

Pagaidu versija

ENERĢĻADVOKĀTA DŽOVANNI PITRUCELLAS

[GIOVANNI PITRUZZELLA] SECINĀJUMI,

sniegti 2022. gada 3. martā (1)

Lieta C-98/21

Finanzamt R

pret

W-GmbH

(*Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa, Vācija) lūgums sniegt prejudiciālu nolikumu)

Lūgums sniegt prejudiciālu nolikumu – Pievienotās vārtības nodoklis – Atskaitījumi – Pārvaldītājsabiedrības iekavēšanas meitasuzņēmumu darbības – Meitasuzņēmumu darbības, kas galvenokārt ir atbilstošas no nodokļa – Vispārīgā izdevumi – Ārpraktiskā prakse

1. Aplūkojamais lūgums sniegt prejudiciālu nolikumu, kuru ir iesniegusi *Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa, Vācija), būtībā attiecas uz dažiem aspektiem saistībā ar pārvaldītājsabiedrības iespēju atskaitīt PVN.
2. Vispārīgās vilcienos pārvaldītājsabiedrības ir sabiedrības, kurām pieder daļa vai viss kapitāls citos uzņēmumos, kuri var darboties dažādās ekonomikas nozarēs vai dažādos viena ražošanas procesa posmos. Pēc veiktās darbības aspekta parasti izšķir “vienkāršu pārvaldītājsabiedrību”, kuras darbība aprobežojas ar uzņēmumu kapitāla iegādi un turēšanu, kā arī ar to saistīto akcionāru tiesību izmantošanu, un “jauktu pārvaldītājsabiedrību”, kura līdztekus minētajai darbībai veic ražošanas vai tirdzniecības darbību.
3. Eiropas tiesiskajā regulājumā PVN jomā – proti, Padomes 2006. gada 28. novembra direktīvā par kopīgo pievienotās vārtības nodokļa sistēmu (turpmāk tekstā – “PVN direktīva”) (2) – nav iekavēšanas pasākumu normas pārvaldītājsabiedrību jomā. Šā iemesla dēļ tām piemērojamais tiesiskais režīms laika gaitā ir ticis pilnveidots ar vairākiem Tiesas spriedumiem. Neraugoties uz to, šajā jomā joprojām rodas jautājumi, kurus izraisa praksē esošo faktisko situāciju daudzveidība un sarežģītība, kā arī grūtības, kuras rodas, iekavējot tās vienotā sistēmā.
4. Aplūkojamajā gadījumā ir strīds par *W-GmbH* (turpmāk tekstā – “W” vai “prasītāja”) – jauktas pārvaldītājsabiedrības, kurai pieder kontrolpakete uzņēmumos X-KG un Y-KG (turpmāk tekstā arī – “meitasuzņēmumi”), kuriem tā sniedz arī administratīvus un grāmatvedības

pakalpojumu par atlīdzību – tiesību atskaitē PVN, kas tika samaksāts kā priekšnodoklis, iegādājoties preces un pakalpojumus, kuri kā daļēnīga iemaksa tika ieguldīti tās meitasuzņēmumos, to veiktajam komercdarbī, kuras galvenokārt ir atbrīvotas no PVN.

5. Šajā gadījumā Tiesai tiek lūgts precizēt, vai PVN direktīvas 168. panta a) punkts, to skatot kopā ar 167. pantu, ir jāinterpretē tādējādi, ka šādas atskaitēšanas tiesības pastāv.

6. Gadījumā, ja atbilde uz šo jautājumu ir apstiprinoša, tātad būs jānoskaidro, vai šāds darījums ir uzskatāms par āunprātīgu, ņemot vērā apstākli, ka meitasuzņēmumiem nebūtu tiesību pilnībā atskaitēt priekšnodokli, ja tie nevis saņemtu minētās preces un pakalpojumus no pārvadātājsabiedrības, bet iegādātos tos tieši.

I. Atbilstošās tiesību normas

A. Savienības tiesības

7. PVN direktīvas 2. panta 1. punkts ir paredzēts:

“PVN uzliek šādiem darījumiem:

a) preču piegādei, ko par atlīdzību kādā daļēnīgā teritorijā veic nodokļa maksātājs, kas rēķina kā tās;

[..]

c) pakalpojumu sniegšanai, ko par atlīdzību kādā daļēnīgā teritorijā veic nodokļa maksātājs, kas rēķina kā tās;

[..].”

8. Minētās direktīvas 9. panta 1. punkts ir paredzēts:

“Nodokļa maksātājs” ir jebkura persona, kas patstāvīgi jebkurā vietā veic jebkuru saimniecisku darbību, neatkarīgi no šīs darbības mērķa vai rezultāta.

Jebkuru ražotāju, tirgotāju vai pakalpojumu sniedzāju darbību, tostarp kalnrniecību, lauksaimniecisku darbību un brīvo profesiju darbību, uzskata par “saimniecisku darbību”. Materiāla vai nemateriāla pašuma izmantošana ar nolūku gūt no tā ilglaicīgus ienākumus jo paši ir uzskatāma par saimniecisku darbību.”

9. Saskaņā ar šīs direktīvas 167. pantu “atskaitēšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitēmais nodoklis kāst iekasjams”.

10. Šīs direktīvas 168. pants ir paredzēts:

“Ciktāl preces un pakalpojumus nodokļa maksātājs izmanto darījumiem, par kuriem uzliek nodokli, nodokļa maksātājam ir tiesības tajā daļēnīgā, kurā viņš veic šos darījumus, atskaitēt no nodokļa, par kuru nomaksu viņš ir atbildīgs:

a) PVN, kas attiecīgajā daļēnīgā maksājams vai samaksāts par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko tam veicis vai veiks cits nodokļa maksātājs;

[..].”

B. Vācijas tiesības

11. 2005. gada 21. februāra *Umsatzsteuergesetz* (Apgrozījuma nodokļa likums, turpmāk tekstā – “UStG”) (3) 2. pants ir paredzēts:

“1. Uzņēmums ir persona, kas patstāvīgi veic komercdarbu vai profesionālu darbību. Uzņēmums aptver visu uzņēmēja veikto komercdarbu vai profesionālo darbību. Ar komercdarbu vai profesionālo darbību tiek saprasta jebkura pastāvīga darbība, kas tiek veikta, lai gūtu ienākumus, pat ja nav nodoma gūt peļņu vai ja personu apvienība savu darbību veic tikai attiecībā uz tās dalībniekiem.

2. Komercdarbība vai profesionālā darbība netiek veikta neatkarīgi:

1. ja fiziskas personas individuāli vai kopā ir integrētas uzņēmumā tādējādi, ka tā ir jāievēro uzņēmēja instrukcijas,

2. ja faktisko saišu vispārējā struktūra liecina, ka juridiska persona finanšu, saimnieciskā un organizatoriskā ziņā ir iekļauta galvenajā uzņēmumā (finanšu vienībā). Finanšu vienība attiecas tikai uz iekšjiem pakalpojumiem starp uzņēmuma struktūrvienībām, kas atrodas valstī. Šīs struktūrvienības ir jāuzskata par vienu vienīgu uzņēmumu. [..].”

12. UStG 15. pants “Priekšnodokļa atskaitēšana” ir formulēts šādi:

“1) Nodokļa maksātājs var atskaitīt šādas priekšnodokļa summas:

1. saskaņā ar likumu maksājumu nodokli par preču piegādi un citiem pakalpojumiem, ko tā uzņēmumam ir sniedzis cits uzņēmums. [..].”

13. *Abgabenordnung* (Nodokļu noteikumi, turpmāk tekstā – “AO”) (4) 42. pants, pamatlietai piemērojamajā redakcijā, ir paredzēts:

“(1) Nodokļu tiesību aktus nevar apiet, ņaunprātīgi izmantojot tiesību aktos paredzētos režīmus. Ja ir izpildīti nosacījumi, kas ir paredzēti nodokļu tiesību normā, kuras mērķis ir cēnīties pret izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, juridiskās sekas ir noteiktas minētajā tiesību normā. Citos gadījumos, kad atklājas stāvokļa ņaunprātīga izmantošana 2. punkta izpratnē, nodoklis ir jāmaksā ar tiem pašiem nosacījumiem kā saskaņā ar saimnieciskajām darbībām atbilstošo juridisko režīmu.

(2) Stāvokļa ņaunprātīga izmantošana ir tad, ja ir izvēlēts neatbilstošs juridiskais režīms, kas nodokļu maksātājam vai trešai personai sniedz likumā neparedzētas nodokļu priekšrocības salīdzinājumā ar atbilstošā juridiskā režīma sekām. Šis noteikums nav piemērojams, ja nodokļu maksātājs pierāda, ka režīma izvēle ir pamatojusi ar nodokļiem nesaistīti iemesli, kas ir jāņem vērā attiecībā uz viņa situāciju kopumā.”

II. Fakti, tiesvedība pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

14. W ir sabiedrība ar ierobežotu atbildību, kas pērk, pērvalda un pērdod nekustamo īpašumu, kā arī projektē, renovē un īsteno būvprojektus.

