

ENERADVOKATA JANA MAZAKA [JÁN MAZÁK] SECINJUMI,

sniegti 2010. gada 26. oktobr? (1)

Lieta C?103/09

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

pret

Weald Leasing Limited

(Court of Appeal (England and Wales) l?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu)

Pievienot?s v?rt?bas nodoklis (PVN) – Padomes Sest? direkt?va 77/388/EEK – J?dzieni “?aunpr?t?ga r?c?ba” un “parasti komercdar?jumi” – Dar?jumi, kuru vien?gais m?r?is ir nodok?u priekšroc?bu g?šana – L?zinga un apakšl?zinga dar?jumi, kuru m?r?is ir atlikt PVN maks?šanu – ?aunpr?t?gas r?c?bas p?rveidošana

I – Ievads

1. Šis l?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu *inter alia* ir par to, k? interpret?t j?dzienu “?aunpr?t?ga r?c?ba”, uz kuru atsauce ir spriedum? liet? C?255/02 *Halifax* u.c. (2) un kurš tiek piem?rots spriedumos liet?s C?425/06 *Part Service* (3) un C?162/07 *Ampliscientifica* un *Amplifin* (4). L?gums tika iesniegts tiesved?b? starp *Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs* [Vi?as Augst?bas len?kumu un muitas dienestu] (turpm?k tekst? – “*Commissioners*”) un *Weald Leasing Limited* (turpm?k tekst? – “*Weald Leasing*”) par p?d?j?s veikto l?zinga dar?jumu aplikšanu ar nodokli.

II – Pamata lieta un prejudici?lie jaut?jumi

2. *Churchill Group of Companies* (turpm?k tekst? – “*Churchill* grupa”) galvenok?rt sniedz apdrošin?šanas pakalpojumus, kuri ir atbr?voti no pievienot?s v?rt?bas nodok?a (PVN) (5). *Churchill Management Limited* (turpm?k tekst? – “*CML*”) un t?s meitassabiedr?bas – *Churchill Accident Repair Centre* (turpm?k tekst? – “*CARC*”) un *Weald Leasing* (6) – ir *Churchill* grupas locekles. *CML* un *CARC* priekšnodok?a atg?šanas likme ir aptuveni 1 %, t?d?j?di, kad t?s ieg?d?jas akt?vus/iek?rtas, t?s var atskait?t tikai 1 % no PVN par šo akt?vu/iek?rtu pirkumu (7). *Weald Leasing* vien?g? komercdarb?ba ir attiec?go akt?vu/iek?rtu iepirkšana un p?c tam to nodošana l?zing? *Suas Limited* (turpm?k tekst? – “*Suas*”). *Weald Leasing* ir atseviš?i re?istr?ta PVN maks?t?ja.

3. *Suas* ir sabiedr?ba, kas pieder *Churchill* grupas PVN konsultantam un vi?a sievai, bet *Suas* nav š?s grupas da?a un ir atseviš?i re?istr?ta PVN maks?t?ja. *Suas* vien?g? noz?m?g? komercdarb?ba ir akt?vu ?emšana l?zing? no *Weald Leasing* un p?c tam to nodošana apakšl?zing? *CML* un *CARC*.

4. Kad CML vai CARC bija nepieciešamas jaunas iekārtas, tās iepirka *Weald Leasing*, kura nodeva tās līzīng? Suas, kura savukārt nodeva tās apakšlīzīng? CML vai CARC. Izmantojot šo darījumu virkni, CML un CARC izvairījās no tām nepieciešamās iekārtas tiešas pirkšanas vai no tās, lai kopājo par šiem pirkumiem neatskaitīmo PVN apmēru maksātu vien summā. Šo darījumu mērķis bija sadalīt un pagarināt šīs summas maksājumu, lai atliktu *Churchill* grupas PVN parādu. CML un CARC nebija nekavējoties jāsamaksā kopātais neatskaitīmais PVN par visām iegādātajām iekārtām, bet tikai par līzīnga maksu, kura ar šo iekārtu saistīta un ir sadalīta uz visu līzīnga līgumu laiku.

5. *Commissioners* izsniedza nodokļa aprēķinus par maksājamo PVN, aizliedzot *Weald Leasing* veikt PVN priekšnodokļa atskaitīšanu, kas par līzīng? esošiem aktīviem samaksāts laikā no 2000. gada oktobra līdz 2004. gada oktobrim, pamatojoties uz to, ka attiecīgie darījumi neesot saimnieciskā darbībā un esot tiesību jāunprātīga izmantošana. *Weald Leasing* pārsūdzēja šos nodokļa aprēķinus, apgalvojot, ka šie darījumi neesot veikti tikai ar mērķi saņemt nodokļu priekšrocības un ka veikti ar nodokli apliekamas piegādes, izmantojot līzīngu, ar neesot pretī Sestās direktīvas mērķim. Pēc sprieduma lietā *Halifax* (8) pasludināšanas *Commissioners* atkāpās no sava argumenta, ka attiecīgie līzīnga darījumi neesot saimnieciskā darbībā, un apgalvoja tikai to, ka šie darījumi esot jāunprātīga rīcība.

6. Ar 2007. gada 7. februāra lēmumu *VAT and Duties Tribunal* [PVN un nodokļu tiesa] nolēma, ka šo darījumu pamatmērķis bija iegūt nodokļa priekšrocības. Tādējādi šie darījumi atbilda doktrīnas par tiesību jāunprātīgu izmantošanu otrajam nosacījumam, kas izklāstīts Tiesas sprieduma lietā *Halifax* 75. punktā. *VAT and Duties Tribunal* nolēma, ka "tai nešķiet pārliecinošs neviens cits pamatojums darījumiem kā vien PVN nodokļa priekšrocības iegūšana *Churchill* grupai". *VAT and Duties Tribunal* nolēma, ka nodokļu priekšrocības piešķiršana nav pretrunā Sestās direktīvas attiecīgajam normam un ka tādējādi nav izpildīts pirmais nosacījums, kas izklāstīts Tiesas sprieduma lietā *Halifax* 74. punktā. *VAT and Duties Tribunal* Sestajā direktīvā neatrada neko, kas pierādītu, ka sabiedrība, kas nav nodokļa maksātājs, nevarētu atlikt vai pagarināt priekšnodokļa maksāšanas pienākumu, izmantojot līzīngu, pat tādā situācijā kā šis gadījums, kad *Weald* bija ar CML un CARC saistīta sabiedrība. *VAT and Duties Tribunal* arī nolēma, ka tiesību jāunprātīga izmantošana var izrietēt nevis no pašiem līzīnga līgumiem, bet no saskaņā ar līzīnga līgumiem noteikto līzīnga maksu apjoma un vienošanās, lai izvairītos no tās, ka *Commissioners* pieņem norādes saskaņā ar 1994. gada Likuma par pievienotās vērtības nodokli (*Value Added Tax Act 1994*) (turpmāk tekstā – "1994. gada likums par PVN") 6. pielikumu (9).

