

62016CC0251

ENERĢLADVOKĀTA MIHALA BOBEKA [MICHALBOBEK] SECINĀJUMI,

sniegti 2017. gada 7. septembrī (1)

Lieta C-251/16

Edward Cussens,

John Jennings,

Vincent Kingston

pret

T. G. Brosnan

(Supreme Court (Irija) līgums sniegt prejudiciālu nolikumu)

PVN – Izvairšanās no nodokļu maksāšanas – Tiesību āunprātīgas izmantošanas aizlieguma principa tieša piemērojamība, kas atzīta lietā Halifax u.c (C-255/02)

I. Ievads

1.

Nav viegli iepatikties nodokļu iestādēm. Šim noteikumam (vismaz varbūtīgi) ir viens zīmīgs izņēmums – 2006. gada spriedums Halifax (2), kurā Tiesa apstiprināja āunprātīgas rēcības aizlieguma principu pievienot s vrtības nodokļa (PVN) tiesību jomā. Šīet, ka minēto spriedumu aizrautīgi uzņēma nodokļu iestādes visās dalībvalstīs.

2.

Tomēr, kā tas bieži notiek, kādas pēkšņi izveidojušās emocionālas pieešanas objekta patiesais raksturs kādu laiku var palikt neskaidrs un neatklāts (3). Tas attiecas arī uz āunprātīgas rēcības aizliegumu, dīvoti arī par tiesību aktu āunprātīgas izmantošanas aizliegumu PVN jomā. Kaut arī tas tika skaidri apstiprināts pirms vairāk nekā desmit gadiem un kopš tā laika ir bijis pētnieku plašu diskusiju un analīzes objekts, var teikt, ka minētā principa detalizēta darbība, tostarp precīzs pērbaudes kritērijs, kas jāpiemēro, lai konstatētu āunprātīgu izmantošanu, vēl ir diezgan nepietiekami izstrādāta.

3.

Šajā līgumā sniegt prejudiciālu nolikumu Tiesa tiek aicināta izklāstīt šo principa piemērošanas nosacījumus un praktisko ietekmi saistībā ar Supreme Court [Augstākās tiesas] (Irija) iesniegto līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu.

4.

Edward Cussens, John Jennings un Vincent Kingston (turpmāk tekstā – “apelācijas sēdības iesniedzji”) apbēves teritorijā Korkā, Ārijā, uzbūvēja 15 brīvdienu mējas. Šos pašumus viņi uz 20 gadiem un vienu mēnesi iznomāja ar viņiem saistītam uzņēmumam. Saskaņā ar Ārijas

ties?b?m 20 gadu nomas l?gums tika uzskat?ts par nekustam? ?pašuma pirmreiz?jo atsavin?šanu. PVN tika iekas?ts par nomas kapitaliz?to v?rt?bu. Šis l?gums m?nesi v?l?k tika atcelts, un apel?cijas s?dz?bas iesniedz?ji p?rdeva min?tos ?pašumus trešaj?m person?m. Saska?? ar ?rijas ties?b?m par šiem p?rdevumiem nebija j?maks? PVN, jo PVN bija j?maks? tikai par s?kotn?jo, pirmreiz?jo atsavin?šanu, tas ir, par ilgtermi?a nomu. P?c tam ?rijas nodok?u iest?de nosprieda, ka pirmreiz?j? atsavin?šana – ilgtermi?a noma – ir m?ksl?gs veidojums un ties?bu ?aunpr?t?ga izmantošana. T?p?c PVN m?r?iem š? noma b?tu j?ignor? un PVN b?tu j?iekas? par v?l?ko p?rdošanu trešaj?m person?m t?, it k? t? b?tu pirmreiz?j? atsavin?šana. T? rezult?t? apel?cijas s?dz?bas iesniedz?ji maks?tu iev?rojami liel?ku PVN.

5.

Par nodok?u iest?des l?mumu tika iesniegta apel?cija, un š? lieta beidzot non?ca ?rijas Supreme Court. Supreme Court uzdod Tiesai asto?us jaut?jumus. Pirmaj? un otraj? jaut?jum? ir vaic?ts, vai Savien?bas ties?bu ?aunpr?t?gas izmantošanas aizlieguma princips darbojas tieši un p?rsp?j tiesisk?s noteikt?bas un tiesisk?s pa??v?bas principus. Pie?emot, ka ties?bu ?aunpr?t?gas izmantošanas aizlieguma princips darbojas tieši, ceturtaj? un sept?taj? jaut?jum? ir l?gts preciz?t t? piem?rošanas nosac?jumus. Ja min?tie nosac?jumi šaj? gad?jum? ir izpild?ti, tad trešaj? jaut?jum? ir vaic?ts, k? atk?rtoti interpret?t un izv?rt?t dar?jumus PVN m?r?iem. Piektaj?, sestaj? un astotaj? jaut?jum? ir vaic?ts par to, k?das sekas ir konkr?tas valsts ties?bu normas nesader?bai ar Sesto PVN direkt?vu 77/388/EEK (4).

II. Atbilstoš?s ties?bu normas

A. Savien?bas ties?bas

1. Direkt?va 77/388 (turpm?k tekst? – “Sest? PVN direkt?va”)

6.

Atbilstoši Sest?s PVN direkt?vas (5) 2. panta 1. punktam PVN ir j?maks? par “pre?u pieg?di vai pakalpojumu sniegšanu, ko par atl?dz?bu attiec?g?s valsts teritorij? veicis nodok?a maks?t?js, kas k? t?ds r?kojas”.

7.

4. panta 3. punkt? ir noteikts:

“Dal?bvalstis var par nodok?a maks?t?ju uzskat?t ar? jebkuru, kas reizumis veic k?du dar?jumu, kas pieskait?ms 2. punkt? min?taj?m darb?b?m, it ?paši k?du no šiem dar?jumiem:

a)

?ku vai ?ku da?u un zem t?m esoš?s zemes p?rdošanu (iz?r?šanu, iznom?šanu) pirms šo ?ku pirmreiz?jas izmantošanas; dal?bvalstis var pie?emt nosac?jumus, k? šo krit?riju piem?rot ?ku p?rb?vei un zemei zem t?m.

Dal?bvalstis pirmreiz?jas izmantošanas viet? var piem?rot citus krit?rijus, piem?ram, laiku, kas paiet no ?kas pabeigšanas dienas l?dz pirm?s p?rdošanas (iz?r?šanas, iznom?šanas) dienai, vai laiku, kas paiet no pirmreiz?j?s izmantošanas dienas l?dz n?kam?s p?rdošanas (iz?r?šanas, iznom?šanas) reizei, ar noteikumu, ka šie laikposmi nep?rsniedz attiec?gi piecus un divus gadus.

V?rds “?ka” noz?m? jebkuru celtni, kas nostiprin?ta uz zemes vai zem?;

b)

apb?ves gabala p?rdošanu (iz?r?šanu, iznom?šanu).

“Apb?ves gabals” noz?m? visus neuzlabotus vai uzlabotus zemes gabalus, ko dal?bvalstis š?di defin?jušas.”

8.

5. pant? “Pre?u pieg?de” ir paredz?ts:

“1. “Pre?u pieg?de” noz?m? ties?bu nodošanu r?koties ar materi?lu ?pašumu k? ?pašniekam.

[..]

3. Par materi?lu ?pašumu dal?bvalstis var uzskat?t:

a)

noteiktas da?as nekustam? ?pašum?;

b)

lietu ties?bas, kas dod to tur?t?jam nekustam? ?pašuma lietot?ja ties?bas;

c)

akcijas vai t?m l?dzv?rt?gas da?as, kas to tur?t?jam de jure vai de facto dod nekustam? ?pašuma vai t? da?as ?pašumties?bas vai vald?juma ties?bas.”

9.

Sest?s direkt?vas 13. pant? “Atbr?vojumi valsts teritorij?” ir paredz?ts:

“[..]

B. Citi atbr?vojumi

Cikt?l tas nav pretrun? ar citiem Kopienas noteikumiem, dal?bvalstis atbr?vo t?l?k min?t?s darb?bas atbilst?gi noteikumiem, ko t?s pie?em, lai nodrošin?tu pareizu un god?gu šo atbr?vojumu piem?rošanu un lai nepie?autu nek?du nodok?u nemaks?šanu, apiešanu vai ?aunpr?t?gu izmantošanu:

[..]

g)

?ku vai ?ku da?u un zem t?m esoš?s zemes p?rdošanu (iz?r?šanu, iznom?šanu), iz?emot gad?jumus, kas aprakst?ti 4. panta 3. punkta a) apakšpunkt?.”

B. ?rijas ties?bas

10.

Saskaņā ar attiecīgajai laikā spēkā esošo 1972. gada VAT Act [PVN likuma] 4. pantu:

“(1)

(a)

Šis pants attiecas uz nekustamo īpašumu –

(i)

ko ir attēstījusi persona, kura to pērdod (izīrē, iznomā), vai kas ir pērdots (izīrēts, iznomāts) šīs personas vārdā [..].

(b)

Šajā pantā “līdzdalības tiesības” attiecībā uz nekustamo īpašumu ir nekustamais īpašums vai līdzdalības tiesības uz to, kas to rašanās brīdī bija vismaz uz desmit gadiem [..], un atsaucē uz līdzdalības tiesību nodošanu ietver atsauci uz līdzdalības tiesību radīšanu [..].

(2)

[..] šī likuma izpratnē nekustamā īpašuma pērdošana (izīrēšana, iznomāšana) ir uzskatāma par notikumu, ja – bet tikai tad, ja – persona, kam ir līdzdalības tiesības uz nekustamo īpašumu, uz kuru attiecas šis pants, atsavina (tostarp nododot vai piešķirot) minētās līdzdalības tiesības vai no tām izrietošās līdzdalības tiesības uz visu minēto īpašumu vai jebkuru tās daļu.

[..]

(4)

Ja persona, kam ir līdzdalības tiesības uz nekustamo īpašumu, uz kuru attiecas šis pants, atsavina no minētajām līdzdalības tiesībām izrietošās tiesības uz visu minēto īpašumu vai jebkuru tās daļu tādā apstākļos, ka saglabā tiesības saņemt atpakaļ atsavinātās īpašumtiesības, tad tiek uzskatīts, ka attiecībā uz šādi saglabātajām tiesībām saņemt atpakaļ atsavinātās īpašumtiesības 3. panta 1. punkta f) apakšpunkta izpratnē šī persona, atkarībā no apstākļiem, īpašumu vai tās daļu ir piešķīrusi citiem mērķiem, nevis savas uzņēmējdarbības vajadzībām.

[..]

(6)

Neskatoties uz šajā pantā vai 2. pantā norādīto, neiekasā nodokli par tādā nekustamā īpašuma pērdošanu (izīrēšanu, iznomāšanu):

(a)

attiecībā uz kuru personai, kas veic pērdošanu (izīrēšanu, iznomāšanu), saskaņā ar 12. pantu tiesības atskaitīt jebkuru nodokli, kurš jāmaksā vai kurš ir samaksāts par īpašuma pērdošanu (izīrēšanu, iznomāšanu), neradās un nerastos, izņemot 3. panta 5. punkta b) apakšpunkta iii) daļu, vai

(b)

kas ir ticis izmantots pirms noteiktās dienas un nav ticis attēstīts no šā datuma līdz pārdošanas (izpiršanas, iznomšanas) datumam, izņemot nekustamo īpašuma pārdošanu (izpiršanu, iznomšanu), uz kuru attiecas 5. punkta normas.

[..]

(9)

Ja ar nekustamo īpašumu saistītu tiesību atsavināšana ir apliekama ar nodokli un ja šis īpašums nav ticis attēstīts kopš šādu tiesību atsavināšanas dienas (turpmāk šā punkta tekstā – “ar nodokli apliekamas līdzdalības tiesības”), jebkādā šāda īpašuma līdzdalības tiesību atsavināšana pēc šīs dienas, ja to veic persona, kura nav ieguvusi ar nodokli apliekamas līdzdalības tiesības, šā likuma izpratnē ir jāuzskata par nekustamo īpašuma nodošanu, kam ir piemērojams 6. punkts.”

11.

Saskaņā ar Likuma 10. panta 9. punktu (redakcijā, kas bija piemērojama 2002. gadā):

(a)

Pārdodot (izpirjot, iznomjot) nekustamo īpašumu un sniedzot pakalpojumus, kas ietver nekustamo īpašuma attēstīšanu, atlīdzību iekauj jebkādā īpašuma līdzdalības tiesību vērtībā, kuras atsavinātas saistībā ar pārdošanu (izpiršanu, iznomšanu).

(b)

Jebkādā līdzdalības tiesību vērtībā uz nekustamo īpašumu ir šādu līdzdalības tiesību brīvā tirgus cena. Ja līdzdalības tiesību nodošana vai piešķiršana uz nekustamo īpašumu ir nekustamo īpašuma pārdošana (izpiršana, iznomšana), kas ir apliekama ar nodokli, šādu līdzdalības tiesību brīvā tirgus cenu nosaka tā, it kā persona, kura nodevusi vai piešķirusi minētās līdzdalības tiesības, atsavinātu līdzdalības tiesības uz minēto īpašumu, kas šai personai bija radušās uz laikposmu no nodošanas vai piešķiršanas dienas līdz dienai, kurā minētajām nodotajām vai piešķirtajām līdzdalības tiesībām būtu beidzies termiņš, ja tās nebūtu nodotas vai piešķirtas.”

12.

