

Lieta C-255/02

Halifax plc u.c.

pret

Commissioners of Customs & Excise

(*VAT and Duties Tribunal, London* l?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu)

Sest? PVN direkt?va – 2. panta 1. punkts, 4. panta 1. un 2. punkts, 5. panta 1. punkts un 6. panta 1. punkts – Saimniecisk? darb?ba – Pre?u pieg?de – Pakalpojumu sniegšana – ?aunpr?t?ga r?c?ba – Dar?jumi, kuru vien?gais m?r?is ir pan?kt fisk?las priekšroc?bas

?ener?ladvok?ta M. Pojareša Maduru [*M. Poiares Maduro*] secin?jumi, sniegti 2005. gada 7. apr?l?

Tiesas spriedums (virspal?ta) 2006. gada 21. febru?r?

Sprieduma kopsavilkums

1. *Noteikumi par nodok?iem – Ties?bu aktu saska?ošana – Apgroz?juma nodok?i – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma – Pre?u pieg?de – Pakalpojumu sniegšana*

(*Padomes Direkt?vas 77/388 2. panta 1. punkts, 4. panta 1. un 2. punkts, 5. panta 1. punkts un 6. panta 1. punkts*)

2. *Noteikumi par nodok?iem – Ties?bu aktu saska?ošana – Apgroz?juma nodok?i – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma – Priekšnodok?a atskait?šana*

(*Padomes Direkt?vas 77/388 17. pants*)

1. Dar?jumi ir uzskat?mi par pre?u pieg?di vai pakalpojumu sniegšanu un saimniecisku darb?bu Sest?s direkt?vas 77/388 par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem, kas groz?ta ar Direkt?vu 95/7, 2. panta 1. punkta, 4. panta 1. un 2. punkta, 5. panta 1. punkta un 6. panta 1. punkta izpratn?, ja tie atbilst objekt?vajiem krit?rijiem, uz kuriem ir balst?ti šie j?dzieni, pat ja tie ir veikti tikai, lai ieg?tu fisk?las priekšroc?bas, nepast?vot citam saimnieciskam m?r?im.

J?dzieniem “nodok?a maks?t?js” un “saimniecisk? darb?ba”, k? ar? “pre?u pieg?de” un “pakalpojumu sniegšana”, kas defin? dar?jumus, kas apliekami ar nodokli saska?? ar Sesto direkt?vu, ir objekt?vs raksturs, un tie ir piem?rojami neatkar?gi no attiec?go dar?jumu m?r?iem un rezult?tiem. Šaj? sakar? nodok?u administr?cijas pien?kums veikt p?rbaudi, lai noteiktu nodok?a maks?t?ja nodomu, b?tu pretrun? pievienot?s v?rt?bas nodok?a kop?j?s sist?mas m?r?iem nodrošin?t tiesisko droš?bu un atvieglot ar pievienot?s v?rt?bas nodok?a piem?rošanu saist?t?s darb?bas, ?emot v?r? attiec?g? dar?juma objekt?vo raksturu, iz?emot atseviš?us iz??muma gad?jumus.

Kaut ar?, protams, šie krit?riji netiek iev?roti nodok?u izkr?pšanas gad?jum?, piem?ram, viltus deklar?ciju veid? vai sast?dot nepareizus r??inus, tom?r jaut?jumam, vai attiec?g? dar?juma vien?gais m?r?is ir ieg?t fisk?lu priekšroc?bu, nav nek?das noz?mes, lai noteiktu, vai t? ir pre?u

pieg?de vai pakalpojumu sniegšana un saimnieciska darb?ba.

(sal. ar 55.–57., 59. un 60. punktu un rezolut?v?s da?as 1. punktu)

2. Sest? direkt?va 77/388 par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem, kas groz?ta ar Direkt?vu 95/7, ir j?interpret? t?d?j?di, ka t? iest?jas pret nodok?a maks?t?ja ties?b?m atskait?t priekšnodokli, ja dar?jumi, kas pieš?ir š?das ties?bas, ir uzskat?mi par ?aunpr?t?gu r?c?bu.

Lai konstat?tu ?aunpr?t?gas r?c?bas past?v?šanu, nepieciešams, pirmk?rt, lai par sp?ti attiec?go Sest?s direkt?vas normu un š?s direkt?vas transpon?šanas valsts ties?bu aktu nosac?jumu form?lai piem?rošanai attiec?go dar?jumu rezult?t? tiktu ieg?tas fisk?las priekšroc?bas, kuru pieš?iršana b?tu pret?ja šo normu m?r?im. Otrk?rt, no objekt?vo elementu kopuma ir j?izriet, ka attiec?go dar?jumu galvenais m?r?is ir fisk?lu priekšroc?bu ieg?šana.

?aut nodok?a maks?t?jiem atskait?t visu priekšnodokli, kaut ar? to parasto komercdar?jumu ietvaros neviens dar?jums, kas atbilst Sest?s direkt?vas nodok?a atskait?šanas sist?mas norm?m vai Direkt?vu transpon?jošo valsts ties?bu aktiem, ne?autu tiem atskait?t min?to pievienot?s v?rt?bas nodokli vai ar? ?autu atskait?t tikai k?du t? da?u, b?tu pret?ji nodok?a neitralit?tes principam un l?dz ar to ar? min?t?s sist?mas m?r?im.

Attiec?b? uz otro elementu, ka attiec?go dar?jumu galvenais m?r?is ir fisk?lu priekšroc?bu ieg?šana, ir j?atg?dina, ka valsts tiesai ir j?nosaka attiec?go dar?jumu saturs un ?st? noz?me. To veicot, š? tiesa var ?emt v?r? šo dar?jumu piln?b? m?ksl?go raksturu, k? ar? juridisku, ekonomisku un/vai personisku saist?bu starp uz??m?jiem, kuri ir iesaist?ti nodok?u samazin?šanas pl?n?.

