

Lieta C-277/09

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

pret

RBS Deutschland Holdings GmbH

(Court of Session (Scotland) (First Division, Inner House) l?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu)

Sest? PVN direkt?va – Ties?bas uz nodok?a atskait?šanu – Transportl?dzek?u ieg?šana un izmantošana izpirkuma nomas dar?jumos – Divu dal?bvalstu nodok?u sist?mu atš?ir?bas – ?aunpr?t?gas r?c?bas aizliegums

Sprieduma kopsavilkums

1. *Noteikumi par nodok?iem – Ties?bu aktu saska?ošana – Apgroz?juma nodok?i – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma – Priekšnodok?a atskait?šana*

(Padomes Direkt?vas 77/388 17. panta 3. punkta a) apakšpunkts)

2. *Noteikumi par nodok?iem – Ties?bu aktu saska?ošana – Apgroz?juma nodok?i – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma – Priekšnodok?a atskait?šana – Iz??mumi no ties?b?m uz nodok?a atskait?šanu*

(Padomes Direkt?vas 77/388 17. panta 3. punkta a) apakšpunkts)

1. Sest?s Direkt?vas 77/388 par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem, 17. panta 3. punkta a) apakšpunkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka dal?bvalsts nevar atteikt nodok?a maks?t?jam atskait?t pievienot?s v?rt?bas nodok?a priekšnodokli, kas samaks?ts par šaj? dal?bvalst? veikto pre?u ieg?di, ja š?s preces tikušas izmantotas cit? dal?bvalst? veiktiem izpirkuma nomas dar?jumiem, tikai t?d??, ka par izejošajiem dar?jumiem nav maks?ts pievienot?s v?rt?bas nodoklis otraj? dal?bvalst?.

Saska?? ar min?to 17. panta 3. punkta a) apakšpunktu ties?bas atskait?t par noteiktiem dar?jumiem samaks?to pievienot?s v?rt?bas nodok?a priekšnodokli saist?b? ar citiem izejošiem dar?jumiem cit? dal?bvalst? t?d?j?di saska?? ar šo ties?bu noteikumu ir atkar?gas no jaut?juma par to, vai š?s atskait?šanas ties?bas past?v, ja visi šie dar?jumi tiek veikti vien? un taj? paš? dal?bvalst?. L?dz ar to apst?klis, ka kvalifik?cijas d??, ko dal?bvalsts noteikusi komercdar?jumam, t? v?l?k nav iekas?jusi pievienot?s v?rt?bas nodokli, nevar liegt nodok?a maks?t?jam ties?bas atskait?t cit? dal?bvalst? samaks?to pievienot?s v?rt?bas nodok?a priekšnodokli.

(sal. ar 32., 42. un 46. punktu un rezolut?v?s da?as 1) punktu)

2. ?aunpr?t?gas r?c?bas aizlieguma princips neizsl?dz ties?bas atskat?t pievienot?s v?rt?bas nodokli atbilstoši Sest?s Direkt?vas 77/388 par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem, 17. panta 3. punkta a) apakšpunktam apst?k?os, kur uz??mums, kas re?istr?ts vien? dal?bvalst?, izv?las ar savu meitassabiedr?bu, kas re?istr?ta cit? dal?bvalst?, veikt pre?u izpirkuma nomas dar?jumus trešajai sabiedr?bai, kas re?istr?ta pirmaj? min?taj? dal?bvalst?, lai izvair?tos no t?, ka samaksa par šiem dar?jumiem tiek aplikta ar pievienot?s v?rt?bas nodokli, jo pirmaj? dal?bvalst? šie dar?jumi tiek kvalific?ti k? nomas pakalpojumu

sniegšana, kas veikta otrajā dalībvalstī, un šajā otrajā dalībvalstī – kā preču piegāde, kas veikta pirmajā dalībvalstī.

Parasti nodokļa maksājumi ir tiesīgi brīvi izvēlēties organizatoriskās struktūras un darījumu kārtību, ko tie uzskata par visatbilstošāko to saimnieciskajai darbībai un lai ierobežotu savu nodokļu slogu. Uzņēmēja izvēle starp ar nodokli neapliekamiem un apliekamiem darījumiem var balstīties uz elementu kopumu, tostarp uz fiskāliem apsvērumiem, kas saistīti ar pievienotās vērtības nodokļa objektu režīmu. Ciktāl nodokļa maksājumi ir izvēle starp dažādiem darījumiem, tam ir tiesības izvēlēties tādus savas darbības struktūru, kas tam ļauj samazināt savu nodokļu parādu.

(sal. ar 53.–55. punktu un rezolūcijas daļas 2) punktu)

TIESAS SPRIEDUMS (trešā palāta)

2010. gada 22. decembrī (*)

Sestā PVN direktīva – Tiesības uz nodokļa atskaitīšanu – Transportlīdzekļu iegāšana un izmantošana izpirkuma nomas darījumos – Divu dalībvalstu nodokļu sistēmu atšķirības – Āunprātīgās rīcības aizliegums

Lieta C-277/09

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši EKL 234. pantam, ko *Court of Session (Scotland) (First Division, Inner House)* (Apvienotā Karaliste) iesniedza ar lūgumu, kas pieņemts 2009. gada 10. jūlijā un kas Tiesā reģistrēts 2009. gada 21. jūlijā, tiesvedībā

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

pret

RBS Deutschland Holdings GmbH.

