

TIESAS SPRIEDUMS (trešā palāta)

2010. gada 22. decembrī *

Lieta C-103/09

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši EKL 234. pantam, ko *Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division)* (Apvienotā Karaliste) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2009. gada 24. februārī un kas Tiesā registrēts 2009. gada 13. martā, tiesvedībā

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

pret

Weald Leasing Ltd.

* Tiesvedības valoda — angļu.

TIESA (trešā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs K. Lēnartss [*K. Lenaerts*], tiesneši D. Švābi [*D. Šváby*], R. Silva de Lapuerta [*R. Silva de Lapuerta*] (referente), E. Juhāss [*E. Juhász*] un T. fon Danvics [*T. von Danwitz*],

ģenerālvokāts J. Mazaks [*J. Mazák*],
sekretāre L. Hjulēta [*L. Hewlett*], galvenā administratore,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2010. gada 3. jūnija tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- *Weald Leasing Ltd* vārdā — M. Konlons [*M. Conlon*], QC, un N. Šova [*N. Shaw*], *barrister*, kurus pilnvarojis S. Volšs [*S. Walsh*], *solicitor*,
- Apvienotās Karalistes valdības vārdā — S. Osovskis [*S. Ossowski*], pārstāvis, kam palīdz M. Hola [*M. Hall*], *barrister*,
- Īrijas vārdā — D. O'Hagans [*D. O'Hagan*], pārstāvis, kam palīdz A. Astons [*A. Aston*], *SC*,
- Grieķijas valdības vārdā — G. Kanelopuls [*G. Kanellopoulos*], kā arī S. Trekli [*S. Trekli*] un M. Tasopulu [*M. Tassopoulou*], pārstāves,

— Itālijas valdības vārdā — Dž. Palmjēri [*G. Palmieri*], pārstāve, kurai palīdz F. Arēna [*F. Arena*], *avvocato dello Stato*,

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

noklausījusies ģenerālvokāta secinājumus 2010. gada 26. oktobra tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

- ¹ Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt jēdzienu “ļauņprātīga rīcība” 2006. gada 21. februāra sprieduma lietā C-255/02 *Halifax* u.c. (Krājums, I-1609. lpp.), 2008. gada 21. februāra sprieduma lietā C-425/06 *Part Service* (Krājums, I-897. lpp.), kā arī 2008. gada 22. maija sprieduma lietā C-162/07 *Ampliscientifica* un *Amplifin* (Krājums, I-4019. lpp.) izpratnē.
- ² Šis lūgums ir iesniegts saistībā ar tiesvedību starp *Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs* [Viņas Augstības Ienākumu un muitas dienestu] (turpmāk tekstā — “*Commissioners*”) un *Weald Leasing Ltd* (turpmāk tekstā — “*Weald Leasing*”) jautājumā par pievienotās vērtības nodokli (turpmāk tekstā — “PVN”), kurš tika uzlikts šai sabiedrībai par konkrētiem tās veiktiem lizinga darījumiem.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesiskais regulējums

- ³ 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.), kurā grozījumi ir izdarīti ar Padomes 1995. gada 10. aprīļa Direktīvu 95/7/EK (OV L 102, 18. lpp.; turpmāk tekstā — “Sestā direktīva”), 2. panta 1. punktā ir noteikts:

“[PVN] jāmaksā:

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

- ⁴ Sestās direktīvas 17. panta 2. punkta a) apakšpunktā redakcijā, kas izriet no tās 28.g panta, ir paredzēts:

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

- a) [PVN], kas ir jāmaksā vai samaksāts valsts teritorijā par precēm vai pakalpojumiem, ko viņam piegādājusi vai piegādās cits nodokļu maksātājs.”

5 Sestās direktīvas 27. pants ir formulēts šādi:

“1. Padome pēc Komisijas priekšlikuma ar vienprātīgu lēmumu var atļaut jebkurai dalībvalstij ieviest īpašus pasākumus, lai atkāptos no šīs direktīvas noteikumiem nolūkā vienkāršot procedūru, kādā iekasē nodokli, vai novērst noteiktu veidu nodokļu nemaksāšanu vai apiešanu. Pasākumi, kas vērsti uz to, lai vienkāršotu kārtību, kādā iekasē nodokli, nedrīkst ietekmēt gala patēriņa stadijā maksājamo nodokli, izņemot gadījumus, kad tas notiekniecīgā apjomā.

