pašu līgumu. Atlīdzība, ko ir saņēmis šis nodokļa maksātājs un ko ir samaksājusi trešā persona attiecībā uz citu darījumu, šajā gadījumā par no nomnieka atgūtās automašīnas pārdošanu izsolē, neietekmē secinājumu, saskaņā ar kuru minētais nodokļa maksātājs var atsaukties uz Sestās direktīvas 11. panta C daļas 1. punkta pirmās daļas tiešo iedarbību saistībā ar lizinga līgumu.
- 43 No iepriekš minētā izriet, ka jautājumam par to, vai pārdošanas izsolē darījumam piemērojamās valsts tiesības ir vai nav saderīgas ar Sesto Direktīvu, nav nozīmes, lai noteiktu, vai tāds nodokļa maksātājs kā GMAC var pamatoti atsaukties uz tiesībām, kas tam izriet no Sestās Direktīvas 11. panta C punkta 1. punkta pirmās daļas.
- 44 Apvienotā Karaliste turklāt apgalvo, ka būtu ļaunprātīgi atsaukties uz šīs tiesību normas tiešo iedarbību selektīvā veidā, radot situāciju, ka attiecīgajos tiesību aktos vēlmais rezultāts netiktu sasniegts.
- 45 Šajā ziņā ir jānorāda, ka Tiesa sprieduma *Halifax* u.c. (C-255/02, EU:C:2006:121) 74. un 75. punktā it īpaši nosprieda, ka, lai PVN jomā konstatētu ļaunprātīgas rīcības esamību, ir vajadzīgs, pirmkārt, lai, neraugoties uz to, ka formāli ir piemēroti attiecīgajās Sestās Direktīvas tiesību normās un valsts tiesību aktos, ar kuriem tā tiek transponēta, paredzētie nosacījumi, aplūkojamo darījumu rezultātā tiktu iegūtas nodokļu priekšrocības, kuru piešķiršana nebūtu saderīga ar šo tiesību normu mērķi, un, otrkārt, lai no objektīvo elementu kopuma izrietētu, ka attiecīgo darījumu galvenais mērķis ir šīs nodokļu priekšrocības iegūšana.
- 46 To, vai attiecīgajā gadījumā pamatlietā ir konstatējami šādu ļaunprātīgu rīcību veidojoši elementi, pārbauda iesniedzējtiesa atbilstoši valsts tiesībās noteiktajai pierādīšanas kārtībai, ja vien tādējādi netiek kaitēts Savienības tiesību efektivitātei. Tomēr Tiesa vajadzības gadījumā, izskatot lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu, var sniegt norādes, lai valsts tiesai palīdzētu veikt interpretāciju (it īpaši skat. *Halifax* u.c., EU:C:2006:121, 76. un 77. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra).
- 47 Ir jānorāda, ka, ja, kā to norāda Apvienotās Karalistes valdība, Sestās Direktīvas mērķis nevar tikt sasniegts, tas tā ir arī “izdevīguma efekta” dēļ, kas izriet vienīgi no valsts tiesību piemērošanas. Faktiski, kā tas izriet no šī sprieduma 38. punkta, aplūkotā nodokļa priekšrocība būtībā rodas tādēļ, ka saskaņā ar *Cars Order* 4. noteikumu netiek aplikta ar nodokli no nomnieka atgūtās automašīnas pārdošana izsolē.
- 48 Turklāt Tiesa ir nospriedusi, ka uzņēmēja izvēle starp ar nodokli neapliekamiem un apliekamiem darījumiem var pamatoties uz elementu kopumu, tostarp uz fiskāla rakstura apsvērumiem, kas saistīti ar PVN objektīvo režīmu. Faktiski, ja nodokļa maksātājam ir izvēle starp dažādiem darījumiem, viņam ir tiesības izvēlēties tādu savas darbības struktūru, kas tam ļauj samazināt savu nodokļu parādu (skat. spriedumu *RBS Deutschland Holdings*, C-277/09, EU:C:2010:810, 54. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 49 Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, uz pirmo un trešo jautājumu ir jāatbild, ka Sestās Direktīvas 11. panta C daļas 1. punkta pirmā daļa ir jāinterpretē tādējādi, ka tādos apstākļos kā pamatlietā dalībvalsts nodokļa maksātājam nevar aizliegt atsaukties uz šīs tiesību normas tiešo iedarbību attiecībā uz vienu darījumu, pamatojoties uz to, ka šis nodokļa maksātājs var atsaukties uz valsts tiesību normām attiecībā uz otru darījumu, kas ir saistīts ar tām pašām precēm, un ja abu tiesību normu piemērošana kopā radītu tādu kopējo fiskālo rezultātu, kāds nerastos un kādu nav paredzēts radīt, ja šiem darījumiem tiktu piemērotas tikai valsts tiesības vai Sestā Direktīva atsevišķi.

*Par otro jautājumu*

- 50 Ņemot vērā uz pirmo un trešo jautājumu sniegto atbildi, uz otro jautājumu nav jāatbild.

**Par tiesāšanās izdevumiem**

- 51 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (otrā palāta) nospriež:

**Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze, 11. panta C daļas 1. punkta pirmā daļa ir jāinterpretē tādējādi, ka tādos apstākļos kā pamatlietā dalībvalsts nodokļa maksātājam nevar aizliegt atsaukties uz šīs tiesību normas tiešo iedarbību attiecībā uz vienu darījumu, pamatojoties uz to, ka šis nodokļa maksātājs var atsaukties uz valsts tiesību normām attiecībā uz otru darījumu, kas ir saistīts ar tām pašām precēm, un ja abu tiesību normu piemērošana kopā radītu tādu kopējo fiskālo rezultātu, kāds nerastos un kādu nav paredzēts radīt, ja šiem darījumiem tiktu piemērotas tikai valsts tiesības vai Sestā Direktīva 77/388 atsevišķi.**

[Paraksti]