

ENERĢLADVOKĀTA JANA MAZAKA [JÁN MAZÁK] SECINĀJUMI,

sniegti 2010. gada 30. septembrī (1)

Lieta C-277/09

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

pret

RBS Deutschland Holdings GmbH

(Court of Session of Scotland (First Division, Inner House) (Apvienotā Karaliste) līgums sniegt
prejudiciālu nolūmumu)

Sestās PVN direktīvas 17. panta 3. punkta a) apakšpunkta interpretācija – Darījumi, kas veikti
tikai ar mērķi gūt nodokļu priekšrocības – Automašīnu izpirkuma nomas pakalpojumu sniegšana
Apvienotajā Karalistē, ko veic Vācijas meitas uzņēmums bankai, kas reģistrēta Apvienotajā
Karalistē

I – Ievads

1. Ar 2009. gada 10. jūlija rīkojumu, kas Tiesā saņemts 2009. gada 21. jūlijā, *Court of Session of Scotland* (Apvienotā Karaliste) saskaņā ar EKL 234. pantu uzdeva Tiesai jautājumu
prejudiciāli nolūmuma sniegšanai attiecībā uz Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas
77/388/EEK, par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem –
Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (2) (turpmāk tekstā – “Sestā
direktīva”), interpretāciju.

2. Līgums ir iesniegts saistībā ar tiesvedību starp *Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs* (turpmāk tekstā – “*Commissioners*”), Apvienotās Karalistes iestādi, kas ir
atbildīga par pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā – “PVN”) un citu nodokļu iekasēšanu,
un *RBS Deutschland Holdings GmbH* (turpmāk tekstā – “*RBSD*”) par *Commissioners* atteikumu
atļaut atskaitīt PVN par tādā automašīnu iegādi, kas tiek izmantotas pārrobežu izpirkuma nomā.
Kopienas ietvaros.

3. Ar saviem jautājumiem iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, pirmkārt, vai Sestās
direktīvas 17. panta 3. punkta a) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tas piešķir dalībvalsts
nodokļu iestādēm tiesības atteikt atļaut atskaitīt (priekšnodokļa) PVN par automašīnu iegādi
izpirkuma nomas mērķiem tādus apstākļos kā izskatāmā lietā, kad ne šajā dalībvalstī, ne citā
iesaistītā dalībvalstī (vēlāk) nav iekasēts PVN par automašīnu izpirkuma nomas darījumiem.

4. Otrkārt, iesniedzējtiesa lūdz vadlīnijas par to, vai šādi darījumi var tikt kvalificēti kā tādi,
kas ir “aunprātīgas rīcība” Tiesas sprieduma lietā *Halifax* u.c. (3) izpratnē.

II – Atbilstošās tiesību normas

A – Sestās direktīvas

5. Sestās direktīvas 5. pantā, ciktāl tam ir nozīme šajā lietā, ir noteikts:

“1. “Preču piegāde” nozīmē tiesību nodošanu rēķoties 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 ne vienā kā līgumam ar pārdevēju iemaksu;

[..].”

6. Sestās direktīvas 6. pantā ir paredzēts:

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

[..]”

7. Sestās direktīvas 8. panta 1. punkts ir noteikts:

“1. 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. Sestās direktīvas 9. pantā ir noteikts:

“1. 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. Sestās direktīvas 17. pantā ar virsrakstu “Atskaitēšanas tiesību izcelsme un darbības joma”, ciktāl tam ir nozīme, ir noteikts:

“[..]

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

a) [PVN], kas maksājams vai samaksāts valsts teritorijā par precēm vai pakalpojumiem, kurus

viņam jau piegādājis vai sniedzis vai vēl piegādās vai sniegs cits nodokļa maksātājs;

[..]

3. Dalībvalstīs piešķir katram nodokļa maksātājam ar 2. punktā minētajās pievienotās vērtības nodokļa atskaitēšanas vai atmaksājuma tiesības, ciktāl šīs preces un pakalpojumus izmanto šādiem mērķiem:

a) darījumiem, kas attiecas uz 4. panta 2. punktā minētajām saimnieciskajām darbībām, kuras veiktas citā valstī un kurām būtu tiesības uz nodokļu atskaitēšanu, ja tās notiktu šīs valsts teritorijā;

[..].”

B – *Atbilstošās valsts tiesību normas*

10. *Value Added Tax Act 1994* [1994. gada Likums par pievienotās vērtības nodokli, 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 līgumos 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 tiesību izpirkuma noma tiek uzskatīta par preču piegādi vienīgi tad, ja tā tiek veikta nosacījumos, 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.

III – Faktiskie apstākļi, process un uzdotie jautājumi

12. *RBSD* ir Vācijas dibināta sabiedrība, kas veic uzņēmējdarbību, sniedzot banku un līguma pakalpojumus. *RBSD* ietilpst *Royal Bank of Scotland* uzņēmumu grupā. Tā nav dibināta Apvienotajā Karalistē, tāu tā ir šajā valstī reģistrēta PVN mērķiem kā nerezidentu nodokļa maksātājs.

13. 2000. gada janvārī *Vinci plc* (turpmāk tekstā – “*Vinci*”), nesaistīta sabiedrība, kas bija reģistrēta Apvienotajā Karalistē, ar *Lombard North Central plc* starpniecību tika iepazīstināta ar *RBSD*, lai *RBSD* sniegtu finanšu līguma pakalpojumus *Vinci*. Šajā nolūkā 2001. gada 28. martā *RBSD* noslēdza vairākas vienošanās ar *Vinci* uzņēmumu grupu.

14. Pirmkārt, *RBSD* nopirka automašīnas Apvienotajā Karalistē no *Vinci Fleet Services* (turpmāk tekstā – “*VFS*”), *Vinci* meitas uzņēmuma. *VFS* bija automašīnas ieguvusi no automašīnu dālieriem, kas bija reģistrēti Apvienotajā Karalistē.

15. Otrkārt, *RBSD* un *VFS* noslēdza “pārdošanas opcijas līgumu” [*Put Option Agreement*] par

š?m paš?m automaš?n?m. Saska?? ar šo l?gumu VFS pieš??ra RBSD iesp?ju pras?t VFS atpirkt automaš?nas, par kur?m starp RBSD un k?du no Vinci grup? esoš?s grupas esošaj?m sabiedr?b?m ir bijis nosl?gts izpirkuma nomas l?gums.