7. *Commissioners* par šo nolēmumu iesniedza apelācijas sūdzību *Chancery Division, High Court of Justice (England and Wales)*. Vienīgais jautājums apelācijā bija, vai *Churchill* grupas iegūtā nodokļu priekšrocība bija pretrunā Sestās direktīvas mērķim. Ar 2008. gada 16. janvāra spriedumu *Chancery Division, High Court of Justice (England and Wales)* noraidīja *Commissioners* apelācijas sūdzību par šo lēmumu, pamatojoties uz to, ka fakts, ka attiecīgie darījumi nav veikti parastu komercdarījumu ietvaros, neesot pietiekams, lai secinātu, ka tās bijusi jāunprātīga rīcība, jo *Churchill* grupas, slēdzot šos darījumus, iegūtā nodokļu priekšrocība neesot pretrunā nodokļu neitralitātes principam vai kādai citai normai Sestajā direktīvā (10).

8. Šādos apstākļos *Court of Appeal (England and Wales) (Civil Division)* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

"1) Vai tādus apstākļos, kādi ir šajā lietā, kad uzņēmums, kas lielkoties ir atbrīvots no nodokļa, tāt vietā, lai aktīvus iegādātos tieši, izveido aktīvu līzīnga struktūru, kas iesaista trešo personu kā starpnieku, aktīvu līzīnga struktūra vai kāda tās daļa dod pamatu nodokļa priekšrocībai, kas ir pretī Sestās direktīvas mērķim sprieduma lietā [...] *Halifax* 74. punkta

izprāt??

2) Vai, ?emot v?r?, ka Sestaj? PVN direkt?v? ir apl?kots akt?vu l?zings, ko veic uz??mumi, kuriem nodoklis netiek piem?rots vai kuri ir da??ji atbr?voti no nodok?a, un ?emot v?r? Tiesas nor?di uz “parastiem komercdar?jumiem” sprieduma liet? *Halifax* 69. un 80. punkt? un sprieduma liet? [..] *Ampliscientifica* [un *Amplifin*] 27. punkt?, k? ar? š?das nor?des tr?kumu spriedum? liet? [..] *Part Service*, t? ir ?aunpr?t?ga r?c?ba, ja to veic no nodok?a piln?b? vai da??ji atbr?vots uz??mums, lai gan tas savu parasto komercdar?jumu ietvaros neiesaist?s l?zinga dar?jumos?

3) Ja atbilde uz 2. jaut?jumu ir apstiprinoša:

a) k?da ir “parastu komercdar?jumu” noz?me sprieduma liet? *Halifax* 74. un 75. punkta kontekst?: vai t? ir saist?ta ar 74. punktu, 75. punktu vai ar abiem;

b) vai nor?de uz “parastu komercdar?jumu” ir nor?de uz:

1) dar?jumiem, kuros attiec?gais nodok?a maks?t?js parasti iesaist?s;

2) dar?jumiem, kuros neatkar?gi iesaist?s divas vai vair?k puses;

3) dar?jumiem, kuri ir komerci?li dz?votsp?j?gi;

4) dar?jumiem, kuri rada komerci?lu slogu un riskus, kas parasti ir saist?ti ar komerci?liem ieguvumiem;

5) dar?jumiem, kuri nav fikt?vi, jo tiem ir komerci?ls saturs;

6) k?da cita veida vai kategorijas dar?jumiem?

4) K?da ir atbilstoša p?rveidošana gad?jum?, ja tiek konstat?ts, ka akt?vu l?zinga strukt?ra vai k?da t?s da?a ietver ?aunpr?t?gu r?c?bu? Vai valsts tiesai vai nodok?u iekas?šanas iest?dei vajadz?tu:

a) ignor?t treš?s puses k? starpnieka esam?bu un nolemt, ka PVN ir j?maks? no l?zinga atv?rt? tirgus v?rt?bas;

b) p?rveidot l?zinga strukt?ru par tiešu pirkumu; vai

c) p?rveidot dar?jumus k?d? cit? veid?, k?du tiesa vai nodok?u iekas?šanas iest?de uzskata par piem?rotu l?dzekli, lai atjaunotu situ?ciju, kas past?v?tu, ja neb?tu dar?jumu, kas ietver ?aunpr?t?gu r?c?bu?”

III – Tiesved?ba Ties?

9. Rakstveida apsv?rumus iesniedza *Weald Leasing*, Grie?ijas vald?ba, ?rija, It?lijas vald?ba, Apvienot?s Karalistes vald?ba un Komisija. 2010. gada 3. j?nija tiesas s?d? mutv?rdu apsv?rumus iesniedza visi, iz?emot It?lijas vald?bu.

IV – Ievada apsv?rumi

10. P?c Tiesas sprieduma liet? *Halifax* ir skaidrs, ka ties?bu ?aunpr?t?gas izmantošanas princips, kas ir noteikts Tiesas judikat?r? un kas aizsarg? Eiropas Savien?bas (ES) ties?bas, lai t?s neizmantotu ?aunpr?t?giem vai kr?pnieciskiem m?r?iem, attiecas ar? uz PVN liet?m. Tom?r ties?bu ?aunpr?t?gas izmantošanas principa paplašin?šana, attiecinot to ar? uz PVN ties?bu jomu, nevar apdraud?t tiesisk?s droš?bas principu vai uz??m?ja br?v?bu struktur?t t?

komercdarbību vai izvērtēt tiesības darījumus, kas rada mazāku PVN (11).

11. Ēmot vērē, ka tiesību āunprētēga izmantošana PVN jomā rodas, kaut arī tirgotājs formāli izpilda PVN tiesību aktus, es uzskatu, ka attiecēgais princips ir jāpiemēro tikai izēmuma gadījumos, kad āunprētēgā izmantošana ir acēmredzama, un tiesiskās aizsardzības līdzekļi ir jāpiemēro tāupēgi – tikai līdz attiecēgās āunprētēgās izmantošanas apmēram. Tiesa spriedumā lietā *Halifax* nolēma, ka āunprētēgas rēcēbas konstatēšana nedrēkst izraisīt sankcijas piemērošanu, ja nepastēv skaidrs un nepērprotams juridiskais pamats (12). Drēzēk darējumi, kas veido āunprētēgu rēcēbu, ir jāpērveido tēdē veidē, lai atjaunotu stēvokli, kēds pastēvētu, ja nebētu darējumu, kas ir uzskatēmi par minēto āunprētēgo rēcēbu (13).

