

ENERĢLADVOKĀTA M. POJAREŠA MADURU [M. POIARES MADURO] SECINĀJUMI,
sniegti 2005. gada 16. februārī (1)

Apvienotās lietas C-354/03, C-355/03 un C-484/03

Optigen Ltd,

Fulcrum Electronics Ltd (atrodas likvidācijas procesā),

Bond House Systems Ltd

pret

Commissioners of Customs & Excise

[*High Court of Justice of England and Wales, Chancery Division* (Apvienotā Karaliste) līgums
sniegti prejudiciālu nolikumus]

Sestā PVN direktīva – 2. panta 1. punkts, 4. panta 1. un 2. punkts – Saimnieciskā darbība –
Darījums, kas ietilpst piegādes shēmā, kurā iesaistīts tirgotājs, kas neizpilda saistības vai
izmanto nelikumīgi iegūtu PVN numuru – “Karuseveida” krāpšana

1. Trijās lietās, kas skar dalībniekus, kuri nezināja par to, ka ir iesaistīti vienā no PVN
krāpšanas veidiem, ko sauc par “karuseveida krāpšanu” (“carousel fraud”), *High Court of Justice of England and Wales, Chancery Division* jautā Tiesai, vai darījumi, kas ir noslēgti citu personu
izveidotas krāpšanas shēmas ietvaros, ir atzīstami par saimnieciskām darbībām Padomes
Sestās direktīvas 77/388/EEK 4. panta 2. punkta izpratnē (2).

2. Šis līgums ir iesniegts saistībā ar apelācijas sūdzībām, ko izskata *High Court of Justice (Chancery Division)* *Optigen Ltd* (turpmāk tekstā – “*Optigen*”), *Fulcrum Electronics Ltd* (turpmāk tekstā – “*Fulcrum*”) un *Bond House Systems Ltd* (turpmāk tekstā – “*Bond House*”) lietās.
Atbildētājs visās lietās ir *Commissioners of Customs and Excise*. *Optigen* un *Fulcrum* apelācijas
sūdzības ir iesniegtas pret Londonas *VAT and Duties Tribunal* lēmumu. *Bond House* apelācija ir
iesniegta pret Mančestras *VAT and Duties Tribunal* lēmumu. Abos lēmumos tika atzīts, ka
darījumi, kas noslēgti “karuseveida” krāpšanas ietvaros, neietilpst PVN piemērošanas jomā.

I – **Piemērojams Kopienas tiesību normas**

3. Padomes Pirmās direktīvas 67/227/EEK (3) 2. pants nosaka PVN kopējās sistēmas būtību:

“Pievienotās vārtības nodokļa kopējās sistēmas princips ir piemērot precēm un pakalpojumiem
vispārīgu nodokli par patēriņu, kas būtībā tieši proporcionāls preču un pakalpojumu cenai neatkarīgi
no darījumu skaita, kas veikti ražošanas un izplatīšanas procesos pirms stadijas, kurā uzliek

nodokli.

Par katru darījumu pievienotās vērtības nodokli, ko aprēķina no preču vai pakalpojumu cenas pēc attiecīgā precēm vai pakalpojumiem piemērotas likmes, uzliek pēc tam, kad atņemts dažādiem izmaksu komponentiem tieši piemērotais pievienotās vērtības nodoklis.”

4. Saskaņā ar Sestās direktivas 2. panta 1. punktu pievienotās vērtības nodoklis jāmaksā par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību veicis nodokļu maksātājs, kas kļūst par rīkojas.

5. Direktivas 4. panta 1. punkts paredz, ka “nodokļa maksātājs” nozīmē “visas personas, kas patstāvīgi jebkurā vietā veic jebkuru 2. punktā norādītu saimniecisku darbību neatkarīgi no šīs darbības mērķa un rezultāta”.

6. “Saimnieciskās darbības” ir definētas 4. panta 2. punktā, un tās aptver “visas ražotāju, tirgotāju un pakalpojumu sniedzēju darbības, ieskaitot kalnrniecību, lauksaimniecisku darbību un brīvo profesiju darbības”. 4. panta 2. punktā ir paredzēts, ka “ilglaicīgā materiāla vai nemateriāla pārsuma izmantošana nolūkā gūt no tā ienākumus ar uzskatāma par saimniecisku darbību”.

II – Fakti un līgums sniegt prejudiciālu nolikumu

A – Vispārīgi: “karuseveida krāpšana”

7. Savā likumā *Bond House* lietā Manēstras *VAT and Duties Tribunal* izskaidro, ko *Commissioners of Customs and Excise* raksturo kā “karuseveida” krāpšanu (4):

