

TIESAS SPRIEDUMS (virspalāta)

2006. gada 21. februārī *

Lieta C-255/02

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši EKL 234. pantam, ko *VAT and Duties Tribunal, London* (Apvienotā Karaliste) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2002. gada 27. jūnijā un Tiesā reģistrēts 2002. gada 11. jūlijā, tiesvedībā

Halifax plc,

Leeds Permanent Development Services Ltd,

County Wide Property Investments Ltd

pret

Commissioners of Customs & Excise.

* Tiesvedības valoda — angļu.

TIESA (virspalāta)

šādā sastāvā: priekšsēdētājs V. Skouris [*V. Skouris*], palātu priekšsēdētāji P. Janns [*P. Jann*], K. V. A. Timmermanss [*C. W. A. Timmermans*], A. Ross [*A. Rosas*], K. Šimans [*K. Schiemann*], J. Makarčiks [*J. Makarczyk*], tiesneši S. fon Bārs [*S. von Bahr*] (referents), H. N. Kunja Rodrigess [*J. N. Cunha Rodrigues*], R. Silva de Lapuerta [*R. Silva de Lapuerta*], K. Lēnartss [*K. Lenaerts*], P. Kūris [*P. Kūris*], E. Juhāss [*E. Juhász*] un Dž. Arestis [*G. Arestis*],

ģenerālvokāts M. Pojarešs Maduru [*M. Poiares Maduro*],
sekretāre K. Štranca [*K. Sztranc*], administratore,

ņemot vērā rakstveida procesu un tiesas sēdi 2004. gada 23. novembrī,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- *Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd un County Wide Property Investments Ltd* vārdā — K. P. E. Leisoks [*K. P. E. Lasok*], QC, un M. Pačets-Džoiss [*M. Patchett-Joyce*], *barrister*, ko pilnvarojusi S. Garetā [*S. Garrett*], *solicitor*,
- Apvienotās Karalistes valdības vārdā — Dž. Kolinss [*J. Collins*] un R. Kodvela [*R. Caudwell*], pārstāvji, kam palīdz Dž. Pīkoks [*J. Peacock*], QC, un K. Vajda [*C. Vajda*], QC, kā arī M. Andžoliniņi [*M. Angiolini*], *barrister*,

- Francijas valdības vārdā — Ž. de Bergess [*G. de Bergues*] un K. Jurgensena-Mersjē [*C. Jurgensen-Mercier*], pārstāvji,

- Īrijas vārdā — D. Dž. O'Hagans [*D. J. O'Hagan*], pārstāvis, kuram palīdz E. M. Kolinss [*A. M. Collins*], SC,

- Eiropas Kopienų Komisijas vārdā — R. Liāls [*R. Lyal*], pārstāvis,

noklausījusies ģenerālvokāta secinājumus tiesas sēdē 2005. gada 7. aprīlī,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu attiecas uz Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem — Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp.), kas grozīta ar Padomes 1995. gada 10. aprīļa Direktīvu 95/7/EK (OV L 102, 18. lpp., turpmāk tekstā — “Sestā direktīva”), interpretāciju.

- 2 Šis lūgums tika iesniegts tiesvedībā starp *Halifax plc* (turpmāk tekstā — “*Halifax*”), *Leeds Permanent Development Services Ltd* (turpmāk tekstā — “*Leeds Development*”), *County Wide Property Investments Ltd* (turpmāk tekstā — “*County*”) un *Commissioners of Customs & Excise* (turpmāk tekstā — “*Commissioners*”) par lūgumiem atmaksāt pievienotās vērtības nodokli (turpmāk tekstā — “PVN”) vai atbrīvot no tā, ko *Halifax plc Group* nodokļu samazināšanas plāna ietvaros iesniedza *Leeds Development* un *County* un ko noraidīja *Commissioners*.

Atbilstošās tiesību normas

- 3 Sestās direktīvas 2. panta 1. punkts nosaka, ka PVN ir jāmaksā par preču piegādi, kā arī pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību attiecīgās valsts teritorijā veicis nodokļu maksātājs, kas kā tāds rīkojas.
- 4 Saskaņā ar šīs direktīvas 4. panta 1. punktu par nodokļu maksātāju uzskata visas personas, kas patstāvīgi veic jebkuru šī panta 2. punktā norādītu saimniecisku darbību. “Saimnieciskās darbības” jēdziens minētajā 2. punktā ir definēts kā tāda darbība, kas aptver visas ražotāju, tirgotāju vai pakalpojumu sniedzēju darbības un jo īpaši darbības, kuras ir saistītas ar pastāvīgu ķermenisku vai bezķermenisku lietu izmantošanu, lai gūtu no tā ienākumus.
- 5 Saskaņā ar šīs direktīvas 5. panta 1. punktu “[p]reču piegāde” nozīmē tiesību nodošanu rīkoties ar materiālu īpašumu [ķermenisku lietu] kā īpašniekam”.

- 6 Atbilstoši Sestās direktīvas 6. panta 1. punktam ““Pakalpojumu sniegšana” nozīmē jebkuru darījumu, kas nav preču piegāde 5. panta izpratnē”.
- 7 No Sestās direktīvas 13. panta B daļas b) apakšpunkta izriet, ka, izņemot dažus tajā minētos izņēmumus, dalībvalstis atbrīvo no nodokļa nekustamā īpašuma iznomāšanu vai izīrēšanu. Tomēr no minētās direktīvas 13. panta C daļas a) apakšpunkta izriet, ka dalībvalstis var dot nodokļa maksātājiem tiesības izvēlēties maksāt nodokli šādos gadījumos.
- 8 Minētās direktīvas 13. panta B daļas d) apakšpunkts paredz, ka dalībvalstis atbrīvo no PVN dažas darbības finanšu pakalpojumu jomā.
- 9 Šīs direktīvas 17. panta 2. punkta a) apakšpunkts paredz, ka:

“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 valsts teritorijā maksājams vai samaksāts par precēm vai pakalpojumiem, kurus viņam jau piegādājis vai sniedzis vai vēl piegādās vai sniegs cits nodokļa maksātājs.”

- 10 Attiecībā uz precēm un pakalpojumiem, ko nodokļa maksātājs izmanto gan darījumiem, par kuriem pievienotās vērtības nodoklis ir atskaitāms, gan darījumiem, par kuriem pievienotās vērtības nodoklis nav atskaitāms, Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta pirmā daļa precizē, ka “atskaitāma ir tikai tā pievienotās vērtības nodokļa daļa, kas attiecināma uz pirmā veida darījumiem”.
- 11 Atbilstoši šīs normas otrajai daļai “šo daļu saskaņā ar 19. pantu nosaka visiem darījumiem, ko veic nodokļa maksātājs”.

