TIESAS SPRIEDUMS (pirmā palāta)

2021. gada 20. janvārī*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Nodokļi – Pievienotās vērtības nodoklis (PVN) – Direktīva 2006/112/EK – 2. panta 1. punkta c) apakšpunkts – Pakalpojumu sniegšana par atlīdzību – 26. panta 1. punkts – Pakalpojumu sniegšanai par atlīdzību pielīdzināmi darījumi – 56. panta 2. punkts – Fiskālās piesaistes vietas noteikšana – Transportlīdzekļu iznomāšana – Automašīnu nodošana darbinieku rīcībā

Lietā C-288/19

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Finanzgericht des Saarlandes* (Zārlandes Finanšu tiesa, Vācija) iesniedza ar 2019. gada 18. marta lēmumu un kas Tiesā reģistrēts 2019. gada 9. aprīlī, tiesvedībā

QM

pret

Finanzamt Saarbrücken,

TIESA (pirmā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs K. Bonišo [*J.-C. Bonichot*] (referents), tiesneši L. Bejs Larsens [*L. Bay Larsen*], K. Toadere [*C. Toader*], M. Safjans [*M. Safjan*] un N. Jēskinens [*N. Jääskinen*],

ģenerāladvokāts: M. Špunars [*M. Szpunar*],

sekretārs: A. Kalots Eskobars [*A. Calot Escobar*],

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

– QM vārdā – *G. Hagemeister*, kā arī *A. Pogodda-Grünwald* un *F. Schöter*, *Steuerberater*, kuriem palīdz *F.-J. Müller* un *F. von Itter*, *Rechtsanwälte*,

– Vācijas valdības vārdā – *J. Möller* un *S. Eisenberg*, pārstāvji,

– Eiropas Komisijas vārdā – *R. Pethke* un *N. Gossement*, pārstāvji,

noklausījusies ģenerāladvokāta secinājumus 2020. gada 17. septembra tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

* Tiesvedības valoda – vācu.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.), kas grozīta ar Padomes Direktīvu 2008/8/EK (2008. gada 12. februāris) (OV 2008, L 44, 11. lpp.) (turpmāk tekstā – "Direktīva 2006/112"), 56. panta 2. punktu.

2 Šis lūgums ir iesniegts saistībā ar tiesvedību starp akciju sabiedrību QM un *Finanzamt Saarbrücken* (Zārbrikenes Finanšu pārvalde, Vācija) par pēdējās minētās lēmumu aplikt ar pievienotās vērtības nodokli (PVN) minētās sabiedrības automašīnu nodošanu tādu divu tās darbinieku rīcībā, kuri strādā Luksemburgā, bet dzīvo Vācijā.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

Sestā direktīva

3 Saskaņā ar Padomes Sestās direktīvas 77/388/EEK (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.), kas grozīta ar Padomes Direktīvu 95/7/EK (1995. gada 10. aprīlis) (OV 1995, L 102, 18. lpp.) (turpmāk tekstā – "Sestā direktīva"), 13. panta B daļas b) punktu dalībvalstis atbrīvo no PVN "nekustamā īpašuma iznomāšanu vai izīrēšanu".

4 Sestās direktīvas 6. panta 2. punkta pirmajā daļā ir paredzēts:

"Turpmāk minēto uzskata par pakalpojumu sniegšanu par samaksu:

a) gadījumu, kad nodokļa maksātājs savām vai tā personāla privātajām vajadzībām lieto preces, kas veido uzņēmējdarbības aktīvu daļu, vai, plašākā nozīmē, citiem mērķiem nekā savai uzņēmējdarbībai, ja [PVN] šīm precēm ir pilnīgi vai daļēji atskaitāms;

b) pakalpojumu sniegšanu, ko bez maksas veic nodokļa maksātājs savām vai sava personāla privātām vajadzībām, vai, plašākā nozīmē, citiem mērķiem nekā savas uzņēmējdarbības vajadzībām."

Direktīva 2006/112

5 Direktīvas 2006/112 2. panta 1. punkta c) apakšpunktā ir noteikts:

"1. PVN uzliek šādiem darījumiem:

[..]