16. Trešk?rt, tika nosl?gts izpirkuma nomas l?gums uz divu gadu periodu, ar iesp?ju to pagarin?t, t? d?v?tais "Master Lease Agreement", atbilstoši kuram RBSD bija iznom?t?js un Vinci – nomnieks attiec?b? uz tehniku, kura š? l?guma pielikumos nor?d?ta k? automaš?nas. Beidzoties izpirkuma nomai, Vinci bija RBSD piln?b? j?samaks? summa, kas atbilst automaš?nas atlikušajai v?rt?bai. Tom?r, ja, k? l?gumsl?dz?jas puses to paredz?ja, RBSD p?rdotu automaš?nu trešajai personai, Vinci b?tu ties?bas piepras?t atl?dzin?t starp?bu no pan?kt?s p?rdošanas cenas un atlikuš?s v?rt?bas atbilstoši apst?k?iem.

17. Laika period? no 2001. gada 28. marta l?dz 2002. gada 29. augustam RBSD par nomu no Vinci piepras?ja 335 977 sterli?u m?rci?as [GBP], nepieprasot par šiem 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 meitas uz??mumam Lombard Leasing GmbH (turpm?k tekst? – "LL"). LL tad par nomu no Vinci piepras?ja 1 682 876 sterli?u m?rci?as un par šo nomu iekas?ja PVN laika period? no 2002. gada 29. augusta l?dz 2004. gada 27. j?nijam.

19. P?c tam un l?dz 2004. gada 15. decembrim LL izmantoja p?rdošanas opciju ar VFS attiec?b? uz vis?m automaš?n?m, par kur?m bija nosl?gti izpirkuma normas l?gumi. VFS atpirka automaš?nas par GBP 663 158, un LL par to pieg?di piepras?ja samaks?t nodokli GBP 116 052 apm?r?, kas tad tika samaks?ts Commissioners.

20. Nomas maksas, ko vispirms sa??ma RBSD un tad LL, Apvienotaj? Karalist? netika apliktas ar PVN, jo saska?? ar Apvienot?s Karalistes ties?b?m attiec?gie dar?jumi tika uzskat?ti par pakalpojumu sniegšanu un tika uzskat?ti par t?diem, kas sniegti V?cij?, tas ir, viet?, kur? pakalpojuma sniedz?js veic uz??m?jdarb?bu. T?pat šie maks?jumi netika aplikti ar PVN V?cij?, jo saska?? ar V?cijas ties?b?m attiec?gie dar?jumi tika uzskat?ti par pre?u pieg?di un tika uzskat?ti par t?diem, kas veikti Apvienotaj? Karalist?, tas ir, viet?, kur? preces atrad?s pieg?des laik?.

21. Attiec?gi par nomas maks?jumiem PVN nebija samaks?ts nevien? no ab?m dal?bvalst?m. Tom?r, k? nor?d?ts iepriekš (4), Apvienotaj? Karalist? tika iekas?ts PVN par ien?kumiem no automaš?nu p?rdošanas p?c tam, kad LL bija izmantojusi p?rdošanas opciju.

22. RBSD valsts nodok?u iest?d?s piepras?ja piln?b? atskait?t PVN priekšnodokli GBP 314 056 apm?r?, kuru t? bija samaks?jusi VFS br?d?, kad RBSD no š?s sabiedr?bas ieg?d?js automaš?nas (5). RBSD tostarp nor?d?ja, ka Sest?s direkt?vas 17. panta 3. punkta a) apakšpunkts tai at??va atskait?t par šo pre?u ieg?di samaks?to priekšnodokli. Turkl?t šaj? 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 autonomiem tirgot?jiem, kuri darboj?s rokas stiepiena att?lum?.

23. *Commissioners* atteic? s at? aut *RBSD* atskait? t PVN, ko t? bija l?gusi un piepras? ja v?lreiz atmaks? t priekšnodokli apm? r?, k?ds bija kredit? ts *RBSD*, b?t? b? apgalvojot, ka Sest? s direkt? vas 17. panta 3. punkta a) apakšpunkts ne?auj atskait? t PVN priekšnodokli, kas samaks? ts, ieg? d? joties preces, kuras v?l? k izmantotas dar? jumiem, par kuriem nevar piepras? t PVN. Turkl? t *Commissioners* uzskat? ja, ka *RBSD* bija bijusi iesaist? ta ?aunpr? t? g? r? c? b?, jo šo juridisko vienošanos pamatm? r? is bija ieg? t nodok? u priekšroc? bas pret? ji direkt? vas m? r? im, un ka izpirkuma nomas nosac? jumi bija sagatavoti t?, lai ?autu tai izmantot atš? 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* [PVN un nodevu tiesai] Edinburg? [*Edinburgh*]. *VAT and Duties Tribunal* sav? 2007. gada 24. j? l? ija l? mum? nosprieda, ka nodok? u neitralit? tes princips neizvirz? ja pras? bu, lai tiktu atteikts at? aut atskait? t PVN tikai t? d? ?, ka nebija atbilstoša pien? kuma maks? t PVN. *VAT and Duties Tribunal* t? pat konstat? ja, ka attiec? g? s vienošan? s nebija ?aunpr? t? ga r? c? ba.

25. Iesniedz? jtiesai ir j? lem? j par apel? cijas s? dz? bu, ko *Commissioners* iesniedza par šo l? mumu.

26. Uzskatot, ka tai nepieciešami nor? d? jumi par Sest? s direkt? vas 17. panta 3. punkta interpret? ciju un ?aunpr? t? gas r? c? bas aizlieguma principa iesp? jamo piem? rojam? bu, *Court of Session of Scotland* t? d? j? di nol? ma aptur? t tiesved? bu un uzdot Tiesai š? dus prejudici? lus jaut? jumus:

“?emot v? r? š? s lietas apst? k? us, proti, to, ka:

a) Apvienotaj? Karalist? dibin? tas bankas meitassabiedr? ba V? cij? Apvienotaj? Karalist? iepirka automaš? nas, lai t? s nodotu l? zing? nesaist? tai sabiedr? bai Apvienotaj? Karalist?, un par š? m ieg? d? m samaks? ja pievienot? s v? rt? bas nodokli;

b) saska?? ar attiec? go Apvienot? s Karalistes tiesisko regul? jumu pieg? des automaš? nu nomas veid? tika uzskat? tas par pakalpojumu sniegšanu, kas veikta V? cij? un par kuru l? dz ar to nav maks? jams pievienot? s v? rt? bas nodoklis Apvienotaj? Karalist?. Atbilstoši V? cijas ties? b? m š? s pieg? des tika uzskat? tas par Apvienotaj? Karalist? notikuš? m pre? u pieg? d? m, par kur? m t? d? j? di nav maks? jams pievienot? s v? rt? bas nodoklis V? cij?. Rezult? t? par š? m pieg? d? m nevien? no š? m dal? bvalst? m netika samaks? ts nodoklis;

c) Apvienotaj? Karalist? dibin? t? banka izv? l? j? s savu meitassabiedr? bu V? cij? par iznom? t? ju un noteica l? zinga saist? bu ilgumu ar m? r? i sa? emt t? du nodok? u priekšroc? bu, ka par nomas maks? jumiem nav j? maks? PVN:

1) Vai Sest? s direkt? vas 17. panta 3. punkta a) apakšpunkts [...] ir j? interpret? t? d? j? di, ka Apvienot? s Karalistes nodok? u iest? d? m ir ties? bas meitassabiedr? ba V? cij? neat? aut atskait? t PVN, kuru t? par automaš? nu ieg? di ir samaks? jusi Apvienotaj? Karalist??