TIESA (trešā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs K. Lēnartss [K. Lenaerts], tiesneši D. Švābi [D. Švabý], R. Silva de Lapuerta [R. Silva de Lapuerta] (referente), E. Juhāss [E. Juhász] un J. Malenovskis [J. Malenovský],

ģenerālvokģts J. Mazaks [J. Mazák],

ģekretģrs N. Nanģevs [N. Nanchev], administrators,

ģemot vģrģ rakstveida procesu un 2010. gada 17. jģnģja tiesas sģdi,

ģemot vģrģ apsvģrumus, ko sniedza:

– *RBS Deutschland Holdings GmbH* vģrdģ – K. Taire [C. Tyre], Ģģģ, un J. F. Ngģ [J. F. Ng], *barrister*

- Apvienotās Karalistes valdības vārds – L. Šboruts [*L. Seeboruth*], pārstāvis, kam palīdz R. Hils [*R. Hill*], *barrister*,
 - Vācijas Federatīvās Republikas vārds – B. Kleins [*B. Klein*], pārstāvis,
 - Dānijas valdības vārds – V. Pasternaka Jørgensena [*V. Pasternak Jørgensen*] un R. Holdgords [*R. Holdgaard*], pārstāvi,
 - Īrijas vārds – D. O'Hagans [*D. O'Hagan*] un B. Dohertijs [*B. Doherty*], pārstāvi,
 - Itālijas valdības vārds – Dž. Palmjēri [*G. Palmieri*], pārstāve, kurai palīdz S. Fjorentino [*S. Fiorentino*], *avvocato dello Stato*,
 - Eiropas Komisijas vārds – M. Afonso [*M. Afonso*] un R. Līls [*R. Lya*], pārstāvi,
- noklausījusies enerģadlovkta secinājums 2010. gada 30. septembra tiesas sēdē, pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par to, kā interpretēt 17. panta 3. punkta a) apakšpunktu Padomes 1977. gada 17. maija Sestajā direktīvā 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopējā pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145 1. lpp., turpmāk tekstā – “direktīva”).

2 Līgums ir iesniegts saistībā ar tiesvedību starp *Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs* (turpmāk tekstā – “*Commissioners*”) un *RBS Deutschland Holdings GmbH* (turpmāk tekstā – “*RBSD*”) par *Commissioners* atteikumu atļaut atskaitīt pievienotās vērtības nodokli (turpmāk tekstā – “PVN”) par tūdu transportlīdzekļu iegādi, kas tiek izmantoti izpirkuma nomas darījumos.

Savienības tiesības

3 Direktīvas 2. pants ir noteikts, ka PVN ir jāmaksā:

“1. Par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko par atļaušanu attiecīgās valsts teritorijā veicis nodokļu maksātājs, kas kā tās rīkojas;

2. Par preču ieviešanu.”

4 Saskaņā ar direktīvas 4. panta 1. un 2. punkta noteikumiem:

“1. “Nodokļa maksātājs” nozīmē visas personas, kas patstāvīgi jebkurā vietā veic jebkuru 2. punktā norādītu saimniecisku darbību neatkarīgi no šīs darbības mērķa un rezultāta.

2. Šī panta 1. punktā minētā saimnieciskā darbība aptver visas ražotāju, tirgotāju un pakalpojumu sniedzēju darbības, ieskaitot kalnrūpniecību, lauksaimniecisku darbību un brīvo profesiju darbības. Ilglaicīga materiāla vai nemateriāla pašuma [pastāvīga ērmeniskas vai bezērmeniskas lietas] izmantošana nolūkā gūt no tā ienākumus ar uzskatāma par saimniecisku darbību.”

5 Direktīvas 5. panta 1. punkts un 4. punkta b) apakšpunkts ir noteikts:

“1. “Preču piegāde” nozīmē tiesību nodošanu rīkoties ar materiālu pašumu kā pašniekam.

[..]

4. Par piegādēm 1. punkta izpratnē uzskata arī:

[..]

b) faktisko preču nodošanu, pildot līgumu par preču nomu uz noteiktu laiku vai par preču pārdošanu uz nomaksu, kurā paredzēts, ka parastos apstākļos pašumtiesības pāriet nevis kā līguma ar pārdevēju iemaksu.”

6 Direktīvas 6. panta 1. punkta pirmajā daļā ir paredzēts:

““Pakalpojumu sniegšana” nozīmē jebkuru darījumu, kas nav preču piegāde 5. panta izpratnē.”

7 Direktīvas 8. panta 1. punkta a) un b) apakšpunkts ir paredzēts:

“Par preču piegādes vietu uzskata:

a) precēm, ko nosūta vai transportē vai nu piegādātājs, vai persona, kurai tās piegādā, vai arī trešā persona: vietu, kur preces atrodas brīdī, kad sākas nosūtīšana vai transportēšana personai, kurai tās piegādā. [..]

b) precēm, kuras nenosūta un netransportē: vietu, kur atrodas preces piegādes laikā.”

8 Direktīvas 9. panta 1. punkts ir noteikts:

“Par pakalpojuma sniegšanas vietu uzskata vietu, kur piegādātājs ir dibinājis savu uzņēmumu vai kur tam ir pastāvīga iestāde, no kuras sniedz pakalpojumu, vai, ja nav šāda uzņēmuma vai pastāvīgas iestādes, tā pastāvīgās adreses vietu vai vietu, kur tas parasti rezidē.”

9 Saskaņā ar direktīvas 17. panta 2. un 3. punkta noteikumiem:

“2. Ja preces un pakalpojumus nodokļa maksātājs izmanto ar nodokli apliekamiem darījumiem, viņam ir tiesības atskaitīt no nodokļa, kurš viņam jāmaksā:

a) pievienotās vērtības nodokli, kas ir jāmaksā vai samaksāts valsts teritorijā par precēm vai pakalpojumiem, ko viņam piegādā jūsi vai piegādās cits nodokļu maksātājs;

[..]