Ja ir konstat?ta ?aunpr?t?ga r?c?ba, tad dar?jumi, kas to veido, ir j?p?rveido t?d? veid?, lai atjaunotu st?vokli, k?ds past?v?tu, ja neb?tu dar?jumu, kas ir uzskat?mi par ?aunpr?t?go r?c?bu.

Šaj? sakar? nodok?u administr?cijai ir ties?bas ar atpaka?ejošu sp?ku piepras?t atmaks?t atskait?t?s summas par katru dar?jumu, attiec?b? uz kuru t? konstat?, ka atskait?šanas ties?bas ir tikušas ?aunpr?t?gi izmantotas. Tom?r tai no š?s summas ir ar? j?atskaita nodok?i, kas bija apr??inti par veiktajiem dar?jumiem un ko nodok?a maks?t?jam ir m?ksl?gi j?maks? nodok?u samazin?šanas pl?na ietvaros, un, vajadz?bas gad?jum?, tai ir j?atmaks? p?rpalikums. L?dz?g? veid? tai ir j??auj nodok?a maks?t?jam, kas, nepast?vot dar?jumiem, kas ir uzskat?mi par ?aunpr?t?gu r?c?bu, b?tu pirm?s darb?bas, kas nav uzskat?ma par ?aunpr?t?gu r?c?bu, sa??m?js, atskait?t priekšnodokli par šo darb?bu atbilstoši Sest?s direkt?vas norm?m, kas attiecas uz atskait?šanas sist?mu.

(sal. ar 74., 75., 80., 81., 85., 86., 94.–98. punktu un rezolut?v?s da?as 2. un 3. punktu)

TIESAS SPRIEDUMS (virspal?ta)

2006. gada 21. febru?r? (*)

Sest? PVN direkt?va – 2. panta 1. punkts, 4. panta 1. un 2. punkts, 5. panta 1. punkts un 6. panta 1. punkts – Saimnieciska darb?ba – Pre?u pieg?de – Pakalpojumu sniegšana – ?aunpr?t?ga r?c?ba – Dar?jumi, kuru vien?gais m?r?is ir pan?kt fisk?las priekšroc?bas

Lieta C-255/02

par I?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu atbilstoši EKL 234. pantam,

ko *VAT and Duties Tribunal, London* (Apvienot? Karaliste) iesniedza ar I?mumu, kas pie?emts 2002. gada 27. j?nij? un Ties? re?istr?ts 2002. gada 11. j?lij?, tiesved?b?

Halifax plc,

Leeds Permanent Development Services Ltd,

County Wide Property Investments Ltd

pret

Commissioners of Customs & Excise.

TIESA (virspal?ta)

š?d? sast?v?: priekš?d?t?js V. Skouris [V. Skouris], pal?tu priekš?d?t?ji P. Janns [P. Jann], K. V. A. Timmermans [C. W. A. Timmermans], A. Ross [A. Rosas], K. Š?mans [K. Schiemann], J. Makar?iks [J. Makarczyk], tiesneši S. fon B?rs [S. von Bahr] (referents), H. N. Kunja Rodrigess [J. N. Cunha Rodrigues], R. Silva de Lapuerta [R. Silva de Lapuerta], K. L?nartss [K. Lenaerts], P. K?ris [P. K?ris], E. Juh?ss [E. Juhász] un Dž. Arestis [G. Arestis],

?ener?ladvok?ts M. Pojarešs Maduru [M. Poiares Maduro],

sekret?re K. Štranca [K. Sztranc], administratore,

?emot v?r? rakstveida procesu un tiesas s?di 2004. gada 23. novembr?,

?emot v?r? apsv?rumus, ko sniedza:

- *Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd un County Wide Property Investments Ltd* v?rd? – K. P. E. Leisoks [K. P. E. Lasok], QC, un M. Pa?ets?Džoiss [M. Patchett?Joyce], *barrister*, ko pilnvarojusi S. Gareta [S. Garrett], *solicitor*,
- Apvienot?s Karalistes vald?bas v?rd? – Dž. Kolinss [J. Collins] un R. Kodvela [R. Caudwell], p?rst?vji, kam pal?dz Dž. P?koks [J. Peacock], QC, un K. Vajda [C. Vajda], QC, k? ar? M. Andžol?ni [M. Angiolini], *barrister*,
- Francijas vald?bas v?rd? – Ž. de Bergess [G. de Bergues] un K. Jurgensena?Mersj? [C. Jurgensen?Mercier], p?rst?vji,
- ?rijas v?rd? – D. Dž. O'Hagans [D. J. O'Hagan], p?rst?vis, kuram pal?dz E. M. Kolinss [A. M. Collins], SC,
- Eiropas Kopienu Komisijas v?rd? – R. Li?ls [R. Lya], p?rst?vis,

noklaus?jusies ?ener?ladvok?ta secin?jumus tiesas s?d? 2005. gada 7. april?,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu attiecās 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 līgums 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 līgumiem atmaksēt 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 tās rīkojas.

4 Saskaņā ar šīs direktīvas 4. panta 1. punktu par nodokļu maksātāju uzskata visas personas, kas patstāvīgi veic jebkuru šā panta 2. punktā norādītu saimniecisku darbību. “Saimnieciskās darbības” jēdziens minētajā 2. punktā ir definēts kā tāda darbība, kas aptver visas ražotāju, tirgotāju vai pakalpojumu sniedzāju darbības un jo īpaši darbības, kuras ir saistītas ar pastāvīgu ērmenisku vai bezērmenisku lietu izmantošanu, lai gūtu no tās ienākumus.

5 Saskaņā ar šīs direktīvas 5. panta 1. punktu “[p]reču piegāde” nozīmē tiesību nodošanu rīkoties ar materiālu īpašumu [ērmenisku 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 izvairīties 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

v?rt?bas nodoklis nav atskait?ms, Sest?s direkt?vas 17. panta 5. punkta pirm? da?a preciz?, ka “atskait?ma ir tikai t? pievienot?s v?rt?bas nodok?a da?a, kas attiecin?ma uz pirm? veida dar?jumiem”.

