

TIESAS SPRIEDUMS (trešā palāta)

2005. gada 3. martā *

Lieta C-32/03

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši EKL 234. pantam, ko *Højesteret* (Dānija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2003. gada 22. janvārī un Tiesā reģistrēts 2003. gada 28. janvārī, tiesvedībā

I/S Fini H

pret

Skatteministeriet.

TIESA (trešā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs A. Ross [*A. Rosas*], tiesneši E. Borgs Bartets [*A. Borg Barthet*], Ž. P. Puisošē [*J.-P. Puissochet*], J. Malenovskis [*J. Malenovsky*] un U. Lehmuss [*U. Lohmus*] (referents),

ģenerālvokāts F. Dž. Džeikobss [*F.G. Jacobs*],
sekretārs H. fon Holšteins [*H. von Holstein*], sekretāra palīgs,

* Tiesvedības valoda — dāņu.

ņemot vērā rakstveida procesu un tiesas sēdi 2004. gada 15. septembrī,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- *I/S Fini H* vārdā — S. Hallings-Overgårds [*S. Halling-Overgaard*] un M. Krarugs [*M. Krarug*], *advokaterne*,
- *Skatteministeriet* vārdā — P. Birings [*P. Biering*], pārstāvis,
- Dānijas valdība vārdā — J. Molde [*J. Molde*] un P. Birings, pārstāvji,
- Eiropas Kopienu Komisija vārdā — E. Traversa [*E. Traversa*] un T. Fišs [*T. Fich*], pārstāvji,

noklausījusies ģenerālvokāta secinājumus tiesas sēdē 2004. gada 28. oktobrī,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu attiecas uz to, kā interpretēt 4. panta 1.–3. punktu 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.), kurā ir izdarīti grozījumi ar Padomes 1995. gada 10. aprīļa Direktīvu 95/7/EK (OV L 102, 18. lpp., turpmāk tekstā — “Sestā direktīva”).

- 2 Šis lūgums tika izteikts prāvā starp komandītsabiedrību *I/S Fini H* (turpmāk tekstā — “*Fini H*”) un *Skatteministeriet* (Nodokļu ministrija). *Skatteministeriet* pieprasa minētajai sabiedrībai pārskaitīt pārmaksāto pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā — “PVN”) summu, kas tai bija pārskaitīta laika posmā no 1993. gada 1. oktobra līdz 1998. gada 31. martam. Turklāt tā atsakās pārskaitīt *Fini H* pārmaksāto nodokli par laika posmu no 1998. gada 1. aprīļa līdz 1998. gada 30. septembrim.

Atbilstošās tiesību normas

Kopienų tiesiskais regulējums

- 3 Sestās direktīvas ceturtais apsvērums tostarp paredz kopējās apgrozījuma nodokļu sistēmas nediskriminācijas nodrošināšanu.
- 4 Sestās direktīvas 4. pants nosaka:

“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 izmantošana nolūkā gūt no tā ienākumus arī uzskatāma par saimniecisku darbību.

3. Dalībvalstis var par nodokļa maksātāju uzskatīt arī jebkuru, kas reizumis veic kādu darījumu, kas pieskaitāms 2. punktā minētajām darbībām [..].

[..]"

5 Sestās direktīvas 17. panta 2. punkts paredz:

"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 maksājams vai samaksāts par precēm vai pakalpojumiem, kurus viņam jau piegādājis vai sniedzis vai vēl piegādās vai sniegs cits nodokļa maksātājs;

[..]."

Valsts tiesiskais regulējums

- 6 3. pants *Momsloven* (Likums par PVN), kas tika publicēts 2000. gada 16. augusta Konsolidētajos noteikumos Nr. 804 (turpmāk tekstā — “Likums par PVN”), nosaka:

“Nodokļa maksātājs nozīmē fiziskas vai juridiskas personas, kas veic neatkarīgu saimniecisku darbību.”

- 7 Tiesības atskaitīt PVN no izmaksām, kas rodas neatkarīgās saimnieciskās darbības ietvaros, ir paredzētas Likuma par PVN 37. pantā.

Pamata prāva un prejudiciālie jautājumi

- 8 *Fini H* ir komandītsabiedrība, kas tika dibināta 1989. gadā un kuras darbības mērķis bija ēdināšanas pakalpojumu sniegšana. Lai to veiktu, tā nomāja telpas, sākot ar 1988. gada 20. maiju. Nomas līgums, kas tika noslēgts uz desmit gadiem, varēja tikt izbeigts vienīgi, sākot ar 1998. gada 30. septembri.