3. Daļēbvalstis piešķir katram nodokļa maksātājam arī 2. punktā minētās pievienotās vērtības nodokļa atskaitīšanas vai atmaksājuma tiesības, ciktāl šīs preces un pakalpojumus izmanto šādiem mērķiem:

a) darījumiem, kas saistīti ar citu valsti veiktām 4. panta 2. punktā minētajām saimnieciskām darbībām, kurām pienāktos samazinājumi, ja šie darījumi būtu veikti valsts teritorijā;

[..].”

Valsts tiesiskais regulējums

10 1994. gada Likuma par pievienotās vērtības nodokli (*Value Added Tax Act 1994*, turpmāk tekstā – “Likums par PVN”) 4. pielikuma 1. panta 2. punktā, kurā ietverta termina “preču piegāde” definīcija, ir paredzēts:

“Ja pašumtiesības uz precēm tiek nodotas –

(a) saskaņā ar pirkuma līgumu

vai

(b) saskaņā ar līgumiem, kuros tieši norādīts, ka pašumtiesības tiks nodotas kādā brīdī nākotnē (kas ir noteikts līguma vai izsecināms no tiem, bet katrā ziņā ne vēlāk kā tad, kad par precēm ir pilnībā samaksāts),

to abos gadījumos uzskata par preču piegādi.”

11 Saskaņā ar šo noteikumu valsts tiesības izpirkuma noma tiek uzskatīta par preču piegādi vienīgi tad, ja tā tiek veikta nosacījuma, atbilstoši kuriem, līgumam izbeidzoties, pašumtiesības uz izpirkuma nomā nodotajām precēm tiek nodotas lietotājam vai trešajam personām. Pārējās gadījumos izpirkuma noma tiek uzskatīta par pakalpojumu sniegšanu saskaņā ar Likuma par PVN 5. panta 2. punkta b) apakšpunktu, kurā ir noteikts, ka jebkura darbība, kas nav preču piegāde, tādu tiek veikta “par atlīdzību”, ir pakalpojumu sniegšana.

Pamata lieta un prejudiciālie jautājumi

12 *RBSD* ir Vācijas dibināta sabiedrība, kas veic uzņēmējdarbību, sniedzot banku un līguma pakalpojumus. Kopš 2000. gada 31. marta *RBSD* ietilpst *Royal Bank of Scotland* uzņēmumu grupā. Tā nav dibināta Apvienotajā Karalistē, tādu tā ir šajā valstī reģistrēta pievienotās vērtības nodokļa mērķiem kā nerezidentu nodokļa maksātājs.

13 2000. gada janvārī *Vinci plc* (turpmāk tekstā – “*Vinci*”), sabiedrība, kas ir reģistrēta Apvienotajā Karalistē, tika iepazīstināta ar *RBSD*, lai *RBSD* sniegtu izpirkuma normas pakalpojumus *Vinci*. Šajā nolūkā 2001. gada 28. martā tika noslēgtas vairākas vienošanās.

14 Pirmkārt, *RBSD* nopirka tāsma transportlīdzekļu Apvienotajā Karalistē no *Vinci Fleet Services* (turpmāk tekstā – “*VFS*”), *Vinci* meitassabiedrības. *VFS*, kas arī ir reģistrēta Apvienotajā Karalistē, bija transportlīdzekļu ieguvusi no automašīnu dāļiem, kas ir reģistrēti Apvienotajā Karalistē.

15 Otrkārt, *RBSD* un *VFS* noslēdza vienošanos, kas ietvēra pārdošanas opciju (“put”) par šīm automašīnām. Saskaņā ar šo vienošanos *VFS* piešķir *RBSD* tiesības prasīt *VFS* atpirkt no *RBSD* automašīnas noteiktā datumā.

16 Treškārt, tāpat *RBSD* ar *Vinci* noslēdza izpirkuma nomas līgumu divu gadu periodam ar iespēju to pagarināt, tā dēvētais “master lease agreement”, atbilstoši kuram *RBSD* bija iznomājis un *Vinci* – nomnieks attiecībā uz tehniku, kura norādīta šā līguma pielikumos, proti, automašīnām. Beidzoties šim līgumam, *Vinci* bija *RBSD* pilnībā jāsamaksā automašīnas atlikusī vērtība. Tomēr, ja, kā līgumslēdzēja puses to paredzēja, *RBSD* pārdotu automašīnu trešajai personai, *Vinci* būtu tiesības uz starpību no pārdošanas cenas un atlikušās vērtības vai arī tai šī starpība būtu jāatlīdzina atkarībā no apstākļiem.

17 Laika period? no 2001. gada 28. marta l?dz 2002. gada 29. augustam *RBSD* par nomu no *Vinci* piepras?ja GBP 335 977,49, nepieprasot par ?iem dar?jumiem samaks?t PVN.

18 2002. gada 29. august? *RBSD* min?tos l?gumus nodeva *Royal Bank of Scotland* uz??mumu grupas *V?cijas* meitassabiedr?bai *Lombard Leasing* (turpm?k tekst? – “*LL*”). P?d?j? min?t? par nomu no *Vinci* piepras?ja GBP 1 682 876,04, nepieprasot par ?o nomu samaks?t PVN.

