

Lieta C-223/03

University of Huddersfield Higher Education Corporation

pret

Commissioners of Customs & Excise

(VAT and Duties Tribunal, Manchester, 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 – Darb?bas, kas veiktas tikai ar m?r?i g?t nodok?u 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

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)

Darb?bas ir pre?u pieg?des vai pakalpojumu sniegšana un saimnieciska darb?ba 2. panta 1. punkta, 4. panta 1. un 2. punkta, 5. panta 1. punkta un 6. panta 1. punkta izpratn? Sestaj? Direkt?v? 77/388 par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem, kur? izdar?ti groz?jumi ar Direkt?vu 95/7, jo t?s atbilst objekt?viem krit?rijiem, uz kuriem balst?s min?tie j?dzieni, pat ja š?s darb?bas veic tikai nol?k? g?t nodok?u priekšroc?bas un š?m darb?b?m nav cita saimnieciska m?r?a.

Faktiski j?dzieniem “nodok?u maks?t?js” un “saimniecisk? darb?ba”, k? ar? “pre?u pieg?de” un “pakalpojumu sniegšana”, kas defin? saska?? ar Sesto direkt?vu ar nodokli apliekamus dar?jumus, 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 uzs?kt p?rbaudes, lai konstat?tu nodok?u maks?t?ja nodomu, ir pretrun? kop?j?s pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mas m?r?iem nodrošin?t tiesisko droš?bu un atvieglot darb?bas, kas saist?tas ar pievienot?s v?rt?bas nodok?a piem?rošanu, ?emot v?r?, neskarot iz??muma gad?jumus, attiec?g?s darb?bas objekt?vo raksturu.

Ja iepriekš min?tie objekt?vie krit?riji tieš?m nav iev?roti nodok?u kr?pšanas gad?jum?, piem?ram, izmantojot fikt?vas deklar?cijas vai izrakstot neatbilstošus r??inus, atliek noskaidrot tikai to, vai attiec?g? darb?ba ir veikta tikai ar m?r?i g?t nodok?u priekšroc?bas, bet tam, vai š? darb?ba ir pre?u pieg?de un pakalpojumu sniegšana un veido saimniecisku darb?bu, nav noz?mes.

(sal. ar 47.–49., 51., 53. punktu un rezolutīvo daļu)

TIESAS SPRIEDUMS (virspalāta)

2006. gada 21. februārī (*)

Sestā PVN Direktīva – 2. panta 1. punkts, 4. panta 1. un 2. punkts, 5. panta 1. punkts un 6. panta 1. punkts – Saimnieciskā darbība – Preču piegāde – Pakalpojumu sniegšana – Darbības, kas veiktas tikai ar mērķi gūt nodokļu priekšrocības

Lieta C-223/03

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši EKL 234. pantam,

ko *VAT and Duties Tribunal, Manchester* (Apvienotā Karaliste) iesniedza ar lūgumu, kas pieņemts 2003. gada 16. maijā un Tiesā reģistrēts 2003. gada 22. maijā, tiesvedībā

University of Huddersfield Higher Education Corporation

pret

Commissioners of Customs & Excise.

TIESA (virspalāta)

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

ģenerālvokāts M. Pojarešs Maduru [M. Poiares Maduro],

sekretāre K. Štranca [K. Sztranc], administratore,

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

ģemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

– *University of Huddersfield Higher Education Corporation* vērā – K. P. E. Leisoks [K. P. E. Lasok], QC, kuru pilnvarojusi A. Brauna [A. Brown], *solicitor*,

– Apvienotās Karalistes valdības vērā – R. Kodvela [R. Caudwell], pārstāve, kam palīdz K. Vajda [C. Vajda], QC, un M. Andžolīni [M. Angiolini], *barrister*,

– ģrijas vārā – D. Dž. O'Hagans [D. J. O'Hagan], pārstāvis, kam palīdz A. M. Kolinss [A. M. Collins], SC,

