

TIESAS SPRIEDUMS (trešā palāta)

2010. gada 22. decembrī*

Lieta C-277/09

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

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

pret

RBS Deutschland Holdings GmbH.

TIESA (trešā palāta)

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

* Tiesvedības valoda — angļu.

ģenerālvokāts J. Mazaks [*J. Mazák*],
sekretārs N. Nančevs [*N. Nanchev*], administrators,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2010. gada 17. jūnija tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

— *RBS Deutschland Holdings GmbH* vārdā — K. Taire [*C. Tyre*], QC, un J.F. Ngs [*J.-F. Ng*], *barrister*,

— Apvienotās Karalistes valdības vārdā — L. Siboruts [*L. Seeboruth*], pārstāvis, kam palīdz R. Hils [*R. Hill*], *barrister*,

— Vācijas Federatīvās Republikas vārdā — B. Kleins [*B. Klein*], pārstāvis,

— Dānijas valdības vārdā — V. Pasternaka Jērgensena [*V. Pasternak Jørgensen*] un R. Holdgords [*R. Holdgaard*], pārstāvji,

— Īrijas vārdā — D. O'Hagans [*D. O'Hagan*] un B. Dohertijs [*B. Doherty*], pārstāvji,

— Itālijas valdības vārdā — Dž. Palmjēri [*G. Palmieri*], pārstāve, kurai palīdz S. Fjorentino [*S. Fiorentino*], *avvocato dello Stato*,

— Eiropas Komisijas vārdā — M. Afonso [*M. Afonso*] un R. Liāls [*R. Lyal*], pārstāvji,

noklausījusies ģenerālvokāta secinājumus 2010. gada 30. septembra tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

- ¹ Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt 17. panta 3. punkta a) apakšpunktu Padomes 1977. gada 17. maija Sestajā direktīvā 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem — Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp., turpmāk tekstā — “direktīva”).
- ² Lūgums ir iesniegts saistībā ar tiesvedību starp *Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs* (turpmāk tekstā — “*Commissioners*”) un *RBS Deutschland Holdings GmbH* (turpmāk tekstā — “*RBSD*”) par *Commissioners* atteikumu atļaut atskaitīt pievienotās vērtības nodokli (turpmāk tekstā — “PVN”) par tādu transportlīdzekļu iegādi, kas tiek izmantoti izpirkuma nomas darījumos.

Savienības tiesības

- 3 Direktīvas 2. pantā ir noteikts, ka PVN ir jāmaksā:

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

2. Par preču ievešanu.”

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

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

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

- 5 Direktīvas 5. panta 1. punktā un 4. punkta b) apakšpunktā ir noteikts:

“1. “Preču piegāde” nozīmē tiesību nodošanu rīkoties ar materiālu īpašumu kā īpašniekam.

[..]

4. Par piegādēm 1. punkta izpratnē uzskata arī:

[..]

b) faktisko preču nodošanu, pildot līgumu par preču nomu uz noteiktu laiku vai par preču pārdošanu uz nomaksu, kurā paredzēts, ka parastos apstākļos īpašumtiesības pāriet ne vēlāk kā līdz ar pēdējo iemaksu.”

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

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

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

“Par preču piegādes vietu uzskata:

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

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

8 Direktīvas 9. panta 1. punktā ir noteikts:

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

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

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

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

[..]

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

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

[..].”

Valsts tiesiskais regulējums

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

“Ja īpašumtiesības uz precēm tiek nodotas —

(a) saskaņā ar pirkuma līgumu

vai

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

to abos gadījumos uzskata par preču piegādi.”

- ¹¹ Saskaņā ar šo noteikumu valsts tiesībās izpirkuma noma tiek uzskatīta par preču piegādi vienīgi tad, ja tā tiek veikta nosacījumos, atbilstoši kuriem, līgumam izbeidzoties, īpašumtiesības uz izpirkuma nomā nodotajām precēm tiek nodotas lietotājam vai trešajām personām. Pārējos gadījumos izpirkuma noma tiek uzskatīta par pakalpojumu sniegšanu saskaņā ar Likuma par PVN 5. panta 2. punkta b) apakšpunktu, kurā ir

noteikts, ka jebkura darbība, kas nav preču piegāde, taču tiek veikta “par atlīdzību”, ir pakalpojumu sniegšana.