15. 2013. gadā tai piederēja kapitāla uzņēmums X KG un Y KG, kas ir izveidoti kā personīsabiedrības ar sabiedrību ar ierobežotu atbildību kā komandītu (*GmbH & Co. KG*) un veicību vienīcību un atsevišķo dzīvojamību vienību pārdošanas darbību, kas galvenokārt ir atbilstoši PVN.
16. Konkrēti, strīdus gadā X KG kapitāla piederēja Z KG, kurai piederēja 6 % kapitāla, un W, kam bija 94 % kapitāla. 2013. gada 31. janvārī tika noslēgta vienošanās, ka Z KG veic ieguldījumu meitasuzņēmumā 600 000 EUR apmērā, savukārt W sniedz pakalpojumus bez atlīdzības 9 400 000 EUR apmērā diviem meitasuzņēmuma būvprojektiem. Konkrēti, W bija jāsniedz X KG labā plānošanas pakalpojumi energoapgādei, siltumizolācijai un pieslēgšanai tīkliem, arhitektūras pakalpojumi, galvenā būvuzmāja pakalpojumi, materiālu sūtīšanas un mārketinga pakalpojumi, kā arī statistiskie pētījumi, sniedzot šos pakalpojumus daļēji ar savu personālu un savu aprīkojumu, un daļēji, iegādājoties preces un pakalpojumus no citiem uzņēmumiem.
17. Tajā pašā dienā W un X KG noslēdza vienu vienošanos, saskaņā ar kuru saistībā ar minētajiem būvprojektiem pirmais minētais uzņēmums par atlīdzību sniegs otrajam grāmatvedības un pārvaldības pakalpojumus. Šie pakalpojumi ietvēra darbinieku pieņemšanu darbā un atlaišanu, materiālu iegādi, grāmatvedības uzskaiti un nodokļu deklarāciju sagatavošanu un iesniegšanu nodokļu administrācijai. No minētajiem grāmatvedības un pārvaldības pakalpojumiem tika tieši izslēgti pakalpojumi, kuri prasījā bija jāsniedz kā daļēnīka iemaksa.
18. Turklāt 2013. gadā W piederēja 89,64 % kapitāla uzņēmumam Y KG; pārējās kapitāla daļas piederēja P I GmbH. 2013. gada 10. aprīlī tika noslēgta vienošanās, saskaņā ar kuru P I GmbH iemaksā Y KG ieguldījumu EUR 3 500 000 apmērā un W vienam Y KG būvprojektam bez atlīdzības sniedz pakalpojumus – kuri ir līdzīgi šo secinājumu 16. punktā aprakstītajiem pakalpojumiem – ar vērtību EUR 30 290 000. Tajā pašā dienā W un Y KG noslēdza arī vienošanos, saskaņā ar kuru pirmais minētais uzņēmums par atlīdzību sniegs otrajam grāmatvedības un pārvaldības pakalpojumus, kas ir pielīdzināmi šo secinājumu 17. punktā norādītajiem pakalpojumiem.
19. Savās PVN deklarācijās par 2013. gadu W pilnībā atskaitīja PVN par saviem ar nodokli apliekamajiem darījumiem. Tomēr Vācijas nodokļu administrācija pēc nodokļu pārbaudes ir uzskatījusi, ka W veiktās daļēnīka iemaksas uzņēmumos X KG un Y KG ir kvalificējamās kā nodokli neapliekamas darbības, jo to mērķis nebija gūt ieņēmumus apgrozījuma nodokļa tiesiskā regulējuma izpratnē un līdz ar to tās neietilpst pārvaldītājsabiedrības uzņēmējdarbībā. Tāpēc priekšnodokļa samaksātās PVN summas saistībā ar šīm darbībām nevarēja tikt atskaitītas.
20. Pēc tās administratīvās sūdzības noraidīšanas W cēla prasību *Niedersächsisches Finanzgericht* (Lejassaksijas Finanšu tiesa, Vācija), kas ar 2018. gada 19. aprīļa spriedumu prasību apmierināja. Minētā tiesa uzskatīja, ka W varēja pilnībā atskaitīt priekšnodokli samaksāto pievienotās vērtības nodokli, jo grāmatvedības un pārvaldības pakalpojumi, kurus W sniedza X KG un Y KG, bija saistīti ar tiešo vai netiešo iejaukšanos šo uzņēmumu pārvaldībā par atlīdzību. Tātad arī pakalpojumu natūrā sniegšana kā daļēnīka ieguldījums esot daļa no aktīvu pārvaldīšanas uzņēmējdarbības. Šī tiesa turklāt uzsvēra, ka pastāv arī nodokļu iemaksas, kuri ir attaisnojuši struktūras izvēli aplūkojamam darījumam.
21. Par minēto spriedumu *Finanzamt* (Finanšu pārvalde) iesniedza kasācijas sūdzību (*Revision*) iesniedzoties – *Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa), tās pamatojumam norādot, ka: i) tās kā strīdus pakalpojumi – proti, pakalpojumi, kas ir saistīti ar daļēnīka iemaksām natūrā meitasuzņēmumos –, kuri ir jānosūtīti no tiem pārvaldības un grāmatvedības pakalpojumiem, kuri

sniegti par atlīdzību, tika sniegti bez atlīdzības, tie neveido apmaiņas objektu; ii) W veiktie darījumi katrā ziņā ir uzskatāmi par PVN atskaitēšanas tiesiskā regulējuma ieviešanas izmantošanu.

22. Iesniedzējtiesas nolūmumā *Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa) vispirms konstatē, ka W un tās meitasuzņēmumi nav "finanšu vienība" *UStG* 2. panta 2. punkta izpratnē, tādēļ minētās sabiedrības nevar tikt uzskatītas par vienu uzņēmumu.

23. P?c tam iesniedz?jtiesa nor?da, ka, t? k? W ir sniegusi saviem meitasuz??mumiem gr?matved?bas un p?rvald?bas pakalpojumu par atl?dz?bu, t?, neskatoties uz savu p?rvald?t?jsabiedr?bas statusu, princip? var?tu piln?b? atskait?t priekšnodokli par pakalpojumiem. Turkl?t t? nor?da, ka saska?? ar Tiesas judikat?ru š?ds atskait?jums tiek atz?ts gan tad, ja izmaksas ir saist?tas ar konkr?tu iepriekš veiktu dar?jumu, kam ir t?l?t?ja un tieša saikne ar v?l?k veiktiem dar?jumiem, kas pieš?ir atskait?šanas ties?bas, gan tad, ja attiec?g?s izmaksas ietilpst uz??muma visp?r?jos izdevumos un k? t?das veido da?u no t? p?rdoto pre?u vai sniegto pakalpojumu cenas.

24. Tom?r *Bundesfinanzhof* (Feder?l? finanšu tiesa) šaub?s par to, ka pakalpojumiem, kurus W k? dal?bnieka iemaksu ieguld?ja X?KG un Y?KG, ir t?l?t?ja un tieša saikne ar W sniegtajiem pakalpojumiem, kas ir apliekami ar nodokli, vai ar? tie var b?t uzskat?mi par t?s visp?r?jiem izdevumiem, jo faktiski tie bija izmantoti nevis p?rvald?t?jsabiedr?bas saimnieciskajai darb?bai, bet t?s meitasuz??mumu darb?bai, kas galvenok?rt ir atbr?vota no nodok?a.

25. Otrķ?rt, iesniedz?jtiesa jaut? – gad?jum?, ja b?tu j?uzskata, ka saska?? ar PVN direkt?vas ties?bu norm?m nodoklis, kuru W ir samaks?jusi par t?s ar nodokli apliekamajiem dar?jumiem, teor?tiski ir atskait?ms –, vai m?tesuz??muma iejaukšan?s pakalpojumu ieg?d? meitasuz??muma lab?, ar nol?ku atskait?t priekšnodokli, kuru šim meitasuz??mumam neb?tu ties?bu atskait?t, ir PVN tiesisk? regul?juma apiešana.

26. Šaj? zi?? t? uzsver, ka š?das ?aunpr?t?gas izmantošanas esam?bas v?rt?jums paredz p?rbaud?t konkr?t? gad?juma faktiskos apst?k?us ar m?r?i noskaidrot, vai past?v ar nodok?iem nesaist?ti iemesli, kuri attaisno str?dus dar?jumu, un ka saska?? ar valsts ties?b?m š? faktisko apst?k?u p?rbaude ir j?veic Finanšu tiesai [*Finanzgericht*], kuras nol?mums šaj? zi?? ir saistošs *Bundesfinanzhof* (Feder?l? finanšu tiesa). T?tad, ?emot v?r?, ka tiesved?b? pamatliet? *Niedersächsisches Finanzgericht* (Lejassaksijas Finanšu tiesa) ir uzskat?jusi, ka past?v ar nodok?iem nesaist?ti iemesli, kuri ir attaisnojuši W veiktos dar?jumus, iesniedz?jtiesa jaut?, vai š?du iemeslu esam?ba ir š??rslis ties?bu ?aunpr?t?gas izmantošanas konstat?šanai.

27. Visbeidzot, iesniedz?jtiesa min, ka, ja š?da veida dar?jums neb?tu j?uzskata par ?aunpr?t?gu izmantošanu, rastos risks le?itim?t visas p?rvald?t?jsabiedr?bas iejaukšan?s meitasuz??mumu ieg?d?s, lai ieg?tu ties?bas atskait?t PVN, kuru meitasuz??mumiem neb?tu tiešas ieg?des gad?jum?.

28. *Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa) apturēja tiesvedību un uzdeva Tiesai šādas prejudiciālas jautājumus:

“1. Vai t?dos apst?k?os k? pamatliet? Padomes Direkt?vas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu 168. panta a) punkts, skat?ts kop? ar 167. pantu, ir j?interpret? t?d?j?di, ka p?rvald?t?jsabiedr?bai, kas sniedz ar nodokli apliekamus pakalpojumus meitasuz??mumiem, ir ties?bas atskait?t priekšnodokli ar? par pakalpojumiem, ko t? sa?em no treš?m person?m un pret dal?bas kop?j? pe??? garantiju iegulda meitasuz??mumos, lai gan sa?emtajiem pakalpojumiem ir tieša un t?l?t?ja saikne nevis ar p?rvald?t?jsabiedr?bas pašas darb?jumiem, bet ar meitasuz??mumu darb?b?m, kas (galvenok?rt) ir atbr?votas no

nodokļa, kā arī saņemtie pakalpojumi netiek iekārtoti ar nodokli apliekamo darījumu (kuri tiek sniegti meitasuzņēmumiem) cenā un neveido daļu no pašas pārvaldītājsabiedrības saimnieciskās darbības vispārīgām izmaksām?