19 P?c tam l?dz 2004. gada 15. decembrim *LL* izmantoja p?rdošanas opciju (“put”) ar *VFS* attiec?b? uz automa?n?m, par kur?m bija nosl?gti izpirkuma normas l?gumi. *VFS* atpirka automa?nas par GBP 663 158,20, un *LL* tai izrakst?ja r??inu par maks?jamo nodokli GBP 116 052,75 apm?r?, kas tika samaks?ts *Commissioners*.

20 Nomas maksas, ko vispirms sa??ma *RBSD* un tad *LL*, Apvienotaj? Karalist? netika apliktas ar PVN, cikt?l saska?? ar Apvienot?s Karalistes ties?b?m attiec?gie dar?jumi ?o izpirkuma nomas l?gumu ietvaros tika uzskat?ti par pakalpojumu snieg?anu un t?d?j?di Lielbrit?nijas nodok?u iest?des tos uzskat?ja par t?diem, kas sniegti *V?cij?*, tas ir, viet?, kur? pakalpojuma sniedz?js veic uz??m?jdarb?bu. T?pat ?ie maks?jumi netika aplikti ar PVN *V?cij?*, jo saska?? ar *V?cijas* ties?b?m attiec?gie dar?jumi bija pre?u pieg?de un tika uzskat?ti par t?diem, kas veikti Apvienotaj? Karalist?, tas ir, pieg?des viet?.

21 Attiec?gi par izpirkuma nomas maks?jumiem, kas tiek apskat?ti pamata tiesved?b?, PVN nebija samaks?ts ne Apvienotaj? Karalist?, ne *V?cij?*. Savuk?rt Apvienotaj? Karalist? tika iekas?ts PVN par ien?kumiem no automa?nu p?rdošanas p?c tam, kad *LL* bija izmantojusi p?rdošanas opciju (“put”).

22 *RBSD* Lielbrit?nijas nodok?u iest?d?s piepras?ja piln?b? atskait?t PVN GBP 314 056,24 apm?r?, kuru t? k? priek?nodokli bija samaks?jusi *VFS* br?d?, kad *RBSD* no ??s sabiedr?bas ieg?d?j?s automa?nas. *RBSD* tostarp nor?d?ja, ka direkt?vas 17. panta 3. punkta a) apak?punkts tai at??va atskait?t priek?nodokli par ?o pre?u ieg?di. Turkl?t atbilsto?i *RBSD* viedoklim ?aj? gad?jum? neesot izpild?ti nosac?jumi, lai b?tu piem?rojama ties?bu ?aunpr?t?gas izmantošanas doktr?na, jo tie bija izpirkuma nomas dar?jumi, kas tika veikti starp trim neatkar?giem tirgot?jiem tirgus apst?k?os.

23 *Commissioners* atteic?s at?aut *RBSD* atskait?t PVN, ko t? bija l?gusi, un piepras?ja v?lreiz atmaks?t priek?nodokli apm?r?, k?ds bija kredit?ts *RBSD*. Tie apgalvoja, ka direkt?vas 17. panta 3. punkta a) apak?punkts ne?auj atskait?t PVN priek?nodokli, kas samaks?ts, ieg?d?joties preces, kuras p?c tam izmantotas dar?jumiem, par kuriem nevar piepras?t PVN. *Commissioners* ?pa?i uzsv?ra, ka samaks?to priek?nodokli nevar atskait?t vai atl?dzin?t, ja p?c tam nav iekas?ts nodoklis. *RBSD* esot bijusi iesaist?ta ?aunpr?t?g? r?c?b?, jo t?s ?stenot?s juridisk?s konstrukcijas pamatm?r?is bija ieg?t nodok?u priek?roc?bas pret?ji direkt?vas m?r?im. Izpirkuma nomas nosac?jumi esot biju?i sagatavoti t?, lai ?autu tai izmantot at?ir?gos veidus, k? direkt?va bija transpon?ta Apvienotaj? Karalist? un *V?cij?*.

24 *RBSD* par *Commissioners* l?mumu iesniedza apel?cijas s?dz?bu *VAT and Duties Tribunal Edinburgh* [Edinburgas PVN un nodevu tiesai]. T? sav? 2007. gada 24. j?lij? spriedum? nosprieda, ka nodok?u neitralit?tes princips neizvirza pras?bu, lai tiktu atteikts at?aut atskait?t PVN tikai t?d??, ka nav atbilsto?a pien?kuma maks?t PVN. *VAT and Duties Tribunal Edinburgh* t?pat konstat?ja, ka attiec?g?s vieno?an?s nebija ?aunpr?t?ga r?c?ba.

25 *Commissioners* par ?o spriedumu iesniedza apel?cijas s?dz?bu *Court of Session (Scotland)*

26 Šī tiesa konstatē, ka direktīvas 5. panta 4. punkta b) apakšpunkts Apvienotajā Karalistē un Vācijā ir ticis transponēts atšķirīgi. *Court of Session (Scotland)* norāda, ka saskaņā ar atbilstošo Lielbritānijas tiesisko regulējumu darījumi, kas veikti saskaņā ar izpirkuma nomas nolīgumiem un kas tiek apskatīti pamata tiesvedībā, tiek uzskatīti par pakalpojumu sniegšanu. Līdz ar to šie darījumi tiek uzskatīti par tādām, kas veikti vietā, kurā atrodas pakalpojumu sniedzēja ekonomiskās darbības veikšanas vieta, tas ir, Vācijā. Atbilstoši Vācijas tiesiskajam regulējumam minētie nolīgumi tiek uzskatīti par preču piegādi, kā rezultātā valsts, kurā būtu jāmaksā PVN, tiek noteikta, balstoties uz preču piegādes vietu, proti, pamata tiesvedībā tā ir Apvienotā Karaliste. Līdz ar to, izpirkuma nomas darījumi netika aplikti ar PVN Vācijā. Attiecīgi nodoklis par izpirkuma nomas izmaksām nav ticis iekasēts nevienā no attiecīgajām dalībvalstīm.