11 Atbilstoši š?s normas otrajai da?ai “šo da?u saska?? ar 19. pantu nosaka visiem dar?jumiem, ko veic nodok?a maks?t?js”.

Pamata pr?va un prejudici?lie jaut?jumi

12 *Halifax* ir banka. Liel?k? da?a no t?s sniegtajiem pakalpojumiem ir atbr?vota no PVN. Pamata liet? apl?koto notikumam laik? t? var?ja atg?t maz?k par 5 % no priekšnodok?a.

13 Atbilstoši *Halifax* iesniegtajiem apsv?rumiem, *Leeds Development* ir nekustam? ?pašuma sabiedr?ba un *County* ir nekustam? ?pašuma un ieguld?jumu sabiedr?ba.

14 No iesniedz?jtiesas l?muma izriet, ka *Leeds Development* un *County*, k? ar? viena cita *Halifax plc Group* sabiedr?ba – *Halifax Property Investments Ltd* (turpm?k tekst? – “*Property*”), kas bija iesaist?ta attiec?gajos dar?jumos, visas piln?b? ir *Halifax* meitas uz??mumi. *Leeds Development* un *County* attiec?b? uz PVN katra ir re?istr?jusies atseviš?, bet *Property* nav re?istr?jusies.

15 Komercdarb?bas nol?k? *Halifax* vajadz?ja uzb?v?t klientu apkalpošanas pa telefonu centrus (“call centres”) ?etr?s daž?d?s viet?s, proti – Kromakvud? (*Cromac Wood*) un Dundonald? (*Dundonald*) Zieme??rij?, Livingston? (*Livingston*) Skotij? un Vestbank? (*West Bank*) L?ds?, Anglijas Zieme?austrumos; attiec?b? uz š?m viet?m *Halifax* bija nosl?gusi nomas l?gumu uz aptuveni 125 gadiem, vai ar? tai bija piln?gas ?pašumties?bas vai ar? piln?gas lietojuma ties?bas.

16 Vispirms t? 1999. gada 17. decembr? nosl?dza l?gumu ar *Cusp Ltd*, neatkar?gu nekustam? ?pašuma un b?vniec?bas sabiedr?bu, par objekta Kromakvud? sak?rtošanu. V?l?k t? izst?js no š? l?guma ar 2000. gada 28. febru?ra vienošanos, un t?s ties?bas un pien?kumus p?r??ma *County*.

17 Laik? no 2000. gada 29. febru?ra l?dz 6. apr?lim *Halifax*, *Leeds Development*, *County* un *Property* nosl?dza noteiktu skaitu vienošanos par daž?diem objektiem. No iesniedz?jtiesas l?muma izriet, ka š?s darb?bas notika identisk? veid? attiec?b? uz visiem objektiem.

18 Attiec?b? uz objektiem Kromakvud?, Dundonald? un Livingston? 2000. gada 29. febru?r? *Halifax* nosl?dza aizdevuma l?gumus ar *Leeds Development* par kop?jo summu GBP 59 000 000 apm?r?, saska?? ar kuriem t? piekrita aizdot pietiekami lielas summas, lai *Leeds Development* var?tu ieg?t ties?bas uz šiem objektiem un tos sak?rtot.

19 *Halifax* un *Leeds Development* nosl?dza ar? l?gumu par noteiktu b?vdarbu veikšanu min?tajos objektos. Šiem b?vdarbiem *Leeds Development* sa??ma samaksu no *Halifax*, kas bija nedaudz liel?ka par GBP 120 000, no kuriem gandr?z GBP 20 000 bija PVN. *Leeds Development* nos?t?ja *Halifax* tr?s apmaks?t? PVN r??inus. Turkl?t *Halifax* nosl?dza vienu l?gumu ar *Leeds Development* par tr?s objektu nomas ties?bu pieš?iršanu pret samaksu uz 20 gadiem ar iesp?ju nomniekam pagarin?t šo ilgumu l?dz 99 gadiem.

20 2000. gada 29. febru?r? *Leeds Development* ar? nosl?dza l?gumu ar *County* par objektu sak?rtošanu un finans?šanu, saska?? ar kuru *County* vajadz?ja izpild?t b?vdarbus vai organiz?t to izpildi Kromakvud?, Dundonald? un Livingston?, iek?aujot tos darbus, ko *Leeds Development* sav? vienošan?s ar *Halifax* bija piekritis izpild?t vai organiz?t to izpildi.

21 Taj? paš? dien? *Halifax* izmaks?ja *Leeds Development* pirmo avansa maks?jumu no

aizdevuma, k? ar? samaksu par min?tajiem darbiem, kuru kopsumma bija GBP 44 815 000. Š? summa tika iemaks?ta bankas kont?, kurš tika p?rvald?ts atbilstoši *Leeds Development* nor?d?jumiem. *Leeds Development* piepras?ja izmaks?t *County* identisku summu, kur? k? PVN ietilpa vair?k nek? GBP 6 600 000, k? avansa maks?jumu par t?s vai p?c t?s iniciat?vas veiktajiem darbiem. Šo darb?bu attiec?g? banka konstat?ja taj? paš? dien?, p?c tam naudas l?dzek?i tika uz nakti ielikti depoz?t?. Taj? paš? dien? *County* izsniedza *Leeds Development* apmaks?t? PVN r??inu.

22 2000. gada 29. febru?ris bija ar? p?d?j? *Leeds Development* 2000. gada febru?ra deklar?cijas diena. T? iesniedza deklar?ciju, kur? t? l?dza atmaks?t PVN gandr?z GBP 6 700 000 apm?r?.

23 2000. gada 1. mart? p?c *Leeds Development* r?kojuma uz *County* v?rda atv?rtu kontu cit? bank? tika p?rskait?ti GBP 44 815 000, k? ar? uzkr?tie procenti.