12. Spriedumā lietā *Halifax* Tiesa noteica divdāēēgu testu, kurē ir jāizpilda, lai konstatētu āunprētēgu rēcēbu. Pirmkērt, ir nepiecieēšams, lai, par spēti attiecēgo Sestēs direktēvas normu un ēsē direktēvas transponēšanas valsts tiesību aktu nosacējumu formā lai piemērošanai, attiecēgo darējumu dēē tiktu iegētas nodokēu priekēšrocēbas, kuru pieēēiršana bētu pretēja ēēm normēm. Otrkērt, no objektēvo elementu kopuma ir jāizriet, ka attiecēgo darējumu galvenais mēris ir nodokēu priekēšrocēbu iegēšana (14).

13. Attiecēgajam divdāēēgajam testam, kē to apgalvoja Grieēijas valdēba, ir kumulatēvs raksturs. Lai noteiktu, ka pastēv āunprētēga rēcēba PVN nolēkē, nepietiek pierēdēt, ka konkrēto darējuma dēē tiktu iegētas nodokēu priekēšrocēbas vai pat ka darējums ir ēpaēi paredzēts, lai iegētu ēēdas priekēšrocēbas, vai tam nav cita pamatojuma vai izskaidrojuma. Citēdi spriest nozēmētu aizskart it ēpaēi uzēmējam atēēto brēvēbu samazinēt tē nodokēa parēdu (15). Tēdēē ir jāiet tēlēk un jāpierēda, ka darējuma sekas ir tēda nodokēu priekēšrocēba, kas ir pretrunē Sestēs direktēvas mērim un valsts tiesību aktiem, ar ko tē ir transponēta.

14. No lēguma sniegt prejudiciēlu nolēmumu izriet, ka pamata tiesvedēbā *Halifax* testa otrē daēa ir izpildēta, jo *VAT and Duties Tribunal* nosprieda, ka attiecēgā lēzinga un apakēlēzinga pamatmēris pamata tiesvedēbā bija saēemt nodokēu priekēšrocēbu. Saskaēē ar lēgumu sniegt prejudiciēlu nolēmumu vienoēanos rezultēts *inter alia* bija naudas plēsmas priekēšrocēba *CARC* un *CML*.

15. Lēgumē sniegt prejudiciēlu nolēmumu ir arī noteikts, ka ēajē kontekstē lēzinga maksa atbilstošā lēzingu lēgumiem tika uzturēta zema tēdēē, ka, jo augstēka ir lēzinga maksa, jo augstēks ir neatēēstamais PVN, kas jāmaksē *CML* un *CARC*. Turklēē no lēguma sniegt prejudiciēlu nolēmumu izriet, ka atbilstošā lēzinga lēgumam starp *Weald Leasing* un *Suas* par aktēviem maksējamē lēzinga maksa tika aprēēēinēta tē, lai desmit gados atmaksētu 100 % no *Weald Leasing* izmaksēm neatkarēgi no konkrēto aktēva/attiecēgās iekērtas sagaidēmē lietoēanas ilguma.

V – Pirmais un ceturtais jautējums

16. Ar pirmo jautējumu iesniedzējtiesa bētēbā jautē, vai vienoēanos, kuras izklēstētas iepriekēē, vai kēdas to daēas dēē pieaug nodokēu priekēšrocēba, kuras pieēēiršana bētu pretrunē Sestēs direktēvas un valsts tiesību aktu, ar ko tē ir transponēta, mērim.

17. *Weald Leasing* apgalvo, ka PVN kontekstē no nodokēa pilnēbā vai dāēēē atbrēvotu uzēmēmumu viena no nodokēu priekēšrocēbēm lēzinga gadējumē ir iespēēja pagarinēēt neatēēstamo priekēšnodokli uz visu lēzinga termiēu. Tomēr ar ēo nodokēu priekēšrocēbu paēu par sevi nepietiek, lai padarētu darējumu par āunprētēgu rēcēbu, jo tēs ir tikai nodokēu sekas viēu izvēlēi, kas ir ēpaēi aplēkota Sestājē direktēvē. Tē nav āunprētēga, jo nav iegēta nelikumēgi. ēpaēi *CML* un *CARC* neesot mēēēinējuēi atēēt vairēk priekēšnodokēa, nekē tie bija tiesēgi. Lai gan *Weald Leasing* ieguva naudas plēsmas priekēšrocēbu, tas tieēē veidē neietāupēja nodokli un ēēda ietaupēšana arē nebija paredzēta. Pēc *Weald Leasing* domēm, ēē esot galvenē pazēme, lai noēēirtu ēo lietu no

lietas C-223/03 (16), jo vienīgais līzings līgumu elements, kuru varētu potenciāli uzskatīt par āunprētiģu, esot līzings maksu apmērs. *Weald Leasing* norāda, ka vienīgā tiesību norma, kura, iespējams, varētu būt pārkāpta, esot 1994. gada likuma par PVN 6. pielikuma 1. punkts, kas ir valsts tiesību norma, ar ko netiek transponēta Sestās direktīvas norma. Tas drēzēk esot izņēmums no novērtējuma pamatnoteikuma Sestās direktīvas 11. panta A daļas 1. punkta, kas pieņemts saskaņā ar atkāpi, kura Apvienotajai Karalistei piešķirta atbilstoši šīs direktīvas 27. panta 2. punktam. Šādas atkāpes neradot tiesības vai pienākumus atbilstoši Kopienai (un tagad ES) tiesbūm (17). Līdz ar to ES tiesību doktrīna par āunprētiģu izmantošanu neattiecoties uz ikvienu 6. pielikuma 1. punkta pārkāpumu, uz ko attiecas tikai valsts tiesības.