27 Šajos apstākļos *Court of Session (Scotland)* konstatē, ka tās izskatīšanā esošo lietu raksturi šādi apstākļi:

– Apvienotajā Karalistē dibinātas bankas Vācijā dibināta meitassabiedrība Apvienotajā Karalistē iepirka automašīnas, lai tās nodotu nomā ar izpirkuma opciju [ar minēto meitassabiedrību] nesaistītai sabiedrībai Apvienotajā Karalistē, un par šo iegādām samaksāja PVN;

– saskaņā ar atbilstošo Apvienotās Karalistes tiesisko regulējumu pakalpojumi automašīnu nomas veidā tika uzskatīti par pakalpojumu sniegšanu, kas veikta Vācijā un par kuru līdz ar to nav maksājams PVN Apvienotajā Karalistē. Atbilstoši Vācijas tiesiskajam regulējumam šīs piegādes tika uzskatītas par Apvienotajā Karalistē notikušām preču piegādēm, par kurām tādējādi nav maksājams PVN Vācijā. Līdz ar to par šo piegādi nevienā no šīm dalībvalstīm netika samaksēts nodoklis;

– Apvienotajā Karalistē dibinātā banka izvēlējās savu meitassabiedrību Vācijā par iznomātāju un noteica līguma saistību ilgumu ar mērķi saņemt tādus nodokļu priekšrocības, ka par nomas maksājumiem nav jāmaksā PVN,

nolīma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šāds prejudiciāls jautājums:

“1) Vai [direktīvas] [..] 17. panta 3. punkta a) apakšpunkts [..] ir jāinterpretē tādējādi, ka Apvienotās Karalistes nodokļu iestādēm ir tiesības meitassabiedrībai Vācijā neatļaut atskaitīt PVN, kuru tā par automašīnu iegādi ir samaksājusi Apvienotajā Karalistē?

2) Vai, lai atbildētu uz pirmo jautājumu, valsts tiesai ir jāizvērtē arī jāaunprēģas rēcības aizlieguma principa iespējamā piemērojamība?

3) Vai – apstiprinošas atbildes uz otro jautājumu gadījumā – priekšnodokļa, kas samaksēts par automašīnu iegādi, atskaitījums ir pretrunā attiecīgo [direktīvas] noteikumu mērķim un tādējādi izpilda pirmo nosacījumu, lai rēcību uzskatītu par jāaunprēģgu, kā tas norādīts 2006. gada 21. februāra sprieduma lietā C-255/02 Halifax u.c. (Krājums, I-1609. lpp.) 74. punktā, it īpaši jāemot vērā nodokļu neitralitātes principu?

4) Vai – apstiprinošas atbildes uz otro jautājumu gadījumā – tiesai ir jāuzskata, ka darījumu galvenais mērķis ir iegūt nodokļu priekšrocības, no kuras izriet, ka ir izpildīti otrs nosacījums, lai rēķinātu par "aunprātīgu, kuras norādītais iepriekš minētais sprieduma lietā Halifax u.c. 75. punkts, gadījumā, kad komercdarījums starp sabiedrībām, kuras veic savu saimniecisko darbību savstarpīgi neatkarīgi, izvēlē par labu meitas uzņēmumam Vācijas, lai tas nodotu nomā automašīnas patērētājam Apvienotajā Karalistē, un nomas noteikumu izvēlē ir izdarīta ar mērķi iegūt tādus nodokļu priekšrocības, ka par nomas maksājumiem nav jāmaksā atlikušais nodoklis”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo jautājumu

28 Ar savu pirmo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai direktīvas 17. panta 3. punkta a) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka dalībvalsts var atteikties nodokļa maksātājam atļaut atskaitīt PVN priekšnodokli, kas samaksāts par preču iegādi, kura veikta šajā dalībvalstī, ja šīs preces ir tikušas izmantotas izpirkuma nomas darījumiem, kas veikti citā dalībvalstī, ja šie pārdotāji minētie darījumi, kas veikti pārc tam, nav tikuši aplikti ar PVN otrajā dalībvalstī.

29 Kā to savā lūgumā norādījis iesniedzējtiesa, uzdoto jautājumu izskaidro apstākļi, ka pamata lietā Lielbritānijas nodokļu iestādes izpirkuma nomas darījumus, kas veikti pārc automašīnu iegādes, ir kvalificējušas kā pakalpojumu sniegšanu, tādējādi, ka šie darījumi tiek uzskatīti par tirdzniecības, kas izpildīti vietā, kurā ir reālistiski pakalpojuma sniedzējs, proti, Vācijas. Tomēr Vācijas nodokļu iestādes nav iekasējušas par tiem maksājamo PVN, jo tās uzskatīja, ka minētie darījumi uzskatāmi par preču piegādi.

30 Pastāv vienprātība, ka, ja pamata tiesvedībā apskatītos izpirkuma nomas darījumus būtā izpildījis sabiedrība, kuras darbība tiktu veikta Apvienotajā Karalistē, vai ja tās šajā pašā dalībvalstī būtā reālistiski, tie būtā devuši tiesības atskaitīt PVN saskaņā ar direktīvas 17. panta 2. punkta a) apakšpunktu attiecībā uz priekšnodokli, kas samaksāts par tādus automašīnu iegādi, kuras ir izpirkuma nomas priekšmets.