24 Saska?? ar 2000. gada 29. febru?ra l?gumu 2000. gada 6. apr?l? *Halifax* pieš??ra *Leeds Development* nomas ties?bas uz zemes gabaliem Kromakvud?, Dundonald? un Livingston? pret kop?jo samaksu aptuveni GBP 7 400 000 apm?r?, katru nomu uzskatot par pakalpojumu, kurš ir atbr?vots no PVN. Šo samaksu veidoja papildu atskait?jumi no summam, kas tika pieš?irta atbilstoši s?kotn?jiem aizdevuma l?gumiem.

25 Taj? paš? dien? *Leeds Development* ar? ap??m?s pret samaksu nodot visas nomas ties?bas *Property*; šai ties?bu nodošanai vajadz?ja st?ties sp?k? pirmaj? darba dien? p?c darbu pabeigšanas objekt?, un to uzskat?ja par dar?jumu, kurš ir atbr?vots no PVN. Samaksa tika apr??in?ta p?c formulas, kurai bija j?nodrošina *Leeds Development* kop?j? pe??a GBP 180 000 apm?r?. *Property* savuk?rt ap??m?s nodot *Halifax* apakšnom? telpas Kromakvud?, Dundonald? un Livingston? pret samaksu, kas katr? gad?jum? bija j?apr??ina atkar?ba no cenas, ko *Property* maks?ja *Leeds Development* par nomas ties?bu nodošanu, kam pieskait?ja t?ro ien?kumu. *Property* no apakšnomas bija j?g?st kop?j? pe??a GBP 85 000 apm?r?.

26 Attiec?b? uz objektu Vestbank?, L?ds?, 2000. gada 13. mart? *Halifax* un *Leeds Development* nosl?dza aizdevuma l?gumu, k? ar? nomas l?gumu un nosl?dza l?gumu par b?vdarbiem. Par pirmajiem veiktajiem darbiem *Halifax* samaks?ja summu GBP 41 900 apm?r?, no kuras GBP 6 000 bija PVN, un *Leeds Development* izdeva r??inu par samaks?to PVN, kas atbilda šai kop?jai summai. Saska?? ar aizdevuma l?gumu *Halifax* veica pirmo avansa maks?jumu *Leeds Development* aptuveni GBP 3 000 000 apm?r?.

27 Taj? paš? dien? *Leeds Development* un *County* nosl?dza l?gumu par darbu veikšanu un finans?šanu. *Leeds Development* veica s?kotn?jo maks?jumu *County*, kas izsniedza r??inus sakar? ar veiktajiem darbiem par vair?k nek? GBP 3 000 000, nor?dot apmaks?to PVN GBP 455 000 apm?r?. Sav? deklar?cij? par 2000. gada martu *Leeds Development* l?dza atmaks?t priekšnodokli gandr?z GBP 455 000 apm?r?.

28 2000. gada 6. apr?l? *Halifax* pieš??ra *Leeds Development* nomas ties?bas uz zemes gabalu Vestbank?, un starp *Leeds Development* un *Property* tika nosl?gta vienošan?s par min?to ties?bu nodošanu pret samaksu. Cit? vienošan?s *Property* ap??m?s pieš?irt apakšnomu *Halifax*.

29 Lai izpildītu darbus, kas norādīti dažādās vienošanās ar *Leeds Development, County* nolīgā neatkarīgus uzņēmumus un brīvo profesiju pārstāvjus (turpmāk tekstā – “neatkarīgi būvuzņēmumi”). Iesniedzējtiesa norāda, ka vienošanās ar neatkarīgiem būvuzņēmumiem 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, kuras bija mēģināts panākt, izmantojot iepriekš minētās vienošanās, bija šādas:

- *Halifax* varētu atskaitīt priekšnodokļa atskaitīmo 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 rīcībā, proti – vairāk nekā GBP 6 600 000, un par 2000. gada marta deklarācijas laika posmu atskaitīt PVN, kas bija norādīts 2000. gada 13. marta rīcībā, proti – aptuveni GBP 455 000.
- *County* varētu deklarēt visu maksājamo PVN, kas ir norādīts minētajos rīcīnos, un atskaitīt priekšnodokli par darbiem, ko veikuši neatkarīgie būvuzņēmumi.
- *Leeds Development* 2000. gada 6. aprīlī a vienošanās par ētru 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 tādī *Leeds Development* pakalpojumi kā tiesību uz objektiem nodošana *Property*, kas ir atbrīvoti no nodokļa, ir jāatliek līdz nākošajam fiskālajam gadam, un
- *Leeds Development* jāpašuma 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. jūlijā Izmumos *Commissioners* noraidīja *Leeds Development* līgumu atskaitīt PVN, kā arī *County* līgumu atskaitīt PVN, ko tai iesniegtajos rīcīnos bija norādījuši neatkarīgie būvuzņēmumi.

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 jāemami vērā PVN sakarā;
- kopējā kontekstā analizētas vienošanās norāda, ka *Halifax* ir saņēmusi būvniecības pakalpojumus no neatkarīgiem būvuzņēmumiem, nevis no *Leeds Development*. Līdz ar to *Halifax* varētu atskaitīt PVN par minētajiem darbiem, piemērojot savu parasto atgāšanas likmi.

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

35 *Halifax, Leeds Development un County* norādēja, ka darbības, kas tika veiktas prasības mērķu vienošanās ietvaros, bija reālas. Ne tikai neatkarīgo būvniecības piegādes vai sniegtie pakalpojumi, bet arī *County* veiktie būvniecības pakalpojumi un *Leeds Development* sniegtie būvniecības pakalpojumi un zemes gabalu nodošana atbilda komercinteresēm. Šīs abas sabiedrības, kā arī *Property* vajadzēja būt iekļautas no to darbības attiecīgās vienošanās. Kaut arī vienošanās tika panākta, lai iegūtu labvēlīgu fiskālo rezultātu, PVN sistēma pieprasēja izrakstīt nodokļa rēķinu katrā darījumā.