Papildu noteikumi par darījumu ar nekustamo īpašumu novērtīšanu saistībā ar PVN bija ietverti Value Added Tax Regulations 1979 [1979. gada Noteikumu par pievienotās vērtības nodokli] (1979. gada S.I. Nr. 63), ar grozījumiem, 19. pantā, saskaņā ar kuru:

“(2)

Ja persona, kurai ir līdzdalības tiesības uz nekustamo īpašumu (šajā punktā saukts “atsavinātājs”) atsavina no minētajām līdzdalības tiesībām izrietošās tiesības uz visu minēto īpašumu vai jebkuru tā daļu tādā apstākļos, ka saglabā tiesības saņemt atpakaļ atsavinātās īpašumtiesības (šajā punktā sauktas “atpakaļnododamās līdzdalības tiesības”), tad piemēro šādas normas:

(a)

atpakaļnododamo līdzdalības tiesību vērtību nosaka, atņemot atsavināto līdzdalības tiesību

v?rt?bu no pilnas l?dzdal?bas ties?bu v?rt?bas, k?da atsavin?t?jam bija uz ?pašumu vai uz t?da?u, kas tika atsavin?ta taj? laik?, kad tika veikta atsavin?šana, un

(b)

ja saska?? ar atsavin?šanas noteikumiem atsavin?to l?dzdal?bas ties?bu termi?? ir divdesmit gadu vai vair?k vai tiek uzskat?ts, ka tas ir divdesmit gadu vai vair?k, tad atpaka?nododamo l?dzdal?bas ties?bu v?rt?bu ne?em v?r?."

III. Fakti, tiesved?ba un prejudici?lie jaut?jumi

13.

Apel?cijas s?dz?bas iesniedz?ji bija l?dz?pašnieki zemes gabalam Kork?, uz kura vi?i uzb?v?ja 15 br?vdienu m?jas (turpm?k tekst? – “?pašumi”). Iesniedz?jtiesa nor?da, ka, lai samazin?tu PVN, ko maks?tu par ?pašumu p?rdošanu, vi?i nosl?dza vair?kus iepriekš?jus dar?jumus ar saist?to sabiedr?bu Shamrock Estates Limited (turpm?k tekst? – “SEL”) (turpm?k tekst? – “pirmsp?rdošanas dar?jumi”).

14.

Apel?cijas s?dz?bas iesniedz?ji 2002. gada 8. mart? ar SEL nosl?dza ilgtermi?a nomas l?gumu par ?pašumiem uz 20 gadiem un vienu m?nesi (turpm?k tekst? – “ilgtermi?a noma”). Šie ?pašumi tika iznom?ti atpaka? apel?cijas s?dz?bas iesniedz?jiem uz diviem gadiem (turpm?k tekst? – “?stermi?a noma”).

15.

2002. gada 3. apr?l? abi nomas l?gumi tika savstarp?ji izbeigti un apel?cijas s?dz?bas iesniedz?ji atguva piln?gas ?pašumties?bas uz ?pašumiem. 2002. gada maij? apel?cijas s?dz?bas iesniedz?ji p?rdeva ?pašumus pirc?jiem, kas bija treš?s personas.

16.

Pamatnoteikums ir t?ds, ka nekustamo ?pašumu pirmo p?rdošanu (iz?r?šanu, iznom?šanu) ?rij? apliek ar PVN. Turpm?k? p?rdošana (iz?r?šana, iznom?šana) ir atbr?vota no š? nodok?a. Gad?jum?, kad p?rdošana (iz?r?šana, iznom?šana) notiek ?pašuma l?dzdal?bas ties?bu p?rdošanas veid?, PVN tiek iekas?ts no p?rdošanas cenās. Noma, kuras termi?? p?rsniedz 20 gadus, ?rij? tiek uzskat?ta par nekustam? ?pašuma p?rdošanu (iz?r?šanu, iznom?šanu) (6). Š?dos gad?jumos PVN tiek iekas?ts no t?s kapitaliz?t?s v?rt?bas.

17.

Ja ?pašumus b?tu p?rdevuši tieši apel?cijas s?dz?bas iesniedz?ji (proti, bez pirmsp?rdošanas dar?jumiem), tad par šo p?rdošanu b?tu j?maks? PVN EUR 125746 apm?r?. Tom?r apel?cijas s?dz?bas iesniedz?ji deklar?ja PVN EUR 40000 apm?r? par ilgtermi?a nomu, kas ir šo ?pašumu pirmreiz?j? p?rdošana (iz?r?šana, iznom?šana), savuk?rt gan ?stermi?a noma, gan ?pašumties?bu sa?emšana atpaka? p?c nomas l?gumattiec?bu izbeigšanas un ?pašumu v?l?k? p?rdošana 2002. gada maij? bija atbr?votas no PVN.

18.

?rijas nodok?u iest?de uzskat?ja, ka pirmsp?rdošanas dar?jumi ir m?ksl?ga konstrukcija un b?tu j?ignor? PVN apr??in?šanas izpratn?. T?d?? maks?jam? PVN summa bija EUR 125746 par

pašumu pārdošānu (atskaitot no tās jau samaksātos EUR 40000).

19.

Apelācijas sūdzības iesniedzji apstrīdja šo nodokļa aprēķinu, un lieta galu galā tika iesniegta Ērijas Supreme Court, kas nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādas prejudiciālus jautājumus:

“1)

Vai tiesību āunprātīgais izmantošanas [aizlieguma] princips, kē tas ir atzīts Tiesas spriedumā Halifax, ciktāl tas ir piemērojams PVN jomā, ir tieši attiecināms uz privātpersonu, ja nav tādās valsts tiesību normas, pieņemtas likumdošanas vai tiesas spriešanas procesā, kura pieširtu spēku šim principam, tādus apstākļus kā šajā lietā minētie, kad pirmspārdošānas un pārdošānas darījumu (turpmāk tekstā kopā – “apelācijas sūdzības iesniedzju darījumi”) definēšana no jauna, kē to atbalsta [Revenue] Commissioners ([Nodokļu] administrācija), nozīmētu, ka apelācijas sūdzības iesniedzjiem būtu jāmaksā PVN, ja šāds nodokļa nomaksas pienākums nebija paredzēts, piemērojot apelācijas sūdzības iesniedzju darījumiem attiecīgajā laika posmā spēkā esošās valsts tiesību normas?

2)

Gadījumā, ja atbilde uz pirmo jautājumu ir tāda, ka tiesību āunprātīgais izmantošanas [aizlieguma] princips ir tieši piemērojams privātpersonai, pat ja nav tādās valsts tiesību normas, pieņemtas likumdošanas vai tiesas spriešanas procesā, kura pieširtu spēku šim principam, vai princips bija pietiekami skaidrs un precīzs, lai to piemērotu apelācijas sūdzības iesniedzju darījumiem, kas tika noslēgti pirms sprieduma Halifax pasludināšanas, it pašā ievērojot tiesiskās noteiktības un apelācijas sūdzības iesniedzju tiesiskās pašāvības aizsardzības principus?

3)

Ja tiesību āunprātīgais izmantošanas [aizlieguma] princips ir piemērojams apelācijas sūdzības iesniedzju darījumiem tādējādi, ka tie ir jādefinē no jauna:

a)

kāds ir juridiskais mehānisms, saskaā ar kuru tiek aprēķināts un iekasāts PVN, kas ir jāmaksā saistībā ar apelācijas sūdzības iesniedzju darījumiem, ja valsts tiesiskais regulējums neparedz aprēķināt un iekasēt PVN, kē ar?

b)

kādā veidā lai valsts tiesas nosaka šo atbildību?

4)

Vai valsts tiesā, nosakot, vai apelācijas sūdzības iesniedzju darījumu galvenais mērķis bija gūt nodokļu priekšrocības, pirmspārdošānas darījumi (kuri, kē bija konstatēts, tika veikti tikai nodokļu mērķiem) ir jāvērtē izolēti vai arī apelācijas sūdzības iesniedzju darījumu mērķis ir jāvērtē kopumā?

5)

Vai VAT Act 4. panta 9. punkts ir jāuzskata par valsts tiesību normu, ar ko tiek transponēta Sestā

direktīva, neraugoties uz to, ka tas neatbilst tiesību normai, kura ir paredzēta Sestās direktīvas 4. panta 3. punktā un kura ir jāpiemēro tādējādi, ka apelācijas sūdzības iesniedzji ir jāuzskata par nodokļa maksātājiem saistībā ar pašumu nodošanu pirms to pirmreizējās izmantošanas, neņemot vērš to, ka iepriekšējais tiesību atsavināšanas darījums bija apliekams ar nodokli?

6)

Gadījumā, ja 4. panta 9. punkts nav saderīgs ar Sesto direktīvu, vai apstāklis, ka apelācijas sūdzības iesniedzji ir pamatojušies uz to, nozīmē tiesību āunprētgu izmantošanu, kas ir pretrunā Tiesas spriedumā Halifax atzētajiem principiem?

7)

Pakārtoti, ja 4. panta 9. punkts ir saderīgs ar Sesto direktīvu, vai apelācijas sūdzības iesniedzji ir guvuši nodokļu priekšrocības, kas ir pretrunā šīs direktīvas mērķim un/vai 4. pantam?

8)

Pat ja 4. panta 9. punkts nav jāuzskata par tēdu valsts tiesību normu, ar kuru tiek transponēta Sestā direktīva, vai Tiesas spriedumā Halifax noteiktais tiesību āunprētgas izmantošanas [aizlieguma] princips joprojām ir piemērojams attiecīgajiem darījumiem, ievērojot Tiesas noteiktos kritērijus spriedumā Halifax?”

20.

Rakstveida atbildējumus ir iesnieguši apelācijas sūdzības iesniedzji, kopā ar lūgumu valdība un lūgumu nodokļu iestādes pārstāvis (pārdētais turpmāk tekstā – “atbildētājs”), Itālijas valdība un Komisija. Interesētās personas, kuras piedalījās rakstveida daļē, izņemot Itālijas valdību, sniedza mutvārdu atbildējumus tiesas sēdē 2017. gada 27. aprīlī.

IV. Vērtējums

21.

Iesniedzjtiesas uzdotos astoņus jautājumus var tematiski iedalīt četrās dažādās grupās:

—

vai šajā gadījumā ir piemērojams tiesību āunprētgas izmantošanas aizlieguma princips (1. un 2. jautājums) (skat. turpinājumā B sadaļā);

—

šā principa piemērošanas nosacījumi, proti: kā noteikt darījuma galveno mērķi (4. jautājums) un Sestās PVN direktīvas un valsts transponējošo tiesību aktu mērķi (7. jautājums) (skat. turpinājumā C sadaļā);

—

āunprētgas izmantošanas sekas darījumu definēšanas no jauna un atkārtotas vērtēšanas izpratnē (3. jautājums) (skat. turpinājumā D sadaļā);

—

PVN likuma 4. panta 9. punkta, ko uzskata par nesaderīgu ar direktīvu vai to neāstenojošu,

sekas (5., 6. un 8. jautājums) (skat. turpinājums E sadaļā).

22.

Šos tematus izskatīšu visus pārcirtas. Tomēr, pirms uzsāku detalizētu analīzi, ir nepieciešamas divas ievada piezīmes par terminoloģiju.

A. Terminoloģiska piezīme

23.

Līgumā sniegt prejudiciālu nolikumu iesniedzītāja lieto terminu “tiesību āunprātīga izmantošana”. Tiesa tiešām ir bieži izmantojusi minētos vārdus gan PVN, gan citās nozīmīgās jomās. Tomēr, raugoties kopumā, Tiesas judikatūrā praktiski ir izmantotas visdažādākās frāzes, kas attiecinātas uz līguma vai identiskām pārdošanas. Tās ietver atsauces uz “tiesību āunprātīgas izmantošanas aizlieguma” principu (7), ka “indivīdi nevar krāpšanas nolūkā vai āunprātīgi pamatoties uz Savienības tiesību normām”, kuras “nav paplašināmas tiktāl, lai iekāutu [...] āunprātīgu rācību” (8). Izplatīts ir arī alternatīvs vārdu lietojums, tostarp “apiešana” (9), “izvairīšanās” (10), “pilnīgi mēkslīgas struktūras” (11).

24.

Termins “tiesību āunprātīga izmantošana”, manuprāt, ir vairāk piemērots situācijās, kas ir saistītas ar attiecībām starp privātpersonām, kur redzams, ka persona nepamatoti, āunprātīgi vai kaitīgi izmanto, piemēram, esošās pašuma tiesības vai tiesības, kas izriet no līguma. Tādējādi nav šaubu, ka personai ir minētās tiesības (likumgu tiesību nozīmē), bet problemātisks var būt veids, kādā minētā persona izmanto šīs tiesības.

25.

Minētā situācija ir pretrunā tādā veidā iespējamai āunprātīgai izmantošanai, kādā tiek apspriesta šajā lietā, ja faktiski pastāv strīds par Savienības tiesību normu piemērošanas jomu un to, vai tās tiek izmantotas “mēkslīgi”, kas neatbilst likumdevēja mērķim (12).

26.

Citiem vārdiem, publisko tiesību jomā vairāk noderīgs jēdziens patiesi paredzētā mērķa uztveršanai ir “apiešana”, nevis “tiesību āunprātīga izmantošana”, kas būtībā ir privāto tiesību jēdziens. Tomēr, tādā kā termins “āunprātīga izmantošana” līgumā šim brīdim tiek plaši izmantots Savienības judikatūrā un paziņojumos, es pieturšos pie tā. Tomēr dodu priekšroku terminam “tiesību aktu āunprātīga izmantošana”, ko izmantošu šajos secinājumos, jo tas vismaz nedaudz vairāk norāda uz šā jēdziena publisko tiesību kontekstu.

27.