2. Dalībvalsts, kas vēlas ieviest 1. punktā minētos pasākumus, par tiem informē Komisiju un sniedz Komisijai visu attiecīgo informāciju.

3. Komisija viena mēneša laikā par ierosinātajiem pasākumiem informē pārējās dalībvalstis.

4. Padomes lēmumu uzskata par apstiprinātu, ja divu mēnešu laikā no dienas, kad pārējās dalībvalstis ir informētas, kā tas noteikts iepriekšējā punktā, ne Komisija, ne kāda no dalībvalstīm nav pieprasījusi, lai šo jautājumu izskata Padomē.

5. Tās dalībvalstis, kuras 1977. gada 1. janvārī piemēro tāda veida pasākumus, kādi minēti 1. punktā, var tos saglabāt ar noteikumu, ka šīs dalībvalstis par tiem paziņo Komisijai līdz 1978. gada 1. janvārim, un ar noteikumu, ka gadījumos, kad šādas atkāpes ir noteiktas, lai vienkāršotu kārtību, kādā iekasē nodokli, tās atbilst 1. punktā noteiktajai prasībai.”

Valsts tiesiskais regulējums

- 6 1994. gada likuma par PVN (*Value Added Tax Act 1994*, turpmāk tekstā — “*VAT Act 1994*”) 6. pielikuma 1. punktā ir paredzēts:

“1(1) Ja

- a) piegādes vērtība (izņemot šo punktu), ko par atlīdzību naudā ir veicis nodokļa maksātājs, ir mazāka nekā tās atvērtā tirgus vērtība un
- b) persona, kura veic piegādi, un persona, kurai tā tiek sniegta, ir saistītas, un
- c) ja piegāde ir ar nodokli apliekama piegāde, persona, kurai tā sniegta, saskaņā ar 25. un 26. sadaļu nav tiesīga ieturēt visu PVN par piegādi,

Commissioners var norādīt, ka par piegādes vērtību ir jāuzskata tās atvērtā tirgus vērtība.”

Pamata lieta un prejudiciālie jautājumi

- 7 *Churchill Group of Companies* (turpmāk tekstā — “*Churchill* grupa”) galvenokārt sniedz apdrošināšanas pakalpojumus, kuri ir atbrīvoti no PVN.
- 8 *Churchill Management Ltd.* (turpmāk tekstā — “*CML*”) un tās meitassabiedrības — *Churchill Accident Repair Centre* (turpmāk tekstā — “*CARC*”), kā arī *Weald Leasing* — ir *Churchill* grupas locekles.
- 9 *CML* un *CARC* PVN priekšnodokļa atgūšanas likme ir aptuveni 1 %, tādējādi, kad tās iegādājas iekārtas, tās var atskaitīt tikai 1 % no PVN par šo iekārtu pirkumu.
- 10 *Weald Leasing* komercdarbība ietver attiecīgo aktīvu pirkšanu un pēc tam to nodošanu lizingā.
- 11 *Suas Ltd* (turpmāk tekstā — “*Suas*”) ir sabiedrība, kas pieder *Churchill* grupas PVN konsultantam un viņa sievai, tomēr nav šīs grupas daļa. *Suas* vienīgā nozīmīgā komercdarbība ir aktīvu ņemšana lizingā no *Weald Leasing* un pēc tam to nodošana apakšlizingā *CML* un *CARC*.
- 12 Kad *CML* vai *CARC* bija nepieciešamas jaunas iekārtas, tās iepirka *Weald Leasing*, kura nodeva tās lizingā *Suas*, kura savukārt nodeva tās apakšlizingā *CML* vai *CARC*.