18. Apvienotās Karalistes valdība uzskata, ka, neraugoties uz formālo līzings esamību, attiecīgās vienošanās neesot neatkarīgas un esot izgudrots un mērķlīgs mērķinājums slēpt patieso komerciālo un saimniecisko realitāti, kas ir to pamatā, ka *Churchill* grupas sabiedrības ar CML un CARC palīdzību izraudzījās un iepirka aktīvus, lai tos lietotu tās no nodokļa atbrīvotajai apdrošināšanas komercdarbībā. *Weald Leasing* patiesībā esot vāļjies nodrošināt līzings PVN priekšrocības, neuzņemoties ar tām saistītos saimnieciskos un komerciālos pienākumus. Grieķijas valdība uzskata, ka attiecīgās līzings shēmas mērķis un sekas esot tās, lai aktīvu iegādē, kuru veic CARC un CML, tiktu aplikta ar nodokli citādk nekā līdzīgas iegādes, ko, sniedzot līdzīgas pakalpojumus, veic to konkurenti. Ar šīs shēmas piemērošanu tiek pārkāpts nodokļu vienlīdzības princips un ar paplašināšanu – nodokļu neitralitātes princips. Ērija uzskata, ka 99 % gadījumu *Churchill* grupa veic no nodokļa atbrīvotas iegādes un, cikl tās priekšnodoklis nav atskaitāms, esot jāuzskata, ka Sestā direktīva nodrošina, ka šā nodokļa maksāšanas pienākums tiktu pieņemts nekavējoties, tiklīdz tas top maksājams, lai to varētu nodot gala patērētājam. *Weald Leasing* un *Suas* galvenokārt, ja ne vienīgi, esot mehānismi, lai no tās izvairītos, un, būdami pilnībā mērķlīgi, esot āunprētiģa rēķība. Ērija apgalvo, ka ne tikai līzings maksas, bet visi vai vairākums no līzings līgumiem esot fiktīvi un tādējādi – āunprētiģi. Itālijas valdība uzskata, ka līzings struktūra, kura paredzēta, lai liegtu pārsvaru no nodokļiem atbrīvotām nodokļu maksātājam atskaitīt visu PVN priekšnodokļa summu, kas samaksāta par tās komercdarbībām iegādātām precēm vai pakalpojumiem, esot pretrunā PVN neitralitātes principam, kurš ietverts Sestajā direktīvā.

19. Komisija uzskata, ka aktīvu līzings neradot nodokļu priekšrocības, kuras būtu pretrunā PVN tiesiskā regulējuma mērķim. No ekonomiskā viedokļa valstij neesot atšķirības, vai aktīvi tiek pirkti vai pārēmti līzings. Kaut arī nodokļa maksātājs varētu apsvērt nodokļa samaksas atlikšanu, lai nodrošinātu naudas plāsmas priekšrocību, ilgtermiņā viēš par šo priekšrocību samaksājot. Tāpat Komisija uzskata, ka līzings sabiedrību izmantošana pati par sevi neesot tiesību āunprētiģa izmantošana. Šādos apstākļos patiesais āunprētiģas rēķības risks esot nodokļa maksātāja iespēja manipulēt ar līzings maksas apmēru, lai samazinātu maksājumu PVN apmēru. Komisija norāda, ka *Suas* iesaistīšanās vienīgais mērķis šāiet esot bijis liegt nodokļu iestādēm pārbaudīt un pārskatīt tās summas aprēķinu, kurai tiek uzlikti nodokļi. Šis darījums līdz ar to šāiet izpildot *Halifax* testa pirmo daļu. Darījums, kura mērķis ir novērst efektīvu PVN noteikumu ieviešanu, esot jāuzskata par līdzvērtīgu tādām, kura mērķis ir iegūt priekšrocību, kas ir pretrunā šo noteikumu mērķim.

20. Manuprāt, un kā to savos apsvērumos norāda Komisija, izņēmums būtbū var būvi izvāļties pirkt vai pārēmt līzings aktīvus/iekārtu (18), lai to izmantotu savā komercdarbībā. Turklāt ar to, ka no nodokļa atbrīvots izņēmums, lai iegūtu labvēlīģku stāvokli saskaņā ar PVN tiesisko regulējumu, attiecībā uz aktīviem/iekārtu izvāļlas slēgt līzings līgumu, nevis iegādāties tos tieši, atliekot savu PVN samaksas pienākumu (19), pašu par sevi nepietiek, lai piekristu konstatējumam, ka pastvētu tiesiskā regulējuma āunprētiģa izmantošana. Kad izņēmums izvāļlas ēemt iekārtu līzings, tas maksā PVN par periodiskiem līzings maksājumiem līzings laikā, nevis vienreizēju PVN maksājumu, iegādājoties šo iekārtu. Es uzskatu, ka šāds darījums pats par

sevi nav pretrun? Sest?s direkt?vas m?r?im un valsts ties?bu aktiem, ar ko t? ir transpon?ta. Manupr?t, ar šo dar?jumu neb?t netiek p?rk?pts nodok?u neitralit?tes princips. K? to nor?d?ja *Weald Leasing* un Komisija, iek?rtas l?zings, nevis ieg?de pats par sevi nenozm?, ka uz??mums maks? maz?ku PVN vai ka tas atskait?tu liel?ku PVN, nek? uz??mums b?tu ties?gs. T?d?j?di, lai gan uz??mumam var?tu b?t naudas pl?smas priekšroc?ba, l?zinga gad?jum? nav liel?ks PVN ietaup?jums k? iek?rtas ieg?dei.

21. Es uzskatu, ka piln?g? ?pašum? esošas vai “monopola” meitassabiedr?bas, šaj? gad?jum? *Weald Leasing*, izveide un izmantošana, kura PVN nol?k? ir atseviš?i re?istr?ts un neatkar?gs nodok?a maks?t?js (20), kura vien?gais m?r?is ir ieg?t PVN priekšroc?bu PVN atlikšanas form?, nav *per se* ?aunpr?t?ga, jo š?du priekšroc?bu var?tu sa?emt, neatkar?gi nosl?dzot l?zinga l?gumu ar nesaist?tu trešo pusi (21). T?d?j?di tas vien, ka uz??mums, kas liel?koties ir atbr?vots no nodok?a, lai atliktu neatg?stama nodok?a maks?jumu, pie?em akt?vu l?zinga strukt?ru, kas ietver nesaist?tu trešo pusi vai piln?gi ?pašum? esošu meitassabiedr?bu, kura ir atseviš?i re?istr?ta PVN maks?t?ja, nevis iep?rk akt?vus tieši, nerada t?du nodok?a priekšroc?bu, kas b?tu pretrun? Sest?s direkt?vas m?r?im. Tom?r, ja l?zinga maks?jumi saska?? ar l?zinga vienošanos ir noteikti m?ksl?gi zemi un neatspogu?o atv?rt? tirgus apst?k?us, t?d?j?di m?ksl?gi pazeminot maks?jam? PVN apm?ru, manupr?t, t? dar?juma da?a, kura attiecas uz maks?juma apm?ru, nevis l?zingu k? t?du, b?tu pretrun? Sest?s direkt?vas m?r?im un valsts ties?bu aktiem, ar ko t? ir transpon?ta.

