

Downloaded via the EU tax law app / web

ENERĢLADVOKĀTA L. M. POJAREŠA MADURU [L. M. POIARES MADURO] SECINĀJUMI,
sniegti 2005. gada 7 aprīlī (1)

Lieta C-255/02

Halifax plc,

Leeds Permanent Development Services Ltd,

County Wide Property Investments Ltd

pret

Commissioners of Customs un Excise

[Value Added Tax and Duties Tribunal, London (Apvienotā Karaliste) līgums sniegt prejudiciālu nolēmumu]

Lieta C-419/02

1) BUPA Hospitals Ltd,

2) Goldsborough Developments Ltd

pret

Commissioners of Customs un Excise

[High Court of Justice of England and Wales (Chancery Division) (Apvienotā Karaliste) līgums sniegt prejudiciālu nolēmumu]

Lieta C-223/03

University of Huddersfield Higher Education Corporation

pret

Commissioners of Customs un Excise

[Value Added Tax and Duties Tribunal, Manchester (Apvienotā Karaliste) līgums sniegt prejudiciālu nolēmumu]

Sestā PVN direktīva – 2. panta 1. punkts, 4. panta 1. un 2. punkts, 5. panta 1. punkts, 6. panta 1. punkts, 10. panta 2. punkts un 17. pants – Pakalpojumu sniegšana un preču piegāde – Saimnieciskā darbība – Āunprātīgā tiesību izmantošana – Darījumi, kuru vienīgais mērķis ir fiskālas priekšrocības iegūšana

1. *VAT and Duties Tribunal (London)* [PVN un citu nodok?u tiesa, Londona] (turpm?k tekst? – “*VAT and Duties Tribunal, London*”), *High Court of Justice of England and Wales (Chancery Division)* (turpm?k tekst? – “*High Court*”) un *VAT and Duties Tribunal (Manchester Tribunal Centre)* [PVN un citu nodok?u tiesa (Man?esteras tiesu centrs)] (turpm?k tekst? – “*VAT and Duties Tribunal, Manchester*”) ar tr?s da?z?diem l?mumiem Kopien? Tiesai ir iesniegu?as l?gumus sniegt prejudici?lu nol?mumu par vair?kiem jaut?jumiem, kas skar Padomes 1977. gada 17. maija Sest?s direkt?vas 77/388/EEK par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par aproz?juma nodok?iem – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma: vienota apr??inu b?ze (turpm?k tekst? – “Sest? direkt?va”), ar groz?jumiem, interpret?ciju (2).

2. ?s tr?s lietas attiecas uz dar?jumiem, kas veikti, lai g?tu fisk?lu priek?roc?bu attiec?b? uz ties?b?m atskait?t priek?nodokl? samaks?to PVN. P?c b?t?bas Tiesai tiek l?gts, pirmk?rt, noteikt, vai dar?jums, kas veikts tikai, lai var?tu atg?t priek?nodokl? samaks?to naudu, var tikt uzskat?ts par “saimniecisku darb?bu” Sest?s direkt?vas 4. panta 2. punkta izpratn?. Otrk?rt, Tiesai tiek l?gts apsv?rt to, vai attiec?b? uz pievienot?s v?rt?bas nodokli ir iesp?jams piem?rot “?aunpr?t?gas ties?bu izmanto?anas” teoriju, k? rezult?t? var?tu noraid?t pieteikumus par PVN atskait?šanu, ja tos iesniedz t?dos apst?k?os, k?di ir pa?reiz?j?s liet?s.

I – Kopien? tiesiskais regul?jums, kas attiecas uz vis?m trim liet?m

3. Saska?? ar Sest?s direkt?vas 2. panta 1. punktu PVN j?maks? “par pre?u pieg?di vai pakalpojumu snieg?šanu, ko par atl?dz?bu [...] veicis nodok?u maks?t?js, kas k? t?ds r?kojas”.

4. Sest?s direkt?vas 4. panta 1. punkts nosaka, ka ““nodok?a maks?t?js” noz?m? visas personas, kas patst?v?gi jebkur? viet? veic jebkuru 2. punkt? nor?d?tu saimniecisku darb?bu neatkar?gi no ?s darb?bas m?r?a un rezult?ta”, un 4. panta 2. punkts nosaka, ka ?das saimnieciskas darb?bas “aptver visas ra?ot?ju, tirgot?ju un pakalpojumu sniedz?ju darb?bas [...]”.

5. Saska?? ar 5. panta 1. punktu ““pre?u pieg?de” noz?m? ties?bu nodo?anu r?koties ar materi?lu ?pa?umu k? ?pa?niekam”, un 6. panta 1. punkts defin? “pakalpojumu snieg?šanu” k? “jebkuru dar?jumu, kas nav pre?u pieg?de 5. panta izpratn?”.

6. Sest?s direkt?vas 13. panta A punkta 1. apak?punkts atbr?vo no PVN vair?kas darb?bas, to skait? slimn?cas un medic?nisko apr?pi, nosakot, ka:

“Cikt?l tas nav pretrun? ar citiem Kopien? noteikumiem, dal?bvalstis atbr?vo turpm?k min?t?s darb?bas atbilst?gi noteikumiem, ko t?s pie?em, lai nodro?in?tu pareizu un god?gu ?o atbr?vojumu piem?ro?anu un lai nepie?autu nek?du nodok?u nemaks?šanu, apie?anu vai ?aunpr?t?gu izmanto?anu:

[..]

b) slimn?cas un medic?nisko apr?pi, k? ar? ar t?m cie?i saist?tas darb?bas, ko veic publisko ties?bu subjekti vai, soci?los apst?k?os, kas l?dzin?s apst?k?iem, ko piem?ro publisko ties?bu subjektiem, – slimn?cas, medic?nisk?s apr?pes vai diagnostikas centri, vai ar? citas pien?c?g? k?rt? atz?tas l?dz?gas iest?des.”

7. Sest?š direkt?vas 13. panta B punkta b) apakšpunkts 13. panta A punkta 1. apakšpunktam identisk? formul?jum? nosaka, ka no PVN atbr?vo “nekustam? ?pašuma iznom?šanu vai iz?r?šanu”. Direkt?vas 13. panta B punkta d) apakšpunkts 13. panta A punkta 1. apakšpunktam identisk? formul?jum? uzskaita vair?kas darb?bas finansi?lo pakalpojumu jom?, ko dal?bvalst?m ar? j?atbr?vo no PVN.

8. Attiec?b? uz atskait?jumiem 17. panta 1. punkts nosaka, ka “atskait?šanas ties?bas rodas br?d?, kad atskait?mais nodoklis k??st iekas?jams”. Sest?š direkt?vas 17. panta 2. punkts nosaka, ka, “ja preces un pakalpojumus nodok?a maks?t?js izmanto ar nodokli apliekamiem dar?jumiem, vi?am ir ties?bas atskait?t no nodok?a, kurš vi?am j?maks? [..], pievienot?s v?rt?bas nodokli, kas ir j?maks? vai samaks?ts valsts teritorij? par prec?m vai pakalpojumiem, ko vi?am pieg?d?jis vai pieg?d?s cits nodok?u maks?t?js” (3).

9. Attiec?b? uz prec?m un pakalpojumiem, ko nodok?a maks?t?js izmanto gan dar?jumiem, par kuriem PVN ir atskait?ms, gan dar?jumiem, par kuriem PVN nav atskait?ms, 17. panta 5. punkta pirmais apakšpunkts nosaka, ka “atskait?ma ir tikai t? pievienot?s v?rt?bas nodok?a da?a, kas attiecin?ma uz pirm? veida dar?jumiem”. Direkt?vas 17. panta 5. punkta otr? da?a nosaka, ka “šo da?u saska?? ar 19. pantu nosaka visiem dar?jumiem, ko veic nodok?a maks?t?js”.

10. Direkt?vas 27. panta 1. punkts, kas attiecas uz vienk?ršošanas proced?ru (4), nosaka, ka “Padome p?c Komisijas priekšlikuma ar vienpr?t?gu l?mumu var at?aut jebkurai dal?bvalstij ieviest ?pašus pas?kumus, lai atk?ptos no š?s direkt?vas noteikumiem nol?k? vienk?ršot proced?ru, k?d? iekas? nodokli, vai nov?rst noteiktu veidu nodok?u nemaks?šanu vai apiešanu. Pas?kumi, kas v?rsti uz to, lai vienk?ršotu k?rt?bu, k?d? iekas? nodokli, nedr?kst ietekm?t gala pat?ri?a stadij? maks?jamo nodokli, iz?emot gad?jumus, kad tas notiekniec?g? apjom?”.

II – Pamata pr?vu fakti, Tiesai iesniegtie jaut?jumi un Kopien? un valsts tiesiskais regul?jums, kas attiecas uz katru no liet?m

A – Lieta C?255/02

11. *Halifax* ir banka. Saska?? ar Sest?š direkt?vas 13. panta B punkta d) apakšpunktu liel?k? da?a t?s veikto dar?jumu ir no nodok?a atbr?voti finansi?li pakalpojumi. *Halifax* komercdarb?bas m?r?riem ?etr?s daž?d?s Apvienot?s Karalistes viet?s v?l?j?s uzb?v?t ?etrus klientu apkalpošanas pa telefonu centrus (*call centres*) uz *Halifax* piederošiem vai nom?tiem zemes gabaliem. Saska?? ar 17. panta 5. punkt? aprakst?tajiem *pro rata* noteikumiem *Halifax* b?tu var?jusi atg?t apm?ram 5 % no PVN, kas samaks?ts par celtniec?bas darbiem. Tom?r t?s nodok?u konsultanti izveidoja pl?nu, saska?? ar kuru p?c virknes dar?jumu, kuros iesaist?j?s daž?di *Halifax* grupas uz??mumi, *Halifax* var?ja atg?t praktiski visu par celtniec?bas darbiem priekšnodokl? samaks?to PVN.

12. Visas sabiedr?bas, kas bija iesaist?tas šaj? oper?cij?, bija *Halifax* piln?b? piederošas meitas sabiedr?bas: *Leeds Permanent Development Services* (turpm?k tekst? – “*LPDS*”) – kas ir “specifisku nol?ku sabiedr?ba” (*special purpose company*), kas iepriekš darboj?s att?st?bas projektu p?rvald? un neietilpa *Halifax* PVN grup?; *County Wide Property Investments* (turpm?k tekst? – “*CWPI*”) – nekustamo ?pašumu att?st?bas un invest?ciju sabiedr?ba, un, visbeidzot, *Halifax Property Investment Ltd* (turpm?k tekst? – “*HPIL*”), kas atš?ir?b? no iepriekš min?taj?m sabiedr?b?m nebija re?istr?ta PVN maks?t?ja.

13. Pl?ns attiec?s uz ?etriem daž?diem objektiem, bet dar?jumi attiec?b? uz katru no šiem objektiem tika sl?gti p?c vienota parauga. *Halifax* vispirms nosl?dza l?gumu, ar kuru aizdeva *LPDS* naudu, kas vajadz?ga, lai ieg?tu nepieciešam?s ties?bas uz šiem objektiem un lai veiktu celtniec?bas darbus. Vienlaic?gi saska?? ar citu l?gumu *LPDS* ap??m?s attiec?gaj? objekt? veikt

nelielas v?rt?bas celtniec?bas darbus. *Halifax* samaks?ja *LPDS* apm?ram GBP 164 000 par ?etros objekto veikto darbu, to skait? gandr?z GBP 25 000 PVN, par ko atskait?j?s *LPDS* un par ko *Halifax* sa??ma atbr?vojumu tikai attiec?b? uz nelielu proporcion?li apr??in?tu da?u, par ko tai bija ties?bas sa?emt atskait?jumu.

14. *LPDS* no savas puses nosl?dza nekustam? ?pašuma att?st?bas un finans?juma l?gumu ar *CWPI*, saska?? ar kuru *CWPI* bija katr? objekt? j?veic celtniec?bas darbi vai j?noorganiz? to izpilde. Šajos darbos ietilpa neliel?s v?rt?bas celtniec?bas darbi, par kuru izpildi *LPDS* bija vienojusies ar *Halifax*. Izmantojot avansu, ko *Halifax* bija izmaks?jusi *LPDS* saska?? ar aizdevuma l?gumu, *LPDS* izmaks?ja *CWPI* avans? par veicamajiem darbiem lielu naudas summu (kopsumm? apm?ram 48 miljonus GBP par ?etriem objektiem, taj? skait? vair?k k? 7 miljonus GBP PVN).

15. Visi šie dar?jumi tika veikti vien? un taj? paš? dien? *LPDS* finansi?l? gada, kas beidz?s 2000. gada 31. mart?, robež?s (5). Š? gada laik? *LPDS* tika sniegusi nelielas v?rt?bas celtniec?bas pakalpojumus, kam piem?rojama nodok?a standarta likme, un nebija veikusi pieg?des vai sniegusi pakalpojumus, kas ir atbr?voti no nodok?a. T?d?j?di *LPDS* l?dza atmaks?t PVN vair?k k? 7 miljonu GBP apm?r? par ieguld?jumiem taj? paš? gad?, kas atbilda summai, kas tika izmaks?ta *CWPI* par objekto veiktajiem celtniec?bas darbiem. No savas puses *CWPI* atskait?j?s par PVN attiec?b? uz šiem *LPDS* sniegtajiem pakalpojumiem, bet beigu beig?s tai b?tu ties?bas atskait?t PVN, kas b?tu j?maks? celtniec?bas darbos iesaist?tajiem l?gumstr?dniekiem un speci?listiem.

16. 2000. gada 6. apr?l? *Halifax* par atl?dz?bu (*premium*) iznom?ja visus objektus *LPDS*, un *LPDS* nosl?dza l?gumu, ar kuru ced?ja visus šos nomas l?gumus *HPIL*, un katrs no šiem cesijas l?gumiem st?tos sp?k? pirmaj? darba dien? p?c celtniec?bas darbu pabeigšanas attiec?gaj? objekt?. V?l joproj?m taj? paš? dien? *HPIL* nosl?dza l?gumu par visos objekto atrodošos telpu apakšnomu *Halifax* par atl?dz?bu (*premium*). Šie dar?jumi tika veikti n?kamaj? gad?, kad *LPDS* tika da??ji atbr?voti no nodok?a maks?šanas, un saska?? ar 13. panta B punkta b) apakšpunktu tie tika uzskat?ti par pieg?d?m, kas ir atbr?votas no nodok?a.

17. No savas puses celtniec?bas darbu veikšanai visos objekto *CWPI* nol?ga neatkar?gus b?vuz??m?jus un daž?da veida speci?listus. T? k? *LPDS* bija samaks?jusi *CWPI* avans?, *CWPI* maks?ja neatkar?gajiem b?vuz??m?jiem darbu veikšanas laik? un p?c to pabeigšanas.

18. *Commissioners* noraid?ja *LPDS* l?gumu atmaks?t PVN attiec?b? uz t?s ieguld?jumiem un *CWPI* l?gumu attiec?b? uz PVN, ko t? izmaks?jusi neatkar?gajiem b?vuz??m?jiem. Saska?? ar *Commissioners* teikto, ja dar?jums tiek veikts tikai ar nol?ku izvair?ties no PVN maks?šanas, tad neatkar?gi no t? paties? rakstura tas pats par sevi attiec?b? uz PVN apr??in?šanu nav ne "pakalpojums", ne ar? "saimnieciskas darb?bas" gait? sperts solis. T?d?j?di *LPDS* saist?bas pret *Halifax* un *CWPI* veiktie celtniec?bas pakalpojumi *LPDS* lab? netika uzskat?ti par "pakalpojumiem" Sest?s direkt?vas izpratn?. Turkl?t *Commissioners* nor?da, ka dar?jumus, kas veikti tikai un vien?gi, lai izvair?tos no PVN maks?šanas, var uzskat?t par "?aunpr?t?gu ties?bu izmantošanu", un š? iemesla d?? tos var ne?emt v?r? attiec?b? uz PVN apr??in?šanu. ?emot v?r? vai nu pirmo, vai otro pieeju, ir skaidrs, ka vien?gos ?stos celtniec?bas pakalpojumus veica neatkar?gie b?vuz??m?ji tieši *Halifax*.

19. *Halifax, LPDS un CWPI* (turpmāk tekstā – “*Halifax prasītāji*”) apstrādāja *Commissioners* noraidījums *VAT and Duties Tribunal, London* kura šīs prasības noraidīja. *Halifax prasītāji* pārtam iesniedza apelācijas sūdzību *High Court (England and Wales) (Chancery Division)*, kas atcēla spriedumu un nosūtīja lietu atpakaļ *VAT and Duties Tribunal* ar norādījumu citu jaутājumu starpā noteikt, vai, veicot attiecīgos darījumus, *LPDS un CWPI* vienīgais nolūks bija izvairīšanās no PVN maksāšanas. Šī tiesa atbildēja uz šo jaутājumu apstiprinoši un piedevām uzdeva Tiesai šādus jaутājumus:

“1) a) Vai attiecīgajos apstākļos darījumi,

i) ko visi dalībnieki veikuši ar vienu no nolūku panākt fiskālas priekšrocības un

ii) kuriem nav neatkarīga 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 neatkarīgi bāvuzņēmēji, saņēmējus?

2) Vai tiesību āunprātīgā izmantošanas teorija, kā to ir formulējis Tiesa, liek noraidīt prasītāju lūgumus atgūt vai atskaitīt priekšnodokli, kas izriet no attiecīgo darījumu āstenošanas?”

B – *Lieta C-419/02*

20. *BUPA Hospitals Ltd* (turpmāk tekstā – “*BHL*”) ir *BUPA* uzņēmumu grupas daļa (turpmāk tekstā – “*BUPA* grupa”), un tās pāvaldībā atrodas privātas slimnīcas. Šiem pakalpojumiem tika piemērota nulles procenta likme. Tā rezultātā *BHL* varēja atgūt priekšnodokli, ko tā maksāja, pārkot zāles un protāzes no saviem piegādātājiem, bet tai nebija pienākuma atskaitīt par apgrozījuma nodokli šo zāļu un protāžu pārdošanas rezultātā saviem klientiem.

21. Apvienotās Karalistes valdība paziņoja par nodomu steidzami pieņemt tiesību aktus, kas šādu pārdošānu izslēdz no darbībā, kam tiek piemērota nulles procenta likme, un šīs tiesību normas stāšanās spēkā 1998. gada 1. janvārī. Šo izmaiņu rezultātā tika izslēgta privātu piegādātāju veikta attiecīgo pārdošānu iepirkšana no nulles procenta likmes piemērošanas režīma, kuru Apvienotās Karalistē drīkstēja piemērot saskaņā ar Sestās direktīvas 28. panta 2. punkta a) apakšpunktu (6), un tai tika piemērots parastais 13. panta A punktā noteiktais režīms, saskaņā ar kuru tai būtu piemērojami atbrīvojumi no nodokļa, bet ne priekšnodokļa samaksātā naudas atmaksa.

22. Laika posmā starp valdības paziņojumu un jauno tiesību aktu spēkā stāšanās *BUPA* grupa izplānoja un āstenoja darījumu virkni, kas ietvēra iepriekšēju maksājumu veikšanu, kas aizkavēja jaunās likumdošanas ietekmi uz *BHL* finansēlo pozīciju. Plāns bija pirms jauno tiesību aktu spēkā stāšanās samaksāt avansā par lielu daudzumu iepriekš nenoteiktu zāļu un protāžu.

23. Iepriekš?ju maks?jumu veikšana, kas at?auj *BHL* atg?t priekšnodokli, kas samaks?ts par t?s pirkumiem, balst?s uz Sest?s direkt?vas 10. un 17. pantu. Direkt?vas 17. panta 1. punkts nosaka, ka “atskait?šanas ties?bas rodas br?d?, kad atskait?mais nodoklis k??st iekas?jams”. Saska?? ar 17. panta 2. punkta a) apakšpunktu, “ja preces un pakalpojumus nodok?a maks?t?js izmanto ar nodokli apliekamiem dar?jumiem, vi?am ir ties?bas atskait?t no nodok?a, kurš vi?am j?maks?: [...] pievienot?s v?rt?bas nodokli, kas maks?jams vai samaks?ts par prec?m vai pakalpojumiem, kurus vi?am jau pieg?d?jis vai sniedzis vai v?l pieg?d?s vai sniegs cits nodok?a maks?t?js”.