- 13 Izmantojot šo darījumu virkni, *CML* un *CARC* izvairījās no tām nepieciešamo iekārtu tiešas pirkšanas un no tā, lai kopējo par šiem pirkumiem neatskaitāmo PVN apmēru maksātu vienā summā.
- 14 Šo darījumu mērķis bija sadalīt un pagarināt šīs summas maksājumu, lai atliktu *Churchill* grupas nodokļa parādu.
- 15 *CML* un *CARC* nekavējoties samaksāja neatskaitāmo PVN tikai par lizinga maksu, kura ar šīm iekārtām ir saistīta un ir sadalīta uz visu lizinga līgumu laiku, nevis par visām iegādātajām iekārtām.
- 16 *Commissioners* izsniedza paziņojumus par nodokli, noraidot *Weald Leasing* lūgumu atskaitīt PVN priekšnodokli, kas par lizingā esošiem aktīviem samaksāts laikā no 2000. gada oktobra līdz 2004. gada oktobrim, pamatojoties uz to, ka attiecīgie darījumi neesot saimnieciskā darbība un tiem esot ļaunprātīgs raksturs.
- 17 *Weald Leasing* iesniedza sūdzību par šiem paziņojumiem par nodokli, apgalvojot, ka šie darījumi neesot veikti tikai ar mērķi saņemt nodokļu priekšrocību un ka piegādāt iekārtas, izmantojot lizinga līgumu, neesot pretēji Sestās direktīvas mērķiem.
- 18 Pēc iepriekš minētā sprieduma lietā *Halifax* u.c. pasludināšanas *Commissioners* atkāpās no sava argumenta, ka attiecīgie darījumi neesot saimnieciskā darbība, un apgalvoja tikai to, ka šie darījumi esot ļaunprātīga rīcība.

- ¹⁹ Ar 2007. gada 7. februāra spriedumu *VAT and Duties Tribunal* [PVN un nodokļu tiesa] nolēma, ka minēto darījumu pamatmērķis ir iegūt nodokļa priekšrocības, kas ir *Churchill* grupai maksājamā PVN atlikšana, noslēdzot lizinga līgumus, tomēr šī priekšrocība nav pretrunā attiecīgo Sestās direktīvas noteikumu mērķim.
- ²⁰ Šī tiesa arī nolēma, ka tiesību ļaunprātīga izmantošana var izrietēt nevis no pašiem lizinga līgumiem, bet no saskaņā ar šiem līgumiem noteikto lizinga maksu apjoma, kā arī vienošanās, lai izvairītos no tā, ka *Commissioners* pieņem lēmumu saskaņā ar *VAT Act 1994* 6. pielikumu.
- ²¹ *Commissioners* par šo spriedumu iesniedza apelācijas sūdzību *High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division*, apgalvojot, ka *Churchill* grupas iegūtā nodokļu priekšrocība esot pretrunā Sestās direktīvas mērķim.
- ²² Ar 2008. gada 16. janvāra spriedumu *High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division*, noraidīja *Commissioners* iesniegto apelācijas sūdzību par šo spriedumu, pamatojoties uz to, ka apstāklis, ka attiecīgie darījumi nav veikti parastu komercdarījumu ietvaros, neesot pietiekams, lai secinātu, ka tā ir bijusi ļaunprātīga rīcība, jo *Churchill* grupas iegūtā nodokļu priekšrocība, izmantojot šos darījumus, nav pretrunā nodokļu neitralitātes principam vai kādam citam noteikumam Sestajā direktīvā.
- ²³ *Commissioners* par šo spriedumu iesniedza apelācijas sūdzību iesniedzējtiesā, pamatojoties uz to, ka *High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division*, neesot pārbaudījusi, vai attiecīgie lizinga līgumi ietilpst lietas dalībnieku parastajos komercdarījumos. Pēc *Commissioners* domām, atļaut nodokļa maksātājam samazināt PVN priekšnodokli, izmantojot darījumus, kuriem nav reāla komerciāla mērķa, kuri nav veikti parastos tirgus apstākļos, kuri nerada ar šādiem līgumiem parasti saistītos

slogus un riskus un kuri nav noslēgti nodokļa maksātāju parasto komercdarījumu ietvaros, būtu pretrunā Sestās direktīvas mērķiem.

²⁴ Šādā kontekstā *Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division)* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

- “1) Vai tādos apstākļos, kādi ir šajā lietā, kad uzņēmums, kas lielākoties ir atbrīvots no nodokļa, tā vietā, lai aktīvus iegādātos tieši, izveido aktīvu līzinga struktūru, kas iesaista trešo personu kā starpnieku, aktīvu līzinga struktūra vai kāda tās daļa dod pamatu nodokļa priekšrocībai, kas ir pretēja Sestās direktīvas mērķim [iepriekš minētā sprieduma lietā *Halifax* u.c.] 74. punkta izpratnē?