“Savā vienkāršākajā veidā “karuseveida” krāpšana darbojas šādi. Tirgotājs (“A”), kas reģistrēts kā PVN maksātājs kādā no Eiropas Savienības dalībvalstīm, pārdod ar nodokli apliekamas preces citam tirgotājam (“B”), kas reģistrēts kā PVN maksātājs citā dalībvalstī. Pārdevumam, ko A veic B, A dalībvalstī ir piemērojama nulles procenta likme [(5)]. B ir jādēklarē pirkums un jānomaksā nodoklis par iegādi savā dalībvalstī, un, ar nosacījumu, ka tas pilnībā izmantot preces, lai veiktu tirdzniecību ar nodokli apliekamu piegādi, jāprasa kredīts priekšnodokļa apmēru. Parasti, piedaloties “karuseveida” krāpšanā, netiek veikta neviena no šīm darbībām. Tad B pārdod preces citam tirgotājam (“C”), kas reģistrēts kā PVN maksātājs tajā pašā dalībvalstī, par darījumu aprēķinot un saņemot PVN. Tomēr B neiesniedz aprēķinu par šo PVN nodokļu iestādēm un faktiski pazūd, kļūstot par “pazudušu tirgotāju”, kā to sauc *Commissioners of Customs and Excise*. Tomēr B, veicot pārdevumu C, joprojām bēdams reģistrēts kā PVN maksātājs, un, pirms *Commissioners of Customs and Excise* ir uzzinājuši par to, ka B ir vai varētu kļūt par pazudušu tirgotāju, un spēj iejaukties (piemēram, noņemot B no PVN maksātāju uzskaites), B iesniedz PVN rēķinu C, kurš pieprasa aprēķināt B samaksāto PVN kā priekšnodokli. Tad C (ko *Commissioners of Customs and Excise* sauc par “brokeri”) pārdod preces citā dalībvalstī dibinātā tirgotājam. Vienkāršākās krāpšanas iezīme ir tā, ka šīs [pārdāvīgas] pircējs ir A, un tieši šo rīcību veida [pārdošanas darījumu] dēļ ir radies nosaukums “karuseveida krāpšana”. C ir tiesības prasīt priekšnodokļa samaksu, bet, tā kā C pārdevumam A pašā C dalībvalstī ir piemērojama nulles procenta likme, C nav jāatskaitās par produkcijas nodokli [(6)]. Ja krāpšana izdodas, tas nozīmē, ka B ir saimnieks, bet nav atskaitījies par PVN, kas nodokļu iestādēm jāsamaksā C. Šajā situācijā B noteikti ir krāpnieciski nolūki un tādēļ, iespējams, ir arī A; C var pilnīgi nezināt par notiekošo un par to, kā tiek izmantota viņa dalība [...]. B mērķis, kā uzskata *Commissioners of Customs and Excise*, nav pirkt un pārdot, nodarbojoties ar biznesu, bet gan saņemt PVN [...]. Preces nav nekas vairāk kā apliecinājums, kas vajadzīgs, lai piešķirtu darījumiem ticamību [...]. A (vismaz tad, ja tas ir krāpšanas dalībnieks) arī nav patiesas tirdzniecības intereses pirkt atpakaļ to, ko tas tikko ir pārdevis. Kaut gan ir iespējams, ka arī A ir

dalībnieks, kas neko nezina, ja C pārdod tam preces par tēdu cenu, kas ir zemāka par to, par kuru tās tika pārdotas B (vai zemāka par cenu, par kuru, ņemot vērā tirgus svārstības, A tās nokotni varētu pārdot), *Commissioners of Customs and Excise* uzskata, ka A un B darbojas saskaņoti un ir vāļams, ka A atpērk preces – daļēji kontroles iemeslu dēļ un daļēji tēpēc, ka ir vieglāk un lētāk izmantot ierobežotu preču daudzumu vairākas reizes, nekā katrai epizodei iegādāties jaunu preču pieveidumu atklātā tirgū [...]. B, zinot, ka gūs labumu no tā, ka nav atskaitījies par nodokli, var atgauties pārdot preces C lētāk, nekā pats par tām samaksājis A, un darot to, ja tas būs vajadzīgs, lai nodrošinātu pārdēvumu.”

8. Var iztēloties neskaitāmus darījumu shēmas variantus, kas ir krietni sarežģītāki par iepriekš aprakstīto, un patiesībā vienas un tās pašas preces var “rīkot”, izmantojot dažādas darījumu shēmas. Tomēr problēma būtībā paliek tā pati: tirgotājs iekasē summu, kas tam samaksāta kā PVN, bet neatskaitās par to nodokļu iestādēm. Tirgotājs, kurš nepilda saistības, var izmantot “uzurpātu” PVN numuru vai pats reģistrēties kā PVN maksātājs un vienkārši pazust, pirms nodokļu iestādes veic kādus pasākumus.

9. Šī iet, ka šīs krāpšanas veids Kopienas iekšējā tirdzniecībā pēdējo gadu laikā ir pieaudzis, un dalībvalstīm tas pašlaik rada vislielākos bažas. Kaut arī ir grūti precīzi noteikt iesaistītās naudas summas, šīs krāpšanas veids noteikti nodara būtiskus zaudējumus valstu ienākumiem (7).

B – Pamata lietās esošie fakti

10. Pamata lietās esošie fakti, kā tas izriet no *High Court of Justice* lūguma sniegt prejudiciālu nolikumu, ir šādi.

a) Fakti *Optigen* un *Fulcrum* lietās

11. *Optigen* un *Fulcrum* bija tirgotāji, kas nodarbojās galvenokārt ar datoru mikroshēmu tirdzniecību, kuras tie iepirka no kompāniju Apvienotajā Karalistē un pārdēva pircējiem citās dalībvalstīs. Ir atzīts, ka *Optigen* un *Fulcrum* neko nezina par to, ka ir iesaistīti vairākos darījumos, kas ietvēra karuseveida krāpšanu. Tie neveica nekādus darījumus ar tirgotāju, kas vāļā “pazuda”, tēpat tie nezina, vai arī tiem nebija iemesla zināt par savu līdzdalību tēdu darījumu shēmā, kas nebija parastas pircēja attiecības ar tirgotāju un parastas pārdēvāja attiecības ar kompāniju citā dalībvalstī. *Commissioners of Customs and Excise* noraidīja *Optigen* un *Fulcrum* iesniegtās prasības par PVN atmaksu, pamatojoties uz to, ka attiecīgē pirkumi un pārdēvumi būtībā nebija saimnieciski un tie nebija saimnieciskas darbības sastāvdaļa. *Commissioners of Customs and Excise* uzskatīja, ka pirkumi nebija piegādes, kas tika vai tiktu izmantotas biznesa nolūkos, un pārdēvumi nebija biznesa gaitā veiktas piegādes, uz kuriem attiecināms PVN.