2) Vai, lai atbild? tu uz pirmo jaut? jumu, valsts tiesai ir j? izv? rt? ar? ?aunpr? t? gas r? c? bas aizlieguma principa iesp? jam? piem? rojam? ba?

3) Vai – apstiprinošas atbildes uz otro jautājumu gadījumā – priekšnodokļa, kas samaksāts par automašīnu iegādi, atskaitījums ir pretrunā attiecīgo Sestās direktīvas noteikumu mērķim un tādējādi izpilda pirmo nosacījumu, lai rēķinā uzskatītu par āunprēti, kā tas norādīts Eiropas Kopienų Tiesas sprieduma lietā [Halifax] 74. punktā, kā vienu no principiem, ņemot vērā nodokļu neitralitātes principu?

4) Vai – apstiprinošas atbildes uz otro jautājumu gadījumā – tiesai ir jāuzskata, ka darījumu galvenais mērķis ir iegūt nodokļu priekšrocības tādējādi, ka ir izpildīts otrais nosacījums, lai rēķinā uzskatītu par āunprēti, kā tas norādīts iepriekš minētā Eiropas Kopienų Tiesas sprieduma 75. punktā, gadījumā, kad komercdarījums starp sabiedrībām, kuras veic savu saimniecisko darbību rokas stiepiena attīlumā, izvēle par labu meitas uzņēmumam Vācijas, lai tas nodotu līzings automašīnas patērētājam Apvienotajā Karalistē, un līzings noteikumu izvēle ir izdarīta ar mērķi iegūt tādus nodokļu priekšrocības, ka par nomas maksājumiem nav jāmaksā atlikušais nodoklis?”

IV – Juridiskā analīze

A – Ievada atbildes

27. Ņemot vērā uzdotie jautājumi būtībā domāti, lai noteiktu, vai saskaņā ar Sesto direktīvu RBSD izskatāmās lietas apstākļos var būt tiesības atskaitīt PVN vai saņemtu atpakaļ PVN, ko tas samaksāja par automašīnu, kas izmantotas tās izpirkuma nomas darījumiem, lai gan ir apstākļi, ka atšķirīgo veidu dēļ, kādos divas daļbvalstis ievieš šo direktīvu, par šiem darījumiem nevienā no attiecīgajām daļbvalstīm nav vēl jāiekasē PVN.

28. Faktiski šos jautājumus iespējams pārgrupēt divos galvenajos jautājumos, kurus es apskatīšu sekojošā kārtībā: pirmkārt, Sestās direktīvas 17. panta 3. punkta a) apakšpunkta interpretācija (pirmais jautājums) un, otrkārt, āunprēti rēķinā aizlieguma loma un piemērošanas joma izskatāmās lietas apstākļos (otrais līdz ceturtais jautājums).

29. Pretī tam, kā šīetami liek domāt otrā jautājuma formulējums, šie divi jautājumi ir konceptuāli atšķirīgi un attiecīgi ir apskatāmi viens pēc otra, nevis kopā.

30. Tādējādi pirmajā solī ir jāizvērtē, vai principā nodokļa maksātājs var pieprasīt atskaitīt PVN priekšnodokli atbilstoši attiecīgajam Sestās direktīvas normām, konkrēti, atbilstoši tās 17. panta 3. punkta a) apakšpunktam virknē tādus darījumus kā pamata tiesvedībā apskatītie.

31. Vienīgi tad, ja tiek konstatēts, ka vismaz formāli principā ir izpildīti nosacījumi, kas paredzēti atbilstošās Sestās direktīvas tiesību normās, lai saņemtu atbilstošo atskaitījumu, būs nepieciešams otrajā solī izvērtēt, vai atbilstošais nodokļa maksātājs izskatāmās lietas konkrētajos apstākļos mēģina izmantot šīs normas āunprētiem vai krāpnieciskiem mērķiem, tas ir, vai atbilstošās darbības, ņemot vērā subjektīvos un objektīvos kritērijus, ko Tiesa formulējusi savā judikatūrā (6), ir uzskatāmas par lūdzvērīgām āunprētiem rēķinā (7).

32. Visbeidzot ievada jautājuma veidā būtu jāteic, ka šīet, ka izskatāmajā lietā uzdots jautājums izriet no premisas, ka, pirmkārt, vēl jāpiegādā atbilstoši apskatāmajiem izpirkuma nomas darījumiem ir kvalificējamās kā pakalpojumu sniegšana Sestās direktīvas 6. panta 1. punkta izpratnē, kā rezultātā, otrkārt, atbilstoši Sestās direktīvas 9. panta 1. punkta mērķiem Vācijas, kurā ir reģistrēta RBSD kā pakalpojumu sniedzājs, ir uzskatāma par piegādāties vietu.

33. Tā kā šie jautājumi nav izvirzīti jautājumos, kas uzdoti šajā tiesvedībā, un galīgajai analīzē ir jāizlemj iesniedzējtiesai, vadoties pēc lietas apstākļiem (8), es tādējādi uzdotos

Sesto direktīvu vai katrā ziņā, ja pastāv šīs direktīvas ieviešanas atšķirības starp Apvienoto Karalisti un Vāciju, nodokļa maksājumi ir tiesības to izmantot un Apvienotās Karalistes nodokļu iestādēm nav tiesību atteikt atļaut veikt atskaitījumu, pamatojoties uz to, ka vēl nav pabeigta PVN harmonizācija visā Savienībā. Tā norāda, ka nodokļu neitralitātes princips nav absolūts un obligāti neprasa faktisku vēlāku PVN samaksu kā priekšnoteikumu, lai atskaitītu PVN priekšnodokli.

2) Vērtējums

42. Saskaņā ar Sestās direktīvas 17. panta 3. punkta a) apakšpunktu katram PVN maksājam šīs direktīvas 4. panta 1. punkta izpratnē ir PVN atskaitīšanas vai atmaksāšanas tiesības, ciktāl pakalpojums, par kuriem šis nodoklis ir samaksāts kā priekšnodoklis, izmanto šā 4. panta 2. punktā minētajām saimnieciskajām darbībām, kuras ir veiktas citā valstī un kuras radītu nodokļa atskaitīšanas tiesības, ja šie darījumi notiktu šīs dalībvalsts teritorijā (9).