31 Atbilstoši direktīvas 17. panta 3. punkta a) apakšpunktam dalībvalstis piešķir nodokļa maksātājam tiesības atskaitīt PVN, ciktāl preces, kas iegūtas ienākošajā darījumā, tiek izmantotas vēlāku darījumu, kas tiek veikti "rēķinā, vajadzībām, kuri radītu atskaitīšanas tiesības, ja tie tiktu veikti attiecīgajā dalībvalstī.

32 Tiesības atskaitīt par noteiktiem darījumiem samaksāto PVN priekšnodokli saistībā ar citiem izejošiem darījumiem citā dalībvalstī tādējādi saskaņā ar šo tiesību noteikumu ir atkarīgas no jautājuma par to, vai šīs atskaitīšanas tiesības pastāv, ja visi šie darījumi tiek veikti vienā un tajā pašā dalībvalstī.

33 Tādējādi, kā izriet no šī sprieduma 29. un 30. punkta, ir jākonstatē, ka tas tātad ir attiecībā uz pamata tiesvedības apstākļiem. Līdz ar to *RBSD* var saskaņā ar direktīvas 17. panta 3. punkta a) apakšpunktu lūgt atskaitīt PVN, kas samaksāts par tādus preču iegādi, kuras pārc tam izmantotas izpirkuma nomas vajadzībām.

34 Tomēr dalībvalstis, kas iesniegušas apsvērumus Tiesai, ir būtībā norādījušas, ka PVN priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības esot pakāutas nosacījumam, ka pārc tam tiek iekasēts PVN. Pamata tiesvedībā, tātad kā Vācijas nodokļu iestādes neiekasēja PVN par izpirkuma nomas darījumiem, *RBSD* nevarot apgalvot, ka tai Lielbritānijā ir tiesības atskaitīt par automašīnu samaksāto PVN priekšnodokli.

35 Ir taisnība, ka Tiesa ir nospriedusi, ka PVN priekšnodokļa atskaitīšana ir saistīta ar vāli PVN iekasēšanu (skat. 2006. gada 30. marta spriedumu liet. C-184/04 *Uudenkaupungin kaupunki*, Krājums, I-3039. lpp., 24. punkts, un 2006. gada 14. septembra spriedumu liet. C-72/05 *Wollny*, Krājums, I-8297. lpp., 20. punkts).

36 Tomēr iepriekš minētajos spriedumu liet. *Uudenkaupungin kaupunki* un *Wollny* punktos Tiesa precizēja, ka, ja nodokļa maksātāja iegūtās preces vai pakalpojumi tiek izmantoti tūdu darījumu vajadzībām, kas ir atbrīvoti no nodokļa vai kas neietilpst PVN piemērošanas jomā, PVN netiek iekasēts un PVN priekšnodoklis netiek atskaitīts.

37 Pamata tiesvedībā izpirkuma nomas darījumi, ko veica *RBSD* k? izejošos darījumus, nav atbrīvoti no PVN un ietilpst t? piemērošanas jomā. Tādējādi tie rada tiesības atskaitīt nodokli.

38 Attiecībā uz atskaitīšanas tiesībām saskaņā ar direktīvas 17. panta 2. punktu par PVN priekšnodokli par precēm vai pakalpojumiem, kurus nodokļu maksātājs izmanto savos izejošajos ar nodokli apliekamajos darījumos, Tiesa ir uzsvērusi, ka atskaitīšanas sistēmas mērķis ir pilnībā atbrīvot uzņēmumu no PVN, kas tam jāmaksā vai ko tas ir samaksājis saistībā ar visu savu saimniecisko darbību. Tādējādi kopējā PVN sistēma nodrošina pilnīgu neitralitāti attiecībā uz nodokļa piemērošanu visai saimnieciskajai darbībai ar noteikumu, ka šai darbībai principā piemēro PVN (skat. 2001. gada 22. februāra spriedumu liet. C-408/98 *Abbey National*, *Recueil*, I-1361. lpp., 24. punkts; 2007. gada 8. februāra spriedumu liet. C-435/05 *Investrand*, Krājums, I-1315. lpp., 22. punkts, un 2009. gada 29. oktobra spriedumu liet. C-174/08 *NCC Construction Danmark*, Krājums, I-10567. lpp., 27. punkts).

39 Turklāt tiesības uz PVN atskaitīšanu k? PVN sistēmas neatņemama sastāvdaļa ir kopējās PVN sistēmas pamatprincips un tās principā nav ierobežojamas (skat. it īpaši 2000. gada 21. marta spriedumu apvienotajās lietās no C-110/98 līdz C-147/98 *Gabalfa* u.c., *Recueil*, I-1577. lpp., 43. punkts, k? ar? 2009. gada 23. aprīļa spriedumu liet. C-74/08 *PARAT Automotive Cabrio*, Krājums, I-3459. lpp., 15. punkts).

40 No t? izriet, ka nodokļu maksātājs var atskaitīt PVN, kas jāmaksā par precēm vai pakalpojumiem, ko tas izmantojis ar nodokli apliekamo darījumu veikšanai (skat. iepriekš minēto spriedumu liet. *NCC Construction Danmark*, 39. punkts).

41 Šajos apstākļos un ņemot vērā pamata tiesvedības apstākļus, tiesības atskaitīt PVN nevar būt atkarīgas no jautājuma par to, vai veiktais izejošais darījums faktiski ir bijis pamats PVN samaksai attiecīgajā dalībvalstī.