12. *Optigen* un *Fulcrum* pārsūdzēja *Commissioners of Customs and Excise* lēmumus Londonas *VAT and Duties Tribunal*, kas apvienoja abas lietas. Ar 2003. gada 1. maija lēmumu *VAT and Duties Tribunal* noraidīja *Optigen* un *Fulcrum* apelāciju, secinot, ka *Commissioners of Customs and Excise* pareizi uzskatīja, ka attiecīgē darījumi neietilpst PVN piemērošanas jomā. *VAT and Duties Tribunal* atzina, ka tirgotājam nav tiesību uz PVN priekšnodokļa atmaksu par precēm, ko tas pēc tam pārdēvis kompāniju grupas Apvienotās Karalistes, ja piegādes shēmā ir iesaistīts tirgotājs, kas nepilda saistības, vai tirgotājs, kas izmanto nelikumīgi iegūtu PVN numuru, pat ja tirgotājs, kurš prasa atmaksu, nekādā veidā nav bijis tajā iekļauts un neko nezina par to, ka otrs tirgotājs nav izpildījis savas saistības vai izmantojis nelikumīgi iegūtu PVN numuru, un ja piegādes shēmas, kurās ietilpa tirgotāja pirkumi un pārdēvumi, bija daļa no “karuseveida” krāpšanas, ko veica trešās puses, tirgotājam par to neko nezina. Gan *Optigen*, gan *Fulcrum* pārsūdzēja *VAT and Duties Tribunal* lēmumus *High Court of Justice*.

b) Fakti *Bond House* liet?

13. Faktu rašanās laikā *Bond House* bija Anglijā un Velsā dibināta kompānija, kas izplatīja datoru sastāvdaļas. Kompānijas biznesa vērības ziņā lielāko daļu veidoja procesoru mikroshēmu (CPU) iepirkšana no tirgotājiem, kas reģistrēti kā PVN maksātāji Apvienotajā Karalistē, kuras kompānija pārdēva tirgotājiem, kas reģistrēti kā PVN maksātāji citās dalībvalstīs. 2002. gada maijā, veicot darījumu tātpat kā iepriekš, *Bond House* veica vairākus procesoru mikroshēmu pirkumus un pārdēvumus. Daļa no šiem pārdēvumiem, proti, 51 darījums, kas veido aptuveni 99 % no *Bond House* apgrozījuma 2002. gada maijā, bija veikti ar pircējiem citās dalībvalstīs. Katru reizi *Bond House* iegādājās procesoru mikroshēmas no piegādātāja Apvienotajā Karalistē par samaksu, ko uzskatīja par atbilstošu tirgus vērtībai, pieņemot, ka to piegādā un samaksāja piegādātājam norunāto cenu, kā arī summu, kas tika norādīta kā PVN. Kompānija piegādāja procesora mikroshēmas saviem ārvalstu pircējiem par nedaudz augstāku cenu, nekā pati bija samaksājusi. Tā kā šiem piegādātājiem ir piemērojama nulles procenta likme, *Bond House* iesniedza PVN atmaksas pieprasījumu par 2002. gada maiju, kas paredzēja tās summas atmaksu, ko kompānija bija samaksājusi par saviem pirkumiem PVN veidā. *Commissioners of Customs and Excise* noraidīja *Bond House* prasību par priekšnodokļa atmaksu attiecībā uz 27 pirkumiem.

14. *Bond House* pārsūdzēja amatpersonu lēmumu Manēstras *VAT and Duties Tribunal*. Ar 2003. gada 29. aprīļa lēmumu, kas grozīts ar 2003. gada 8. maija papildinājumu, *VAT and Duties Tribunal* nolēma, ka 26 no 27 pirkumiem nevar uzskatīt par saimniecisku darbību Sestās direktīvas izpratnē un tie neietilpst PVN piemērošanas jomā. *VAT and Duties Tribunal* konstatēja, ka šie pirkumi bija daļa no krāpnieciskos nolūkos veiktiem darījumiem. Pat ja *Bond House* nezināja par šo mērķi un neveica nelikumīgas darbības, šiem darījumiem nebija saimnieciskas būtības. Šie pirkumi bija jāizvērtē atbilstoši objektīviem kritērijiem. Tādējādi nebija svarīgi, ka *Bond House* neveica nelikumīgas darbības. Visbeidzot, *Bond House* nevarēja būt tiesiskās paāvēības attiecībā uz to, ka tiks apmierināta kompānijas prasība par nomaksātā PVN priekšnodokļa atmaksu, un *Commissioners of Customs and Excise*, liedzot *Bond House* šo atmaksu, nepārķāpa samērīguma vai tiesiskās drošības principus un tās cilvēktiesības. *Bond House* iesniedza apelāciju pret šo lēmumu *High Court of Justice*. Tā savā lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu atzīmēja, ka *Bond House* nezināja par krāpšanu, uz ko norāda *Commissioners of Customs and Excise*, un kompānija, veicot darījumu, nerkojās pārstēdīgā.

C – Prejudiciālie jautājumi

15. Uzskatot, ka piemērojamais valsts tiesību akts – *Value Added Tax Act 1994* (1994. gada likums par pievienotās vērtības nodokli) – ir interpretējams, ņemot vērā Kopienas kopējo PVN sistēmu, *High Court of Justice* jautā, kā noteikt, vai attiecīgā darījumi ietilpst šīs sistēmas piemērošanas jomā. Šajā lietā pastāv strīds par to, vai *Bond House*, *Fulcrum* un *Optigen*, neko nezinot par savu līdzdalību “karuseveidā” krāpšanā, veica saimniecisku darbību. *High Court of Justice* būtībā jautā, vai tādus darījumus kā šajā lietā, var atzīt par saimniecisku darbību Sestās direktīvas 4. panta 2. punkta izpratnē un vai, veicot šo novērtējumu, ir jāņem vērā kopējā darījumu shēma vai katrs atsevišķs darījums.