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

6 Saskaņā ar šīs direktīvas 14. panta 1. punktu "preču piegāde" ir tiesību nodošana rīkoties ar materiālu īpašumu kā īpašniekam.

7 Saskaņā ar šīs direktīvas 24. panta 1. punktu "pakalpojumu sniegšana" ir jebkurš darījums, kas nav preču piegāde.

8 Minētās direktīvas 26. panta 1. punktā darījumi saistībā ar pakalpojumu sniegšanu par atlīdzību ir definēti šādi:

"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."

9 Šīs direktīvas 56. pantā ir noteikts:

"1. Pakalpojuma sniegšanas vieta īstermiņa transportlīdzekļa nomas gadījumā ir vieta, kur transportlīdzekli reāli nodod pakalpojuma saņēmēja rīcībā.

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."

Īstenošanas regula

10 Saskaņā ar Padomes Īstenošanas regulas (ES) Nr. 282/2011 (2011. gada 15. marts), ar ko nosaka īstenošanas pasākumus Direktīvai 2006/112 (OV 2011, L 77, 1. lpp.; turpmāk tekstā – "Īstenošanas regula"), 38. pantu:

"1. "Transportlīdzeklis", kā minēts Direktīvas 2006/112/EK 56. pantā un 59. panta pirmās daļas g) apakšpunktā, ietver [..] mehāniskos transportlīdzekļus [..].

2. Panta 1. punktā minētie transportlīdzekļi ietver jo īpaši šādus transportlīdzekļus:

a) sauszemes transportlīdzekļus, piemēram, automobiļus [..]

[..]."

Vācijas tiesības

11 *Umsatzsteuergesetz* (Apgrozījuma nodokļa likums), kas grozīts ar 2013. gada 26. jūnija *Gesetz zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften* (*Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz*) (Savstarpējās palīdzības direktīvas transponēšanas un nodokļu tiesību normu grozīšanas likums) (*BGBl.* I 2013, 1809. lpp.) (turpmāk tekstā – "*UStG*"), 1. panta 1. punktā ir paredzēts, ka ar PVN apliek preču piegādes un citus pakalpojumus, kurus uzņēmējs iekšzemē veic par atlīdzību saistībā ar sava uzņēmuma saimniecisko darbību.

12 *UStG* 3. panta 9.a punktā ir noteikts, ka preču piegādei par atlīdzību ir pielīdzināma:

"1. uz uzņēmēja uzņēmumu attiecināmas lietas izmantošana, kas devusi tiesības veikt pilnīgu vai daļēju priekšnodokļa atskaitīšanu, nolūkos, kas nav saistīti ar uzņēmuma saimniecisko darbību, vai tā darbinieku personiskajām vajadzībām, ciktāl nav runas par mazapjoma pakalpojumiem natūrā; [..]

2. citu pakalpojumu sniegšana, ko uzņēmējs veic bez atlīdzības nolūkos, kuri nav saistīti ar uzņēmuma saimniecisko darbību, vai tā darbinieku personiskajām vajadzībām vai citiem mērķiem, ciktāl nav runas par mazapjoma pakalpojumiem natūrā."

13 *UStG* 3.a pantā ir reglamentēta ar nodokli apliekamo darījumu vietas noteikšana:

"(1) Ja vien šā panta 2.–8. punktā un 3.b, 3.e un 3.f pantā nav noteikts citādi, ir uzskatāms, ka jebkurš cits pakalpojums tiek sniegts uzņēmuma saimnieciskās darbības mītnes vietā. [..]