- 9 *Fini H* izbeidza savu darbību ēdināšanas jomā 1993. gada beigās, un telpas turpmāk netika izmantotas. Tā velējās izbeigt nomas līgumu, bet iznomātājs tam nepiekrīta, jo līgumā nebija noteikuma par priekšlaicīgu līguma izbeigšanu. Turklāt *Fini H* neatrada pārņēmēju nomai, kura beidzās vienīgi ar tās līgumiskā termiņa beigām.

- 10 No 1993. gada beigām līdz 1998. gada 30. septembrim *Fini H* bija reģistrēta kā PVN maksātājs, kaut arī vairāk nesniedza ēdināšanas pakalpojumus. Līdz ar to tā turpināja izmantot savas tiesības uz priekšnodokļa atskaitījumu no izmaksām, kas tai radās attiecīgās nomas rezultātā, proti, nomas maksas, apkures izmaksas, kā arī izmaksas par elektrību un telefonu. Sākot ar brīdi, kad restorāns tika slēgts un kad vairs nebija nekādu deklarējamu maksājamo nodokļu, *Fini H* tika veikti neto pārskaitījumi.
- 11 1998. gada septembrī *told-og skatterregionen* [Reģionālā nodokļu pārvalde] (turpmāk tekstā — “pārvalde”) pieprasīja atmaksāt summu, kas tika atlīdzināta *Fini H* kā “pārmaksātais PVN” laikā no 1993. gada oktobra līdz 1998. gada martam. Tā arī nolēma, ka PVN summa, kas vēl nav pārskaitīta par laika posmu no 1998. gada 1. aprīļa līdz 1998. gada 30. septembrim, netiks atlīdzināta. Pārvalde uzsvēra šajā ziņā, ka *Fini H* vairs neveic nekādu ar PVN apliekamo darbību kopš 1993. gada trešā ceturkšņa.
- 12 Šo nostāju atbalstīja arī *Landsskatteretten* [Augstākā pārvaldes iestāde nodokļu jautājumos]. Tā nolēma, ka pēc tam, kad *Fini H* bija beigusi sniegt ēdināšanas pakalpojumus, tā nav veikusi saimniecisku darbību Likuma par PVN 3. panta nozīmē. Attiecīgais nomas līgums vien nevarētu radīt PVN maksāšanas pienākumu atbilstoši tam pašam 3. pantam. *Landsskatteretten* papildus uzsvēra, ka apstāklis, ka telpas tika izmantotas noteiktā periodā, lai veiktu saimniecisko darbību, sniedzot ēdināšanas pakalpojumus, nešķiet pietiekams, lai attaisnotu *Fini H* pienākumu maksāt PVN atbilstoši minētajam 3. pantam pēc tam, kad šī darbība ir izbeigta.
- 13 Tad *Fini H* vērsās *Vestre Landsret* [Rietumu apgabaltiesa] (Dānija), lai celtu prasību pret *Landsskatteretten* lēmumu; šī tiesa 2001. gada 29. augusta spriedumā to noraidīja. *Vestre Landsret* nolēma, ka tiesības uz nodokļa atskaitījumu paredz to, ka ar nodokli apliekamās izmaksas attiecas uz neatkarīgu saimniecisko darbību Likuma

par PVN 3. panta izpratnē. Tā nosprieda, ka nomas maksa un izmaksas, kas radās pēc *Fini H* ēdināšanas pakalpojumu sniegšanas izbeigšanas, kas nebija attaisnojamas parastas likvidācijas ietvaros, nevarētu tikt uzskatītas par izmaksām, kas ir saistītas ar neatkarīgu darbību Likuma par PVN 3. panta izpratnē.

14 *Fini H* vērsās *Højesteret* [Augstāka tiesa], iesniedzot apelācijas sūdzību par šo *Vestre Landsret* spriedumu.

15 Šādos apstākļos *Højesteret* nolēma apturēt tiesvedību un iesniegt Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

“1) Vai persona var tikt uzskatīta par tādu, kas veic neatkarīgu saimniecisko darbību Sestās PVN direktīvas 4. panta 1.–3. punkta izpratnē situācijā, kad attiecīgā persona sākotnēji noslēdza nomas līgumu neatkarīgas saimnieciskās darbības ietvaros, kura tagad ir izbeigta, kaut arī nomas līgums paliek spēkā noteiktu laika posmu tādēļ, ka līgumā ietverts noteikums, kas neļauj izbeigt līgumu, un kad pēc saimnieciskās darbības izbeigšanas netika veikti nekādi ar PVN apliekami darījumi, izmantojot nomājamās telpas nolūkā ilgstoši gūt no tā ienākumus?