- Itālijas valdības vārdā – I. M. Bragulja [*I. M. Braguglia*], pārstāvis, kam palīdz Dž. de Bellis [*G. De Bellis*], *avvocato dello Stato*,
 - Eiropas Kopienų Komisijas vārdā – R. Līls [*R. Lya*], pārstāvis,
- noklausījusies enerģētiskā advokāta secinājumus tiesas sēdē 2005. gada 7. aprīlī,
pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu attiecas uz 2. panta 1. punkta, 4. panta 1. un 2. punkta, 5. panta 1. punkta un 6. panta 1. punkta interpretāciju Padomes Sestajā 1977. gada 17. maija direktīvā 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp.), kurā izdarīti grozījumi ar Padomes 1995. gada 10. aprīļa Direktīvu 95/7/EK (OV L 102, 18. lpp., turpmāk tekstā – “Sestā direktīva”).

2 Šo līgumu iesniedza saistībā ar prāvu starp *University of Huddersfield Higher Education Corporation* (turpmāk tekstā – “Universitāte”) un *Commissioners of Customs & Excise* (multas un akcīzes komisāri, turpmāk tekstā – “komisāri”) par labojumu, kuru minētās komisāri izdarījuši pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā – “PVN”) atskaitījuma, kurus Universitāte veikusi saskaņā ar iepriekš par dzirnavu restaurāciju samaksātā nodokļa samazināšanas plānu.

Atbilstošās tiesību normas

Kopienų tiesiskais regulējums

3 Saskaņā ar Sestās direktīvas 2. panta 1. punktu PVN jāmaksā par preču piegādi, kā arī par pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību attiecīgās valsts teritorijā veicis nodokļu maksātājs, kas kā tās rīkojas.

4 Atbilstoši šīs direktīvas 4. panta 1. punktam par nodokļu maksātāju uzskata ikvienu personu, kas patstāvīgi veic šā panta 2. punktā norādīto saimniecisko darbību. Jādzieds “saimnieciskā darbība” minētajā 2. punktā definēts kā tāds, kas aptver visas ražotāju, tirgotāju un pakalpojumu sniedzēju darbības, jo īpaši darbības, kas ietver ilglaicīgu materiāla vai nemateriāla pašuma izmantošanu nolūkā gūt no tā ienākumus.

5 Sestās direktīvas 4. panta 4. punkta otrajā daļā precizēts:

“Ievērojot 29. pantā paredzēto konsultāciju kārtību, katra dalībvalsts par atsevišķiem nodokļa maksātājiem var uzlikt personas, kuras reģistrētas šīs valsts teritorijā un kuras, juridiski būdamas patstāvīgas, ir cieši saistītas cita ar citu finansiāli, saimnieciski un organizatoriski.”

6 Atbilstoši šīs pašas direktīvas 5. panta 1. punktam “Preču piegāde” nozīmē tiesību nodošanu rīkoties ar materiālu pašumu kā pašniekam”.

7 Saskaņā ar Sestās direktīvas 6. panta 1. punktu “Pakalpojumu sniegšana” nozīmē jebkuru darījumu, kas nav preču piegāde 5. panta izpratnē”.

8 Šīs direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta i) apakšpunktā paredzēts, ka dalībvalstis no PVN atbrīvo jo īpaši universitātes izglītību.

9 Sestās Sestās direktīvas 13. panta B daļas b) punktā paredzēts, ka dalībvalstis atbrīvo nekustamā īpašuma iznomāšanu vai izīrēšanu. Tomēr šīs direktīvas 13. panta C daļas a) punkts ļauj dalībvalstīm dot saviem nodokļa maksātājiem tiesības izvēlēties nodokli nekustamā īpašuma izīrēšanas vai iznomāšanas gadījumos.

10 Minutis direktīvas 17. panta 2. punkta a) apakšpunktā paredzēts:

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

a) pievienotās vērtības nodokli, kas maksājams vai samaksāts par precēm vai pakalpojumiem, kurus viņam jau piegādājis vai sniedzis vai vēl piegādās vai sniegs cits nodokļa maksātājs.”

11 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 pirmajā daļā precizēts, ka “atskaitāma ir tikai tā pievienotās vērtības nodokļa daļa, kas attiecināma uz pirmo veida darījumiem”.