24. Direkt?vas 10. pants nosaka:

“1) a) “Darb?ba, par kuru j?maks? nodoklis” noz?m? notikumu, kura d?? juridiskais st?voklis atbilst tam, lai nodoklis k??tu iekas?jams;

b) nodoklis k??st “iekas?jams” tad, kad nodok?u iest?dei saska?? ar likumu rodas ties?bas no attiec?g? br?ža piepras?t nodokli no personas, kurai tas j?maks?, neatkar?gi no t?, ka samaksas laiku var pagarin?t.

2) Darb?ba, par kuru j?maks? nodoklis, notiek, un nodoklis k??st iekas?jams tad, kad preces ir pieg?d?tas vai pakalpojumi ir sniegti. Pre?u pieg?des, iz?emot 5. panta 4. punkta b) apakšpunkt? min?t?s preces, un pakalpojumu sniegšanu, kas rada v?l?kus r??inu p?rskatus vai maks?jumus, uzskata par pabeigtu, kad beidzas laiks, uz kuru attiecas š?di r??inu p?rskati vai maks?jumi. [...]

Tom?r, ja maks?jums izdar?ms uz kontu pirms pre?u pieg?des vai pakalpojumu izpildes, nodoklis k??st iekas?jams l?dz ar maks?juma sa?emšanu un par sa?emto summu.” (7)

25. ?emot v?r? š?s ties?bu normas, iepriekš?ju maks?jumu veikšana sasniegtu savu m?r?i, jo, pat ja pre?u specifika tiktu nos?t?tas un preces tiktu sa?emtas p?c nulles procenta likmes rež?ma atceļšanas, PVN nek??tu iekas?jams, jo par prec?m b?tu bijis samaks?ts laiks, kad v?l bija iesp?jams atg?t samaks?to priekšnodokli.

26. Lai nov?rstu risku, kas ir saist?ts ar liela apm?ra iepriekš?ju maks?jumu veikšanu ar uz??mumu grupu nesaist?tiem pieg?d?t?jiem, *BUPA* grupa nol?ma nosl?gt l?gumu par iepriekš?ju maks?jumu veikšanu ar vienu no sav?m meitas sabiedr?b?m, kas neietilpst *BUPA* PVN grup?. Izv?l?t? sabiedr?ba bija *Goldsborough Group* locekle. *BUPA* grupa bija nesen ieg?d?jusies šo uz??mumu grupu, kuras p?rvald?b? ar? bija dažas priv?tas slimn?cas. Šo meitas sabiedr?bu tika izlemts p?rd?v?t par *BUPA Medical Supplies Ltd* (turpm?k tekst? – “*BMSL*”). T?s stat?tos noteiktie m?r?i tika groz?ti un t? sa??ma licenci farmaceitisku produktu izplat?šanai.

27. Lai izvair?tos no gr?t?b?m ar likv?dajiem l?dzek?iem t? rezult?t?, ka *BMSL Commissioners* b?tu j?samaks? naudas summa, kas ir vien?da ar apgroz?juma nodokli, par kuru tai b?tu j?atskait?s, v?l viena *BUPA* grupas meitas sabiedr?ba – *Goldsborough Developments Ltd* (turpm?k tekst? – “*GDL*”) nosl?dza simetrisku l?gumu par iepriekš?ju t?das pašas summas samaksu un t?d? paš? gr?matved?bas uzskaites laika posm? ar pieg?d?t?ju, kas ietilpa *BUPA* PVN grup?. Ar? šis pieg?d?t?js bija viena no *BUPA* grupas sabiedr?b?m – *BUPA Gatwick Park Hospital Ltd* (turpm?k tekst? – “*Gatwick Park*”), kuras stat?tos noteiktie m?r?i ar? tika groz?ti un kura sa??ma licenci farmaceitisku produktu izplat?šanai.

28. L?gumi par iepriekš?ju maks?jumu veikšanu starp *BHL* un *BMSL* un starp *GDL* un *Gatwick Park* tika parakst?ti 1997. gada 5. septembr?. *BHL* ap??m?s samaks?t *BMSL* 100 miljonus GBP par nenoteiktu z??u (60 miljonu GBP apm?r?, kam pieskait?ts PVN 10,5 miljonu GBP apm?r?) un prot?žu (40 miljonu GBP apm?r?, kam pieskait?ts PVN 7 miljonu GBP apm?r?) pieg?di. Taj? paš? dien? *BMSL* nos?t?ja atbilstošos r??inus *BHL*. Š?iet, ka šie apjomi bija pietiekami, lai apmierin?tu *BHL*

z??u un prot??u vajadz??bas piecu l?dz asto?u gadu garum?. T?pat 1997. gada 5. septembr? *GDL* ap??m?s samaks?t *Gatwick Park* 100 miljonus GBP par nenoteiktu z??u (50 miljonu GBP apm?r?, kam pieskait?ts PVN 8,75 miljonu GBP apm?r?) un prot??u (50 miljonu GBP apm?r?, kam pieskait?ts PVN 8,75 miljonu GBP apm?r?) pieg?di. Taj? pa?? dien? *Gatwick Park* nos?t?ja atbilstošos r??inus *GDL*. Attiec?b? uz šo p?d?jo l?gumu par iepriekš?ju maks?jumu veikšanu izskat?s, ka tas z??u un prot??u apjoms, par ko tika pan?kta vienošanās, bija pietiekams, lai apmierin?tu *GDL* vajadz??bas attiec?b? uz š?d?m prec?m uz laiku no 50 l?dz 100 gadiem.

29. Divu iepriekš aprakst?to simetrisko l?gumu par iepriekš?ju maks?jumu veikšanu rezult?t? attiec?g? gr?matved??bas uzskaites laika posma beig?s nerad?s pien?kums maks?t nodok?us *Commissioners*. P?c b?t??bas *BUPA* PVN grupai bija j?maks? apgroz?juma nodoklis 17,5 miljonu GBP apm?r? par pieg?d?m no *Gatwick Park*, bet šo summu kompens?ja pras?ba par priekšnodok?a atmaksu 17,5 miljonu GBP apm?r? par *BMSL* pieg?d?m. Taj? pa?? laik? *Goldsborough* PVN grupai bija j?maks? apgroz?juma nodoklis 17,5 miljonu GBP apm?r? par pieg?d?m no *BMSL*, bet ar? šo summu kompens?ja pras?ba par priekšnodok?a atmaksu 17,5 miljonu GBP apm?r? par *Gatwick Park* pieg?d?m. T?d?j?di abas PVN grupas var?ja nemaks?t PVN 17,5 miljonu GBP apm?r?, jo t?m bija ties??bas uz t?das pašas summas atmaksu, kas bija samaks?ta priekšnodokl?. *BUPA Investments Ltd*, kas ir v?l viena *BUPA* grupas sabiedr?ba, nodrošin?ja š?s oper?cijas veikšanai nepieciešamo finans?jumu un p?rskait?ja to l?gumos par iepriekš?ju maks?jumu veikšanu iesaist?taj?m pus?m. Attiec?b? uz *BHL* jaunie iepirkšanas l?gumi s?ka darboties 1998. gada septembr?. Attiec?b? uz priekšapmaksas dar?jumiem starp *GDL* un *Gatwick Park* tie tika ?stenoti 2001. gad?.

30. *Commissioners* atteic?s at?aut atskait?t priekšnodokli, ko bija samaks?juši *BHL* un *GDL*. *BUPA* pras?t?ji p?rs?dz?ja *Commissioners* l?mumu Londonas *VAT and Duties Tribunal*. *VAT and Duties Tribunal*, London vi?u pras?bas noraid?ja, nor?dot, ka *BMSL* un *Gatwick Park* netika veikuši saimniecisku darb?bu vai snieguši pakalpojumus attiec?b? uz PVN apr??in?šanu. Tom?r t? noraid?ja *Commissioners* apgalvojumu, ka var?tu tikt piem?rota visp?r?ja ?aunpr?t?gas ties?bu izmantošanas teorija. P?c tam pras?t?ji iesniedza apel?cijas s?dz?bu *High Court Chancery Division* un *Commissioners* iesniedza pretapel?cijas s?dz?bu.

31. *High court* nol?ma iesniegt Tiesai l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu par š?diem jaut?jumiem:

“1) K?, ?emot v?r? atbilstošos apst?k?us, atbilstoš?s darb?bas un p?rdev?ju uz??mumu st?vokli, ir interpret?jams Direkt?vas 77/388/EEK par PVN (turpm?k – “Direkt?va”) 4. panta 1. un 2. punkt? izmantotais j?dziens “saimniecisk? darb?ba”?

2) K?, ?emot v?r? atbilstošos apst?k?us, atbilstoš?s darb?bas un p?rdev?ju uz??mumu st?vokli, ir interpret?jams Direkt?vas 5. panta 1. punkt? izmantotais j?dziens “pre?u pieg?de”?

3) a) Vai past?v ?aunpr?t?gas ties?bu un/vai likumu izmantošanas princips, pamatojoties uz kuru (neatkar?gi no Direkt?vas interpret?cijas) b?tu iesp?jams zaud?t ties??bas uz priekšnodok?a atskait?jumu?

b) Ja š?ds princips past?v, k?dos apst?k?os tas ir piem?rojams?

c) Vai tas ir piem?rojams t?dos apst?k?os, k?dus ir nor?d?jusi *VAT and Duties Tribunal*?

4) Vai atbilde uz 1.–3. jautājumu b?tu cit?d?ka, ja ar atbilstošaj?m darb?b?m saist?tais maks?jums b?tu veikts laic?, kad visas turpm?k?s pre?u pieg?des b?tu atbr?votas no nodok?a, sa?emot atpaka? PVN, kas samaks?ts iepriekš?j? posm?, k? to paredz Direkt?vas 28. panta 2. punkta a) apakšpunkts?

5) K? ir interpret?jama Direkt?va š?du jautājumu ?pašaj? kontekst?? Vai t?dos apst?k?os, k?di past?v šaj? gad?jum?, un saist?b? ar t?d?m darb?b?m, par k?d?m ir runa šaj? gad?jum?, pieg?des ir j?uzskata par t?d?m, ko:

a) pirc?j?m sabiedr?b?m ir veikuši ?r?ji pieg?d?t?ji, uzskatot, ka pieg?des nav sa??mušas vai nav veikušas p?rdev?jas sabiedr?bas;

vai

b) p?rdev?j?m sabiedr?b?m ir veikuši ?r?ji pieg?d?t?ji, uzskatot, ka pieg?des pirc?j?m sabiedr?b?m nav veikušas p?rdev?jas sabiedr?bas?

6) K? ir interpret?jams Direkt?vas 17. pants un ar atskait?šanu saist?t?s normas, ja katra p?rdev?ja sabiedr?ba, veicot saimniecisko darb?bu, veic pieg?des pirc?jai sabiedr?bai un ja

a) pirc?jas sabiedr?bas ir nosl?gušas l?gumus ar p?rdev?j?m sabiedr?b?m par pre?u pieg?di; ja

b) par š?m prec?m r??ini tika izrakst?ti un maks?jumi par t?m tika veikti pirms pieg?des; ja

c) PVN r??ins tika izrakst?ts, jau veicot iepriekš?ju maks?jumu atbilstoši Direkt?vas 10. panta 2. punkta otrajai da?ai; ja

d) pirc?j?m sabiedr?b?m preces ir j?izmanto, lai veiktu pieg?des, kas, ja t?s b?tu veiktas maks?juma izdar?šanas br?d?, b?tu atbr?votas no nodok?a, past?vot ties?b?m sa?emt atpaka? ar? iepriekš samaks?to priekšnodokli, bet ja

e) katrai no pirc?j?m sabiedr?b?m ir nodoms sa?emt l?gumos paredz?to pre?u pieg?di tikai tad, ja ties?bu aktos tiktu izdar?ti groz?jumi, p?c kuriem pirc?ja sabiedr?ba preces var?tu izmantot tikai t?du pieg?žu veikšanai, kas ir atbr?votas no nodok?a, nepast?vot ties?b?m uz atskait?jumu?

(Attiec?b? uz e) punktu ir j?nor?da, ka, ja ties?bu aktos netiktu izdar?ti min?tie groz?jumi, pirc?j?m sabiedr?b?m b?tu ties?bas atk?pties no l?gumiem, ko t?s nosl?gušas ar p?rdev?j?m sabiedr?b?m, un piepras?t atmaks?t samaks?t?s summas, jo l?gumos, kuri nosl?gti starp pirc?j?m sabiedr?b?m un p?rdev?j?m sabiedr?b?m saist?b? ar atbilstošaj?m darb?b?m, bija iek?auti noteikumi, kas pie??va š?du atk?pšanas.)

7) *VAT and Duties Tribunal* (sava l?muma 89. punkt?) ir atzinusi, ka “nevienai no person?m, kas ir atbild?gas par [*BMSL* un *Gatwick Park*] l?mumu pie?emšanu, [...] nebija neviena cita iemesla, ne ar? re?la m?r?a k? tikai ?stenot pl?nu, lai izvair?tos no PVN maks?šanas”. Lietas dal?bnieki apel?cijas tiesved?b? sav? apel?cijas s?dz?b? *High Court* apstr?d?ja šo faktu konstat?jumu. Vai, ja pie?em, ka šis konstat?jums b?tu noraid?ts apel?cijas tiesved?b?, atbilde uz 1.–6. jautājumu b?tu cit?d?ka, un k?da t? b?tu?”

C – *Lieta C?223/03*

32. *The University of Huddersfield* [Hadersf?ldas Universit?te] (turpm?k tekst? – “Universit?te”) ir Augst?k?s izgl?t?bas uz??mums [*Higher Education Corporation*], kas sniedz no nodok?iem

atbrīvotus izglītības pakalpojumus. Tā vāļjās atjaunot divas ēkas (*West Mill* un *East Mill*), kurās tika bijis iegādājies noma tiesības (*leasehold estate*). Atbilstoši atvieglotai likmei, kura 1996. gadā bija 14,56 % un kura kopš tā laika ir kritusies līdz 6,04 %, bija iespējams atgūt priekšnodokli, kas bija samaksāts par atjaunošanas darbiem. Tomēr Universitātes nodokļu konsultanti izstrādāja vairākus plānus, kuros darījumu virknē tika iesaistītas atsevišķas juridiskas personas, kuru rezultātā Universitāte varēja atgūt visu par atjaunošanas darbiem samaksāto PVN.

33. Šim iemeslam tika nodibināts diskrecionārs trusts (turpmāk tekstā – “Trusts”), kura pilnvarotos iecēla un atsaucā Universitāte. Attiecībā uz *East Mill*, kas ir pamata prāvā tieši apspriestā ēka, Universitāte izvēlējās maksāt nodokli par *East Mill* nomu un iznomāja to Trastam 1996. gada 22. novembrī (8). Sākotnējā noma maksa par gadu tika noteikta simboliskas summas – GBP 12,50 – apmērā. Trusts izvēlējās maksāt PVN par saviem pakalpojumiem un tajā pašā dienā noslēdza apakšnomas līgumu par šīs ēkas iznomāšanu atpakaļ Universitātei ar simbolisku sākotnējo gada nomas maksu 13,00 GBP apmērā. Tajā pašā laikā Universitātei pilnībā piederēja meitas sabiedrība, kas nebija tās pašas PVN grupas locekle – *The University of Huddersfield Properties Ltd* (turpmāk tekstā – “*Huddersfield Properties*”) – Universitātei nosūtīja rīkojumu par 3,5 miljoniem GBP, kam pieskaitīti PVN GBP 612 500 apmērā par *East Mill* nākotnē veicamajiem būvniecības darbiem. Drīz pēc tam *Huddersfield Properties* noslēdza līgumu ar Universitāti par *East Mill* atjaunošanu un Universitāte samaksāja naudas summu, kas bija norādīta *Huddersfield Properties* izrakstā tajā rīkojumā. Šī sabiedrība galu galā par tirgus cenām pieņēma darbā līgumdarbiniekus nepieciešamo celtniecības darbu veikšanai *East Mill* atjaunošanā. Darbs pie *East Mill* atjaunošanas tika pabeigts 1998. gada septembrī. Pēc tam naudas summas, kas bija jāmaksā saskaņā ar nomas un apakšnomas līgumu, tika attiecīgi palielinātas uz GBP 400 000 un GBP 415 000 gadā.

34. Šā plašā rezultātā Universitātei radās atskaitīšanas tiesības attiecībā uz PVN deklarāciju par 1997. gada janvāri par attiecībā uz celtniecības darbiem priekšnodokļa samaksāto PVN, jo tas tika samaksāts attiecībā uz Trastam nākotnē attiecībā uz *East Mill* sniedzamo pakalpojumu (9). Tomēr 2000. gada 26. janvārī *Commissioners* pieprasīja Universitātei samaksāt 612 500 GBP par 1997. gada janvāri par PVN attiecībā uz *Huddersfield Properties* sniegtajiem būvniecības pakalpojumiem *East Mill* objektā un 2,28 GBP apjomā par PVN attiecībā uz Trastam samaksāto nomas maksu par *East Mill*. Universitāte pārsūdzēja šo PVN aprēķinu *VAT and Duties Tribunal, Manchester*.

35. *Commissioners* pamatā apgalvoja, ka darījums, kas īstenots tikai vai galvenokārt tāpēc, lai izvairītos no PVN maksāšanas, nav “pakalpojums”. Tāpat tas nav solis, kas sperts, veicot “saimniecisku darbību”. Pakārtoti *Commissioners* apgalvoja, ka saskaņā ar vispārējo tiesību principu, kas aizliedz “tiesību pāunprātīgu izmantošanu”, šāds darījums nav jāņem vērā, bet gan Sēstās direktīvas noteikumi jāpiemēro attiecīgā darījumu patiesajai nozīmei. No savas puses Universitāte *inter alia* apgalvoja, ka attiecīgā darījumi netika veikti “tikai vai galvenokārt, lai izvairītos no PVN maksāšanas”. Kaut gan ir taisnība, ka saskaņā ar Universitātes faktu interpretāciju tai bija tiesības saņemt nozīmīgu priekšnodokļa atmaksu “avansā”, šie paši fakti liek maksāt nozīmīgu PVN par nomas maksām zināmā laika posmā.

36. Iesniedz?jtiesa konstat?ja, ka vien?gais iemesls, kura d?? attiec?b? uz *East Mill* tika izmantots Trasts, nosl?dzot nomas l?gumu, saska?? ar kuru Universit?te iznom?ja *East Mill* Trastam, un apakšnomas l?gumu, saska?? ar kuru Trasts iznom?ja *East Mill* atpaka? Universit?tei, bija fisk?las priekšroc?bas ieg?šana. Turkl?t t? uzskat?ja, ka Universit?te bija iecer?jusi piln?b? izvair?ties no PVN maks?šanas, p?rtraucot vienošanos attiec?b? uz par *East Mill* maks?jamo PVN k?du laiku p?c tam, kad b?tu s?cis rit?t nomas termi?š (t?d?j?di ar? p?rtraucot PVN maks?jumu attiec?b? uz nomas maksu). Tom?r iesniedz?jtiesa secin?ja ar?, ka visi šie dar?jumi bija ?sti un nevis kr?pnieciski, jo to rezult?t? nol?gtie pakalpojumi patieš?m tika sniegti.

37. Š?dos apst?k?os *VAT and Duties Tribunal, Manchester* izl?ma aptur?t tiesved?bu un l?gt Tiesu sniegt prejudici?lu nol?mumu par š?du jaut?jumu:

“Ja

- i) universit?te atsak?s no ties?b?m nemaks?t PVN par pre?u pieg?d?m un pakalpojumu sniegšanu saist?b? ar konkr?tu tai piederošu nekustamo ?pašumu un iznom? šo ?pašumu t?s izveidotam un kontrol?tam trastam,
 - ii) trasts atsak?s no ties?b?m nemaks?t PVN par pre?u pieg?d?m un pakalpojumu sniegšanu saist?b? ar attiec?go nekustamo ?pašumu un nodod apakšnom? šo ?pašumu universit?tei,
 - iii) nomas un apakšnomas l?gumus universit?te nosl?dz un ?steno tikai nol?k? g?t fisk?las 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 trasts, 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 PVN direkt?vas 4. panta 2. punkta otro teikumu š?du nomu un apakšnomu var kvalific?t k? “saimniecisku darb?bu”?