Pamata prāva un prejudiciālie jautājumi

- 12 *Halifax* ir banka. Lielākā daļa no tās sniegtajiem pakalpojumiem ir atbrīvota no PVN. Pamata lietā aplūkoto notikumu laikā tā varēja atgūt mazāk par 5 % no priekšnodokļa.
- 13 Atbilstoši *Halifax* iesniegtajiem apsvērumiem, *Leeds Development* ir nekustamā īpašuma sabiedrība un *County* ir nekustamā īpašuma un ieguldījumu sabiedrība.
- 14 No iesniedzējtiesas lēmuma izriet, ka *Leeds Development* un *County*, kā arī viena cita *Halifax plc Group* sabiedrība — *Halifax Property Investments Ltd* (turpmāk tekstā — “*Property*”), kas bija iesaistīta attiecīgajos darījumos, visas pilnībā ir *Halifax* meitas uzņēmumi. *Leeds Development* un *County* attiecībā uz PVN katra ir reģistrējusies atsevišķi, bet *Property* nav reģistrējusies.

- 15 Komercedarbības nolūkā *Halifax* vajadzēja uzbūvēt klientu apkalpošanas pa telefonu centrus ("call centres") četrās dažādās vietās, proti — Kromakvudā (*Cromac Wood*) un Dundonaldā (*Dundonald*) Ziemeļīrijā, Livingstonā (*Livingston*) Skotijā un Vestbankā (*West Bank*) Līdsā, Anglijas Ziemeļaustrumos; attiecībā uz šīm vietām *Halifax* bija noslēgusi nomas līgumu uz aptuveni 125 gadiem, vai arī tai bija pilnīgas īpašumtiesības vai arī pilnīgas lietojuma tiesības.
- 16 Vispirms tā 1999. gada 17. decembrī noslēdza līgumu ar *Cusp Ltd*, neatkarīgu nekustamā īpašuma un būvniecības sabiedrību, par objekta Kromakvudā sakārtošanu. Vēlāk tā izstājās no šī līguma ar 2000. gada 28. februāra vienošanos, un tās tiesības un pienākumus pārņēma *County*.
- 17 Laikā no 2000. gada 29. februāra līdz 6. aprīlim *Halifax*, *Leeds Development*, *County* un *Property* noslēdza noteiktu skaitu vienošanos par dažādiem objektiem. No iesniedzējtiesas lēmuma izriet, ka šīs darbības notika identiskā veidā attiecībā uz visiem objektiem.
- 18 Attiecībā uz objektiem Kromakvudā, Dundonaldā un Livingstonā 2000. gada 29. februārī *Halifax* noslēdza aizdevuma līgumus ar *Leeds Development* par kopējo summu GBP 59 000 000 apmērā, saskaņā ar kuriem tā piekrita aizdot pietiekami lielas summas, lai *Leeds Development* varētu iegūt tiesības uz šiem objektiem un tos sakārtot.
- 19 *Halifax* un *Leeds Development* noslēdza arī līgumu par noteiktu būvdarbu veikšanu minētajos objektos. Šiem būvdarbiem *Leeds Development* saņēma samaksu no *Halifax*, kas bija nedaudz lielāka par GBP 120 000, no kuriem gandrīz GBP 20 000 bija PVN. *Leeds Development* nosūtīja *Halifax* trīs apmaksātā PVN rēķinus. Turklāt *Halifax* noslēdza vienu līgumu ar *Leeds Development* par trīs objektu nomas tiesību piešķiršanu pret samaksu uz 20 gadiem ar iespēju nomniekam pagarināt šo līgumu līdz 99 gadiem.

- 20 2000. gada 29. februārī *Leeds Development* arī noslēdza līgumu ar *County* par objektu sakārtošanu un finansēšanu, saskaņā ar kuru *County* vajadzēja izpildīt būvdarbus vai organizēt to izpildi Kromakvudā, Dundonaldā un Livingstonā, iekļaujot tos darbus, ko *Leeds Development* savā vienošanās ar *Halifax* bija piekritis izpildīt vai organizēt to izpildi.
- 21 Tajā pašā dienā *Halifax* izmaksāja *Leeds Development* pirmo avansa maksājumu no aizdevuma, kā arī samaksu par minētajiem darbiem, kuru kopsumma bija GBP 44 815 000. Šī summa tika iemaksāta bankas kontā, kurš tika pārvaldīts atbilstoši *Leeds Development* norādījumiem. *Leeds Development* pieprasīja izmaksāt *County* identisku summu, kurā kā PVN ietilpa vairāk nekā GBP 6 600 000, kā avansa maksājumu par tās vai pēc tās iniciatīvas veiktajiem darbiem. Šo darbību attiecīgā banka konstatēja tajā pašā dienā, pēc tam naudas līdzekļi tika uz nakti ielikti depozītā. Tajā pašā dienā *County* izsniedza *Leeds Development* apmaksātā PVN rēķinu.
- 22 2000. gada 29. februāris bija arī pēdējā *Leeds Development* 2000. gada februāra deklarācijas diena. Tā iesniedza deklarāciju, kurā tā lūdza atmaksāt PVN gandrīz GBP 6 700 000 apmērā.
- 23 2000. gada 1. martā pēc *Leeds Development* rīkojuma uz *County* vārda atvērtu kontu citā bankā tika pārskaitīti GBP 44 815 000, kā arī uzkrātie procenti.
- 24 Saskaņā ar 2000. gada 29. februāra līgumu 2000. gada 6. aprīlī *Halifax* piešķīra *Leeds Development* nomas tiesības uz zemes gabaliem Kromakvudā, Dundonaldā un Livingstonā pret kopējo samaksu aptuveni GBP 7 400 000 apmērā, katru nomu uzskatot par pakalpojumu, kurš ir atbrīvots no PVN. Šo samaksu veidoja papildu atskaitījumi no summas, kas tika piešķirta atbilstoši sākotnējiem aizdevuma līgumiem.