16. Rakstveida apsvērumus ir iesnieguši: *Optigen*, *Fulcrum* un *Bond House*, Apvienotās Karalistes un Dānijas valdības, Padome un Komisija. Tiesas sēdes laikā 2004. gada 8. decembrī Tiesa uzklāja *Optigen*, *Fulcrum* un *Bond House*, Apvienotās Karalistes, ņehijas Republikas un Dānijas valdību, kā arī Komisijas mutvārdu apsvērumus. Pēc tam, kad kļuva skaidrs, ka neviens no lietās dalībniekiem neapstrīdīs Sestās direktīvas noteikumu spēkā esamību, Padome nolēma nesniegt mutvārdu apsvērumus.

III – Vērtējums

17. Parasti procesoru mikroshēmu tirdzniecība neapšaubāmi tiek uzskatīta par saimniecisku darbību. Tādēļ turpmākā analīze galvenokārt balstīsies uz iemesliem, kādēļ Apvienotā Karaliste uzskata, ka šajos apstākļos tas tādēļ nav. Pirmkārt, pārbaudīšu pieņēmumu, ka darījumu raksturs ir izvērtējams, ņemot vērā “karuseveida” shēmu kopumu. Otrkārt, izklāstīšu apsvērumus par to, ka jāņem vērā darījumu pamatā esošais krāpnieciskais nolūks. Pēc tam aplūkošu judikatūru, kurā atzīts, ka noteiktas nelikumīgas darbības neietilpst PVN piemērošanas jomā. Ceturkārt, izskatīšu jautājumu par tiesisko drošību, ko *Optigen*, *Fulcrum* un *Bond House* ir paši uzsvēruši savos mutvārdu un rakstveida apsvērumos. Nobeigumā izteikšu dažus apsvērumus par to, kā cēnāties ar “karuseveida” krāpšanu.

A – Uzskats par to, ka “karuseveida” shēma ir jāskata kopumā

18. *Optigen*, *Fulcrum*, *Bond House* un Komisija uzskata, ka darījumi ir atzīstami par saimniecisku darbību Sestās direktīvas 4. panta 2. punkta izpratnē. Tie uzskata, ka datora mikroshēmu iegāde un pārdošana pati par sevi ir saimnieciska darbība. Tam, ka citas personas aizsaka darījumu shēmu nolūkā krāpt nodokļu iestādes, nav saistības ar to darījumu raksturu, kuros piedalījās *Optigen*, *Fulcrum* un *Bond House*.

19. Dānijas un Ēhijas Republikas valdības atbalsta Apvienotās Karalistes apsvērumu, ka darījumi nav uzskatāmi par saimniecisku darbību minētās direktīvas izpratnē. Apvienotā Karaliste norāda, ka darījumi, kas ietilpst “karuseveida” krāpšanas shēmā, neietilpst Sestās direktīvas piemērošanas jomā, jo tie nav patiesa saimnieciska darbība; to viengais mērķis ir naudas, kas samaksāta kā PVN, nelikumīga piesavināšanās, nevis preču izplatīšana tirgū. Tā kā PVN par darījumiem nav maksājams, nevar pastāvēt pamats PVN atgāšanai. Šis arguments attiecas uz visiem “karuseveida” shēmas posmiem, jo neviens no darījumiem nenotiktu, ja nebūtu šīs krāpšanas shēmas.

20. Apvienotās Karalistes argumentācijā būtisks ir uzskats, ka “karuseveida” shēma ir skatāma kopumā, lai noteiktu, vai PVN ir piemērojams atsevišķiem šīs shēmas darījumiem. Es šim viedoklim nepiekrītu.

21. Tiesa vairākkārt ir atzinusi, ka Sestās direktīvas 4. panta 2. punktā ietvertā termina “saimnieciskā darbība” piemērošanas joma ir plaša un terminam ir objektīvs raksturs (8). Izņēmumiem no PVN piemērošanas jomas jābūt tieši paredzētiem un precīzi definētiem (9). Kā Tiesa atzinusi *Rompelman* lietā, “pievienotās vērtības nodokļa kopējā sistēma [...] nodrošina, ka visas saimnieciskās darbības, neskatoties uz to mērķi vai rezultātu, [...] tiek apliktas ar nodokli neitralitātes veidā” (10). 1987. gada 26. marta spriedumā lietā Komisija/Nīderlande Tiesa atzinusi – lai noteiktu, vai kāda darbība ir saimnieciska darbība PVN kopējās sistēmas kontekstā, “darbība tiek izvērtēta *per se*, neņemot vērā tās mērķi vai rezultātu” (11).

22. Apvienotā Karaliste atsaucas uz spriedumiem lietās *Faaborg-Gelting Linien* (12) un *Stockholm Lindöpark* (13), norādot, ka, lai noteiktu, vai darījumi ir apliekami ar PVN, tie ir jāizvērtē, ņemot vērā darījumu noslēgšanas apstākļus. Tomēr šie spriedumi nevar būt pamats secinājumam, ka piegādes shēma ir izskatāma kopumā, lai noteiktu, vai tajā ietilpstošie darījumi atzīstami par saimniecisku darbību.

23. *Faaborg-Gelting Linien* lietā Tiesai tika jāatbild, vai restorānā noslēgtie darījumi ir atzīstami par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu Sestās direktīvas nozīmē. Tiesa atzina, ka attiecīgajiem darījumi ir uzskatāmi par pakalpojumu sniegšanu, jo tiem raksturīgs pašābu un darbību kopums, kurā diena nodrošināšana ir tikai viena no darbībām un kurā pārsvarā dominē

pakalpojumu sniegšana (14).