Pamata lieta un prejudiciālie jautājumi

- ¹² *RBSD* ir Vācijā dibināta sabiedrība, kas veic uzņēmējdarbību, sniedzot banku un līzīga pakalpojumus. Kopš 2000. gada 31. marta *RBSD* ietilpst *Royal Bank of Scotland* uzņēmumu grupā. Tā nav dibināta Apvienotajā Karalistē, taču tā ir šajā valstī reģistrēta pievienotās vērtības nodokļa mērķiem kā nerezidējošs nodokļa maksātājs.
- ¹³ 2000. gada janvārī *Vinci plc* (turpmāk tekstā — “*Vinci*”), sabiedrība, kas ir reģistrēta Apvienotajā Karalistē, tika iepazīstināta ar *RBSD*, lai *RBSD* sniegtu izpirkuma normas pakalpojumus *Vinci*. Šajā nolūkā 2001. gada 28. martā tika noslēgtas vairākas vienošanās.
- ¹⁴ Pirmkārt, *RBSD* nopirka tūrisma transportlīdzekļus Apvienotajā Karalistē no *Vinci Fleet Services* (turpmāk tekstā — “*VFS*”), *Vinci* meitassabiedrības. *VFS*, kas arī ir reģistrēta Apvienotajā Karalistē, bija transportlīdzekļus ieguvusi no automašīnu dileriem, kas ir reģistrēti Apvienotajā Karalistē.
- ¹⁵ Otrkārt, *RBSD* un *VFS* noslēdza vienošanos, kas ietvēra pārdošanas opciju (“put”) par šīm automašīnām. Saskaņā ar šo vienošanos *VFS* piešķīra *RBSD* tiesības prasīt *VFS* atpirkt no *RBSD* automašīnas noteiktā datumā.

- 16 Treškārt, tāpat *RBSD* ar *Vinci* noslēdza izpirkuma nomas līgumu divu gadu periodam ar iespēju to pagarināt, tā dēvētais “master lease agreement”, atbilstoši kuram *RBSD* bija iznomātājs un *Vinci* — nomnieks attiecībā uz tehniku, kura norādīta šī līguma pielikumos, proti, automašīnām. Beidzoties šim līgumam, *Vinci* bija *RBSD* pilnībā jāsamaksā automašīnas atlikusī vērtība. Tomēr, ja, kā līgumslēdzējas puses to paredzēja, *RBSD* pārdotu automašīnu trešajai personai, *Vinci* būtu tiesības uz starpību no panāktās pārdošanas cenas un atlikušās vērtības vai arī tai šī starpība būtu jāatlīdzina atkarībā no apstākļiem.
- 17 Laika periodā no 2001. gada 28. marta līdz 2002. gada 29. augustam *RBSD* par nomu no *Vinci* pieprasīja GBP 335 977,49, nepieprasot par šiem darījumiem samaksāt PVN.
- 18 2002. gada 29. augustā *RBSD* minētos līgumus nodeva *Royal Bank of Scotland* uzņēmumu grupas Vācijas meitassabiedrībai *Lombard Leasing* (turpmāk tekstā — “*LL*”). Pēdējā minētā par nomu no *Vinci* pieprasīja GBP 1 682 876,04, nepieprasot par šo nomu samaksāt PVN.
- 19 Pēc tam līdz 2004. gada 15. decembrim *LL* izmantoja pārdošanas opciju (“put”) ar *VFS* attiecībā uz automašīnām, par kurām bija noslēgti izpirkuma normas līgumi. *VFS* atpirka automašīnas par GBP 663 158,20, un *LL* tai izrakstīja rēķinu par maksājamo nodokli GBP 116 052,75 apmērā, kas tika samaksāts *Commissioners*.
- 20 Nomas maksas, ko vispirms saņēma *RBSD* un tad *LL*, Apvienotajā Karalistē netika apliktas ar PVN, ciktāl saskaņā ar Apvienotās Karalistes tiesībām attiecīgie darījumi šo izpirkuma nomas līgumu ietvaros tika uzskatīti par pakalpojumu sniegšanu un

tādējādi Lielbritānijas nodokļu iestādes tos uzskatīja par tādiem, kas sniegti Vācijā, tas ir, vietā, kurā pakalpojuma sniedzējs veic uzņēmējdarbību. Tāpat šie maksājumi netika aplikti ar PVN Vācijā, jo saskaņā ar Vācijas tiesībām attiecīgie darījumi bija preču piegāde un tika uzskatīti par tādiem, kas veikti Apvienotajā Karalistē, tas ir, piegādes vietā.