(2) Ja vien šā panta 3.–8. punktā un 3.b, 3.e un 3.f pantā nav noteikts citādi, ir uzskatāms, ka jebkurš cits pakalpojums kāda uzņēmēja uzņēmuma vajadzībām tiek sniegts pakalpojuma saņēmēja saimnieciskās darbības mītnes vietā. Savukārt gadījumā, [ja minētais] pakalpojums tiek sniegts uzņēmēja pastāvīgajai iestādei, izšķiroša ir šīs pastāvīgās iestādes atrašanās vieta. [Ja minētais] cits pakalpojums tiek sniegts juridiskai personai, kura veic tikai darbību, kas nav uzņēmējdarbība, un kurai ir piešķirts pievienotās vērtības nodokļa maksātāja numurs, vai juridiskai personai, kas veic gan uzņēmējdarbību, gan citādu darbību, šā punkta 1. un 2. teikumu piemēro *mutatis mutandis*; tos nepiemēro tādu citu pakalpojumu sniegšanai, kuri paredzēti tikai darbinieku vai dalībnieku (biedru) personiskajām vajadzībām.

(3) Atkāpjoties no 1. un 2. punkta, [kopš 2013. gada 30. jūnija]:

[..]

2. Transportlīdzekļa īstermiņa iznomāšanas gadījumā pakalpojuma sniegšanas vieta ir vieta, kur šis transportlīdzeklis faktiski tiek nodots pakalpojuma saņēmēja rīcībā. Par "īstermiņa" pirmā teikuma izpratnē ir uzskatāma iznomāšana uz nepārtrauktu laikposmu, kas

a) nepārsniedz 90 dienas ūdens transportlīdzekļu gadījumā,

b) nepārsniedz 30 dienas pārējo transportlīdzekļu gadījumā.

Transportlīdzekļa iznomāšana, kas nav uzskatāma par īstermiņa iznomāšanu otrā teikuma izpratnē, tādam pakalpojuma saņēmējam, kas nav nedz uzņēmējs, kura uzņēmumam iegādāts šis pakalpojums, nedz juridiska persona, kura veic darbību, kas nav uzņēmējdarbība, un kurai ir piešķirts pievienotās vērtības nodokļa maksātāja numurs, notiek vietā, kur atrodas pakalpojuma saņēmēja pastāvīgā dzīvesvieta vai mītne. [..]"

14 Saskaņā ar *UStG* 3.f pantu "preču piegāde" 3. panta 1.b punkta izpratnē un "citu pakalpojumu sniegšana" 3. panta 9.a punkta izpratnē notiek uzņēmuma saimnieciskās darbības mītnes vietā.

Pamatlieta un prejudiciālais jautājums

15 QM, kas ir ieguldījumu fondu pārvaldības sabiedrība ar juridisko adresi Luksemburgā, nodeva divus transportlīdzekļus divu tādu darbinieku rīcībā, kuri strādā Luksemburgā, bet kuriem pastāvīgā dzīvesvieta ir Vācijā. Šie transportlīdzekļi tiek izmantoti gan darba, gan personiskajām vajadzībām.

16 Attiecībā uz vienu no šiem darbiniekiem nodošana lietošanā 2013. un 2014. gadā notika bez maksas, savukārt no otra darbinieka algas QM ik gadu ieturēja pretizpildījumu 5688 EUR apmērā.

17 QM Luksemburgā bija reģistrējusies nodokļa uzlikšanai vienkāršotā kārtībā. Šajā dalībvalstī abu transportlīdzekļu nodošana lietošanā netika aplikta ar PVN un arī nedeva tiesības atskaitīt priekšnodokli par abiem transportlīdzekļiem.

18 2014. gada novembrī QM reģistrējās kā PVN maksātāja Vācijā. 2015. gadā tā iesniedza nodokļu deklarācijas, kurās saistībā ar minēto transportlīdzekļu nodošanu lietošanā uzrādīja ar PVN apliekamu pakalpojuma sniegšanu 7904 EUR apmērā par 2013. gadu un 20 767 EUR apmērā par 2014. gadu.

19 Zārbrikenes Finanšu pārvalde šīs deklarācijas pieņēma, bet 2015. gada 30. jūlijā QM apstrīdēja paziņojumus par nodokli, kuri bija izdoti attiecībā uz šīm deklarācijām.