42 Faktiski, ciktāl, neraugoties uz kopējās PVN sistēmas izveidošanu ar direktīvas tiesību normām, šaj? jomā turpina pastāvēt dalībvalstu normatīvo un administratīvo aktu atšķirības, apstākļi, ka kvalifikācijas dēļ, ko dalībvalsts noteikusi komercdarījumam, vāli?k nav iekasējusi PVN, nevar liegt nodokļa maksātājam tiesības atskaitīt cit? dalībvalstī samaksāto PVN priekšnodokli.

43 Kas attiecas uz 1996. gada 26. septembra spriedumu liet. C-302/93 *Debouche* (Krājums, I-4495. lpp.), uz kuru atsaukušas Lielbritānijas nodokļu iestādes, atsaot tiesības uz atskaitījumu, pietiek norādīt, ka Tiesa minēt? sprieduma 12.–14. punkt? ir vienīgi pamatojusies uz apstākli, ka ieinteresēt? persona nebija varējusi iesniegt tās dalībvalsts iestādes apliecinājumu, kur? t? bija reģistrēta, kas norādītu, ka persona bija PVN maksātājs šaj? valstī, jo š?du dokumentu nebija iespējams izsniegt, ievērojot, ka attiecīgo pakalpojumu sniegšana bija atbrīvota no PVN. Tādējādi ir jākonstatē, ka apstākļi pamata tiesvedībā, kuras ietvaros *RBSD* ir atskaitīšanas tiesības saskaņā ar direktīvas 17. panta 3. punkta a) apakšpunktu, ir nošķirami no

minēt? sprieduma.

44 Lai gan l?mums, ka nodok?a maks?t?js var atskait?t PVN priekšnodokli, v?l?k nesamaks?jis PVN, zin?mos aspekts var š?ist nekonsekvents, tas tom?r nav pamats nepiem?rot t?das direkt?vas normas par atskait?šanas ties?b?m k? direkt?vas 17. panta 3. punkta a) apakšpunkts.

45 Faktiski, ?emot v?r? š?s normas formul?jumu, to nevar interpret?t t?d?j?di, ka dal?bvalsts nodok?u iest?des var atteikties at?aut atskait?t PVN t?dos apst?k?os k? pamata tiesved?b?.

46 T?d?j?di uz pirmo uzdoto jaut?jumu ir j?atbild, ka t?dos apst?k?os k? pamata tiesved?b? direkt?vas 17. panta 3. punkta a) apakšpunkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka dal?bvalsts nevar atteikt nodok?a maks?t?jam atskait?t PVN priekšnodokli, kas samaks?ts par šaj? dal?bvalst? veikto pre?u ieg?di, ja š?s preces tikušas izmantotas cit? dal?bvalst? veiktiem izpirkuma nomas dar?jumiem, tikai t?d??, ka par izejošajiem dar?jumiem nav maks?ts PVN otraj? dal?bvalst?.

Par p?r?jiem jaut?jumiem

47 Ar otro l?dz ceturto jaut?jumu, kas apskat?mi kop?, iesniedz?jtiesa vaic?, vai gad?jum?, ja direkt?vas 17. panta 3. punkta a) apakšpunkts tiek interpret?ts t?d?j?di, ka tas ne?auj dal?bvalsts nodok?u iest?d?m atteikt at?aut PVN atskait?šanu t?dos apst?k?os k? pamata liet?, kur uz??mums, kas re?istr?ts vien? dal?bvalst?, izv?las ar savu meitassabiedr?bu, kas re?istr?ta cit? dal?bvalst?, veikt pre?u izpirkuma nomas dar?jumus trešajai sabiedr?bai, kas re?istr?ta pirmaj? min?taj? dal?bvalst?, lai izvair?tos no t?, ka samaksa par šiem dar?jumiem tiek aplikta ar PVN, jo pirmaj? dal?bvalst? šie dar?jumi tiek kvalific?ti k? nomas pakalpojumu sniegšana, kas veikta otraj? dal?bvalst?, un šaj? otraj? dal?bvalst? – k? pre?u pieg?de, kas veikta pirmaj? dal?bvalst?, vai izmantoto interpret?ciju var ietekm?t ?aunpr?t?gas r?c?bas aizlieguma princips.

48 Lai atbild?tu uz šiem jaut?jumiem, ievadam ir j?uzsver, ka c??a pret kr?pšanu nodok?u jom?, nodok?u apiešanu un iesp?jamu ?aunpr?t?gu izmantošanu ir m?r?is, ko atz?st un kura sasniegšanu sekm? direkt?va (skat. it ?paši 2004. gada 29. apr??a spriedumu apvienotaj?s liet?s C?487/01 un C?7/02 *Gemeente Leusden un Holin Groep, Recueil*, I?5337. lpp., 76. punkts, k? ar? iepriekš min?to spriedumu liet? *Halifax u.c.*, 71. punkts).

49 Tiesa iepriekš min?t? sprieduma liet? *Halifax u.c.* 74. un 75. punkt? it ?paši nosprieda, ka, lai PVN jom? konstat?tu ?aunpr?t?gas r?c?bas past?v?šanu, nepieciešams, pirmk?rt, lai par sp?ti attiec?go direkt?vas normu un š?s direkt?vas transpon?šanas valsts ties?bu aktu nosac?jumu form?lai piem?rošanai attiec?go dar?jumu rezult?t? tiktu ieg?tas nodok?u priekšroc?bas, kuru pieš?iršana b?tu pret?ja piem?rojam?m direkt?vas norm?m un, otrk?rt, lai no objekt?vo elementu kopuma izriet?tu, ka attiec?go dar?jumu galvenais m?r?is ir nodok?u priekšroc?bu ieg?šana.