- 21 Attiecīgi par izpirkuma nomas maksājumiem, kas tiek apskatīti pamata tiesvedībā, PVN nebija samaksāts ne Apvienotajā Karalistē, ne Vācijā. Savukārt Apvienotajā Karalistē tika iekasēts PVN par ienākumiem no automašīnu pārdošanas pēc tam, kad *LL* bija izmantojusi pārdošanas opciju ("put").
- 22 *RBSD* Lielbritānijas nodokļu iestādēs pieprasīja pilnībā atskaitīt PVN GBP 314056,24 apmērā, kuru tā kā priekšnodokli bija samaksājusi *VFS* brīdī, kad *RBSD* no šīs sabiedrības iegādājās automašīnas. *RBSD* tostarp norādīja, ka direktīvas 17. panta 3. punkta a) apakšpunkts tai atļāva atskaitīt priekšnodokli par šo preču iegādi. Turklāt atbilstoši *RBSD* viedoklim šajā gadījumā neesot izpildīti nosacījumi, lai būtu piemērojama tiesību ļaunprātīgas izmantošanas doktrīna, jo tie bija izpirkuma nomas darījumi, kas tika veikti starp trim neatkarīgiem tirgotājiem tirgus apstākļos.
- 23 *Commissioners* atteicās atļaut *RBSD* atskaitīt PVN, ko tā bija lūgusi, un pieprasīja vēlreiz atmaksāt priekšnodokli apmērā, kāds bija kreditēts *RBSD*. Tie apgalvoja, ka direktīvas 17. panta 3. punkta a) apakšpunkts neļauj atskaitīt PVN priekšnodokli, kas samaksāts, iegādājoties preces, kuras pēc tam izmantotas darījumiem, par kuriem nevar pieprasīt PVN. *Commissioners* īpaši uzsvēra, ka samaksāto priekšnodokli nevar atskaitīt vai atlīdzināt, ja pēc tam nav iekasēts nodoklis. *RBSD* esot bijusi iesaistīta ļaunprātīgā rīcībā, jo tās īstenotās juridiskās konstrukcijas pamatmērķis bija iegūt

nodokļu priekšrocības pretēji direktīvas mērķim. Izpirkuma nomas nosacījumi esot bijuši sagatavoti tā, lai ļautu tai izmantot atšķirīgos veidus, kā direktīva bija transponēta Apvienotajā Karalistē un Vācijā.

²⁴ *RBSD* par *Commissioners* lēmumu iesniedza apelācijas sūdzību *VAT and Duties Tribunal Edinburgh* [Edinburgas PVN un nodevu tiesai]. Tā savā 2007. gada 24. jūlija spriedumā nosprieda, ka nodokļu neitralitātes princips neizvirza prasību, lai tiktu atteikts atļaut atskaitīt PVN tikai tādēļ, ka nav atbilstoša pienākuma maksāt PVN. *VAT and Duties Tribunal Edinburgh* tāpat konstatēja, ka attiecīgās vienošanās nebija ļaunprātīga rīcība.

²⁵ *Commissioners* par šo spriedumu iesniedza apelācijas sūdzību *Court of Session (Scotland)*.