22. Kas attiecas uz l?gumiem attiec?b? uz *Suas*, l?gum? sniegt prejudici?lu nol?mumu ir noteikts, ka š?s sabiedr?bas iestarpin?šan?s starp *Weald Leasing* un *CARC* un *CML* nozm?ja, ka *Commissioners* nevar?ja izdot nor?di saska?? ar (1994. gada likuma par PVN) 6. pielikumu. Š?iet, bet tas ir j?p?rbauda iesniedz?jtiesai, ka, lai *Commissioners* var?tu izdot nor?di saska?? ar 6. pielikumu, t?d?j?di pan?kot, ka pieg?des v?rt?ba tiek apr??in?ta p?c t?s atv?rt? tirgus cenas, *Commissioners* ir *inter alia* j?pier?da, ka persona, kura veic pieg?di, un persona, kurai t? tiek veikta, ir saist?tas (22) un ka pieg?de ir par zem?ku cenu nek? atv?rt? tirgus v?rt?ba.

23. No l?guma sniegt prejudici?lu nol?mumu izriet, ka pats *Weald Leasing* iesniedz?jties? apgalvoja, ka “l?gumsl?dz?ju patiesi g?t? nodok?u priekšroc?ba rad?s no *Suas* starpniec?bas, t?d?j?di kav?jot izdot nor?di saska?? ar 6. pielikumu”. Savos apsv?rumos Tiesai *Weald Leasing* nor?da, ka ties?bu ?aunpr?t?gas izmantošanas princips esot piem?rojams tikai t?d?m nodok?u priekšroc?b?m, kuras ir pretrun? Kopien? ties?bu norm?m un nevis m??in?jumiem apiet valsts ties?bas.

24. Es uzskatu, ka *Weald Leasing* apgalvojumi nav pie?emami. No lietas materi?liem Ties? š?iet, kas j?p?rbauda iesniedz?jtiesai, ka 1994. gada likuma par PVN 6. pielikuma 1. punkts ir ieviests saska?? ar atk?pi Sest?s direkt?vas 27. pant? (23). Manupr?t, valsts ties?bu aktu noteikumi, kuri tika pie?emti saska?? ar atk?p?m, kas noteiktas Sest?s direkt?vas 27. pant?, veido neat?emamu valsts PVN sist?mas da?u, ir saistoši nodok?a maks?t?jam saska?? ar valsts ties?b?m (24) un uz tiem dal?bvalsts nodok?u iest?des var atsaukties, v?ršoties valsts ties?s pret šo personu (25). Lai valsts tiesas piem?rotu spriedum? liet? *Halifax* noteikto ties?bu ?aunpr?t?gas izmantošanas principu, jebk?da valsts noteikumu, ar ko ir ieviesti Sest?s direkt?vas noteikumi, un to, kuri tika pie?emti atbilstoši atk?pei, kas at?auta saska?? ar šo direkt?vu, noš?iršana, manupr?t, ir izdom?ta un tiecas graut valsts PVN sist?mas un netieši ES PVN sist?mas veselumu.

25. T?d?? es uzskatu, ka ties?bu ?aunpr?t?gas izmantošanas doktr?na, kura noteikta spriedum? liet? *Halifax* (26), attiecas uz valsts noteikumu, kuri ir pie?emti saska?? ar Sest?s direkt?vas 27. panta noteikumiem, ?aunpr?t?gu izmantošanu. Attiec?b? uz š? principa piem?rošanu pamata tiesved?b?, kas ir j?izv?rt? iesniedz?jtiesai, es uzskatu, ka t?das piln?b? m?ksl?gas strukt?ras lietošana, kas b?t?b? ir rad?ta, lai ieg?tu nodok?u priekšroc?bu, un liedz

nodok?u iest?d?m atbilstoši valsts ties?bu noteikumiem, kuri pie?emti saska?? ar Sesto direkt?vu, nolemst, ka par l?zinga l?gumu, kuri ir nosl?gti starp saist?t?m person?m, v?rt?bu tiek pie?emta to atv?rt? tirgus v?rt?ba, ir ?aunpr?t?ga r?c?ba.

26. Ar ceturto jaut?jumu iesniedz?jtiesa v?las noskaidrot, k? p?rveidot l?gumus gad?jum?, ja tiek konstat?ts, ka akt?vu l?zinga strukt?ra vai k?da t?s da?a ir ?aunpr?t?ga r?c?ba.

27. Sprieduma liet? *Halifax* 94. punkt? Tiesa nor?d?ja, ka dar?jumi, kas veido ?aunpr?t?gu r?c?bu, ir j?p?rveido t?d? veid?, lai atjaunotu st?vokli, k?ds past?v?tu, ja neb?tu dar?jumu, kas ir uzskat?mi par min?to ?aunpr?t?go r?c?bu. No mana v?rt?juma par pirmo jaut?jumu attiec?b? uz ties?bu ?aunpr?t?gas izmantošanas esam?bu un apm?ru pamata tiesved?b? izriet, ka, ja valsts tiesa konstat?, ka *Suas* iesaist?šan?s attiec?gajos l?gumos b?t?b? tika m?ksl?gi saska?ota, galvenok?rt, lai nov?rstu iesp?ju izdot nor?di saska?? ar (1994. gada likuma par PVN) 6. pielikuma 1. punktu, lai sa?emtu nodok?a priekšroc?bu, Apvienot?s Karalistes nodok?u iest?d?m, k? to savos apsv?rumos nor?d?ja Komisija, ir j?b?t ties?g?m dar?jumu virknes pamata tiesved?b? uzskat?t par *Weald Leasing* l?zingu došanu CML un CARC, t?d?j?di nodrošinot, ka PVN ir samaks?ts par šo l?zingu atv?rt? tirgus v?rt?bu (27).

28. T?d?j?di, ja l?zinga l?gumos ir noteikta piln?b? fikt?va strukt?ra, lai nov?rstu to, ka nodok?u iest?des izdod nor?di saska?? ar valsts ties?bu noteikumiem, kuri pie?emti atbilstoši Sestaj? direkt?v? pie?autajai atk?pei, ka par šo l?gumu starp saist?t?m person?m v?rt?bu tiks pie?emta to atv?rt? tirgus v?rt?ba, šie l?gumi ir j?p?rveido, ignor?jot š?das strukt?ras esam?bu.

VI – Otrais un trešais jaut?jums

29. Ar savu otro jaut?jumu iesniedz?jtiesa jaut?, vai t? ir ?aunpr?t?ga r?c?ba, ja no nodok?a piln?b? vai da??ji atbr?vots uz??mums ?em l?zing? akt?vus, lai gan “parastu komercdar?jumu” ietvaros tas t? nedara. Ar savu trešo jaut?jumu iesniedz?jtiesa uzdod vair?kus jaut?jumus attiec?b? uz j?dziena “parasti komercdar?jumi” interpret?ciju un piem?rošanu.