2. Ja atbilde uz pirmo jautājumu ir apstiprinoša, vai tas, ka pārvaldītājsabiedrība "iejaucas" meitasuzņēmuma saņemtajos pakalpojumos tādējādi, ka tā pati saņem pakalpojumus, par kuriem meitasuzņēmumiem, tieši saņemot pakalpojumus, nebūtu tiesību atskaitīt priekšnodokli, iegulda tos meitasuzņēmumos pret dabu to peļņu un pēc tam, atsaucoties uz savu pārvaldītājsabiedrības statusu, pilnībā atskaita priekšnodokli par saņemtajiem pakalpojumiem, ir tiesību jāunprātīgā izmantošana vai arī šādu iejaukšanos var attaisnot ar ārpus nodokļu jomas pastāvīgiem iemesliem, lai gan priekšnodokļa pilnīgā atskaitīšana pati par sevi ir pretrunā sistēmai un radītu konkurences priekšrocību, ko pārvaldītājsabiedrība struktūras gēst salīdzinājumā ar viena lēmuma uzņēmumiem?"

III. Pušu galvenie argumenti

29. Rakstveida procesā Tiesā apsvērumus iesniedza W, Vācijas valdība un Komisija.

30. W savos apsvērumos vispirms apgalvo, ka iepriekš aprakstīto darījumu pamatā ir ar nodokļiem nesaistītie iemesli: i) pirmkārt, jo projektu īstenošana ar meitasuzņēmumu starpniecību ļauj ierobežot atbildību, kas ir saistīta ar būvprojektu atrašanās vietas teritorijas atbrīvošanu no piesārņojuma [dekontamināciju] (runa faktiski ir par militāro risku, kas ir piesārņotais ar sprādzienbīstamu munīciju); ii) otrkārt, veicot ieguldījumu natūrā, nevis naudā, W ir vairāk pasargāta no iespējamiem meitasuzņēmumu kreditoru vai tiesas izpildītāja prasījumiem, jo pēdējiem minētajiem būtu jāga pieprasīt pakalpojumus – kuri ir minēti ieguldījuma natūrā priekšmets – vienīgi būvprojektu turpināšanas gadījumā, bet meitasuzņēmumu maksātnespējas gadījumā tā būtu gandrīz neiespējama; iii) treškārt, jo projektāšanas un iepirkumu centralizācija pārvaldītājsabiedrībā palielina efektivitāti un ekonomiskus ieguvumus, samazinot iepirkuma izmaksas; iv) visbeidzot, tā kā šāda struktūra saglabā peļņas apmēra konfidencialitāti, jo pircējs varētu atsaukties uz tiesību mēģināt informēt tikai pret līgumslēdzēju pusēm un līdz ar to meitasuzņēmumiem, un nevis pret mātesuzņēmumu.

31. Tādā kontekstā, runājot par pirmo prejudiciālo jautājumu, W apgalvo, ka tai ir atskaitīšanas tiesības, jo tā vienmēr rīkojas nodokļu maksātāja statusā, kad tā iejaucas tās meitasuzņēmumu pārvaldībā, sniedzot administratīvus un grāmatvedības pakalpojumus par atlīdzību. Tā apgalvo, ka pakalpojumu, kuras tā iegādājas ieguldījumiem natūrā savos meitasuzņēmumos, izmaksas dodot tiesības pilnībā atskaitīt priekšnodokli, jo, ņemot vērā, ka šīs izmaksas palīdz stiprināt tās saimniecisko darbību kopumā, tās esot daļa no tās vispārīgiem izdevumiem. Turklāt W apstrīd to, ka tai netika atzītas tiesības atskaitīt priekšnodokli tāpēc, ka vēlākie tās meitasuzņēmumu pakalpojumi ir daļēji atbrīvoti no nodokļa, jo tie ir nošķirti nodokļu maksātāji, un ka saņemtajiem [jeb sēkotnājiem] pakalpojumiem nav tālītās un tiešas saiknes ar konkrētiem vēlākiem tās meitasuzņēmumu pakalpojumiem.

32. Saistībā ar otro prejudiciālo jautājumu W uzskata, ka aplūkojamo darījumu veikšana neesot tiesību jāunprātīgā izmantošana, jo to attaisno šo secinājumu 30. punktā aprakstītie ar nodokļiem nesaistītie iemesli. Šajā ziņā tā norāda arī, ka priekšrocība, ko daudzlēmēju organizācija, kurā ietilpst pārvaldītājsabiedrība, gēst salīdzinājumā ar viena lēmēju organizāciju, esot vienīgi organizatoriskas brīvības izpausme, nevis jāunprātīgā izmantošana.

33. Vācijas valdība un Komisija, pamatojoties uz argumentiem, kuri lielā mērā pārkļūst, uzskata, ka uz pirmo prejudiciālo jautājumu ir jāatbild noliedzoši. ņemot vērā, ka PVN direktīvas 168. panta a) punktā paredzētās tiesības atskaitīt PVN paredz tiešu un tālītāju saikni starp, no vienas puses, konkrētu iepriekš veiktu darījumu un, no otras puses, vienu vai vairākiem vēlākiem

veiktiem darījumiem, kas piešķir atskaitīšanas tiesības, vai arī ar visu nodokļa maksājuma saimniecisko darbību, aplūkojamajā gadījumā saņemtajiem [jeb saskaņotajiem] pakalpojumiem neesot tīrītājam un tiešas saiknes ar pārvadātāja sabiedrības saimniecisko darbību. Faktiski, lai arī par atlīdzību sniegtie grāmatvedības un pārvadātāja pakalpojumi patiešām ir ar nodokli apliekams darījums, šajā lietā iepriekš iegūtie pakalpojumi, kuri tika bez atlīdzības iegūti meitasuzņēmumos, neveido daļu no minēto pakalpojumu cenām. Turklāt saskaņā ar PVN direktīvu nodokļu maksājuma ir tiesības atskaitīt PVN, kas maksājams vai samaksāts par preču iegūšanu vai pakalpojumu sniegšanu, ko tam veicis cits nodokļa maksātājs, vienīgi ciktāl šīs preces un pakalpojumus tas izmanto darījumiem, par kuriem uzliek nodokli. Tā kā aplūkojamajā gadījumā šīs preces un pakalpojumi tika izmantoti, lai veiktu vākus meitasuzņēmumu darījumus, kuri galvenokārt ir atbrīvoti no nodokļa, atskaitīšanas tiesības nepastāv.

34. Saistībā ar otro prejudiciālo jautājumu Vācijas valdība uzskata – izslēdzamajā gadījumā, ja atbilde uz pirmo jautājumu ir apstiprinoša –, ka darījums katrā ziņā ir āunprātīgs, jo tā galvenais mērķis esot iegūt nodokļu priekšrocību, kura ir pretrunā atbilstošo PVN direktīvas tiesību normu mērķim. Savukārt Komisija neuzskatīja par vajadzīgu atbildēt uz šo jautājumu.

IV. Juridiskā analīze

A. Ievada apsvērumi

35. Lai sniegtu priekšlikumu atbildei uz uzdotajiem prejudiciālajiem jautājumiem, turpmākajos punktos es pievērsšos nosacījumiem, kuri ir jāizpilda, lai pārvadātāja sabiedrībai būtu tiesības atskaitīt PVN, un nosacījumiem, kuros veidojas tiesību āunprātīgā izmantošana. Pēc tam, pamatojoties uz Tiesas rīcībā esošajiem lietās materiāliem, es sniegšu norādes, pēc kurām valsts tiesa varēs izvērtēt, vai šajā gadījumā minētie nosacījumi ir izpildīti vai nav.

36. Katrā ziņā iesniedzējtiesas kompetencē ir, ņemot vērā visus apstākļus, kuros norisinājušies attiecīgie darījumi, izdarīt vērtējumus par minēto nosacījumu izpildi aplūkojamajā gadījumā (5). Saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru LESD 267. pantā paredzētās sadarbības sistēmas pamatā faktiski ir skaidra funkciju sadale starp valsts tiesu un Tiesu. Saskaņā ar šo pantu uzskatīt tiesvedībā faktisko apstākļu konstatējums un valsts tiesiskā regulējuma interpretācija ir dalībvalstu tiesu kompetencē. Savukārt Tiesas kompetencē ir sniegt valsts tiesai visus Savienības tiesību interpretācijas elementus un norādes, kuras izriet no pamata tiesvedības materiāliem, kā arī no tai iesniegtajiem rakstveida un mutvārdu apsvērumiem un kuras ļauj šai tiesai pieņemt nolēmumu (6).

B. Par pirmo prejudiciālo jautājumu

37. Ar pirmo prejudiciālo jautājumu iesniedzējtiesa jautā, vai tādus apstākļus kā pamatlietā Direktīvas 2006/112/EK 168. panta a) punkts, skatīts kopā ar 167. pantu, ir jāinterpretē tādējādi, ka pārvadātāja sabiedrībai, kas sniedz ar nodokli apliekamus pakalpojumus meitasuzņēmumiem, ir tiesības atskaitīt priekšnodokli par pakalpojumiem, ko tā iegūst no trešām personām un pret dalībības kopību peņķķ garantiju iegūda meitasuzņēmumos, lai gan saņemtajiem [jeb saskaņotajiem] pakalpojumiem: i) ir tieša un tīrītāja saikne nevis ar pārvadātāja sabiedrības pašas darījumiem, bet ar meitasuzņēmumu darbību, kas (galvenokārt) ir atbrīvotas no nodokļa; ii) saņemtie pakalpojumi netiek iekāuti ar nodokli apliekamo darījumu (kuri tiek sniegti meitasuzņēmumiem) cenā un; iii) neveido daļu no pārvadātāja sabiedrības pašas saimnieciskās darbības vispārīgajiem izdevumiem.