- 25 Tajā pašā dienā *Leeds Development* arī apņēma pret samaksu nodot visas nomas tiesības *Property*; šai tiesību nodošanai vajadzēja stāties spēkā pirmajā darba dienā pēc darbu pabeigšanas objektā, un to uzskatīja par darījumu, kurš ir atbrīvots no PVN. Samaksa tika aprēķināta pēc formulas, kurai bija jānodrošina *Leeds Development* kopējā peļņa GBP 180 000 apmērā. *Property* savukārt apņēma nodot *Halifax* apakšnomā telpas Kromakvudā, Dundonaldā un Livingstonā pret samaksu, kas katrā gadījumā bija jāaprēķina atkarība no cenas, ko *Property* maksāja *Leeds Development* par nomas tiesību nodošanu, kam pieskaitīja tiro ienākumu. *Property* no apakšnomas bija jāgūst kopējā peļņa GBP 85 000 apmērā.
- 26 Attiecībā uz objektu Vestbankā, Lidsā, 2000. gada 13. martā *Halifax* un *Leeds Development* noslēdza aizdevuma līgumu, kā arī nomas līgumu un noslēdza līgumu par būvdarbiem. Par pirmajiem veiktajiem darbiem *Halifax* samaksāja summu GBP 41 900 apmērā, no kuras GBP 6 000 bija PVN, un *Leeds Development* izdeva rēķinu par samaksāto PVN, kas atbilda šai kopējai summai. Saskaņā ar aizdevuma līgumu *Halifax* veica pirmo avansa maksājumu *Leeds Development* aptuveni GBP 3 000 000 apmērā.
- 27 Tajā pašā dienā *Leeds Development* un *County* noslēdza līgumu par darbu veikšanu un finansēšanu. *Leeds Development* veica sākotnējo maksājumu *County*, kas izsniedza rēķinus sakarā ar veiktajiem darbiem par vairāk kā GBP 3 000 000, norādot apmaksāto PVN GBP 455 000 apmērā. Savā deklarācijā par 2000. gada martu *Leeds Development* lūdza atmaksāt priekšnodokli gandrīz GBP 455 000 apmērā.
- 28 2000. gada 6. aprīlī *Halifax* piešķīra *Leeds Development* nomas tiesības uz zemes gabalu Vestbankā, un starp *Leeds Development* un *Property* tika noslēgta vienošanās par minēto tiesību nodošanu pret samaksu. Citā vienošanās *Property* apņēma piešķirt apakšnomu *Halifax*.

- 29 Lai izpildītu darbus, kas norādīti dažādās vienošanās ar *Leeds Development, County* nolīga neatkarīgus uzņēmējus un brīvo profesiju pārstāvjus (turpmāk tekstā — “neatkarīgi būvuzņēmēji”). Iesniedzējtiesa norāda, ka vienošanās ar neatkarīgiem būvuzņēmējiem tika noslēgtas dažādos etapos un ka tās zināšanai iesniegtajās vienošanās bija pievienotas citas atsevišķas vienošanās, kurās viena no pusēm bija *Halifax*. Šajās vienošanās *Halifax* tika garantēta pienākumu izpilde no attiecīgo neatkarīgo būvuzņēmēju puses.
- 30 Iesniedzējtiesa norāda, ka fiskālās sekas, kādas bija mēģināts panākt, izmantojot iepriekš minētās vienošanās, bija šādas:
- *Halifax* varētu atskaitīt priekšnodokļa atskaitāmo daļu par darbiem, kas bija paredzēti ar *Leeds Development* noslēgtajās vienošanās.
 - *Leeds Development* varētu par 2000. gada februāra deklarācijas laika posmu atskaitīt PVN, kas bija norādīts *County* 2000. gada 29. februāra rēķinā, proti — vairāk nekā GBP 6 600 000, un par 2000. gada marta deklarācijas laika posmu atskaitīt PVN, kas bija norādīts 2000. gada 13. marta rēķinā, proti — aptuveni GBP 455 000.
 - *County* varētu deklarēt visu maksājamo PVN, kas ir norādīts minētajos rēķinos, un atskaitīt priekšnodokli par darbiem, ko veikuši neatkarīgie būvuzņēmēji.
 - *Leeds Development* 2000. gada 6. aprīļa vienošanās par četru objektu nomas tiesību nodošanu *Property* būtu darījumi, kas ir atbrīvoti no nodokļa. Tā kā tie

attiektos uz citu fiskālo gadu, šie pakalpojumi negrozītu *Leeds Development* tiesības atgūt priekšnodokli par 2000. gada februāra un marta deklarāciju laika posmu, kurš ietilpst fiskālajā gadā, kas noslēdzas 2000. gada 31. martā:

31 Pēc iesniedzējtiesas domām, lai šāds risinājums darbotos, vajag, lai:

- *Halifax, Leeds Development* un *County* attiecībā uz PVN būtu reģistrētas atsevišķi,
- visa pirmā fiskālā gada laikā tām *Leeds Development* darbībām, kurām ir piemērota parastā nodokļa likme, vajadzētu veidot pēc iespējas lielāku daļu no visām *Leeds Development* darbībām. Tādēļ tādi *Leeds Development* pakalpojumi kā tiesību uz objektiem nodošana *Property*, kas ir atbrīvoti no nodokļa, ir jāatliek līdz nākošajam fiskālajam gadam, un
- *Leeds Development* īpašuma tiesības uz objektiem būtu noteiktas tādā veidā, lai neskaitītos kā ražošanas līdzeklis. Pretējā gadījumā šo tiesību nodošana *Property* ietekmētu atskaitīšanas tiesības.

32 2000. gada 4. un 7. jūlija lēmumos *Commissioners* noraidīja *Leeds Development* lūgumu atskaitīt PVN, kā arī *County* lūgumu atskaitīt PVN, ko tai iesniegtajos rēķinos bija norādījuši neatkarīgie būvuzņēmēji.

33 Kā to norāda iesniedzējtiesa, *Commissioners* uzskatīja, ka:

- tā kā *Leeds Development* nav nodevis darbus *Halifax*, ne arī saņēmis būvniecības pakalpojumus no *County*, tad šie darījumi nav ņemami vērā PVN sakarā;
- kopējā kontekstā analizētas vienošanās norāda, ka *Halifax* ir saņēmusi būvniecības pakalpojumus no neatkarīgiem būvuzņēmējiem, nevis no *Leeds Development*. Līdz ar to *Halifax* varētu atskaitīt PVN par minētajiem darbiem, piemērojot savu parasto atgūšanas likmi.

34 *Halifax, Leeds Development* un *County* apstrīdēja *Commissioners* lēmumus *VAT and Duties Tribunal, London* [Londonas PVN un citu nodokļu tiesa]. *Halifax* norādīja, ka šo lēmumu rezultātā tika uzskatīts, ka tā ir saņēmusi ar nodokli apliekamus būvniecības pakalpojumus, bet bija jāuzskata, ka šie pakalpojumi bija sniegti *County*. *Leeds Development* un *County* norādīja, ka šie lēmumi bija līdzvērtīgi to lūgumu atgūt vai atskaitīt priekšnodokli noraidījumam.

35 *Halifax, Leeds Development* un *County* norādīja, ka darbības, kas tika veiktas prasībā minēto vienošanos ietvaros, bija reālas. Ne tikai neatkarīgo būvuzņēmēju piegādes vai sniegtie pakalpojumi, bet arī *County* veiktie būvniecības pakalpojumi un *Leeds Development* sniegtie būvniecības pakalpojumi un zemes gabalu nodošana atbilda komercinteresēm. Šīm abām sabiedrībām, kā arī *Property* vajadzēja gūt ienākumus no to dalības attiecīgajās vienošanās. Kaut arī vienošanās tika panāktas, lai iegūtu labvēlīgu fiskālo rezultātu, PVN sistēma pieprasīja izrakstīt nodokļa rēķinu katrā darījumā.