2) Vai atbilde uz pirmo jautājumu būtu atšķirīga, ja atlikušajā laika posmā, kad tā nevarēja izbeigt nomas līgumu, ieinteresētā persona aktīvi censtos izmantot nomu, lai veiktu ar nodokli apliekamus darījumus nolūkā gūt no tā ienākumus, vai nodot nomas tiesības? Vai šajā ziņā ir kāda nozīme laika posmam, kādā nevar priekšlaicīgi izbeigt līgumu, vai atlikušā šā laika posma daļai?”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo jautājumu

- 16 Ar savu pirmo jautājumu iesniedzējtiesa pēc būtības jautā, vai Sestās direktīvas 4. panta 1.–3. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka persona, kas ir izbeigusi savu komercdarbību, bet turpina maksāt nomas maksu un ar telpām saistītos maksājumus, kas nepieciešami šīs aktivitātes veikšanai, tikai tādēļ, ka nomas līgums ietver noteikumu par līguma priekšlaicīgu neizbeigšanu, ir uzskatāma par nodokļa maksātāju un var līdz ar to atskaitīt PVN no tādējādi samaksātās summas.
- 17 *Finī H* uzskata, ka tai ir tiesības atskaitīt nodokli tādēļ, ka nomas līgums tika noslēgts saimnieciskās darbības uzsākšanai vai veikšanai. Ja tiesības atskaitīt PVN tai netiktu atzītas, tā būtu spiesta maksāt PVN par precēm un pakalpojumiem, kas tai sniegti saimnieciskās darbības vajadzībām.
- 18 Pēc Dānijas valdības un Eiropas Kopienų Komisijas domām, ja nodokļa maksātājs vairs neveic saimniecisko darbību, tiesības uz nodokļa atskaitījumu uz viņu vairs nav attiecināmas, sākot ar dienu, kad šī darbība tika izbeigta, vai pēc saprātīga, pēc iespējas īsāka, termiņa beigām, kas tiek aprēķināts, sākot ar minēto datumu. Tā rezultātā nodokļa maksātājs nevar nebeidzami izmantot tiesības uz nodokļa atskaitījumu tikai tādēļ, ka tas ir iepriekš veicis saimniecisko darbību.
- 19 Šajā ziņā no sākuma ir jāatgādina, ka saskaņā ar Sestās direktīvas 4. panta 1. punkta noteikumiem nodokļa maksātāja jēdziens tiek definēts saistībā ar šo saimniecisko darbību. Tā rezultātā Sestā direktīva kvalificē kā nodokļa maksātājus tikai tos, kuri veic šādu darbību, un atzīst viņu tiesības uz nodokļa atskaitījumu.

- 20 4. panta 2. punktā tiek uzskaitīts tas, kas ir uzskatāms par “saimniecisko darbību”, kas tostarp ietver ražotāju, tirgotāju un pakalpojumu sniedzēju darbības, ieskaitot kalnrūpniecību, lauksaimniecisku darbību un brīvo profesiju darbības. Ar frāzi “visas darbības”, kas ir ietverta šajā tiesību normā, ir jāsaprot, ka attiecīgā saimnieciskā darbība var sastāvēt no vairākiem secīgiem darījumiem.
- 21 Tāpat no judikatūras izriet, ka saimnieciskās darbības jēdziens Sestās direktīvas izpratnē nesastāv no vienas darbības, bet tā var sastāvēt no secīgu darbību kopuma (skat. it īpaši 1985. gada 14. februāra spriedumu lietā 268/83 *Rompelman, Recueil*, 655. lpp., 22. punkts).
- 22 Attiecīgi sagatavošanās darbības arī ir jāuzskata par saimniecisko darbību Sestās direktīvas izpratnē. Persona, kas veic sagatavošanās darbības, ir līdz ar to uzskatāma par nodokļa maksātāju šīs direktīvas 4. panta izpratnē, un tai ir tiesības uz nodokļa atskaitījumu (iepriekš minētais spriedums lietā *Rompelman*, 23. punkts, un 1996. gada 29. februāra spriedums lietā C-110/94 *INZO, Recueil*, I-857. lpp., 18. punkts). Šīs tiesības paliek pat tad, ja vēlāk rentabilitātes pētījuma rezultātā tiek nolemts nepāriet pie darbības fāzes un likvidēt attiecīgo sabiedrību tā, ka paredzētās saimnieciskās darbības turpinājumā netiek veikti ar nodokli apliekami darījumi (iepriekš minētais spriedums lietā *INZO*, 20. punkts).
- 23 Attiecībā uz pilnīgu aktīvu nodošanu Tiesa ir atzinusi, ka, ja nodokļa maksātājs vairs neveic darījumus pēc tam, kad ir izmantojis šim nolūkam sniegtos pakalpojumus, šo pakalpojumu izmaksas ir jāuzskata par viņa uzņēmuma neatņemamu saimnieciskās darbības daļu pirms nodošanas, un ka ir jāatzīst viņa tiesības uz nodokļa atskaitījumu. Jebkuras citas interpretācijas rezultātā tiktu patvaļīgi nošķirti izdevumi, kas radās pirms saimnieciskās darbības veikšanas un tās veikšanas laikā, no vienas puses, un izdevumi, kas radušies tās izbeigšanas nolūkā, no otras puses (skat. 2001. gada 22. februāra spriedumu lietā C-408/98 *Abbey National, Recueil*,