12 Atbilstoši šī paša noteikuma otrajai daļai “šo daļu saskaņā ar 19. pantu nosaka visiem darījumiem, ko veic nodokļa maksātājs”.

Pamata prāva un prejudiciālais jautājums

13 No iesniedzējtiesas lūguma izriet, ka Universitāte galvenokārt sniedz izglītības pakalpojumus, proti, pakalpojumus, kuri atbrīvoti no PVN. Tomēr veicot arī tādās atsevišķās preču piegādēs un sniedzot tādus pakalpojumus, par kuriem jāmaksā nodoklis, saskaņā ar valsts tiesību m Universitāte var atgūt priekšnodokli, kas samaksāts atbilstoši atveiglotai likmei, kura 1996. gadā bija 14,56 % un kura kopš tā laika ir kritusies līdz 6,04 %.

14 Iesniedzējtiesa norāda, ka 1995. gadā Universitāte nolēma atjaunot no drupām divas dzirnavas, kuru nomas tiesības tā bija ieguvusi. Šīs divas dzirnavas bija pazīstamas ar nosaukumiem “*West Mill*” un “*East Mill*” un atradās Kenalsaidā, Hadersfeldā [Canalside, Huddersfield]. Tā kā par atjaunošanas izdevumiem priekšnodokli samaksātais PVN parastos apstākļos liel mērā nebūtu atgūstams, Universitāte meklēja veidu, kādā samazināt savu nodokļa nastu vai novēlot brīdi, kad nodoklis ir jāmaksā.

15 Vispirms tā īstenoja un apmaksāja *West Mill* dzirnavās veiktos darbus. Ar 1995. gada 27. novembra dokumentu tika izveidots diskrecionārs trests (turpmāk tekstā – “trests”). Šajā dokumentā tika ietvertas normas, saskaņā ar kurām Universitāte paturēja tiesības iecelt un atsaukt “tresta pilnvarniekus”. Ieceltie “tresta pilnvarnieki” bija trīs bijušie Universitātes darbinieki, bet ieguvēji bija pati Universitāte, ikviens attiecīgajā brīdī tajā reģistrētais students un ikviens labdarības pasākums. Šajā pašā dienā Universitāte ar “tresta pilnvarniekiem” noslēdza garantijas līgumu (“*Deed of Indemnity*”) saskaņā ar kuru tā atbrīvoja pilnvarniekus no pastāvīgās un turpmākās atbildības par dažādu darbību.

16 Iesniedzējtiesa norāda, ka trests tika izveidots tikai tādā, lai varētu īstenot *West Mill* dzirnavām piedāvāto nodokļu nastas samazināšanas plānu nolūkā atgūt par atjaunošanas izdevumiem Universitātes samaksāto PVN.

17 Attiecībā uz *East Mill*, kas ir ar pamata prāvu tieši saistīta ņaka, no nolūmuma par prejudiciālo jautājuma uzdošanu izriet, ka saskaņā ar šo nodokļu konsultantu piedāvāto plānu Universitāte 1996. gada 21. novembrī izvēlējās maksāt nodokli par *East Mill* nomu un 1996. gada 22. novembrī tā nodeva šo ar nodokli apliekamo nomu trestam uz 20 gadiem. Nomas līgumā tika ietverta atruna, kas ņāva Universitātei lauzt līgumu pāc pilniem sešiem, desmit un piecpadsmit nomas gadiem. Sākotnējā nomas maksa par gadu tika noteikta simboliskas summas – GBP 12,50 – apmērā. Šajā pašā dienā trests, kas tāpat izvēlējās savus pakalpojumus aplikēt ar PVN, Universitātei piešķīra tiesības uz apakšnomu, ko aplikēt ar nodokli, uz laika posmu, ko veido, no divdesmit gadiem atēmot trīs dienas, par simbolisku sākotnējo gada nomas maksu – GBP 13,00 apmērā.