43. Tādējādi ir jāuzsver – kā viennozīmīgi izriet no šīs tiesību normas formulējuma – tas, vai pastāv tiesības atskaitīt PVN priekšnodokli, kas samaksāts par piegādēm, kuras izmantotas darījumiem, kas veikti citā dalībvalstī, ir jānosaka, izdarot atsauci uz attiecīgo ienākošo darījumu dalībvalsti, nevis izdarot atsauci uz citu dalībvalsti, kurā veikti attiecīgie izejošie darījumi.

44. Tiesības atskaitīt PVN priekšnodokli attiecībā uz ārvalstī notikušajiem izejošajiem darījumiem tādējādi saskaņā ar Sestās direktīvas 17. panta 3. punkta a) apakšpunktu ir nosacītas ar to, vai šīs tiesības veikt atskaitījumu pastāv, ja atbilstoši izejoši darījumi tiktu veikti dalībvalstīs, kurās priekšnodoklis tiek atmaksāts (10).

45. Šajā gadījumā pastāv vienprātība, ka attiecīgo piegāžu izpirkuma noma ir uzskatāma par saimniecisku darbību, kas dotu tiesības Apvienotajā Karalistē atskaitīt attiecīgo PVN priekšnodokli, ja tā būtu tikusi veikta šīs valsts teritorijā.

46. Tāpēc es uzskatu, ka Sestās direktīvas 17. panta 3. punkta a) apakšpunkts izskatāmās lietas apstākļos piešķir tiesības atskaitīt PVN priekšnodokli.

47. Tomēr problēmas, ko šajā sakarā izvirza uzdotie jautājumi, acīmredzami izriet no apstākļa, ka attiecīgi izpirkuma nomas darījumi ir bijuši, kas nav apstrīdēts, aplikti ar nodokli Vācijā, kuras teritorijā tiek uzskatīts, ka veikti darījumi, kā rezultātā piegādātājs, kas prasa atskaitījumu, vispār nav maksājis PVN izskatāmajai lietai.

48. Šajā sakarā šā prejudiciālā nolūmuma tiesvedībā nav jāstājas brīdis, lai izlemtu, vai, kā to apgalvo Komisija, attiecīgo izpirkuma nomas piegāžu aplikšanas ar nodokli vietas kvalifikācijas atšķirības patiešām ir iznākums tam, ka Vācija ir nepareizi transponējusi vai nepareizi piemērojusi Sesto direktīvu, konkrēti, tās 5. pantu par preču piegādi, vai atbilstošā gadījumā iznākums tam, ka direktīvu nepareizi piemērojušas Apvienotās Karalistes nodokļu iestādes. Ir pietiekami norādīt, ka izskatāmās lietas pamatā ir atšķirības Sestās direktīvas piemērošanā.

49. Kā pareizi norādīja Vācijas valdība, atšķirību problēma, ar kuru mēs saskaramies izskatāmajā lietā, katrā ziņā ir vispārīgāks jautājums kontekstā ar darījumiem Kopienas ietvaros un neaprobežojas ar gadījumu, kad dalībvalsts nepareizi piemēro Sesto direktīvu. Papildus šim gadījumam var būt gadījumi, kad viena dalībvalsts konkrēto darījumu uzskata par pakāutu PVN, kamēr citā dalībvalstī šis pats darījums nerada PVN maksāšanas pienākumu.

50. Šāda situācija rodas, jo Sestā direktīva un direktīvas pirms tās nav panākušas pilnīgu visu PVN aspektu harmonizāciju un tāpēc, ka šādi izveidotā Kopienas PVN sistēma tieši pieau

dalībvalstīm zināmu brīvību noteiktos jautājumos attiecībā uz direktīvas ieviešanu, piemēram, paredzot noteiktas izvēles attiecībā uz aplikšanu ar PVN, kuras dalībvalstis var izmantot (11). Šādas izvēles ir paredzētas, piemēram, Sestās direktīvas 13.c pantā un 28. panta 3. punktā attiecībā uz nodokļu atbrīvojumiem (12).

51. Un tomēr šādā situācijā, kurā tiek uzskatīts, ka izejošais darījums neizraisa pienākumu maksāt nodokli dalībvalstī, kurā šis darījums veikts, vai tomēr var būt atskaitīšanas tiesības saskaņā ar Sestās direktīvas 17. panta 3. punkta a) apakšpunktu, tas ir, lai gan vēlāk nav maksāts nodoklis?

52. Šajā sakarā ir jāteic, pirmkārt, ka atbilstoši atskaitījumu sistēmai, kas izveidota ar Sesto direktīvu un nodokļu neitralitātes principu, ko šī sistēma ietver, tiesības atskaitīt priekšnodokli principā ir saistītas ar nodokļa iekasēšanu (13).

53. Konkrēti, Tiesa ir atkārtoti šajā sakarā norādījusi, ka atskaitīšanas tiesības, kas paredzētas šīs direktīvas 17. panta 2. punktā un attiecas uz priekšnodokli par precēm vai pakalpojumiem, kurus nodokļu maksātājs izmanto savos ar nodokli apliekamajos darījumos, mērķis ir pilnībā atbrīvot uzņēmēju no PVN, kas tam jāmaksā vai ko tas ir samaksājis saistībā ar visu savu saimniecisko darbību. Tādējādi kopā PVN sistēmā nodrošina pilnīgu neitralitāti attiecībā uz nodokļa piemērošanu visām saimnieciskajām darbībām ar noteikumu, ka šīm darbībām principā piemēro PVN (14).

54. Turklāt saskaņā ar pastāvīgo judikatūru nodokļu neitralitātes princips un it īpaši atskaitīšanas tiesības kā PVN mehānisma neatņemama sastāvdaļa ir kopā PVN sistēmas pamatprincips, kurš tiek īstenots atbilstoši Eiropas Savienības tiesiskajā regulājumā (15).

55. Tāpēc ir tiesa, ka to norādījusi lielākā daļa lietas dalībnieku šajā tiesvedībā, ka, ataujot priekšnodokļa atskaitījumu saskaņā ar Sestās direktīvas 17. panta 3. punkta a) apakšpunktu, nepastāvot atbilstošam vēlākam nodokļa maksājumam *prima facie*, ir pretrunā PVN sistēmai, kas izveidota ar Sesto direktīvu, it īpaši ar atskaitījumu sistēmu un nodokļu neitralitātes principu, kas ar šo sistēmu iedibināts.