24. Lieta *Stockholm Lindöpark* bija saistīta ar jautājumu, vai golfa laukuma pārvaldīšana būtu jāuzskata par nekustamā pašuma nomu vai tādū pakalpojumu sniegšanu, kas saistīti ar sportu vai fizisko izglātošanu, lai noteiktu, vai šā darbība ir atbrīvojama no PVN samaksas. Tiesa atzina, ka "golfa laukuma pārvaldīšana parasti ietver ne tikai pasāvu darbību, āaujot izmantot laukumu, bet arī vairākas komerciālas darbības, piemāram, uzraudzību, vadību un nepārtīrauktu uzturāšanu, ko veic pakalpojuma sniedzājs, citu iespāju nodrošināšanu un tamlādzāgi" (15). Tādājādi, nepastāvot izāmuma apstākāiem, golfa laukuma iznomāšanu nevar uzskatā t par galveno sniegto pakalpojumu (16).

25. Ne *Faaborg-Gelting Linien*, ne *Stockholm Lindöpark* lietās netika apstrādāts, ka attiecāgājam darbābāma bija saimniecisks raksturs. Abas lietas attiecās uz darājumiem, kas apliekami ar nodokli saskaāā ar Sesto direktāvu. Tomā r tā vietā, lai sadalātu ar nodokli apliekamo darājumu vairākās daāās nolākā aplikt tās ar nodokli katru atseviāšāi, Tiesa piemāroja "piegādes vienotābas" principu, kā to savos secinājumos lietā *Hotel Scandic Gåsabäck* norādāja āenerāladvokāts Ruiss-Harabo Kolomers [*Ruiz-Jarabo Colomer*] (17).

26. Papildus tam apstākāi, ko Tiesa āāma vā rā spriedumā lietā *Faaborg-Gelting Linien*, attiecās uz to darbību kopumu, kas tajā pašā gadājumā veiktas saistābā ar viena nodokāu maksātāja atseviāšāu darājumu. *Stockholm Lindöpark* lietā Tiesa izskatāja visas darbības, kas kopumā veidoja vienu saimniecisku darbību.

27. "Karuseāveida" krāpāšana gluāi pretāji attiecas uz secāgu darbību virkni, ko piegādes shāmas ietvaros veikuāi vairāki tirgotāji. Tā ir bā tiska PVN kopājas sistāmas iezāme, ka ar PVN apliekami visi darājumi piegādes shāmas ietvaros (18). Katrs darājums tādājādi ir jāizvārtā atseviāšāi. Lādz ar to agrāki vai vā lāki notikumi nevar mainā t shāma iekāuta konkrāta darājuma raksturu (19).

28. Apvienotā Karaliste pareizi norāda, ka PVN ir piemārojams saskaāā ar reālo saimniecisko situāciju. Tomā r tas nenozāma, ka darājuma raksturs piegādes shāmas ietvaros ir nosakāms, āemot vā rā shāmu kopumā. Judikatāra tieāi pretāji apstiprina noteikumu, ka darbāba ir izskatāmi objektāvi un *per se*, ja tā paredz, ka jāāem vā rā reā lā saimnieciskā situācija, un ka juridiskā forma nav izāāiroāa (20).

29. Noteikums, ka katrs darājums ir izskatāms atseviāšāi un *per se*, neskatoties uz tā mā rāi vai rezultātu, ir balstāts uz prasābu, ka PVN kopājai sistāmai jābā t neitrālai, kā arī uz tiesiskās droābas principu, kas paredz, ka Kopienas tiesābu aktu piemāroāanai jābā t paredzamai attiecābā uz tiem, kas tai pakāauti (21). Tas nodroāina, ka ar nodokli apliekama darājuma laikā principā var noteikt, vai darājums ietilpst vai neietilpst Sestās direktāvas piemāroāanas jomā.

B – Darājumu pamatmā rā is

30. Apvienotā Karaliste turklā t norāda, ka ir jāpievā rā uzmanāba darājumu pamatmā rā im (22), kas šā jā gadājumā ir krāpāšana. Ja nebātu šā mā rā a, "karuseāveida" shāma un visi to veidojoāie darājumi nepastāvātu kā parasts saimnieciskās [darbības] fenomens. *Optigen* norāda, ka šis uzskats faktiski ir subjektāvs, jo vā rā tiek āemts tā tirgotāja nodoms, kurāš nepilda saistābas, nerāāinoties ar citu tirgotāju nolākiem. Tomā r Apvienotā Karaliste uzskata, ka tās viedoklis balstās nevis uz kāda noteikta tirgotāja nodomiem, bet uz objektāvu secinājumu, ka preces bija laistas apgrozābā "karuseāveida" shāmas ietvaros, kurai nebija saimnieciska nolāka.

31. Šis arguments ir jānoraida tikai tā iemeslā dāā, ka tas ir balstāts uz kopājas shāmas mā rā a un rezultātu novārtājumu, nevis uz katra atseviāšāa darājuma pašābāma. Apgalvojumu, ka darājumiem gālā rezultātā nebija saimnieciska mā rā a, pamato vairāki apstākāi, kas pārsniedz tos

faktorus, kuri nosaka, vai darījums šķēms ietvaros ietilpst PVN piemērošanas jomā. Kā secināju iepriekš, katrs darījums ir jāizskata atsevišķi, neņemot vērā tā mērķi vai rezultātu. Šķēms ietvaros darījuma raksturu neietekmē tas, ka preces vēlāk atgriežas pie tā pašā tirgotāja. Naudas nelikumīgās piesavināšanās mērķis varētu būt darījumu šķēms sākums, bet šāda nelikumīga piesavināšanās ir atsevišķa darbība; tā nav raksturīga datoru mikroshēmu tirdzniecībai, un tā nemaina citu atsevišķu darījumu raksturu šķēms ietvaros.