20 Zārbrikenes Finanšu pārvalde 2016. gada 2. maijā šo pieteikumu noraidīja.

21 2016. gada 2. jūnijā QM šo lēmumu pārsūdzēja *Finanzgericht des Saarlandes* (Zārlandes Finanšu tiesa, Vācija), savā prasībā apgalvojot, ka nav izpildīti nosacījumi tam, lai transportlīdzekļu nodošanu lietošanā varētu aplikt ar PVN. Pirmkārt, neesot runas par pakalpojumu sniegšanu par atlīdzību; iespējams, tikai viena attiecīgā darbinieka gadījumā transportlīdzekļa nodošana lietošanā, sedzot daļu no izmaksām, varot būt uzskatāma par pakalpojumu sniegšanu par daļēju atlīdzību. Otrkārt, runa neesot arī par transportlīdzekļu iznomāšanu Direktīvas 2006/112 56. panta 2. punkta izpratnē.

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

"Vai [Direktīvas 2006/112] 56. panta 2. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka ar "transportlīdzekļa iznomāšanu personai, kura nav nodokļa maksātāja", ir jāsaprot arī nodokļa maksātāja uzņēmuma transportlīdzekļa, kurš ir tā saimnieciskās darbības aktīvu daļa (uzņēmuma transportlīdzekļa), nodošana lietošanā savam personālam, ja tas par to nesniedz atlīdzību, kas (vismaz daļēji) nesastāvētu no tā veicamā darba, tas ir, neveic samaksu, neizlieto tam daļu no sava atalgojuma naudā un arī pēc pušu vienošanās, saskaņā ar kuru tiesības izmantot uzņēmuma transportlīdzekli ir saistītas ar atteikšanos no citām priekšrocībām, neizvēlas dažādās nodokļa maksātāja piedāvātās priekšrocības?"

Par prejudiciālo jautājumu

23 Ar šo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai Direktīvas 2006/112 56. panta 2. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tā piemērošanas jomā ietilpst nodokļa maksātāja uzņēmuma transportlīdzekļa nodošana lietošanā tā darbiniekam, ja šis darbinieks nesniedz pretizpildījumu – nedz maksājumu, nedz sava atalgojuma daļas novirzīšanas veidā – un ja tiesības izmantot šo transportlīdzekli neizraisa viņa atteikšanos no citām priekšrocībām.

24 Ir jānorāda, ka Direktīvas 2006/112 56. panta 2. punkta, kurā PVN uzlikšanas vajadzībām ir noteikta transportlīdzekļa iznomāšanas pakalpojuma sniegšanas vieta, piemērošanas gadījumā aplūkotais darījums ir apliekams ar PVN.

25 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka Direktīvas 2006/112 14. panta 1. punktā "preču piegāde" ir definēta kā "tiesību nodošana rīkoties ar materiālu īpašumu kā īpašniekam".

26 Tā kā pamatlietā šāds nosacījums *a priori* nav izpildīts, aplūkojamo transportlīdzekļu nodošana lietošanā ir uzskatāma nevis par "preču piegādi" Direktīvas 2006/112 14. panta 1. punkta izpratnē, bet gan par "pakalpojumu sniegšanu" tās 24. panta 1. punkta izpratnē, kurā paredzēts, ka jebkurš

darījums, kas nav preču piegāde minētā 14. panta izpratnē, ir uzskatāms par pakalpojumu sniegšanu (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2010. gada 29. jūlijs, *Astra Zeneca UK*, C-40/09, EU:C:2010:450, 26. punkts).

27 Saskaņā ar Direktīvas 2006/112 2. panta 1. punkta c) apakšpunktu PVN uzliek pakalpojumu sniegšanai, ko par atlīdzību kādā dalībvalsts teritorijā veic nodokļa maksātājs, kas rīkojas kā tāds.

28 Šajā lietā nav strīda par to, ka QM ir nodokļa maksātājs un ka šajā statusā tā ir rīkojusies, nododot transportlīdzekļus savu darbinieku rīcībā.