- 2) Vai, ņemot vērā, ka Sestajā PVN direktīvā ir aplūkots aktīvu līzings, ko veic uzņēmumi, kuriem nodoklis netiek piemērots vai kuri ir daļēji atbrīvoti no nodokļa, un ņemot vērā Tiesas norādi uz “parastiem komercdarījumiem” [iepriekš minētā] sprieduma lietā *Halifax* u.c. 69. un 80. punktā, kā arī [iepriekš minētā] sprieduma lietā [*Ampliscientifica* un *Amplifin*] 27. punktā un šādas norādes trūkumu [iepriekš minētajā] spriedumā lietā [*Part Service*], tā ir ļaunprātīga rīcība, ja to veic no nodokļa pilnībā vai daļēji atbrīvots uzņēmums, lai gan tas savu parasto komercdarījumu ietvaros neiesaistās līzinga darījumos?

3) Ja atbilde uz 2. jautājumu ir apstiprinoša:

a) kāda ir “parastu komercdarījumu” nozīme [iepriekš minētā] sprieduma lietā *Halifax*. u.c. 74. un 75. punkta kontekstā; vai tā ir saistīta ar 74. punktu, 75. punktu vai ar abiem;

b) vai norāde uz “parastu komercdarījumu” ir norāde uz:

— darījumiem, kuros attiecīgais nodokļa maksātājs parasti iesaistās;

— darījumiem, kuros parastos tirgus apstākļos neatkarīgi iesaistās divas vai vairāk puses;

— darījumiem, kuri ir komerciāli dzīvotspējīgi;

— darījumiem, kuri rada komerciālu slogu un riskus, kas parasti ir saistīti ar komerciāliem ieguvumiem;

— darījumiem, kuri nav fiktīvi, jo tiem ir komerciāls saturs;

— visu citu veidu vai kategorijas darījumiem?

- 4) Kāda ir atbilstošā pārveidošana gadījumā, ja tiek konstatēts, ka aktīvu līzinga struktūra vai kāda tās daļa ietver ļaunprātīgu rīcību? Vai valsts tiesai vai nodokļu iekasēšanas iestādei vajadzētu:
- a) ignorēt trešās puses kā starpnieka esamību un nolemt, ka PVN ir jāmaksā no līzinga atvērtā tirgus vērtības;
 - b) pārkvalificēt līzinga struktūru par tiešu pirkumu vai
 - c) pārkvalificēt darījumus kādā citā veidā, kādu tiesa vai nodokļu iekasēšanas iestāde uzskata par piemērotu līdzekli, lai atjaunotu situāciju, kas pastāvētu, ja nebūtu darījumu, kas ietver ļaunprātīgu rīcību?"

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo un otro jautājumu

- ²⁵ Ar pirmo un otro jautājumu, kas ir jāizskata kopā, iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai tā rezultātā, ka uzņēmums izmanto līzinga darījumus tādiem aktīviem kā pamata tiesvedībā aplūkoti, drīzāk iesaistot trešo personu kā starpnieku, nevis šos aktīvus iegādājoties tieši, iegūtā nodokļu priekšrocība ir pretēja Sestās direktīvas noteikumu mērķim un vai, ciktāl savu parasto komercdarījumu ietvaros minētais

uzņēmums neiesaistās lizinga darījumos, šādu darījumu izmantošana ir ļaunprātīga rīcība.