III – V?rt?jums

38. Lai gan izv?l?tie nodok?a samazin?šanas pl?ni ir daž?di, š?s lietas izvirza identiskas tiesiskas probl?mas. P?c b?t?bas iesniedz?jtiesas v?las sa?emt padomus attiec?b? uz diviem jaut?jumiem. Pirmk?rt, Tiesai tiek jaut?ts, vai attiec?gie dar?jumi var tikt uzskat?ti par saimniecisk?m darb?b?m Sest?s direkt?vas 4. panta 2. punkta izpratn? un vai tie atbilst “pre?u pieg?dei vai pakalpojumu sniegšanai”, ko “par atl?dz?bu veicis nodok?u maks?t?js, kas k? t?ds r?kojas” direkt?vas 2. panta izpratn? (10).

39. Ar otro jaut?jumu tiek vaic?ts, vai l?gumi par iepriekš samaks?t? PVN atmaksu vai atbr?vojumu no t? var tikt noraid?ti, pamatojoties uz Kopienu ties?bu teoriju par ?aunpr?t?gu ties?bu izmantošanu (11).

A – *Saimnieciskas darb?bas gait? veiktas pre?u pieg?des vai pakalpojuma sniegšanas j?dziens*

40. Kopien? kop?jaj? PVN sist?m? atskait?jumu sist?mas m?r?is ir piln?b? atbr?vot uz??m?ju no visas uz??m?jdarb?bas gait? maks?jam? vai samaks?t? PVN (12). Ir zin?ms, ka Sest?s direkt?vas 4. panta 2. punkt? lietot? j?dziena “saimniecisk? darb?ba” piem?rošanas joma ir ?oti plaša un tam ir objekt?vs raksturs (13). K? Tiesa atzina *Rompelman* liet?, “pievienot?s v?rt?bas

nodokļa kopējā sistēmā [...] nodrošina, ka visas saimnieciskās darbības neatkarīgi no to mērķa vai rezultāta [...] tiek apliktas ar nodokli pilnīgi neitrali? veidā” (14). Attiecīgi direktīvas 4. panta 1. punkts skaidri attiecas uz jebkuru darbību “neatkarīgi no šīs darbības mērķa un rezultāta”. 1987. gada 26. marta spriedumā lietā Komisija/Nīderlande, Tiesa norādīja, ka, lai noteiktu, vai darbība ir saimnieciska darbība kopējās PVN sistēmas izpratnē, “darbība tiek aplūkota pati par sevi neatkarīgi no tās mērķiem vai rezultātiem” (15). Tādēļ ir nepieciešams apskatīt darbību objektīvi un *per se*, lai noteiktu tās raksturu? iezīmes un izlemtu, vai tā pārcērtās ir saimnieciska darbība, un nevis, aplūkojot darījuma iespējamo mērķi vai pušu nolūkus (16).

41. Šī pieeja ir balstīta uz principu, ka kopējai PVN sistēmai jābūt neitralai, un uz tiesiskās drošības principu, kas pieprasa, lai Kopienas tiesību aktu piemērošana būtu iepriekš paredzama personām, kurām tie tiek piemēroti (17). Šī ar tiesisko drošību saistītā prasība vēl stingrāk ir jāievēro to noteikumu gadījumā, kuri var radīt finansiālas sekas, lai skartās personas varētu precīzi paredzēt savu tiesību un pienākumu apjomu (18).

42. Tomēr Apvienotās Karalistes valdība, ko lielā mērā atbalsta Ārijas, Nīderlandes un Itālijas valdības, norāda, ka tādā darījumā, kādā ir tikuši veikti šādas lietas, kuri ir veikti vienīgi, lai atgūtu samaksāto priekšnodokli un tādējādi aizkavētu PVN maksāšanu vai izvairītos no PVN maksāšanas, kas normāli būtu jāmaksā, nav saimnieciskas darbības kopējās PVN sistēmas izpratnē un tādēļ tos nevar uzskatīt par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu tiesību aktu par PVN izpratnē. Tā apgalvo, ka, ja vienīgais attiecīgajos darījumos iesaistīto pušu nolūks ir bijis iesaistītās puses, lai izvairītos no nodokļu maksāšanas, šādas darbības ir pilnīgi pretējās Sestās direktīvas mērķiem un tādējādi nevar tikt uzskatītas par saimnieciskām darbībām.

43. Analizējot Apvienotās Karalistes valdības šājos sakarā iesniegtos argumentus, ir vērts pievērst uzmanību trim jautājumiem. Pirmkārt, es aplūkošu jautājumu, vai, kā apgalvo Apvienotās Karalistes valdība, pašreizējās lietas ir piemērojama Tiesas izstrādātā atšķirība starp likumgūm un nelikumgūm darbībām, lai noteiktu, cik tālu sniedzas saimniecisku darbību jēdziena piemērošanas joma. Otrkārt, es apskatīšu, cik svarīga nozīme, lai izslēgtu darījumus no saimniecisko darbību jēdziena, ir darījumus noslēgšanas mērķiem, uz ko norāda Apvienotās Karalistes valdība. Treškārt, es aplūkošu, kādas plašākas sekas varētu rasties no tā, ja tiktu pieņemta Apvienotās Karalistes valdības interpretācija, kas, ierobežojot pašu PVN tiesību normu aptverto jomu, cenšas aizkavēt pārus, lai izvairītos no PVN maksāšanas.

1. Saimnieciskas darbības jēdziens un atšķirība starp likumgūm un nelikumgūm darbībām

44. Apvienotās Karalistes spriešanas gaitā, kam nepiekrīt prasītāji trijās lietās un Komisija, pārcērtās ir balstīta uz analoģiju ar Kopienas Tiesas pastāvīgo judikatūru, saskaņā ar kuru atsevišķas pretlikumgas darbības neietilpst PVN noteikumu piemērošanas jomā (19). Pēc manām domām, šī judikatūra neatbalsta Apvienotās Karalistes valdības izvirzīto argumentu.

45. No pastāvīgās judikatūras izriet, ka finanšu neitralitātes princips aizliedz vispārīgi nošķirt likumgas un pretlikumgas darbības (20). Principā pat nelikumīgi darījumi ietilpst Sestās direktīvas piemērošanas jomā un ir aplikami ar PVN (21). Vienīgais izņēmums ir tad, ja darbība pilnīgi ir ārpus likumgu saimniecisku darbību sfēras (22). Tomēr šis izņēmums attiecas tikai uz tādām preču vai pakalpojumu tirdzniecību, kuru tirdzniecība Kopienā ir pilnīgi aizliegta un kuras to būtu un specifisku pašību dēļ nevar tirgot vai iekārt ekonomikas procesos (23). Piemēram, Sestās direktīvas piemērošanas jomā neietilpst narkotisku vielu vai viltotas naudas piegāde (24). Tas neattiecas uz pašreizējās lietas apskatāmajām darbībām, kas attiecas uz attīstības un investīciju pakalpojumiem, protēžu un zāļu piegādi un nekustamā īpašuma nomu. Tādējādi apskatāmie darījumi pārcērtās ir likumīgi neatkarīgi no tā, vai tie ir tikuši veikti, lai aizkavētu nodokļu maksāšanu vai izvairītos no tās. Tādēļ judikatūra, kas attiecas uz nelikumgūm darbībām, nav piemērojama pašreizējām lietām pretēji Apvienotās Karalistes

valdības argumentiem (25).

2. Mērķa nozīmīgums attiecībā uz saimnieciskās darbības klasifikāciju

46. Apvienotā Karaliste norāda, ka, lai varētu noteikt darbības patieso dabu, ir jāņem vērā visi apstākļi, pie kuriem tiek veikts apskatāmais darījums (26), un ka šajos apstākļos jāietilpst darījuma noslēgšanas mērķim (27).

47. Šajā sakarā tās balstās uz tādām lietām kā *Stockholm Lindöpark*, *Faaborg-Gelting* un *Sinclair Collis*. Tomēr šājs lietās nebija šaubu, ka apskatītās darbības pēc savas dabas bija saimnieciskās. *Faaborg-Gelting Linien* lietā jautājums bija par to, vai restorānā notiekošie darījumi ir atzīstami par preču piegādi vai par pakalpojumu sniegšanu Sestās direktīvas nozīmā (28). *Stockholm Lindöpark* lieta attiecās uz jautājumu par to, vai golfa laukuma pārvaldīšanu vajadzētu uzskatīt par nekustamā pašuma nomu vai par tādū pakalpojumu sniegšanu, kas saistīti ar sportu vai fizisko izglītību, lai noteiktu, vai šīs darbības ir atbrīvojama no PVN samaksas (29). *Sinclair Collis* lieta attiecās uz jautājumu par to, vai tas, ka telpu pašnieks savās telpās atzina cigarešu tirdzniecības automāta pašniekam šo automātu uzstādīt, darbināt un apkopt, jāuzskata par nekustamā pašuma nomu (30). Visās šajās lietās Tiesa aplūkoja apstākļus, pie kuriem tika veiktas saimnieciskās darbības, lai noteiktu, kā tās pareizi klasificēt saskaņā ar Sesto direktīvu, un nevis, lai noteiktu, vai šīs darbības ietilpa Sestās direktīvas darbības jomā. Ne no vienas no šīm lietām nevar secināt, ka darbības pātrauc būt par "saimniecisku darbību", ja tās tiek veiktas, lai aizkavētu PVN maksāšanu vai no tās izvairītos.

48. Ir taisnība, ka pašreizējās lietās apskatāmie darījumi izskatās tikai kā instrumenti vai netieši darījumi, kas veikti, lai īstenotu sarežģītus plānus, kas iecerēti, lai izvairītos no nodokļu maksāšanas. Tomēr izvairīšanās no nodokļu maksāšanas jebkurā gadījumā nav darbība, kas ir tieši saistīta ar dažādajiem uzņēmējdarbības soļiem, kas tika sperti par atlīdzību katrā no apskatāmajiem darījumiem. Tādējādi izvairīšanās no nodokļu maksāšanas ir tās apstākļi, kas nemaina visu šo darījumu raksturogo un objektīvo dabu (31). Lai pārliecinātos, vai ir notikusi preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana apmaiņā pret ekonomisku atlīdzību un sekojoši noteiktu šādu darījumu raksturogo un objektīvo dabu, tie jāapskata atsevišķi uz attiecīgo objektīvo apstākļu fona.

49. Līdzīgi apstākļi, ka Sestā direktīva neattiecas uz nodokļu maksātāja privātajām darbībām, tādēļ nepalīdz Apvienotās Karalistes valdības argumentam. *Wellcome Trust* lietā Tiesa analizēja jautājumu par to, vai, pārvaldot savu investīciju portfeli, *Wellcome* darbojas kā privāts investors vai arī veica uzņēmējdarbību. Tiesa atzina, ka jāņem vērā lietas apstākļi un secināja, ka *Wellcome* bija jāuzskata par gala patērētāju un nevis par "nodokļu maksātāju, kas kā tās rīkojas" Sestās direktīvas 2. panta 1. punkta izpratnē. *Enkler* lietā (32) jautājums bija par to, vai autofurgona iznomāšana bija uzskatāma par ilglaicīgu materiāla pašuma izmantošanu "nolūkā gūt no tā ienākumus" Sestās direktīvas 4. panta 2. punkta izpratnē. Tiesa uzskatīja, ka autofurgons "pēc savas dabas [...] var tikt lietots gan saimnieciskiem, gan privātiem mērķiem" (33). Lai noteiktu, vai šāds pašums tiek lietots saimnieciskiem mērķiem, Tiesa izlīma, ka jāņem vērā tādēļ apstākļi kā preču daba, laika posma ilgums, uz kuru attiecīgais pašums tika iznomāts, klientu skaits un peļņas apjoms (34). Tomēr šajās lietās netiek apgalvots, ka attiecīgajiem darījumi ir tikuši veikti, darbojoties kā privātpersonām. Šie darījumi ir uzņēmējdarbības darbības, neatkarīgi no tā, ka tie ir tikuši veikti tādū plānu ietvaros, kas iecerēti, lai izvairītos no PVN maksāšanas.

50. Tādēļ, pretēji Apvienotās Karalistes uzskatam, no Tiesas nostājas *Breitsohl* (35) un *INZO* (36) spriedumos neizriet, ka darbības zūd tās saimnieciskais raksturs, ja vienīgais tās veikšanas mērķis ir fiskālas priekšrocības iegūšana. Šajās lietās apskatāmais jautājums bija par personas, kas līdz atskaitīt PVN, situāciju, ja šī persona nepatiesi norāda sevi kā nodokļu maksātāju. Tiesa atzina, ka "krāpšanas vai āunprātīgas izmantošanas gadījumos, kuros attiecīgā persona,

piem?ram, aizbildinoties ar noteiktas saimnieciskas darb?bas veikšanu, faktiski m??ina ieg?t sav? ?pašum? preces, attiec?b? uz kur?m var?tu veikt atskait?jumu, nodok?u iest?de var piepras?t atmaks?t naudas summas ar atpaka?ejošu sp?ku, pamatojoties uz to, ka šie atskait?jumi veikti, balstoties uz nepatiesiem apgalvojumiem” (37).

51. Šaj?s liet?s netiek apgalvots, ka pras?t?ji ir centušies atg?t priekšnodokl? samaks?to PVN, pamatojoties uz nepatiesiem apgalvojumiem. Bez tam j?izš?ir starp nol?ku iesaist?ties saimniecisk?s darb?b?s, kas ir nepieciešams, lai ieg?tu nodok?u maks?t?ja statusu, un š?du darb?bu m?r?i, kas, saska?? ar Sest?s direkt?vas 4. panta 1. punktu, nav b?tisks. Atš?ir?b? no *Breitsohl* un *INZO* liet?m, pašreiz?j?s lietas attiecas uz pras?t?ju veikto saimniecisko darb?bu m?r?i, nevis uz jaut?jumu, vai pras?t?ji patiesi bija iecer?juši veikt š?s darb?bas k? nodok?u maks?t?ji. Pakalpojumi tika patieš?m sniegti un preces tika patieš?m pieg?d?tas apmai?? pret atl?dz?bu, lai gan tas tika dar?ts r?p?gi izpl?nota pl?na ietvaros, kas bija iecer?ts, lai rad?tu iesp?ju atg?t samaks?to priekšnodokli.

52. Saska?? ar Apvienot?s Karalistes vald?bas ieteikto attiec?go direkt?vas normu interpret?ciju, lai noteiktu, vai no dar?juma izrietoša pre?u pieg?de vai pakalpojumu sniegšana ir nodok?u maks?tāja veikta pre?u pieg?de vai sniegts pakalpojums Sest?s direkt?vas izpratn?, ir nepieciešams ?emt v?r? dar?juma pušu nol?kus. Š?da interpret?cijas gaita ir pretrun? “saimnieciskas darb?bas” j?dziena objekt?vajam raksturam, kas ir neat?emama PVN sist?mas da?a, ko nosaka tiesisk?s droš?bas princips un kas nedr?kst b?t atkar?gs no iesaist?to tirgot?ju nol?kiem (38).

3. Izvair?šan?s no PVN maks?šanas nov?ršana, ierobežojot PVN noteikumu piem?rošanas jomu

53. Š?iet, ka iesakot šo interpret?cijas pieeju, Apvienot?s Karalistes vald?ba cenšas apkarot PVN nemaks?šanas pl?nus, sašaurinot pašas PVN sist?mas robežas. Citiem v?rdiem sakot, ja tiek atkl?ti dar?jumi, kas veikti ar m?r?i atlikt vai piln?b? izvair?ties no PVN maks?šanas, tie vienk?rši neietilptu PVN sist?mas piem?rošanas jom?. P?c man?m dom?m, Tiesai nevajadz?tu piekrist š?dai pieejai, jo t? ir pretrun? t?s judikat?rai. Bez tam, ja Tiesa ir iecer?jusi atk?pties no savas pašreiz?j?s pieejas un izv?l?ties Apvienot?s Karalistes pied?v?to apgalvojumu, tai piln?b? j??em v?r? probl?mas, kas izriet no š?s interpret?cijas gaitas un ko es ?si aprakst?šu turpm?kajos punktos. Visbeidzot, j?piev?rš uzman?ba efekt?vas nodok?u nemaks?šanas pl?nu apkarošanas maz?k radik?lu alternat?vu ekistencei, kas vair?k atbilst kop?j?s PVN sist?mas garam un dabai. Šis jaut?jums tiks apskat?ts zem?k, sada?? ar virsrakstu “?aunpr?t?ga ties?bu izmantošana”.

54. Apvienot?s Karalistes viedoklis, ka j??em v?r? dar?juma m?r?is, p?c b?t?bas novēd pie paradoksa, ka Sest? direkt?va neb?tu piem?rojama š?diem dar?jumiem tikai un tieši t?p?c, ka dar?juma puses ir centuš?s atlikt vai piln?b? izvair?ties no PVN maks?šanas. K? Tiesas s?d? nor?d?ja Komisija, š?du interpret?cijas gaitu sav? lab? var?tu izmantot ne tikai nodok?u administr?cija, k? tas notiktu pašreiz?j?s liet?s, bet ar? nodok?u maks?t?ji. Princip? ar? p?d?jie var?tu apgalvot, ka, ?emot v?r? atseviš?a dar?juma m?r?i, zin?ma darb?ba netika veikta saimnieciskas darb?bas gait? un attiec?gi neietilpst PVN sist?mas piem?rošanas jom?. Tas b?tu iesp?jams, piem?ram, *Halifax* liet?, kur starp *Halifax* un *LPDS* tika nosl?gts atseviš?s dar?jums par celtniec?bas pakalpojumu sniegšanu un kura rezult?t? *Halifax* patieš?m samaks?ja apm?ram GBP 164 000, tai skait? apm?ram GBP 25 000 PVN. Ar? šis dar?jums, l?dz?gi p?r?jiem, tika veikts tikai, lai izvair?tos no PVN maks?šanas (39). T?d?? saska?? ar Apvienot?s Karalistes vald?bas ieteikto pieeju šis dar?jums ac?mredzot b?tu bijis j?atst?j ?rpus PVN sist?mas piem?rošanas jomas, kaut gan t? rezult?t? patiesi tika samaks?ts PVN. Man nav piln?gi skaidrs, k? saska?? ar Apvienot?s Karalistes vald?bas ieteikto pieeju, kas orient?ta uz dar?juma m?r?i, b?tu j?r?kojas attiec?b? uz šo atseviš?o dar?jumu, lai tam var?tu turpin?t piem?rot Sesto

direkt?vu. Tas ir cieši saist?ts ar v?l vienu probl?mu, kas rodas no Apvienot?s Karalistes vald?bas ieteikt?s interpret?cijas.

55. Paties?b?, k? redzams no iesniedz?jtiesas l?muma *Halifax* liet?, ja dar?jumi, kas veikti, lai izvair?tos no nodok?u maks?šanas, tiek ignor?ti, atst?jot tos ?rpus PVN sist?mas piem?rošanas jomas, tad lai noskaidrotu, kuriem pre?u vai pakalpojumu sa??m?jiem ir j?maks? PVN, k??st nepieciešams rekonstru?t pieg?žu virkni. Visticam?k, ka šo pieg?žu sa??m?ji neb?s tie, kuri ir nor?d?ti l?gumos un r??inos, kas attiecas uz ignor?tajiem dar?jumiem. Š?da rekonstrukcija ir ?oti problem?tiska.

56. Pirmk?rt, t? pie?em, ka past?v viens parastais veids, k?, piem?ram, veikt celtniec?bas darbus *Halifax* un *Huddersfield* liet?s un ieg?d?ties z?les un prot?zes *BUPA* liet?. Š?da veida parasts dar?jums ietilptu PVN sist?m?, bet past?v risks, ka tas var?tu neb?t nekas vair?k k? tikai fant?zijas auglis, jo princip? nepast?v viens parasts veids, k?d? veikt saimniecisku darb?bu. P?c b?t?bas nav nek? neparasta taj?, ka, piem?ram, banka celtniec?bas pakalpojumu veikšanai izmanto invest?ciju un nekustam? ?pašuma att?st?bas sabiedr?bu starpniec?bu t? viet?, lai nosl?gtu l?gumus nepastarpin?ti ar b?vuz??m?jiem. Neviens no šiem uz??m?jdarb?bas veikšanas veidiem nevar tikt uzskat?ts par parast?ku k? otrs. Viena vai otra izv?le, lai aizvietotu dar?jumus, ko puses paties?b? ir veikušas, bet kas ir tikuši ignor?ti attiec?b? uz PVN, b?tu t?ri patva??ga izv?le.