50 Attiec?b? uz apst?k?iem pamata tiesved?b? ir j?konstat?, ka apskat?mie daž?die dar?jumi ir notikuši starp div?m juridiski savstarp?ji nesaist?t?m l?gumsl?dz?j?m pus?m. T?pat past?v vienpr?t?ba, ka šie dar?jumi nav bijuši fikt?vi un tie ir tie bijuši veikti norm?las komercdarb?bas ietvaros.

51 Pamata tiesved?b? apskat?mo dar?jumu iez?mes un starp šos dar?jumus veikušaj?m sabiedr?b?m past?voš?s attiec?bas, k? to nor?d?jusi iesniedz?jtiesa, neietver neko, kas var?tu pier?d?t fikt?vu meh?nismu past?v?šanu, kam nav nek?da sakara ar saimniecisko realit?ti un kas izveidoti vien?gi ar m?r?i sa?emt nodok?u priekšroc?bas (šaj? zi?? skat. 2008. gada 22. maija spriedumu liet? C?162/07 *Ampliscientifica un Amplifin*, Kr?jums, I?4019. lpp., 28. punkts), jo *RBSD* bija V?cij? re?istr?ta sabiedr?ba, kas sniedza bankas un izpirkuma nomas pakalpojumus.

52 Šajos apstākļos fakts, ka pakalpojumus sniegusi sabiedrība, kas reģistrēta vienā dalībvalstī, sabiedrībai, kas reģistrēta citā dalībvalstī, un ka veikto darījumu nosacījumi ir izvēlēti, pamatojoties uz iesaistīto saimnieciskās darbības subjektu pašu apsvērumiem, nevar tikt uzskatīts par āunprātīgu tiesību izmantošanu. Faktiski *RBSD* ir sniegusi attiecīgos pakalpojumus reālas saimnieciskās darbības ietvaros.

53 Ir svarīgi piebilst, ka parasti nodokļa maksātji ir tiesīgi brīvi izvēlēties organizatoriskās struktūras un darījumu kārtību, ko tie uzskata par visatbilstošāko to saimnieciskajai darbībai un lai ierobežotu savu nodokļu slogu.

54 Tiesa ir nospriedusi, ka uzņēmēja izvēle starp ar nodokli neapliekamām un apliekamām darījumiem var balstīties uz elementu kopumu, tostarp uz fiskāliem apsvērumiem, kas saistīti ar PVN objektāvo režīmu (skat. 2001. gada 9. oktobra spriedumu lietā *C-108/99 Cantor Fitzgerald International, Recueil*, I-7257. lpp., 33. punkts). Tiesa šajā ziņā precizēja, ka, ciktāl nodokļa maksātjam ir izvēle starp dažādiem darījumiem, tam ir tiesības izvēlēties tādus savas darbības struktūru, kas tam ļauj samazināt savu nodokļu parādu (iepriekš minētais spriedums lietā *Halifax* u.c., 73. punkts).

55 No tā izriet, ka uz otro līdž ceturto uzdoto jautājumu ir jāatbild, ka āunprātīgās rēķināšanas aizlieguma princips neizslēdz tiesības atskatīt PVN atbilstoši direktīvas 17. panta 3. punkta a) apakšpunktam tādus apstākļos kā pamata lietā, kur uzņēmums, kas reģistrēts vienā dalībvalstī, izvēlas ar savu meitassabiedrību, kas reģistrēta citā dalībvalstī, veikt preču izpirkuma nomas darījumus trešajai sabiedrībai, kas reģistrēta pirmajā minētajā dalībvalstī, lai izvairītos no tā, ka samaksa par šiem darījumiem tiek aplikta ar PVN, jo pirmajā dalībvalstī šie darījumi tiek kvalificēti kā nomas pakalpojumu sniegšana, kas veikta otrajā dalībvalstī, un šajā otrajā dalībvalstī – kā preču piegāde, kas veikta pirmajā dalībvalstī.

Par tiesāšanas izdevumiem

56 Attiecībā uz lietas dalībniekiem šis tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanas izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti lietas dalībnieku izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (trešā palāta) nospriež:

1) tādus apstākļos kā pamata lietā Padomes 1977. gada 17. maija Sestās Direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopējā pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze, 17. panta 3. punkta a) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka dalībvalsts nevar atteikt nodokļa maksātjam atskaitīt pievienotās vērtības nodokļa priekšnodokli, kas samaksāts par šajā dalībvalstī veikto preču iegādi, ja šīs preces tikušas izmantotas citā dalībvalstī veiktiem izpirkuma nomas darījumiem, tikai tādā, ka par izejošajiem darījumiem nav maksāts pievienotās vērtības nodoklis otrajā dalībvalstī;

2) Āunprātīgais rēķinā aizlieguma princips neizslēdz tiesības atskatīt pievienotās vārtības nodokli atbilstoši Direktīvas 77/388 17. panta 3. punkta a) apakšpunktam tādus apstākļos kā pamata lietā, kur uzņēmums, kas reģistrēts vienā dalībvalstī, izvēlas ar savu meitassabiedrību, kas reģistrēta citā dalībvalstī, veikt preču izpirkuma nomas darījumus trešajai sabiedrībai, kas reģistrēta pirmajā minētajā dalībvalstī, lai izvairītos no tā, ka samaksa par šiem darījumiem tiek aplikta ar pievienotās vārtības nodokli, jo pirmajā dalībvalstī šie darījumi tiek kvalificēti kā nomas pakalpojumu sniegšana, kas veikta otrajā dalībvalstī, un šajā otrajā dalībvalstī – kā preču piegāde, kas veikta pirmajā dalībvalstī.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – angļu.