- 26 Jāatgādina, ka Savienības tiesiskā regulējuma piemērošana nav paplašināma tiktāl, lai iekļautu uzņēmēju ļaunprātīgu rīcību, tas ir, darījumus, kas netiek veikti parastu komercdarījumu ietvaros, bet gan tikai, lai ļaunprātīgi baudītu Savienības tiesību sniegtās priekšrocības, un ka šis ļaunprātīgas izmantošanas aizlieguma princips attiecas arī uz PVN jomu (skat. iepriekš minētos spriedumus lietā *Halifax* u.c., 69. un 70. punkts, kā arī lietā *Ampliscientifica* un *Amplifin*, 27. punkts).
- 27 Turklāt uzņēmēja izvēle starp ar nodokli neapliekamiem un apliekamiem darījumiem var pamatoties uz elementu kopumu, tostarp uz nodokļu apsvērumiem, kas saistīti ar PVN objektīvo režīmu. Kad nodokļa maksātājam ir izvēle starp diviem darījumiem, Sestā direktīva tam nepieprasa izvēlēties to, kurš paredz augstākas PVN summas samaksu. Gluži pretēji, nodokļa maksātājam ir tiesības izvēlēties tādu savas darbības struktūru, kas tam ļauj samazināt savu nodokļu parādu (skat. iepriekš minētos spriedumus lietā *Halifax* u.c., 73. punkts, kā arī lietā *Part Service*, 47. punkts).
- 28 Šajā kontekstā Tiesa nolēma, ka, lai varētu konstatēt ļaunprātīgu rīcību PVN jomā, ir jābūt izpildītiem diviem nosacījumiem.
- 29 Pirmkārt, attiecīgo darījumu rezultātam par spīti attiecīgajos Sestās direktīvas un valsts tiesiskā regulējuma, ar kuru ir īstenota šī direktīva, noteikumos paredzēto nosacījumu formālai piemērošanai ir jābūt nodokļu priekšrocībai, kuras piešķiršana ir

pretēja šo noteikumu mērķim (skat. iepriekš minētos spriedumus lietā *Halifax* u.c., 74. punkts, kā arī lietā *Part Service*, 42. punkts).

- 30 Otrkārt, no objektīvo elementu kopuma ir jāizriet, ka attiecīgo darījumu galvenais mērķis ir nodokļu priekšrocību iegūšana. Ļaunprātīgas rīcības aizliegumam nav nozīmes, ja attiecīgajiem darījumiem var būt cits izskaidrojums nekā tikai nodokļu priekšrocību iegūšana (skat. iepriekš minētos spriedumus lietā *Halifax* u.c., 75. punkts, kā arī lietā *Part Service*, 42. punkts).
- 31 Attiecībā uz pamata lietu no iesniedzējtiesas lēmuma izriet, ka attiecīgo lizinga darījumu galvenais mērķis bija nodokļu priekšrocības, proti, par šiem pirkumiem maksājamā PVN samaksas pagarināšanas iegūšana, lai atliktu *Churchill* grupas nodokļa parādu.
- 32 Tomēr, lai secinātu ļaunprātīgas rīcības esamību, ir nepieciešams arī, lai, neskatoties uz attiecīgajos Sestās direktīvas un valsts tiesiskā regulējuma, ar ko šī direktīva ir ieviesta, noteikumos paredzēto nosacījumu formālu piemērošanu, šī nodokļu priekšrocība būtu pretēja šo noteikumu mērķim.
- 33 Šajā ziņā ir jānorāda, ka lizinga darījumi ietilpst Sestās direktīvas piemērošanas jomā un ka nodokļu priekšrocība, kura, iespējams, var rasties no šiem darījumiem, pati par sevi nav tāda nodokļu priekšrocība, kuras piešķiršana būtu pretēja attiecīgo Sestās direktīvas un valsts tiesiskā regulējuma, ar ko šī direktīva ir ieviesta, noteikumu mērķim.