57. Otrk?rt, t? ignor? patiesu ?pašuma ties?bu nodošanu vai pakalpojumu sniegšanu apmai?? pret ekonomisku atl?dz?bu, t? viet? koncentr?joties uz oper?cijas gala rezult?tu, par ko tiek uzskat?ts, ka tam j?piem?ro PVN. Tas ir pretrun? ar pamatprincipu, kas rakstur?gs kop?jai PVN sist?mai un kas ir ietverts Pirm?s un Sest?s direkt?vas 2. pant?, saska?? ar kuru PVN tiek piem?rots katram dar?jumam, atsaucoties uz katru pieg?di vis? dar?jumu virkn? (40).

58. V?l viena un, p?c man?m dom?m, neatrisin?ta, probl?ma, kas rodas no Apvienot?s Karalistes vald?bas ieteikt?s interpret?cijas, ir jaut?jums, vai, lai izsl?gtu darb?bas no Sest?s direkt?vas piem?rošanas jomas, vis?m pl?n? iesaist?taj?m pus?m j?b?t kop?jam nol?kam ieg?t fisk?lu priekšroc?bu. K? Komisija min?ja Tiesas s?d?, past?v re?las briesmas, ka nevain?gas treš?s puses var tikt nelabv?l?gi ietekm?tas t? rezult?t?, ka t?s veic vai sa?em pre?u pieg?di vai pakalpojumus dar?jumus, kuru vien?gais m?r?is ir fisk?lu priekšroc?bu ieg?šana. P?c man?m dom?m, šo probl?mu var apmierinoši atrisin?t tikai, tieši atsakoties pie?emt Apvienot?s Karalistes pied?v?to interpret?ciju j?dzienam nodok?u maks?t?ja saimniecisku darb?bu laik? veikta pre?u pieg?de vai pakalpojumu sniegšana.

59. Augšmin?to apsv?rumu d?? es uzskatu, ka Tiesai j?sniedz atbilde iesniedz?jties?m, ka j?dzieni "saimnieciska darb?ba" un "pre?u pieg?de vai pakalpojumu sniegšana", ko veicis "nodok?u maks?t?js, kas k? t?ds r?kojas", Padomes 1977. gada 17. maija Sest?s direkt?vas 77/388/EEK par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma: vienota apr??inu b?ze – 2. un 4. panta izpratn? j?interpret? t?d?j?di, ka katrs no apskat?majiem dar?jumiem j?analiz? objekt?vi un *per se*. ?emot to v?r?, fakts, ka pre?u pieg?de vai pakalpojumu sniegšana ir tikusi veikta vien?gi nol?k? ieg?t fisk?lu priekšroc?bu, ir neb?tisks.

B – ?aunpr?t?ga ties?bu izmantošana

60. Iesniedz?jtiesas v?las noskaidrot, vai ?aunpr?t?gas ties?bu izmantošanas j?dziens, ko Tiesa iepriekš ir atzinusi cit?s Kopienas ties?bu jom?s, ir piem?rojams ar? PVN jom?. Š?s teorijas rezult?t? nodok?u maks?t?ji nevar?tu ieg?t fisk?lu priekšroc?bu t?du dar?jumu rezult?t?, kas ir tikuši nosl?gti un veikti vien?gi nol?k? ieg?t šo fisk?lo priekšroc?bu.

61. Tiesai daudz?s liet?s ir bijusi iespēja izteikt savu viedokli par t? saukt?s “?aunpr?t?gas ties?bu izmantošanas” vai plaš?k – vienk?rši “?aunpr?t?gas izmantošanas” jaut?jumu. Apvienot?s Karalistes vald?ba, ko atbalsta ?rijas, N?derlandes un Francijas vald?ba, k? ar? Komisija, pamatojoties uz šo judikat?ru, apgalvo, ka š? teorija ir piem?rojama ar? PVN jom?.

1. ?aunpr?t?gas izmantošanas j?dziens Tiesas judikat?r?

62. Tiesas judikat?ras anal?ze attiec?b? uz ?aunpr?t?gas izmantošanas j?dzienu Kopien? ties?b?s konsekventi atkl?j vair?kus sapl?stošus elementus. S?kot pamatbr?v?bu kontekst?, Tiesa atzina, ka nav pie?aujams, ka dal?bvalsts ties?bu normas tiek nelikum?gi apietas, ekspluat?jot š?s br?v?bas (41). Tiesa ir apstiprin?jusi šo domu ar? citos specifiskos kontekstos, k?, piem?ram, soci?l? nodrošin?juma jom?, kur t? ar? ir atzinusi, ka pabalstus nedr?kst ieg?t ?aunpr?t?gas izmantošanas vai kr?pniecisku darb?bu rezult?t? (42). Cit?s liet?s, kas attiecas uz lauksaimniec?bas politikas jomu, Tiesa t?pat ir nor?d?jusi, ka attiec?go ties?bu normu piem?rošana eksporta kompens?cij?m “nek?d? gad?jum? nedr?kst sniegties tikt?l, lai t?s b?tu piem?rojam? eksport?t?ja ?aunpr?t?g?m darb?b?m (43)”. Cit? liet?, kura attiec?s uz to pašu jomu, kur? tika apspriesta kompens?cijas summu izmaksa par V?cij? no treš?s valsts import?tu sieru, Tiesa atz?m?ja, ka, “ja var?tu pier?d?t, ka siera import?šana un eksport?šana atpaka? netika veikta k? *bona fide* uz??m?jdarb?bas darb?bas, bet gan tikai, lai nelikum?gi g?tu labumu no finansi?lu kompens?cijas summu pieš?iršanas”, neb?tu ties?bu sa?emt š?du maks?jumu (44). Cit? judikat?ras l?nij?, kas attiec?s uz uz??m?jdarb?bas ties?b?m, Tiesa atzina ar?, ka akcion?rs nedr?kst pa?auties uz Kopien? ties?bu normu, lai ?aunpr?t?gi g?tu priekšroc?bas, kas ir skaidri pret?jas attiec?g?s ties?bu normas m?r?iem (45). Nesen?k, *Centros* liet?, kur? tika apspriesta iesp?jama ?aunpr?t?ga uz??m?jdarb?bas veikšanas ties?bu izmantošana, Tiesa apstiprin?ja savu poz?ciju, nor?dot, ka “dal?bvalstij ir ties?bas veikt pas?kumus, lai nov?rstu atseviš?u pilso?u centienus, izmantojot ar L?gumu nodibin?t?s ties?bas, apiet valsts ties?bu aktus, vai lai attur?tu pilso?us ?aunpr?t?gi vai negod?gi sav? lab? izmantot Kopien? ties?bu normas” (46).

63. P?d?jais arguments atspogu?o divus galvenos kontekstus, kuros Tiesa ir analiz?jusi ?aunpr?t?gas izmantošanas j?dzienu. Pirmk?rt, gad?jumi, kad Kopien? ties?bu normas tiek ?aunpr?t?gi izmantotas, lai apietu valsts ties?bu aktus. Otrk?rt, kad Kopien? ties?bu normas tiek ?aunpr?t?gi izmantotas, lai g?tu labumu t?d? veid?, kas ir pretrun? šo pašu ties?bu normu m?r?iem un j?gai (47).

64. P?c man?m dom?m, var noteikti uzskat?t, ka no š?s judikat?ras izriet Kopien? ties?bu visp?r?jais princips (48). Tiesa to ir sintez?jusi, nor?dot, ka “uz Kopien? ties?bu norm?m nevar balst?ties kr?pniecisk? vai ?aunpr?t?g? nol?k?” (49). Tom?r šis princips, kas ir izteikts tik plaš? un sam?r? ri??veid?g? veid?, pats par sevi nav noder?gs, lai noteiktu, vai no specifiskas Kopien? ties?bu normas izrietoš?s ties?bas tiek izmantotas ?aunpr?t?gi. Lai tas b?tu iedarb?gs, ir nepieciešama detaliz?t?ka teorija vai tests, lai noteiktu, vai ir notikusi ?aunpr?t?ga izmantošana (50).

65. Šaj? sakar? no iepriekš?j?s judikat?ras izriet, ka Tiesa cenšas uzman?gi balans?t starp to, lai atst?tu pien?kumu izv?rt?t ?aunpr?t?gu izmantošanu valstu ties?m saska?? ar vi?u pašu attiec?gaj?m valstu ties?bu norm?m (51), un to, lai nodrošin?tu, ka šis nov?rt?jums neapdraud to Kopien? ties?bu normu piln?gu un viendab?gu piem?rošanu, par kur?m tiek apgalvots, ka t?s ir tikušas izmantotas ?aunpr?t?gi (52). T? rezult?t? Tiesa ir izstr?d?jusi parametru, saska?? ar kuru tiek veikts izv?rt?jums valstu l?men?. Pirmk?rt, ?aunpr?t?gas izmantošanas izv?rt?jums j?balsta uz objekt?viem pier?d?jumiem. Otrk?rt un vissvar?g?k, tas j?veic saska?? ar t?s Kopien? ties?bu normas j?gu un m?r?iem, par kuru tiek apgalvots, ka t? ir tikusi piem?rota ?aunpr?t?gi (53). Šaj? sakar?, cikt?l š?du m?r?u noteikšana ir atkar?ga no interpret?cijas, Tiesa vair?k?s liet?s ir tieši noraid?jusi apgalvojumu, ka ir notikusi ?aunpr?t?ga izmantošana (54).

66. Tom?r sav? spriedum? *Emsland Stärke* (55) liet? Tiesa sp?ra n?košo soli, lai formul?tu piln?g?ku Kopien? ties?bu teoriju attiec?b? uz ?aunpr?t?gu izmantošanu. Tiesai tika uzdots jaut?jums par to, vai eksport?t?jam dr?kst at?emt ties?bas sa?emt eksporta kompens?ciju, kaut gan vi?š bija izpild?jis Komisijas 1979. gada 29. novembra Regulas (EEK) Nr. 2730/79, ar kuru nosaka kop?jus s?ki izstr?d?tus noteikumus lauksaimniec?bas produktu eksporta kompens?ciju re?ž?ma piem?rošanai, form?l?s pras?bas eksporta kompens?cijas sa?emšanai (56). B?t?b? šaj? liet? apskat?m?s preces tika izmantotas pl?n?, kura izpildes laik? t?s tika eksport?tas un nodotas pat?ri?am treš? valst?, bet bez jebk?du izmai?u veikšanas un ar tiem pašiem transportl?dzek?iem tika nekav?joties import?tas atpaka? Kopien?.

67. Tiesa izl?ma, ka attiec?g?s Kopien? ties?bu normas j?interpret? t?d?j?di, ka ?aunpr?t?gas izmantošanas gad?jum? tiek zaud?tas ties?bas uz kompens?ciju. T?d?? Tiesa pied?v?ja testu, lai noteiktu, vai ir notikusi ?aunpr?t?ga izmantošana, kas sast?v?ja, pirmk?rt, no “objekt?vu apst?k?u kopuma, kuram past?vot, neskatoties uz form?lu Kopien? noteikumos paredz?to nosac?jumu iev?rošanu, ar šo tiesisko regul?jumu sasniedzamais m?r?is nav sasniegts” (57) un, otrk?rt, no “subjekt?va elementa, proti, nol?ka g?t labumu no Kopien? ties?b?m, m?ksl?gi radot t? ieg?šanai nepieciešamos priekšnosac?jumus.” (58) Apvienot?s Karalistes vald?ba nor?da, ka praktiski šo pašu testu vajadz?tu piem?rot kop?jai PVN sist?mai neatkar?gi no t?, ka ne Sestaj? direkt?v?, ne valsts likumdošan? nepast?v ties?bu normas, kas to tieši noteiktu.

68. P?c b?t?bas no augšmin?t?s judikat?ras attiec?b? uz ?aunpr?t?gas izmantošanas j?dzienu (kas ne vienm?r tiek min?ts k? ?aunpr?t?ga ties?bu izmantošana) izriet konsekventa attieksme, k? rezult?t? ?aunpr?t?gas izmantošanas izv?rt?šana balst?s uz to, vai piesaukt?s ties?bas ir saska?? ar to ties?bu normu j?gu, no kur?m t?s form?li izriet (59). Personai, kura apgalvo, ka tai ir k?das ties?bas, š?s ties?bas tiek liegtas tikai tikt?l, cikt?l atsauce uz to Kopien? ties?bu normu, no kuras š?s ties?bas form?li izriet, tiek izdar?ta, lai g?tu “?aunpr?t?gu priekšroc?bu, kas ir skaidr? pretrun? š?s ties?bu normas m?r?iem” (60). T?gad, ja ties?bu izmantošana notiek attiec?g?s Kopien? ties?bu normas m?r?u un iecer?to rezult?tu robe?š?s, nenotiek ?aunpr?t?ga izmantošana, bet gan tikai šo ties?bu likum?ga izmantošana (61).

69. T?d?? es uzskatu, ka šis ?aunpr?t?gas ties?bu izmantošanas j?dziens darbojas k? *Kopien? ties?bu interpret?cijas princips*, k? Komisija ir nor?d?jusi savos rakstveida apsv?rumos (62). Izš?irošais faktors ?aunpr?t?gas izmantošanas noteikšan? š?iet pielietoto Kopien? ties?bu normu teleolo?isk? darb?bas joma (63), kas j?nosaka, lai var?tu secin?t, vai no attiec?gaj?m ties?bu norm?m patieš?m izriet piesaukt?s ties?bas, cikt?l t?s nav ac?mredzami ?rpas šo ties?bu normu piem?rošanas jomas. Tas izskaidro to, k?p?c Tiesa bieži atsaucas vienk?rši uz ?aunpr?t?gu izmantošanu un nevis uz ?aunpr?t?gu ties?bu izmantošanu.

70. Šaj? sakar? tas, kas *Emsland* liet? tiek min?ts k? ?aunpr?t?gas izmantošanas subjekt?vais elements, neietekm? Kopien? ties?bu ?aunpr?t?gas izmantošanas j?dziena interpretat?vo dabu (64). *Emsland* liet? Tiesa sasaist?ja šo subjekt?vo elementu ar secin?jumu, ka situ?cija, kur? bija

j?piem?ro atseviš?a Kopien? ties?bu norma, bija t?ri m?ksl?ga. P?c man?m dom?m, š?du secin?jumu par situ?cijas m?ksl?gumu nedr?kst?tu balst?t uz to personu subjekt?vo nol?ku izv?rt?jumu, kuras apgalvo, ka t?m ir k?das Kopien? ties?bas. Atseviš?u notikumu vai dar?jumu subjekt?v? daba noteikti j?nosaka, balstoties uz objekt?vu apst?k?u kopu, kas j?p?rbauda katr? atseviš?? liet?. Tas bez tam atbilst Tiesas atsaucei – atkal *Emsland* liet? – uz darb?bas vai uzved?bas “vien?go m?r?i”, kam j?b?t centr?lajam elementam, secin?juma, ka patieš?m ir notikusi Kopien? ties?bu ?aunpr?t?ga izmantošana, atbalstam (65). Ja Tiesa uzskat?tu, ka ?aunpr?t?ga izmantošana notiek katr? gad?jum?, kad attiec?gajai darb?bai nevar b?t cita m?r?a vai attaisnojuma k? vien t?ds Kopien? ties?bu normu pielietojums, kas ir pret?js to m?r?im, p?c man?m dom?m, tas b?tu l?dzv?rt?gi objekt?va krit?rija pie?emšanai ?aunpr?t?gas izmantošanas izv?rt?šanai. Ir taisn?ba, ka šie objekt?vie elementi, visticam?k, atkl?s, ka personai vai person?m, kas bija iesaist?tas darb?b?, bija nodoms ?aunpr?t?gi izmantot Kopien? ties?bas. Tom?r ?aunpr?t?gas izmantošanas izv?rt?šanai izš?irošais faktors nav š?ds nol?ks. Šim faktoram j?b?t objekt?vam pašas darb?bas izv?rt?jumam. Šaj? sakar? pietiek iedom?ties, piem?ram, gad?jumu, kad A bez jebk?das apdom?šan?s izlemj pa?auties uz B padomu un veikt darb?bu, kurai nevar b?t cita izskaidrojuma k? vien fisk?las priekšroc?bas nodrošin?šana A lab?. Tas fakts, ka A nebija subjekt?va nol?ka ?aunpr?t?gi izmantot Kopien? ties?bas, noteikti neb?s b?tisks, lai noteiktu, vai ir notikusi ?aunpr?t?ga izmantošana. Noz?me ir nevis A patiesajam nol?kam, bet gan faktam, ka, objekt?vi raugoties, šai darb?bai nevar b?t cita izskaidrojuma k? vien fisk?las priekšroc?bas nodrošin?šana.

71. T?d?j?di, p?c man?m dom?m, *Emsland* liet? min?t? subjekt?v? elementa eksistenci nevajadz?tu noteikt gr?ti atrodamo pušu subjekt?vo nodomu mekl?jumu rezult?t?. T? viet? pušu nol?ku ?aunpr?t?gi g?t priekšroc?bas no Kopien? ties?b?m var secin?t vienk?rši no situ?cijas m?ksl?g? rakstura, kas j?izv?rt? objekt?vo apst?k?u kopuma gaism?. Ja tiek secin?ts, ka šie objekt?vie apst?k?i patieš?m past?v, ir j?secina, ka persona, kas balst?s uz Kopien? ties?bu normas burtisku tulkojumu, lai ieg?tu ties?bas, kas ir pret?jas š?s normas m?r?iem, šo ties?bu atz?šanu nav peln?jusi. Pie š?diem apst?k?iem attiec?g? ties?bu norma j?interpret? pret?ji t?s burtiskajai noz?mei, tas ir, t?, ka t? nepieš?ir attiec?g?s ties?bas. P?c man?m dom?m, Kopien? ties?bu ?aunpr?t?gas izmantošanas teorijas pamat? ir Kopien? ties?bu normu un veikto darb?bu objekt?vo m?r?u anal?ze un nevis cilv?ku subjekt?vo nodomu anal?ze. T?d?? es uzskatu, ka termina “ties?bu ?aunpr?t?ga izmantošana”, kas saska?? ar Tiesas judikat?ru p?c b?t?bas ir Kopien? ties?bu interpret?cijas princips, lietošana var b?t maldinoša (66). T?p?c es dodu priekšroku terminam “Kopien? ties?bu ?aunpr?t?gas izmantošanas aizliegums” un min?šu “?aunpr?t?gu ties?bu izmantošanu” tikai, ja tas b?s nepieciešams vienk?rš?bas labad.

72. Tagad es piev?rs?šos jaut?jumam šaj?s liet?s par š? Kopien? ties?bu interpret?cijas principa piem?rojam?bu specifiskaj? saska?ot?s kop?j?s PVN sist?mas jom?, un, ja šis princips ir piem?rojams, tad es piev?rs?šos t? piem?rošanas krit?riju formul?šanai šaj?s liet?s.

2. Principa, kas aizliedz Kopien? ties?bu ?aunpr?t?gu izmantošanu, piem?rojam?ba kop?jaj? PVN sist?m?

73. K? nor?d?ja ?ener?ladvok?ts Tezauro, “jebkur? ties?bu sist?m?, kas cenšas pan?kt minim?lu pabeigt?bas l?meni, j?b?t pašaizsardz?bas pas?kumiem, lai nodrošin?tu, ka ties?bas, ko t? pieš?ir, netiek izmantotas ?aunpr?t?g?, p?rm?r?g? vai izkrop?ot? veid?. Š? pras?ba nepavisam nav sveša Kopien? ties?b?s” (67). Es uzskatu, ka ar? kop?jai PVN sist?mai nav imunit?tes pret katr? ties?bu sist?m? kl?tesošo risku, ka var tikt veiktas darb?bas, kas form?li atbilst ties?bu normas pras?b?m, tom?r to rezult?t? š?s ties?bu normas sniegt?s iesp?jas tiek ?aunpr?t?gi izmantotas pret?ji t?s m?r?iem un j?gai.