I-1361. lpp., 35. punkts, un 2004. gada 29. aprīļa spriedumu lietā C-137/02 *Faxworld, Recueil*, I-5547. lpp., 39. punkts).

- 24 Tie paši apsvērumi nozīmē, ka darbības — tādas, kā maksājumi, kuri *Fini H* bija jāturpina maksāt ēdināšanas pakalpojumu likvidācijas periodā, ir jāuzskata par daļu no saimnieciskās darbības Sestās direktīvas 4. panta izpratnē.
- 25 Šāda interpretācija ir attaisnojama ar atskaitījumu sistēmu, attiecībā uz kuru Tiesa ir vairākkārtīgi atzinusi, ka tās mērķis ir pilnībā atbrīvot uzņēmēju no PVN maksāšanas pienākuma vai visas saimnieciskās darbības ietvaros samaksātā PVN. Kopējā PVN sistēma līdz ar to pilnībā garantē nediskrimināciju attiecībā uz nodokļa maksājumiem par visu saimniecisko darbību, lai arī kāds būtu tās mērķis vai rezultāts, pie nosacījuma, ka tā pati ir apliekama ar PVN (skat. šajā sakarā iepriekš minēto spriedumu lietā *Rompelman*, 19. punkts, 1998. gada 15. janvāra spriedumu lietā C-37/95 *Ghent Coal Terminal, Recueil*, I-1. lpp., 15. punkts, 2000. gada 21. marta spriedumu apvienotajās lietās no C-110/98 līdz C-147/98 *Gabalfrisa u.c., Recueil*, I-1577. lpp., 44. punkts, 2000. gada 8. jūnija spriedumu lietā C-98/98 *Midland Bank, Recueil*, I-4177. lpp., 19. punkts, un iepriekš minēto spriedumu lietā *Abbey National*, 24. punkts).
- 26 Tomēr ir nepieciešama tieša un tūlītēja saikne starp noteiktu sākotnējo darījumu un vienu vai vairākiem vēlākiem darījumiem vai darījumiem, kas dod tiesības uz nodokļa atskaitījumu, lai nodokļa maksātajam tiktu piešķirtas tiesības uz PVN, kas samaksāts par sākotnējo darījumu, atskaitījumu un lai noteiktu šādu tiesību apmēru (iepriekš minētais spriedums lietā *Midland*, 24. punkts).
- 27 Ir jāatzīst, ka pamata prāvā *Fini H* pienākums turpināt maksāt nomas maksu un izmaksas, kas saistītas ar telpām, kuras tika nomātas ēdināšanas pakalpojumu

sniegšanai līdz pat līgumā noteiktā nomas līguma termiņa beigām, jo līgumā bija ietverts noteikums par līguma priekšlaicīgu neizbeigšanu, varētu principā tikt uzskatīts par tieši un tūlītēji saistītu ar ēdināšanas pakalpojumu sniegšanu.

28 Tā kā *Fini H* noslēdza nomas līgumu, lai tās rīcībā būtu telpas, kas nepieciešamas ēdināšanas pakalpojumu sniegšanai, un ņemot vērā to, ka telpas tika faktiski izmantotas šai darbībai, ir jāatzīmē, ka sabiedrības pienākums turpināt maksāt nomas maksu un citus izdevumus pēc šīs darbības izbeigšanas tieši izriet no šīs darbības veikšanas.

29 Šādos apstākļos laika posms, kurā pastāv pienākums maksāt nomas maksu un saistītās izmaksas, neietekmē saimnieciskās darbības pastāvēšanu Sestās direktīvas 4. panta 1. punkta izpratnē — ar nosacījumu, ka šis laika posms ir ļoti vajadzīgs likvidācijas veikšanai.