32. Acīmredzot Apvienotā Karaliste piešķir pašu nozīmi tam, ka “karuseveida” šķēms pamatmērķis ir īstenot darbības, ko tā uzskata par PVN krāpšanu.

33. Tomēr pretī Apvienotās Karalistes uzskatam no Tiesas nostājas lietās *Breitsohl* (23) un *INZO* (24) neizriet, ka darbības var liegt tās saimniecisko raksturu, ja tā tiek veikta krāpnieciskos nolūkos vai ja, ņemot vērā tās rezultātu, tā kaut kādā veidā veicina krāpšanu.

34. Situācija ir pavisam cita gadījumā, ja persona, kas pieprasa PVN atskaitījumu, nepatiesi norāda sevi kā nodokļu maksātāju. Šis jautājums tika izskatīts *Breitsohl* un *INZO* lietās. Tiesa atzina, ka “persona kāst par nodokļa maksātāju tikai tad, ja ir apliecinājusi savu nodomu sākt paredzētās saimnieciskās darbības labā ticībā. Krāpšanas vai āunprātīgās izmantošanas gadījumos, kuros attiecīgā persona, piemēram, aizbildinoties ar noteiktas saimnieciskās darbības veikšanu, faktiski mēģina iegūt savā pašumā preces, attiecībā uz kurām varētu veikt atskaitījumu, nodokļu iestāde var pieprasīt atmaksāt naudas summas ar atpakaļejošu spēku, pamatojoties uz to, ka šie atskaitījumi veikti, balstoties uz nepatiesiem apgalvojumiem” (25).

35. Šajā judikatūrā atzīts, ka nodokļu iestādes var prasīt “objektīvus pierādījumus par personas norādīto nolūku veikt saimniecisku darbību, kuras rezultātā tiks noslēgti ar nodokli apliekami darījumi, un tad, ja šādu pierādījumu nav, var atteikties tiesības uz atskaitījuma saņemšanu” (26). Šis jautājums neattiecas uz konkrēto lietu. Pirmkārt, nav apgalvots nedz tas, ka *Fulcrum*, *Optigen* un *Bond House* ir lūguši atskaitīt PVN, pamatojoties uz nepatiesiem apgalvojumiem, nedz arī tas, ka tie nevēlējās veikt saimnieciskās darbības. Otrkārt, ir skaidri jānodala nolūks iesaistīties saimnieciskās darbībās un pašu saimniecisko darbību nolūks (27).

36. Turklāt, piekrītot Apvienotās Karalistes apgalvojumam, ka pašā nozīmē ir piešķirama tam, ka darījumu pamatmērķis ir krāpšana, šāds apgalvojums būtu grūti savienojams ar Sestās direktīvas 4. panta 1. punktu, kas atsaucas uz visām saimnieciskajām darbībām neatkarīgi no šo darbību mērķa vai rezultāta. Faktiski, izmantojot šādu pieeju, netiktu ņemti vērā “saimnieciskās darbības” jēdziena objektīvais raksturs, radot neatbilstošu rezultātu, saskaņā ar kuru visa piegādes shēma neietilptu Sestās direktīvas piemērošanas jomā tikai tāpēc, ka viens tirgotājs šķēms ietvaros nav nodokļu iestādēm atskaitījis par PVN. Šāds rezultāts ir it pašā nesaprotams, jo tas nozīmētu, ka sakarā ar to, ka tas nav atskaitījis par PVN, tam faktiski nebūtu pienākuma vispirms samaksāt PVN.

C – Nelikumīgās darbības un PVN piemērošanas joma

37. Apvienotā Karaliste uzskata, ka pastāv līdzība starp esošajām lietām un lietām, kurās Tiesa ir atzinusi, ka noteiktas nelikumīgās darbības nav uzskatāmas par saimnieciskām darbībām un tāpēc neietilpst PVN kopējās sistēmas piemērošanas jomā. Neuzskatu, ka šā analoģija ir pārliecinoša.

38. Atbilstoši pastāvīgajai judikatūrai finanšu neitralitātes princips aizliedz vispārīgi nošķirt likumīgās un nelikumīgās darbības (28). Principā pat nelikumīgi darījumi ietilpst Sestās direktīvas piemērošanas jomā un ir apliekami ar PVN (29). Vienīgais izņēmums ir tad, ja darbība noteiktu tās pašas būdīgā pilnīgi neietilpst likumīgu saimniecisku darbību sfērā (30). Piemēram, Sestās direktīvas piemērošanas jomā neietilpst narkotisku vielu piegāde (31), turpretī nelikumīga

ruletes spēles organizēšana ietilpst šajā jomā, jo tā konkurē ar likumīgo azartspēļu biznesu (32).

39. Tomēr atšķirībā no narkotiskajām vielām vai naudas viltošanas datoru mikroshēmās saskaņā ar Tiesas teikto precīzā definīcijas nav pakāutas pilnīgam importa un tirdzniecības aizliegumam Kopienā (33). Tikai produkti, kurus to būtības un specifisku īpašību dēļ nevar tirgot vai iekārt ekonomikas procesos, ir izslēgti no PVN piemērošanas jomas (34). Datoru mikroshēmās nav šāds produkts.

40. Otrkārt, pretī Apvienotās Karalistes apgalvojumam nav tā, ka datoru mikroshēmu tirdzniecība pilnībā neietilpst likumīgu saimniecisko darbību jomā, jo darbību shēma galarezultātā izrādās riņķveidīga. Kā kārtējam skaidrs no pašu *Commissioners of Customs and Excise* sniegtā apraksta, tam, ko viņi uzskata par “karuseveida” krāpšanu, šīs krāpšanas raksturoga pazīme ir tā, ka tiek izmantoti likumīgi saimnieciskās darbības veidi, lai paturētu naudu, kas samaksāta kā PVN.