38. Lai atbildētu uz šo jautājumu, ir jāatgādina, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru no PVN direktīvas 168. panta izriet, ka, lai ieinteresētajai personai būtu tiesības atskaitīt nodokli, ir svarīgi, lai tā, pirmkārt, būtu “nodokļa maksātāja” šīs direktīvas izpratnē un, otrkārt, lai preces

vai pakalpojumu, kas norādīti, lai pamatotu minētās tiesības, nodokļa maksājuma būtu iepriekš izmantojusi saviem ar nodokli apliekamajiem darījumiem (7). Turpmākajos punktos es pievēršos katram no šiem nosacījumiem.

1. **Par W nodokļa maksājuma statusu**

39. Saskaņā ar PVN direktīvas 9. pantu nodokļa maksājums ir jebkura persona, kas patstāvīgi jebkurā vietā veic jebkuru saimniecisko darbību, neatkarīgi no šīs darbības mērķa vai rezultāta. Turklāt no šī 9. panta izriet, ka saimnieciskās darbības jūdziens aptver visas ražotāju, tirgotāju un pakalpojumu sniedzēju darbības, tostarp materiāla vai nemateriāla pašuma izmantošanu nolūkā gūt no tā ilglaicīgus ienākumus (8).

40. Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru pārvaldītājsabiedrībai, kuras vienīgais mērķis ir līdzdalība citās sabiedrībās bez tiešas vai netiešas iejaukšanās šo sabiedrību pārvaldībā, nav nedz PVN nodokļa maksājuma statusa PVN direktīvas 9. panta izpratnē, nedz atskaitēšanas tiesību. Vienkārša akciju iegāde, turēšana un pārdošana pati par sevi nav saimnieciska darbība, kas piešķir tās veicējam nodokļa maksājuma statusu, PVN direktīvas izpratnē, jo šādi darījumi neparedz pašuma izmantošanu ar nolūku gūt no tā ilglaicīgus ienākumus. Jebkādās saistībā ar šo dalību saņemtas dividendes vai kapitāla pieaugums pēc tās nodošanas vienkārši ir pašumtiesību rezultāts (9).

41. Citādi ir tad, ja dalību papildina tieša vai netieša iejaukšanās kontrolētās sabiedrības pārvaldēšanā, ciktāl šāda iejaukšanās ietver tās darbību veikšanu, kurām piemēro PVN (10). It paši jauktā pārvaldītājsabiedrība, kurai ne tikai pieder kapitāldaļas sabiedrībās, bet kura šīm sabiedrībām sniedz arī pakalpojumus par atlīdzību, kas ir apliekami ar nodokli, šajā ziņā ir nodokļa maksājuma, kurai principā ir tiesības atskaitīt priekšnodokli (11). Šāda veida pārvaldītājsabiedrības parasti tiek dēvētas par "galvenajām" (12) vai "vadībām" pārvaldītājsabiedrībām.

42. Tiesa ir precizējusi, ka jūdziens "pārvaldītājsabiedrības iejaukšanās savu meitasuzņēmumu pārvaldībā" ir jāsaprot tādējādi, ka tas ietver visus darījumus, kas veido saimniecisku darbību PVN direktīvas izpratnē un ko pārvaldītājsabiedrība veic sava meitasuzņēmuma labā (13). Lai gan tās darbību piemēri, kurās izpaužas šāda iejaukšanās, nav izsmērēoši uzskaitīti, nav strīda par to, ka to veido administratīvo, finanšu, komerciālo un tehnisko pakalpojumu sniegšana (14).

43. Aplūkojamajā gadījumā no Tiesas rīcībā esošajiem lietas materiāliem izriet, ka W ir sniegusi saviem meitasuzņēmumiem ar PVN apliekamus administratīvos un grāmatvedības pakalpojumus (kā minēts, runa ir par pakalpojumiem, kas saistīti ar darbinieku pieņemšanu darbā un atlaišanu, materiālu iegādi, grāmatvedības uzskaiti un nodokļu deklarāciju sagatavošanu). Šī iemesla dēļ tās noteikti var apgalvot, ka tā ir veikusi saimniecisko darbību, iejaucoties savu meitasuzņēmumu pārvaldībā ar darījumiem, kuri ir apliekami ar PVN, un ka tādējādi tā esot uzskatāma par nodokļu maksātāju PVN direktīvas 9. panta 1. punkta izpratnē.

2. **Par saikni starp precēm vai pakalpojumiem, uz kuriem nodokļu maksājums atsaucas, lai pamatotu atskaitēšanas tiesības, un tās vērīgajiem veiktajiem darījumiem, kas ir apliekami ar nodokli**

44. Kā minēts iepriekš, nodokļa atskaitēšanai ir nepieciešams ne tikai pircēja nodokļa maksājuma statuss, bet arī saiknes esamība starp iepriekš veiktajiem ar nodokli apliekamajiem darījumiem un minētā subjekta saimniecisko darbību. Citiem vārdiem, šiem darījumiem ir faktiski jāiekaujas uzņēmējdarbības veikšanā.

45. Faktiski no PVN direktīvas 168. panta izriet, ka nodokļa maksātājam ir tiesības atskaitīt PVN, kas maksājams vai samaksāts par iegādāto preci vai pakalpojumu, ciktāl tas izmanto šo preci vai šo pakalpojumu saviem ar nodokli apliekamiem darījumiem (15).
46. Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru, lai nodokļa maksātājam tiktu atzītas tiesības uz priekšnodokli samaksātā PVN atskaitīšanu, ir nepieciešama tieša un tīltāja saikne starp konkrēto iepriekš veikto darījumu un vienu vai vairākiem tālāk veiktiem darījumiem, kas piešķir atskaitīšanas tiesības (16).
47. Līdz ar to atskaitīšanas tiesības tiek atzītas arī tad, ja, pat nepastāvot tiešai un tīltējai saiknei starp konkrēto iepriekš veikto darījumu un vienu vai vairākiem tālāk veiktiem darījumiem, kas dod atskaitīšanas tiesības, attiecīgo pakalpojumu izmaksas veido daļu no nodokļa maksātāja vispārējiem izdevumiem. Faktiski šādam izmaksam ir tieša un tīltāja saikne ar nodokļa maksātāja saimniecisko darbību kopumā vispārējā izpratnē (17).
48. Kā vien, tā otrā gadījumā ir nepieciešams, lai šākotnējā pakalpojuma izmaksas ir attiecīgi iekāutas vai nu tālāko konkrēto darījumu izmaksās vai nodokļa maksātāja piegādāto preču un sniegto pakalpojumu cenā tā saimnieciskās darbības ietvaros (18).
49. Savukārt, ja nodokļa maksātāja iegādātajam precēm vai pakalpojumiem ir saikne ar tiem darījumiem, kas ir atbrīvoti no nodokļa vai kam netiek piemērots PVN, nodoklis netiek iekasēts un priekšnodoklis netiek atskaitīts (19).
50. Tiesa ir arī precizējusi, ka, vērtējot minēto nosacījumu izpildi, ir jāņem vērā arī aplūkojamo darījumu ekskluzīvais iemesls, uzskatot to par objektīva satura noteikšanas kritēriju. Ja ir konstatēts, ka darījums nav veikts nodokļa maksātāja ar nodokli apliekamās darbības vajadzībām, šos darījumus nevar uzskatīt par tiem, kam ir tieša un tīltāja saikne ar šo darbību, pat ja šie darījumi, ņemot vērā to objektīvo saturu, būtu apliekami ar PVN (20).
51. Šajā lietā no Tiesai pieejamajiem lietās materiāliem izriet, ka preces un pakalpojumi, kuri veido W ar nodokli apliekamo darījumu priekšmetu, [pēc tam] tika izmantoti nevis tās ar nodokli apliekamajiem darījumiem PVN direktīvas 168. panta izpratnē, bet gan, ņemot vērā to “ekskluzīvo iemeslu”, dalībnieka ieguldījumam, protams, bezatlīdzības, abos meitasuzņēmumos. Tomēr pārvadātājsabiedrības ieguldījums – gan naudā, gan natūrā – uzņēmumos, kuros tai pieder kapitāldaļa, pēc savas būtības ir paredzēts dividenžu saņemšanai.
52. Šāds konteksts ir jānoliedz, ka tālāk veiktais iemaksas natūrā ieguldīšanas meitasuzņēmumos darījums varētu būt uzskatāms par “saimniecisku darbību” šīs direktīvas 9. panta 1. punkta izpratnē. Kā minēts, šā darbība paredz materiāla vai nemateriāla pašuma izmantošanu ar nolūku gūt no tā diezgan ilglaicīgus ienākumus, kas ir jādzīens, kurā saskaņā ar pastāvīgu judikatūru neietilpst vienkāršā dividenžu saņemšana. No tā izriet, ka izmaksas, kuras radās, iegādājoties preces un pakalpojumus, kuri tika izmantoti ieguldījumam meitasuzņēmumos, – tā kā to [šo izmaksu] galamērķis ir veikt darbību, kas nav saimnieciska darbība, vismaz attiecībā uz W –, nevar tikt atskaitītas.
53. No otras puses, no iesniedzējtiesas nolūmumā sniegtā apraksta skaidri izriet, ka ar nodokli apliekamajiem darījumiem, saistībā ar kuriem tiek apstrādātas atskaitīšanas tiesības (izmaksas, kas tika samaksātas par arhitekta pakalpojumu sniegšanu, statikas aprīinēm, plānošanu, enerģētiskajiem, sakārtošanu un tirdzniecību), bija tīltāja un tieša saikne ar tālāk veiktajiem meitasuzņēmumu darījumiem, kurus meitasuzņēmumi veica savas šķū bēvniecības un mājokļu pārdošanas darbības ietvaros. Tā ir saikne, kas ir konstatējama objektīvi, ņemot vērā pašu aplūkojamo darījumu būtību, un to neizslēdz apstākļi, ka iegādātos pakalpojumus W tālāk

ieguld?ja meitasuz??mumos, tas pat to apstiprina.