36 *Commissioners* norādēja, 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 tādēļ izpratnē, kādu paredz Sestās direktīvas. Šāda interpretācijas principa piemērošana nozīmē, ka *Leeds Development* saistības pret *Halifax* nav uzskatāmas par "piegādi" vai "pakalpojumu sniegšanu", un tas pats attiecas arī uz *County* saistībām pret *Leeds Development*.

37 Otrkārt, *Commissioners* apgalvoja, ka atbilstoši vispārīgajam Kopienas tiesību principam, kas pieprasa novērst tiesību pārkāpumu, nav jāņem vērā darījumi, kas veikti ar vienkāršu mērķi izvairīties no PVN, bet ir jāpiemēro Sestās direktīvas noteikumi patiesajai darījumam nozīmē. Aplūkojot attiecīgos darījumus no jebkura viedokļa, izrādās, ka vienkārši neatkarīgie būvniecības ir patiešām snieguši būvniecības pakalpojumus un tas ir veikts tieši *Halifax* labā.

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

39 *Halifax, Leeds Development un County* iesniedza apelācijas sūdzības *High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division*, kas atcēla mērķu 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 attiecīgā darījuma nav piegādes vai pakalpojumu sniegšana PVN sakarā. Šajā reizē tās uzskata, ka ir jālieto Tiesu sniegtā minētās normas interpretācija.

41 Turklāt iesniedzējtiesa pirmajā lēmumā bija iztiesājusi pamatprāvību, nepārbaudot, vai attiecīgā darījuma dalībnieki ir pieņēmuši "tiesību pārkāpumu izmantošanu". Tā kā šīs lēmums bija atcelts, tad bija nepieciešams līguma atgūšanas principa interpretācija.

42 Šajā sakarā iesniedzējtiesa norāda, ka no *Halifax, Leeds Development un County* vadītāju liecībām izriet, ka pārdāto divu sabiedrību vienīgais mērķis, slēdzot attiecīgos darījumus, bija izvairīties no PVN. Citiem vārdiem sakot, *Halifax, Leeds Development un County* vārdiņš panākt fiskālas priekšrocības, iestenojot maksimālu izvairīšanos 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 jaunprātīgas izmantošanas teorija, kā to ir formulējusi Tiesa, liek noraidīt prasītāju lūgumus atgūt vai atskaitīt priekšnodokli, kas izriet no attiecīgo darījumu īstenošanas?”

Par pirmo jautājuma a) daļu

44 Pirmo jautājuma a) daļā iesniedzējtiesa pārcēlās jautājumā, vai tādā darījumā 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, nepastāvot citam saimnieciskam mērķim.

Tiesai iesniegtie atbildes

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, ņemot vērā 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 tās rīkojas.

50 Pirmkārt, runājot par jēdzienu “preču piegāde”, Sestās direktīvas 5. panta 1. punktā ir precizēts, ka preču piegāde nozīmē tiesību nodošanu rakstos ar ģermēnisku lietu kā

pašniekam.

51 No Tiesas judikatūras izriet, ka šis jūdziens ietver visus darījumus, ar kuriem viena persona nodod ģermeņu lietu otrai personai, dodot tai tiesības to faktiski izmantot tāt, it kā šā pūdjā minētā persona būtu šīs lietas pašnieks (skat. it paši 1990. gada 8. februāra spriedumu lietā C?320/88 *Shipping and Forwarding Enterprise Safe, Recueil*, l?285. lpp., 7. punkts, un 2005. gada 21. aprīļa spriedumu lietā C?25/03 *HE, Krājums*, l?3123. lpp., 64. punkts).

52 Attiecībā uz jūdzienu “pakalpojumu sniegšana” no Sesto direktīvas 6. panta 1. punkta izriet, ka tajā ietilpst jebkurš darījums, kas nav prešu piegāde 5. panta izpratnē.

53 Saskaņā ar Sesto direktīvas 4. panta 1. punktu nodokļa maksājumi ir visas personas, kas patstāvīgi veic saimniecisku darbību, neatkarīgi no šīs darbības mērķiem un rezultātiem.

54 Jūdziens “saimnieciskā darbība” Sesto direktīvas 4. panta 2. punktā ir definēts kā tās, kas aptver “visas” ražotāju, tirgotāju vai pakalpojumu sniedzēju darbības, un saskaņā ar judikatūru tas aptver visus ražošanas, izplatšanas un pakalpojumu sniegšanas posmus (skat. it paši 1990. gada 4. decembra spriedumu lietā C?186/89 *Van Tiem, Recueil*, l?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/Griķija (*Recueil*, l?6537. lpp.) 26. punktā, jūdzienu “nodokļa maksājums” un “saimnieciskā darbība” definīciju analīze atklāj, ka jūdziena “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*, l?14393. lpp., 38. punkts).

56 Faktiski no minētās analīzes, kā arī no jūdzienu “prešu piegāde” un “pakalpojumu sniegšana” analīzes izriet, ka šiem jūdzieniem, kas definē darījumus, kas apliekami ar nodokli saskaņā ar Sesto direktīvu, ir objektīvs raksturs un ka tie ir piemērojami neatkarīgi no attiecīgā darījuma 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, l?483. lpp., 44. punkts).

57 Kā Tiesa ir konstatējusi 1995. gada 6. aprīļa sprieduma lietā C?4/94 *BLP Group (Recueil*, l?983. lpp.) 24. punktā, nodokļu administrācijas pienākums veikt pārbaudi, lai noteiktu nodokļa maksājuma nodomu, būtu pretrunā PVN kopējās sistēmas mērķiem nodrošināt tiesisko drošību un atvieglot ar PVN piemērošanu saistītās darbības, ģemot vērā attiecīgā darījuma objektīvo raksturu, izģemot atsevišķus izģģmuma gadģjumus.