30 No tā izriet, ka attiecībā uz nomas maksu un telpu, kas iepriekš izmantotas ēdināšanas pakalpojumu sniegšanai, ekspluatācijas izmaksām, kas tika veiktas laika posmā, kad restorāns netika izmantots, tas ir, no 1993. gada oktobra līdz 1998. gada septembrim, nodokļa maksātājam ir jābūt iespējai izmantot tiesības uz PVN atskaitījumu tāpat kā tajā laika posmā, kad ēdināšanas pakalpojumu sniegšana tika aktīvi veikta līdz pat datumam, kurā tie tika izbeigti, jo visā nomas līguma spēkā esamības laikā telpu izmantošana bija tieši un tūlītēji saistīta ar šā nodokļa maksātāja saimniecisko darbību.

31 Tiesības uz PVN atskaitījumu darbības likvidācijas dēļ tāpat ir jāatzīst tiktāl, cik to izmantošana nerada krāpšanu vai ļaunprātīgu situācijas izmantošanu.

- 32 Šajā ziņā Tiesa jau iepriekš ir spriedusi, ka uz Kopienu tiesību normām nevar balstīties krāpnieciskā vai ļaunprātīgā nolūkā (skat. jo īpaši 1998. gada 12. maija spriedumu lietā C-367/95 *Kefalas* u.c., *Recueil*, I-2843. lpp., 20. punkts, un 2000. gada 23. marta spriedumu lietā C-373/97 *Diamantis*, *Recueil*, I-1705. lpp., 33. punkts). Tā būtu, ja, piemēram, *Finis H*, pamatojoties uz savām tiesībām uz PVN atskaitījumu no nomas maksas un saistītajām izmaksām par laika posmu pēc ēdināšanas pakalpojumu sniegšanas izbeigšanas, turpinātu izmantot telpas, kas pirms tam tika izmantotas ēdināšanas pakalpojumu sniegšanai, tikai privātajām vajadzībām.
- 33 Ja nodokļu pārvalde nolemtu, ka tiesības uz nodokļa atskaitījumu tika izmantotas krāpnieciski vai ļaunprātīgi, tai ar atpakaļejošu spēku būtu tiesības pieprasīt atskaitīto summu atmaksāšanu (skat. jo īpaši iepriekš minētos spriedumus lietā *Rompelman*, 24. punkts, lietā *INZO*, 24. punkts, un lietā *Gabalfriša* u.c., 46. punkts).
- 34 Jebkurā gadījumā valsts tiesai ir tiesības atteikt izmantot tiesības uz nodokļa atskaitījumu, ja uz objektīvu pierādījumu pamata tiek atzīts, ka šīs tiesības tika izmantotas krāpnieciski un ļaunprātīgi.
- 35 Līdz ar to uz pirmo jautājumu ir jāatbild, ka Sestās direktīvas 4. panta 1.–3. punkts ir jāinterpretē tā, ka persona, kas ir izbeigusi saimniecisko darbību, bet turpina maksāt nomas maksu un ar to telpu izmantošanu saistītās izmaksas, kuras tika izmantotas šai darbībai, jo nomas līgumā ir ietverts noteikums par tā priekšlaicīgu neizbeigšanu, ir uzskatāma par nodokļa maksātāju šā panta izpratnē un ir tiesīga atskaitīt PVN no tādējādi samaksātām summām, ja pastāv tieša un tūlītēja saikne starp veiktajiem maksājumiem un saimniecisko darbību un ja tiek konstatēts, ka nepastāv krāpniecisks vai ļaunprātīgs nodoms.

Par otro jautājumu

- 36 Ņemot vērā atbildi uz pirmo jautājumu, otrais jautājums ir zaudējis jēgu, un nav nepieciešams uz to atbildēt.

Par tiesāšanās izdevumiem

- 37 Attiecībā uz lietas dalībniekiem pamata lietā šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Tiesāšanās izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, kas nav minēto lietas dalībnieku tiesāšanās izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (trešā palāta) nospriež:

4. panta 1.–3. punkts 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, kas grozīta ar Padomes 1995. gada 10. aprīļa Direktīvu 95/7/EK, ir jāinterpretē tā, ka persona, kas ir izbeigusi saimniecisko darbību, bet turpina maksāt nomas maksu un ar to telpu izmantošanu saistītās izmaksas, kuras tika izmantotas šai darbībai, jo nomas līgumā ir ietverts noteikums par tā priekšlaicīgu neizbeigšanu, ir uzskatāma par nodokļa maksātāju šā panta izpratnē un ir tiesīga atskaitīt PVN no tādējādi samaksātām summām, ja pastāv tieša un tūlītēja saikne starp veiktajiem maksājumiem un saimniecisko darbību un ja tiek konstatēts, ka nepastāv krāpniecisks vai ļaunprātīgs nodoms.

[Paraksti]