18 No nolūmuma par prejudiciālo jautājuma uzdošanu turklāt izriet, ka 1996. gada 22. novembrī *University of Huddersfield Properties Ltd* (turpmāk tekstā – “*Properties*”), kas ir Universitātei pilnībā piederoša meitas sabiedrība, kas saskaņā ar Sestās direktīvas 4. panta 4. punkta otro daļu nepieder vienai un tai pašai PVN maksātāju grupai, izrakstīja rēķinu Universitātei GBP 3 500 000 plus PVN GBP 612 500 apmērā par ņākotnes būvniecības pakalpojumiem *East Mill* dzirnavās. 1996. gada 25. novembrī *Properties* noslēdza ar Universitāti līgumu par *East Mill* atjaunošanu. Datums, kad Universitāte apmaksāja *Properties* rēķinu, nav noskaidrots. Iesniedzītiesa norāda, ka nav sniegts pierādījums *Properties* nodomam gūt peļņu, Universitātei sniegtot būvniecības pakalpojumus, un tādēļ secina, ka Universitāte nav vāļjusies, lai *Properties* gūtu šādu peļņu.

19 *Properties* par tirgus cenām pieņēma darbā līgumdarbiniekus, lai Universitātei sniegtu *East Mill* atjaunošanai nepieciešamos būvniecības pakalpojumus.

20 PVN deklarācijā par 1997. gada janvāri Universitāte, kuras PVN neto parāds pārsniedza GBP 90 000, norādīja tai atmaksājamo summu GBP 515 000 apmērā, kuru komisāri pāc pārbaudes tai būtu pilnībā atmaksājuši, ņaujot tai atgūt *Properties* rēķinā norādīto PVN.

21 Līgumdarbinieki pabeidza darbus *East Mill* dzirnavās 1998. gada 7. septembrā, un šajā pašā dienā ņku Universitāte sāka izmantot. Vāļk saskaņā ar nomas un apakšnomas līgumiem nomas maksa tika paaugstināta attiecīgi lādz GBP 400 000 un GBP 415 000 gadā.

22 Iesniedzītiesa atzīst, ka saistībā ar *East Mill* ir izmantots trests un Universitāte trestam ir iznomājusi dzirnavas tikai tādēļ, lai atvieglotu nodokļu nastas samazināšanas plānu. Tā turklāt atzīst, ka trests Universitātei apakšnomā ir nodevis *East Mill* tikai tādēļ, lai atvieglotu šo plānu. Visbeidzot, tā atzīst, ka, pāc diviem vai trim gadiem, vai ar sestajā, desmitajā vai piecpadsmitajā nomas gadā atsakoties no PVN maksāšanas sistēmas, kas izvēlīta saistībā ar *East Mill* (tādā ar izbeidzot maksāt PVN kopā ar nomas maksu), Universitāte bija paredzējusi ietaupīt visu PVN summu.

23 Iesniedzītiesa turklāt atzīmā, ka visas darbības faktiski tika ņstenotas, proti, veicot šās darbības, preces faktiski tika piegādātas un pakalpojumi sniegti. Tādējādi nav runa par simulāciju.

24 Ar 2000. gada 26. janvāra vāstuli komisāri pieprasīja par laika posmu no 1997. gada janvāra Universitātei samaksāt PVN GBP 612 500 apmērā par *Properties* sniegtajiem būvniecības pakalpojumiem *East Mill* objektā. Vāstulā tika norādīts, ka šis nodoklis ir kādāini saistīts ar prešu piegādāšanu vai pakalpojumu sniegšanu, par ko maksā nodokli, un ka ir veikta deklarāts PVN summas pārvārtīšana.

25 Iesniedzītiesa precizā, ka šajā pašā vāstulā komisāri ar trestu noslēgtos nomas līgumus kvalificēja kā “pakārtotus pasākumus”, ko var neēmt vārtā, vārtējot Universitātes iesniegto

pieprasījumu atmaksāt priekšnodokli samaksāt PVN likumu. Šādi rīkojoties, komisāri nonāca pie secinājuma, ka Universitāte kādā veidā uzliko priekšnodokli samaksāt PVN, ko *Properties* Universitātei pieprasījis maksāt, ciktāl šo PVN tā saista ar preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, par ko maksā nodokli, un ir to pilnībā atgūvusi.