- 34 Nodokļa maksātājam nevar pārmest, ka tas drīzāk izvēlas lizinga darījumu, kas tam sniedz tādu priekšrocību, kura, kā tas izriet no iesniedzējtiesas lēmuma, ietver tā nodokļa parāda samaksas pagarināšanu, nevis pirkuma darījumu, kas tam šādu priekšrocību nesniedz, jo PVN par šo lizinga darījumu ir pienācīgi un pilnībā samaksāts.
- 35 Tomēr netiek apstrīdēts, ka tā tas ir attiecībā uz PVN par pamata lietā aplūkotajiem lizinga darījumiem un ka attiecībā uz katru no šiem darījumiem attiecīgās sabiedrības ir samaksājušas pareizu PVN summu un, kad varējušas, atskaitījušas pareizu PVN priekšnodokļa summu.
- 36 Ja *Weald Leasing* varēja atskaitīt PVN par tā pirktajām precēm, tad tas ir saistīts ar to, ka šī sabiedrība veic nevis apdrošināšanas darbības, bet ar PVN apliktas un no tā neatbrīvotas lizinga darbības.
- 37 Tāpat *CML* un *CARC* neatskaitīja PVN par *Suas* samaksātajām lizinga maksām, jo 99 % no šīs summas bija neatgūstami.
- 38 Turklāt lizinga darījuma izmantošana attiecībā uz precī pati par sevi nenozīmē, ka PVN summai par šo darījumu ir jābūt augstākai par to, kas tiktu maksāta šīs preces pirkuma gadījumā.
- 39 Tomēr iesniedzējtiesai ir jānosaka, pirmkārt, vai pamata tiesvedībā aplūkoto lizinga darījumu līguma noteikumi ir pretēji Sestās direktīvas un valsts tiesiskā regulējuma, ar kuru šī direktīva ir ieviesta, noteikumiem. Tostarp tā tas būtu lizinga maksu

noteikšanas gadījumā, ja izrādītos, ka tā ir neparasti zema un neatbilst saimnieciskajai realitātei.

- 40 Otrkārt, šai tiesai ir arī jānosaka, vai trešās sabiedrības, šajā gadījumā *Suas*, kā starpnieces iesaistišana šajos darījumos var būt šķērslis šo noteikumu piemērošanai.
- 41 Šajā ziņā minētajai tiesai ir jāpārbauda, vai, kā tas izriet no dažiem lietas materiālu dokumentiem un kā tas tika norādīts tiesas sēdē, *Suas* iesaistišana minētajos darījumos traucēja *Commissioners* tām piemērot *VAT Act 1994* 6. pielikuma 1. punktu.
- 42 Šajā kontekstā *Weald Leasing* arguments, saskaņā ar kuru ļaunprātīgas rīcības aizlieguma princips neattiecoties uz šīs normas pārkāpumu tāpēc, ka pēdējā izriet tikai no valsts tiesībām, nav pieņemams, jo minētā norma ir pieņemta, pamatojoties uz Sestās direktīvas 27. pantu, un ir daļa no valsts tiesiskā regulējuma, ar ko šī direktīva ir ieviesta.
- 43 Turklāt apstāklim, ka uzņēmums, izmantojot tādus lizinga darījumus kā pamata tiesvedībā aplūkoti, savu parasto komercdarījumu ietvaros neveic lizinga darījumus, nav ietekmes uz iepriekš minētajiem apsvērumiem.
- 44 Ļaunprātīgas rīcības konstatēšana izriet nevis no to komercdarījumu, kurus attiecīgo darījumu autors veic parasti, rakstura, bet no šo darījumu mērķa, nolūka un sekām.

- 45 Šādos apstākļos uz pirmo un otro jautājumu ir jāatbild tādējādi, ka nodokļu priekšrocība, kas rodas no tā, ka uzņēmums veic līzīngā darījumus attiecībā uz tādiem aktīviem kā pamata tiesvedībā aplūkotie, nevis pērk šos aktīvus tieši, nav nodokļu priekšrocība, kuras piešķiršana būtu pretēja attiecīgo Sestās direktīvas un valsts tiesiskā regulējuma, ar ko šī direktīva ir ieviesta, noteikumu mērķim, ar nosacījumu, ka šo darījumu līguma noteikumi, it īpaši attiecībā uz līzīngā maksas apmēra noteikšanu atbilst parastiem tirgus apstākļiem un ka trešās sabiedrības kā starpnieces iesaistīšana minētajos darījumos nerada šķērsli minēto noteikumu piemērošanai, kas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai. Apstāklīm, ka šis uzņēmums parasto komercdarījumu ietvaros neveic līzīngā darījumus, šajā ziņā nav nozīmes.

Par trešo jautājumu

- 46 Ņemot vērā atbildi, kas sniegta uz pirmo un otro jautājumu, uz trešo jautājumu nav jāatbild.

Par ceturto jautājumu

- 47 Ar ceturto jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, kā būtu jāpārveido pamata tiesvedībā aplūkotie darījumi, ja šie darījumi vai to daļa ir uzskatāmi par ļaunprātīgu rīcību.