Turklāt standartizētas terminoloģijas neesamība atklāj pieejas āunprātīgas izmantošanas aizliegumam un tās piemērošanas lielu daudzveidību Tiesas judikatūrā. Patiesībā ar to tiek atklāts būtiskāks jautājums: vai ir viens vispārīgs tiesību aktu āunprātīgas izmantošanas aizlieguma princips vai arī drīzāk pastāv konkrētajai jomai raksturīgi principi?

28.

Piemēram, PVN jomā galvenais nosacījums ir darījumu “mēkslīgais” raksturs. Patiesībā, Komisijas pamatnostāja šajā lietā – gan izteikta nedaudz aizplūvuroti – būtībā ir tāda, ka

dar?jumu m?kslot?ba l?dzin?s ?aunpr?t?gai izmantošanai, ja t? samazina PVN saist?bas. Turpret?, piem?ram, p?rvietošan?s br?v?bas jom? m?ksl?gumam tiek pieš?irta maz?ka (un reiz?m praktiski nek?da) noz?me (13).

29.

Uzskatu, ka ir god?gi atz?t š?s daž?d?bas past?v?šanu, nevis apgalvot, ka Savien?b? ir monol?ts ties?bu aktu ?aunpr?t?gas izmantošanas aizlieguma princips (14). Vai tas tad noz?m?, ka joproj?m ir viens ties?bu aktu ?aunpr?t?gas izmantošanas aizlieguma princips, kas tiek piem?rots atš?ir?gi daž?d?s jom?s? Vai tas dr?z?k noz?m?, ka ir vair?ki principi, kas rakstur?gi konkr?t?m jom?m?

30.

Lai cik intri??jošs ar? neb?tu šis jaut?jums, uzskatu, ka šaj? liet? tas nav j?apspriež s?k?k. Praktiski atbilde uz to b?t?b? ir defin?cijas un šim m?r?im izv?lam? atbilstoš? abstrakcijas l?me?a jaut?jums. Augst? abstrakcijas l?men? tieš?m var?tu b?t viena vienojoša protoideja par ?aunpr?t?gas izmantošanas aizlieguma principu, t?s neskaidr? ?na ?irb kaut kur uz sienas Platona alegoriskaj? al?. Ta?u, tikl?dz k?ds m??ina ieg?t as?ku att?lu, it ?paši ieskat?s ?aunpr?t?gas izmantošanas individu?lajos apst?k?os konkr?t?s ties?bu jom?s, tad k??st redzama liel? daudzveid?ba.

31.

Šo iemeslu d?? šajos secin?jumos, kas neb?t nav saist?ti ar jaunu grandiozu principu j?dzienu, bet ar ikdieniš?iem jaut?jumiem par praktisk?m deta??m, es atsaucos uz "ties?bu aktu ?aunpr?t?gas izmantošanas aizlieguma principu PVN jom?", apspriežot nosac?jumus un to piem?rošanu konkr?taj? PVN jom?.

B. Par pirmo un otro jaut?jumu: ties?bu aktu ?aunpr?t?gas izmantošanas aizlieguma principa PVN jom? piem?rojam?ba

32.

Iesniedz?jtiesas pirmais un otrais jaut?jums b?t?b? ir saist?ti ar Savien?bas ties?bu principa precizit?tes pak?pi, kas aizliedz ties?bu aktu ?aunpr?t?gu izmantošanu PVN jom?, un t? piem?rošanu laik?. Vai pamatlietas b?tisko faktu norises laik? šis princips un t? piem?rošanas nosac?jumi bija pietiekami prec?zi, lai to var?tu praktiski piem?rot šaj? liet??

33.

Tas ir piln?gi likum?gs vaic?jums, it ?paši ?emot v?r? to, ka spriedums Halifax, kur? pirmo reizi nor?d?ti nosac?jumi un piem?rots ties?bu aktu ?aunpr?t?gas izmantošanas aizlieguma princips PVN jom?, ir tais?ts p?c pamatlietas faktu norises laika. Tom?r iesniedz?jtiesas jaut?jumi ir formul?ti tiešas iedarb?bas izpratn?, ?stenošanas pas?kumu neesam?bas un visp?r?j? ties?bu principa tiešas iedarb?bas uz priv?tpersonu iesp?jas izpratn?. K? paskaidrošu šaj? sada??, tiešas iedarb?bas jaut?jumam, tehniski run?jot, nav noz?mes saist?b? ar Tiesas judikat?ru, tostarp saist?b? ar judikat?ru, kur? apstiprin?ta visp?r?j? ties?bu principa past?v?šana.

34.

Š?s sada?as strukt?ra ir š?da: vispirms piev?rs?šos Tiesas judikat?ras un sakar? ar to noteikto Savien?bas ties?bu aktu visp?r?jo principu raksturam un ieviešanas (likumdošan?) neesam?bai visp?r (1); otrk?rt, apsv?ršu Tiesas l?mumu iesp?jamos ierobežojumus laik? (2) un, visbeidzot,

apvienošu šīs divas plūsmas un piemērošu tās šaj liet (3).

1. Judikatāras un vispārīgo principu īstenošana un iedarbība laikā

35.

Pirmkārt, attiecībā uz Tiesas judikatāras piemērošanu laikā vispārīgais noteikums ir saistīts ar atpakaļejošu spēku laikā konkrētajā gadījumā: Tiesa sniedz Savienības tiesību normu interpretāciju ex tunc, kas tad kļūst nekavējoties piemērojama visām izskatāmajām (un izņēmuma gadījumā pat pabeigtajām (15)) lietām, piemērojot to pašu normu. Judikatūra ir izskaidrota un precizēta Savienības tiesību noteikumu jēga un apjoms, kādā tie ir jāsaprot un jāpiemēro vai kādā tos būtu bijis jāsaprot un jāpiemēro no to spēkā stāšanās brīža. No tā izriet, ka šos noteikumus, šādi interpretētus, var piemērot pat tādām tiesiskajām attiecībām, kas radās un tika nodibinātas pirms attiecīgajiem Tiesas sprieduma(-iem) (16).

36.

Attiecībā uz Tiesas judikatāras iespējamu īstenošanu Tiesas judikatūra tiesību normu interpretācija ir "transplantāta" šāds norms. Saskaņā ar pilnvaru sadalīšanu (17) vai "horizontālo un vertikālo sadalījumu" (18) Tiesas uzdevums ir atrast tiesību aktu, nevis to radīt (19).

37.

Šo iemeslu dēļ Savienības judikatūrai nav jābūt "ieviestai", lai tai būtu ietekme. Dažkārt judikatūra var būt arī (daļēji) kodificēta. Citos gadījumos minētā judikatūra tiks ņemta vērā, ieviešot atbilstošo tiesību aktu jaunas versijas vai veicot grozījumus. Tas viss ir iespējams, bet noteikti nav priekšnoteikums minētās judikatāras piemērojamībai. Lai judikatūra iedarbotos, tai nav jābūt ieviestai likumdošanā.

38.

Otrkārt, attiecībā uz vispārīgiem principiem noteikti varētu ierosināt, ka, tā kā tie ir vispārīgi un ir principi, tos piemēro bez jebkādiem ierobežojumiem laikā, ja to pastāvīšana ir "atklāta". Kā tad tie ir neatkarīgi no jebkura tiesību akta, kas tiem liek rasties vai pat iedarboties, un no pašā minētā tiesību akta ierobežojumiem laikā.

39.

Tomēr šādu pilnīgu ierobežojumu laikā neesamību vispārīgo principu piemērošanai es neuzskatu par īsti saprātīgu ierosinājumu vairākos līmeņos. Neņemot vērā visus teorētiskos un ontoloģiskos jautājumus, ir arī vairākas praktiskas problēmas. Pārši redzama ir viena: ja vispārīgā Savienības tiesību principa esamība tiks autoritatīvi apstiprināta tikai ar Tiesas nolikumu, kura iedarbība laikā pati par sevi ir ierobežota, vai pats vispārīgais princips, kas konstatēts ar to pašu nolikumu, varētu būt ne tikai saistīts ar atpakaļejošu spēku laikā konkrētajā gadījumā, bet būtu būvniecībā piemērojams ar atpakaļejošu spēku ārpus Tiesas judikatūrai parasti piemērojamiem noteikumiem?

40.

Tāpēc praktisku iemeslu dēļ Savienības tiesību vispārīgajam principam, kura pastāvšana ir apstiprināta ar Tiesas nolikumu, attiecībā uz šeit izskatāmajiem diviem galvenajiem elementiem piemīt šādas pašas iezīmes kā Tiesas judikatūrā: tas attieksies arī uz izskatāmajiem lietām un nevajadzēs ieviešanu, lai tas darbotos.

41.

Iepriekš izklāstīto iemeslu dēļ "tieša iedarbība" un konkrēta transponēšana nav priekšnoteikumi Savienības tiesību vispārīgajam principu piemērošanai (20). Vērtējot darījumus, Savienības noteikumi par PVN un valsts tiesību noteikumi to transponēšanai ir jāpiemēro, ņemot vērā judikatūrā izstrādātos vispārīgos principus un atbilstību tiem, tostarp tiesību aktu āunprātīgās izmantošanas aizlieguma principu PVN jomā. Turklāt tā ir ar darījumiem, kuri notika pirms sprieduma Halifax, bet kuru vērtēšana vēl turpināsies laikā, kad tika pasludināts šis spriedums.

2. Iedarbības laika ierobežojumi

42.

Tiesa atsevišķos gadījumos ir ierobežojusi savu spriedumu iedarbības laiku. Šādi ierobežojumi ir raksturīgi (21). Tiesa to dara tikai obligātu tiesiskās noteiktības iemeslu dēļ (22) un ievērojot divus nosacījumus, proti, ka "attiecīgajām personām ir jārēķojas godprātīgi un jāpastāv nopietnu grūtību riskam [sprieduma rezultātā]" (23). Turklāt Tiesa nenosaka šādu ierobežojumus, ja šajā jautājumā jau ir judikatūra (24).

43.

Visiem šiem nosacījumiem un to pielietojumiem ir viens kopīgs temats: paredzamība. Tāpēc arī, piemēram, Tiesa varētu izņēmuma kārtā noteikt ierobežojumus laiku tikai pirmajai lietai, kurā paredzēta konkrēta tiesību akta interpretācija, bet ne turpmākajos nolikumos, kuros apstiprināta tā pati pieeja. No otras puses, vajadzētu arī atzīt, ka kopumā, jo īpaši Tiesa attīsta tiesības, paplašinot interpretēto normu konkrēto formulējumu, jo neapšaubāmi grūtāk kļūst saglabāt minēto tiesas paziņojumu pilnīgas ex tunc piemērošanas noteikumu (25).

3. Piemērošana šai lietai

44.

Iepriekš 1. un 2. sadaļā izteiktie vispārīgie priekšlikumi ir pamats atbildei uz iesniedzējtiesas pirmo un otro jautājumu.

45.

Kopš sprieduma lietā Halifax tiesību aktu āunprātīgās izmantošanas aizlieguma princips PVN jomā (ja ievēroti "objektīvie" un "subjektīvie" nosacījumi) kļuva piemērojams visām izskatāmajām lietām, kur tas bija būtisks, un dalībvalstīm nebija jāveic paši pasākumi šā principa ieviešanai.

46.

Konkrēti, lai novērtētu darījumus, dalībvalsts nodokļu iestāde ir jāinterpretē un jāpiemēro Sestā PVN direktīva un valsts tiesību akti, kuros transponēta minētā direktīva, ņemot vērā šo principu. Tā tas ir arī saistībā ar vērtējumiem, kas notika Tiesas sprieduma Halifax laikā, bet bija saistīti ar darījumiem, kuri veikti pirms minētā sprieduma.

47.

Saprotu iesniedzējtiesas bažas, ka, pat ja šāda pieeja pilnībā atbilst vispārīgajiem noteikumiem par iepriekš norādīto Tiesas judikatūras iedarbību laikā, tā var radīt jautājumus par tiesisko noteiktību. Tomēr, manuprāt, šis nepārprotami nav tāda veida izņēmuma gadījums, kas būtu iespējams pamats ierobežot sprieduma Halifax iedarbību laikā. It pašī šajā ziņā vālos uzsvērt piecus apstākļus.

48.

Pirmkārt, “aunprātīgās rēcības” vai “tiesību aunprātīgās izmantošanas” aizliegumu Tiesa kopš divdesmitā gadsimta septiņdesmitajiem gadiem ir piemērojusi, ņemot vērā, ka dažādu būtisku jomās un izmantojot frāzes, kas nav pašī šīm jomām raksturīgas (26). Šā jūdziena plašā izmantošana apstiprina, ka “vispārīgā raksturu, kas citādi dabiski piemīt vispārīgajiem tiesību principiem” (27).

49.

Otrkārt, vairākas Sestās PVN direktīvas normas, tostarp 13. panta B daļa, kopš 1977. gada ir ietvertas skaidras norādes uz aunprātīgās izmantošanas novēršanu (28). Tādējādi, tikai izlasot Sestās PVN direktīvas normas, diez vai būtu pārsteidzoši tas, ka minētās direktīvas sistēmā ir raksturīgs izvairšanās un aunprātīgās izmantošanas aizliegums. Plašākā kontekstā tiesību aktu aunprātīgās izmantošanas aizliegums tika skaidri apstiprināts likumdošanā pirms vairāku nedēļu diviem gadu desmitiem – Regulā Nr. 2988/95, nosakot prasību par Savienības finanšu interešu aizsardzību (29).

50.