26 Attiecībā uz PVN labojumu, par kuru komisāri informēja savā 2000. gada 26. janvāra vēstulē, Universitāte cēla prasību *VAT and Duties Tribunal* [PVN un nodokļu ties].

27 Saskaņā ar iesniedzējtiesas lēmumu komisāri norāda, ka darbība, ko veic tikai vai galvenokārt ar mērķi izvairīties no PVN maksāšanas, nav "preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana". Tāpat tā nevar būt rīcība nolūkā veikt vai papildināt "saimniecisko darbību".

28 Pakārtoti komisāri apgalvo, ka saskaņā ar vispārīgo "tiesību āunprātīgas izmantošanas" novērstāšanas principu šāda darbība ir jānovērš un Sestās direktīvas normas ir jāpiemēro faktiski īstenotajai darbībai.

29 Universitāte cita starpā norāda, ka pretēji komisāru viedoklim attiecīgās darbības nav "veiktas ar vienojumu vai galveno mērķi izvairīties no nodokļa". Kaut gan nenoliedzami Universitātes sniegtā lietas apstākļu skaidrojuma rezultātā ir atmaksāta ievērojama priekšnodokļa summa, kas atmaksāta nekavējoties, saskaņā ar šiem pašiem lietas apstākļiem konkrētā laika posmā būtu jāveic arī ievērojamas PVN iemaksas. Turklāt, pat ja darbība būtu veikta "ar vienojumu vai galveno mērķi izvairīties no nodokļa", tad kā vienīgās sekas šai darbībai būtu jāpiemēro izvairīšanās no nodokļa novērstāšanas normas, ko dalībvalsts ir pieņēmusi saskaņā ar vienu vai otru atbilstoši Sestās direktīvas 27. panta 1. punktam dotu atsauju. Tomēr nevienam šāda veida normu Apvienotā Karaliste nav pieņēmusi.

30 Universitāte uzskata, ka rīcību var kvalificēt kā izvairīšanos no nodokļiem tikai tad, ja:

- 1) darbības objektīvās sekas ir pretrunā Sestās direktīvas jēgai un mērķiem un ja
- 2) komersantam ir subjektīvs nodoms sasniegt šādu rezultātu, kas nav konstatēts pamata prāvā.

31 Iesniedzējtiesa tomēr atzīst, ka Universitātes veiktās darbības ir īstenotas tikai tādā, lai gūtu nodokļu priekšrocības. Tām nav cita saimnieciska mērķa. Šīs darbības veido maksājumu atlikšanas plānu ar tam raksturīgu mehānismu, kas ļauj vāļk ietaupīt visu nodokļa summu. No minētā iesniedzējtiesa secina, ka šīs darbības veiktas, lai izvairītos no nodokļa maksāšanas. Turklāt faktiskie apstākļi skaidri norāda, ka Universitātes un tresta subjektīvais nodoms bija sasniegt šo rezultātu.

32 Šādos apstākļos *VAT and Duties Tribunal, Manchester* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

"Ja

- i. universitāte atsakās no tiesībām nemaksāt PVN par preču piegādi un pakalpojumu sniegšanu saistībā ar konkrētu tai piederošu nekustamo īpašumu un iznomā šo īpašumu tās izveidotam un kontrolētam trestam,
- ii. trests atsakās no tiesībām nemaksāt PVN par preču piegādi un pakalpojumu sniegšanu saistībā ar attiecīgo nekustamo īpašumu un nodod apakšnomā šo īpašumu universitātei,

iii. noma un apakšnoma l?gumus universit?te nosl?dz un ?steno tikai nol?k? g?t nodok?u priekšroc?bas un š?m darb?b?m nav cita saimnieciska m?r?a,

iv. noma un atgriezeniska noma, k? to bija paredz?jusi universit?te un trests, ir piel?dzin?ma atlikšanas sh?mai (PVN maks?šanas atlikšanas sist?mai) ar šai sh?mai rakstur?gu ?patn?bu, kas ?auj v?l?k? laika posm? ietaup?t visu nodok?a summu,

a) vai saska?? ar Sesto PVN direkt?vu noma un apakšnoma ir ar nodokli apliekami pakalpojumi?

b) vai saska?? ar Sest?s direkt?vas 4. panta 2. punkta otro teikumu š?du nomu un apakšnomu var kvalific?t k? "saimniecisku darb?bu"?