30. J?dziens “parasti komercdar?jumi” spriedum? liet? *Halifax* ir lietots divos punktos. Sprieduma liet? *Halifax* 69. punkt? Tiesa formul?ja visp?r?ju principu, ka dar?jumi, kas netiek veikti parastu komercdar?jumu ietvaros, tiks uzskat?ti par ?aunpr?t?giem, ja to m?r?is ir ?aunpr?t?gi ieg?t ES ties?bu sniegtu priekšroc?bu. Š? sprieduma 80. punkt? Tiesa nosprieda, ka “?aut nodok?a maks?t?jiem atskait?t visu priekšnodokli, kaut ar? to parasto komercdar?jumu ietvaros neviens dar?jums, kas atbilst Sest?s direkt?vas nodok?a atskait?šanas sist?mas norm?m vai Direkt?vu transpon?jošo valsts ties?bu aktiem, ne?autu tiem atskait?t min?to PVN vai ar? ?autu atskait?t tikai k?du t? da?u, b?tu pret?ji nodok?a neitralit?tes principam un l?dz ar to ar? min?t?s sist?mas m?r?im”. P?c tam Tiesa sprieduma liet? *Halifax* 81. punkt? nor?d?ja, ka “attiec?b? uz otro [divda??g? testa] elementu, ka attiec?go dar?jumu galvenais m?r?is ir fisk?lu priekšroc?bu ieg?šana, ir j?atg?dina, ka valsts tiesai ir j?nosaka attiec?go dar?jumu saturs un ?st? noz?me. To veicot, š? tiesa var ?emt v?r? šo dar?jumu piln?b? m?ksl?go raksturu, k? ar? juridisku, ekonomisku un/vai personisku saist?bu starp uz??m?jiem, kuri ir iesaist?ti nodok?u samazin?šanas pl?n?”.

31. Tomēr spriedumā lietā *Part Service* (28), lai gan Tiesa paņēmusi uz divdaļīgo testu sprieduma lietā *Halifax* (29) 74. un 75. punktā, nav atsauces uz “parastiem komercdarījumiem”. Sprieduma lietā *Ampliscientifica* un *Amplifin* (30) 27. un 28. punktā Tiesa nosprieda, ka “tiesību īstenošanas izmantošanas aizlieguma princips PVN jomā paredz, ka [ES] tiesiskā regulējuma piemērošana nav paplašinājama tālāk, lai iekārtu uzņēmumu īstenošanas rīcībā, t.i., darījumus, kas netiek veikti parastu komercdarījumu ietvaros, bet gan tikai, lai īstenošanas būtu [ES] tiesību sniegtā priekšrocība. Šis princips tādēļ aizliedz pilnībā fiktīvus mehānismus, kam nav nekāda sakara ar saimniecisko realitāti un kas izveidoti tikai, lai saņemtu nodokļu priekšrocības”.

32. Es uzskatu, ka jēdziens “parasti komercdarījumi” neprasa, lai tiktu pārbaudīta konkrēta uzņēmuma “tipiskā” komercdarbība (31). Tādējādi PVN īstenošanas kontekstā jēdziens “parasti komercdarījumi” nav saistīts ar darbību, kuras nodokļa maksātājs parasti veic. Mācījums noteikt konkrēta uzņēmuma tipiskās vai parastās komercdarbības, manuprāt, ir būtībā neparedzams uzdevums (32) un līdz ar to neizpildāms nodokļu tiesību kontekstā, kurā ir nepieciešama tiesiskā drošība.

33. Vērtējums par to, vai darījums ir veikts “parasto komercdarījumu” ietvaros, manuprāt, attiecas uz spriedumā lietā *Halifax* noteikto divdaļīgo testa otro daļu (33) un līdz ar to uz attiecīgo darījuma vai plāna raksturu un to, vai tā ir pilnībā mērķīga konstrukcija, kas būtībā ir radīta, lai saņemtu nodokļa priekšrocību, nevis citu komerciālu iemeslu dēļ (34). Šajā ziņā juridiskās, ekonomiskās un/vai personiskās saistības starp uzņēmumiem, kuri ir iesaistīti nodokļu samazināšanas plānā (35), ir atbilstošas un tādējādi tas, vai darījuma daļēnieki rīkojas neatkarīgi (36). Turklāt jautājumam par to, vai darījums rada komerciālu slogu un riskus, kuri tipiski tiek asociēti ar šādiem darījumiem, ir nozīme darījuma mērķīgas rakstura vērtējuma un tādējādi attiecībā uz to, vai tā pamatmērķis ir saņemšana priekšrocību. Piebildīšu, ka nozīme šādā vērtējuma drēzē ir darījuma objektīvajam raksturam (37), nevis nodokļa maksātāja subjektīvajai motivācijai.

VII – Secinājumi

34. Ēmot vērā iepriekš minētos apsvērumus, es ierosinu Tiesai uz *Court of Appeal (England and Wales)* uzdotajiem jautājumiem atbildēt šādi:

1) tas, ka uzņēmums, kas lielkoties ir atbrīvots no nodokļa, lai atliktu neatgāstama nodokļa maksājumu, pieņem aktīvu līdžu struktūru, kas ietver nesaistītu trešo pusi vai pilnīgi pašmērķīgu meitassabiedrību, kura ir atsevišķi reģistrēta pievienotās vērtības nodokļa maksātāja, nevis iepriekš aktīvus tieši, nerada tādēļ nodokļa priekšrocību, kas būtu pretrunā Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami daļēbvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopējā pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze, mērķim;

2) tādā pilnībā mērķīgas struktūras lietošana, kas būtībā ir radīta, lai iegūtu nodokļu priekšrocību, un liedz nodokļu iestādēm atbilstoši valsts tiesību noteikumiem, kuri pieņemti saskaņā ar Sesto direktīvu 77/388/EEK, nolemst, ka par līdžu līgumu, kuri ir noslēgti starp saistītu personu, vērtību tiek pieņemta to atvērta tirgus vērtība, ir īstenošanas rīcībā;

3) ja ir konstatēta ?aunprēt?gas rēc?bas esamība, iesaistītie darījumi ir jāpārveido tādā veidā, lai atjaunotu stāvokli, kāds pastāvētu, ja nebūtu darījumu, kas ir uzskatāmi par minēto ?aunprēt?go rēcību. Ja līguma līgumos ir noteikta pilnībā mērķa struktūra, būtībā, lai novērstu to, ka nodokļu iestādes izdod norādi, ka par šo līgumu starp saistītajām personām vārta tiks pieņemta to atvērta tirgus vārta, šie līgumi ir jāpārveido, ignorējot šādas struktūras esamību;