74. T?d?? ir gr?ti izt?loties PVN kop?jo sist?mu k? k?du no ?aunpr?t?gas izmantošanas br?vu

Kopienų tiesību sistēmā, kurā šis princips nebūtu jāpiemēro. Nav iemesla, kādēļ šajā jomā šādam vispārīgajam Kopienų tiesību principam vajadzētu būt atkarīgam no tā, vai likumdevējs tieši norāda, ka arī PVN direktīvā jāpiemēro Tiesas konsekvēnti apstiprinātais princips, ka nav atļauts formāli balstīties uz Kopienų tiesību normu, lai gūtu priekšrocības, kas ir skaidri pretījas šādas tiesību normas jēgai un mērķiem. Šāds princips, kas tiek uztverts kā interpretācijas princips, ir neaizvietoājams drošības vārstis, kas nodrošina to, ka visas Kopienų tiesību normas tiek aizsargātas pret to formālu piemērošanu, kas balstīta tikai uz to burtisku interpretāciju (68). Doma, ka šis jēdziens ir piemērojams arī PVN jomā, ir pilnīgi saskanīga ar Tiesas nesen pieņemto pozīciju *Gemeente Leusden* lietā, saskaņā ar kuru “cēla pret krāpšanu, nodokļu nemaksāšanu un iespējamu āunprātīgu rēķinu ir mērķis, ko atzīst un veicina Sestās direktīva” (69).

75. Ciktāl šis princips tiek uzskatīts par vispārīgu interpretācijas principu, nav nepieciešams, lai Kopienų likumdevējs tieši nosaka, ka tas ir piemērojams Sestās direktīvas normām. Tikai tāpēc, ka Sestajā direktīvā nav iekļauta norma, kas nosaka principu, saskaņā ar kuru tiek aizliegta āunprātīga izmantošana, mēs nevaram secināt, ka Kopienų likumdevējs bija iecerējis nepiemērot šo principu Sestajai direktīvai – kā rījas valdība norādīja Tiesas sēdē, tādēļ paši secinājumi būtu izdarāmi, piemēram, attiecībā uz tiesiskās drošības principu un tiesiskās paļāvības aizsardzības principu. No otras puses, pat ja Sestajā direktīvā būtu norma, kas tieši nosaka šo principu, kā norādīja Komisija, to varētu uzskatīt vienkārši par jau pastāvoša vispārīgā principa deklarāciju vai kodifikāciju (70).

76. Tieši to pašu iemeslu dēļ es nevaru piekrist argumentam, ko izvirza prasītāji šajā lietā, ka tam, vai Sestās direktīvas kontekstā ir piemērojams vispārīgais princips, kas aizliedz āunprātīgu izmantošanu, jābūt atkarīgam no tā, vai katra dalībvalsts saskaņā ar Sestās direktīvas 27. pantu noteikto procedūru ievieš valsts tiesību nodokļu nemaksāšanas novēršanai piemērotas tiesību normas (71). Ja tiktu pieņemts šāds viedoklis, PVN kopējā sistēmā būtu par patnāju tiesību jomu, kurā tiktu pieņemta praktiski jebkāda oportunistiska nodokļu maksātāju uzvedība, kas paaujas uz tās tiesību normu burtisku tulkojumu, lai āunprātīgi gūtu fiskālas priekšrocības attiecībā pret nodokļu administrāciju, ja vien dalībvalstis iepriekš nav ieviesušas likumdošanas pasākumus, kas šādu uzvedību aizliedz.

77. Es varu sakot, es neredzu nekādu iemeslu, kāpēc PVN tiesību normas nebūtu jāinterpretē saskaņā ar vispārīgo principu, kas aizliedz Kopienų tiesību āunprātīgu izmantošanu. Ir taisnība, ka nodokļu tiesību jomā bieži parādās pamatotas bažas attiecībā uz tiesisko drošību, kas it sevišķi ceļas no nepieciešamības nodrošināt to, lai nodokļu maksātājiem uzliktā finansiālā nasta būtu iepriekš paredzama, un no principa, ka nedrīkst uzlikt nodokļus, nenodrošinot pārstāvību. Tomēr pietiek veikt dalībvalstu tiesību normu salīdzinošu analīzi, lai pārliecinātos, ka šādas bažas nevar liegt atsevišķu vispārīgu noteikumu un nenoteiktu jēdzienu piemērošanu nodokļu tiesību jomā, lai novērstu nelikumīgu izvairīšanās no nodokļu maksāšanas (72). Tiesiskajai drošībai jābūt līdzsvarā ar citām tiesību sistēmā vērtībām. Nodokļu tiesībām nevajadzētu kļūt par kaut ko līdzīgu tiesību “mežonīgajiem rietumiem”, kur jāpiecieš praktiski jebkāda oportunistiska uzvedība, ja vien tā atbilst stingri formālistiskai attiecīgo nodokļu tiesību normu interpretācijai un likumdevējs nav tieši ieviesis pasākumus, lai aizkavētu šādu uzvedību.

78. Sestās direktīvas 27. pants neaizliedz pieņemt āunprātīgas izmantošanas teoriju kopā ar PVN noteikumu interpretācijai. Ir taisnība, ka Tiesa ir konsekvēnti atzinusi, ka dalībvalstīm jāievēro visi Sestās direktīvas noteikumi, un tās nedrīkst nodokļu maksātājiem piemērot tiesību normas, kas atkāpjas no direktīvas struktūras, ja vien šāda atkāpe nav tikusi pieņemta saskaņā ar 27. pantu (73). Nepieciešamība novērst nodokļu nemaksāšanu vai apiešanu nevar attaisnot tādus valsts pasākumus ieviešanu, kas atkāpjas no direktīvas noteikumiem citādi kā vien saskaņā ar tās 27. panta noteikto procedūru (74). Bez tam tiek pieņemtas tikai tās atkāpes, kas ir samērīgas un

nepieciešamas 27. pantā *expressis verbis* noteikto mērķu sasniegšanai (75).

79. Tomēr Kopienu tiesību āunprātīgā izmantošanas aizliegums kā interpretācijas princips nedod iemeslu atkāpām no Sestās direktīvas noteikumiem. Tā piemērošanas rezultāts ir tāds, ka nevar uzskatīt, ka *interpretēt* tiesību norma rada attiecīgās tiesības, jo šīs tiesības skaidri pārsniedz āunprātīgi izmantotās tiesību normas mērķus un jēgu. Šajā sakarā un vissvarīgāk ir tas, ka šī interpretācijas principa darbības rezultāts nav tāds, ka veiktās saimnieciskās darbības būtu jāignorē attiecībā uz PVN, vai tām būtu jābūt ārpus Sestās direktīvas piemērošanas jomas. Sestās direktīvas interpretācijai saskaņā ar šo principu var būt tikai visacīmredzamākās sekas, ko var sagaidīt tiesību interpretācijas kontekstā – ka pretēji tiesību normas burtiskajai nozīmei tā nepiešķir attiecīgās tiesības. Ja šādas interpretācijas rezultātā rodas jebkāda atkāpe, tad tā ir atkāpe tikai no tiesību normas teksta un nevis no pašas tiesību normas, kas ir kaut kas vairāk, nekā tikai tās tiešā nozīme. Bez tam šī Kopienu interpretācijas principa piemērošana pilnībā ģem vērā viendabīgā PVN noteikumu piemērošanas visās dalībvalstīs mērķi, kas ir valstu pasākumu, kas tiek pieņemti, lai novērstu noteiktu veidu nodokļu nemaksāšanu vai apiešanu, pieņemšanai ar 27. pantu uzlikto procesuālo nosacījumu un ierobežojumu pamatā.

80. Tādējādi nepastāv pretruna starp Kopienu tiesību interpretācijas principa, kas aizliedz PVN kopējās sistēmas āunprātīgu izmantošanu, piemērošanu un 27. pantā paredzēto procedūru, saskaņā ar kuru dalībvalstis drīkst ieviest pašus pasākumus, lai atkāptos no Sestās direktīvas noteikumiem nolūkā novērst noteiktu veidu nodokļu nemaksāšanu vai apiešanu.

81. Tāpat es nepiekrītu dažu prasījumu izteiktajam iebildumam, saskaņā ar kuru šāds Kopienu tiesību interpretācijas princips, kas aizliedz āunprātīgu izmantošanu, nevar darboties attiecībā uz tiesībām atskaitīt priekšnodokli, jo šīs tiesības rodas no valsts normām, kuras ievieš Sesto direktīvu. Atskaitīšanas tiesības rodas no Sestās direktīvas. Tās ir Kopienu tiesības, kuru tiesiskais pamats ir Sestās direktīvas 17. pants un kuru saturs bez tam neatstāj dalībvalstīm nekādu rīcības brīvību attiecībā uz to ieviešanu (76). Ja Kopienu tiesību normas cenšas sasniegt konkrētus mērķus un rezultātus, valsts iestādēm valsts tiesību normas, kas tās ievieš, jāinterpretē un jāpiemēro saskaņā ar šiem mērķiem (77). Tādējādi, tā kā šis Kopienu tiesību interpretācijas princips cenšas panākt to, lai netiktu izkropoti Kopienu tiesību un it sevišķi to Sestās direktīvas tiesību normu, kuru rezultātā rodas priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības, mērķi un jēga, šī pieeja interpretācijai ir jāģem vērā arī valsts iestādēm, kad tās piemēro savus valsts tiesību noteikumus attiecībā uz priekšnodokļa atskaitīšanu (78). Bez tam es piekrītu Komisijai, kad tā norāda, ka, piemēram, nav jāģem vērā apstākļi, ka Tiesa attēstāja āunprātīgā izmantošanas jēdzienā spriedumā *Emsland* lietā regulas kontekstā un situācijā, kas attiecās uz Kopienu fondiem un nevis Sestās direktīvas kontekstā. Jāģem vērā tas, ka PVN regulā vienota sistēma un ka tās tiesību normas jāintēpret vienoti. Man jānorāda, ka spriedumā *Gemeente Leusden* lietā Tiesa jau ir tieši atsaukusies uz spriedumā *Emsland* lietā formulēto āunprātīgā izmantošanas jēdzienā, aplūkojot āunprātīgā izmantošanas jēdzienā Sestās direktīvas kontekstā (79).

82. Galvenās grūtības un iebildumi attiecībā uz šāda interpretācijas principa piemērošanu Sestajai direktīvai attēcas uz tādā kritēriju formulēšanu, saskaņā ar kuriem tam būtu jādarbojas šajā specifiskajā jomā. Šajā sakarā ir jāģem vērā tiesiskās drošības un tiesiskās paāvības principi.

3. Kopienu tiesību āunprātīgā izmantošanas jēdziena interpretācija attēcēbā uz tās piemērošanu PVN sistēmā saskaņā ar tiesiskās drošības un nodokļu maksātāju tiesiskās paāvības principiem.

83. Kritēriji interpretācijas principa, kas aizliedz Kopienu tiesību āunprātīgu izmantošanu, piemērošanai PVN jomā jānosaka, ģemot vērā šās saskaņotās sistēmas specifiskās āpāšības un

iez?mes. Spriedum? *Emsland Stärke* liet? formul?tais tests ?aunpr?t?gas izmantošanas noteikšanai šaj? sakar? sniedz v?r? ?emamus ieteikumus, tom?r t? ?patn?ba, ka PVN ir objekt?va rakstura nodoklis, noz?m?, ka autom?tiska p?r?emšana nav ieteicama. Bez tam tas, ka nepast?v vienots tests ?aunpr?t?gas izmantošanas aizlieguma darb?bai vis?s Kopienu ties?bu jom?s, j?uzskata par kaut ko piln?gi dab?gu attiec?b? uz Kopienu ties?b?m, t?pat k? tas ir jebkuras valsts ties?bu sist?m? (80).

84. Lai noteiktu š? Kopienu ties?bu principa piem?rošanas jomu attiec?b? uz kop?jo PVN sist?mu, beigu beig?s ir j?nosaka to PVN direkt?vu ties?bu normu robežas, kas nodok?u maks?t?jiem pieš?ir zin?mas ties?bas. Šaj? sakar? j?l?dzsvaro objekt?va ?aunpr?t?gas izmantošanas anal?ze un tiesisk?s droš?bas un tiesisk?s pa??v?bas principi, kas ar? “ir Kopienu ties?bu sist?mas da?a” (81), un saska?? ar kuriem ir j?interpret? Sest?s direkt?vas noteikumi (82). No šiem principiem izriet, ka nodok?u maks?t?jiem j?b?t ties?b?m iepriekš zin?t, k?di b?s tiem piem?rojamie nodok?i, un šim m?r?im pa?auties uz PVN likumdošanas aktos lietoto v?rdu tiešo noz?mi (83).

85. Bez tam Tiesa saska?? ar dal?bvalstu visp?r?ji pie?emto poz?ciju nodok?u jom? ir konsekventi l?musi, ka nodok?u maks?t?jam ir ties?bas izv?l?ties t?du savas darb?bas strukt?ru, kas tam ?auj samazin?t savu nodok?u nastu. Spriedum? liet? *BLP Group* Tiesa nor?d?ja, ka “uz??m?ja izv?le starp ar nodokli neapliekamam un apliekamam dar?jumiem var balst?ties uz elementu kopumu, tostarp uz fisk?liem apsv?rumiem, kas saist?ti ar PVN rež?mu” (84). Nepast?v tiesisks pien?kums veikt uz??m?jdarb?bu t?d?j?di, lai maksimiz?tu valsts nodok?u ie??mumus. Pamatprincips ir t?ds, ka ir at?auts izv?l?ties veidu, k?d? veikt uz??m?jdarb?bu t?d?j?di, lai b?tu j?maks? vismaz?kais nodok?u daudzums, nol?k? samazin?t izmaksas (85). No otras puses, š?da izv?les br?v?ba past?v tikai PVN rež?ma sniegto likum?go iesp?ju robež?s. Principa, saska?? ar kuru tiek aizliegta ?aunpr?t?ga izmantošana PVN sist?m?, m?r?is ir tieši t?s izv??u jomas defin?šana, ko kop?jie PVN noteikumi at?auj lietot nodok?u maks?t?jiem. Š?dai defin?cijai j??em v?r? tiesisk?s droš?bas un nodok?u maks?t?ju tiesisk?s pa??v?bas principi.

86. Šo principu d?? Kopienu ties?bu interpret?cijas principa, kas aizliedz PVN noteikumu ?aunpr?t?gu izmantošanu, iedarb?bas joma j?defin? t?d?j?di, lai t? neietekm?tu labtic?gu tirdzniec?bu. Tom?r š?du iesp?jamu negat?vu iedarb?bu var nov?rst, ja ?aunpr?t?gas izmantošanas aizliegums tiek saprasts t?d?j?di, ka ties?bas, uz kur?m atsaucas nodok?u maks?t?js, tiek liegtas tikai tad, ja attiec?gajai veiktajai saimnieciskajai darb?bai objekt?vi nav cita izskaidrojuma k? vien pras?bas rad?šana pret nodok?u iest?d?m, un šo ties?bu atz?šana b?tu pretrun? attiec?go PVN kop?j?s sist?mas ties?bu normu iecer?tajiem m?r?iem un rezult?tiem. Š?da veida saimniecisku darb?bu, kaut gan t? nav pretlikum?ga, neaizsarg? Kopienu ties?bu tiesisk?s droš?bas un tiesisk?s pa??v?bas principi, jo t?s vien?gais ticamais m?r?is ir pašas ties?bu sist?mas m?r?u apdraud?šana.

87. T?d?? es uzskatu, ka Kopienu ties?bu ?aunpr?t?gas izmantošanas j?dziens, kad tas tiek piem?rots PVN sist?mai, darbojas saska?? ar testu, kas sast?v no diviem elementiem. Lai noteiktu, ka šaj? jom? ir notikusi Kopienu ties?bu ?aunpr?t?ga izmantošana, j?b?t izpild?tiem abiem elementiem. Pirmais attiecas uz subjekt?vo elementu, kuru Tiesa min?ja *Emsland* liet?, bet tas ir subjekt?vs tikai tikt?l, cik tas cenšas noskaidrot attiec?go darb?bu m?r?i. Šis m?r?is – kuru nedr?kst sajaukt ar šo darb?bu dal?bnieku subjekt?vo nodomu – ir objekt?vi j?nosaka, pamatojoties uz to, ka darb?bai nav cita ekonomiska attaisnojuma k? vien fisk?las priekšroc?bas g?šana. Attiec?gi šo elementu var uzskat?t par *autonomijas elementu*. Kad valsts iest?des to piem?ro, t?m j?noskaidro, vai attiec?gajai darb?bai ir k?ds autonomas pamats, kas, ja ne?em v?r? nodok?u apsv?rumus, lietas apst?k?os var tai dot k?du ekonomisku attaisnojumu.

88. Otrais pied?v?t? testa elements atbilst *Emsland* liet? min?tajam t? sauktajam objekt?vajam

elementam. Tas paties?b? ir teleolo?isks elements, saska?? ar kuru tiek sal?dzin?ti iesp?jami ?aunpr?t?gi izmantoto Kopienu ties?bu normu m?r?i un j?ga un attiec?g?s darb?bas sasniegtie m?r?i un rezult?ti. Šis otrais elements ir svar?gs ne tikai t?p?c, ka tas nosaka standartu, saska?? ar kuru ir j?izv?rt? attiec?g?s darb?bas m?r?i un rezult?ti. Tas ar? dod droš?bas garantiju t?dos gad?jumos, ja vien?gais darb?bas m?r?is var?tu b?t bijis nodok?u saist?bu samazin?šana, bet šis m?r?is paties?b? izriet no izv?les starp vair?kiem nodok?u rež?miem, ko Kopienu likumdev?js ir iecer?jis atst?t k? pieejamus. T?d??, ja nav pretrunas starp nodok?u maks?t?ja pras?bas apmierin?šanu un piesaukt?s ties?bu normas m?r?iem un rezult?tiem, nevar secin?t, ka ir notikusi ?aunpr?t?ga izmantošana.

89. ?aunpr?t?gas r?c?bas aizliegumam k? interpret?cijas principam vairs nav noz?mes, ja attiec?gajiem dar?jumiem var b?t cits izskaidrojums nek? tikai fisk?lu priekšroc?bu ieg?šana pret nodok?u iest?d?m. Ja š?dos gad?jumos attiec?go ties?bu normu, pamatojoties uz ar nerakst?tu visp?r?ju principu, dr?kst?tu interpret?t k? t?du, no kuras nerodas š?da priekšroc?ba, nodok?u iest?d?m tiktu pieš?irta p?r?k plaša r?c?bas br?v?ba attiec?b? uz l?mumu pie?emšanu par to, kurus attiec?g? dar?juma m?r?us j?uzskata par galvenajiem. Tas rad?tu p?r?k lielu neskaidr?bu attiec?b? uz uz??m?ju veikt?m likum?g?m izv?l?m un negat?vi ietekm?tu saimnieciskas darb?bas, kas, k? skaidri saprotams, ir peln?jušas aizsardz?bu, ja vien t?s vismaz kaut k?d? m?r? tiek veiktas parastu uz??m?jdarb?bas m?r?u sasniegšanai.

90. Nav šaubu, ka j?atz?st iesp?ja, ka ar? t?d?s liet?s, kur darb?bas tiek veiktas da??ji nodok?u un da??ji – citu apsv?rumu d??, pras?jumiem, kas izriet no darb?b?m, kas daž?d?s pak?p?s galvenok?rt cenšas g?t fisk?las priekšroc?bas, var?tu tikt piem?roti turpm?ki ierobežojumi. Tom?r tam b?tu nepieciešams ieviest attiec?gus valsts pas?kumus. Tikai interpret?cija vien neb?tu pietiekama. Š?du pas?kumu starp? var?tu b?t visp?r?j?kas ?aunpr?t?gu izmantošanu aizliedzošas ties?bu normas, k?das ir tikušas pie?emtas daž?s dal?bvalst?s, kas *inter alia* ir piem?rojamas attiec?b? uz PVN un kas p?c to piem?rošanas jomas, *modus operandi* vai sek?m var b?t atš?ir?gas no Kopienu ties?bu interpret?cijas principa, kas aizliedz ?aunpr?t?gu izmantošanu, darb?bas PVN jom? (86). Jebkur? gad?jum? š?dai likumdošanai j?atbilst 27. pant? aprakst?tajai proced?rai un ierobežojumiem, ko šaj? sakar? ir noteikusi Tiesa (87).