54. T?p?c var tikt izsl?gts tas, ka min?tajiem ar nodokli apliekamajiem dar?jumiem var?tu b?t t?l?t?ja un tieša saikne ar v?l?k veiktajiem W dar?jumiem, kuri ir apliekami ar PVN un kuri savuk?rt izpaud?s k? gr?matved?bas un p?rvald?bas pakalpojumu sniegšana meitasuz??mumiem par atl?dz?bu, un tas, ka šo ar nodokli apliekamo dar?jumu cena bija iek?auta min?to p?rvald?bas un gr?matved?bas pakalpojumu cen?.

55. T?tad v?l ir j?izv?rt?, vai apl?kojamie ar nodokli apliekamie dar?jumi var?tu b?t iek?aujami W visp?r?jos izdevumos. J?konstat?, Tiesas precedents nav atrodama vienota "visp?r?jo izdevumu" defin?cija, bet vien?gi dažos nol?mumos šaj? j?dzien? ir tikuši iek?auti ?paši faktisko apst?k?u gad?jumi.

56. Konkr?t?k, saska?? ar past?v?go judikat?ru, uz kuru ar? W plaši atsaucas savos apsv?rumos, p?rvald?t?jsabiedr?bas, kas iesaist?s sava meitasuz??muma p?rvald?šan?, izdevumi par daž?do pakalpojumu ieg?di saist?b? ar š? meitasuz??muma kapit?lda?u p?r?emšanu, ir nodok?a maks?t?ja visp?r?jo izdevumu da?a un paši par sevi veido da?u no t? p?rdoto pre?u cenās. T?tad t?da veida izdevumiem ir tieša un t?l?t?ja saikne ar visu p?rvald?t?jsabiedr?bas saimniecisko darb?bu (21).

57. Manupr?t, pamatliet? apl?kojamais gad?jums skaidri atš?iras no gad?jumiem, kuri tika izskat?ti tikko min?taj? judikat?r?. Faktiski p?d?jie min?tie gad?jumi attiec?s uz t?diem izdevumiem (k?, piem?ram, izdevumi par juridiskaj?m vai finanšu konsult?cij?m) saist?b? ar kapit?lda?u ieg?di meitasuz??mumos, ar kuriem faktiski labumu guva p?rvald?t?jsabiedr?ba. T?p?c š?dus izdevumus raksturo t?l?t?ja un tieša saikne ar galven?s p?rvald?t?jsabiedr?bas, kas sniedz meitasuz??mumiem ar PVN apliekamus pakalpojumus, saimniecisko darb?bu kopum?, veidojot nepieciešamo priekšnoteikumu l?dzdal?bas ieg?šanai un t?tad p?rvald?t?jsabiedr?bas saimniecisk?s darb?bas veikšanai.

58. Turpretim šaj? liet? W s?kotn?jiem izdevumiem nav tiešas un t?l?t?jas saiknes ar š?s sabiedr?bas uz??m?jdarb?bu, jo, k? jau ir paskaidrots iepriekš?jos punktos, tie bija meitasuz??mumos izdar?t? ieguld?juma "nat?r?" priekšmets. T?tad runa ir nevis par p?rvald?t?jsabiedr?bas izdevumiem, kas ir nepieciešami kapit?lda?u ieg?dei, bet par izdevumiem, kuri paši par sevi ir ieguld?jums meitasuz??mumos un ir izmantoti t?das meitasuz??mumu saimniecisk?s darb?bas veikšan?, kas galvenok?rt ir atbr?vota no nodok?a. T?tad man š?iet, ka uz atg?din?to judikat?ru nevar atsaukties, lai atz?tu W atskait?šanas ties?bas.

59. Savuk?rt uzskatu, ka š?s lietas izš?iršanai lietder?g?ks ir apgalvojums nesenaj? Tiesas spriedum?, kur? tika liegta p?rvald?t?jsabiedr?bas iesp?ja atskait?t priekšnodokl? samaks?to PVN gad?jum?, kad ieg?d?tie pakalpojumi (ar m?r?i sa?emt oblig?ciju aiz??mumu) faktiski tika izmantoti, lai veiktu dar?jumu, kas ir atbr?vots no nodok?a (proti, aiz??muma izsniegšanai p?rvald?t?jsabiedr?bai) (22). Faktiski no min?t? sprieduma var izriet?t nepieciešam?ba izv?rt?t ar nodokli apliekam? dar?juma, par kuru priekšnodokl? tika samaks?ts PVN, faktisko galam?r?i, izsl?dzot atskait?jumu gad?jumos, kad š?ds dar?jums ir saist?ts ar v?l?k veikto dar?jumu, kas ir atbr?vots no nodok?a. No t? izriet, ka t?p?c ir b?tiski uzsv?rt, ka apl?kojamaj? gad?jum?, ?emot v?r? iepriekš 53. punkt? izkl?st?to, dar?jumiem, kuriem tiek piepras?ts atskait?jums, t?l?t?ja un tieša saikne paties?b? bija ar meitasuz??mumu darb?b?m, kas ir atbr?votas no nodok?a, un t?d?? atskait?jums b?tu j?izsl?dz.

60. Izdarīt secinājuma papildu apstiprinājumam var atgādināt arī Tiesas judikatūru, kurā, lai arī nerunājot tieši par pārvērtējumsabiedrību, tomēr – pretī tam, ko W apgalvo savos apsvērumos, – ir paredzēti vispārīgi piemērojami noteikumi PVN atskaitēšanai un tādā ar šeit aplūkojamajam gadījumam.

61. Apstāklis, ka nodokļa maksātāja izdevumi ir radušies nevis viņa pašā ar nodokli apliekamo darījumu vajadzībā, bet trešās personas veikta darījuma vajadzībā, pārrauj tiešu un tīlītāju saikni, kurai ir jāpastāv starp iepriekšējā pakalpojumu iegādi un vērtību darījumā, tādējādi liedzot nodokļa maksātājam pilnībā atskaitīt PVN (23). Runa ir par principu, kas ir piemērojams pamatlietā aplūkojamajam gadījumam, ņemot vērā atšķirīgu juridisko subjektivitāti, kura raksturo meitasuzņēmumus atšķirībā no pārvērtējumsabiedrības.

62. Visbeidzot, *Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa) apsvērums iesniedzējtiesas nolūmuma 59. punktā nešiet nepiemērots: argumentējot tādā izpratnē, kādu ir ierosinājusi W un apstiprinājusi pirmās instances tiesa, tādā situācijā, kad pārvērtējumsabiedrība jebkādā veidā iejaucas kontrolētajos uzņēmumos, kuri veic no nodokļa atbrīvotu darbību, galu galā tiktu lieģitīta visa pirmās minētās iejaukšanās tūdu preču un pakalpojumu iegāde, kas tiek izmantoti otrajiem minētajiem, tādējādi iegāstot tiesības uz pilnīgu atskaitēšanu, pretī PVN neitralitātes principam.

63. ņemot vērā visu iepriekš izklāstāto, es uzskatu, ka uz pirmo prejudiciālo jautājumu ir jāatbild šādi: “Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 168. panta a) punkts, skatīts kopā ar 167. pantu, ir jāinterpretē tādējādi, ka pārvērtējumsabiedrībai, kas sniedz ar nodokli apliekamus pakalpojumus meitasuzņēmumiem, nav tiesību atskaitīt PVN, kas ir samaksāts par pakalpojumiem, ko tā saņem no trešām personām un pret dalībības kopējā peļņi garantiju iegulda meitasuzņēmumos, ja saņēmējiem pakalpojumiem ir tieša un tīlītāja saikne nevis ar pārvērtējumsabiedrības pašas darījumiem, bet ar meitasuzņēmumu darbību, kas (galvenokārt) ir atbrīvotas no nodokļa, kā arī saņemtie pakalpojumi netiek iekāuti ar nodokli apliekamo darījumu (kuri tiek sniegti meitasuzņēmumiem) cenā un neveido daļu no pašas pārvērtējumsabiedrības saimnieciskās darbības vispārīgiem izdevumiem.”

C. Par otro prejudiciālo jautājumu

64. Ar otro prejudiciālo jautājumu iesniedzējtiesa vaicā, gadījumā, ja atbilde uz pirmo jautājumu ir apstiprinoša, vai tas, ka pārvērtējumsabiedrība “iejaucas” meitasuzņēmumu saņēmētajos pakalpojumos tādējādi, ka tā pati saņem pakalpojumus, par kuriem meitasuzņēmumiem, tieši saņemot pakalpojumus, nebūtu tiesību atskaitīt priekšnodokli, un iegulda tos meitasuzņēmumos pret dalību to peļņi un pāc tam, atsaucoties uz savu pārvērtējumsabiedrības statusu, pilnībā atskaita priekšnodokli par saņēmētajiem pakalpojumiem, ir tiesību āunprātīgā izmantošana Tiesas judikatūras izpratnē, vai arī šādu iejaukšanos var attaisnot ar ņrupus nodokļu jomas pastāvīgiem iemesliem, lai gan priekšnodokļa pilnīgā atskaitēšana pati par sevi ir pretrunā sistēmai un radītu konkurences priekšrocību, ko pārvērtējumsabiedrība struktūras gāst salīdzinājumā ar viena lēmēja uzņēmumiem.