Treškārt, ar aizliegumu iepriekš minētajā regulā ir paredzēti divi nosacījumi aunprātīgās izmantošanas konstatēšanai: objektīvs nosacījums (vai ir izpildīts tiesību akta mērķis) un subjektīvs nosacījums (darījumu mērķīgais raksturs) (30). 2000. gadā (tas ir, pirms pamatlīstas faktiskā apstākļu norises) Tiesa spriedumā Emsland-Stärke jau bija noteikusi tieši tādu pašus nosacījumus kā tie, kas ir pamatā vispārīgajam tiesību aktu aunprātīgās izmantošanas aizliegumam. Kad 2006. gadā Tiesa spriedumā lietā Halifax apstiprināja, ka šie nosacījumi ir piemērojami arī PVN jomā, tā tos nemaināja (31).

51.

Kā jau atzīmēts (32), tiesību aktu aunprātīgās izmantošanas aizlieguma principa konkrētā piemērošana dažādu jomās ir atšķirīga. Tiesas spriedums Halifax tiešām bija pirmā precīzi formulētā šo nosacījumu apstiprināšana un šā principa piemērošana PVN jomā. Tomēr, ņemot vērā visus tikko apspriestos jautājumus, tā noteikti nebija pārsteidzoša vai revolucionāra šā principa interpretācija, kas atšķirtos no spēkā esošās judikatūras. Tā bija saskaņota arī ar atsaucēm uz aunprātīgās izmantošanas novēršanu, kas jau parādās Sestajā PVN direktīvā un regulā par Savienības finanšu interešu aizsardzību.

52.

Ceturtkārt, sprieduma iedarbības laikā ierobežošana jau rada problēmas saistībā ar tiesību aktu

objektivitāti (33). Tādēļ jebkurš lēmums ierobežot sprieduma iedarbību laikā būtu jāpieņem tikai pašā spriedumā. Tā kā šāds ierobežojums nebija noteikts pašā spriedumā lietā Halifax, ir grūti saprast, kāpēc, izņemot patiešām raksturīgu apstākļu, tas būtu jāpiemēro desmit gadus vēlāk un saistībā ar citu lietu.

53.

Piektkārt, kā minēts iepriekš (34), viens no priekšnoteikumiem sprieduma iedarbības laikā ierobežošanai ir tāds, ka lietas dalībnieki, kuri mēģina gūt labumu no šā ierobežojuma, ir rīkojušies labticīgi. Tā ir taisnība, ka “aauticība” nav atsevišķs nosacījums, lai konstatētu āunprātīgu izmantošanu (un patiesi nav norāžu, ka apelācijas sūdzības iesniedzji būtu rīkojušies āauticīgi). Tomēr, ciktāl ir izpildīti āunprātīgās izmantošanas objektīvie un subjektīvie nosacījumi, šīet diezgan neloģiski secināt, ka nodokļu maksātājs tomēr rīkojies pilnīgi labticīgi, lai tā pamatotu raksturīgu darbību, ierobežojot Tiesas sprieduma iedarbību laikā.

54.

Visbeidzot, kā jau apstiprinājis Tiesa, gadījumos, kad ir izpildīti āunprātīgās izmantošanas nosacījumi, pēc tam nodokļu maksātājs nevar atsaukties uz tiesisko noteiktību un tiesisko paņvību, lai kaut kādā veidā leģitimētu šādu āunprātīgu izmantošanu (35).

55.

Tāpēc neredzu iemeslu ierobežot sprieduma Halifax iedarbību laikā attiecībā uz šo lietu.

4. Secinājumi

56.

Ēmot vērā iepriekš minētos apsvērumus, piedāvāju Tiesai uz iesniedzītīesas pirmo un otro jautājumu atbildēt šādi:

Sestās PVN direktīvas 77/388/EEK un valsts tiesību aktu, ar kuriem transponē šo direktīvu, tiesību normas ir jāinterpretē, Ēmot vērā vispārīgo Savienības tiesību aktu āunprātīgās izmantošanas aizlieguma principu PVN jomā. Tas attiecas arī uz:

—

gadījumiem, kad nav nekādu valsts likumdošanas vai tiesu aktu, ar kuriem “āstenots” šis princips;

—

tādām lietām, kādu izskata iesniedzītīesia, ja attiecīgie darījumi tika noslēgti pirms Tiesas 2006. gada 21. februāra sprieduma Halifax u.c. (C-255/02, EU:C:2006:121).

C. Par ceturto un septīto jautājumu: tiesību aktu āunprātīgās izmantošanas principa piemērošanas nosacījumi PVN jomā

57.

Ar ceturto un septīto jautājumu iesniedzītīesia lūdz norādījumus par nosacījumiem tiesību aktu āunprātīgās izmantošanas konstatēšanai. Lai gan galu galā valsts tiesai ir jākonstatē atbilstība šiem nosacījumiem (36), Tiesa var palīdzēt, sniedzot skaidrojumu par to, kā šie nosacījumi būtu jāinterpretē un jāpiemēro.

1. Divi nosacījumi tiesību aktu īstenošanas konstatēšanai PVN lietās

58.

Lai konstatētu īstenošanas rīcības pastāvīšanu, dalībvalsts nodokļu iestādei ir pienākums pierādīt, ka ir izpildīti divi nosacījumi.

59.

Pirmkārt, ir jābūt skaidram, ka "par spēti attiecīgo Sestās direktīvas normu un šīs direktīvas transponēšanas valsts tiesību aktu nosacījumu formā lai piemērošanai, attiecīgo darījumu rezultātā tiktu iegūtas fiskālas priekšrocības, kuru piešķiršana būtu pretēja šo normu mērīim" ("objektīvais nosacījums"). Otrkārt, "no objektīvo elementu kopuma ir jāizriet, ka attiecīgo darījumu galvenais mērķis ir fiskālu priekšrocību iegūšana" ("subjektīvais nosacījums") (37).

60.

Šie divi nosacījumi ir atsevišķi, patstāvīgi un kumulatīvi. Manuprāt, tas ir skaidrs no tā, kā tie parasti ir minēti Tiesas judikatūrā un interpretēti, ņemot vērā konkrētās faktiskās situācijas. "Objektīvais" nosacījums saistīts ar tiesību aktu tiesisko mērķi un to, vai tas ir izpildīts. "Subjektīvais" nosacījums saistīts ar veikto darījumu praktisko mērķi. Tādēļ apskatīšu katru no tiem pēc kārtas.

2. Objektīvais nosacījums: vai nodokļu priekšrocības ir pretrunā "attiecīgo normu" mērīim?

61.

Ar septīto jautājumu tiek vaicāts, vai apelācijas sūdzības iesniedzēji ir ieguvuši nodokļu priekšrocības, kas ir pretrunā valsts tiesību aktu un šīs direktīvas mērīim. Tiesas kompetencē ir atbildēt uz šo jautājumu tikai tiktāl, ciktāl tas saistīts ar šīs direktīvas mērķi.

62.

Iepriekš jānorāda, ka nodokļu iestādei varētu likties kārdinoši teikt, ka Sestās PVN direktīvas mērķis ir nodokļu maksātāju naudu novirzīt valstij. Tādēļ jebkura nodokļu ieņēmumu samazināšanās, tādā arā ikviena "nodokļu optimizācija", būtu pretrunā šādam vispārījam nodokļu tiesību aktu mērīim.

63.

Šāds apsvērums ir pilnīgi nepareizs. Tiesa ir vairākkārt apstiprinājusi, ka "uzņēmēja izvēle starp ar nodokli neapliekamiem un apliekamiem darījumiem var balstīties uz elementu kopumu, tostarp uz fiskāliem apsvērumiem, kas saistīti ar PVN objektīvo režīmu [...] nodokļa maksātājam ir tiesības izvēlēties tādā savas darbības struktūrā, kas tam ļauj samazināt savu nodokļu parādu" (38).

64.

Citiem vārdiem, nav juridiska pienākuma maksāt maksimālo iespējamu nodokli. Tāpēc "mērķis", tiekšanās uz kuru ir ietverta sprieduma Halifax pārbaudes kritērija objektīvajā nosacījumā, nevar vienkārši būt visu nodokļu tiesību aktu vispārīgais mērķis – iekasēt nodokļus. Kāds tad šajā kontekstā varētu būt konkrētais "mērķis"?

(a) Tiesas judikatūra par "attiecīgajām normām"

65.

Sākšu ar vienkāršu apsvērumu par šo jautājuma formulējumu, kas ir būtisks turpmākajai argumentācijai, proti, judikatūrā nav atsaucies uz neatbilstību "direktīvas" vispārīgam mērīam, bet gan uz neatbilstību tās "attiecīgo normu" (39) mērīam. To pilnībā ir apstiprinājis Tiesa, praktiski piemērojot šo nosacījumu (40). Tādēļ, lai konstatētu, ka objektīvais nosacījums ir izpildīts, principā, pirmkārt, jānosaka "attiecīgās normas", otrkārt, to mērītis un, treškārt, jāpierāda, ka minētais mērītis nav sasniegts (41).

66.

Rūpīgākā judikatūras analīzē atklāts, ka iepriekš minētā pārbaudes kritērija mērītis ir apskatīts nedaudz atšķirīgi. Lai to uzskatītu pierādītu un lai sagatavotu pamatu attiecīgo tiesību normu mērīa vērtīšanai šajā lietā, tādēļ esmu minējis trīs piemērus no PVN jomas: spriedumus Halifax, Part Service un WebMindLicences (42).

67.

Spriedumā Halifax bažas par jaunprātīgu izmantošanu galvenokārt radās tādēļ, ka, strukturējot darījumus, Halifax grupas sabiedrības spēja saglabāt atbrīvojuma no nodokļa statusu attiecībā uz maksājamo nodokli un tomēr atskaitīt visu priekšnodokli attiecībā uz šiem darījumiem. Tiesas interpretācijā Sestās PVN direktīvas 17. panta 2., 3. un 5. punkts nozīmēja, ka tiesbūm uz priekšnodokļa atskaitīšanu, lasot tās saistībā ar neitralitātes principu, ir jābūt saiknei starp sēkotnāji veiktu darījumu un vāļk veiktu darījumu (43). Ja nodokļa maksātjam, kas parasti neveic nekādus darījumus, kuri atbilst atskaitīšanas noteikumiem, ļautu pilnībā atskaitīt visu PVN priekšnodokli, tas būtu pretrunā minēto normu mērīam (44).

68.

Spriedumā lietā Part Service (45) iesaistītās sabiedrības bija sadalījušas transportlīdzekļu izpirkumnomas līgumus atsevišķās daļās (tostarp apdrošināšanas, finansēšanas, starpniecības un līzings). Tiesa pamatojās uz noteikumu, ka, ja ir vairāki formāli atsevišķi darījumi, tie tomēr ir jāvērtē kopā, ja "vienkāršās objektīvas analīzes rezultātā tiek konstatēts" viens pakalpojums (46). Šādos gadījumos pakalpojumu sniegšanas atsevišķa aplikšana ar PVN būtu "pretējā" Sestās direktīvas 11. panta A daļas 1. punkta a) apakšpunktam, proti, visas tās summas aplikšana ar nodokli, ko veido saņemtais vai saņemamais atlīdzība no nomnieka" (47).

69.

Spriedumā WebMindLicences (48) iesaistītās sabiedrības bija noslīgušas vairākus darījumus, tādēļ ka attiecīgās licences pirmšķietami tika piegādātas no Portugāles, nevis Ungārijas (pārdējā minētajā valstī ir daudz augstāka PVN likme minētajiem darījumu veidiem). Spriedumā minētajā lietā Tiesa pievērsās Direktīvas Nr. 2006/112 konkrēto normu mērīam, nosakot pakalpojumu sniegšanas vietu (49). Tādēļ uzskatāja, ka jaunprātīgais izmantošanas nebūtu, ja pakalpojumi faktiski tiktu sniegti no Portugāles. Tomēr "situācija [būtu] citādi, ja pakalpojumi faktiski [tiktu] sniegti [Ungārijā]".

70.

Tādējādi visās iepriekš minētajās lietās ir skaidrs, ka piemērojamās direktīvas konkrēto normu mērītis tika ņemts vērā un patiešām ir jāņem vērā, lai varētu noteikt, vai ir ievērots "objektīvais

nosacījums”.

(b) Komisijas ierosinātā abu nosacījumu apvienošana

71.

Nevienā procesuālajā rakstā nav skaidri un nepārprotami norādīts, kādas ir “attiecinīgās normas”, lai šajā lietā konstatētu iespējamo pārunpārtību izmantošanu.

72.

Uzklaušānā Komisija atsaucas uz PVN iekasēšanas normu apkopojumu vai kopumu, kas attiecas uz šo lietu, un minēja Sestās PVN direktivas 2. panta 1. punktu, 4. panta 3. punkta a) apakšpunktu un 13. panta B daļas g) punktu. Turklāt Komisija tiesas sēdē norādīja, ka minētā normu mērķis ir nodrošināt darījumiem “pareizu piemērošanu” vai “parasto nodokļu režīmu”.

73.

Piekratu, ka tās ir piemērojamās normas (50). Tomēr neuzskatu, ka tas būtu pārliecinošs apliecinājums mērķim. Šīs Komisijai ir vienkārši apveida arguments.

74.

Nepārprotami ir vēlams, lai visas Sestās PVN direktivas normas tiktu pareizi īstenotas tā, ka darījumiem tiek piemērots parastais nodokļu režīms. Tomēr šeit ir tieši jautājums par to, kāds ir pareizs vērtējums? Šajā gadījumā visa problēma izriet no apstākļa, ka pastāv “tehniski” pareizs vērtējums. Sprieduma Halifax tekstā ir bijusi “attiecināgo Sestās direktivas normu [...] nosacījumu formālā piemērošana” (51) visiem darījumiem.

75.