36 *Commissioners* norādīja, ka, pirmkārt, darījums, kas veikts tikai tādēļ, lai izvairītos no PVN, pats par sevi nav ne "piegāde" vai "pakalpojumu sniegšana", ne arī pasākums "saimnieciskās darbības" ietvaros tādā izpratnē, kādu paredz Sestā direktīva. Šāda interpretācijas principa piemērošana nozīmētu, ka *Leeds Development* saistības pret *Halifax* nav uzskatāmas par "piegādēm" vai "pakalpojumu sniegšanu", un tas pats attiecas arī uz *County* saistībām pret *Leeds Development*.

37 Otrkārt, *Commissioners* apgalvoja, ka atbilstoši vispārējam Kopienų tiesību principam, kas pieprasa novērst tiesību ļaunprātīgu izmantošanu, nav jāņem vērā darījumi, kas veikti ar vienīgo mērķi izvairīties no PVN, bet ir jāpiemēro Sestās direktīvas noteikumi patiesajai darījumu nozīmei. Aplūkojot attiecīgos darījumus no jebkura viedokļa, izrādās, ka vienīgi neatkarīgie būvuzņēmēji ir patiešām snieguši būvniecības pakalpojumus un tas ir veikts tieši *Halifax* labā.

38 2001. gada 5. jūlija lēmumā *VAT and Duties Tribunal* noraidīja prasības.

39 *Halifax, Leeds Development* un *County* iesniedza apelācijas sūdzības *High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division*, kas atcēla minēto lēmumu un atkārtoti nosūtīja lietu izskatīšanai *VAT and Duties Tribunal*.

40 *VAT and Duties Tribunal* norāda, ka savā pirmajā 2001. gada 5. jūlija lēmumā tā bija balstījusies uz Sestās direktīvas 4. panta 2. punkta interpretāciju, saskaņā ar kuru vajag balstīties uz darījumu objektīvajām pazīmēm, lai secinātu, ka attiecīgie darījumi nav piegādes vai pakalpojumu sniegšana PVN sakarā. Šajā reizē tā uzskata, ka ir jālūdz Tiesu sniegt minētās normas interpretāciju.

- 41 Turklāt iesniedzējtiesa pirmajā lēmumā bija iztiesājusi pamatprāvu, nepārbaudot, vai attiecīgo darījumu dalībnieki ir pielāvuši “tiesību ļaunprātīgu izmantošanu”. Tā kā šis lēmums bija atcelts, tad bija nepieciešams lūgt arī minētā principa interpretāciju.
- 42 Šajā sakarā iesniedzējtiesa norāda, ka no *Halifax, Leeds Development* un *County* vadītāju liecībām izriet, ka pēdējo divu sabiedrību vienīgais mērķis, slēdzot attiecīgos darījumus, bija izvairīties no PVN. Citiem vārdiem sakot, *Halifax, Leeds Development* un *County* vēlējās panākt fiskālas priekšrocības, īstenojot mākslīgu izvairīšanās no nodokļu maksāšanas plānu. Šajā sakarā iesniedzējtiesa atsaucas uz 2000. gada 14. decembra spriedumu lietā C-110/99 *Emsland-Stärke* (*Recueil*, I-11569. lpp., 53. punkts).
- 43 Pastāvot šādiem apstākļiem, *VAT and Duties Tribunal, London* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

“1) a) Vai attiecīgajos apstākļos darījumi,

i) ko veikuši dalībnieki, kuru katra vienīgais nolūks ir panākt fiskālas priekšrocības un

ii) kuriem nav atsevišķa saimnieciska mērķa,

PVN sakarā ir piegādes vai pakalpojumi, ko veikuši dalībnieki vai kas ir veikti to labā to saimnieciskās darbības ietvaros?

- b) Attiecīgajos apstākļos kādi ir elementi, kas ir jāņem vērā, lai noteiktu piegāžu vai pakalpojumu, ko snieguši neatkarīgie būvuzņēmēji, saņēmējus?

- 2) Vai tiesību ļaunprātīgas izmantošanas teorija, kā to ir formulējusi Tiesa, liek noraidīt prasītāju lūgumus atgūt vai atskaitīt priekšnodokli, kas izriet no attiecīgo darījumu īstenošanas?"

Par pirmā jautājuma a) daļu

- 44 Pirmā jautājuma a) daļā iesniedzējtiesa pēc būtības jautā, vai tādi darījumi kā pamata lietā esošie ir uzskatāmi par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu un saimniecisku darbību Sestās direktīvas 2. panta 1. punkta, 4. panta 1. un 2. punkta, 5. panta 1. punkta un 6. panta 1. punkta izpratnē, ja tie ir veikti tikai, lai iegūtu fiskālas priekšrocības, nepastāvēt citam saimnieciskam mērķim.

Tiesai iesniegtie apsvērumi

- 45 *Halifax, Leeds Development* un *County* norāda, ka atbilstoši Sestās direktīvas sistēmai darījumi, kas ir realizēti, bet kuru vienīgais mērķis ir panākt fiskālas priekšrocības un kuriem nav atsevišķa saimnieciska mērķa, PVN sakarā ir piegādes vai pakalpojumi, ko veikuši dalībnieki vai kas ir veikti to labā to saimnieciskās darbības ietvaros.

- 46 Apvienotās Karalistes un Īrijas valdības apgalvo, ka darījumi, kurus, pirmkārt, ir veikuši dalībnieki, kuru katra vienīgais nolūks ir panākt fiskālas priekšrocības un, otrkārt, kuriem nav atsevišķa saimnieciska mērķa, nav piegādes vai pakalpojumi, ko veikuši dalībnieki to saimnieciskās darbības ietvaros.
- 47 Komisija uzskata, ka darījuma realizācijas mērķim nav nozīmes Sestās direktīvas 2. panta sakarā.

Tiesas vērtējums

- 48 Vispirms ir jāatgādina, ka Sestā direktīva izveido kopējo PVN sistēmu, kas balstīta uz vienotu ar nodokli apliekamo darbību definīciju (skat. it īpaši 2003. gada 26. jūnija spriedumu lietā C-305/01 *MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, Recueil*, I-6729. lpp., 38. punkts).
- 49 Šajā sakarā Sestā direktīva nosaka ļoti plašu PVN piemērošanas jomu, 2. pantā, kas attiecas uz ar nodokli apliekamiem darījumiem, papildus preču importēšanai paredzot preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību attiecīgās valsts teritorijā veicis nodokļu maksātājs, kas kā tāds rīkojas.
- 50 Pirmkārt, runājot par jēdzienu “preču piegāde”, Sestās direktīvas 5. panta 1. punktā ir precizēts, ka preču piegāde nozīmē tiesību nodošanu rīkoties ar ķermenisku lietu kā īpašniekam.