29 Tomēr no pastāvīgās judikatūras izriet, ka pakalpojumu sniegšana "par atlīdzību" Direktīvas 2006/112 2. panta 1. punkta c) apakšpunkta izpratnē tiek veikta un līdz ar to ar nodokli ir apliekama vienīgi tad, ja starp pakalpojuma sniedzēju un saņēmēju pastāv tiesiskas attiecības, kuru ietvaros notiek savstarpēja pakalpojumu apmaiņa, un ja pakalpojuma sniedzēja saņemtā atlīdzība ir uzskatāma par faktisku pretizpildījumu par saņēmējam sniegto pakalpojumu. Tā tas ir tad, ja pastāv tieša saikne starp sniegto pakalpojumu un saņemto pretizpildījumu (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2020. gada 11. marts, *San Domenico Vetraria*, C-94/19, EU:C:2020:193, 21. punkts un tajā minētā judikatūra).

30 Darba devēja un darbinieka tiesiskajās attiecībās šāda saikne konkrēti var izpausties kā daļa no atalgojuma naudā, no kuras darbiniekiem ir jāatsakās, lai sniegtu pretizpildījumu par darba devēja sniegtu pakalpojumu (šajā nozīmē skat. spriedumus, 1997. gada 16. oktobris, *Fillibeck*, C-258/95, EU:C:1997:491, 14. un 15. punkts, kā arī 2010. gada 29. jūlijs, *Astra Zeneca UK*, C-40/09, EU:C:2010:450, 29. punkts).

31 Šajā lietā iesniedzējtiesa prejudiciālajā jautājumā norāda uz transportlīdzekļa nodošanu lietošanā, par kuru darbinieks neveic maksājumus, nenovirza daļu no sava atalgojuma naudā un nav arī izvēlējies kādu no dažādajām nodokļa maksātāja piedāvātajām priekšrocībām, ko paredz pušu vienošanās, saskaņā ar kuru tiesības izmantot uzņēmuma transportlīdzekli izraisot atteikšanos no citām priekšrocībām.

32 Līdz ar to neatkarīgi no faktisko apstākļu pārbaudes, kas vēl būtu jāveic iesniedzējtiesai, šāda pakalpojuma sniegšana nevar tikt kvalificēta kā pakalpojumu sniegšana par atlīdzību Direktīvas 2006/112 2. panta 1. punkta c) apakšpunkta izpratnē.

33 Attiecībā uz jautājumu, vai šis darījums būtu pielīdzināms pakalpojumu sniegšanai par atlīdzību šīs direktīvas 26. panta 1. punkta izpratnē, ir jāatgādina, ka šajā pantā pakalpojumu sniegšanai par atlīdzību ir pielīdzināti divu kategoriju darījumi. Pirmkārt, tā 1. punkta a) apakšpunktā ir minēts gadījums, kad 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; otrkārt, tā 1. punkta b) apakšpunkts attiecas uz pakalpojumu sniegšanu, ko bez maksas veic nodokļa maksātājs savām vai sava personāla privātajām vajadzībām, vai – vispārīgāk – citiem mērķiem, nevis savas saimnieciskās darbības vajadzībām.

34 Kā norādīts ģenerāladvokāta secinājumu 35. punktā, pakalpojuma sniegšana, kuras ietvaros nodokļa maksātājs savam uzņēmumam piederošu lietu nodod lietošanā savām vai savu darbinieku privātām vajadzībām vai, vispārīgāk, vajadzībām, kas nav saistītas ar tā saimniecisko darbību, un kura nav pielīdzināma pakalpojumu sniegšanai par atlīdzību Direktīvas 2006/112 26. panta 1. punkta a) apakšpunkta izpratnē – tā iemesla dēļ, ka aplūkojamā lieta nedod tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu, pretēji tam, kas paredzēts šajā normā, nav – pakārtoti – pielīdzināma šādai pakalpojuma sniegšanai šīs direktīvas 26. panta 1. punkta b) apakšpunkta izpratnē, jo pretējā gadījumā tiktu apšaubīts pirmajā no šīm divām normām paredzētā nosacījuma par priekšnodokļa atskaitīšanu lietderīgums.