56. Otrkārt, ir jāatzīst, ka to norādījusi *RBSD*, ka Sestās direktīvas 17. panta 3. punkts, kura daļa ir apskatāmā tiesību norma, ir tieši paredzēti izņēmumi noteikumam, ka vienīgi ar nodokli apliekami darījumi var dot tiesības atskaitīt PVN priekšnodokli. Tādējādi 17. panta 3. punkta b) un c) apakšpunkts ir paredzēts PVN atskaitījums par precēm un pakalpojumiem, kas izmantoti darījumiem, kuri atbrīvoti no nodokļa (16).

57. Tādējādi Sestā direktīvā pieauj noteiktas atkāpes un ierobežojumus atskaitījumu sistēmas vispārējai sistēmai un nodokļu neitralitātes principam, kura ieviešanu ir paredzēts nodrošināt ar šo sistēmu (17).

58. Šajā kontekstā man liekas, ka, pirmkārt, Sestās direktīvas 17. panta 3. punkta a) apakšpunktu nevar interpretēt tādā veidā, ka atskaitīšanas tiesības ir atkarīgas no tā, vai izejošais darījums faktiski izraisa pienākumu maksāt PVN dalībvalstī, kurā darījums notika, neatņemot normai tās mērķi, jo šāda interpretācija būtu pretrunā tās skaidrotajam formulājumam, kas nosaka, ka atskaitījums ir atkarīgs no tā, vai atskaitīšanas tiesības ir atmaksas dalībvalstī.

59. Otrkārt, manuprāt, šai normai, kas nosaka atskaitīšanas tiesības, atsaucoties uz hipotētisku nodokļu režīmu (atmaksas dalībvalstī), nevis atsaucoties uz faktisko nodokļu režīmu izejošā darījuma dalībvalstī (dalībvalstī, kurā noticis darījums), raksturīgi ir tas, ka, ciktāl PVN sistēmā, kas izveidota ar Sesto direktīvu, vēl arvien pieauj noteiktas atšķirības aplikšanā ar nodokļiem starp dalībvalstīm, var rasties tādi gadījumi kā izskatāmajā lietā, kad

Sest?š direkt?vas 17. panta 3. punkta a) apakšpunkts pieš?ir atskait?šanas ties?bas, lai gan faktiski par attiec?go dar?jumu PVN nav samaks?ts.

60. Citiem v?rdiem sakot, pie?emot šo ties?bu normu, Kopienu likumdev?js ir akcept?jis risku, ka, cikt?l to pie?auj Sest?š direkt?vas 17. panta 3. punkta a) apakšpunkts, šajos konkr?tajos apst?k?os, lai b?tu atskait?ms PVN priekšnodoklis, nepast?vot v?l?kam PVN maks?šanas pien?kumam, š? norma ietver atk?pi no atskait?jumu sist?mas, kas paredz?ta Sest?š direkt?vas 17. panta 2. punkt?, un atbilstoši no nodok?u neitralit?tes principa.

61. T?p?c es b?t?b? piekr?tu Komisijai, ka tieši likumdev?jam b?tu j?atrisina apskat?m? juridisk? situ?cija, kas neapšaub?mi ir anom?lija vai atk?pe no Kopienu PVN sist?mas, k? nor?d?ts iepriekš. T? k? š?br?ža PVN harmoniz?cijas stadij? š?da atk?pe ir rakstur?ga Sest?š direkt?vas 17. panta 3. punkta a) apakšpunktam, k?ds tas ir šobr?d, to nevar padar?t nepiem?rojamu, atsaucoties uz ierasto atskait?jumu sist?mu, kas izveidota saska?? ar šo direkt?vu un saska?? ar nodok?u neitralit?tes principu (18).

62. Visbeidzot es piekr?tu Komisijai, ka spriedums liet? *Debouche* nesniedz izš?irošu atbalstu interpret?cijai, kas ir pret?ja šajos secin?jumos izvirz?tajai interpret?cijai, kuru izvirza vald?bas, kas iesniegušas apsv?rumus šaj? tiesved?b?, tieši t?d??, ka, lai gan ir virkne faktisku atš?ir?bu starp min?to lietu un izskat?mo lietu, k?, piem?ram, izzi?as, kas apstiprina nodok?u maks?t?ja statusu, neesam?ba – lietas *Debouche* atrisin?jumu nenoteica Sest?š direkt?vas 17. panta 3. punkta a) apakšpunkts, kas p?rvieto atskaites vietu, nosakot atskait?šanas ties?bas, uz atl?dzin?šanas dal?bvalsti un t?d?j?di specifiski izraisa t?du juridisku situ?ciju k? izskat?maj? liet? (19).

63. ?emot v?r? visus iepriekš iztirz?tos apsv?rumus, es t?d?? ierosinu uz pirmo jaut?jumu sniegt atbildi, ka Sest?š direkt?vas 17. panta 3. punkta a) apakšpunkts [šobr?d – galven?s PVN direkt?vas 169. panta a) punkts] ir j?interpret? t?d?j?di, ka Apvienot?s Karalistes nodok?u iest?d?m nav ties?bu atteikt at?aut nodok?a maks?t?jam atskait?t PVN priekšnodokli, kas samaks?ts par prec?m, kuras izmantotas izpirkuma nomas sniegšanai cit? dal?bvalst?, vien?gi t?d??, ka š?s pieg?des nav faktiski bijušas pamats v?l?kai PVN samaksai p?d?j? min?taj? valst?.

C – Otrais, trešais un ceturtais jaut?jums

64. Ar savu otro, trešo un ceturto jaut?jumu, kurus ir atbilstoši apskat?t kop?, iesniedz?jtiesa b?t?b? v?las noskaidrot, vai atskait?šanas ties?bas t?dos apst?k?os k? izskat?maj? liet? var nodok?a maks?t?jam atteikt, pamatojoties uz ?aunpr?t?gas r?c?bas aizlieguma principu, k? to izkl?st?jusi Tiesa sav? spriedum? liet? *Halifax* (20).

1) Lietas dal?bnieku galven?s nost?jas

65. Iev?rojot, ka, atbildot uz pirmo uzdoto jaut?jumu, t?s ir apgalvojušas, ka saska?? ar Sest?š direkt?vas 17. panta 3. punkta a) apakšpunktu nodok?a maks?t?jam t?d? situ?cij? *RBSD* nav ties?bu atskait?t PVN, vairums vald?bu, kas iesniegušas savus apsv?rumus, uzskata, ka nav nepieciešams apskat?t izskat?mo lietu ar? no ?aunpr?t?gas r?c?bas aizlieguma principa viedok?a.