4) pievienotās vārta?bas nodokļa ?aunprēt?gas izmantošanas kontekstā jādziens “parasti komercdarījumi” nav saistīts ar darbību, kuras nodokļa maksātājs tipiski vai parasti veic. Vārtajumam, vai darījums ir veikts “parastu komercdarījumu” ietvaros, ir nozīme attiecībā uz attiecīgā darījuma vai pilnā raksturu un to, vai tā ir pilnībā mērķa konstrukcija, kas būtībā ir radīta, lai saņemtu nodokļa priekšrocību, nevis citu komerciālu iemeslu dēļ. Juridiskām, ekonomiskām un/vai personiskām saistībām starp uzņēmumiem, kuri ir iesaistīti nodokļu samazināšanas plānā, un tādējādi tam, vai darījuma daļēnieki rīkojas neatkarīgi, jāvērtē, vai darījums rada komerciālu slogu un riskus, kuri ir tipiski asociāti ar šādiem darījumiem, ir nozīme, lai novērtētu šā darījuma raksturu.

1 – Oriģināls – angļu.

2 – 2006. gada 21. februāra spriedums (Krājums, l?1609. lpp.; turpmāk tekstā – “Halifax”).

3 – 2008. gada 21. februāra spriedums (Krājums, l?897. lpp.).

4 – 2008. gada 22. maija spriedums (Krājums, l?4019. lpp.).

5 – Skat. 13.B punktu Padomes 1977. gada 17. maija Sestajā direktīvā 77/388/EEK par to, kā saskaņojami daļēbvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopējā pievienotās vārta?bas nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “Sestā direktīva”), kurā *inter alia* ir paredzēts, ka daļēbvalstīm ir jāatbrīvo [no nodokļa] apdrošināšanas darījumi. Tagad skat. 135. panta 1. punktu Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvā 2006/112/EK par kopējo pievienotās vārta?bas nodokļa sistēmu (OV L 347, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “PVN direktīva”).

6 – *Weald Leasing* ir meitassabiedrība, kura ir CML pilnīgā pašmērķa un ir reģistrēta kā atsevišķa PVN maksātāja.

7 – Skat. 17. panta 2. un 5. punktu Sestajā direktīvā, skat. tagad 168. un 173. pantu PVN direktīvā.

8 – Minēts 2. zemsveras piezīmē.

9 – 1994. gada Likuma par PVN 6. pielikuma 1. punkta 1. apakšpunktā ir paredzēts:

“Ja

a) piegādes vārta (izņemot šo punktu), ko par atlīdzību naudā ir veicis nodokļa maksātājs, ir mazāka nekā tās atvērta tirgus vārta, un

b) persona, kura veic piegādi, un persona, kurai tā tiek sniegta, ir saistītas, un

c) ja piegāde ir ar nodokli apliekama piegāde, persona, kurai tā sniegta, saskaņā ar 25. un 26. sadaļu nav tiesīga ieturēt visu PVN par piegādi,

Commissioners var norādīt, ka par piegādes vārtību ir jāuzskata tās atvērtais tirgus vārtība.”

10 – *High Court* piekrita *Commissioners* argumentācijai, ka *CLM*, *CARC*, *Weald* un *Suas* neuzņem parastos ekonomiskos un komercriskus, kas ir raksturīgi aktīvu līzīngam. Tā piekrita, ka līzīga līgumi bija “komerciāli tukši”, jo tie tik ļoti atšķiras no tā, ko varētu sagaidīt no pusēm, kuras slēdz līgumu neatkarīgi un kuras censtos darboties parastu komercdarījumu ietvaros. Tā arī piekrita, ka, lai gan līzīga līgumi nebija fiktīvi, un, neraugoties uz centieniem piešķirt tiem parastu komerciālu līgumu raksturojo izskatu, darījumi bija fiktīvi tajā ziņā, ka, ja to pamata mērķis nebūtu vienīgi iegūt nodokļu priekšrocības, tie nekad netiktu noslēgti nevienam komerciālam kontekstā. Tādēļ *High Court* piekrita, ka šie darījumi neietilpa pušu parastā komercdarbībā. Tomēr pēc atsaukšanās uz Tiesas sprieduma lietā *Halifax* (minētās 2. zemesvērtības piezīmes) 69.–80. punktu tiesa secināja, ka tas vien, ka šāma neietilpa parastā komercdarbībā, vēl nenozīmē, ka tā bija jāaunprēģina raksturoba. Šajā kontekstā tiesnesis norādīja, ka Tiesa neatsaucās uz “parastiem komercdarījumiem” ne tās sprieduma 74. punktā, ne 86. punktā, kad tā noteica pirmo nosacījumu tiesību jāaunprēģina izmantošanas principa piemērošanai. Tas secināja, ka, ja Tiesa būtu vēlējusies, lai norādē uz “parastiem komercdarījumiem” tās sprieduma 69. un 80. punktā būtu svarīga, Tiesa būtu pēc tam paskaidrojusi, ko tā domā ar šo jēdzienu.

11 – Skat. spriedumu lietā *Halifax* (minētās 2. zemesvērtības piezīme, 69.–73. punkts).

12 – Skat. spriedumu lietā *Halifax* (minētās 2. zemesvērtības piezīme, 93. punkts).

13 – Skat. spriedumu lietā *Halifax* (minētās 2. zemesvērtības piezīme, 94. punkts).

14 – Skat. spriedumu lietā *Halifax* (minētās 2. zemesvērtības piezīme, 74. un 75. punkts).

15 – Skat. spriedumu lietā *Halifax* (minētās 2. zemesvērtības piezīme, 73. punkts).

16 – 2006. gada 21. februāra spriedums lietā *University of Huddersfield* (Krājums, I?1751. lpp.).

17 – 2008. gada 10. aprīļa spriedums lietā *C?309/06 Marks & Spencer* (Krājums, I?2283. lpp., 28. punkts).

18 – Iekārtas līzīngs principā ir pakalpojumu sniegšana atbilstoši Sestās direktīvas 6. panta 1. punktam un PVN direktīvas 24. panta 1. punktam.

19 – Pretēji norādīšu, ka šīja savos rakstveida apsvērumos apgalvo, ka nodokļu neitralitātes princips prasot, ka personai, kurai nav tiesību uz nodokļa atskaitīšanu, kad tas kļūst iekasājams, ir jāpieņem šā nespēja atskaitīt nodokli un tas jāsamaksā tajā laikā brīdī.