35 Šajā lietā no Tiesai iesniegtajiem lietas materiāliem izriet, ka QM Luksemburgā nodoklis bija uzliekams vienkāršotajā kārtībā, kuras ietvaros tā nevarēja veikt priekšnodokļa atskaitīšanu par pamatlietā aplūkotajiem gadiem attiecībā uz transportlīdzekli, kas bez pretizpildījuma nodots darbinieka rīcībā.

36 Tomēr šajos lietas materiālos nav tieši formulētu norāžu par to, vai šādas tiesības uz atskaitīšanu tam būtu bijušas Vācijā.

37 Neatkarīgi no tā, pat ja iesniedzējtiesa atzītu, ka Vācijā šis nosacījums bija izpildīts un ka tas pats ir sakāms arī par pārējiem Direktīvas 2006/112 26. panta 1. punkta a) apakšpunkta piemērošanas nosacījumiem, pamatlietā aplūkotā transportlīdzekļa nodošanas lietošanā pielīdzināšana pakalpojumu sniegšanai par atlīdzību – kas no tā izrietētu – nekādā gadījumā nevar ietilpt Direktīvas 2006/112 56. panta 2. punkta pirmās daļas tvērumā.

38 Proti, pakalpojumu sniegšanai par atlīdzību pielīdzināms darījums Direktīvas 2006/112 26. panta 1. punkta a) apakšpunkta izpratnē nav uzskatāms par "transportlīdzekļa iznomāšanu" tās 56. panta 2. punkta pirmās daļas izpratnē.

39 Tā kā Direktīvā 2006/112 nav iekļauta nedz definīcija, nedz atsauce uz dalībvalstu tiesībām, jēdziens "transportlīdzekļa iznomāšana" 56. panta 2. punkta pirmās daļas izpratnē ir uzskatāms par Savienības tiesību autonomu jēdzienu, kas ir jāinterpretē vienveidīgi visā Savienībā neatkarīgi no dalībvalstīs izmantotās kvalifikācijas (pēc analoģijas skat. spriedumu, 2020. gada 9. jūlijs, *AJPF Caraş-Severin* un *DGRFP Timişoara*, C-716/18, EU:C:2020:540, 30. punkts).

40 Saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru no "nekustamā īpašuma iznomāšanas" Sestās direktīvas 13. panta B daļas b) punkta izpratnē izriet, ka ir jābūt izpildītiem vairākiem nosacījumiem, proti, nekustamā īpašuma īpašnieks par nomas maksu uz norunātu laiku nodod nomniekam tiesības izmantot savu īpašumu un liegt to darīt citām personām (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2001. gada 4. oktobris, "Goed Wonen", C-326/99, EU:C:2001:506, 55. punkts, un 2013. gada 18. jūlijs, *Medicom* un *Maison Patrice Alard*, C-210/11 un C-211/11, EU:C:2013:479, 26. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

41 Lai konstatētu, kas ir uzskatāms par "transportlīdzekļa iznomāšanu" Direktīvas 2006/112 56. panta 2. punkta pirmās daļas izpratnē, šie nosacījumi ir piemērojami *mutatis mutandis*.

42 No tā izriet, ka šādas kvalifikācijas gadījumā ir sagaidāms, ka transportlīdzekļa īpašnieks uz norunātu laikposmu pret nomas maksu to nodod nomniekam kopā ar tiesībām to izmantot un liegt citām personām to izmantot.

43 Attiecībā uz nosacījumu par nomas maksu ir jāprecizē, ka nomas maksas samaksas neesamību nevar kompensēt apstāklis, ka ienākuma nodokļa vajadzībām ir uzskatāms, ka aplūkojamā uzņēmuma īpašuma izmantošana personiskajām vajadzībām ir kvantitatīvi nosakāma samaksa natūrā un tātad kaut kādā ziņā atalgojuma daļa, no kuras saņēmējs it kā ir atteicies – pretizpildījumam par aplūkojamā īpašuma nodošanu viņa rīcībā (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2013. gada 18. jūlijs, *Medicom* un *Maison Patrice Alard*, C-210/11 un C-211/11, EU:C:2013:479, 28. punkts).