65. Kā ir izklāstāts iepriekšējās punktās, es uzskatu, ka uz pirmo prejudiciālo jautājumu ir jāatbild noliedzoši un ka tādā aplūkojamajā gadījumā W nav pareizi piemērojusi nosacījumus, kas ir paredzēti piemērojamās PVN direktīvas tiesību normās. Tāpāc uz jautājumu par iespējamo tiesību āunprātīgā izmantošanu nevajadzētu atbildēt. Tomēr es uzskatu, ka ir lietderīgi formulēt dažus apsvērumus arī atbildei uz otro jautājumu, gadījumā, ja Tiesa nonāktu pie atšķirīgā secinājuma.

66. K? zin?ms, c??a pret kr?pšanu, nodok?u nemaks?šanu un iesp?jami ?aunpr?t?gu r?c?bu ir m?r?is, ko atz?st un veicina tiesiskais regul?jums PVN jom? (24).

67. Ties?bu ?aunpr?t?gas izmantošanas aizlieguma princips t?pat aizliedz 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 (25). Min?tais princips, kas PVN jom? nav ietverts konkr?t? Savien?bas ties?bu norm?, bet ir balst?ts past?v?gaj? Tiesas judikat?r?, saska?? ar kuru ties?bu vai priekšroc?bas atteikums ?aunpr?t?gas r?c?bas d?? ir tikai sekas konstat?jumam, ka ties?bu ?aunpr?t?gas izmantošanas gad?jum? faktiski nav izpild?ti objekt?vie nosac?jumi, kas nepieciešami, lai var?tu sa?emt v?lamo priekšroc?bu (26).

68. Lai var?tu konstat?t ?aunpr?t?gas r?c?bas past?v?šanu, dal?bvalsts finanšu administr?cijai ir j?pier?da divu kumulat?vo nosac?jumu izpilde. Pirmk?rt, ir j?konstat?, ka, lai ar? form?li ir piem?roti atbilstošo PVN direkt?vas normu un šo direkt?vu transpon?jošo valsts ties?bu aktu nosac?jumi, str?dus dar?jumu rezult?t? ir ieg?tas nodok?u priekšroc?bas, kuru pieš?iršana b?tu pret?ja šo normu m?r?im (objekt?vais nosac?jums). Otrk?rt, no objekt?vo elementu kopuma ir j?izriet, ka attiec?go dar?jumu galvenais m?r?is ir nodok?u priekšroc?bu ieg?šana (subjekt?vais nosac?jums) (27).

69. K? jau min?ju, valsts tiesas kompetenc? ir p?rbaud?t, vai pamatliet? past?v ?aunpr?t?gu r?c?bu veidojošie elementi. Tom?r Tiesa, lemjot sakar? ar l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu, var vajadz?bas gad?jum? sniegt preciz?jumus, lai pal?dz?tu valsts tiesai vad?ties t?s interpret?cij? (28).

1. **Par ties?bu ?aunpr?t?gas izmantošanas objekt?vo nosac?jumu**

70. Saist?b? ar ties?bu ?aunpr?t?gas izmantošanas situ?cijas objekt?vo nosac?jumu vispirms ir j?nor?da, ka ties?bu normu atskait?jumu jom? m?r?is ir piln?b? atvieglot uz??m?jam visas saimniecisk?s darb?bas laik? maks?jam? vai samaks?t? PVN uzlikto nastu. L?dz ar to attiec?g? tiesisk? regul?juma m?r?is ir nodrošin?t neitralit?ti aplikšan? ar nodokli vien?gi t?m saimnieciskaj?m darb?b?m, kas ir apliekamas ar PVN (29).

71. Pamatojoties uz to, kas izriet no iesniedz?jtiesas nol?muma, es uzskatu, ka nodok?u priekšroc?ba, ko pras?t?jai pieš?ir atskait?jums, ir pretrun? min?tajam m?r?im. Proti, t? k? preces un pakalpojumi, kurus s?kotn?ji ieg?d?j?s W, ir izmantoti meitasuz??mumu saimnieciskaj? darb?b?, t?s iejaukšan?s ??va g?t labumu no atskait?juma, kuram neatbilst nek?da v?l?ka nodok?a uzlikšana, ne attiec?b? uz pašu W, jo apl?kojamo pakalpojumu ieguld?jums meitasuz??mumos ir darb?ba, kas nav apliekama ar nodokli, nedz attiec?b? uz meitasuz??mumiem, kuru darb?ba galvenok?rt ir atbr?vota no nodok?a.

72. Š?da situ?cija tom?r š?iet pret?ja kop?j?s PVN sist?mas m?r?im, kas, k? min?ts, ir nodrošin?t neitralit?ti aplikšan? ar nodokli vien?gi PVN direkt?vas 9. pant? min?taj?m saimnieciskaj?m darb?b?m, kas ir apliekamas ar nodokli.

73. To apstiprina ar? nov?rojums, ka, spriežot uz??mumu grupas l?men?, nodok?u priekšroc?ba, kas izriet no PVN, ko W ir samaks?jusi priekšnodokl?, piln?gas atskait?šanas, neb?tu ieg?ta, ja dar?juma strukt?ra b?tu cit?da.

74. Pie?emsim, pirmk?rt, ka pras?t?ja nodotu meitasuz??mumiem iepriekš ieg?d?t?s preces un pakalpojumus par atl?dz?bu. Š?d? gad?jum? š?da nodošana tiktu aplikta ar PVN, k? rezult?t?, no vienas puses, W var?tu atskait?t nodokli par ar nodokli apliekamajiem dar?jumiem, jo tiktu ieg?d?tas preces un pakalpojumi, kas ir izmantoti t?s dar?jumiem, par kuriem uzliek nodokli (proti,

pakalpojumi meitasuz??mumiem par atl?dz?bu). No otras puses, ?emot v?r?, ka meitasuz??mumu veikt? darb?ba galvenok?rt ir atbr?vota no nodok?a, to samaks?tais nodoklis neb?tu atskait?ms, vismaz ne piln?b?.

75. Analo?iski, ties?bu uz piln?gu atskait?šanu neb?tu, ja W un t?s meitasuz??mumi veidotu PVN maks?t?ju grupu PVN direkt?vas 11. panta izpratn?. Proti, š?d? gad?jum?, no br?ža, kad PVN maks?t?ju grupa tiek uzskat?ta par vienu nodok?a maks?t?ju (30), priekšnodok?a atskait?šanas ties?bas tiktu noteiktas, pamatojoties vien?gi uz grupas – un t?tad ar? meitasuz??mumu – dar?jumiem ar treš?m person?m (31). T?p?c preces un pakalpojumi, kurus s?kotn?ji ieg?d?j?s W, b?tu saist?ti – skatot uz??m?jdarb?bu kopum? – ar meitasuz??mumu veiktajiem pakalpojumiem, kuri galvenok?rt ir atbr?voti no nodok?a un ietver m?jok?u b?vniec?bu un p?rdošanu, l?dz ar to nodoklis neb?tu atskait?ms vai b?tu atskait?ms da??ji.

76. Var?tu iedom?ties ar? gad?jumu, ja W, t?pat k? p?r?jie subjekti, kuriem pieder?ja meitasuz??mumu kapit?lda?as, veiktu savus ieguld?jumus naud?, š?d? veid? finans?jot pašu meitasuz??mumu tieši veikt?s pre?u un pakalpojumu ieg?des. Ar? š?d? gad?jum? nodoklis, ko p?d?jie min?tie samaks?tu par ieg?d?taj?m prec?m un pakalpojumiem, neb?tu atskait?ms, vismaz ne piln?b?, jo tie veic darb?bu, kura galvenok?rt ir atbr?vota no nodok?a.

77. ?emot v?r? iepriekš min?to un neskarot iesniedz?jtiesas gal?go v?rt?jumu, es uzskatu, ka t?ds dar?jums, kurš tiek apl?kots pamatliet?, ir pretrun? PVN direkt?vas 167. un 168. panta m?r?im un t?p?c var tikt uzskat?ts, ka ties?bu ?aunpr?t?gas izmantošanas objekt?vais nosac?jums ir izpild?ts.

2. Par ties?bu ?aunpr?t?gas izmantošanas subjekt?vo nosac?jumu

78. Run?jot par ties?bu ?aunpr?t?gas izmantošanas PVN jom? “subjekt?vo nosac?jumu”, k? jau ir min?ts, atbilstoši Tiesas judikat?rai no objekt?vo elementu kopuma ir j?izriet, ka dar?jumu galvenais m?r?is ir nodok?u priekšroc?bas ieg?šana.

79. W ir min?jusi vair?kus ar nodok?iem nesaist?tus iemeslus – kas ir nor?d?ti iepriekš šo secin?jumu 30. punkt? –, kuri attaisnotu pamatliet? apl?kojamo dar?jumu strukt?ru; šos iemeslus ir apstiprin?jusi valsts pirm?s instances tiesa, kuras l?mums šaj? aspekt?, saska?? ar iesniedz?jtiesas nol?mum? nor?d?to, ir saistošs *Bundesfinanzhof* (Feder?l? finanšu tiesa). T?tad p?d?j? min?t? tiesa jaut?, vai t?d? gad?jum? k? pamatliet? ar nodok?iem nesaist?to iemeslu esam?ba liedz konstat?t ties?bu ?aunpr?t?gu izmantošanu.