- 51 No Tiesas judikatūras izriet, ka šis jēdziens ietver visus darījumus, ar kuriem viena persona nodod ķermenisku lietu otrai personai, dodot tai tiesības to faktiski izmantot tā, it kā šī pēdējā minētā persona būtu šīs lietas īpašnieks (skat. it īpaši 1990. gada 8. februāra spriedumu lietā *C-320/88 Shipping and Forwarding Enterprise Safe, Recueil*, I-285. lpp., 7. punkts, un 2005. gada 21. aprīļa spriedumu lietā *C-25/03 HE*, Krājums, I-3123. lpp., 64. punkts).
- 52 Attiecībā uz jēdzienu “pakalpojumu sniegšana” no Sestās direktīvas 6. panta 1. punkta izriet, ka tajā ietilpst jebkurš darījums, kas nav preču piegāde 5. panta izpratnē.
- 53 Saskaņā ar Sestās direktīvas 4. panta 1. punktu nodokļa maksātāji ir visas personas, kas patstāvīgi veic saimniecisku darbību, neatkarīgi no šīs darbības mērķiem un rezultātiem.
- 54 Jēdziens “saimnieciskā darbība” Sestās direktīvas 4. panta 2. punktā ir definēts kā tāds, kas aptver “visas” ražotāju, tirgotāju vai pakalpojumu sniedzēju darbības, un saskaņā ar judikatūru tas aptver visus ražošanas, izplatīšanas un pakalpojumu sniegšanas posmus (skat. it īpaši 1990. gada 4. decembra spriedumu lietā *C-186/89 Van Tiem, Recueil*, I-4363. lpp., 17. punkts, un iepriekš minēto spriedumu lietā *MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring*, 42. punkts).
- 55 Kā Tiesa konstatējusi 2000. gada 12. septembra sprieduma lietā *C-260/98 Komisija/Griekija (Recueil*, I-6537. lpp.) 26. punktā, jēdzienu “nodokļa maksātājs” un “saimnieciskā darbība” definīciju analīze atklāj, ka jēdziena “saimnieciskā darbība” piemērošanas joma ir ļoti plaša un tam ir objektīvs raksturs tādējādi, ka darbība tiek izskatīta pati par sevi, neatkarīgi no tās mērķiem vai rezultātiem (skat. arī 1987. gada 26. marta spriedumu lietā *235/85 Komisija/Nīderlande, Recueil*, 1471. lpp., 8. punkts; kā arī šajā sakarā 1985. gada 14. februāra spriedumu lietā *268/83 Rompelman, Recueil*, 655. lpp., 19. punkts, un 2003. gada 27. novembra spriedumu lietā *C-497/01 Zita Modes, Recueil*, I-14393. lpp., 38. punkts).

- 56 Faktiski no minētās analīzes, kā arī no jēdzienu “preču piegāde” un “pakalpojumu sniegšana” analīzes izriet, ka šiem jēdzieniem, kas definē darījumus, kas apliekami ar nodokli saskaņā ar Sesto direktīvu, ir objektīvs raksturs un ka tie ir piemērojami neatkarīgi no attiecīgo darījumu mērķiem un rezultātiem (skat. šajā sakarā 2006. gada 12. janvāra spriedumu apvienotajās lietās C-354/03, C-355/03 un C-484/03 *Optigen* u.c., Krājums, I-483. lpp., 44. punkts).
- 57 Kā Tiesa ir konstatējusi 1995. gada 6. aprīļa sprieduma lietā C-4/94 *BLP Group* (*Recueil*, I-983. lpp.) 24. punktā, nodokļu administrācijas pienākums veikt pārbaudi, lai noteiktu nodokļa maksātāja nodomu, būtu pretrunā PVN kopējās sistēmas mērķiem nodrošināt tiesisko drošību un atvieglot ar PVN piemērošanu saistītās darbības, ņemot vērā attiecīgā darījuma objektīvo raksturu, izņemot atsevišķus izņēmuma gadījumus.
- 58 No tā izriet, ka tādi darījumi kā pamata lietā esošie ir preču piegādes vai pakalpojumu sniegšana un saimnieciska darbība Sestās direktīvas 2. panta 1. punkta, 4. panta 1. un 2. punkta, 5. panta 1. punkta un 6. panta 1. punkta izpratnē, ja tie atbilst objektīvajiem kritērijiem, uz kuriem ir balstīti šie jēdzieni.
- 59 Protams, šie kritēriji netiek ievēroti nodokļu izkrāpšanas gadījumā, piemēram, viltus deklarāciju veidā vai sastādot nepareizus rēķinus. Tomēr jautājumam, vai attiecīgā darījuma vienīgais mērķis ir iegūt fiskālu priekšrocību, nav nekādas nozīmes, lai noteiktu, vai tā ir preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana un saimnieciska darbība.
- 60 Līdz ar to uz pirmā jautājuma a) apakšpunktu ir jāatbild, ka tādi darījumi kā pamata lietā esošie ir uzskatāmi par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu un saimniecisku darbību Sestās direktīvas 2. panta 1. punkta, 4. panta 1. un 2. punkta,

5. panta 1. punkta un 6. panta 1. punkta izpratnē, ja tie atbilst objektīvajiem kritērijiem, uz kuriem ir balstīti šie jēdzieni, pat ja tie ir veikti tikai, lai iegūtu fiskālas priekšrocības, nepastāvot citam saimnieciskam mērķim.

Par otro jautājumu

- 61 Otrajā jautājumā, kas ir jāizskata pirms pirmā jautājuma b) daļas, iesniedzējtiesa pēc būtības jautā, vai Sestā direktīva ir jāinterpretē tādējādi, ka tā iestājas pret nodokļa maksātāja tiesībām atskaitīt priekšnodokli, ja darījumi, kas piešķir šādas tiesības, ir uzskatāmi par ļaunprātīgu rīcību.

Tiesai iesniegtie apsvērumi

- 62 *Halifax, Leeds Development* un *County* uzskata, ka PVN sistēmas kontekstā Kopienų tiesībās nepastāv tiesību ļaunprātīgas izmantošanas teorija, ko dalībvalstu nodokļu iestādes varētu izmantot pret privātpersonām, lai noraidītu to lūgumus atmaksāt vai atskaitīt priekšnodokli.

- 63 Apvienotās Karalistes valdība uzskata, ka tiesību ļaunprātīgas izmantošanas princips ir Kopienų tiesību vispārējs princips un tas aizliedz nodokļa maksātājam atskaitīt PVN saskaņā ar Sestās direktīvas 17. pantu un visa veida piemērojamiem valstu tiesību aktiem, kas transponē šo pantu, ja no atskaitīšanas lūguma izriet, ka Sestajā direktīvā noteiktie PVN mērķi nav sasniegti un ka nodokļa maksātājs mākslīgi rada apstākļus, kas pamato atskaitīšanas lūgumu.