44 Proti, no judikatūras izriet, ka jēdzienu "noma" Direktīvas 2006/112 56. panta 2. punkta pirmās daļas izpratnē nevar interpretēt pēc analoģijas, to attiecinot arī uz priekšrocību natūrā, un ka no tā izriet, ka īres maksa ir maksājama naudā (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2013. gada 18. jūlijs, *Medicom* un *Maison Patrice Alard*, C-210/11 un C-211/11, EU:C:2013:479, 29. un 34. punkts).

45 Šāds nosacījums nevar būt izpildīts gadījumā, kad notiek uzņēmumam piederošas lietas bezmaksas izmantošana, kas būtu pielīdzināma pakalpojumu sniegšanai par atlīdzību Direktīvas 2006/112 26. panta 1. punkta a) apakšpunkta izpratnē.

46 Līdz ar to šāds darījums neietilpst Direktīvas 2006/112 56. panta 2. punkta pirmās daļas tvērumā.

47 Tomēr vēl jāpiebilst, ka no lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu nepārprotami izriet, ka pamatlieta attiecas arī uz viena QM transportlīdzekļa nodošanu lietošanā vienam tās darbiniekiem, kurš pamatlietā aplūkotajos gados kā pretizpildījumu tai ir samaksājis apmēram 5700 EUR gadā, kas atskaitīti no viņa atalgojuma.

48 Lai gan iesniedzējtiesa šādu pakalpojuma sniegšanu uzdotajā jautājumā nav minējusi tieši formulētā veidā, Tiesa uzskata par nepieciešamu iekļaut papildu norādes attiecībā uz to.

49 Proti, šādā gadījumā runa var būt par pakalpojumu sniegšanu par atlīdzību Direktīvas 2006/112 2. panta 1. punkta c) apakšpunkta izpratnē, kas līdz ar to varētu ietilpt Direktīvas 2006/112 56. panta 2. punkta pirmās daļas tvērumā, – par to ir jāpārliecinās iesniedzējtiesai, ņemot vērā tās rīcībā esošos pierādījumus.

50 Šajā ziņā no Tiesai iesniegtajiem lietas materiāliem izriet, ka nodokļa maksātājs, rīkojoties šajā statusā, šo transportlīdzekli nodeva lietošanā personai, kas nav nodokļa maksātājs, un ka runa ir par "transportlīdzekli" Īstenošanas regulas 38. panta izpratnē. Šķiet, ka nav strīda arī par to, ka runa ir par nodošanu lietošanā uz laiku, kas pārsniedz 30 dienas, un ka tā tātad nav uzskatāma par "īstermiņa" valdījumu Direktīvas 2006/112 56. panta 3. punkta izpratnē, kas līdz ar to būtu izslēgts no tās 56. panta 2. punkta pirmās daļas piemērošanas jomas.

51 Turklāt, kā norādīts ģenerāladvokāta secinājumu 48. punktā, apstāklis, ka no juridiskā skatpunkta QM nav pamatlietā aplūkotā transportlīdzekļa īpašniece dalībvalsts tiesību normu izpratnē un ka tā esot varējusi to iznomāt, būdama citā statusā, it īpaši tādēļ, ka tas tai ir pieejams uz līzinga līguma pamata, neliedz uzskatīt, ka šāda transportlīdzekļa nodošana lietošanā būtu uzskatāma par Direktīvas 2006/112 56. panta 2. punktā minētā transportlīdzekļa iznomāšanas pakalpojuma sniegšanu.

52 Arī dubultais apstāklis, ka transportlīdzekļa nodošana lietošanā nebūtu tāda līguma priekšmets, kas pastāv atsevišķi no darba līguma, un ka iznomāšanas ilgums laika ziņā nebūtu precīzi ierobežots, bet būtu atkarīgs no tā, vai pastāv darba tiesiskās attiecības starp QM un tās darbiniekiem, neliedz veikt šādu kvalifikāciju – ar nosacījumu, ka šis laikposms pārsniegtu 30 dienas.