Kad uzklaušānā tika uzsvērts šis apstāklis, tad Komisija precizēja to nozīmi, ka attiecināgo normu mērķis ir īstēt, reāls darbības aplūkšana ar nodokli. Ilgtermiņa un īstermiņa noma ir jāignorē, jo tā nebija reāla, bet gan fiktīva.

76.

Uz brīdi pieņemšu, ka Komisijai ir taisnība un šo normu mērķis ir “īsto, reālo darījumu” aplūkšana ar nodokli. Ja tas tā ir, tad faktiski uzmanība tiek novirzīta tikai uz spriedumos Emsland-Stärke un Halifax noteikto pārunpārtības izmantošanas pārbaudes kritēriju otro “mākslīguma” vai “subjektīvo” nosacījumu. Tādējādi, ja šis nosacījums ir izpildīts un darījums patiešām ir mākslīgs (nevis “īsts” vai “reāls”), tad a fortiori PVN normu piemērošana minētajiem darījumiem nevar sasniegt savu mērķi (52).

77.

Pilnībā noteicošs kāst jautājums, kuri darījumi ir “īsti” vai “reāli” un kuri savukārt “mākslīgi” vai “fiktīvi”. Divi nosacījumi saplūst vienā.

78.

Manuprāt, šai pieejai ir vairākas būtiskas problēmas. Uzsvērsu vētras no tām.

79.

Pirmkārt, tajā faktiski nav ievērots sprieduma Halifax pārbaužu kritērija pirmais virziens. Neuzskatu, ka tā ir pareiza pieeja, bet, ja tā ir, tad ir svarīgi to skaidri norādīt. Piemēram, spriedumā Halifax ir apstiprināts: “[...] kā to Tiesa ir atgādājusi vairākas reizes, Kopienas tiesību aktiem ir jābūt ar precīziem un to piemērošanai ir jābūt paredzamai lietas daļībniekiem [...]. Šīs tiesiskās drošības prasība ir jāpaši stingri jāievēro, kad iet runa par tiesisko regulējumu, kas var paredzēt finansiālas saistības, lai jāautu ieinteresētajām personām precīzi zināt tiem uzlikto saistību apjomu” (53).

80.

Nav noslēpums fakts, ka tiesību aktu āunprātīgais izmantošanas aizlieguma princips ir pretrunā likumības un tiesiskās noteiktības principam. Tāpēc ir svarīgi, lai tā nosacījumi būtu cik iespējams skaidri (54). Atgādinu arī to, ka iepriekš minētais argumentācija, kas pamato sprieduma Halifax tīlītāju piemērošanu izskatāmā lietā, bija daļēji balstīta uz izpratni, ka nosacījumi āunprātīgais izmantošanas konstatēšanai bija skaidri vismaz no 2000. gada, tas ir, sprieduma lietā Emsland-Stärke datuma (55). Ja divi minētajā lietā pasludinātie nosacījumi saplūst vienā, manuprāt, šīs pieņēmums vairs nav spēkā.

81.

Otrkārt, pat ja tiktu apgalvots, ka šos divus nosacījumus tehniski turpina piemērot (56), kaut arī “mākslīgums” ir noteicošais faktors abos, uzskatu, ka šāda pieeja vismaz nebūtu saderīga ar pieeju, kas izmantota iepriekšējā judikatūrā, piemēram, spriedumos Halifax, Parts Service un WebMindLicences (57), kur skaidrāki noteiktas attiecīgās normas un to mērķis.

82.

Treškārt, šie divi nosacījumi vispirms tika norādīti spriedumā Emsland-Stärke. Minētajā lietā un to vizualizētajā kājā formā turpmākās lietas tie ir faktiski “pārķopēti” Regulas Nr. 2988/95 par Savienības finanšu interešu aizsardzību pret izvairīšanos no nodokļa vārstās normas (4. panta 3. punkta) (58) nosacījumi. Tā varētu būt tikai spekulācija, bet varbūt var apgalvot, ka minētā norma būtu jāpiemēro lietā Emsland-Stärke, ja šī regula būtu piemērojama ratione temporis (59). Patiešām, Regulas Nr. 2988/95 4. panta 3. punktu un abus āunprātīgais izmantošanas nosacījumus Tiesa no tā laika ir uzskatījusi par aizstājamiem (60). Jau tā pārlietu sarežģītājam āunprātīgais izmantošanas pārbaudes kritērija attēstība Komisijas ierosinātajā virzienā – kas nozīmē objektīvo un subjektīvo nosacījumu saplūšanu – radītu mulsinošus jautājumus par to, kādai jābūt šīs regulas un principa mijiedarbībai nākotnē.

83.

Visbeidzot, tiesību aktu āunprātīgais izmantošanas aizlieguma PVN jomā principa piemērošana nenovērstami ir zināma mērķa jomodulā dažādu jomu, uz kurām tā attiecas. Tomēr, manuprāt, kāst vēl sarežģītāk (varbūt pat neiespējami) saskaņot āunprātīgais izmantošanas jādzienu, kas definēts no jauna ierosinātajā veidā (mākslīguma pārbaudes kritērijs), ar citās lietās izmantoto āunprātīgais izmantošanas jādzienu. Tādējādi brīvās pārvietošanas un pilsonības lietās mākslīguma jautājums vairākkārt ne tikai nav uzskatīts par noteicošo, bet praksē tas ir uzskatīts par gandrīz nenozīmīgu (61).

(c) “Mērķa” ievērošanas vērtēšana šajā lietā

84.

Ēmot vēl iepriekš minēto, ierosinu noraidīt Komisijas ierosināto pieeju, tās vietā saglabājot

pieeju, kur? prec?z?k atspogu?ota esoš? Tiesas judikat?ra.

85.

Šaj? liet? iesp?jam? ?aunpr?t?g? izmantošana izpaužas k? nosac?jumu m?ksl?ga izpilde, pirmk?rt, pirmreiz?jai ?pašuma p?rdošanai (iz?r?šanai, iznom?šanai), otrk?rt, turpm?k?s p?rdošanas (iz?r?šanas, iznom?šanas) atbr?vojums no nodok?a (kas paties?b? ir vienas mon?tas divas puses).

86.

T?d?? j??em v?r? PVN piem?rošanas p?rdošanai (iz?r?šanai, iznom?šanai) m?r?is “pirms pirmreiz?jas izmantošanas” un to turpm?ks atbr?vojums no nodok?a, kas atspogu?ots Sest?s PVN direkt?vas 4. panta 3. punkta a) apakšpunkt? un 13. panta B da?as g) punkt?.

87.

Pamatpieeju PVN piem?rošanai ?pašumu nodošanai vienk?rši var rezum?t š?di: ar nodokli tiek aplikta pirmreiz?j? p?rdošana, p?r?j?s tiek atbr?votas no nodok?a. T?s m?r?is ir preciz?ts Komisijas s?kotn?j? priekšlikum? un Tiesas judikat?r?.

88.

Komisijas s?kotn?jam priekšlikumam pievienotaj? paskaidrojuma rakst? ir nor?d?ts, ka “jaunu ?ku b?vniec?bai un tirdzniec?bai ir j?piem?ro nodoklis, lai ar? k?d? status? p?rdev?js r?kotos. Lai atrisin?tu gr?t?bas atš?irt jaun?s ?kas no vecaj?m, ir lietots pirmreiz?jas izmantošanas j?dziens, lai noteiktu br?di, kad ?ka vairs netiek izmantota ražošanas proces? un k??st par pat?ri?a priekšmetu, proti, kad ?ku s?k izmantot t?s ?pašnieks vai ?rnieks”. Paskaidrojuma rakst? t?l?k ir atsauce uz ?pašumiem, ko “pat?r?”, pamatojoties uz to pirmreiz?jo izmantošanu un iesp?ju, ka ?pašums “atk?rtoti non?k komercaprit?” vai tiek “atk?rtoti komercializ?ts” (62).

89.

Šis formul?jums nor?da, ka “pirmreiz?jas izmantošanas” j?dziens ir piel?dzin?ts tam, ka ?pašums “vairs netiek izmantots ražošanas proces?”, “k??st par pat?ri?a priekšmetu” vai “non?k komercaprit?”.

90.

Spriedum? Goed Wonen I Tiesa l?dz?gi interpret?ja šo atbr?vojumu, nor?dot, ka “nekustamo ?pašumu iznom?šana t?d?? princip? j?atbr?vo no nodok?a, t?pat k? jaunu ?ku p?rdošana p?c to pirm?s p?rdošanas (iz?r?šanas, iznom?šanas) gala pat?rt?jam, kas iez?m? ražošanas procesa beigās” (mans izc?lums) (63).

91.

T?d?j?di Sest?s PVN direkt?vas 4. panta 3. punkta a) apakšpunkta un 13. panta B da?as g) punkta kop?jas piem?rošanas m?r?i var p?rfr?z?t k? PVN piem?rošanu, kad nekustamais ?pašums pirmo reizi non?k komercaprit?.

92.

Manupr?t, šim m?r?im neatbilst t?da veida nodošana, k?da aprakst?ta pamatliet?.

93.

To liek secināt vairāku faktoru kopums, it īpaši šādi (pamatojoties uz izpratni par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu): i) fakts, ka ilgtermiņa nomas līgums tika noslēgts ar vienību, kuru kontrolēja apelācijas sūdzības iesniedzēji, ii) fakts, ka ilgtermiņa nomas līguma darbība tika izbeigta, ņemot vērā pārkāpumu parakstīšanas, salīdzinot ar to kopājo līgumu, un iii) fakts, ka šajā sajauktajā laikposmā tika ieviesta saņemšana atpakaļ nomā īstermiņa nomas veidā, kuras galarezultātā apelācijas sūdzības iesniedzēji faktiski nekad nav atteikušies no kontroles pār pašumiem, tātad ka, ņemot vērā visus šos apstākļus, šādi, ka tos nekad nav pārsteigti izmantot ražošanas procesā.

94.

ņemot vērā iepriekš minēto un ievērojot valsts tiesas galīgā sprieduma, tādēļ gadījumos kļūst pamatlietā, ilgtermiņa nomas līgumu starp saistītajām personām, kura ir darbība ir izbeigta ņemot vērā pārkāpumu noslēgšanas un nekādi neizmantojot pašumu, uzskatīt par "pārdošanu (izvešanu, iznomāšanu)" pirms "pirmreizējās izmantošanas" būtu pretrunā Sestās PVN direktīvas 4. panta 3. punkta a) apakšpunktam un 13. panta B daļas g) punktam.

3. Subjektīvs nosacījums: vai galvenais mērķis bija iegūt nodokļu priekšrocības?

95.

Attiecībā uz "subjektīvo nosacījumu" iesniedzējtiesas ceturtajā jautājumā būtībā vaicāts, vai, nosakot minēto galveno mērķi, pirmspārdošanas darbības būtu jāizskata atsevišķi vai kā daļa no darījumiem "kopumā".

96.

Sākotnēji ir noderīgi tuvāk apskatīt "galvenā mērķa" nozīmi.

97.

Subjektīvais pārbaudes kritērijs judikatūrā ir atrodams daudzos dažādos veidos. Papildus "galvenajam mērķim" (64), dažos spriedumos ir atsauces uz "vienīgo mērķi" (65) vai "tikai ar mērķi" (66) iegūt "[nelikumīgas] fiskālās priekšrocības" (67). Citos tie abi ir sajaukti – "galvenais mērķis [...] vienīgi fiskālu priekšrocību iegūšanai" (68). Vēl citos ir atsauces uz komercdarījumiem, kas nav "parasti" (69).

98.

Visām šīm subjektīvā pārbaudes kritērija dažādajām izpausmēm ir kopīgs temats. Visās tajās jautāts: vai to dārt ir kāds ekonomisks iemesls, izņemot nodokļu samazināšanu? Barjera ir uzlikta dažādos augstumos.

99.

Spriedum? Parts Service Tiesa nosprieda, ka var b?t ?aunpr?t?ga izmantošana, ja “galvenais” m?r?is ir nodok?u priekšroc?ba (70). Tas noz?m? iesp?jami ?oti plašu ?aunpr?t?gas izmantošanas j?dzienu. Piln?g? pretrun? tam spriedumos Halifax un Weald Leasing tika nospriests, ka nenotiktu nek?da ?aunpr?t?ga izmantošana, “ja attiec?gajiem dar?jumiem var b?t cits izskaidrojums nek? tikai nodok?u priekšroc?bu ieg?šana” (mans izc?lums) (71). Spriedum? Malvi ?aunpr?t?gai izmantošanai tika piepras?ts, lai dar?jumiem “neb?tu bijis nek?da ekonomiska vai saimnieciska pamatojuma” (72).

100.

Vair?k domin? p?d?jie spriedumi, kuros faktiski izmantota ierobežojoš?ka pieeja ?aunpr?t?gas izmantošanas j?dzienam. Tajos atspogu?ots ar? visp?r?g?k lietotais formulējums “galvenais m?r?is”, “vien?gais m?r?is”, vai “piln?gi m?ksl?gas” strukt?ras.

101.

Manupr?t, subjekt?vais p?rbaudes krit?rijs ir j?piem?ro ierobežoti saska?? ar pieeju t?d?s liet?s k? Halifax un RBS. Ja attiec?gajiem dar?jumiem var b?t k?ds cits ekonomiskais pamatojums nek? nodok?u priekšroc?bas, tad šis p?rbaudes krit?rijs nav izpild?ts. Š?da pieeja ne tikai atspogu?o domin?jošo judikat?ru, t? atbilst ar? likum?bas principam (73), kas “?paši stingri j?iev?ro, kad iet runa par tiesisko regul?jumu, kas var paredz?t finansi?las saist?bas, lai ?autu ieinteres?taj?m person?m prec?zi zin?t tiem uzlikto saist?bu apjomu” (74).