D – Tiesiskās paņēmības princips

41. Ja Tiesa atbalstītu Apvienotās Karalistes interpretāciju, tas radītu būtisku nenoteiktību attiecībā uz Sestās direktivas piemērošanu. Tāda interpretācija nozīmētu sekojošo: ja tirgotāji darbības laikā vēlētos būt droši, ka tiem ir tiesības un pienākumi saskaņā ar PVN sistēmu, tiem vajadzētu paredzēt, vai konkrētās preces, kas bija darbības priekšmets, kādā brīdā neatgriezīsies atpakaļ pie tirgotāja, kurš jau ir bijis piegādes shēmas dalībnieks. Ja tā būtu, tirgotājiem tāpat būtu jāzina arī, ka šīs tirgotājs kādā brīdā ir “pazudis” (35). Vienlaikus ir jāņem vērā iespēja, ka viena un tā pati preču partija var ietvert preces, kas tiek izmantotas krāpšanai, un preces, kas netiek izmantotas krāpnieciskos nolūkos, tikai šīs pārdotās būtu piemērojamas ar PVN, ja Apvienotās Karalistes arguments tiktu atbalstīts. Šī “saimnieciskās darbības” jēdziena interpretācija ir pretrunā tiesiskās paņēmības principam, kas ir Kopienas tiesību pamatprincips, kurš dalībvalstīm jāieviešo, ieviešot Sesto direktīvu (36). Kā *Optigen*, *Fulcrum* un *Bond House* turklāt pareizi norāda, Apvienotās Karalistes pieeja var darboties kā likumīgas tirdzniecības iebiedēšanas līdzeklis.

E – Veidi, kā iespējams cīnīties ar “karuseveida” krāpšanu

42. Apvienotā Karaliste, ierobežojot PVN sistēmas piemērošanas jomu, acīmredzot vēlas apkarot “karuseveida” krāpšanu vai vismaz atrisināt tās radītās problēmas. Manuprāt, Tiesai nevajadzētu piekrist šādai pieejai. Tas radikāli mainītu situāciju, problēmas smagumu pārcēlot no nodokļu iestāžu uz privāto sektoru, kaitējot likumīgai tirdzniecībai un pienācīgai PVN sistēmas darbībai. Turklāt tas kavētu dalībvalstis pieņemt atbilstošus pasākumus, lai cīnītos pret “karuseveida” krāpšanu. Šajā sakarā ir jāpasvarīgi atzīmē – ja kāda darbība ietilpst Sestās direktivas piemērošanas jomā, tas nenozīmē, ka dalībvalstis zaudē tiesības pieņemt pret šo darbību vērstus pasākumus (37). Faktiski Sestās direktivas 21. pants ļauj dalībvalstīm noteikt solidāru un individuālu finanšu atbildību. Nodokļu maksātāju tādējādi var atzīt par atbildīgu saistībā ar PVN nomaksu, kas jāveic otrai līgumslēdzējai pusei, ja tas ir zinājis vai tam vajadzēja zināt par otras līgumslēdzējas puses darbību krāpnieciskos nolūkos (38). Vairākas dalībvalstis ir pieņēmušas šāda veida pasākumus, lai apkarotu “karuseveida” krāpšanu (39).

IV – Secinājumi

43. Pamatojoties uz iepriekš minētajiem apsvērumiem, iesaku Tiesai sniegt *High Court of Justice* šādu atbildi:

Lai noteiktu, vai darbība piegādes shēmas ietvaros ir atzīstama par saimniecisku darbību Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktivas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu

ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma: vienota apr??inu b?ze, izpratn?, dar?jums ir j?izv?rt? atseviš?i un *per se*. Dar?jumi, kas ietilpst ri??veida pieg?des sh?m?, kuras ietvaros tirgot?js nelikum?gi piesavin?s tam samaks?t?s PVN summas, t? viet?, lai atskait?tos par š?m summ?m nodok?u iest?d?m, t?d?? vien nep?rst?j b?t saimnieciska darb?ba Sest?s direkt?vas 4. panta 2. punkta izpratn?.

1 – Ori?in?lvaloda – portug??u.

2 – Padomes 1977. gada 17. maija Sest? direkt?va 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 (OV L 145, 1. lpp.; turpm?k tekst? – “Sest? direkt?va”).

3 – Padomes 1967. gada 11. apr??a Pirm? direkt?va 67/227EEK par dal?bvalstu ties?bu aktu par apgroz?juma nodok?iem saska?ošanu (OV, 1967. gada speci?lais izdevums ang?u valod?, 14. lpp.; turpm?k tekst? – “Pirm? direkt?va”).

4 – Man?estras *VAT and Duties Tribunal* (priekšs?d?t?js Kolins Bišops [*Colin Bishopp*]) 2003. gada 29. apr??a l?mums liet? *Bond House Systems Limited/C&E*, 15.–18. punkts (atsauces pievienotas).

5 – Saska?? ar Sest?s direkt?vas 28.c panta A punkta a) apakšpunktu pre?u pieg?de uz??mumam cit? dal?bvalst? ir atbr?vojama no PVN. No *UK Value Added Tax Act 1994* [1994. gada likums par pievienot?s v?rt?bas nodokli] teksta izriet, ka pieg?dei tiek piem?rota “nulles likme”.

6 – K? iepriekš nor?d?ts, pre?u pieg?de uz??mumam cit? dal?bvalst? ir atbr?vota no PVN. P?rdev?jam ir ties?bas atg?t priekšnodokli saska?? ar Sest?s direkt?vas 17. panta 2. punkta d) apakšpunktu, kas ieviests ar t?s 28. panta f) apakšpunkta 1. punktu.