53 Iesniedzējtiesai gan būtu jāpārliecinās par to, vai pastāv "ticama vienošanās" starp šīm personām par izmantošanas ilgumu un par tiesībām izmantot šo lietu un liegt citām personām to izmantot, kā par to jau nospriests mājokļu jomā (pēc analoģijas skat. spriedumus, 2003. gada 8. maijs, *Seeling*, C-269/00, EU:C:2003:254, 51. punkts, un 2012. gada 29. marts, *BLM*, C-436/10, EU:C:2012:185, 29. punkts).

54 Turklāt, lai gan nosacījums par nomnieka tiesībām izmantot transportlīdzekli un liegt citām personām to izmantot nenozīmē, ka nodokļa maksātājs nevarētu uzdot transportlīdzekļa izmantošanu darba vajadzībām, tomēr, kā norādīts ģenerāladvokāta secinājumu 63. punktā, no tā izriet, ka šis transportlīdzeklis pastāvīgi paliek darbinieka rīcībā, tajā skaitā personiskajām vajadzībām.

55 Šāda interpretācija atbilst Direktīvas 2006/112 normu par pakalpojumu sniegšanas vietu pamatā esošajai loģikai, proti, ka nodokļi pēc iespējas tiek uzlikti preču un pakalpojumu patēriņa vietā (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2019. gada 13. marts, *Srf konsulterna*, C-647/17, EU:C:2019:195, 29. punkts), kas saskaņā ar šīs direktīvas 56. panta 2. punkta pirmo daļu personai, kura nav nodokļa maksātāja un kurai iznomāts transportlīdzeklis, ir vieta, kur ir tās saimnieciskās darbības pastāvīgā vieta vai pastāvīgā adrese, vai parastā dzīvesvieta.

56 Ņemot vērā iepriekš izklāstīto, uz uzdoto jautājumu ir jāatbild, ka Direktīvas 2006/112 56. panta 2. punkta pirmā daļa ir jāinterpretē tādējādi, ka tās piemērošanas jomā neietilpst nodokļa maksātāja uzņēmuma transportlīdzekļa nodošana lietošanā tā darbiniekam, ja šis darījums nav uzskatāms par

pakalpojumu sniegšanu par atlīdzību šīs direktīvas 2. panta 1. punkta c) apakšpunkta izpratnē. Savukārt minētā 56. panta 2. punkta pirmā daļa šādam darījumam ir piemērojama tad, ja tiek veikta pakalpojumu sniegšana par atlīdzību minētā 2. panta 1. punkta c) apakšpunkta izpratnē un ja šim darbiniekam ir tiesības pastāvīgi un uz norunātu laikposmu, kas pārsniedz 30 dienas, izmantot šo transportlīdzekli personiskajām vajadzībām, kā pretizpildījumu maksājot nomas maksu, un liegt citām personām to izmantot.

Par tiesāšanās izdevumiem

57 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 (pirmā palāta) nospriež:

Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu, kas grozīta ar Direktīvu 2008/8/EK (2008. gada 12. februāris) 56. panta 2. punkta pirmā daļa ir jāinterpretē tādējādi, ka tās piemērošanas jomā neietilpst nodokļa maksātāja uzņēmuma transportlīdzekļa nodošana lietošanā tā darbiniekam, ja šis darījums nav uzskatāms par pakalpojumu sniegšanu par atlīdzību šīs direktīvas 2. panta 1. punkta c) apakšpunkta izpratnē. Savukārt minētā 56. panta 2. punkta pirmā daļa šādam darījumam ir piemērojama tad, ja tiek veikta pakalpojumu sniegšana par atlīdzību minētā 2. panta 1. punkta c) apakšpunkta izpratnē un ja šim darbiniekam ir tiesības pastāvīgi un uz norunātu laikposmu, kas pārsniedz 30 dienas, izmantot šo transportlīdzekli personiskajām vajadzībām, kā pretizpildījumu maksājot nomas maksu, un liegt citām personām to izmantot.

[Paraksti]