80. Šaj? zi?? ir j?uzsver, ka, lai ar? Tiesas judikat?r? ir izmantotas nevienveid?gas formulas (32), taj? netiek piepras?ts pier?d?t to, ka nodok?u priekšroc?bas ieg?šana ir vien?gais attiec?go dar?jumu m?r?is. Lai ar? dar?jumi, kuriem ir tikai š?ds m?r?is, var atbilst no š?s judikat?ras izrietošaj?m pras?b?m, Tiesa ir preciz?jusi, ka ?aunpr?t?ga izmantošana var past?v?t ar? tad, ja nodok?u priekšroc?bas sa?emšana ir attiec?go dar?jumu galvenais (bet ne ekskluz?vais) m?r?is (33). Tiešo nodok?u jom? – kur? ties?bu ?aunpr?t?ga izmantošana ir regul?ta atseviš?? tiesiskaj? regul?jum? (34) – Tiesa ir atzinusi, ka dar?jums, kas pamatojas uz vair?kiem m?r?iem, tostarp, iesp?jams, ar? apsv?rumiem saist?b? ar nodok?iem, var tikt atz?ts par pamatotu komerci?lu iemeslu, ja vien ar nodok?iem saist?tajiem apsv?rumiem nav galven? noz?me iecer?taj? dar?jum? (35). No t? izriet, ka ?rpus nodok?u jomas past?vošo komerci?lo iemeslu esam?ba pati par sevi nenov?rš ties?bu ?aunpr?t?gas izmantošanas esam?bu, ja vien var tikt uzskat?ts, ka noteicošais dar?juma m?r?is ir nodok?u priekšroc?bas ieg?šana.

81. Šaj? zi?? Tiesa t?pat ir preciz?jusi, ka ir j?uzskata, ka str?dus dar?jumu galvenais m?r?is ir identific?jams k? nodok?u priekšroc?bas ieg?šana, ja šie dar?jumi nav parasti komercdar?jumi (36) vai ja tie neatbilst ekonomiskai un komerci?lai realit?tei (37).

82. Protams, valsts tiesai ir kompetence p?rbaud?t, vai pamatliet? šis nosac?jums ir izpild?ts, konstat?jot dar?jumu patieso saturu un noz?mi. T?gad tai ir r?p?gi j?izv?rt? veikto komercdar?jumu pamat? esošie "komerci?lie iemesli", lai p?rbaud?tu, vai attiec?gie dar?jumi var b?t objekt?vi attaisnojami, pamatojoties uz visp?rpie?emto uz??m?jdarb?bas praksi, vai ar? š?di dar?jumi atspogu?o "anorm?las" komercdarb?bas aspektus. It ?paši valsts tiesa var ?emt v?r? iesp?jamo šo dar?jumu piln?b? sam?ksloto raksturu, k? ar? juridisku, ekonomisku un/vai personisku saist?bu starp uz??m?jiem, kuri ir iesaist?ti nodok?u samazin?šanas pl?n? (38), jo ar š?diem elementiem var pier?d?t, ka nodok?u priekšroc?bas sa?emšana ir galvenais izvirz?tais m?r?is, lai gan, iesp?jams, past?v saimnieciski m?r?i, ko ietekm?, piem?ram, m?rketinga, organiz?cijas un garantijas apsv?rumi (39).

83. Savuk?rt es uzskatu, ka – lai konstat?tu ?aunpr?t?gu praksi – nav b?tiska inform?cija, kuru *Bundesfinanzhof* (Feder?l? finanšu tiesa) ir uzsv?rusi otraj? jaut?jum? un kas ir saist?ta ar konkurences priekšroc?bu, kuru dar?jumi, kas ir struktur?ti ar p?rvald?t?jsabiedr?bu, ieg?stot sal?dzin?jum? ar dar?jumiem, kurus veic viena l?me?a uz??mums. Organizatoriska br?v?ba var tikt likum?gi izmantota ar m?r?i ieg?t priekšroc?bu, tostarp nodok?u priekšroc?bu, sal?dzin?jum? ar konkur?jošiem uz??mumiem, ja vien neizpild?s iepriekš min?tie ?aunpr?t?gas prakses nosac?jumi.

84. ?emot v?r? visu iepriekš izkl?st?to – gad?jum?, ja, pret?ji iepriekš?jos punktos izteiktajam viedoklim, uz pirmo prejudici?lo jaut?jumu Tiesa sniegs apstiprinošu atbildi –, es uzskatu, ka uz otro prejudici?lo jaut?jumu ir j?atbild š?di: "Tas, ka p?rvald?t?jsabiedr?ba "iejaucas" meitasuz??mumu sa?emtajos pakalpojumos t?d?j?di, ka t? pati sa?em pakalpojumus, par kuriem meitasuz??mumiem, tieši sa?emot pakalpojumus, neb?tu ties?bu atskait?t priekšnodokli, iegulda tos meitasuz??mumos pret dal?bu to pe??? un p?c tam, atsaucoties uz savu p?rvald?t?jsabiedr?bas statusu, piln?b? atskaita priekšnodokli par sa?emtajiem pakalpojumiem, ir nodok?u priekšroc?ba, kuras pieš?iršana ir pret?ja PVN direkt?vas ties?bu normu nodok?a atskait?šanas jom? m?r?im. Š?ds dar?jums ir uzskat?ms par ties?bu ?aunpr?t?gu izmantošanu ar? tad, ja tas var tikt attaisnots ar ?rpus nodok?u jomas past?vošiem iemesliem, ja tiek konstat?ts, ka dar?juma galvenais m?r?is ir nodok?u priekšroc?bas ieg?šana."

V. Secin?jumi

85. ?emot v?r? visus iepriekš izkl?st?tos apsv?rumus, es ierosinu Tiesai uz *Bundesfinanzhof* (Feder?l? finanšu tiesa, V?cija) uzdotajiem prejudici?liem jaut?jumiem atbild?t š?di:

1) Padomes Direkt?vas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu 168. panta a) punkts, skat?ts kop? ar 167. pantu, ir j?interpret? t?d?j?di, ka p?rvald?t?jsabiedr?bai, kas sniedz ar nodokli apliekamus pakalpojumus meitasuz??mumiem, nav ties?bu atskait?t PVN, kas ir samaks?ts par pakalpojumiem, ko t? sa?em no treš?m person?m un pret dal?bas kop?j? pe??? garantiju iegulda meitasuz??mumos, ja sa?emtajiem pakalpojumiem ir tieša un t?l?t?ja saikne nevis ar p?rvald?t?jsabiedr?bas pašas dar?jumiem, bet ar meitasuz??mumu darb?b?m, kas (galvenok?rt) ir atbr?votas no nodok?a, k? ar? sa?emtie pakalpojumi netiek iek?auti ar nodokli apliekamo dar?jumu (kuri tiek sniegti meitasuz??mumiem) cen? un neveido da?u no pašas p?rvald?t?jsabiedr?bas saimniecisk?s darb?bas visp?r?jiem izdevumiem.

2) Tas, ka p?rvald?t?jsabiedr?ba "iejaucas" meitasuz??mumu sa?emtajos pakalpojumos

tādējādi, ka tāt pati saņem pakalpojumus, par kuriem meitasuzņēmumiem, tieši saņemot pakalpojumus, nebūtu tiesību atskaitīt priekšnodokli, iegulda tos meitasuzņēmumos pret dabū to peļņu un pēc tam, atsaucoties uz savu pārvadātāja sabiedrības statusu, pilnībā atskaita priekšnodokli par saņemtajiem pakalpojumiem, ir nodokļu priekšrocība, kuras piešķiršana ir pretēja PVN direktīvas tiesību normām nodokļa atskaitīšanas jomā. Šāds darījums ir uzskatāms par tiesību pāunpētāju izmantošanu ar to, ja tas var tikt attaisnots ar ārpus nodokļu jomas pastāvīgiem iemesliem, ja tiek konstatēts, ka darījuma galvenais mērķis ir nodokļu priekšrocības iegūšana.

1 Oriģinālvaloda – itāļu.

2 OV 2006, L 347, 1. lpp.

3 BGBl. 2005 i, 386. lpp.

4 BGBl. 2002 i, 3866. lpp.

5 Par pārvadātāja sabiedrību atskaitīšanas tiesību skat. spriedumu, 2009. gada 29. oktobris, *SKF*, C-29/08, EU:C:2009:665, 63. punkts un tajā minētā judikatūra, kā arī spriedumu, 2020. gada 1. oktobris, *Vos Aannemingen*, C-405/19, EU:C:2020:785, 40. punkts. Par pāunpētāgas rēķināšanas nosacījumu esamības pārbaudi skat. spriedumus, 2006. gada 21. februāris, *Halifax u.c.*, C-255/02, EU:C:2006:121, 76. un 77. punkts, kā arī spriedumu, 2015. gada 17. decembris, *WebMindLicenses*, C-419/14, EU:C:2015:832, 34. punkts.

6 No jaunākiem skat. spriedumu, 2020. gada 18. novembris, *Syndicat CFTC*, C-463/19, EU:C:2020:932, 29. un 67. punkts. Šajā pašā nozīmā skat. Tiesas priekšdēvētāja rēķināšanu, 2015. gada 28. janvāris, *Gimnasio Deportivo San Andrés*, C-688/13, EU:C:2015:46, 30. punkts un tajā minētā judikatūra, kā arī spriedumu, 2019. gada 3. oktobris, *Fonds du Logement de la Région de Bruxelles Capitale*, C-632/18, EU:C:2019:833, 48. punkts.

7 Skat. spriedumu, 2019. gada 3. jūlijs, *The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge*, C-316/18, EU:C:2019:559, 23. punkts un tajā minētā judikatūra.

8 Šajā nozīmā skat. spriedumu, 2018. gada 8. novembris, *C&D Foods Acquisition ApS*, C-502/17, EU:C:2018:888, 29. punkts, spriedumu, 2009. gada 29. oktobris, *SKF*, C-29/08, EU:C:2009:665, 27. punkts.

9 Šajā nozīmā skat., pirmkārt, spriedumu, 1991. gada 20. jūnijs, *Polysar Investments Netherlands BV*, C-60/90, 13. un 14. punkts. No jaunākās judikatūras skat. arī spriedumu, 2020. gada 12. novembris, *Sonaecom SGPS SA*, C-42/19, EU:C:2020:913, 30. punkts, spriedumu, 2018. gada 8. novembris, *C&D Foods Acquisition ApS*, C-502/17, EU:C:2018:888, 30. punkts, spriedumu, 2018. gada 5. jūlijs, *Marle Participations*, C-320/17, EU:C:2018:537, 27. un 28. punkts, kā arī spriedumu, 2018. gada 17. oktobris, *Ryanair*, C-249/17, EU:C:2018:834, 16. punkts.