102.

Atceroties par šo pieeju “galvenajam m?r?im”, tagad piev?ršos konkr?tajam jaut?jumam, kas uzdots iesniedz?jtiesas ceturtaj? jaut?jum?, proti, tieši kuru dar?jumu galvenais m?r?is?

103.

Iesniedz?jtiesa pied?v? divas alternat?vas – vai nu, no vienas puses, pirmsp?rdošanas dar?jumi, vai, no otras puses, pirmsp?rdošanas dar?jumi un p?rdošana gala pat?ri?am kop?.

104.

Manupr?t, p?d?jais min?tais katr? zi?? ir nepareizs modelis. Man š?iet skaidrs, ka, iz?emot kr?pšanas gad?jumus nodok?u jom? (par ko netiek apgalvots šaj? liet?), ja ir izmantots pietiekami plašs ietvars, aptverot visu b?vniec?bas procesu, k? ar? ?pašuma turpm?ko kalpošanas laiku, vienm?r var?tu konstat?t zin?mu ekonomisko pamatojumu, kas p?rsniedz “tikai” nodok?u priekšroc?bas. Š?da pieeja faktiski visp?r nekad ne?autu izpild?t subjekt?vo nosac?jumu.

105.

T?d?j?di saist?b? ar šo lietu viens vai vair?ki pirmsp?rdošanas dar?jumi var?tu b?t attiec?gie dar?jumi ar? šaj? liet?. P?c min?t? visp?r?g? apsv?ruma uzskatu, ka galu gal? iesniedz?jtiesai ir j?nosaka dar?jums vai dar?jumu kopums, attiec?b? uz kuru b?tu j?mekl? “galvenais m?r?is” un k?ds ir šis galvenais m?r?is.

106.

To darot, iesniedz?jtiesai tom?r j??em v?r? visi lietas fakti un apst?k?i. Tas var ietvert agr?kus un v?l?kus komercdar?jumus (75). Citiem v?rdiem, lai piln?b? nov?rt?tu pašu pirmssp?rdošanas dar?jumu “galveno m?r?i”, iesniedz?jtiesai ir plaš?k j?apl?ko faktiskie apst?k?i.

107.

Patieš?m, ja šaj? liet? pirmssp?rdošanas dar?jumus piln?gi noš?irtu no to plaš?k? konteksta, tad visp?r neb?tu nek?das nodok?u priekšroc?bas, bet gan nodok?u slogs (jo š? priekšroc?ba ir relat?va un rodas tikai turpm?kas p?rdošanas trešaj?m person?m d??).

4. Secinājumi

108.

?emot v?r? iepriekš min?tos apsv?rumus, iesaku Tiesai uz ceturto un sept?to prejudici?lo jaut?jumu atbild?t š?di:

Ceturtais jaut?jums

T?d? gad?jum? k? pamatliet? “galvenais m?r?is” neb?tu j?mekl? attiec?b? uz pirmssp?rdošanas dar?jumiem un p?rdošanu galapat?ri?am kop?. Iesniedz?jtiesai ir j?nosaka konkr?ta(-as) pirmssp?rdošanas darb?ba(-as), saist?b? ar kur?m “galven? m?r?a” nov?rt?šana ir vispiem?rot?k?, lai konstat?tu ties?bu aktu iesp?jamu ?aunpr?t?gu izmantošanu PVN jom?.

Sept?tais jaut?jums

T?dos apst?k?os k? pamatliet?, kad:

—

ilgtermi?a nomas l?gums ir nosl?gts starp nodok?a maks?t?ju un citu, ar to saist?tu nodok?a maks?t?ju un

—

min?t? nomas l?guma darb?ba ir izbeigta ?oti dr?z p?c t? parakst?šanas, sal?dzinot ar t? kop?jo termi?u, un

—

min?taj? ?saj? laika posm? notiek sa?emšana atpaka? nom?, kuras rezult?t? nodok?a maks?t?js, kas pieš?ir ilgtermi?a nomu, faktiski nekad nav zaud?jis kontroli p?r iznom?tajiem ?pašumiem,

Sest?s PVN direkt?vas 4. panta 3. punkta a) apakšpunktam un 13. panta B da?as g) punktam b?tu pretrun? ilgtermi?a nomas uzskat?šana par p?rdošanu (iz?r?šanu, iznom?šanu) “pirms pirmreiz?j?s izmantošanas” min?t?s direkt?vas 4. panta 3. punkta a) apakšpunkta noz?m?.

D. Par trešo jaut?jumu: dar?jumu defin?šana no jauna un atk?rtota v?rt?šana

109.

Ar trešo jaut?jumu iesniedz?jtiesa b?t?b? vaic?, k? ir j?defin? no jauna attiec?gie dar?jumi, ja šaj? liet? ir piem?rojams ties?bu aktu ?aunpr?t?gas izmantošanas aizlieguma princips?

110.

Ja ir konstatēts tiesību aktu īstenošanas aizlieguma principa pārkāpums, tad ar to saistītie darījumi ir jādefinē no jauna tādā veidā, lai atjaunotu stāvokli, kāds pastāvētu, ja nebūtu darījumu, kuri veido minēto īstenošanu (76). Tomēr definēšana no jauna nedrīkst pārsniegt to, kas vajadzīgs pareizai PVN iekasēšanai un izvairīšanās no nodokļu maksāšanas novēršanai (77).

111.

Līdz ar to, pirmkārt, pamatojoties uz sniegtajām norādēm, atbildot uz pirmo, otro, ceturto un septīto jautājumu, iesniedzējtiesai ir jānosaka, vai konkrētie pamatlīdzekļu darījumu elementi veidoja īstenošanu rādītājus.

112.

Ja tas tiešām ir, tad, otrkārt, iesniedzējtiesai šie darījumi būtu jādefinē no jauna tādā veidā, lai atjaunotu stāvokli, kāds pastāvētu, ja nebūtu elementu, kuri veido šo īstenošanu rādītājus.

113.

Tādējādi, ja valsts tiesa secināja, piemēram, ka pirmspārdošanas darījumos ir pārkāpts tiesību aktu īstenošanas aizlieguma princips, tad šie darījumi nebūtu jāņem vērā, vērējot apelācijas sūdzības iesniedzēju PVN samaksas pienākumu.

114.

Pamatojoties uz iesniedzējtiesas lūgumu izklāstītajiem faktiem un ievērojot tiesas galveno vērējumu, pašumu turpmākā pārdošana tad būtu uzskatāma par to pirmreizējo pārdošanu (izpiršanu, iznomšanu). Minētā pārdošana būtu jāvērtē attiecībā uz PVN saskaņā ar piemērojamo valsts noteikumu interpretāciju, ņemot vērā Savienības tiesību aktus, it īpaši Sestās PVN direktīvas 4. panta 3. punkta a) apakšpunktu un 13. panta B daļas g) punktu.

115.

Par iesniedzējtiesas trešo jautājuma institucionālo aspektu var tikai atkārtot, ka valsts tiesību aktos ir jānosaka kompetentā iestāde, lai definētu no jauna un atkārtoti vērtētu attiecīgos darījumus saskaņā ar valsts procesuālās autonomijas principu, ievērojot līdzvērtības un efektivitātes principus.

116.

Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, ierosinu Tiesai uz trešo jautājumu atbildēt šādi:

—

Ja ir konstatēts tiesību aktu īstenošanas aizlieguma principa pārkāpums, ar to saistītie darījumi ir jādefinē no jauna, lai atjaunotu situāciju, kāda būtu attiecīgus darījumus, kuri veido minēto tiesību aktu īstenošanu.

—

Tādos apstākļos kā pamatlīdzekļu, ciktāl pirmspārdošanas darījumi netiek ņemti vērā, piemērojot tiesību aktu īstenošanas aizlieguma principu, un turpmākā pašumu pārdošana

tādējādi tiek uzskatīta par to pirmreizējo pārdošanu (izīrēšanu, iznomāšanu), šai pārdošanai būtu jāaprēķina PVN saskaņā ar piemērojamo valsts noteikumu interpretāciju, ņemot vērā Savienības tiesību aktus, it īpaši Sestās PVN direktīvas 4. panta 3. punkta a) apakšpunktu un 13. panta B daļas g) punktu.

E. Par piekto, sesto un astoto jautājumu: PVN likuma 4. panta 9. punkta saderība ar Sesto PVN direktīvu

117.

Iesniedzītības piektais, sestais un astotais jautājums ir pamatots ar pieņēmumu, ka PVN likuma 4. panta 9. punkts nav saderīgs ar Sesto PVN direktīvu un (tādēļ) šā direktīva ar to nav saderīga.

118.

Tomēr no līguma sniegt prejudiciālu nolēmumu vai procesuālajiem rakstiem un mutvārdu paskaidrojumiem Tiesa nav skaidrs šīs nesaderības avots vai direktīvas neapstiprināšanas raksturs.

119.

Direktīvas pilnīgas netransponēšanas gadījumā juridiskā situācija savā ziņā ir samērā skaidra. Nav apstiprināšanas pasākumu, tāpēc valsts tiesību akti nav saderīgi ar minēto direktīvu. Savukārt šajā gadījumā ir jāveic pasākumus, lai saderotu Sesto direktīvu. Turklāt nav apgalvots, ka praktiski visos scenārijos bez izņēmuma ar PVN likuma 4. panta 9. punkta piemērošanu netiek "sasniegts rezultāts", kas paredzēts šajā direktīvā (lietojot LESD 288. panta leksiku). Tāpēc nav iespējams runāt par vispārēju un pilnīgu noteiktu apgalvojumu, ka (daļēji) nesaderību var pielīdzināt apstiprināšanas pasākumu neesamībai.

120.

Lai sīkāk izskatītu minētos jautājumus, manuprāt, būtu labāk jāizprot PVN likuma 4. panta 9. punkta iespējamo nesaderības raksturs.

121.

Uzklausēšanas laikā apelācijas sūdzības iesniedzēji norādīja, ka, viņuprāt, galvenā nesaderība ir radusies no PVN likuma 4. panta 6. punkta. Šajā tiesību normā no nodokļa atbrīvotas visas nekustamā īpašuma pirmreizējās pārdošanas (izīrēšanas, iznomāšanas), kur nav atgriešams priekšnodoklis. Apelācijas sūdzības iesniedzēji uzskata, ka šāds atbrīvojums no nodokļa nav saderīgs ar Sestās PVN direktīvas 4. panta 3. punkta a) apakšpunktu un 13. panta B daļas g) punktu, ciktī šajā Savienības tiesību normā pieprasīts aplikt ar nodokli visu nekustamā īpašuma pirmreizējo pārdošanu (izīrēšanu, iznomāšanu). Turklāt, tā kā PVN likuma 4. panta 9. punktā ir atsauce uz PVN likuma 4. panta 6. punktu, tad pārdēļ minētā nesaderība ar Sesto PVN direktīvu arī pirmo minēto padara ar to nesaderīgu.

122.

Atbildētājs un irijas valdība apstrīd šādu tiesību akta interpretāciju. Procesuālajos rakstos tie izklāsta savu šīs normas interpretāciju un tās piemēšanas iemeslus.

123.

Tādējādi attiecībā uz piekto, sesto un astoto jautājumu Tiesa ir nonākusi situācijā, kurā no

iesniedz?tiesas l?muma ir gr?ti saprast, ko tieši ietvertu PVN likuma 4. panta 9. punkta nesader?ba ar Sesto PVN direkt?vu; ?rijas vald?ba asi apstr?d jebkuru š?du hipot?tisku nesader?bu. Pat apel?cijas s?dz?bas iesniedz?jiem ir gr?t?bas izskaidrot, k?da konkr?ta probl?ma rastos saist?b? ar PVN likuma 4. panta 9. punktu, iz?emot to, ka taj? ir atsauce uz 4. panta 6. punktu. Turkl?t, pat ja piekristu apel?cijas s?dz?bas iesniedz?ju skaidrojumam par nesader?bu, man gr?ti saskat?t t? saist?bu ar šo lietu, jo, k? tika apstiprin?ts uzklaušān?, priekšnodoklis šaj? gad?jum? bija atg?stams.

124.

Š?s Tiesas uzdevums nav interpret?t valsts ties?bu aktus. V?l maz?k t?s uzdevums ir atrisin?t str?du starp to interpret?ciju daž?du lietas dal?bnieku skat?jum? gad?jumos, kad iesp?jam?s nesader?bas un/vai ne?stenošanas past?v?šana un raksturs nav ac?mredzams un ir nep?protami apstr?d?ts.

125.

T? rezult?t? un ?emot v?r? iepriekš min?to, es uzskatu, ka Tiesai nav vajadz?go faktisko zi?u, lai sniegtu noder?gu atbildi, kuras pamat? neb?tu hipot?ze un pie??mums par PVN likuma 4. panta 9. punkta iesp?jam?s nesader?bas ar Sesto PVN direkt?vu raksturu.

126.

T?p?c ierosinu piekto, sesto un astoto jaut?jumu noraid?t k? nepie?emamus.

V. Secinājumi

127.

?emot v?r? iepriekš min?tos apsv?rumus, ierosinu Tiesai uz Supreme Court of Ireland [?rijas Augst?k?s tiesas] uzdotajiem jaut?jumiem atbild?t š?di:

Par pirmo un otro jaut?jumu

Padomes 1977. gada 17. maija Sest?s direkt?vas 77/388/EEK par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma: vienota apr??inu b?ze, un valsts ties?bu, ar kuriem transpon? šo direkt?vu, ties?bu normas ir j?interpret?, ?emot v?r? visp?r?jo Savien?bas ties?bu aktu ?aunpr?t?gas izmantošanas aizlieguma principu. Tas attiecas ar? uz:

—

gad?jumiem, kad nav nek?du valsts likumdošanas vai tiesu aktu, ar kuriem “?stenots” šis princips;

—

t?d?m liet?m, k?du izskata iesniedz?jtiesa, ja attiec?gie dar?jumi tika nosl?gti pirms Tiesas 2006. gada 21. febru?ra sprieduma Halifax u.c. (C?255/02, EU:C:2006:121).