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

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

- Apvienotajā Karalistē dibinātas bankas Vācijā dibināta meitassabiedrība Apvienotajā Karalistē iepirka automašīnas, lai tās nodotu nomā ar izpirkuma opciju [ar minēto meitassabiedrību] nesaistītai sabiedrībai Apvienotajā Karalistē, un par šīm iegādēm samaksāja PVN;
- saskaņā ar atbilstošo Apvienotās Karalistes tiesisko regulējumu pakalpojumi automašīnu nomas veidā tika uzskatīti par pakalpojumu sniegšanu, kas veikta Vācijā un par kuru līdz ar to nav maksājams PVN Apvienotajā Karalistē. Atbilstoši Vācijas tiesiskajam regulējumam šīs piegādes tika uzskatītas par Apvienotajā Karalistē notikušām preču piegādēm, par kurām tādējādi nav maksājams PVN Vācijā. Līdz ar to par šīm piegādēm nevienā no šīm dalībvalstīm netika samaksāts nodoklis;
- Apvienotajā Karalistē dibinātā banka izvēlējās savu meitassabiedrību Vācijā par iznomātāju un noteica lizinga saistību ilgumu ar mērķi saņemt tādu nodokļu priekšrocību, ka par nomas maksājumiem nav jāmaksā PVN,

nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

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

- 2) Vai, lai atbildētu uz pirmo jautājumu, valsts tiesai ir jāizvērtē arī ļaunprātīgas rīcības aizlieguma principa iespējamā piemērojamība?

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

- 4) Vai — apstiprinošas atbildes uz otro jautājumu gadījumā — tiesai ir jāuzskata, ka darījumu galvenais mērķis ir iegūt nodokļu priekšrocības, no kā izriet, ka ir izpildīts otrais nosacījums, lai rīcību uzskatītu par ļaunprātīgu, kā tas norādīts iepriekš minētā sprieduma lietā *Halifax* u.c. 75. punktā, gadījumā, kad komercdarījumā starp sabiedrībām, kuras veic savu saimniecisko darbību savstarpēji neatkarīgi, izvēle par labu meitas uzņēmumam Vācijā, lai tas nodotu nomā automašīnas patērētājam Apvienotajā Karalistē, un nomas noteikumu izvēle ir izdarīta ar mērķi iegūt tādu nodokļu priekšrocību, ka par nomas maksājumiem nav jāmaksā atlikušais nodoklis?”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo jautājumu

- ²⁸ Ar savu pirmo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai direktīvas 17. panta 3. punkta a) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka dalībvalsts var atteikt

nodokļa maksātājam atļaut atskaitīt PVN priekšnodokli, kas samaksāts par preču iegādi, kura veikta šajā dalībvalstī, ja šīs preces ir tikušas izmantotas izpirkuma nomas darījumiem, kas veikti citā dalībvalstī, ja šie pēdējie minētie darījumi, kas veikti pēc tam, nav tikuši aplikti ar PVN otrajā dalībvalstī.

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

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

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

- 32 Tiesības atskaitīt par noteiktiem darījumiem samaksāto PVN priekšnodokli saistībā ar citiem izejošiem darījumiem citā dalībvalstī tādējādi saskaņā ar šo tiesību noteikumu ir atkarīgas no jautājuma par to, vai šīs atskaitīšanas tiesības pastāv, ja visi šie darījumi tiek veikti vienā un tajā pašā dalībvalstī.
- 33 Tādējādi, kā izriet no šī sprieduma 29. un 30. punkta, ir jākonstatē, ka tas tā ir attiecībā uz pamata tiesvedības apstākļiem. Līdz ar to *RBSD* var saskaņā ar direktīvas 17. panta 3. punkta a) apakšpunktu lūgt atskaitīt PVN, kas samaksāts par tādu preču iegādi, kuras pēc tam izmantotas izpirkuma nomas vajadzībām.
- 34 Tomēr dalībvalstis, kas iesniegušas apsvērumus Tiesai, ir būtībā norādījušas, ka PVN priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības esot pakļautas nosacījumam, ka pēc tam tiek iekasēts PVN. Pamata tiesvedībā, tā kā Vācijas nodokļu iestādes neiekasēja PVN par izpirkuma nomas darījumiem, *RBSD* nevarot apgalvot, ka tai Lielbritānijā ir tiesības atskaitīt par automašīnām samaksāto PVN priekšnodokli.
- 35 Ir taisnība, ka Tiesa ir nospriedusi, ka PVN priekšnodokļa atskaitīšana ir saistīta ar vēlāku PVN iekasēšanu (skat. 2006. gada 30. marta spriedumu lietā C-184/04 *Uudenkaupungin kaupunki*, Krājums, I-3039. lpp., 24. punkts, un 2006. gada 14. septembra spriedumu lietā C-72/05 *Wollny*, Krājums, I-8297. lpp., 20. punkts).
- 36 Tomēr iepriekš minētajos spriedumu lietās *Uudenkaupungin kaupunki* un *Wollny* punktos Tiesa precizēja, ka, ja nodokļa maksātāja iegūtās preces vai pakalpojumi tiek izmantoti tādu darījumu vajadzībām, kas ir atbrīvoti no nodokļa vai kas neietilpst PVN piemērošanas jomā, PVN netiek iekasēts un PVN priekšnodoklis netiek atskaitīts.