91. Pamatojoties uz augšmin?to anal?zi, es uzskatu, ka eksist? Kopienu ties?bu interpret?cijas princips, kas aizliedz Kopienu ties?bu normu ?aunpr?t?gu izmantošanu un kas ir piem?rojams ar? Sestajai direkt?vai. Saska?? ar šo principu Sest?s direkt?vas ties?bu normas j?interpret? t?d?j?di, ka, ja tiek izpild?ti divi objekt?vi elementi, t?s nepieš?ir ties?bas, kas var š?ietami izriet?t saska?? ar šo ties?bu normu burtisku interpret?ciju. Pirmais elements ir, ka to ties?bu normu, no kur?m form?li izriet piesaukt? fisk?l? priekšroc?ba, m?r?i un rezult?ti tiktu negat?vi ietekm?ti, ja š?s ties?bas tiktu pieš?irtas. Otrs elements ir, ka piesaukt?s ties?bas rodas no saimniecisk?m darb?b?m, kur?m objekt?vi nav cita izskaidrojuma k? vien piesaukto ties?bu rad?šana.

4. Sest?s direkt?vas ties?bu normu, kas attiecas uz atskait?šanas ties?b?m, m?r?is un to interpret?cija saska?? ar principu, kas aizliedz Kopienu ties?bu ?aunpr?t?gu izmantošanu

92. Š?s tr?s lietas attiecas uz iesp?jamu Kopienu ties?bu normu, kas dod ties?bas uz priekšnodokl? samaks?t? atskait?šanu, ?aunpr?t?gu izmantošanu. Saska?? ar iepriekš aprakst?to ?aunpr?t?gas izmantošanas testu, pirmk?rt ir j?nosaka to Sest?s direkt?vas ties?bu normu m?r?i un j?ga, kas regul? atskait?šanas ties?bas. P?c tam iesniedz?jtiesas var?s noteikt, vai to izskat?maj?s liet?s šie m?r?i tiktu sasniegti, ja tiktu atz?ts, ka pras?t?jiem tajos apst?k?os, pie kuriem tie to l?dz, ir ties?bas atskait?t vai atg?t priekšnodokl? samaks?to PVN.

93. No Sest?s direkt?vas 17. panta 2. punkta *a contrario* skaidri izriet, ka, ja nodok?u maks?t?js preces vai pakalpojumus izmanto no PVN atbr?vot?m darb?b?m, vi?am nav ties?bu atskait?t priekšnodokl? samaks?to PVN, kas samaks?ts par prec?m vai pakalpojumiem, kas ir tikušas

lietotas šīm piegādēm, kas ir atbrīvotas no nodokļa (88). Tiesa bez tam ir norādījusi, ka "attiecīgajām precēm vai pakalpojumiem jābūt tieši un tīlīgi saistītiem ar darījumiem, kas ir apliekami ar nodokli" (89). Nav pietiekami, ja tie ir tikai netieši saistīti ar nodokļu maksātāja ar nodokli apliekamajiem darījumiem, jo šādā gadījumā būtu jānosaka nodokļu maksātāja galējais mērķis, kam šajā sakarā jābūt nebūtiskam (90). Nodokļu maksātāja tiesības no maksājuma apgrozījuma PVN atskaitīt priekšnodokli samaksāto PVN par precēm vai pakalpojumiem izriet no neitralitātes principa (91). Pēc būtības PVN ir netiešs vispārīgs nodoklis par patēriņu, kas jāmaksā individuālajiem patērētājiem (92). Attiecīgi tas pats princips nosaka, ka nodokļu maksātājam *nedrīkst* būt tiesību atskaitīt vai atgūt priekšnodokli samaksāto PVN par precēm vai pakalpojumiem, ko tas saņēmis savu no nodokļa atbrīvoto darījumu veikšanai. Tā kā nodokļu maksātāju piegādētās preces vai sniegtie pakalpojumi netiek aplikti ar PVN, Sestā direktīva neizbēgami cenšas novērst to, ka nodokļu maksātāji varētu atgūt attiecīgo priekšnodokli samaksāto PVN. Tā rezultātā rodas sekas, ko Komisija uzsvēra Tiesas sēdē, ka atbrīvošana no PVN Sestās direktīvas izpratnē nenozīmē, ka bija iecerēts, ka Sestā direktīva pilnībā atbrīvotu gala patērētāju no jebkādas nodokļu nastas (93).

94. Tomēr trijās šeit apskatāmajās lietās no iesniedzējtiesu lūgumiem šīetami izriet, ka praksē tādī nodokļu maksātāji, kuri saskaņā ar tikko aprakstītajiem PVN atskaitīšanas sistēmām mērķiem nevarētu atskaitīt vai atgūt priekšnodokli samaksāto PVN, izņemot attiecībā uz nelielu izdarīto ieguldījumu daļu, ir iesaistījušies plānos, kas tiem ir atļauti apiet šo rezultātu un pilnībā atgūt priekšnodokli samaksāto PVN. *BUPA* lietā, kas ir nedaudz atšķirīga, šīet, ka izstrādātais plāns patiesībā ļauj *BUPA* gūt labumu no nulles procenta likmes režīma, kas Apvienotajā Karalistē zaudēja spēku, sākot no 1998. gada 1. janvāra, un tika aizvietots ar atbrīvojumu režīmu bez tiesībām uz nodokļa atskaitīšanu (94).

95. Jebkurā gadījumā iesniedzējtiesām ir jānosaka, vai atzīšana, ka nodokļu maksātājiem, kuri apgalvo, ka viņiem ir tiesības atskaitīt vai atgūt priekšnodokli samaksāto PVN, šādas tiesības patiešām ir, ir saskaņā ar attiecīgo Sestās direktīvas tiesību normu iepriekš aprakstītajiem mērķiem un jēgu. Ja iesniedzējtiesas atzīst, ka šādi mērķi ir tikuši sasniegti tikai daļēji – tas ir, ja no nodokļiem atbrīvotajiem nodokļu maksātājiem ir tiesības atgūt kādu priekšnodokli samaksātā PVN daļu –, tad Sestās direktīvas tiesību normas, kas attiecas uz atskaitīšanu, attiecībā uz šo PVN daļu jāinterpretē tādējādi, ka attiecīgajiem nodokļu maksātājiem ir tiesības atgūt priekšnodokli samaksāto PVN daļu. Šīet, ka šāda situācija ir izveidojusies *Halifax* un *Huddersfield* lietās, kur abas šīs no nodokļiem daļēji atbrīvotās sabiedrības šīetami varēja atgūt priekšnodokli samaksāto PVN, lai gan tikai daļēji un saskaņā ar piemērojamo *pro rata* likmi.

96. Ar attiecībā uz otro interpretācijas principu, kas aizliedz Kopienas tiesību āunprātīgu izmantošanu, iesniedzējtiesu pienākums būs noteikt, vai izskatāmās lietās attiecīgo nodokļu maksātāju veiktajam ekonomiskajam darbībām ir kāds cits uzdevums, izņemot fiskālas priekšrocības radīšanu. Citiem vārdiem sakot, iesniedzējtiesām būs jānosaka, vai var uzskatīt, ka attiecīgajām darbībām ir neatkarīgs ekonomisks pamatojums, kas nav saistīts vienīgi ar nolīku aizkavēt PVN maksāšanu vai izvairīties no tās.

97. Ja iesniedzējtiesas atzīst, ka šajās lietās šie divi elementi ir izpildīti, tad jāsecina, ka attiecīgās Sestās direktīvas tiesību normas, kas nosaka tiesības atskaitīt vai atgūt priekšnodokli samaksāto PVN, tās pareizi interpretējot saskaņā ar principu, kas aizliedz Kopienas tiesību āunprātīgu izmantošanu, nedod šādas tiesības vai arī dod tās tikai daļēji.

5. Sestās direktīvas 10. panta 2. punkta interpretācija, ciktī tas ir piemērojams *BUPA* lietā

98. Savas analīzes noslīgumu es pievēršos atsevišķām patnēm *BUPA* lietā, kas, pēc manām domām, attaisno atsevišķu pieeju saskaņā ar Sestās direktīvas 10. panta 2. punkta otro daļu.

99. *BUPA* lietā attiecīgās vienošanās praksē atviegļina par preču piegādi priekšnodokļa samaksāta PVN atgāšanu laika posmā, kad šīs tiesības vairs nebija pieejamas. Izveidotā PVN optimizācijas plāna izdošanās nodrošināšanā centrālā lomu spēlēja I gumi par iepriekšju maksājumu veikšanu. Šajā sakarā es vēļtos norādīt, ka, kā izriet no iesniedzējtiesas lēmuma, šie I gumi par iepriekšju maksājumu veikšanu tieši attiecas uz jebkādam I gumu par iepriekšju maksājumu veikšanu pielikumos vispārīgi uzskaitītā "zīlēm [vai protēzēm], ko *BHL* [vai *GDL*] vēļtos iegādāties". Šādas zīles un protēzes *BHL* vai *GDL* jāprecizē nākotnē, un bez tam jebkura no pusēm drīkst vienpusēji lauzt I gumu un šādas I guma laušanas rezultātā būtu pilnībā jāatmaksā visas iepriekš samaksātās naudas summas, kas vēl nav tikušas izmantotas zīļu vai protēžu iegādei.

100. Sestās direktīvas 10. panta 2. punkta otrās daļas teksts attiecas uz situācijām, kad "maksājums izdarāms uz kontu pirms preču piegādes vai pakalpojumu izpildes". Pēc manām domām, ja šī 10. panta 2. punkta otrā daļa tiek pareizi interpretēta, tā nosaka, ka, lai šīs tiesību norma attiektos uz maksājumu uz kontu par preču piegādi vai pakalpojumu izpildi, laikā, kad tiek izdarīts maksājums uz kontu, šīm precēm un pakalpojumiem jābūt specifiski norādītiem. Ja vienkārši tiek izdarīts maksājums uz kontu par precēm, kas vispārīgi norādītas sarakstā, no kura pircējs nākotnē var izvēlēties vienu vai vairākas vienas, vai arī vispār nevienu, pie apstākļiem, kad pircējam ir tiesības jebkurā laikā vienpusēji lauzt vienošanos un atgūt neizmantoto priekšapmaksātās summas pārpalikumu, nav pietiekamu iemeslu uzskatīt šo iepriekšjo maksājumu par "maksājumu [...] uz kontu" Sestās direktīvas 10. panta 2. punkta otrās daļas izpratnē. Šādos apstākļos, ciktāl iesniedzējtiesa var raksturot tādus I gumus par iepriekšju maksājumu veikšanu, kādi tiek apskatīti *BUPA* lietā, kā I gumus par pirkumiem nākotnē augšminētajā izpratnē, tiem nevar tikt piemērota Sestās direktīvas 10. panta 2. punkta otrā daļa.

101. Tomēr, ja iesniedzējtiesa uzskatītu, ka *BUPA* lietas fakti nav savietojami ar šeit piedāvāto Sestās direktīvas 10. panta 2. punkta otrās daļas interpretāciju, vēl joprojām pastāv iespēja izvērtēt Kopienas tiesību, kas attiecas uz tiesību atskaitīt priekšnodokļa samaksāto PVN, āunprātāgu izmantošanu. Pēc manām domām, šāda āunprātāga izmantošana pastāv, ja *BUPA* noslīgtie I gumi par iepriekšju maksājumu veikšanu ir tikuši noslīgti bez jebkāda cita izskaidrojuma, ko objektīvi jāizvērtē iesniedzējtiesai, kā vien praksē sasniegt rezultātu, kas negatīvi ietekmē kopējā PVN atskaitīšanas režīma, kas piemērojams pēc 1998. gada 1. janvāra, mērķus, tas ir, atbrīvojumu no nodokļa bez atskaitīšanas tiesībām.

IV – Secinājumi

102. Ēmot vērā augšminētos apsvērumus, es uzskatu, ka Tiesai vajadzētu atbildēt uz *VAT and Duties Tribunal, London, High Court* un *VAT and Duties Tribunal, Manchester* iesniegtajiem jautājumiem šādi:

– Lietās C-255/02 un C-223/03:

1) Termini "saimnieciska darbība" un "preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana", ko veicis "nodokļu maksātājs, kas kā tās rēķojas", 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 2. panta un 4. panta izpratnē jāinterpretē tādējādi, ka katrs attiecīgais darījums jāapskata objektīvi un *per se*. Šajā sakarā fakts, ka preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana ir tikusi veikta vienīgi fiskālas priekšrocības

g?šanas nol?k?, nav b?tisks;

2) Sest? direkt?va j?interpret? t?d?j?di, ka saska?? ar Kopienu ties?bu interpret?cijas principu, kas aizliedz Kopienu ties?bu normu ?aunpr?t?gu izmantošanu, t? nodok?u maks?t?jam nedod ties?bas atskait?t vai atg?t priekšnodokli? samaks?to PVN, ja p?c iesniedz?jtiesu dom?m past?v divi objekt?vi faktori. Pirmk?rt, ka ties?bu normu, no kur?m š?s ties?bas form?li izriet, m?r?i un rezult?ti tiktu negat?vi ietekm?ti, ja tiktu atz?ts, ka piesaukt?s ties?bas patieš?m past?v. Otrk?rt, ka piesaukt?s ties?bas izriet no darb?b?m, kur?m nav cita izskaidrojuma k? vien attiec?go ties?bu rad?šana.

– Liet? C?419/02:

1) Termini “saimnieciska darb?ba” un “pre?u pieg?de vai pakalpojumu sniegšana”, ko veicis “nodok?u maks?t?js, kas k? t?ds r?kojas”, Padomes 1977. gada 17. maija Sest?s direkt?vas 77/388/EEK par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma: vienota apr??inu b?ze – 2. panta un 4. panta izpratn? j?interpret? t?d?j?di, ka katrs attiec?gais dar?jums j?apskata objekt?vi un *per se*. Šaj? sakar? fakts, ka pre?u pieg?de vai pakalpojumu sniegšana ir tikusi veikta vien?gi fisk?las priekšroc?bas g?šanas nol?k?, nav b?tisks;

2) Sest?s direkt?vas 10. panta 2. punkts j?interpret? t?d?j?di, ka, ja tiek izdar?ts maks?jums uz kontu par prec?m, kuras visp?r?gi nor?d?tas sarakst?, no kura pirc?js n?kotn? var?tu izv?l?ties vienu vai vair?kas preces, vai ar? visp?r nevienu, pie apst?k?iem, kad pirc?js jebkur? br?d? var vienpus?ji lauzt l?gumu un atg?t visu samaks?to maks?jumu, kas nav ticis izmantots sarakst? min?to, bet pirc?ja nepreciz?to pre?u ieg?dei, j?uzskata, ka š?ds maks?jums nav ticis veikts “uz kontu pirms pre?u pieg?des vai pakalpojumu izpildes” 10. panta 2. punkta otr?s da?as izpratn?, un t?d?? PVN nek??st “iekas?jams l?dz ar maks?juma sa?emšanu un par sa?emto summu”.

1 – Ori?in?lvaloda – portug??u.

2 – OV L 145, 1. lpp.

3 – Ar groz?jumiem, kas izdar?ti ar Padomes 1995. gada 10. apr??a Direkt?vu 95/7/EK (OV L 102, 18. lpp.).

4 – Redakcij?, kas bija sp?k? pirms groz?jumiem, kas izdar?ti ar Padomes 2004. gada 20. janv?ra Direkt?vu 2004/7/EK (OV L 27, 44. lpp.).

5 – Saska?? ar Sest?s direkt?vas 19. panta 1. punkta otro da?u nodok?a atskait?mo da?u nosaka ik gadu.

6 – Saska?? ar šo pantu “atbr?vojumus ar iepriekš?j? stadij? maks?to nodok?u atmaks?šanu, k? ar? pazemin?tas likmes, kas zem?kas par zem?ko likmi, kas noteikta 12. panta 3. punkt? attiec?b? uz pazemin?t?m likm?m, kuras bijušas sp?k? 1991. gada 1. janv?r? un saskan ar Kopienu ties?bu aktiem, un atbilst Padomes 1967. gada 11. apr??a Otr?s direkt?vas 17. panta p?d?j? ievilkum? min?tajiem nosac?jumiem, var saglab?t”.

7 – 1994. gada likuma par PVN (*Value Added Tax Act 1994*) 6. panta 4. punkts l?dz?gi nosaka, ka: “ja l?dz dienai, kas noteikta saska?? ar š? panta 2. un 3. punktu, persona, kura veic pieg?di, izraksta PVN r??inu par min?to pieg?di vai ja l?dz dienai, kas noteikta saska?? ar š? panta 2. punkta a) vai b) apakšpunktu vai 3. punktu, t? iekas? maksu par šo pieg?di, j?uzskata, ka pieg?de – atbilstoši r??in? nor?d?tajai vai iekas?tajai summai – veikta dien?, kad tika izrakst?ts r??ins vai iekas?ta maksa”. Turkl?t saska?? ar 1994. gada likuma par PVN (*Value Added Tax Act 1994*) 10.

panta 2. punktu "darb?ba, par kuru j?maks? nodoklis, notiek, un nodoklis k??st iekas?jams br?d?, kad preces tiek pieg?d?tas vai pakalpojumi tiek sniegti. [...] Tom?r, ja maks?jums izdar?ms uz kontu pirms pre?u pieg?des vai pakalpojumu sniegšanas, nodoklis k??st iekas?jams l?dz ar maks?juma sa?emšanu un par sa?emto summu."

8 – 13. panta C punkta a) apakšpunkts nosaka, ka "dal?bvalstis var dot nodok?a maks?t?jiem ties?bas izv?l?ties nodokli [...] nekustam? ?pašuma iz?r?šana[s] vai iznom?šana[s] gad?jumos]".

9 – Saska?? ar Sest?s direkt?vas 17. panta 2. punktu.

10 – Tas t? ir, kaut gan *VAT and Duties Tribunal, Machester* neuzdod jaut?jumu par attiec?go Sest?s direkt?vas ties?bu normu interpret?ciju, bet dr?z?k par ties?bu normu piem?rošanu lietas faktiem, kas, k? skaidri saprotams, ir jaut?jums, kas j?risina iesniedz?jties?m.

11 – *VAT and Duties Tribunal, Machester* neuzdeva šo jaut?jumu liet? C?223/03 *Huddersfield*, jo saka?? ar iesniedz?jtiesas l?mumu tas Kopien? Tiesai jau bija ticis uzdots liet? C?255/02 *Halifax*. *VAT and Duties Tribunal, Machester* t?d?? izl?ma at?aut Tiesai risin?t šo jaut?jumu un neuzskat?ja par nepieciešamu l?gt prejudici?lu nol?mumu attiec?b? uz šo atseviš?o jaut?jumu.

12 – 1985. gada 14. febru?ra spriedums liet? 268/83 *Rompelman* (*Recueil*, 655. lpp., 19. punkts) un 1988. gada 21. septembra spriedums liet? 50/87 Komisija/Francija (*Recueil*, 4797. lpp., 15. punkts).

13 – Skat., piem?ram, iepriekš min?to spriedumu liet? *Rompelman*, 19. punkts; 1987. gada 26. marta spriedumu liet? 235/85 Komisija/N?derlande (*Recueil*, 1471. lpp., 8. punkts); Tiesas 1990. gada 4. decembra spriedumu liet? C?186/89 *Van Tiem* (*Recueil*, l?4363. lpp., 17. punkts) un 2003. gada 26. j?nija spriedumu liet? C?305/01 *MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring* (*Recueil*, l?6729. lpp., 42. punkts).

14 – Iepriekš min?tie spriedumi liet? *Rompelman* 19. punkts, un liet? 50/87 Komisija/Francija, 15. punkts.