Par trešo jaut?jumu

Ja ir konstat?ts ties?bu aktu ?aunpr?t?gas izmantošanas aizlieguma principa p?rk?pums, ar to saist?tie dar?jumi ir j?defin? no jauna, lai atjaunotu situ?ciju, k?da b?tu att?st?jusies bez dar?jumiem, kas veido min?to ties?bu ?aunpr?t?gu izmantošanu.

T?dos apst?k?os k? pamatliet?, cikt?l pirmsp?rdošanas dar?jumi netiek ?emti v?r?, piem?rojojot ties?bu aktu ?aunpr?t?gas izmantošanas aizlieguma principu, un turpm?ka ?pašumu p?rdošana t?d?j?di tiek uzskat?ta par to pirmreiz?jo p?rdošanu (iz?r?šanu, iznom?šanu), šai p?rdošanai b?tu j?apr??ina PVN saska?? ar piem?rojamo valsts noteikumu interpret?ciju, ?emot v?r? Savien?bas ties?bu aktus, it ?paši Padomes Sest?s direkt?vas 4. panta 3. punkta a) apakšpunktu un 13. panta B da?as g) punktu.

Par ceturto jaut?jumu

T?d? gad?jum? k? pamatlieta “galvenais m?r?is” neb?tu j?mekl? attiec?b? uz pirmsp?rdošanas dar?jumiem un p?rdošanu gala pat?ri?am kop?. Iesniedz?tiesai ir j?nosaka konkr?ta(-as) pirmsp?rdošanas darb?ba(-as), saist?b? ar kur?m “galven? m?r?a” nov?rt?šana ir vispiem?rot?k?, lai konstat?tu ties?bu aktu iesp?jamu ?aunpr?t?gu izmantošanu PVN jom?.

Par sept?to jaut?jumu

T?dos apst?k?os k?di ir pamatliet?, kad:

Padomes Sest?s direkt?vas 4. panta 3. punkta a) apakšpunktam un 13. panta B da?as g) punktam b?tu pretrun? ilgtermi?a nomas uzskat?šana par p?rdošanu (iz?r?šanu, iznom?šanu) “pirms pirmreiz?j?s izmantošanas” min?t?s direkt?vas 4. panta 3. punkta a) apakšpunkta noz?m?.

Par piekto, sesto un astoto jaut?jumu

Piektais, sestais un astotais jaut?jums tiek noraid?ti k? nepie?emami.

(1) Ori?in?lvaloda – ang?u.

(2) Spriedums, 2006. gada 21. febru?ris, Halifax u.c. (C?255/02, EU:C:2006:121).

(3) Cini?is (vai re?lists, atkar?b? no personas viedok?a) var?tu piebilst, ka p?d?jais min?tais pat ir priekšnoteikums pirm? nep?rtrauktai past?v?šanai.

(4) Padomes 1977. gada 17. maija Sest? direkt?va par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma: vienota apr??inu b?ze (OV 1977, L 145, 1. lpp.).

(5) Tagad aizst?ta ar Padomes 2006. gada 28. novembra Direkt?vu 2006/112/EK par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu, OV 2006, L 347, 1. lpp.

(6) Prec?z?k, nomas l?gumi uz vair?k nek? 10 gadiem tiek uzskat?ti par nekustam? ?pašuma pieg?di, kas apliekama ar PVN. Tom?r, ja tie ir sp?k? maz?k nek? divdesmit gadus, tad PVN tiek iekas?ts ar? par atpaka?nododam?m l?dzdal?bas ties?b?m.

(7) Spriedums, 2015. gada 17. decembris, WebMindLicenses (C?419/14, EU:C:2015:832, 35. punkts).

(8) Skat. tostarp spriedumus, 2006. gada 21. febru?ris, University of Huddersfield (C?223/03, EU:C:2006:124, 52. punkts); 2006. gada 21. febru?ris, Halifax u.c. (C?255/02, EU:C:2006:121, 68. un 69. punkts un tajos min?t? judikat?ra); 2010. gada 22. decembris, Weald Leasing (C?103/09, EU:C:2010:804, 25. punkts); 2014. gada 13. marts, SICES u.c. (C?155/13, EU:C:2014:145, 29. un 30. punkts), un 2016. gada 14. apr?lis, Cervati un Malvi (C?131/14, EU:C:2016:255, 32. punkts). Skat. ar? spriedumu, 2010. gada 22. decembris, RBS Deutschland Holdings (C?277/09,

EU:C:2010:810, 47. punkts).

(9) Spriedums, 1985. gada 10. janvāris, Association des Centres distributeurs Leclerc un Thouars Distribution (229/83, EU:C:1985:1, 27. punkts).

(10) Spriedumi, 1974. gada 3. decembris, van Binsbergen (33/74, EU:C:1974:131, 13. punkts), un 1994. gada 5. oktobris, TV10 (C?23/93, EU:C:1994:362, 21. punkts).

(11) Par šo terminoloģisko mēražrīku skat., piemēram, Cerioni, L., "The "Abuse of Rights" in EU Company Law and EU Tax Law: A Re-reading of the ECJ Case Law and the Quest for a Unitary Notion", no: European Business Law Review, 21. sēj., 2010, 783. – 813. lpp.

(12) Plašāku taksonomiju par ?aunpr?t?gu izmantošanu un diskusiju par atšir?b?m starpties?bu aktu ?aunpr?t?gu izmantošanu un ties?bu ?aunpr?t?gu izmantošanu skat. Saydé, A., Abuse of EU Law and Regulation of the Internal Market, Oksforda: Hart Publishing, 2014, 16. – 31. lpp.

(13) Skat., piemēram, spriedumus, 2003. gada 23. septembris, Akrich (C?109/01, EU:C:2003:491), un 2014. gada 17. j?lijs, Torresi (C?58/13 un C?59/13, EU:C:2014:2088). Par šo jautājumu skat. arī de la Feria, R., "Prohibition of Abuse of (Community) Law: the Creation of a New General Principle of EC law through Tax", no: Common Market Law Review, 45. sēj., 2008, 395. lpp. un 429. lpp.

(14) Lai apstiprinātu dažādās Savienības ties?bu jomās past?vošās iev?rojamās atšir?bas, skat., piemēram, de la Feria, R., un Vogenauer, S. (red.), Prohibition of Abuse of Law: A New General Principle of EU Law?, Oksforda: Hart Publishing, 2011.

(15) Šajā nozīmē skat. spriedumus, 2004. gada 13. janvāris, Kühne & Heitz (C?453/00, EU:C:2004:17, 28. punkts), vai 2007. gada 18. j?lijs, Lucchini (C?119/05, EU:C:2007:434, 63. punkts).

(16) Spriedums, 2007. gada 6. marts, Meilicke u.c. (C?292/04, EU:C:2007:132, 34. punkts).

(17) Skat., piemēram, Steiner, E., "Comparing the Prospective Effect of Judicial Rulings across Jurisdictions", Šveice: Springer International Publishing, 2015, 12. – 13. lpp., un Lang, M., "Limitation of temporal effects of CJEU judgments: Mission impossible for the governments of EU Member States", no: Popelier, P. u.c. (red.), The Effects of Judicial Decisions in Time, Kembriža: Intersentia, 2014, 245. lpp.

(18) Lenaerts, K., Gutiérrez-Fons, J. A., "The Constitutional Allocation of Powers and General Principles of EU law", no: Common Market Law Review, 47. sēj., 2010, 1629. lpp. un 1645. – 1649. lpp.

(19) No šī viedokļa, kas stingri sak?ojas priekšstat? par tās dalībvalstu augstākās instances tiesu lēmumu lomu, vispārīgus salīdzinošus p?rskatus skat., piemēram, McCormick, D.N., Summers, R.S. (red.), Interpreting Precedents: A Comparative Study, Dartmuta: Ashgate Publishing, 1997. Turpretim atšir?ga, bet noteikti ne jauna diskusija ir par to, kur konkr?taj? gad?jum? beidzas ties?bu konstat?šana un s?kas to rad?šana. Jau 1934. gad? Arthur Goodhart min?ja to kā domin?jošo angļu un amerikāņu juridiskaj? dom? gadsimtu gait? (Goodhart, A.L., Precedent in English and Continental Law, Londona: Stevens and Sons, 1934, 14. lpp.). Skat. arī Cross, R., Harris, J. W., Precedent in English Law. 4. izd., Oksforda Clarendon Press, 1991, 27. – 34. lpp.

(20) Šajā nozīmē, saistībā ar PVN ties?bu aktu ?aunpr?t?gu izmantošanu skat. spriedumu,

2014. gada 18. decembris, Schoenimport Italmoda Mariano Previti u.c. (C?131/13, C?163/13 un C?164/13, EU:C:2014:2455, 54.–60. punkts).

(21) Skat., piem?ram, spriedums, 1976. gada 8. apr?lis, Defrenne (43/75, EU:C:1976:56, 72. punkts), un 1994. gada 28. septembris, Vroege (C?57/93, EU:C:1994:352, 21. punkts).

(22) Spriedumi, 1976. gada 8. apr?lis, Defrenne (43/75, EU:C:1976:56, 74. punkts), un 1994. gada 28. septembris, Vroege (C?57/93, EU:C:1994:352, 21. punkts).

(23) Spriedums, 1994. gada 28. septembris, Vroege (C?57/93, EU:C:1994:352, 21. punkts). Skat. ar? spriedumu, 2000. gada 12. oktobris, Cooke (C?372/98, EU:C:2000:558, 42. punkts). Visp?r?gi skat., piem?ram, Düsterhaus, D., “Eppur Si Muove! The Past, Present and (possible) Future of Temporal Limitations in the Preliminary Ruling Procedure”, no: Yearbook of European Law, 2016.

(24) Spriedums, 2000. gada 23. maijs, Buchner u.c. (C?104/98, EU:C:2000:276, 40. punkts).

(25) Var?tu piebilst, ka š? probl?ma noteikti nav jauna un noteikti neaprobežojas tikai ar ES tiesisko regul?jumu. Sal?dzinošu p?rskatu skat., piem?ram, Steiner, E., min?ts iepriekš 17. zemsp?tras piez?m?, vai Popelier, P. u.c., min?ts iepriekš 17. zemsp?tras piez?m?.

(26) Piem?ru uzskait?jumu skat. ?ener?ladvok?ta M. Pojareša Maduru [M. Poiares Maduro] secin?jumos liet? Halifax u.c. (C?255/02, EU:C:2005:200), 41. zemsp?tras piez?m?, vai atseviš??s b?tisk?s noda??s de la Feria, R., Vogenauer, S. (min?ts iepriekš 14. zemsp?tras piez?m?). K? nor?d?ja Schammo, P., tad “judikat?ra par ties?bu ?aunpr?t?gu izmantošanu tagad aptver visu EK ties?bu aktu spektru” (Schammo, P., “Arbitrage and Abuse of Rights in EC Legal System”, no: European Law Journal, 14. s?j., 2008, 359. lpp.). Vai ?s?k, kaut ar? varb?t ne piln?b? optimistiski, sakot, “?aunpr?t?ga izmantošana ir visur Savien?bas ties?bu aktos” (Saydé, A., min?ts iepriekš 12. zemsp?tras piez?m?, 13. lpp.).

(27) Spriedums, 2009. gada 15. oktobris, Audiolum u.c. (C?101/08, EU:C:2009:626, 50. punkts).

(28) Skat. ar? 13. panta A da?u, 14. un 15. pantu, kur min?ta “nodok?a nemaks?šana, apiešana un ?aunpr?t?ga izmantošana”. Ar? 13., 14., 15., 27. pant?, 28. panta c) punkt? un 28. panta k) punkt? min?ta “nodok?a apiešana” (redakcij?, kas bija sp?k? pamatlietas faktisko apst?k?u norises laik?).

(29) Skat. 4. panta 3. punktu Padomes 1995. gada 18. decembra Regul? (EK, Euratom) Nr. 2988/95 par Eiropas Kopienu finanšu interešu aizsardz?bu (OV 1995, L 312, 1. lpp.).

(30) Regulas Nr. 2988/95 4. panta 3. punkt? ir noteikts: “Ja konstat?ts, ka darb?bas nol?ks ir ieg?t labumu pret?ji attiec?gaj? gad?jum? piem?rojam? Kopienas ties?bu aktu m?r?iem, labuma sa?emšanai vajadz?gos apst?k?us radot m?ksl?gi, šo labumu atbilstoši gad?jumam nepieš?ir vai atsauc.”

(31) Spriedums, 2000. gada 14. decembris, Emsland-Stärke (C?110/99, EU:C:2000:695).

(32) Iepriekš šo secin?jumu 29. punkts.

(33) Spriedums, 1976. gada 8. apr?lis, Defrenne (43/75, EU:C:1976:56, 71. punkts).

(34) Šo secin?jumu 42. punkts.

(35) Skat. spriedumus, 2000. gada 8. j?nijs, Breitsohl (C?400/98, EU:C:2000:304, 38. punkts), un

2014. gada 18. decembris, Schoenimport Italmoda Mariano Previti u.c. (C?131/13, C?163/13 un C?164/13, EU:C:2014:2455, 60. punkts), kas atspogu?o lat??u valodas aforismu nemo propriam turpitudinem allegare potest.