- 37 Pamata tiesvedībā izpirkuma nomas darījumi, ko veica *RBSD* kā izejošos darījumus, nav atbrīvoti no PVN un ietilpst tā piemērošanas jomā. Tādējādi tie rada tiesības atskaitīt nodokli.
- 38 Attiecībā uz atskaitīšanas tiesībām saskaņā ar direktīvas 17. panta 2. punktu par PVN priekšnodokli par precēm vai pakalpojumiem, kurus nodokļu maksātājs izmanto savos izejošajos ar nodokli apliekamajos darījumos, Tiesa ir uzsvērusi, ka atskaitīšanas sistēmas mērķis ir pilnībā atbrīvot uzņēmēju no PVN, kas tam jāmaksā vai ko tas ir samaksājis saistībā ar visu savu saimniecisko darbību. Tādējādi kopējā PVN sistēma nodrošina pilnīgu neitralitāti attiecībā uz nodokļa piemērošanu visai saimnieciskajai darbībai ar noteikumu, ka šai darbībai principā piemēro PVN (skat. 2001. gada 22. februāra spriedumu lietā *C-408/98 Abbey National, Recueil*, I-1361. lpp., 24. punkts; 2007. gada 8. februāra spriedumu lietā *C-435/05 Investrand*, Krājums, I-1315. lpp., 22. punkts, un 2009. gada 29. oktobra spriedumu lietā *C-174/08 NCC Construction Danmark*, Krājums, I-10567. lpp., 27. punkts).
- 39 Turklāt tiesības uz PVN atskaitīšanu kā PVN sistēmas neatņemama sastāvdaļa ir kopējās PVN sistēmas pamatprincips un tās principā nav ierobežojamas (skat. it īpaši 2000. gada 21. marta spriedumu apvienotajās lietās no *C-110/98 līdz C-147/98 Gabbfrisa u.c., Recueil*, I-1577. lpp., 43. punkts, kā arī 2009. gada 23. aprīļa spriedumu lietā *C-74/08 PARAT Automotive Cabrio*, Krājums, I-3459. lpp., 15. punkts).
- 40 No tā izriet, ka nodokļu maksātājs var atskaitīt PVN, kas jāmaksā par precēm vai pakalpojumiem, ko tas izmantojis ar nodokli apliekamo darījumu veikšanai (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *NCC Construction Danmark*, 39. punkts).
- 41 Šajos apstākļos un ņemot vērā pamata tiesvedības apstākļus, tiesības atskaitīt PVN nevar būt atkarīgas no jautājuma par to, vai veiktais izejošais darījums faktiski ir bijis pamats PVN samaksai attiecīgajā dalībvalstī.