15 – Spriedums liet? Komisija/N?derlande, 8. punkts.

16 – Spriedums liet? 235/85, 8. punkts. Skat. ar? 2000. gada 12. septembra spriedumus liet? C?408/97 Komisija/N?derlande (*Recueil*, l?6417. lpp., 25. punkts), liet? C?260/98 Komisija/Grie?ija (*Recueil*, l?6537. lpp., 26. punkts); liet? C?359/97 Komisija/Apvienot? Karaliste (*Recueil*, l?6355. lpp., 41. punkts); liet? C?358/97 Komisija/?rija (*Recueil*, l?6301. lpp., 29. punkts) un liet? C?276/97 Komisija/Francija (*Recueil*, l?6251. lpp., 31. punkts).

17 – Piem?ram, 1984. gada 22. febru?ra spriedums liet? 70/83 *Kloppenburg* (*Recueil*, 1075. lpp., 11. punkts), 1987. gada 15. decembra spriedums liet? 348/85 D?nija/Komisija (*Recueil*, 5225. lpp., 19. punkts), 1998. gada 1. oktobra spriedums liet? C?209/96 Apvienot? Karaliste/Komisija (*Recueil*, l?5655. lpp., 35. punkts); 2001. gada 22. novembra spriedums liet? C?301/97 N?derlande/Padome (*Recueil*, l?8853. lpp., 43. punkts); 2004. gada 29. apr??a spriedums liet? C?17/01 *Sudholz* (*Recueil*, l?4243. lpp., 34. punkts).

18 – Skat. 1987. gada 15. decembra spriedumus liet? 325/85 ?rija/Komisija (*Recueil*, 5041. lpp., 18. punkts) un iepriekš min?tos spriedumus liet? 326/85 N?derlande/Komisija (*Recueil*, 5091. lpp., 24. punkts) un liet? *Sudholz*, 34. punkts, un 1981. gada 9. j?lija spriedumu liet? C?169/80 *Gondrand Frères* un *Garancini* (*Recueil*, 1931. lpp., 17. punkts).

19 – Šaj? sakar? Apvienot?s Karalistes vald?ba atsaucas uz 1988. gada 5. j?lija spriedumiem liet? 269/86 *Mol* (*Recueil*, 3627. lpp.) un liet? 289/86 *Happy Family* (*Recueil*, 3655. lpp.) un 1998.

gada 11. j?nija spriedumu liet? C?283/95 *Fischer* (*Recueil*, I?3369. lpp.).

20 – Skat., piem?ram, spriedumu liet? *Rompelman*, 19. punkts; spriedumu liet? *Fischer*, 27. punkts. Skat. ?ener?ladvok?ta Fenelija [*Fennelly*] 1999. gada 11. marta secin?jumu 12. punktu liet? C?158/98 *Coffeshop Siberi? (1999. gada 29. j?nija spriedums, Recueil, I?3971. lpp.)*.

21 – 1984. gada 28. febru?ra spriedums liet? 294/82 *Senta Einberger* (*Recueil*, 1177. lpp.); 1993. gada 2. augusta spriedums liet? C?111/92 *Lange* (*Recueil*, I?4677. lpp., 16. punkts); *Happy Family*, 20. punkts; *Mol*, sprieduma 18. punkts; 1998. gada 28. maija spriedums liet? C?3/97 *Goodwin and Unstead* (*Recueil*, I?3257. lpp., 9. punkts); 1999. gada 29. j?nija spriedums liet? C?158/98 *Coffeshop Siberi? (Recueil, I?3971. lpp., 14. un 21. punkts)* un 2000. gada 29. j?nija spriedums liet? C?455/98 *Salumets and Others* (*Recueil*, I?4993. lpp., 19. punkts).

22 – Spriedums liet? *Happy Family*, 20. punkts; spriedums liet? *Mol*, 18. punkts.

23 – Spriedums liet? *Coffeshop Siberi?*, ?ener?ladvok?ta secin?jumu 21. punkts, 1993. gada 2. augusta spriedums liet? C?111/92 *Lange* (*Recueil*, I?4677. lpp., 12. punkts), spriedums liet? *Fischer*, 20. punkts, un spriedums liet? *Salumets and Others*, 19. un 20. punkts.

24 – Spriedums liet? *Senta Einberger*; *Happy Family*, 23. punkts; 1990. gada 6. decembra spriedums liet? C?343/89 *Witzemann* (*Recueil*, I?4477. lpp., 20. punkts).

25 – Jebkur? gad?jum? Apvienot?s Karalistes vald?ba savos apsv?rumos tieši atz?st, ka, kaut gan attiec?gie dar?jumi tika veikti, lai apietu nodok?us, tie nebija pretlikum?gi.

26 – 2001. gada 18. janv?ra spriedums liet? C?150/99 *StockholmLind?park* (*Recueil*, I?493. lpp.), 1996. gada 2. maija spriedums liet? C?231/94 *Faaborg?Gelting Linien* (*Recueil*, I?2395. lpp.); 2003. gada 12. j?nija spriedums liet? C?275/01 *Sinclair Collis* (*Recueil*, I?5965. lpp.).

27 – Šaj? sakar? Apvienot? Karaliste atsaucas uz 1996. gada 20. j?nija spriedumu liet? C?155/94 *Wellcome Trust* (*Recueil*, I?3013. lpp., 31.–36. punkts) un 1991. gada 20. j?nija spriedumu liet? C?60/90 *Polysar Investments* (*Recueil*, 3111. lpp., 13. punkts).

28 – Tiesa atzina, ka restor?n? notiekošie dar?jumi ir uzskat?mi par pakalpojumu sniegšanu, jo tiem rakstur?gs ?paš?bu un darb?bu kopums, kur ?diena nodrošin?šana ir tikai viena no darb?b?m un kur p?rsvar? domin? pakalpojumu sniegšana (spriedums liet? *Faaborg-Gelting Linien*, 14. punkts).

29 – Tiesa atzina, ka “golfa laukuma p?rvald?šana parasti ietver ne tikai pas?vu darb?bu, padarot laukumu pieejamu, bet ar? vair?kas komerci?las darb?bas, piem?ram, uzraudz?bu, vad?bu un nep?rtrauktu uztur?šanu, ko veic pakalpojuma sniedz?js, citu iesp?ju nodrošin?šanu un taml?dz?gi”. T?d?j?di, nepast?vot iz??muma apst?k?iem, golfa laukuma iznom?šanu nevar uzskat?t par galveno sniegto pakalpojumu (spriedums liet? *Stockholm Lind?park*, 26. punkts).

30 – Tiesa atzina, ka, ?emot v?r? apst?k?us, k?dos šis dar?jums tika veikts, šo ties?bu pieš?iršana nav j?uzskata par nekustam? ?pašuma nomu. Attiec?g?s telpu plat?bas izmantošana bija tikai veids, k?d? sniegt pakalpojumu, kas bija vienošan?s priekšmets, “proti, garantija ekskluz?vaj?m ties?b?m tirgot cigaretes attiec?gaj?s telp?s, uzst?dot un darbinot tirdzniec?bas autom?tus, apmai?? pret pe??as da?u” (iepriekš min?tais spriedums liet? *Sinclair Collis*, 30. un 31. punkts).

31 – Skat., a *fortiori*, Tiesas sprieduma iepriekš min?taj? *Coffeshop Siberi?* liet? 22. punkt? min?to pamatojumu. Šaj? liet? Tiesa uzskat?ja, ka, pat ja krimin?li sod?mu darb?bu d?? nomas dar?jums b?tu pretlikum?gs, tas nemain?tu faktu, ka noma k? saimnieciska darb?ba ietilpst

Sestās direktīvas piemērošanas jomā.

32 – Tiesas 1996. gada 26. septembra spriedums lietā C-230/94 *Enkler* (*Recueil*, I-4517. lpp.).

33 – Iepriekš minētais spriedums lietā *Enkler*, 27. punkts.

34 – Iepriekš minētais spriedums lietā *Enkler*, 27. punkts.

35 – Tiesas 2000. gada 8. jūnija spriedums lietā C-400/98 *Breitsohl* (*Recueil*, I-4321. lpp.).

36 – Tiesas 1996. gada 29. februāra spriedums lietā C-110/94 *INZO* (*Recueil*, I-857. lpp.).

37 – Iepriekš minētais spriedums lietā *INZO*, 24. punkts, iepriekš minētais spriedums lietā *Breitsohl*, 39. punkts, un 2000. gada 21. marta spriedums lietā C-110/98 *Gabalfriša* (*Recueil*, I-1577. lpp.).

38 – Šajā sakarā skat. arī 1995. gada 6. aprīļa spriedumu lietā C-4/94 *BLP* (*Recueil*, I-983. lpp., 24. punkts). Apvienotā Karaliste pareizi norāda, ka PVN jānosaka saskaņā ar patieso ekonomisko situāciju, un tam, kā darījums izskatās, nav nozīmes. Šajā sakarā tas atsaucas uz 1997. gada 20. februāra spriedumu lietā C-260/95 *DFDS* (*Recueil*, I-1605. lpp.), kurā Apvienotās Karalistes sabiedrība, kas bija Dānijas sabiedrībai pilnībā piederoša meitas sabiedrība, no kuras Dānijas sabiedrība sniedza savus pakalpojumus Apvienotajā Karalistē, tika uzskatīta par Dānijas sabiedrības pastāvīgu iestādi Apvienotajā Karalistē. Sestās direktīvas 9. panta 1. punkta izpratnē. Bez tam tika uzskatīts, ka šai savienojuma vietai bija dodama priekšroka pār vietu, kur pakalpojumu sniedzējs bija dibinājis savu sabiedrību. Šajā kontekstā tika atzīts, ka, ņemot vērā pastāvīgo ekonomisko situāciju, meitas sabiedrība darbojās vienķēdā kā Dānijas mētes sabiedrības palīgorganizācija. Tomēr *DFDS* mērķis nekādā gadījumā nebija atstāt ārpus Sestās direktīvas piemērošanas jomas tās darbības, kas, objektīvi raugoties, pēc savas dabas bija saimnieciskas, tikai tāpēc, ka tās tika izpildītas un veiktas starp nodokļu maksātāju un citām juridiskām personām, kuras bija tās pilnā kontrolē, PVN apiešanas nolūkā. Nevar balstīties uz šo lietu, lai secinātu, ka darījumi, kas, objektīvi raugoties, pēc savas dabas ir saimnieciski, jāatstāj ārpus Sestās direktīvas piemērošanas jomas.

39 – Tas bez tam bija nodokļu apiešanas plāna centrālais elements, jo tas attiecās uz visiem *LPDS* attiecīgā nodokļu gada laikā sniegtajiem pakalpojumiem, kas bija *LPDS* līguma priekšnodokļa samaksātā PVN atmaksu, kas bija samaksāta par celtniecības pakalpojumiem, ko *CWPI* bija sniegusi *LPDS* labā.

40 – 1995. gada 6. jūlija spriedums lietā C-62/93 *BP Supergas* (*Recueil*, I-1883. lpp., 16.–18. punkts); 2000. gada 8. jūnija spriedums lietā C-98/98 *Midland Bank* (*Recueil*, I-4177. lpp., 29. punkts) un 2001. gada 27. septembra spriedums lietā C-16/00 *Cibo Participations* (*Recueil*, I-6663. lpp., 30. punkts).

41 – Skat., piemēram, 1974. gada 3. decembra spriedumu lietā 33/74 *Van Binsbergen* (*Recueil*, 1299. lpp., 13. punkts); 1993. gada 3. februāra spriedumu lietā C-148/91 *Veronica* (*Recueil*, I-487. lpp., 12. punkts); 1994. gada 5. oktobra spriedumu lietā C-23/93 *TV10* (*Recueil*, I-4795. lpp., 21. punkts) attiecībā uz pakalpojumu sniegšanas brīvību; 1988. gada 21. jūnija spriedumu lietā 39/86 *Lair* (*Recueil*, 3161. lpp., 43. punkts) attiecībā uz darba ņēmēju brīvību pārvietošanos; 1985. gada 10. janvāra spriedums lietā 229/83 *Leclerc v Au blé vert* (*Recueil*, 1. lpp., 27. punkts) attiecībā uz preču brīvību apriti. Tāpat 1979. gada 7. februāra spriedumu lietā 115/78 *Knoors* (*Recueil*, 399. lpp., 25. punkts) personu pārvietošanās brīvības un brīvības veikt uzņēmējdarbību kontekstā, Tiesa tieši atzina, ka “dalībvalstij var būt leģitīma interese aizkavēt zināmu tās pilsoņu aunprātīgu izvairīšanos no to valsts tiesību aktu ietekmes, pateicoties

iespējams, kas radītas saskaņā ar Līgumu". Skat. arī vīlķu šī secinājuma apstiprinājumu 1990. gada 3. oktobra spriedumā lietā C-61/89 *Bouchoucha* (*Recueil*, I-3551. lpp., 14. punkts) un 1992. gada 7. jūlija spriedumā lietā C-370/90 *Singh* (*Recueil*, I-4265. lpp., 24. punkts).

42 – 1996. gada 2. maija spriedums lietā C-206/94 *Palletta* (*Recueil*, I-2357. lpp., 24. punkts).

43 – 1977. gada 11. oktobra spriedums lietā 125/76 *Cremer* (*Recueil*, 1593. lpp., 21. punkts).

44 – 1993. gada 3. marta spriedums lietā C-8/92 *General Milk Products* (*Recueil*, I-779. lpp., 21. punkts. Attiecībā uz kopējās zemkopības politiku skat. arī 1981. gada 27. oktobra spriedumu lietā 250/80 *Schumacher* (*Recueil*, 2465. lpp., 16. un 18. punkts), kur Tiesa pielietoja tipisku teleoloģisku pieeju bez nepieciešamības pievērsties āunprātīgas tiesību izmantošanas teorijai.

45 – Skat. 1998. gada 12. maija spriedumu lietā C-367/96 *Kefalas* (*Recueil*, I-2843. lpp., 20. un 28. punkts) un 2000. gada 23. marta spriedumu lietā C-373/97 *Diamantis* (*Recueil*, I-1705. lpp., 33. punkts).

46 – 1999. gada 9. marta spriedums lietā C-212/97 *Centros* (*Recueil*, I-2357. lpp., 24. punkts). Skat. vīlķi, iespējamas brīvības veikt uzņēmējdarbību āunprātīgas izmantošanas kontekstā 2003. gada 30. septembra spriedumu lietā C-167/01 *Inspire Art* (*Recueil*, I-10155. lpp., 136. punkts) un arī 2002. gada 21. novembra spriedumu lietā C-436/00 *X and Y* (*Recueil*, I-10829. lpp., 41. un 45. punkts).

47 – Piemēram, iepriekš minētajās *Kefalas* un *Diamantis* lietās Tiesai bija jāanalizē arī problēmas saistībā ar to, ka iesniedzējtiesas piemēroja valsts noteikumus attiecībā uz tiesību āunprātīgu izmantošanu tādējādi, lai samazinātu no Kopienas tiesībām izrietošu tiesību izmantošanu.

48 – Skat. ģenerālvokāla *La Pergolas* [*La Pergola*] secinājumu iepriekš minētā sprieduma *Centros* lietā 20. punktu.

49 – Skat., *inter alia*, iepriekš minētā sprieduma lietā *Diamantis* 33. punktu.

50 – Tas ir acīmredzams, piemēram, iepriekš minētā sprieduma lietā *Kefalas* 21. punktā, kur Tiesa atzīst, ka ir nepieciešami noteikumi, "lai noteiktu, vai no Kopienas tiesību normas izrietošu tiesību izmantošana ir āunprātīga".

51 – Attiecībā uz to skat. ģenerālvokāla *Tesauro* [*Tesauro*] secinājumu iepriekš minētajā lietā *Kefalas* 27. punktu, kur višķorādāja, ka "pēc būtības, Tiesa katras valsts tiesību sistēmā ir atzīvusi piemērot savas valsts tiesību normas (atāujot "krāpniecisku izvairīšanās no likuma prasībām", "nepatiesu faktu atspoguļojumu", vai, kāpēc ne, pat "āunprātīgu tiesību izmantošanu"), atceot tiesības balstīties uz Kopienas tiesību noteikumiem skaidri definētos gadījumos".

52 – Šāda pieeja ir redzama, piemēram, iepriekš minētā sprieduma *Palletta* lietā 25. punktā, iepriekš minētā sprieduma lietā *Kefalas* 21. un 22. punktā, iepriekš minētā sprieduma lietā *Diamantis* 34. un 35. punktā un iepriekš minētā sprieduma lietā *Centros* 24. un 25. punktā.

53 – Iepriekš minētā sprieduma *Centros* lietā 25. punktā Tiesa norādāja, ka "valsts tiesas drīkst, apskatot katru lietu atsevišķi, ģemt vērē – pamatojoties uz objektīviem pierādījumiem – attiecīgo personu āunprātīgu vai krāpniecisku uzvedību, lai, kur tas ir vajadzīgs, liegtu tām ģūt labumu no tiem Kopienas tiesību noteikumiem, uz kuriem tās cenšas balstīties. [Tomēr] jebkurā gadījumā valsts tiesm šāda uzvedība jāanalizē, ģemot vērē šo noteikumu mērķus."

54 – Skat., piemēram, iepriekš minētā sprieduma lietā *Kefalas* 24., 25. un 29. punktu, un iepriekš

64 – Bez tam, ?emot v?r? lietas *Emsland* apst?k?us, atsauc? uz subjekt?vo elementu ir saprotama, jo attiec?q? dar?juma puses no paša s?kuma bija iecer?jušas, ka preces tiks ievestas

atpaka? Kopienų teritorij?, un nepast?v?ja nodoms patieš?m eksport?t preces uz Šveici. Veikt? importa-eksporta proced?ra bija tikai fas?de (kaut gan ?sta fas?de), kas sl?pa cit?du paties?bu, proti, ka pus?m nebija nol?ka gal?gi eksport?t preces ?rpus Kopienų teritorijas. T?d?j?di *Emsland* liet? veikt?s darb?bas var uzskat?t par kr?pšanu, jo vis?m iesaist?taj?m pus?m bija vienots nol?ks, ka lietotajiem dokumentiem un veiktaj?m darb?b?m nebija iecer?tas t?das tiesiskas sekas (ties?bas un pien?kumi), ko ar t?m bija iecer?ts par?d?t treš?m pus?m.

65 – Skat. iepriekš min?t? sprieduma liet? *Emsland* 50. punktu, kas apraksta attiec?go ?aunpr?t?go izmantošanu k? “t?ri form?lu pre?u nos?t?šanu ?rpus Kopienų teritorijas, kuras vien?gais nol?ks bija g?t labumu no eksporta kompens?cijās”. Citos gad?jumos Tiesa ir uzskat?jusi, ka atseviš?as darb?bas vai uzved?bas objekt?vais “vien?gais nol?ks” var b?t krit?rijs ?aunpr?t?gas izmantošanas noteikšanai. Skat., piem?ram, sprieduma liet? *Leclerc* 27. punktu, kur? ir nor?d?ts, ka nav at?auts balst?ties uz Kopienų ties?b?m, ja preces tiek “eksport?tas, vien?gi nol?k? t?s import?t atpaka?, lai apietu attiec?g?s ties?bu normas”, un sprieduma liet? *Lair* 43. punktu, saska?? ar kuru, “ja uz objekt?vu pier?d?jumu pamata ir iesp?jams secin?t, ka darba ??m?js ir iebrucis dal?bvalst? vien?gi nol?k? p?c ?oti ?sa profesion?las darb?bas veikšanas perioda g?t labumu no attiec?g?s valsts studentu atbalsta programmas, j?nor?da, ka attiec?g?s Kopienų ties?bu normas nav piem?rojamas š?dai ?aunpr?t?gai izmantošanai”.