(36) Spriedumi, 2000. gada 14. decembris, Emsland-Stärke (C?110/99, EU:C:2000:695, 54. punkts), un 2006. gada 21. febru?ris, Halifax u.c. (C?255/02, EU:C:2006:121, 76. punkts).

(37) Spriedums, 2006. gada 21. febru?ris, Halifax u.c. (C?255/02, EU:C:2006:121, 86. punkts).

(38) Skat., piem?ram, spriedumus, 2006. gada 21. febru?ris, Halifax u.c. (C?255/02, EU:C:2006:121, 73. punkts), un 2010. gada 22. decembris, Weald Leasing (C?103/09, EU:C:2010:804, 27. punkts).

(39) Skat., piem?ram, spriedumus, 2006. gada 21. febru?ris, Halifax u.c. (C?255/02, EU:C:2006:121, 74. punkts), un 2010. gada 22. decembris, Weald Leasing (C?103/09, EU:C:2010:804, 29. punkts), lai gan ir daži ierobežoti iz??mumi cit?s ties?bu aktu ?aunpr?t?gas izmantošanas aizlieguma principa piem?rošanas jom?s (skat., piem?ram, spriedumu, 2016. gada 14. apr?lis, Cervati un Malvi (C?131/14, EU:C:2016:255, 33. punkts), kur min?ts “tiesiskais regul?jums”, nevis “attiecg?s normas”).

(40) Par PVN skat., piem?ram, spriedumus, 2006. gada 21. febru?ris, Halifax u.c. (C?255/02, EU:C:2006:121, 79. un 80. punkts) (Sest?s PVN direkt?vas 17. pants); 2008. gada 21. febru?ris, Part Service (C?425/06, EU:C:2008:108, 60. punkts) (Sest?s PVN direkt?vas 11. panta A da?as 1. punkta a) apakšpunkts), un 2015. gada 17. decembris, WebMindLicenses (C?419/14, EU:C:2015:832, 38. un 41. punkts) (Direkt?vas 2006/112 43. pants un 56. panta 1. punkta k) apakšpunkts, kas aizst?ts ar 45. pantu un 59. panta k) punktu, ar groz?jumiem, kas izdar?ti ar Padomes 2008. gada 12. febru?ra Direkt?vu 2008/8/EK (OV 2008, L 44, 11. lpp.)) (ar Direkt?vu 2006/11 tika aizst?ta Sest? PVN direkt?va). Tas neapšaub?mi ir atspogu?ots ar? “objekt?v? nosac?juma” v?stur?, cik vien notikušais ?auj mums restaur?t šo v?sturi. T?d?j?di gad?jumos, kas saist?ti ar iesp?jamu ?aunpr?t?gu izmantošanu, jau pirms divu virzienu p?rbaudes krit?riju skaidras formul?šanas spriedum? Emsland-Stärke un v?l?k PVN jom? spriedum? Halifax, Tiesa izv?rt?ja atbilst?bu konkr?tu normu m?r?im (skat., piem?ram, spriedumus, 1998. gada 12. maijs, Kefalas u.c. (C?367/96, EU:C:1998:222, 23. punkts), un 2000. gada 23. marts, Diamantis (C?373/97, EU:C:2000:150, 33. un 34. punkts)), kuri abi attiecas uz 25. panta 1. punktu Padomes 1976. gada 13. decembra Otraj? direkt?v? 77/91/EEK par to, k? vien?došanas nol?k? koordin?t nodrošin?jumus, ko saist?b? ar akciju sabiedr?bu veidošanu un to kapit?la saglab?šanu un main?šanu dal?bvalstis prasa no sabiedr?b?m L?guma 58. panta otr?s da?as noz?m?, lai aizsarg?tu sabiedr?bu dal?bnieku un trešo personu intereses (OV 1977, L 26, 1. lpp.).

(41) J?nor?da, ka liet? Emsland-Stärke, kur ir š? nosac?juma izcelsme, Tiesa neapskat?ja šo nosac?jumu, bet tikai nor?d?ja, ka “Bundesfinanzhof uzskata, ka pirmaj? prejudici?laj? jaut?jum? aprakst?tie fakti pier?da, ka Kopienas noteikumu m?r?is nav sasniegts”. Spriedums, 2000. gada 14. decembris, Emsland-Stärke (C?110/99, EU:C:2000:695, 55. punkts).

(42) Spriedumi, 2006. gada 21. febru?ris, Halifax u.c. (C?255/02, EU:C:2006:121); 2008. gada 21. febru?ris, Part Service (C?425/06, EU:C:2008:108), un 2015. gada 17. decembris, WebMindLicenses (C?419/14, EU:C:2015:832).

(43) Spriedums, 2006. gada 21. febru?ris, Halifax u.c. (C?255/02, EU:C:2006:121, 79. punkts).

(44) Spriedums, 2006. gada 21. febru?ris, Halifax u.c. (C?255/02, EU:C:2006:121, 80. punkts). Tom?r skat. spriedumus Weald Leasing un RBS, kur, š?iet, izmantota nedaudz atš?ir?ga pieeja: spriedumi, 2010. gada 22. decembris, Weald Leasing (C?103/09, EU:C:2010:804), un 2010. gada

22. decembris, RBS Deutschland Holdings (C?277/09, EU:C:2010:810, 44.–45. punkts).

(45) Spriedums, 2008. gada 21. februāris, Part Service (C?425/06, EU:C:2008:108).

(46) Spriedums, 2008. gada 21. februāris, Part Service (C?425/06, EU:C:2008:108, 52. punkts).

(47) Spriedums, 2008. gada 21. februāris, Part Service (C?425/06, EU:C:2008:108, 60. punkts).

(48) Spriedums, 2015. gada 17. decembris, WebMindLicenses (C?419/14, EU:C:2015:832).

(49) Šķotn?ji Direkt?vas 2006/112 43. pants un 56. panta 1. punkta k) apakšpunkts, v?l?k p?c groz?jumiem ar Direkt?vu 2008/8 – 45. pants un 59. panta k) punkts.

(50) Lai gan 2. panta 1. punkts papildin?ts maz un to, iesp?jams, var?tu cit?t k? b?tisku jebkur? liet?, kas saist?ta ar pre?u pieg?di (piem?ram, tas var?ja tikt min?ts, bet netika min?ts iepriekš apspriestajos spriedumos Halifax vai Part Service).

(51) Spriedums, 2006. gada 21. februāris, Halifax u.c. (C?255/02, EU:C:2006:121, 74. punkts).

(52) Šis priekšlikums ir ?oti tuvs tam, ko bija ierosin?jusi Komisija k? risin?jumu jaut?jumam liet? Emsland-Stärke, kuru Tiesa tom?r neizv?l?j?s. Komisija bija ierosin?jusi, ka b?tu konstat?jama ?aunpr?t?ga izmantošana, ja “attiec?go komercdarb?bu m?r?is bija ieg?t priekšroc?bas, kas nav sader?gas ar sp?k? esošo Kopienas noteikumu m?r?iem ar to, ka min?to priekšroc?bu ieg?šanas nosac?jumi tika rad?ti m?ksl?gi” (skat. spriedumu, 2000. gada 14. decembris, Emsland-Stärke (C?110/99, EU:C:2000:695, 43. punkts)) (mans izc?lums).

(53) Spriedums, 2006. gada 21. februāris, Halifax u.c. (C?255/02, EU:C:2006:121, 72. punkts).

(54) Ja t? neb?tu, var?tu š?ist, ka ties?bu aktu ?aunpr?t?gas izmantošanas aizlieguma praktisk? ietekme publiskaj?s ties?b?s ir pretrun? likum?bas principam. Pozit?vistu sapnis par ties?bu paredzam?bu apvienojum? ar visas publisk? sektora darb?bas tiesiskuma konstitucion?lo principu noz?m?, ka, saskaroties ar valsts p?rvaldi, tostarp, protams, nodok?u administr?ciju, indiv?dam, pamatojoties uz sp?k? esošiem ties?bu aktiem, b?tu j?sp?j paredz?t, vai vi?a darb?ba b?s at?auta (tiesiska) vai neat?auta (prettiesiska). Turkl?t min?t?s dihotomijas ietvaros ir at?auts viss, kas nav skaidri aizliegts. Ties?bu aktu ?aunpr?t?gas izmantošanas aizliegums, it ?paši ar neskaidriem nosac?jumiem, šo klasisko dihotomiju neapšaub?mi papildina ar trešo, pel?ko zonu, kura vair?k tradicion?li dom?jošam pozit?viskam juristam var?tu b?t ?oti satraucoša. Tas faktiski noz?m?, ka ir treš? veida dar?jumu, kurus, neraugoties uz to, ka tie ex ante ir form?li at?auti, var ex-post atk?rtoti p?rv?rt?t k? b?t?b? prettiesiskus. Jebkuru š?du pel?ko zonu ar neskaidriem nosac?jumiem humoristiski var?tu d?v?t par “Šr?dingera tiesiskumu”: tikai v?l?k, atverot kasti, uzzin?sīm, vai dar?jums kast? bija vai nebija tiesisks.

(55) Iepriekš šo secin?jumu 50. punkt?.

(56) Kas, manupr?t, b?tu diezgan “fikt?va” interpret?cija.

(57) K? iztirez?ts iepriekš šo secin?jumu 66.–69. punkt?.

(58) Skat. ar? iepriekš 49.–51. punkt?. Ir v?rts piebilst, ka liet? Emsland-Stärke ?ener?ladvok?ts Z. Alb?rs [S. Alber] pasniedza šo jaut?jumu otr?di, nor?dot, ka 4. panta 3. punkts “nerada jaunu ties?bu principu, bet tikai kodific? visp?r?jo ties?bu principu, kas jau past?v Kopienas ties?b?s” (?ener?ladvok?ta Z. Alb?ra secin?jumi liet? Emsland-Stärke (C?110/99, EU:C:2000:252, 80. punkts)).

- (59) Turpmākajās lietās, kur ir gan tiesību aktu īstenošanas princips, gan Regulas Nr. 2988/95 4. panta 3. punkts, Tiesa pirmām kārtām ir piemērojusi vispārīgo principu (skat. spriedumu, 2016. gada 14. aprīlis, Cervati un Malvi (C-131/14, EU:C:2016:255)).
- (60) Un to diezgan skaidri darīja spriedumā, 2016. gada 14. aprīlis, Cervati un Malvi (C-131/14, EU:C:2016:255, 52. punkts). Skat. arī spriedumu, 2015. gada 9. jūlijs, Cimmino u.c. (C-607/13, EU:C:2015:448).
- (61) Iepriekš šo secinājumu 28. punkts.
- (62) Priekšlikums Padomes Sestajai direktīvai par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (COM(73) 950, 1973. gada 20. jūnijs, Bulletin of the European Communities, 11/73. pielikums, 9. lpp.).
- (63) Spriedums, 2001. gada 4. oktobris, Goed Wonen (C-326/99, EU:C:2001:506, 52. punkts). Šeit jānorāda uz Tiesas acīmredzamo jēdziena “pirmā nodošana” pielīdzināšanu “pirmreizējai izmantošanai”. Skat. arī spriedumu, 2012. gada 12. jūlijs, J. J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard (C-326/11, EU:C:2012:461, 21. punkts), kurā tiek lietots termins “vecas ēkas”.
- (64) Spriedums, 2006. gada 21. februāris, Halifax u.c. (C-255/02, EU:C:2006:121, 75. un 86. punkts).
- (65) Spriedums, 2015. gada 17. decembris, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, 35. punkts).
- (66) Spriedums, 2006. gada 21. februāris, University of Huddersfield (C-223/03, EU:C:2006:124, 51. punkts).
- (67) Spriedums, 2006. gada 21. februāris, Halifax u.c. (C-255/02, EU:C:2006:121, 69. un 70. punkts), un 2010. gada 22. decembris, Weald Leasing (C-103/09, EU:C:2010:804, 25. punkts).
- (68) Spriedums, 2006. gada 21. februāris, Halifax u.c. (C-255/02, EU:C:2006:121, 75. punkts), un 2010. gada 22. decembris, RBS Deutschland Holdings (C-277/09, EU:C:2010:810, 49. punkts).
- (69) Spriedums, 2016. gada 14. aprīlis, Cervati un Malvi (C-131/14, EU:C:2016:255, 32. punkts).
- (70) Spriedums, 2008. gada 21. februāris, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, 45. punkts).
- (71) Spriedumi, 2006. gada 21. februāris, Halifax u.c. (C-255/02, EU:C:2006:121, 75. punkts), un 2010. gada 22. decembris, Weald Leasing (C-103/09, EU:C:2010:804, 30. punkts).
- (72) Spriedums, 2016. gada 14. aprīlis, Cervati un Malvi (C-131/14, EU:C:2016:255, 47. punkts).
- (73) Par iespējamiem draudiem, kas rodas, to neievievojot, vāleiz skat. iepriekš 54. zemsvertras piezīmi.
- (74) Spriedums, 2006. gada 21. februāris, Halifax u.c. (C-255/02, EU:C:2006:121, 72. punkts).
- (75) Spriedums, 2016. gada 14. aprīlis, Cervati un Malvi (C-131/14, EU:C:2016:255, 35. punkts).

(76) Spriedumi, 2006. gada 21. februāris, Halifax u.c. (C-255/02, EU:C:2006:121, 98. punkts); 2013. gada 20. jūnijs, Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, 50. punkts), un 2015. gada 17. decembris, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, 52. punkts).

(77) Spriedums, 2006. gada 21. februāris, Halifax u.c. (C-255/02, EU:C:2006:121, 92. punkts).