- 42 Faktiski, ciktāl, neraugoties uz kopējās PVN sistēmas izveidošanu ar direktīvas tiesību normām, šajā jomā turpina pastāvēt dalībvalstu normatīvo un administratīvo aktu atšķirības, apstākļi, ka kvalifikācijas dēļ, ko dalībvalsts noteikusi komercdarījumam, vēlāk nav iekasējusi PVN, nevar liegt nodokļa maksātājam tiesības atskaitīt citā dalībvalstī samaksāto PVN priekšnodokli.
- 43 Kas attiecas uz 1996. gada 26. septembra spriedumu lietā *C-302/93 Debouche* (Krājums, I-4495. lpp.), uz kuru atsaukušas Lielbritānijas nodokļu iestādes, atsakot tiesības uz atskaitījumu, pietiek norādīt, ka Tiesa minētā sprieduma 12.–14. punktā ir vienīgi pamatojusies uz apstākli, ka ieinteresētā persona nebija varējusi iesniegt tās dalībvalsts iestādes apliecinājumu, kurā tā bija reģistrēta, kas norādītu, ka persona bija PVN maksātājs šajā valstī, jo šādu dokumentu nebija iespējams izsniegt, ievērojot, ka attiecīgo pakalpojumu sniegšana bija atbrīvota no PVN. Tādējādi ir jākonstatē, ka apstākļi pamata tiesvedībā, kuras ietvaros *RBSD* ir atskaitīšanas tiesības saskaņā ar direktīvas 17. panta 3. punkta a) apakšpunktu, ir nošķirami no minētā sprieduma.
- 44 Lai gan lēmums, ka nodokļa maksātājs var atskaitīt PVN priekšnodokli, vēlāk nesamaksājis PVN, zināmos aspektos var šķist nekonsekvents, tas tomēr nav pamats nepiemērot tādas direktīvas normas par atskaitīšanas tiesībām kā direktīvas 17. panta 3. punkta a) apakšpunkts.
- 45 Faktiski, ņemot vērā šīs normas formulējumu, to nevar interpretēt tādējādi, ka dalībvalsts nodokļu iestādes var atteikties atļaut atskaitīt PVN tādos apstākļos kā pamata tiesvedībā.

- 46 Tādējādi uz pirmo uzdoto jautājumu ir jāatbild, ka tādos apstākļos kā pamata tiesvedībā direktīvas 17. panta 3. punkta a) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka dalībvalsts nevar atteikt nodokļa maksātājam atskaitīt PVN priekšnodokli, kas samaksāts par šajā dalībvalstī veikto preču iegādi, ja šīs preces tikušas izmantotas citā dalībvalstī veiktiem izpirkuma nomas darījumiem, tikai tādēļ, ka par izejošajiem darījumiem nav maksāts PVN otrajā dalībvalstī.

Par pārējiem jautājumiem

- 47 Ar otro līdz ceturto jautājumu, kas apskatāmi kopā, iesniedzējtiesa vaicā, vai gadījumā, ja direktīvas 17. panta 3. punkta a) apakšpunkts tiek interpretēts tādējādi, ka tas neļauj dalībvalsts nodokļu iestādēm atteikt atļaut PVN atskaitīšanu tādos apstākļos kā pamata lietā, kur uzņēmums, kas reģistrēts vienā dalībvalstī, izvēlas ar savu meitassabiedrību, kas reģistrēta citā dalībvalstī, veikt preču izpirkuma nomas darījumus trešajai sabiedrībai, kas reģistrēta pirmajā minētajā dalībvalstī, lai izvairītos no tā, ka samaksa par šiem darījumiem tiek aplikta ar PVN, jo pirmajā dalībvalstī šie darījumi tiek kvalificēti kā nomas pakalpojumu sniegšana, kas veikta otrajā dalībvalstī, un šajā otrajā dalībvalstī — kā preču piegāde, kas veikta pirmajā dalībvalstī, vai izmantoto interpretāciju var ietekmēt ļaunprātīgas rīcības aizlieguma princips.

- 48 Lai atbildētu uz šiem jautājumiem, ievadam ir jāuzsver, ka cīņa pret krāpšanu nodokļu jomā, nodokļu apiešanu un iespējamu ļaunprātīgu izmantošanu ir mērķis, ko atzīst un kura sasniegšanu sekmē direktīva (skat. it īpaši 2004. gada 29. aprīļa spriedumu apvienotajās lietās C-487/01 un C-7/02 *Gemeente Leusden* un *Holin Groep*, *Recueil*, I-5337. lpp., 76. punkts, kā arī iepriekš minēto spriedumu lietā *Halifax* u.c., 71. punkts).