- ⁶⁴ Francijas valdība norāda, ka Kopienu tiesības, ļaujot dalībvalstij veikt pasākumus, lai novērstu to, ka, izmantojot EK līgumā radītās priekšrocības, daži tās pilsoņi varētu ļaunprātīgi vai krāpnieciski izmantot Kopienu normas, neiestājas pret to, ka dalībvalsts nepiešķir atskaitījuma tiesības nodokļa maksātājam vai savstarpēji saistītu nodokļa maksātāju grupai, kas ir veikuši pilnība mākslīgus darījumus, lai tikai panāktu PVN atmaksāšanu, kas tiem nepienākas.
- ⁶⁵ Īrija apgalvo, ka tiesību ļaunprātīgas izmantošanas teorija, kā to ir formulējusi Tiesa, ļauj nodokļu iestādēm noraidīt prasītāju lūgumus atgūt vai atskaitīt priekšnodokli, kas izriet no tādu darījumu īstenošanas kā pamata lietā esošie.
- ⁶⁶ Komisija uzskata — ja nodokļu maksātājs vai savstarpēji saistītu nodokļu maksātāju grupa iesaistās vairākos darījumos, kas kopumā rada mākslīgu situāciju, kuras vienīgais mērķis ir radīt vajadzīgos apstākļus priekšnodokļa atgūšanai, šie darījumi nav jāņem vērā.

Tiesas vērtējums

- ⁶⁷ Ievadā ir jākonstatē, ka faktiski problēmas, kas minētas *VAT and Duties Tribunal* uzdotajos jautājumos, vismaz daļēji ir saistītas ar valsts tiesisko regulējumu, kas ļauj nodokļa maksātājam, kas veic gan ar nodokli apliekamus, gan neapliekamus darījumus, vai arī tikai ar nodokli neapliekamus darījumus, nodot nekustamā īpašuma nomas tiesības citai vienībai, ko tā kontrolē un kurai ir tiesības izvēlēties maksāt nodokli par šī īpašuma iznomāšanu, un tādējādi tā var atskaitīt visu priekšnodokli par būvniecības vai remonta izmaksām.

- 68 Neatkarīgi no šī konstatējuma ir jāatgādina, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru lietas dalībnieki nevar balstīties uz Kopienu tiesību normām krāpnieciska vai ļaunprātīgā nolūkā (skat. it īpaši 1998. gada 12. maija spriedumu lietā *C-367/96 Kefalas u.c., Recueil*, I-2843. lpp., 20. punkts; 2000. gada 23. marta spriedumu lietā *C-373/97 Diamantis, Recueil*, I-1705. lpp., 33. punkts, un 2005. gada 3. marta spriedumu lietā *C-32/03 Fini H, Krājums*, I-1599. lpp., 32. punkts).
- 69 Kopienų tiesiskā regulējuma piemērošana nav paplašināma tiktāl, lai iekļautu uzņēmēju ļaunprātīgu rīcību, t.i. darījumus, kas netiek veikti parastu komercdarījumu ietvaros, bet gan tikai, lai ļaunprātīgi baudītu Kopienų tiesību sniegtās priekšrocības (šajā sakarā skat. it īpaši 1977. gada 11. oktobra spriedumu lietā 125/76 *Cremer, Recueil*, 1593. lpp., 21. punkts; 1993. gada 3. marta spriedumu lietā *C-8/92 General Milk Products, Recueil*, I-779. lpp., 21. punkts, un iepriekš minēto spriedumu lietā *Emsland-Stärke*, 51. punkts).
- 70 Šis ļaunprātīgas rīcības aizlieguma princips ir piemērojams arī PVN jomā.
- 71 Cīņa pret krāpšanu, nodokļu nemaksāšanu un iespējami ļaunprātīgu rīcību ir mērķis, ko atzīst un veicina Sestā direktīva (skat. 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).
- 72 Tomēr, kā to Tiesa ir atgādinājusi vairākas reizes, Kopienų tiesību aktiem ir jābūt arī precīziem un to piemērošanai ir jābūt paredzamai lietas dalībniekiem (skat. it īpaši 2001. gada 22. novembra spriedumu lietā *C-301/97 Niderlande/Padome, Recueil*, I-8853. lpp., 43. punkts). Šī tiesiskās drošības prasība ir īpaši stingri jāievēro, kad iet runa par tiesisko regulējumu, kas var paredzēt finansiālas saistības, lai ļautu ieinteresētajām personām precīzi zināt tiem uzlikto saistību apjomu (skat. it īpaši 1987. gada 15. decembra spriedumu lietā 326/85 *Niderlande/Komisija, Recueil*, 5091. lpp., 24. punkts, un 2004. gada 29. aprīļa spriedumu lietā *C-17/01 Sudholz, Recueil*, I-4243. lpp., 34. punkts).

- 73 Turklāt no judikatūras izriet, ka uzņēmēja izvēle starp ar nodokli neapliekamām un apliekamām darbībām var balstīties uz elementu kopumu, tostarp uz fiskāliem apsvērumiem, kas saistīti ar PVN objektīvo režīmu (skat. it īpaši iepriekš minēto spriedumu lietā *BLP Group*, 22. punkts, un 2001. gada 9. oktobra spriedumu lietā *C-108/99 Cantor Fitzgerald International, Recueil*, I-7257. lpp., 33. punkts). Kad nodokļa maksātājam ir izvēle starp diviem darījumiem, Sestā direktīva tam nepieprasa izvēlēties to, kurš paredz augstākas PVN summas samaksu. Gluži pretēji, kā to norāda ģenerālvokāts savu secinājumu 85. punktā, nodokļa maksātājam ir tiesības izvēlēties tādu savas darbības struktūru, kas tam ļauj samazināt savu nodokļu parādu.
- 74 Ņemot vērā šos apsvērumus, lai PVN jomā konstatētu ļaunprātīgas rīcības pastāvēšanu, nepieciešams, pirmkārt, lai, par spīti attiecīgo Sestās direktīvas normu un šīs direktīvas transponēšanas valsts tiesību aktu nosacījumu formālai piemērošanai, attiecīgo darījumu rezultātā tiktu iegūtas fiskālas priekšrocības, kuru piešķiršana būtu pretēja šīm normām.
- 75 No otras puses, no objektīvo elementu kopuma ir jāizriet, ka attiecīgo darījumu galvenais mērķis ir fiskālu priekšrocību iegūšana. Kā to ir precizējis ģenerālvokāts savu secinājumu 89. punktā, ļaunprātīgas rīcības aizliegumam nav nozīmes, ja attiecīgajiem darījumiem var būt cits izskaidrojums nekā tikai fiskālu priekšrocību iegūšana.
- 76 Iesniedzējtiesai piekrist pārbaudīt, vai atbilstoši valsts tiesību noteikumiem par pierādījumiem — ciktāl ar to netiek ietekmēta Kopienas tiesību efektivitāte — pamata pravā ir iestājušies faktiskie šādas ļaunprātīgas darbības priekšnosacījumi (skat. 2005. gada 21. jūlija spriedumu lietā *C-515/03 Eichsfelder Schalchtbetrieb*, Krājums, I-7355. lpp., 40. punkts).