58 No tā izriet, ka tādā darģjumi kā pamata lietģ esoģie ir prešu piegģdes vai pakalpojumu sniegģšana un saimnieciskā darbģba Sesto direktģvas 2. panta 1. punkta, 4. panta 1. un 2. punkta, 5. panta 1. punkta un 6. panta 1. punkta izpratnģ, ja tie atbilst objektģvajiem kritģrijiem, uz kuriem ir balģģģtiģģie jģdzieni.

59 Protams,ģģie kritģriji netiek ievģrotģ nodokļu izkrģpģšanas gadģjumģ, piemģram, viltus deklarģciju veidģ vai sastģdot nepareģzus rģģģinus. Tomģr jautģjumam, vai attiecģģ darģjuma vienģģais mģrģis ir iegģģģ fiskģģģ priekģrocģģbu, nav nekģdas nozģmes, lai noteiktu, vai tģ ir prešu piegģde vai pakalpojumu sniegģšana un saimnieciskā darbģba.

60 Lģdz ar to uz pirmģ jautģjuma a) apakģpunktu ir jģatbildģ, ka tģdi darģjumi kā pamata lietģ

esošie ir uzskatīmi 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, iesniedzītiesa pārbūtības jautājumā, vai Sestā direktīva ir jāinterpretē tādējādi, ka tā iestājas pret nodokļa maksātāja tiesību atskaitēt priekšnodokli, ja darījumi, kas piešir šādas tiesības, ir uzskatīmi par āunprātīgā rēķinā.

Tiesai iesniegtie apsvērumi

62 *Halifax, Leeds Development* un *County* uzskata, ka PVN sistēmas kontekstā Kopienu tiesību nepastāvības āunprātīgās izmantošanas teorija, ko dalībvalstu nodokļu iestādes varētu izmantot pret privātpersonām, lai noraidītu to līgumus atmaksāt vai atskaitīt priekšnodokli.

63 Apvienotās Karalistes valdība uzskata, ka tiesību āunprātīgās izmantošanas princips ir Kopienu tiesību vispārīgais 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 līguma izriet, ka Sestajā direktīvā noteiktie PVN mērķi nav sasniegti un ka nodokļa maksātājs mēģinājis rada apstākļus, kas pamato atskaitīšanas līgumu.

64 Francijas valdība norāda, ka Kopienu tiesības, āujot dalībvalstij veikt pasākumus, lai novērstu to, ka, izmantojot EK līguma radītās priekšrocības, daži tās pilsoņi varētu āunprātīgi vai krāpnieciski izmantot Kopienu normas, neiestājas pret to, ka dalībvalsts nepiešir atskaitījuma tiesības nodokļa maksātājam vai savstarpji saistītu nodokļa maksātāju grupai, kas ir veikuši pilnībā mēģinājis darījumu, lai tikai panāktu PVN atmaksāšanu, kas tiem nepienākas.

65 Ārija apgalvo, ka tiesību āunprātīgās izmantošanas teorija, kā to ir formulējusi Tiesa, āuj nodokļu iestādēm noraidīt prasītāju līgumus atgūt vai atskaitīt priekšnodokli, kas izriet no tādā darījuma āstenošanas kā pamata lietā esošie.

66 Komisija uzskata – ja nodokļu maksātājs vai savstarpji saistītu nodokļu maksātāju grupa iesaistās vairākos darījumos, kas kopumā rada mēģināgu situāciju, kuras vienīgais mērķis ir radīt vajadzīgos apstākļus priekšnodokļa atgāšanai, šie darījumi nav jāemvēr.

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 āuj nodokļa maksātājam, kas veic gan ar nodokli apliekamus, gan neapliekamus darījumus, vai arī tikai ar nodokli neapliekamus darījumus, nodot nekustamā āpašuma nomas tiesības citai vienībai, ko tā kontrolē un kurai ir tiesības izvēlēties maksāt nodokli par šā āpašuma iznomāšanu, un tādējādi tā var atskaitīt visu priekšnodokli par būvniecības vai remonta izmaksām.

68 Neatkarīgi no šīs 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 Kopienu tiesiskā regulējuma piemērošana nav paplašināma tiktāl, lai iekāutu uzņēmumu ļaunprātīgu rīcību, t.i. darījumus, kas netiek veikti parastu komercdarbību ietvaros, bet gan tikai, lai ļaunprātīgi baudītu Kopienu 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 Šīs ļaunprātīgās rīcības aizlieguma princips ir piemērojams arī PVN jomā.

71 Cēša pret krāpšanu, nodokļu nemaksāšanu un iespējami ļaunprātīgu rīcību ir mērķis, ko atzīst un veicina Sestās direktīva (skat. 2004. gada 29. aprīļa spriedumu apvienotajā lietā 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, Kopienu tiesību aktiem ir jābūt ar precīziem un to piemērošanai ir jābūt paredzamai lietas dalībniekiem (skat. it īpaši 2001. gada 22. novembra spriedumu lietā C-301/97 *Niederlande/Padome*, *Recueil*, I-8853. lpp., 43. punkts). Šīs tiesiskās drošības prasība ir īpaši stingri jāievēro, kad iet runa par tiesisko regulējumu, kas var paredzēt finansiālas saistības, lai ļaunprātīgi ieinteresētajām personām precīzi zināt tiem uzlikto saistību apjomu (skat. it īpaši 1987. gada 15. decembra spriedumu lietā 326/85 *Niederlande/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 uzņēmuma izvēle starp ar nodokli neapliekamiem un apliekamiem darījumiem var balstīties uz elementu kopumu, tostarp uz fiskāliem atvēršumiem, 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 maksājām ir izvēle starp diviem darījumiem, Sestās direktīva tam nepieprasa izvēlēties to, kurš paredz augstākas PVN summas samaksu. Gluži pretēji, kā to norāda enerģētiskās savienības 85. punkts, nodokļa maksājām ir tiesības izvēlēties tādus savas darbības struktūru, kas tam ļauj samazināt savu nodokļu parādu.