66. Tom?r gad?jum?, ja Tiesa nesekotu to izvirz?tajai interpret?cijai, D?nijas, V?cijas, It?lijas un Apvienot?s Karalistes vald?bas un ?rija ir vienispr?tis, ka izskat?maj? liet? ir piem?rojams ?aunpr?t?gas r?c?bas aizlieguma princips. B?t?b? t?s piekr?t, ka dar?jumi, iev?rojot to fikt?vumu un m?r?i sa?emt nodok?u priekšroc?bas, p?rk?ps šo principu, kam?r gal?gaj? anal?z?, k? to nor?d?jušas dažas no š?m vald?b?m, tieši iesniedz?jtiesai ir j?konstat?, vai faktiski izpild?ti visi nosac?jumi, lai past?v?tu “?aunpr?t?ga r?c?ba” atbilstoši defin?cijai, k?du Tiesa sniegusi

spriedum? liet? *Halifax* (21).

67. Komisija uzskata, ka, gad?jum?, kad starp pus?m, kas darbojas "rokas stiepiena att?lum?", ir ?sts komerci?ls dar?jums, nevar uzskat?t, ka apst?klis, ka pakalpojums sniedz sabiedr?ba, kas re?istr?ta cit? dal?bvalst?, un apst?klis, ka vienošan?s noteikumi ir sagatavoti t?d?j?di, lai g?tu labumu no labv?l?gas Kopienu tiesisk? regul?juma interpret?cijas, ko veic dal?bvalsts nodok?u iest?des, nevar tikt uzskat?ti par ?aunpr?t?gu likuma izmantošanu. T? nor?da – ja valsts tiesa konstat?, ka *RBSD* patieš?m sniedz pakalpojumus no re?la uz??muma V?cij?, tad tiek veikta ?sta saimnieciska darb?ba un attiec?gi b?tu gr?ti secin?t, ka dar?jumu pamatm?r?is ir bijis g?t nodok?u priekšroc?bas.

68. P?c b?t?bas piekr?tot Komisijas viedoklim, *RBSD* nor?da, ka iesniedz?jtiesai nav nepieciešams apskat?t ?aunpr?t?gas r?c?bas aizlieguma principa piem?rošanu. T? noliedz, ka attiec?gie dar?jumi b?tu fikt?vi, un uzsver, ka tie tikuši veikti norm?las komercdarb?bas kontekst?, nevis vien?gi negod?gu nodok?u priekšroc?bu ieg?šanas nol?k?. Dar?jumu pamatm?r?is bija automaš?nu noma komerci?las pe??as g?šanai, nevis nodok?u priekšroc?bu g?šana.

2) V?rt?jums

69. Vispirms b?tu j?nor?da, it ?paši ?emot v?r? otro uzdoto jaut?jumu, ka, cikt?l tas var b?t nepieciešams, tieši valsts tiesai ir j??em v?r? ?aunpr?t?gas r?c?bas aizlieguma princips, izlemjot izskat?mo lietu, jo, t? k? šis princips ir piem?rojams PVN jom? un šaj? kontekst? it ?paši izsl?dz jebk?das ties?bas nodok?a maks?t?jam atskait?t priekšnodokli, ja dar?jumi, kas pieš?ir š?das ties?bas, ir uzskat?mi par ?aunpr?t?gu r?c?bu (22).

70. Turpinot b?tu j?atg?dina, ka ties?bu ?aunpr?t?gas izmantošanas aizlieguma princips saska?? ar past?v?go judikat?ru ir paredz?ts, lai PVN jom? nodrošin?tu, ka Kopienu tiesisk? regul?juma piem?rošana nav paplašin?ma tikt?l, lai iek?autu uz??m?ju ?aunpr?t?gu r?c?bu, tas ir, dar?jumus, kas netiek veikti parastu komercdar?jumu ietvaros, bet gan tikai, lai ?aunpr?t?gi baud?tu Kopienu ties?bu sniegt?s priekšroc?bas (23).

71. T?p?c š? principa m?r?is un sekas ir aizliegt piln?b? fikt?vus meh?nismus, kam nav nek?da sakara ar saimniecisko realit?ti un kas izveidoti tikai, lai sa?emtu nodok?u priekšroc?bas (24).

72. Krit?rijus, kam ir noz?me, lai konstat?tu ?aunpr?t?gu r?c?bu PVN jom?, no kuriem nav pamata atk?pties izskat?maj? liet?, Tiesa spriedum? liet? *Halifax* noteica š?di (25):

– par sp?ti attiec?go Sest?s 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 šiem noteikumiem;

– no objekt?vo elementu kopuma izriet, ka attiec?go dar?jumu galvenais m?r?is ir nodok?u priekšroc?bas ieg?šana.

73. Šaj? sakar? ir svar?gi nor?d?t, iev?rojot treš? un ceturt? uzdot? jaut?juma formul?jumu, ka saska?? ar EKL 234. pant? (tagad – LESD 267. pants) paredz?to funkciju sadal?jumu tieši valsts tiesai šie krit?riji ir j?piem?ro t?s izskat?šan? esoš?s lietas ?pašajiem apst?k?iem un j?p?rbauda, vai šaj? gad?jum? ir notikušas darb?bas, kas ir š?da ?aunpr?t?ga r?c?ba (26).

74. Tom?r sekojoši apsv?rumi var, iev?rojot izskat?m?s lietas ?paš?s iez?mes, sniegt valsts tiesai t?l?kas vadl?nijas attiec?b? uz iepriekš min?to krit?riju piem?rošanu (27).

75. Kas attiecas uz pirmo krit?riju, kurš ir treš? uzdot? jaut?juma priekšmets, apst?klis, ka

priekšnodokļa atskaitījuma atļaušana šajā gadījumā šī ietvaros principā esam pretrunā. Sestās direktīvas mērķiem un, konkrētāk, nodokļu neitralitātes principam, manuprāt, nevar pats par sevi izraisīt secinājumu, ka šāds atskaitījums būtu pretrunā Sestās direktīvas 17. panta 3. punkta a) apakšpunkta mērķim, ciktāl šī tiesību norma, kā es esmu norādījis iepriekš (28), ievērojot tās formulējumu, ietvers atkāpi no PVN sistēmas, kas izveidota ar šo direktīvu, it īpaši atskaitījumu sistēmu, un nodokļu neitralitātes principu.

76. Citiem vārdiem sakot, ja nodokļa maksātājs izmanto tādā "anomaliju" vai nekonsekvenci PVN sistēmā kā apskatāmā gadījumā, kas tomēr izriet no šīs pašas sistēmas vai, konkrētāk, ko izraisa atšķirības šīs sistēmas piemērošanā attiecīgajās dalībvalstīs, ikvienu šādas iespējas "izmantošanu", ko veic nodokļa maksātājs, nevar automātiski uzskatīt par "aunprātīgu".