- 77 Tomēr Tiesa, lemjot sakarā ar lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu, var vajadzības gadījumā sniegt precizējumus, lai palīdzētu valsts tiesai vadīties tās interpretācijā (skat. it īpaši 2002. gada 17. oktobra spriedumu lietā C-79/01 *Payroll* u.c., *Recueil*, I-8923. lpp., 29. punkts).
- 78 Šajā sakarā attiecībā uz Sestajā direktīvā noteikto atskaitījumu sistēmu ir jāatgādina, ka tās mērķis ir pilnībā atvieglot uzņēmējam visas saimnieciskās darbības laikā maksājamā vai samaksātā PVN uzlikto nastu. Līdz ar to kopējā PVN sistēma nodrošina neitralitāti visas saimnieciskās darbības aplikšanā ar nodokli, neatkarīgi no šīs darbības mērķiem vai rezultātiem, ar nosacījumu, ka minētā saimnieciskā darbība kā tāda ir principā aplikama ar PVN (skat. šajā sakarā 2001. gada 22. februāra spriedumu lietā C-408/98 *Abbey National*, *Recueil*, I-1361. lpp., 24. punkts, un iepriekš minēto spriedumu lietā *Zita Modes*, 38. punkts).
- 79 Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru 2. pants Padomes 1967. gada 11. aprīļa Pirmajā direktīvā 67/227/EEK par dalībvalstu tiesību aktu par apgrozījuma nodokļiem saskaņošanu (OV 1967, 71, 1301. lpp., turpmāk tekstā — “Pirmā direktīva”) un Sestās direktīvas 17. panta 2., 3. un 5. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka principā, lai nodokļa maksātājam atzītu tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu un noteiktu šo tiesību apjomu, ir nepieciešama tiešas un tūlītējas saistības esamība starp konkrētu sākotnēji veiktu darījumu un vienu vai vairākiem vēlāk veiktiem darījumiem, kas piešķir atskaitīšanas tiesības (2000. gada 8. jūnija spriedums lietā C-98/98 *Midland Bank*, *Recueil*, I-4177. lpp., 24. punkts, iepriekš minētais spriedums lietā *Abbey National*, 26. punkts, un 2001. gada 27. septembra spriedums lietā C-16/00 *Cibo Participations*, *Recueil*, I-6663. lpp., 29. punkts).
- 80 Ļaut nodokļa maksātājiem atskaitīt visu priekšnodokli, kaut arī to parasto komercdarījumu ietvaros neviens darījums, kas atbilst Sestās direktīvas nodokļa atskaitīšanas sistēmas normām vai Direktīvu transponējošo valsts tiesību aktiem,

neļautu tiem atskaitīt minēto PVN vai arī ļautu atskaitīt tikai kādu tā daļu, būtu pretēji nodokļa neitralitātes principam un līdz ar to arī minētās sistēmas mērķim.

- 81 Attiecībā uz otro elementu, ka attiecīgo darījumu galvenais mērķis ir fiskālu priekšrocību iegūšana, ir jāatgādina, ka valsts tiesai ir jānosaka attiecīgo darījumu saturs un istā nozīme. To veicot, šī tiesa var ņemt vērā šo darījumu pilnībā mākslīgo raksturu, kā arī juridisku, ekonomisku un/vai personisku saistību starp uzņēmējiem, kuri ir iesaistīti nodokļu samazināšanas plānā (šajā sakarā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Emsland-Stärke*, 58. punkts).
- 82 Katrā ziņā no iesniedzējtiesas lēmuma izriet, ka *VAT and Duties Tribunal* uzskata, ka attiecīgo darījumu vienīgais mērķis bija fiskālu priekšrocību iegūšana.
- 83 Visbeidzot ir jāatgādina, ka Sestās direktīvas 17. un turpmākajos pantos paredzētās tiesības uz atskaitījumu ir neatņemama PVN sistēmas sastāvdaļa, ko principā nevar ierobežot. Šī sistēma iedarbojas nekavējoties attiecībā uz visu par iepriekš veiktajiem darījumiem samaksāto nodokli (skat. it īpaši 1995. gada 6. jūlija spriedumu lietā *C-62/93 BP Supergaz, Recueil*, I-1883. lpp., 18. punkts, un 2000. gada 21. marta spriedumu apvienotajās lietās no *C-110/98* līdz *C-147/98 Gabalfrisa u.c., Recueil*, I-1577. lpp., 43. punkts).
- 84 Tomēr, kā Tiesa jau to ir norādījusi, radušās tiesības uz nodokļa atskaitīšanu saglabājas tikai tad, ja nepastāv krāpnieciska vai ļaunprātīga rīcība, kā arī ievērojot iespējamu korigēšanu atbilstoši Sestās direktīvas 20. pantā paredzētajiem nosacījumiem (skat. it īpaši 2000. gada 8. jūnija spriedumus lietā *C-400/98 Breitsohl, Recueil*, I-4321. lpp., 41. punkts, un lietā *C-396/98 Schlossstraße, Recueil*, I-4279. lpp., 42. punkts).

85 Līdz ar to uz otro jautājumu ir jāatbild, ka Sestā direktīva ir jāinterpretē tādējādi, ka tā iestājas pret nodokļa maksātāja tiesībām atskaitīt priekšnodokli, ja darījumi, kas piešķir šādas tiesības, ir uzskatāmi par ļaunprātīgu rīcību.

86 Lai konstatētu ļaunprātīgas rīcības pastāvēšanu, nepieciešams, pirmkārt, lai, par spīti attiecīgo Sestās direktīvas normu un šīs direktīvas transponēšanas valsts tiesību aktu nosacījumu formālai piemērošanai, attiecīgo darījumu rezultātā tiktu iegūtas fiskālas priekšrocības, kuru piešķiršana būtu pretēja šo normu mērķim. Otrkārt, no objektīvo elementu kopuma ir jāizriet, ka attiecīgo darījumu galvenais mērķis ir fiskālu priekšrocību iegūšana.

Par pirmā jautājuma b) daļu

87 Ievērojot atbildes, kas ir sniegtas uz pirmā jautājuma a) daļu un otro jautājumu, pirmā jautājuma b) daļa ir jāsaprot tādējādi, ka iesniedzējtiesa pēc būtības jautā, kādos apstākļos PVN var tikt atgūts, ja ir konstatēta ļaunprātīga rīcība.

Tiesai iesniegtie apsvērumi

88 Apvienotās Karalistes valdība uzskata, ka ir jāizskata apstākļi, kas norāda uz patieso ekonomisko pamatojumu un nosaka, vai Sestās direktīvas mērķi ir sasniegti.