74 Ēmot vērš šos atvēršumus, lai PVN jomā konstatētu ļaunprātīgas rīcības pastāvīšanu, nepieciešams, pirmkārt, lai, par spūti attiecīgo Sestās direktīvas normu un šīs direktīvas transponēšanas valsts tiesību aktu nosacījumu formā, lai 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 enerģētiskās savienības 89. punkts, ļaunprātīgās rīcības aizliegumam nav nozīmes, ja attiecīgajiem darījumiem var būt cits izskaidrojums nekā tikai fiskālu priekšrocību iegūšana.

76 Iesniedzējtiesai piekrīt pārbaudīt, vai atbilstoši valsts tiesību noteikumiem par pierādījumiem – ciktāl ar to netiek ietekmēta Kopienu tiesību efektivitāte – pamata prāvā ir iestājušies faktiskie šādas ļaunprātīgās darbības priekšnosacījumi (skat. 2005. gada 21. jūlija spriedumu lietā C-515/03 *Eichsfelder Schalchtbetrieb*, Krājums, I-7355. lpp., 40. punkts).

77 Tom?r Tiesa, lem?ot sakar? ar l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu, var vajadz?bas gad?jum? sniegt preciz?jumus, lai pal?dz?tu valsts tiesai vad?ties t?s interpret?cij? (skat. it ?paši 2002. gada 17. oktobra spriedumu liet? C?79/01 *Payroll* u.c., *Recueil*, l?8923. lpp., 29. punkts).

78 Šaj? sakar? attiec?b? uz Sestaj? direkt?v? noteikto atskait?jumu sist?mu ir j?atg?dina, ka t?s m?r?is ir piln?b? atvieglot uz??m?jam visas saimniecisk?s darb?bas laik? maks?jam? vai samaks?t? PVN uzlikto nastu. L?dz ar to kop?j? PVN sist?ma nodrošina neitralit?ti visas saimniecisk?s darb?bas aplikšan? ar nodokli, neatkar?gi no š?s darb?bas m?r?iem vai rezult?tiem, ar nosac?jumu, ka min?t? saimniecisk? darb?ba k? t?da ir princip? apliekama ar PVN (skat. šaj? sakar? 2001. gada 22. febru?ra spriedumu liet? C?408/98 *Abbey National*, *Recueil*, l?1361. lpp., 24. punkts, un iepriekš min?to spriedumu liet? *Zita Modes*, 38. punkts).

79 Saska?? ar past?v?go judikat?ru 2. pants Padomes 1967. gada 11. apr??a Pirmaj? direkt?v? 67/227/EEK par dal?bvalstu ties?bu aktu par apgroz?juma nodok?iem saska?ošanu (OV 1967, 71, 1301. lpp., turpm?k tekst? – “Pirm? direkt?va”) un Sest?s direkt?vas 17. panta 2., 3. un 5. punkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka princip?, lai nodok?a maks?t?jam atz?tu ties?bas uz priekšnodok?a atskait?šanu un noteiktu šo ties?bu apjomu, ir nepieciešama tiešas un t?l?t?jas saist?bas esam?ba starp konkr?tu s?kotn?ji veiktu dar?jumu un vienu vai vair?kiem v?l?k veiktiem dar?jumiem, kas pieš?ir atskait?šanas ties?bas (2000. gada 8. j?nija spriedums liet? C?98/98 *Midland Bank*, *Recueil*, l?4177. lpp., 24. punkts, iepriekš min?tais spriedums liet? *Abbey National*, 26. punkts, un 2001. gada 27. septembra spriedums liet? C?16/00 *Cibo Participations*, *Recueil*, l?6663. lpp., 29. punkts).

80 ?aut nodok?a maks?t?jiem atskait?t visu priekšnodokli, kaut ar? to parasto komercdar?jumu ietvaros neviens dar?jums, kas atbilst Sest?s direkt?vas nodok?a atskait?šanas sist?mas norm?m vai Direkt?vu transpon?jošo valsts ties?bu aktiem, ne?autu tiem atskait?t min?to PVN vai ar? ?autu atskait?t tikai k?du t? da?u, b?tu pret?ji nodok?a neitralit?tes principam un l?dz ar to ar? min?t?s sist?mas m?r?im.

81 Attiec?b? uz otro elementu, ka attiec?go dar?jumu galvenais m?r?is ir fisk?lu priekšroc?bu ieg?šana, ir j?atg?dina, ka valsts tiesai ir j?nosaka attiec?go dar?jumu saturs un ?st? noz?me. To veicot, š? tiesa var ?emt v?r? šo dar?jumu piln?b? m?ksl?go raksturu, k? ar? juridisku, ekonomisku un/vai personisku saist?bu starp uz??m?jiem, kuri ir iesaist?ti nodok?u samazin?šanas pl?n? (šaj? sakar? skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Emsland?Stärke*, 58. punkts).

82 Katr? zi?? no iesniedz?jtības l?muma izriet, ka *VAT and Duties Tribunal* uzskata, ka attiec?go dar?jumu vien?gais m?r?is bija fisk?lu priekšroc?bu ieg?šana.

83 Visbeidzot ir j?atg?dina, ka Sest?s direkt?vas 17. un turpm?kajos pantos paredz?t?s ties?bas uz atskait?jumu ir neat?emama PVN sist?mas sast?vda?a, ko princip? nevar ierobežot. Š? sist?ma iedarbojas nekav?joties attiec?b? uz visu par iepriekš veiktajiem dar?jumiem samaks?to nodokli (skat. it ?paši 1995. gada 6. j?lija spriedumu liet? C?62/93 *BP Supergaz*, *Recueil*, l?1883. lpp., 18. punkts, un 2000. gada 21. marta spriedumu apvienotaj?s liet?s no C?110/98 l?dz C?147/98 *Gabalfriša* u.c., *Recueil*, l?1577. lpp., 43. punkts).