66 – Šaj? sakar? es nor?du, ka, piem?ram, iepriekš min?taj? Tiesas spriedum? *Emsland* liet?, netiek lietots termins “ties?bu ?aunpr?t?ga izmantošana”. T? viet? Tiesa lietoja terminu “?aunpr?t?ga izmantošana”. L?dz?g? k?rt? un jau atkal atsaucoties vienk?rši uz ?aunpr?t?gu izmantošanu, Tiesa 2003. gada 23. septembra sprieduma liet? C?109/01 *Hacene Akrich (Recueil, I?9607. lpp.)*, 57. punkt? nor?d?ja, ka ir notikusi “?aunpr?t?ga izmantošana” un t?d?? “Regulas Nr. 1612/68 10. pants nav piem?rojams, ja dal?bvalsts un treš?s valsts pilso?i ir st?jušies apr??ina laul?b?, lai apietu noteikumus, kas attiecas uz trešo valstu pilso?u iebrukšanu un uztur?šanos” (sprieduma operat?v?s da?as 2. punkts). Šaj? liet? ir skaidri saprotams, ka tika izmantots interpret?cijas princips, kas aizliedz ?aunpr?t?gu izmantošanu. ?aunpr?t?gas izmantošanas teorijas piem?rošanas rezult?t? netiek piem?rota Kopienų ties?bu norma un attiec?gi tiek secin?ts, ka no t?s neizriet attiec?g?s ties?bas – jaut?jums nebija par to, ka var?tu tikt ierobežota t?du ties?bu izmantošana, kas patieš?m izriet no Kopienų ties?bu normas.

67 – ?ener?ladvok?ta secin?jumi *Kefalas* liet?, 24. punkts. Attiec?b? uz šo pašu jaut?jumu skat. D. Simon un A. Rigaux, *La technique de consécration d'un nouveau principe*, min?ts iepriekš, 568. lpp., kur autori nor?da, ka “le système juridique communautaire n'échappe pas au risque, qu'on retrouve dans tout ordre juridique, de pratiques qui se conforment formellement à la règle, mais en détournent abusivement l'application”.

68 – Ir visp?rpie?emts, ka katrai ties?bu normai un katr?m ties?b?m l?dzi n?k iesp?ja t?s ?aunpr?t?gi izmantot un ka ties?bu sist?ma to princip? nedr?kst pie?aut. Skat. Cadiet, L. un Tourneau, P. *Abus de Droit. Recueil Dalloz (Droit Civil)*, 2002, 3. un 4. lpp., un Ghestin un Goubeaux, *Traité de Droit civil, Introduction Générale*, 3ème édition, LGDJ, Par?ze, 1990, 673.–676. un 704. lpp., kuri atsaucas uz faktu, ka t?das teorijas k? “ties?bu ?aunpr?t?ga izmantošana” (un to pašu var teikt par “izvair?šanos no likuma”) tiesu judikat?r? tika s?kotn?ji izstr?d?tas, lai nov?rstu ties?bu normu form?lu un meh?nisku piem?rošanu, no k? izriet nepie?emami rezult?ti attiec?b? uz ties?bu sist?mas m?r?iem.

69 – 2004. gada 29. apr??a spriedums apvienotaj?s liet?s C?487/01 un C?7/02 *Gemeente Leusden (Recueil, I?5337. lpp., 76. punkts)*. Skat. ar? attiec?b? uz to pašu ?ener?ladvok?ta Ticano secin?jumus šaj?s paš?s liet?s, 98. un 99. punkts un tajos min?t? judikat?ra.

70 – Šaja sakar?, skat. ?ener?ladvok?ta Alb?ra secin?jumu iepriekš min?taj? *Emsland* liet? 80. punkt? pausto viedokli, ka Regulas Nr. 2988/95 par Eiropas Kopienų finanšu interešu aizsardz?bu

4. panta 3. punkts “nerada jaunu tiesību principu, bet gan vienkārši kodificē vispārīgu tiesību principu, kas jau pastāv Kopienas tiesībās”. Tādēļ attiecīgajai lietai āunprātīgās izmantošanas aizlieguma principa piemērošana nebija atkarīga no vālkas Regulas Nr. 2988/95 spēkāstības.

71 – Turpat, 10. punkts.

72 – Skat., piemēram, *Abgabenordnung* 42. pantu Vācijā (skat. Kruse un Düren, Tipke un Kruse krājums *Abgabenordnung, Finanzordnung*, Otto Schmitdt, Köln, 2003, § 42), kurā ir ietverts tiesisko institūciju āunprātīgās izmantošanas jēdzienš (“*Steuerungsmöglichkeit durch Mißbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten*”); *Bundesabgabenordnung* (BGBl. Nr. 194/1961) 22. pantu ar grozījumiem Austrijā, kas ar ietver lādīgū civiltiesību formu un struktūru āunprātīgās izmantošanas jēdzienu (“*Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts*”); Somijā, *Laki verotusmenettelystä* 1558/1995 28. pantu, kas tēpat piemēro āunprātīgās izmantošanas jēdzienu civiltiesību struktūrā nodokļu tiesībās; Luksemburgā, *Loi d’adaptation fiscale*, 1934, 6. panta 1. punktu, kas atkal piemēro lādīgū āunprātīgās izmantošanas jēdzienu. Portugālē, *Lei Geral Tributária* (17. decembra *Decreto Lei* 398/98) 38. panta 2. punkts, pēc grozījumiem, kas izdarēti ar 27. jūnija *Lei No 100/99* un turpmākajiem tiesību aktiem, satur vispārīgu tiesību normu, kas vērsta pret likuma apēšanu un saskaē ar kuru “tiesiskā darbābām, kas pēc bētibas vai galvenokērt veiktas, izmantojot mēkslēgus lādēkus [...] vai āunprātēgi izmantojos tiesību formas”, lai samazinātu nodokļu parādu, nodokļu jomā nevar bētikēdu seku. Spānijā, *Ley General Tributaria* (2003. gada 17. decembra *Ley* 58/2003) 15. pants, kas attēcas uz konfliktiem attēcēbā uz nodokļu tiesību normu piemērošanu (“*Conflicto en la aplicación de la norma tributaria*”), balstās uz tēdiem jēdzieniem kā acēmredzami mēkslēgas darbābas vai darējumi; Francijā, *Livre des procédures fiscales* L. 64 pants nodokļu tiesībās piemēro tiesību āunprātīgās izmantošanas jēdzienu, kas sastāv no tiesību āunprātīgās izmantošanas krēpniecisku operāciju rezultātā un izvairēšanās no likuma piemērošanas rezultātā; Ērijā, 1997. gada *Tax Consolidation Act* 811. panta 2. punkts sadaēē par darējumiem, kas veikti, lai izvairētos no nodokļu parāda maksēšanas, satur vispārīgu tiesību normu, kas vērsta pret nodokļu apēšanu un lieto tēdus jēdzienus kā darējumi, “kas galvenokērt nav tikuēi izpildēti vai plēnoti citu iemeslu dēē, kā vien lai radētu fiskālu priekērocību” (skat. 811. panta 2. punkta c) apakēpunkta ii) daēu); Itālijā, *Decreto Legge* 600/1973 37. a pants, kas stējās spēkā saskaēē ar 1997. gada 8. oktobra *Decreto Legislativo* No 358 (1997. gada 24. oktobra *Gazzetta Ufficiale* n. 249), satur vispārīgu tiesību normu, kas vērsta pret nodokļu apēšanu, kas balstēta uz tiesisku darbību bez likumāga ekonomiska attaisnojuma jēdzienu (“*atti privi di valide ragioni economiche*”); Zviedrijā, *Lag om skatteflykt* (1995:575) (Likums par nodokļu apēšanu) 2. pants satur vispārīgu tiesību normu, kas vērsta pret nodokļu apēšanu, kas atsaucas uz to, ka fiskāla priekērocēba nedrēkst bētikē tiesiskas darbābas galvenais iemesls. Nēderlandē tiesas bēēēi atsaucas uz no judikatēras izrietoēo jēdzienu *fraus legis* nodokļu tiesībās, un tēdējēdi ir jēaplēko jautējums, vai darējuma vienēgais vai izēēiroēais mērēis ir fiskālas priekērocēbas ēēšana.

73 – 1985. gada 13. februāra spriedums lietā 5/84 *Direct Cosmetics* (*Recueil*, 617. lpp., 37. punkts).

74 – Iepriekē minētais spriedums lietā Cē50/87 Komisija/Francija, 22. punkts; 1991. gada 11. jēlijā spriedums lietā Cē97/90 *Lennertz* (*Recueil*, lē3795. lpp., 35. punkts) un 2005. gada 20. janvāra spriedums lietā Cē412/03 *Hotel Skandic Gåsabäck AB* (Krējums, lē743. lpp. 26. punkts).

75 – 1984. gada 10. aprēēa spriedums lietā 324/82 Komisija/Bēēēija (*Recueil*, 1861. lpp., 31. un 32. punkts). Attēcēbā tieēi uz nodokļu apēšanas novērēšanu Tiesa savā 1988. gada 12. jēlijā spriedumā apvienotājās lietās 138/86 un 139/86 *Direct Cosmetics* (*Recueil*, 3937. lpp., 21.–24. punkts) norēdēja, ka dalēbvalstēm ir atēauts ievēst ēpaēus pasākumus, lai atkēptos no Sestās

direkt?vas noteikumiem nol?k? nov?rst nodok?u apiešanu, pat tad, ja nodok?u maks?t?ja saimniecisk? darb?ba objekt?vi tiek veikta bez nol?ka g?t fisk?lu priekšroc?bu. Tom?r j?piez?m?, ka nodok?u nemaks?šanas, nodok?u apiešanas un nodok?u ties?bu ?aunpr?t?gas izmantošanas j?dzieni atš?iras daž?d?s dal?bvalst?s. Attiec?b? uz nodok?u apiešanu t? Apvienotaj? Karalist? ir likum?ga atš?ir?b? no nodok?u nemaks?šanas, kas ir pretlikum?ga. T? k? Apvienotaj? Karalist? nepast?v visp?r?js nodok?u ties?bu ?aunpr?t?gas izmantošanas j?dziens, cit?s dal?bvalst?s nav iesp?jams izš?irt starp ?aunpr?t?gu nodok?u pl?nošanu (kas atbilst “*évasion fiscale*” Francij?), kas ir pretlikum?ga, un vienk?ršu nodok?u pl?nošanu (“*habileté fiscale*” Francij?), kas gan noteikti nav nodok?u iest?žu iecien?ta, tom?r ir likum?ga. Šaj? sakar? skat. Frommel, S. N. *United Kingdom tax law and abuse of rights*, Intertax 1991/2, 54.–81. lpp., konkr?ti 57. lpp.

76 – Skat. iepriekš min?to spriedumu *BP Supergas* liet?, 35. punktu: “17. panta 1. un 2. punkts apraksta apst?k?us, k?dos rodas atskait?šanas ties?bas un šo ties?bu piem?rošanas jomu. Tie dal?bvalst?m neparedz r?c?bas br?v?bu attiec?b? uz to ieviešanu.”

77 – Skat. 1990. gada 13. novembra spriedumu liet? C?106/89 *Marleasing* (*Recueil*, I?4135. lpp.), 8. punktu: “piem?rojot valsts tiesisko regul?jumu, kas pie?emts pirms vai p?c direkt?vas st?šanās sp?k?, tiesai, kurai ir l?gts šo regul?jumu interpret?t, ir j?dara viss iesp?jams, lai, ?emot v?r? direkt?vas formul?jumu un t?s m?r?us, ?stenotu t?s iecer?to rezult?tu”. Šaj? sakar? skat. Farmer, P. VAT Planning: Assessing the “Abuse of Rights” Risk. *The Tax Journal*, 2002. gada 27. maijs, 16. lpp.

78 – Skat. 2002. gada 11. j?lija spriedumu liet? C?62/00 *Marks & Spencer* (*Recueil*, I?6325. lpp., 27. punkts): “direkt?vas sekas nebeidzas ar t?du valstu ties?bu normu pie?emšanu, kas to pareizi ievieš. Dal?bvalst?m turpina b?t pien?kums nodrošin?t praks? piln?gu direkt?vas piem?rošanu pat p?c šo ties?bu normu pie?emšanas.” Skat. ar? ?ener?ladvok?ta H?lhuda [*Geelhoed*] secin?jumu 42. punktu, kur viš?š nor?da, ka “gan tai iest?dei, kuras pien?kums ir ieviest direkt?vu, gan ties?m ir pien?kums nodrošin?t, ka tiek sasniegts direkt?vas iecer?tais rezult?ts”.

79 – Skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Gemeente Leusden*, 78. punkts.

80 – Pietiek nor?d?t, ka š?ds princips var b?t “ties?bu ?aunpr?t?gas izmantošanas” un “likuma neiev?rošanas” specifisko priv?tties?bu teoriju da?a civilo ties?bu sist?m?s, bet, piem?ram, nodok?u ties?b?s, kaut gan nosaukumi ir l?dz?gi, krit?riji, saska?? ar kuriem tie darbojas, ir ?oti atš?ir?gi. Piem?ram, Francij? ?aunpr?t?gas izmantošanas j?dziens nodok?u ties?b?s, kas ir ietverts 72. zemsv?tras piez?m? iepriekš min?t? *Livre des procédures fiscales* L 64. pant?, ir ar divk?ršu pielietojumu, jo tas attiecas uz “kr?pnieciskiem” dar?jumiem un ar? uz darb?b?m, kas attiecas uz “likuma neiev?rošanu”. T?d?j?di Francijas nodok?u ties?b?s ?aunpr?t?ga ties?bu izmantošana nenoz?m? to pašu, ko Francijas ?pašuma ties?b?s vai saist?bu ties?b?s. Skat. Cozian, M. La notion d’abus de droit en matière fiscale. *Gazette du Palais, Doctrine*, 1993, 50.–57. lpp., un sal?dzin?jumam starp Franciju un Apvienoto Karalisti – Frommel, S. *United Kingdom tax law and abuse of rights*, min?ts iepriekš, 57. un 58. lpp.

81 – Skat. iepriekš min?to spriedumu *Gemeente Leusden* liet?, 57. punkts; 1998. gada 3. decembra spriedumu liet? C?381/97 *Belgocodex* (*Recueil*, I?8153. lpp., 26. punkts); 2000. gada 8. j?nija spriedumu liet? C?396/98 *Schlo?stra?e* (*Recueil*, I?4279. lpp., 44. punkts) un iepriekš min?to spriedums liet? *Marks & Spencer*, 44. punkts.

82 – Skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Gemeente Leusden*, 58., 65. un 69. punkts.

83 – Skat. 1989. gada 22. febru?ra spriedumu apvienotaj?s liet?s 92/87 un 93/87 Komisija/Francija un Apvienot? Karaliste (*Recueil*, 405. lpp., 22. punkts) un iepriekš min?to spriedumu *Sudholz* liet?, 34. punkts. Attiec?b? uz to pašu skat. ar? iepriekš 18. zemsv?tras

piez?mi, kas atsaucas uz judikat?ru, kas p?c analo?ijas ir piem?rojama PVN.

84 – Iepriekš min?tais spriedums liet? *BLP Group*, 26. punkts; 2001. gada 9. oktobra spriedums liet? C?108/99 *Cantor Fitzgerald (Recueil, I?7257. lpp., 33. punkts)* un ar? iepriekš min?tais spriedums liet? *Gemeente Leusden*, 79. punkts.

85 – Nodok?u maks?šana noteikti ir izmaksa, ko tirgus dal?bnieks, ja vi?š izpilda vi?am uzliktos nodok?u pien?kumus, likum?gi dr?kst ?emt v?r?, veicot izv?li starp da?ž?diem veidiem, k?dos vi?š var veikt uz??m?jdarb?bu. Da?ziem cilv?kiem var rasties šaubas par š?das br?v?bas ?tiskumu, bet noteikti ne par t?s likum?bu.

86 – Dažas no vair?k?s dal?bvalst?s pie?emtaj?m visp?r?jaj?m ties?bu norm?m, kas v?rstas pret ?aunpr?t?gu izmantošanu (aprakst?tas 71. zemsp?tras piez?m?), šaj?s dal?bvalst?s ir vismaz princip? piem?rojamas ar? attiec?b? uz PVN. Tas t? ir Francij?, V?cij?, Austrij?, Sp?nij?, Somij?, ?rij?, Luksemburg? un Portug?l?.

87 – Skat. iepriekš 78. punktu. Turkl?t Tiesa 27. panta kontekst? ir pie??vusi, ka “nekas neaizliedz formul?t ties?bu normu sam?r? visp?r?gi vai abstrakti”. Skat. 1997. gada 29. maija spriedumu liet? C?63/96 *Skipalle (Recueil, I?2847. lpp., 29. punkts)*.

88 – Skat. iepriekš min?to spriedumu *BLP Group* liet?, 28. punkts; 1996. gada 26. septembra spriedumu liet? C?302/93 *Debouche (Recueil, I?4495. lpp., 16. punkts)*; 1995. gada 4. oktobra spriedumu liet? C?291/92 *Ambrecht (Recueil, I?2775. lpp., 27. un 28. punkts)*. Skat. ar? Terra, B. un Kajus, J. *A Guide to VAT*, 802. lpp., un Farmer, P. un Lyal, R. *EC Tax Law*, 190. un 191. lpp.

89 – Iepriekš min?tais spriedums *BLP Group* liet?, 19. punkts; iepriekš min?tais spriedums *Midland Bank* liet?, 30.–33. punkts; iepriekš min?tais spriedums *Cibo Participations* liet?, 31.–35. punkts. Skat. ar? iepriekš min?to spriedumu *Ambrech* liet?, 29. punktu.

90 – Iepriekš min?tais spriedums *BLP Group* liet?, 19. un 24. punkts; iepriekš min?tais spriedums *Midland Bank*, liet?, 20. punkts, un iepriekš min?tais spriedums *Cibo Participations* liet?, 29. punkts.

91 – K? nor?d?ts gan lietas C?50/87 Komisija/Francija sprieduma 17. punkt?, gan iepriekš min?t? sprieduma *Rompelman* liet? 19. punkt?, “ir iecer?ts, ka atskait?šanas sist?ma atvieglotu 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, [...] ar nosac?jumu, ka min?t? saimniecisk? darb?ba k? t?da ir princip? aplikama ar PVN”. (Izc?lums ir mans).

92 – Skat. Terra un Kajus, min?ts iepriekš, 361.–365. lpp.

93 – Patieš?m, zin?ma nodok?u maks?t?ju samaks?t? neatskait?m? PVN da?a tiks ietverta cen?, ko maks?s gala pat?r?t?js.

94 – Past?v zin?ma l?dz?ba starp pašreiz?j?s liet?s veiktaj?m darb?b?m un Tiesas 1998. gada 2. apr??a spriedum? liet? C?296/95 *EMU Tabac (Recueil, I?1605. lpp.)*, analiz?to oper?ciju, kura, saska?? ar iesniedz?jtiesas aprakstu, ??va Apvienot?s Karalistes iedz?vot?jiem ieg?d?ties Apvienot?s Karalistes tabaku no Luksemburgas veikala, neizejot no sav?m m?j?m. Šaj? gad?jum? izstr?d?tais pl?ns bija saist?ts ar a?entu izmantošanu un praks? at??va individu?liem pat?r?t?jiem izvair?ties no akc?zes nodevas maks?šanas Apvienotaj? Karalist?, kur t? ir augst?ka nek? Luksemburg? maks?jam?. K? ?ener?ladvok?ts Ruiss?Harabo Kolomers [*Ruiz-Jarabo Colomer*] apstiprin?ja savu secin?jumu 89. punkt?, “ja p?c t? b?tu gal?ja nepieciešam?ba, iesniedz?jtiesa

drīkstētu atteikties piemērot prasītāju norādīto noteikumu (nodokļa iekasēšana dalībvalstī, kur preces iegādājas), pamatojoties uz to, ka tās piemērošana pašreizējā lietā būtu pretrunā direktīvas [92/12/EEK] jēgai un mērķiem un tam būtu nelabvēlīga ietekme uz tās pārrājo tiesību normu piemērošanu. Šāda rīcība vienkārši būtu saskaņā ar vispārājo tiesību principu, kas aizliedz krāpšanu attiecībā uz tiesību normām.” Tiesas atbilde bija balstīta uz direktīvas attiecīgo tiesību normu, precīzāk tās 8. panta interpretāciju, norādot, ka tas jāinterpretē tādējādi, ka tas nav piemērojams, ja ar nodokli apliekamo preču iegāde un/vai transports tiek veikta ar aģenta palīdzību (skat. sprieduma 37. punktu).