77. Turpinot attiecībā uz otro kritēriju, uz kuru izdarīta norāde ceturtajā jautājumā, valsts tiesai vārtājumā, kas tai jāveic, ir jāatceras, ka, pirmkārt, kā Tiesa ir atkārtoti norādījusi, nodokļa maksātāja izvēle starp ar nodokli neapliekamajiem un apliekamajiem darījumiem var balstīties uz elementu kopumu, tostarp uz fiskāliem apsvērumiem, kas saistīti ar PVN režīmu. Kad nodokļa maksātājam ir izvēle starp diviem darījumiem, Sestā direktīva tam nepieprasa izvēlēties to, kurš paredz augstākas PVN summas samaksu. Gluži pretēji, nodokļa maksātājam ir tiesības izvēlēties tādā savas darbības struktūrā, kas tam ļauj samazināt savu nodokļu parādu (29).

78. Manuprāt, no tā izriet, ka izskatāmā lietā apstāklis, ka, lai veiktu darījumu, ir izvēlēts rēķināšanas meitassums, nevis piegādātāja attiecīgā valstī, kā rezultātā rodas nodokļu priekšrocības, pats par sevi nevar izraisīt secinājumu, ka attiecīgā izpirkuma nomas darījumu pamatmērķis ir viengrīdīga saņemšana nodokļu priekšrocības.

79. Drēzāk, novērtējot, vai attiecīgā darījumu pamatmērķis ir saņemšana nodokļu priekšrocības, valsts tiesa var izvērtēt, vai vienošanās, lai īstenotu attiecīgā izpirkuma nomu, šī ietvaros esam pilnībā fiktīva, jo to nevar izskaidrot, atsaucoties uz kādu citu iemeslu bez nodokļu priekšrocību sasniegšanas, šādiem saimnieciskiem mērķiem izrietot, piemēram, no mārketinga, organizācijas vai izmaksu optimizācijas. Izvērtējot apskatāmo darījumu fiktīvumu, valsts tiesa turklāt var ņemt vērā iesaistīto tirgus dalībnieku juridiskās, ekonomiskās un/vai personīgās rakstura saiknes (30).

80. Ievērojot iepriekš iztīrīto, es tādā ierosinātajā uz otro, trešo un ceturto jautājumu sniegt atbildi, ka tas, vai Sestās direktīvas 17. panta 3. punkta a) apakšpunkta piemērošanas mērķiem tādā darījumā kā pamata tiesvedībā apskatāmie var tikt uzskatīti par "aunprātīgu rēķināšanu" atbilstoši Sestajai direktīvai, kā rezultātā valsts nodokļu iestādes var nodokļa maksātājam atteikt atļaut atskaitīt PVN priekšnodokli, kas samaksāts par šiem darījumiem, ir jāizvērtē valsts tiesai, ņemot vērā kritērijus, kurus Tiesa formulējusi spriedumā lietā *Halifax* (31), un norādes, ko es šajā kontekstā esmu sniedzis iepriekš.

V – Secinājumi

81. Tādā ierosinātajā Tiesai uz uzdotajiem jautājumiem sniegt šādas atbildes:

1) 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 aprēķināšana, 17. panta 3. punkta a) apakšpunkts dalībvalsts nodokļu iestādēm nedod tiesības atteikt atļaut nodokļa maksātājam atskaitīt pievienotās vērtības priekšnodokli, kas samaksāts par precēm, kuras izmantotas izpirkuma nomas sniegšanai citā dalībvalstī, viengrīdīgi tādā, ka šīs piegādes nav faktiski bijušas pamats vērtībai pievienotās vērtības nodokļa samaksai pēdējā minētajā valstī;

2) tas, vai Sestās direktīvas 17. panta 3. punkta a) apakšpunkta piemērošanas mērķiem tādā

darījumi k? pamata tiesved?b? apskat?mie var tikt uzskat?ti par ?aunpr?t?gu r?c?bu atbilstoši Sestajai direkt?vai, k? rezult?t? valsts nodok?u iest?des var nodok?a maks?t?jam atteikt at?aut atskait?t pievienot?s v?rt?bas nodok?a priekšnodokli, kas samaks?ts par šiem dar?jumiem, ir j?izlemj valsts tiesai, ?emot v?r? krit?rijus, kurus Tiesa formul?jusi [2006. gada 21. febru?ra] spriedum? liet? C?255/02 *Halifax* u.c. (Kr?jums, l?1609. lpp.).

Šaj? sakar?, lai gan priekšnodok?a atskait?šanas at?aušana t?d? situ?cij? k? izskat?maj? liet? – cik?l nav iekas?ts maks?jamais nodoklis – princip? ir neatbilstoša atskait?jumu sist?mai, kas izveidota saska?? ar Sesto direkt?vu, un, konkr?t?k, ar nodok?u neitralit?tes principu, tas nevar pats par sevi izrais?t secin?jumu, ka š?da atskait?šana b?tu pretrun? Sest?s direkt?vas 17. panta 3. punkta a) apakšpunkta m?r?im. Turkl?t apst?klis, ka, lai veiktu dar?jumu, ir izv?l?ts ?rvalstu meitas uz??mums, nevis pieg?d?t?js attiec?gaj? valst?, k? rezult?t? rodas nodok?u priekšroc?bas, pats par sevi nevar izrais?t secin?jumu, ka attiec?go izpirkuma nomas dar?jumu pamatm?r?is ir vien?gi sa?emt nodok?u priekšroc?bas.

1 – Ori?in?lvaloda – ang?u.

2 – OV 1977, L 145, 1. lpp. Sest?s direkt?vas redakcija, kam ir noz?me izskat?maj? liet? un uz kuru atsaucas šie Secin?jumi, ir redakcija, kas izriet no groz?jumiem, kur? groz?jumi ir izdar?ti ar Padomes 1991. gada 16. decembra Direkt?vu 91/680/EEK, kas papildina pievienot?s v?rt?bas nodok?u kop?jo sist?mu un groza Direkt?vu 77/388/EEK nol?k? atcelt fisk?l?s robežas (OV 1991, L 376, 1. lpp.) un ar Padomes 1995. gada 10. apr??a Direkt?vu 95/7/EK (OV 1995, L 102, 18. lpp.).

3 – 2006. gada 21. febru?ra spriedums liet? C?255/02 *Halifax* u.c. (Kr?jums, l?1609. lpp.; turpm?k tekst? – “spriedums liet? *Halifax*”).

4 – Skat. šo secin?jumu 19. punktu.

5 – Skat. šo secin?jumu 14. punktu.

6 – Skat. šo secin?jumu it ?paši 72. punktu.

7 – Šaj? kontekst? sal. ar 2000. gada 14. decembra spriedumu liet? C?110/99 *Emsland-Stärke* (*Recueil*, l?11569. lpp., it ?paši t? 46. punkts kopsakar? ar 51. un 52. punktu) un iepriekš 3. zemsv?tras piez?m? min?to spriedumu liet? *Halifax* (68., 69. un 74. punkts).