84 Tom?r, k? Tiesa jau to ir nor?d?jusi, raduš?s ties?bas uz nodok?a atskait?šanu saglab?jas tikai tad, ja nepast?v kr?pnieciska vai ?aunpr?t?ga r?c?ba, k? ar? iev?rojot iesp?jamu kori??šanu atbilstoši Sest?s direkt?vas 20. pant? paredz?tajiem nosac?jumiem (skat. it ?paši 2000. gada 8. j?nija spriedumus liet? C?400/98 *Breitsohl*, *Recueil*, l?4321. lpp., 41. punkts, un liet? C?396/98 *Schlossstraße*, *Recueil*, l?4279. lpp., 42. punkts).

85 Līdz ar to uz otro jautājumu ir jāatbild, ka Sestās direktīvas ir jāinterpretē tādējādi, ka tās ietver prasību maksātāja tiesībām atskaitīt priekšnodokli, ja darījumi, kas piešķir šādas tiesības, ir uzskatāmi par āunprātīgā rakstura.

86 Lai konstatētu āunprātīgā rakstura pasākumu, nepieciešams, pirmkārt, lai, par spūti attiecīgo Sestās direktīvas normu un šīs direktīvas transponēšanas valsts tiesību aktu nosacījumu formā lai piemērošanai, attiecīgo darījumu rezultātā tiktu iegūtas fiskālas priekšrocības, kuru piešķiršana būtu pretēja šo normu mērīšanai. Otrkārt, no objektīvo elementu kopuma ir jāizriet, ka attiecīgo darījumu galvenais mērķis ir fiskālu priekšrocību iegūšana.

Par pirmo jautājuma b) daļu

87 Ievērojot atbildes, kas ir sniegtas uz pirmo jautājuma a) daļu un otro jautājumu, pirmo jautājuma b) daļu ir jāsaprot tādējādi, ka iesniedzējtiesa pārcēla jautājumu, kādos apstākļos PVN var tikt atgriezts, ja ir konstatēta āunprātīgā rakstura.

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

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

Tiesas vērtējums

90 Ievērojot ir jākonstatē, ka neviena Sestās direktīvas norma neattiecas uz PVN iekasēšanu. Minētā direktīva tikai tās 20. pantā paredz nosacījumu, kas jāievēro, lai priekšnodokļa koriģēšanu varētu veikt preču piegāžu vai pakalpojumu saņēmēja lēmumā (skat. 2004. gada 3. marta rīkojumu lietā C-395/02 *Transport Service, Recueil*, I-1991. lpp., 27. punkts).

91 Līdz ar to principā dabūvalstī ir jānosaka nosacījumi, kad nodokļu iestādes *a posteriori* var iekasēt PVN, tomēr nepārsniedzot Kopienas tiesību sistēmas noteiktos ierobežojumus (skat. iepriekš minēto rīkojumu lietā *Transport Service*, 28. punkts).

92 Tomēr šajā sakarā ir jāatgādina, ka pasākumi, ko dabūvalstis 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 *Gabfrisa* 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 kopējais 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 paaunprētīgās rīcības konstatēšana nedrīkst izraisīt sankcijas piemērošanu, attiecībā uz kuru ir nepieciešams skaidrs un viennozīmīgs juridiskais pamats, bet gan rada pienākumu veikt atmaksēšanu, jo šāda konstatējuma vienkrāsēšanas sekas ir tādās, 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 paaunprētīgu rīcību, ir jāpārvēido tādā veidā, lai atjaunotu stāvokli, kāds pastāvētu, ja nebūtu darījumu, kas ir uzskatāmi par minēto paaunprētīgu rīcību.

95 Šajā sakarā nodokļu administrācijai ir tiesības ar atpakaļejošu spēku pieprasīt atmaksāt atskaitītās summas par katru darījumu, attiecībā uz kuru tā konstatē, ka atskaitēšanas tiesības ir tikušas paaunprētīgi 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 maksājumi jāmaksā nodokļu samazināšanas plāna ietvaros, un, vajadzības gadījumā, tai ir jāatmaksā pārpalikums.

97 Līdzīgā veidā tai ir jāauj nodokļa maksātājam, kas, nepastāvot darījumiem, kas ir uzskatāmi par paaunprētīgu rīcību, būtu pirmās darbības, kas nav uzskatāma par paaunprētīgu rīcību, saņemtais, atskaitīt priekšnodokli par šo darbību atbilstoši Sestās direktīvas normām, kas attiecas uz atskaitēšanas sistēmu.

98 No tā izriet, ka uz pirmo jautājuma b) daļu ir jāatbild, ka, ja ir konstatēta paaunprētīgā rīcība, tad darījumi, kas to veido, ir jāpārvēido tādā veidā, lai atjaunotu stāvokli, kāds pastāvētu, ja nebūtu darījumu, kas ir uzskatāmi par paaunprētīgu rīcību.

Par tiesāšanas izdevumiem

99 Attiecībā uz lietas dalībniekiem pamata lietā šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanas izdevumiem. Tiesāšanas izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, izņemot minēto lietas dalībnieku tiesāšanas 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 – Kopējā pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze, kas grozāta 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 piešā ir šādas tiesības, ir uzskatāmi par paaunprētīgu rīcību.**

Lai konstatētu paaunprētīgās rīcības pastāvēšanu, nepieciešams, pirmkārt, lai, par spēti attiecīgā Sestās direktīvas normu un šīs direktīvas transponēšanas valsts tiesību aktu nosacījumu formā lai piemērošanai, attiecīgā darījumu rezultātā tiktu iegūtas fiskālas

priekšrocēbas, kuru piešīšana būtu pretēja šo normu mērīim. Otrkārt, no objektīvo elementu kopuma ir jāizriet, ka attiecīgo darījumu galvenais mērķis ir fiskālu priekšrocību iegūšana;

3) ja ir konstatēta āunprētīga rēcība, tad darījumi, kas to veido, ir jāpārveido tādā veidā, lai atjaunotu stāvokli, kāds pastāvētu, ja nebūtu darījumu, kas ir uzskatīmi par āunprētīgo rēcību.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – angļu.