Par prejudici?lo jaut?jumu

33 Ar savu jaut?jumu iesniedz?jtiesa p?c b?t?bas jaut?, vai t?das darb?bas, kas apstr?d?tas pamata pr?v?, ir pre?u pieg?des vai pakalpojumu sniegšana un saimnieciska darb?ba Sest?s direkt?vas 2. panta 1. punkta, 4. panta 1. un 2. punkta, 5. panta 1. punkta un 6. panta 1. punkta izpratn?, ja t?s veic tikai nol?k? g?t nodok?u priekšroc?bas un š?m darb?b?m nav cita saimnieciska m?r?a.

Tiesai iesniegtie apsv?rumi

34 Universit?te apgalvo, ka iesniedz?jtiesas nor?d?tajos apst?k?os noma un apakšnoma ir ar nodokli apliekamas darb?bas un saimnieciska darb?ba Sest?s direkt?vas izpratn?.

35 Apvienot?s Karalistes vald?ba uzskata – ja iesniedz?jtiesas konstat?tajos apst?k?os t?da juridiska persona k? Universit?te iznom? nekustamo ?pašumu t?dai ar Universit?ti saist?tai trešajai personai, kuru t? kontrol?, k? trestam, un šis trests šo nekustamo ?pašumu nodod apakšnom? Universit?tei tikai ar m?r?i atlikt vai piln?b? izvair?ties no PVN maks?šanas, kas cit?di liel? m?r? b?tu atg?stams, jo nekustamais ?pašums tiek izmantots izgl?t?bas darb?bai, par kuru Universit?tei nodoklis nav j?maks?:

– Universit?te neveic saimniecisko darb?bu Sest?s direkt?vas 4. panta 2. punkta izpratn? jeb, prec?z?k, t?da juridiska persona, k? Universit?te neizmanto nekustamu ?pašumu past?v?gas pe??as g?šanai, ja t?s m?r?is, veicot š?du darb?bu, ir izvair?ties no PVN, un

– ne noma, ne apakšnoma nav pakalpojumu sniegšana Sest?s direkt?vas 6. panta 1. punkta izpratn?.

36 ?rija nor?da, ka t?dos apst?k?os, k?di ir pamata liet?, nomu un apakšnomu nevar kvalific?t k? "saimnieciskas darb?bas" Sest?s direkt?vas 4. panta 2. punkta otr? teikuma izpratn? un k? t?das nav ar nodokli apliekamas darb?bas š?s direkt?vas izpratn?.

37 It?lijas vald?ba uzskata, ka, lai nov?rt?tu to, k?d? m?r? preces vai pakalpojumus, par kuriem paredz?ts atskait?t PVN, vienlaic?gi izmanto darb?b?m, kas dod ties?bas atskait?t nodokli, un darb?b?m, kas nedod ties?bas veikt atskait?jumu, nedr?kst ?emt v?r? metodes vai darb?bas, kas veiktas tikai t?d??, lai izvair?tos no meh?nisma *pro rata* piem?rošanas (t?d?j?di g?stot priekšroc?bas no piln?ga atbr?vojuma), ja š?s metodes vai darb?bas, ko veic subjekti ar ties?b?m veikt atskait?jumu, nav saimnieciska darb?ba Sest?s direkt?vas 4. panta 2. punkta izpratn?.

38 Komisija nor?da, ka, piem?rojot j?dzienus "saimnieciska darb?ba" un "pre?u pieg?de/pakalpojumu sniegšana" Sest?s direkt?vas 4., 5. un 6. panta izpratn?, ir j??em v?r?

attiec?go dar?jumu un darb?bu objekt?v?s iez?mes. Pre?u pieg?des/pakalpojumu sniegšanas m?r?im nav noz?mes.