- 49 Tiesa iepriekš minētā sprieduma lietā *Halifax* u.c. 74. un 75. punktā it īpaši nosprieda, ka, lai PVN jomā konstatētu ļaunprātīgas rīcības pastāvēšanu, nepieciešams, pirmkārt, lai par spīti attiecīgo direktīvas normu un šīs direktīvas transponēšanas valsts tiesību aktu nosacījumu formālai piemērošanai attiecīgo darījumu rezultātā tiktu iegūtas nodokļu priekšrocības, kuru piešķiršana būtu pretēja piemērojamām direktīvas normām un, otrkārt, lai no objektīvo elementu kopuma izrietētu, ka attiecīgo darījumu galvenais mērķis ir nodokļu priekšrocību iegūšana.
- 50 Attiecībā uz apstākļiem pamata tiesvedībā ir jākonstatē, ka apskatāmie dažādie darījumi ir notikuši starp divām juridiski savstarpēji nesaistītām līgumslēdzējām pusēm. Tāpat pastāv vienprātība, ka šie darījumi nav bijuši fiktīvi un tie ir tie bijuši veikti normālas komercdarbības ietvaros.
- 51 Pamata tiesvedībā apskatāmo darījumu iezīmes un starp šos darījumus veikušajām sabiedrībām pastāvošās attiecības, kā to norādījusi iesniedzējtiesa, neietver neko, kas varētu pierādīt fiktīvu mehānismu pastāvēšanu, kam nav nekāda sakara ar saimniecisko realitāti un kas izveidoti vienīgi ar mērķi saņemt nodokļu priekšrocības (šajā ziņā skat. 2008. gada 22. maija spriedumu lietā C-162/07 *Ampliscientifica* un *Amplifin*, Krājums, I-4019. lpp., 28. punkts), jo *RBSD* bija Vācijā reģistrēta sabiedrība, kas sniedza bankas un iepirkuma nomas pakalpojumus.
- 52 Šajos apstākļos fakts, ka pakalpojumus sniegusi sabiedrība, kas reģistrēta vienā dalībvalstī, sabiedrībai, kas reģistrēta citā dalībvalstī, un ka veikto darījumu nosacījumi ir izvēlēti, pamatojoties uz iesaistīto saimnieciskās darbības subjektu pašu apsvērumiem, nevar tikt uzskatīts par ļaunprātīgu tiesību izmantošanu. Faktiski *RBSD* ir sniegusi attiecīgos pakalpojumus reālas saimnieciskās darbības ietvaros.

- 53 Ir svarīgi piebilst, ka parasti nodokļa maksātāji ir tiesīgi brīvi izvēlēties organizatoriskās struktūras un darījumu kārtību, ko tie uzskata par visatbilstošāko to saimnieciskajai darbībai un lai ierobežotu savu nodokļu slogu.
- 54 Tiesa ir nospriedusi, ka uzņēmēja izvēle starp ar nodokli neapliekamiem un apliekamiem darījumiem var balstīties uz elementu kopumu, tostarp uz fiskāliem apsvērumiem, kas saistīti ar PVN objektīvo režīmu (skat. 2001. gada 9. oktobra spriedumu lietā C-108/99 *Cantor Fitzgerald International, Recueil*, I-7257. lpp., 33. punkts). Tiesa šajā ziņā precizēja, ka, ciktāl nodokļa maksātājam ir izvēle starp dažādiem darījumiem, tam ir tiesības izvēlēties tādu savas darbības struktūru, kas tam ļauj samazināt savu nodokļu parādu (iepriekš minētais spriedums lietā *Halifax u.c.*, 73. punkts).
- 55 No tā izriet, ka uz otro līdz ceturto uzdoto jautājumu ir jāatbild, ka ļaunprātīgas rīcības aizlieguma princips neizslēdz tiesības atskatīt PVN atbilstoši direktīvas 17. panta 3. punkta a) apakšpunktam tādos apstākļos kā pamata lietā, kur uzņēmums, kas reģistrēts vienā dalībvalstī, izvēlas ar savu meitassabiedrību, kas reģistrēta citā dalībvalstī, veikt preču izpirkuma nomas darījumus trešajai sabiedrībai, kas reģistrēta pirmajā minētajā dalībvalstī, lai izvairītos no tā, ka samaksa par šiem darījumiem tiek aplikta ar PVN, jo pirmajā dalībvalstī šie darījumi tiek kvalificēti kā nomas pakalpojumu sniegšana, kas veikta otrajā dalībvalstī, un šajā otrajā dalībvalstī — kā preču piegāde, kas veikta pirmajā dalībvalstī.

Par tiesāšanās izdevumiem

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

Ar šādu pamatojumu Tiesa (trešā palāta) nospriež:

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

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

[Paraksti]