10 Skat. spriedumu, 2020. gada 12. novembris, *Sonaecom SGPS SA*, C-42/19, EU:C:2020:913, 31. punkts, spriedumu, 2018. gada 5. jūlijs, *Marle Participations*, C-320/17, EU:C:2018:537, 29. punkts, kā arī spriedumu, 2018. gada 17. oktobris, *Ryanair*, C-249/17, EU:C:2018:834, 17. punkts un tajā minētā judikatūra.

11 Šajā nozīmā skat. spriedumu, 2020. gada 12. novembris, *Sonaecom SGPS SA*, C-42/19, EU:C:2020:913, 32. punkts, spriedumu, 2001. gada 27. septembris, *Cibo Participations*, C-16/00, EU:C:2001:495, 22. punkts, un spriedumu, 2008. gada 13. marts, *Securenta*, C-437/06,

EU:C:2008:166, 31. punkts.

12 Skat. ?ener?ladvok?ta P. Mengoci [*P. Mengozzi*] secin?jumus liet? *Larentia + Minerva un Marenave Schiffahrt*, C?108/14 un C?109/14, EU:C:2015:212, 31. punkts.

13 Šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2018. gada 5. j?lijs, *Marle Participations*, C?320/17, EU:C:2018:537, 32. punkts.

14 Šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2018. gada 5. j?lijs, *Marle Participations*, C?320/17, EU:C:2018:537, 30. un 31. punkts un tajos min?t? judikat?ra.

15 Skat. spriedumus, 2020. gada 12. novembris, *Sonaecom SGPS SA*, C?42/19, EU:C:2020:913, 36. punkts, un spriedumu, 2018. gada 17. oktobris, *Ryanair*, C?249/17, EU:C:2018:834, 21. punkts un taj? min?t? judikat?ra. J?nor?da, ka, lai ar? min?tie spriedumi attiecas uz Padomes Sest?s direkt?vas 77/388/EEK (1977. gada 17. maijs) par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?ma: vienota apr??inu b?ze (OV 1977, L 145, 1. lpp.; turpm?k tekst? – “Sest? direkt?va”), 17. pantu, atbilstošo PVN direkt?vas normu piem?rojam?ba b?t?b? ir identiska Sest?s direkt?vas normu piem?rojam?bai. Š? iemesla d?? tiek uzskat?ts, ka Tiesas judikat?ra attiec?b? uz Sesto direkt?vu ir piem?rojama ar? PVN direkt?vas interpret?cij? (skat. spriedumu, 2019. gada 3. j?lijs, *The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge*, C?316/18, EU:C:2019:559, 17. punkts).

16 Skat. spriedumu, 2020. gada 12. novembris, *Sonaecom SGPS SA*, C?42/19, EU:C:2020:913, 41. punkts, spriedumu, 2018. gada 17. oktobris, *Ryanair*, C?249/17, EU:C:2018:834, 26. punkts un taj? min?t? judikat?ra.

17 Skat. spriedumu, 2020. gada 12. novembris, *Sonaecom SGPS SA*, C?42/19, EU:C:2020:913, 42. punkts, spriedumu, 2018. gada 17. oktobris, *Ryanair*, C?249/17, EU:C:2018:834, 27. punkts un taj? min?t? judikat?ra.

18 Skat. spriedumu, 2019. gada 3. j?lijs, *The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge*, C?316/18, EU:C:2019:559, 27. punkts.

19 Skat. spriedumu, 2009. gada 29. oktobris, *AB SKF*, C?29/08, EU:C:2009:665, 59. punkts un taj? min?t? judikat?ra.

20 Šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2018. gada 8. novembris, *C&D Foods Acquisition ApS*, C?502/17, EU:C:2018:888, 37. punkts.

21 Skat. spriedumu, 2020. gada 12. novembris, *Sonaecom SGPS SA*, C?42/19, EU:C:2020:913, [43]. punkts, spriedumu, 2018. gada 5. j?lijs, *Marle Participations*, C?320/17, EU:C:2018:537, 43. punkts un taj? min?t? judikat?ra, k? ar? spriedumu, 2015. gada 16. j?lijs, *Larentia + Minerva un Marenave Schiffahrt*, C?108/14 un C?109/14, EU:C:2015:496, 33. punkts.

22 Skat. spriedumu, 2020. gada 12. novembris, *Sonaecom SGPS SA*, C?42/19, EU:C:2020:913, 67. un 68. punkts.

23 Skat. spriedumu, 2020. gada 1. oktobris, *Vos Aannemingen*, C?405/19, EU:C:2020:785, 45. punkts.

- 24 Skat. spriedumu, 2006. gada 21. februāris, *Halifax u.c.*, C?255/02, EU:C:2006:121, 71. punkts, kā arī spriedumu, 2004. gada 29. aprīlis, *Gemeente Leusden un Holin Groep*, C?487/01 un C?7/02, EU:C:2004:263, EU:C:2004:263, 76. punkts.
- 25 Skat. spriedumu, 2008. gada 22. maijs, *Ampliscientifica un Amplifin*, C?162/07, EU:C:2008:301, 28. punkts.
- 26 Spriedums, 2017. gada 22. novembris, *Cussens*, C?251/16, EU:C:2017:881, 32. punkts.
- 27 Spriedums, 2006. gada 21. februāris, *Halifax u.c.*, C?255/02, EU:C:2006:121, 86. punkts; spriedums, 2019. gada 26. februāris, *T Danmark*, apvienotās lietas C?116/16 un C?117/16, EU:C:2019:135, 97. punkts.
- 28 Spriedums, 2006. gada 21. februāris, *Halifax u.c.*, C?255/02, EU:C:2006:121, 76. un 77. punkts, kā arī spriedums, 2015. gada 17. decembris, *WebMindLicenses*, C?419/14, EU:C:2015:832, 34. punkts.
- 29 Spriedums, 2006. gada 21. februāris, *Halifax u.c.*, C?255/02, EU:C:2006:121, 78. punkts.
- 30 Šajā nozīmā skat. spriedumus, *Ampliscientifica un Amplifin*, C?162/07, EU:C:2008:301, 19. punkts, un *Skandia America (USA), filial Sverige*, C?7/13, EU:C:2014:2225, 29. punkts. Skat. arī ģenerālvokāta P. Mengoci secinājumus lietā *Larentia + Minerva un Marenave Schiffahrt*, C?108/14 un C?109/14, EU:C:2015:212, 46.–50. punkts, saistībā ar atbilstošām Sestās direktīvas tiesību normām.
- 31 Šajā nozīmā skat. arī Komisijas paziņojumu Padomei un Eiropas Parlamentam par izvēles iespēju veidot PVN maksātāju grupas, kas noteikta 11. pantā Padomes Direktīvā 2006/112/EK par kopīgo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (COM (2009) 325, galīgā redakcija, 2009. gada 2. jūlijs, 11. lpp.).
- 32 Šajā saistībā skat. ģenerālvokāta M. Bobeka [*M. Bobek*] secinājumus lietā *Cussens*, C?251/16, EU:C:2017:648, 97. punkts.
- 33 Skat. spriedumus 2008. gada 21. februāris, *Part Service*, C?425/06, EU:C:2008:108, 45. punkts, un 2017. gada 22. novembris, *Cussens*, C?251/16, EU:C:2017:881, 53. punkts.
- 34 Nepārskatot visu tiesisko regulējumu, kas ir ieviests šajā jomā Eiropas līmenī, ir jāatsaucas uz 6. pantu Padomes Direktīvā (ES) 2016/1164 (2016. gada 12. jūlijs), ar ko paredz noteikumus tādās nodokļu apiešanas prakses novēršanai, kas tieši iespaido iekšējā tirgus darbību (OV 2016, L 193, 1. lpp.). Minētā tiesību norma ļauj konstatēt āunprātīgas prakses esamību ar nosacījumu, ka mērķis gūt nodokļu priekšrocības pretrunā piemērojamiem nodokļu tiesību aktiem ir “viens no galvenajiem” darījuma mērķiem. Šādam darījumam tomēr jābūt “neštam”, proti, tādām, kas nav izveidots “pamatotu komerciālu iemeslu dēļ, kas atspoguļo ekonomisko realitāti”.
- 35 Skat. spriedumu, 2011. gada 10. novembris, *Foggia*, C?126/10, EU:C:2011:718, 35. punkts. Minētais spriedums attiecas uz pašo tiesību normu par āunprātīgas izmantošanas novēršanu, kas ir iekļauta 11. panta 1. punkta a) apakšpunktā Padomes Direktīvā 90/434/EEK (1990. gada 23. jūlijs) par kopīgu nodokļu sistēmu, ko piemēro dažādu dalībvalstu uzņēmējdarbību apvienošanai, sadalīšanai, to aktīvu pārvešanai un akciju maiņai (OV 1990, L 225, 1. lpp.).

- 36 Skat. spriedumu, 2006. gada 21. februāris, *Halifax u.c.*, C-255/02, EU:C:2006:121, 69. punkts.
- 37 Skat. spriedumu, 2013. gada 20. jūnijs, *Paul Newey*, C-653/11, EU:C:2013:409, 44. un 45. punkts.
- 38 Skat. spriedumu, 2006. gada 21. februāris, *Halifax u.c.*, C-255/02, EU:C:2006:121, 76. un 81. punkts.
- 39 Spriedums, 2008. gada 21. februāris, *Part Service*, C-425/06, EU:C:2008:108, 62. punkts.