- 48 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka, ja tiek konstatēta ļaunprātīga rīcība, darījumi, kas to veido, ir jāpārveido tādā veidā, lai atjaunotu stāvokli, kāds pastāvētu, ja nebūtu darījumu, kas ir uzskatāmi par šo ļaunprātīgo rīcību (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Halifax* u.c., 94. un 98. punkts).
- 49 Līdz ar to, pirmkārt, iesniedzējtiesai, pamatojoties uz norādēm, kuras ir iesniegtas, atbildot uz pirmo un otro jautājumu, ir jānosaka, vai konkrētie pamata tiesvedībā aplūkoto lizinga līgumu elementi veido ļaunprātīgu rīcību.
- 50 Otrkārt, ja šis ir tas gadījums, iesniedzējtiesai šie darījumi būtu jāpārveido tādā veidā, lai atjaunotu stāvokli, kāds pastāvētu, ja nebūtu elementu, kas ir uzskatāmi par šo ļaunprātīgo rīcību.
- 51 Tādējādi gadījumā, ja iesniedzējtiesa secina, ka daži pamata tiesvedībā aplūkoto lizinga darījumu līguma noteikumi un/vai *Suas* iesaistīšanās šajos darījumos veido ļaunprātīgu rīcību, šai tiesai ir jāpārveido minētie darījumi, neņemot vērā *Suas* esamību un/vai grozot vai atstājot nepiemērotus šos līguma noteikumus.
- 52 Šajā kontekstā minētās tiesas veiktajai pārveidošanai nav jāpārsniedz tas, kas ir vajadzīgs, lai nodrošinātu PVN pareizu iekasēšanu un novērstu [krāpšanu] (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Halifax* u.c., 92. punkts).
- 53 Šajos apstākļos uz ceturto jautājumu ir jāatbild tādējādi, ka, ja daži pamata tiesvedībā aplūkoto lizinga darījumu līguma noteikumi un/vai trešās sabiedrības kā starpnieces

iesaistīšanās šajos darījumos veido ļaunprātīgu rīcību, minētie darījumi ir jāpārveido tādā veidā, lai atjaunotu stāvokli, kāds pastāvētu, ja nebūtu šo līguma noteikumu elementu, kas ir uzskatāmi par ļaunprātīgu rīcību, un/vai šīs sabiedrības iesaistīšanās.

Par tiesāšanās izdevumiem

- 54 Attiecībā uz pamata 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 minēto lietas dalībnieku tiesāšanās izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (trešā palāta) nospriež:

- 1) **nodokļu priekšrocība, kas rodas no tā, ka uzņēmums veic lizinga darījumus attiecībā uz tādiem aktīviem kā pamata tiesvedībā aplūkotie, nevis pērk šos aktīvus tieši, nav nodokļu priekšrocība, kuras piešķiršana būtu pretēja attiecīgo 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, kurā grozījumi ir izdarīti ar Padomes 1995. gada 10. aprīļa Direktīvu 95/7/EK, un valsts tiesiskā regulējuma, ar ko šī direktīva ir ieviesta, noteikumu mērķim, ar nosacījumu, ka šo darījumu līguma noteikumi, it īpaši tie, kuri attiecas uz lizinga maksas apmēra noteikšanu, atbilst parastiem tirgus apstākļiem un ka trešās**

sabiedrības kā starpnieces iesaistīšana minētajos darījumos nerada šķērsli minēto noteikumu piemērošanai, kas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai. Apstāklī, ka šis uzņēmums parasto komercdarījumu ietvaros neveic līzinga darījumus, šajā ziņā nav nozīmes;

- 2) ja daži pamata tiesvedībā aplūkoto līzinga darījumu līguma noteikumi un/vai trešās sabiedrības kā starpnieces iesaistīšanās šajos darījumos veido ļaunprātīgu rīcību, minētie darījumi ir jāpārveido tādā veidā, lai atjaunotu stāvokli, kāds pastāvētu, ja nebūtu šo līguma noteikumu elementu, kas ir uzskatāmi par ļaunprātīgu rīcību, un/vai šīs sabiedrības iesaistīšanās.**

[Paraksti]