39 Tom?r, ja nodok?u maks?t?js vai savstarp?ji saist?ta nodok?u maks?t?ju grupa veic vienu vai vair?kas darb?bas, kam nav ekonomiska pamata, bet ar ko izveido m?ksl?gu situ?ciju vien?gi ar m?r?i rad?t nepieciešamos apst?k?us priekšnodokl? samaks?t? PVN atg?šanai, š?s darb?bas nevar ?emt v?r?, jo ar t?m šo st?vokli ?aunpr?t?gi izmanto.

Tiesas v?rt?jums

40 Vispirms ir j?atg?dina, ka Sest? direkt?va veido kop?ju PVN sist?mu, kas cita starp? balst?s uz vienotas ar nodok?iem apliekamu dar?jumu defin?cijas (skat. it ?paši 2003. gada 26. j?nija spriedumu liet? C?305/01 *MGK-Kraftfahrzeuge-Factoring, Recueil*, I?6729. lpp., 38. punkts).

41 Šaj? sakar? Sest? direkt?va nosaka ?oti plašu PVN piem?rošanas jomu, 2. pant?, kas, iz?emot pre?u importu, attiecas uz vis?m ar nodokli apliekam?m darb?b?m, nor?dot uz pre?u pieg?di vai pakalpojumu sniegšanu, ko par atl?dz?bu attiec?g?s valsts teritorij? veicis nodok?u maks?t?js, kas k? t?ds r?kojas.

42 Vispirms, attiec?b? un j?dzienu “pre?u pieg?des”, Sest?s direkt?vas 5. panta 1. punkt? ir preciz?ts, ka par pre?u pieg?di ir uzskat?ma ties?bu nodošana r?koties ar materi?lu ?pašumu k? ?pašniekam.

43 No tiesas judikat?ras izriet, ka šis j?dziens ietver ikvienu materi?la ?pašuma nodošanas darb?bu, ar ko viena puse nodod citai pusei ties?bas faktiski r?koties ar šo ?pašumu t?, it k? t? b?tu š? ?pašuma ?pašnieks (skat. it ?paši 1990. gada 8. febru?ra spriedumu liet? C?320/88 *Shipping and Forwarding Enterprise Safe, Recueil*, I?285. lpp., 7. punkts, un 2005. gada 21. apr??a spriedumu liet? C?25/03 *HE, Kr?jums*, I?3123. lpp., 64. punkts).

44 Attiec?b? uz j?dzienu “pakalpojumu sniegšana” no Sest?s direkt?vas 6. panta 1. punkta izriet, ka tas attiecas uz ikvienu darb?bu, kas nav pre?u pieg?de š?s pašas direkt?vas 5. panta izpratn?.

45 Turkl?t saska?? ar Sest?s direkt?vas 4. panta 1. punktu par nodok?u maks?t?ju uzskat?mas visas personas, kas patst?v?gi veic saimniecisku darb?bu neatkar?gi no š?s darb?bas m?r?a un rezult?ta.

46 Visbeidzot, j?dziens “saimniecisk? darb?ba” Sest?s direkt?vas 4. panta 2. punkt? ir defin?ts k? darb?ba, kas aptver “visas” ražot?ju, tirgot?ju un pakalpojumu sniedz?ju darb?bas, un saska?? ar judikat?ru šis j?dziens ietver visus ražošanas, izplat?šanas un pakalpojumu sniegšanas posmus (skat. it ?paši 1990. gada 4. decembra spriedumu liet? C?186/89 *Van Tiem, Recueil*, I?4363. lpp., 17. punkts, un iepriekš min?to spriedumu liet? *MGK-Kraftfahrzeuge-Factoring*, 42. punkts).