20 – Saskaņā ar Sestās direktīvas 4. pantu nodokļa maksātājs nozīmē ikvienu personu, kas patstāvīgi jebkurā vietā veic jebkuru saimniecisku darbību neatkarīgi no šīs darbības mērķa un rezultāta.

21 – Pēc analoģijas skat. 2000. gada 27. janvāra spriedumu lietā *C?23/98 Staatssecretaris van Financiën/Heerma (Recueil, I?419. lpp.)*. Šajā spriedumā Tiesa nosprieda, ka sabiedrības dalībnieks, kas izrēķinā nekustamo īpašumu sabiedrībā, kuras dalībnieks viņš ir un kura pati par sevi ir nodokļa maksātāja, Sestās direktīvas 4. panta 1. punkta izpratnē rēķinā neatkarīgi. Tiesa norādīja, ka starp sabiedrību un tās dalībnieku nepastāv darba devēja un darba ņēmēja attiecības, kas būtu līdzīgā tām, kuras minētas Sestās direktīvas 4. panta 4. punktā un kuras nepieautu dalībnieka neatkarību. Dalībnieks, izrēķinot sabiedrībā nekustamo īpašumu, rēķinās personīgi savā vārdā un ar savu paša atbildību, pat ja viņš tajā pašā laikā bija dalībnieka – rēķinā vadītājs. Tādējādi, manuprāt, izriet, ka nepietiek ar ciešām attiecībām starp

diviem atsevišķi reģistrētiem nodokļa maksātājiem, lai nodokļu iestādes to uzliktu kā vienu. Savukārt skat. 2007. gada 18. oktobra spriedumu lietā C-355/06 *van der Steen* (Krājums, I-8863. lpp.). Šajā lietā Tiesa atzina, ka starp sabiedrību un šīs sabiedrības direktoru pastāv darba devēja/darbinieka attiecības. Tiesa, pirmkārt, atzina, ka sabiedrība maksāja direktoram noteiktu mēnešalgu un ikgadēju atvaļinājuma pabalstu. Sabiedrība no viņa algas ieturēja ienākuma nodokli un sociālās nodrošinājuma sistēmas iemaksas. Otrkārt, sniedzot pakalpojumus kā darba ņēmējs, direktors nerēķinās savā vārdā, savas intereses un uz savu atbildību, bet sabiedrības intereses un uz tās atbildību. Treškārt, direktors, esot sabiedrības vadītāja amatā un veicot savas darbības sabiedrības īstenotajos darījumos attiecībā ar trešajām personām, neuzņemās nekādu ekonomisko risku.

22 – No lietas materiāliem izriet, ka, ja attiecīgajos līguma līgumos nebūtu iesaistīti *Suas*, kas nav daļa no *Churchill* grupas un formāli nav saistīti ar *Weald Leasing* vai *CARC* vai *CML*, valsts nodokļu iestādes būtu varējušas noteikt, ka attiecīgo piegādātāju vārdā atbilst to atvērtajiem tirgus vārdā.

23 – Sestās direktīvas 27. panta 1. punkts ir paredzēts, ka “Padome pēc Komisijas priekšlikuma ar vienprātīgu lēmumu var atļaut jebkurai dalībvalstij ieviest pašus pasākumus, lai atkāptos no šīs direktīvas noteikumiem nolūkā vienkāršot procedūru, kādā iekasē nodokli, vai novērst noteiktu veidu nodokļu nemaksāšanu vai apiešanu [...]”. Šādas atļaujas procedūra ir noteikta Sestās direktīvas 27. panta 2.–4. punktā. Saskaņā ar 27. panta 5. punktu “tās dalībvalstis, kuras 1977. gada 1. janvārī piemēro tādā veidā pasākumus, kādi minēti 1. punktā, var tos saglabāt ar noteikumu, ka šīs dalībvalstis par tiem paziņo Komisijai līdz 1978. gada 1. janvārim, un ar noteikumu, ka gadījumos, kad šādas atkāpes ir noteiktas, lai vienkāršotu kārtību, kādā iekasē nodokli, tās atbilst 1. punkta noteiktajai prasībai”.

24 – Pēc analoģijas skat. spriedumu lietā *Marks & Spencer* (minēts 17. zemesvērtības piezīmē, 20.–28. punkts). Manuprāt, šajā spriedumā ir noteikts, ka nodokļa maksātājam attiecībā uz izņēmumiem vai atkāpēm, ko dalībvalsts pieņemusi saskaņā ar Sesto direktīvu, nav tiesību atsaukties uz tieši piemērojamā ES tiesību m. Tomēr skat. ģenerālvokātes Kokotes [Kokott] secinājumus šajā lietā, kurā tika apgalvots, ka nodokļa maksātājam ir tiesības tieši atsaukties gan uz valsts tiesību m, gan ES tiesību m. Skat. secinājumu 43. punktu.

25 – Pēc analoģijas skat. 1985. gada 13. februāra spriedumu lietā 5/84 *Direct Cosmetics* (*Recueil*, 617. lpp., 37. punkts).

26 – Minēts 2. zemesvērtības piezīmē.

27 – Spriedums lietā *Halifax* (minēts 2. zemesvērtības piezīmē). Līguma līguma atvērtajiem tirgus vārdā novērtējums obligāti ietver šo līgumu ilgumu, ņemot vērā attiecīgo aktīvā/iekārtas raksturu.

28 – Minēts 3. zemesvērtības piezīmē.

29 – Minēts 2. zemesvērtības piezīmē.

30 – Minēts 4. zemesvērtības piezīmē.

31 – Neraugoties uz vārdus “to parastie komercdarījumi” (pievienots slēpinājums) sprieduma lietā *Halifax* 80. punkts (minēts 2. zemesvērtības piezīmē).

32 – Un ne tikai, jo uzņēmuma komercdarbības laika gaitā var mainīties un paplašināties.

33 – Tād?? skat. spriedumu liet? *Halifax* (min?ts 2. zemsp?tras piez?m?, 75. punkts).

34 – Iesniedz?jtiesa 3. jaut?juma otr?s da?as 3) punkt? lietoja j?dzienu “komerci?li dz?votsp?j?gas”. T? k? šo j?dzienu var interpret?t k? ienes?ga rakstura dar?jumu, es no š? j?dziena lietošanas izvair?šos.

35 – Skat. spriedumu liet? *Halifax* (min?ts 2. zemsp?tras piez?m?, 81. punkts).

36 – Manupr?t, iesniedz?jtiesai ir j?p?rbauda un j?izv?rt? visi piem?rojamie l?guma noteikumi un atbilstošie apst?k?i.

37 – Skat. spriedumu liet? *Halifax* (min?ts 2. zemsp?tras piez?m?, 75. punkts).