8 – Šaj? zi?? skat. 2005. gada 15. decembra spriedumu liet? C?63/04 *Centralan Property* (Kr?jums, l?11087. lpp., 63. punkts).

9 – Skat. 2009. gada 2. j?lija spriedumu liet? C?377/08 *EGN BV* (Kr?jums, l?5685. lpp., 23. punkts).

10 – Šaj? zi?? skat. iepriekš 9. zemsv?tras piez?m? min?to spriedumu liet? *EGN BV* (34. punkts), skat. ar? ?ener?ladvok?tes Kokotes [Kokott] 2006. gada 14. decembra secin?jumus liet? C?401/05 *VDP Dental Laboratory* (Kr?jums, l?12121. lpp., 32. punkts).

11 – Šaj? zi?? skat. 2006. gada 7. decembra spriedumu liet? C?240/05 *Eurodental* (Kr?jums, l?11479. lpp., 51. punkts), 1989. gada 5. decembra spriedumu liet? C?165/88 *ORO Amsterdam Beheer* un *Concerto* (*Recueil*, l?4081. lpp., 21. punkts), 2006. gada 14. septembra spriedumu liet? C?72/05 *Wollny* (Kr?jums, l?8297. lpp., 28. punkts), 2004. gada 29. apr??a spriedumu apvienotaj?s liet?s C?487/01 un C?7/02 *Gemeente Leusden* un *Holin Groep* (*Recueil*, l?5337. lpp., 48. punkts).

12 – Šaj? kontekst? skat., piem?ram, 1996. gada 26. septembra spriedumu liet? C?302/93 *Etienne Debouche* (Recueil, I?4495. lpp., 3. punkts).

13 – Šaj? zi?? skat., piem?ram, iepriekš 11. zemsv?tras piez?m? min?to spriedumu liet? *Wollny* (20. punkts) un 2006. gada 30. marta spriedumu liet? C?184/04 *Uudenkaupungin kaupunki* (Kr?jums, I?3039. lpp., 24. punkts).

14 – Skat. it ?paši 2009. gada 29. oktobra spriedumu liet? C?174/08 *NCC Construction Danmark* (Kr?jums, I-10567. lpp., 27. punkts), 2007. gada 8. febru?ra spriedumu liet? C?435/05 *Investrand* (Kr?jums, I?1315. lpp., 22. punkts) un 2001. gada 22. febru?ra spriedumu liet? C?408/98 *Abbey National* (Recueil, I?1361. lpp., 24. punkts).

15 – Skat. 2008. gada 10. j?lija spriedumu liet? C?25/07 *Sosnowska* (Kr?jums, I?5129. lpp., 14. un 15. punkts) un 2009. gada 23. apr??a spriedumu liet? C?74/08 *PARAT Automotive Cabrio* (Kr?jums, I?3459. lpp., 15. punkts).

16 – Šaj? zi?? skat., piem?ram, 1995. gada 6. apr??a spriedumu liet? C?4/94 *BLP* (Recueil, I?983. lpp., 22. un 23. punkts) un iepriekš 11. zemsv?tras piez?m? min?to spriedumu liet? *Eurodental* (33.–36. punkts).

17 – Šaj? zi?? skat. ar? iepriekš 15. zemsv?tras piez?m? min?to spriedumu liet? *PARAT Automotive Cabrio* (18. punkts).

18 – Šaj? zi?? skat. ar? ?ener?ladvok?ta Bota [*Bot*] secin?jumus iepriekš 14. zemsv?tras piez?m? min?taj? liet? *NCC Construction Danmark* (86. punkts): “[Atskait?šanas ties?bas] nav p?r?k[as] par tiesisko regul?jumu. [...] pamatojoties uz neitralit?tes principu un atskait?šanas ties?b?m vien, nedr?kst?tu atcelt vai atz?t par nepiem?rojamu valsts ties?bu normu, ar kuru transpon?ts š?ds atk?pi saturošs Sest?s direkt?vas noteikums.”

19 – Iepriekš 12. zemsv?tras piez?m? min?tais spriedums liet? *Etienne Debouche* (it ?paši 12.–17. punkts).

20 – Min?ts iepriekš 3. zemsv?tras piez?m?.

21 – Min?ts iepriekš 3. zemsv?tras piez?m?.

22 – Šaj? zi?? skat. iepriekš 3. zemsv?tras min?to spriedumu liet? *Halifax* (70. punkts) un 2006. gada 21. febru?ra spriedumu liet? C?223/03 *University of Huddersfield* (Kr?jums, I?1751. lpp., 52. punkts).

23 – Skat. 2008. gada 22. maija spriedumu liet? C?162/07 *Ampliscientifica* un *Amplifin* (Kr?jums, I?4019. lpp., 27. punkts) un iepriekš 3. zemsv?tras piez?m? min?to spriedumu liet? *Halifax* (69. un 70. punkts).

24 – Šaj? zi?? skat. iepriekš 23. zemsv?tras piez?m? min?to spriedumu liet? *Ampliscientifica* un *Amplifin* (28. punkts) un 2006. gada 12. septembra spriedumu liet? C?196/04 *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas* (Kr?jums, I?7995. lpp., 55. punkts).

25 – Skat. iepriekš 3. zemsv?tras piez?m? min?to spriedumu liet? *Halifax* (74. un 75. punkts), skat. ar? 2008. gada 21. febru?ra spriedumu liet? C?425/06 *Part Service* (Kr?jums, I?897. lpp., 42. un 58. punkts).

26 – Šaj? zi?? skat. iepriekš 3. zemsv?tras piez?m? min?to spriedumu liet? *Halifax* (76. punkts),

iepriekš 25. zemsvaltras piezums minoto spriedumu liet *Part Service* (63. punkts).

27 – Sal. ar iepriekš 3. zemsvaltras piezums minoto spriedumu liet *Halifax* (77. punkts) un iepriekš 25. zemsvaltras piezums minoto spriedumu liet *Part Service* (56. punkts).

28 – Skat. šo secinājumu 58.–60. punktu.

29 – Šajā ziņā skat. iepriekš 3. zemsvaltras piezums minoto spriedumu liet *Halifax* (73. punkts), iepriekš 16. zemsvaltras piezums minoto spriedumu liet *BLP* (26. punkts) un iepriekš 25. zemsvaltras piezums minoto spriedumu liet *Part Service* (47. punkts).

30 – Šajā kontekstā skat. iepriekš 3. zemsvaltras piezums minoto spriedumu liet *Halifax* (75. un 81. punkts) un iepriekš 25. zemsvaltras piezums minoto spriedumu liet *Part Service* (62. punkts).

31 – Minēts iepriekš 3. zemsvaltras piezums.