47 K? Tiesa to jau ir atzinusi 2000. gada 12. septembra sprieduma liet? C?260/98 Komisija/Grie?ija (*Recueil*, I?6537. lpp.) 26. punkt?, nodok?u maks?t?ja un saimniecisk?s darb?bas j?dzienu defin?ciju anal?ze par?da saimniecisk?s darb?bas j?dziena piem?rošanas jomu un t? objekt?vo raksturu, jo par darb?bu uzskat?ma pati darb?ba, neatkar?gi no t?s m?r?a un rezult?ta (skat. ar? 1987. gada 26. marta spriedumu liet? 235/85 Komisija/N?derlande, *Recueil*, 1471. lpp., 8. punkts, k? ar? šaj? sakar? it ?paši 1985. gada 14. febru?ra spriedumu liet? 268/83 *Rompelman, Recueil*, 655. lpp., 19. punkts, un 2003. gada 27. novembra spriedumu liet? C?497/01 *Zita Modes, Recueil*, I?14393. lpp., 38. punkts).

48 Faktiski minētā analīze, kā arī jēdzienu “preču piegāde” un “pakalpojumu sniegšana” analīze liecina, ka visiem šiem jēdzieniem, kas definē saskaņā ar Sesto direktīvu ar nodokli apliekamus darījumus, ir objektīvs raksturs un ka tie ir piemērojami neatkarīgi no attiecīgo darījumu mērķiem un rezultātiem (šajā sakarā skat. 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).

49 Kā jau Tiesa to ir konstatējusi 1995. gada 6. aprīlī a sprieduma lietā C-4/94 *BLP Group* (*Recueil*, I-983. lpp.) 24. punktā, nodokļu administrācijas pienākums uzsākt pārbaudes, lai konstatētu nodokļu maksātāja nodomu, ir pretrunā kopējās PVN sistēmas mērķiem nodrošināt tiesisko drošību un atvieglot darbības, kas saistītas ar PVN piemērošanu, ņemot vērā, neskarot izņēmuma gadījumus, attiecīgās darbības objektīvo raksturu.

50 No minētā izriet, ka tādās darbības, kādas minētas pamata lietā, 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, jo tās atbilst objektīviem kritērijiem, uz kuriem balstās minētā jēdzieni.

51 Ja šie kritēriji tiešām nav ievēroti nodokļu krāpšanas gadījumā, piemēram, izmantojot fiktīvas deklarācijas vai izrakstot neatbilstošus rēķinus, atliek noskaidrot tikai to, vai attiecīgā darbība ir veikta tikai ar mērķi gūt nodokļu priekšrocības, bet tam, vai šā darbība ir preču piegāde un pakalpojumu sniegšana un veido saimniecisku darbību, nav nozīmes.

52 Šajā sakarā tomēr ir jānorāda – kā tas izriet no šodienas sprieduma lietā C-255/02 *Halifax* u.c. (Krājums, I-1609. lpp.) 85. punkta – ka Sestā direktīva iestājas pret nodokļa maksātāja tiesībām atskaitīt priekšnodokli samaksāto PVN, ja darbības, kas dod šādas tiesības, ir veiktas āunprātīgi.

53 No iepriekš minētā izriet, ka uz prejudiciālo jautājumu ir jāatbild – tādās darbības, kādas minētas pamata lietā, ir preču piegāde 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, jo tās atbilst objektīviem kritērijiem, uz kuriem balstās minētā jēdzieni, pat ja šā darbības veic tikai nolūkā gūt nodokļu priekšrocības un šā darbībām nav cita saimnieciska mērķa.

Par tiesāšanas izdevumiem

54 Attiecībā uz lietas dalībniekiem pamata lietā šā tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tādēļ 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:

Tādas darbības, kuras minētas pamata lietā, ir preču piegādes vai pakalpojumu sniegšana un saimnieciska darbība 2. panta 1. punkta, 4. panta 1. un 2. punkta, 5. panta 1. punkta un 6. panta 1. punkta izpratnē Padomes Sestajā 1977. gada 17. maija Direktīvā 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem — Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze, kurā izdarīti grozījumi ar Padomes 1995. gada 10. aprīļa Direktīvu 95/7/EK, jo tās atbilst objektīviem kritērijiem, uz kuriem balstās minētie jēdzieni, pat ja šīs darbības veic tikai nolūkā gūt nodokļu priekšrocības un šīm darbībām nav cita saimnieciska mērķa.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – angļu.