89 Pamata lietā šos apstākļus ir konstatējusi *VAT and Duties Tribunal* savā pirmajā lēmumā, proti:

- a) *Halifax* šajos darījumos bija pasūtītājs;
- b) *Halifax* apņēmās finansēt šos darījumus bez procentiem;
- c) *Halifax* vienmēr ir saglabājis šo objektu valdījuma tiesības, līdz ar to tas tieši gūst priekšrocības, kas izriet no būvdarbiem;
- d) *Halifax* bija tiešas līgumiskas saiknes ar neatkarīgajiem būvuzņēmējiem garantiju veidā; un
- e) ne *County*, ne *Leeds Development* nav būtisku īpašumtiesību.

Šie apstākļi liek secināt, ka *Halifax* ir neatkarīgo būvuzņēmēju sniegto pakalpojumu saņēmējs un tas noved pie rezultāta, kas atbilst Sestās direktīvas mērķiem.

Tiesas vērtējums

- 90 Ievadā ir jākonstatē, ka neviena Sestās direktīvas norma neattiecas uz PVN iekasēšanu. Minētā direktīva tikai tās 20. pantā paredz nosacījumus, kas jāievēro, lai priekšnodokļa koriģēšanu varētu veikt preču piegāžu vai pakalpojumu saņēmēja līmenī (skat. 2004. gada 3. marta rīkojumu lietā C-395/02 *Transport Service, Recueil*, I-1991. lpp., 27. punkts).
- 91 Līdz ar to principā dalībvalstīm ir jānosaka nosacījumi, kad nodokļu iestādes *a posteriori* var iekasēt PVN, tomēr nepārsniedzot Kopienu tiesībās noteiktos ierobežojumus (skat. iepriekš minēto rīkojumu lietā *Transport Service*, 28. punkts).
- 92 Tomēr šajā sakarā ir jāatgādina, ka pasākumi, ko dalībvalstis var pieņemt atbilstoši Sestās direktīvas 22. panta 8. punktam, lai pareizi iekasētu nodokļus un novērstu krāpšanu, nedrīkst pārsniegt to, kas vajadzīgs šo mērķu sasniegšanai (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Gabalfrisa* u.c., 52. punkts, un iepriekš minēto rīkojumu lietā *Transport Service*, 29. punkts). Tātad tos nedrīkst izmantot tādā veidā, ka tie ietekmētu PVN neitralitāti, kas ir kopējās PVN sistēmas pamatprincips, ko ievieš Kopienas tiesību akti šajā jomā (skat. 2000. gada 19. septembra spriedumu lietā C-454/98 *Schmeink & Cofreth* un *Strobel, Recueil*, I-6973. lpp., 59. punkts).
- 93 Turklāt ir jāatgādina, ka ļaunprātīgas rīcības konstatēšana nedrīkst izraisīt sankcijas piemērošanu, attiecībā uz kuru ir nepieciešams skaidrs un viennozīmīgs juridiskais pamats, bet gan rada pienākumu veikt atmaksāšanu, jo šāda konstatējuma vienkāršās sekas ir tādas, ka pilnībā vai daļēji tiek padarīti nepamatoti priekšnodokļa atskaitījumi (skat. šajā sakarā iepriekš minēto spriedumu lietā *Emsland Stärke*, 56. punkts).

- 94 No tā izriet, ka darījumi, kas veido ļaunprātīgu rīcību, ir jāpārveido tādā veidā, lai atjaunotu stāvokli, kāds pastāvētu, ja nebūtu darījumu, kas ir uzskatāmi par minēto ļaunprātīgo rīcību.
- 95 Šajā sakarā nodokļu administrācijai ir tiesības ar atpakaļejošu spēku pieprasīt atmaksāt atskaitītās summas par katru darījumu, attiecībā uz kuru tā konstatē, ka atskaitīšanas tiesības ir tikušas ļaunprātīgi izmantotas (iepriekš minētais spriedums lietā *Fini H*, 33. punkts).
- 96 Tomēr tai no šīs summas ir arī jāatskaita nodokļi, kas bija aprēķināti par veiktajiem darījumiem un kas nodokļa maksātājam ir mākslīgi jāmaksā nodokļu samazināšanas plāna ietvaros, un, vajadzības gadījumā, tai ir jāatmaksā pārpalikums.
- 97 Līdzīgā veidā tai ir jāļauj nodokļa maksātājam, kas, nepastāvot darījumiem, kas ir uzskatāmi par ļaunprātīgu rīcību, būtu pirmās darbības, kas nav uzskatāma par ļaunprātīgu rīcību, saņēmejs, atskaitīt priekšnodokli par šo darbību atbilstoši Sestās direktīvas normām, kas attiecas uz atskaitīšanas sistēmu.
- 98 No tā izriet, ka uz pirmā jautājuma b) daļu ir jāatbild, ka, ja ir konstatēta ļaunprātīga rīcība, tad darījumi, kas to veido, ir jāpārveido tādā veidā, lai atjaunotu stāvokli, kāds pastāvētu, ja nebūtu darījumu, kas ir uzskatāmi par ļaunprātīgo rīcību.

Par tiesāšanās izdevumiem

- 99 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, izņemot minēto lietas dalībnieku tiesāšanās izdevumus, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (virspalāta) nospriež:

- 1) tādi darījumi kā pamata lietā esošie ir uzskatāmi par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu un saimniecisku darbību 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, kas grozīta ar Padomes 1995. gada 10. aprīļa Direktīvu 95/7/EK, 2. panta 1. punkta, 4. panta 1. un 2. punkta, 5. panta 1. punkta un 6. panta 1. punkta izpratnē, ja tie atbilst objektīvajiem kritērijiem, uz kuriem ir balstīti šie jēdzieni, pat ja tie ir veikti tikai, lai iegūtu fiskālas priekšrocības, nepastāvot citam saimnieciskam mērķim;
- 2) Sestā direktīva ir jāinterpretē tādējādi, ka tā iestājas pret nodokļa maksātāja tiesībām atskaitīt priekšnodokli, ja darījumi, kas piešķir šādas tiesības, ir uzskatāmi par ļaunprātīgu rīcību.

Lai konstatētu ļaunprātīgas rīcības pastāvēšanu, nepieciešams, pirmkārt, lai, par spīti attiecīgo Sestās direktīvas normu un šīs direktīvas transponēšanas valsts tiesību aktu nosacījumu formālai piemērošanai, attiecīgo darījumu rezultātā tiktu iegūtas fiskālas priekšrocības, kuru piešķiršana būtu pretēja šo normu mērķim. Otrkārt, no objektīvo elementu kopuma ir jāizriet, ka attiecīgo darījumu galvenais mērķis ir fiskālu priekšrocību iegūšana;

- 3) ja ir konstatēta ļaunprātīga rīcība, tad darījumi, kas to veido, ir jāpārveido tādā veidā, lai atjaunotu stāvokli, kāds pastāvētu, ja nebūtu darījumu, kas ir uzskatāmi par ļaunprātīgo rīcību.

[Paraksti]