7 – Komisijas zi?ojums Padomei un Eiropas Parlamentam par administrat?v?s sadarb?bas pas?kumu izmantošanu c??? pret PVN izkr?pšanu, 2004. gada 16. apr?lis, COM (2004) 260, gal?g? redakcija.

8 – Piem?ram, 1985. gada 14. febru?ra spriedums liet? 268/83 *Rompelman* (*Recueil*, 655. lpp., 19. punkts), 1987. gada 26. marta spriedums liet? 235/85 Komisija/N?derlande (*Recueil*, 1471. lpp., 8. punkts), 1990. gada 4. decembra spriedums liet? C?186/89 *Van Tiem* (*Recueil*, I?4363. lpp., 17. punkts) un 2003. gada 26. j?nija spriedums liet? C?305/01 *MGK-Kraftfahrzeuge-Factoring* (*Recueil*, I?6729. lpp., 42. punkts).

9 – Iepriekš min?tais spriedums liet? Komisija/N?derlande, 19. punkts.

10 – Spriedums liet? *Rompelman* (19. punkts), un 1988. gada 21. septembra spriedums liet? 50/87 Komisija/Francija (*Recueil*, 4797. lpp., 15. punkts).

11 – Spriedums liet? Komisija/N?derlande (8. punkts).

12 – 1996. gada 2. maija spriedums liet? C?231/94 (*Recueil*, I?2395. lpp.).

13 – 2001. gada 18. janv?ra spriedums liet? C?150/99 (*Recueil*, I?493. lpp.).

14 – Spriedums liet? *Faaborg-Gelting Linien*, 14. punkts. Tiesa atz?m?ja, ka situ?cija ir cit?da, “ja dar?jums attiecas uz ?dienu “I?dznešanai” un nav saist?ts ar pakalpojumiem, kas dom?ti, lai veicin?tu pat?ri?u uz vietas attiec?gaj? vid?”.

15 – Spriedums liet? *Stockholm Lindöpark*, 26. punkts.

16 – Turpat.

17 – 2005. gada 20. janv?ra spriedums liet? C?412/03 (Kr?jums, l?743. lpp., 21. punkts). Skat. 2003. gada 12. j?nija spriedumu liet? C?275/01 *Sinclair Collins (Recueil, l?5965. lpp., 25.–30. punkts)*.

18 – Skat. Padomes Pirm?s direkt?vas 2. pantu.

19 – Šaj? sakar? skat. 1999. gada 29. j?nija spriedumu liet? C?158/98 *Coffeeshop "Siberië"* (*Recueil, l?3971. lpp., 22. punkts*).

20 – Šaj? sakar? skat. 2004. gada 21. oktobra spriedumu liet? C?8/03 *BBL* (Kr?jums, l?10157. lpp., 36. punkts), 2004. gada 29. apr??a spriedumu liet? C?77/01 *EDM* (*Recueil, l?4295. lpp., 48. punkts*) un iepriekš min?tos spriedumus liet? *Van Tiem*, 18. punkts, un liet? *Rompelman*, 23. punkts.

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

22 – Šaj? sakar? Apvienot? Karaliste atsaucas uz 1991. gada 20. j?nija spriedumu liet? C?60/90 *Polysar Investments* (*Recueil, l?3111. lpp., 12. punkts*) un 1996. gada 20. j?nija spriedumu liet? C?155/94 *Wellcome Trust* (*Recueil, l?3013. lpp., 31.–36. punkts*).

23 – 2000. gada 8. j?nija spriedums liet? C?400/98 (*Recueil, l?4321. lpp.*).

24 – 1996. gada 29. febru?ra spriedums liet? C?110/94 (*Recueil, l?857. lpp.*).

25 – Iepriekš min?tais spriedums liet? *INZO* (24. punkts). Skat. ar? iepriekš min?to spriedumu liet? *Breitsohl* (39. punkts) un 2000. gada 21. marta spriedumu apvienotaj?s liet?s no C?110/98 l?dz C?147/98 *Gabalfa* u.c. (*Recueil, l?1577. lpp.*).

26 – ?ener?ladvok?ta Džeikobsa [*Jacobs*] secin?jumi liet? C?32/03 *I/S Fini H* (2005. gada 3. marta spriedums, Kr?jums, l?1599. lpp., 21. punkts).

27 – Šo jaut?jumu var?tu izskaidrot š?du divu situ?ciju sal?dzin?jums. I situ?cija: X deklar?, ka vi?š atv?rs restor?nu, un ieg?st nodok?u maks?t?ja (pagaidu) statusu. Vi?š nop?rk kr?slus, galdus un citu apr?kojumu un l?dz atskait?t PVN. Tom?r vi?š t? ar? neatver restor?nu. II situ?cija: Y atver restor?nu un izmanto to darb?bai kr?pnieciskos nol?kos. Vi?š nodrošina restor?na pakalpojumus un no saviem klientiem iekas? PVN, bet tad sl?pj iegr?matotos ien?kumus, lai maldin?tu nodok?u iest?des, un patur sa?emt? PVN da?u. I situ?cija liek šaub?ties par X nodok?u maks?t?ja statusu. Nodok?u iest?des var piepras?t objekt?vus pier?d?jumus, kas apliecin?tu X nor?d?to nol?ku, un nov?rt?t, vai X patieš?m pl?noja veikt ar restor?nu saist?tas darb?bas (skat., piem?ram, iepriekš min?to spriedumu liet? *INZO*, 1998. gada 15. janv?ra spriedumu liet? C?37/95 *Ghent Coal Terminal* (*Recueil, l?1. lpp.*) un 2000. gada 8. j?nija spriedumu liet? C?396/98 *Schloßstraße* (*Recueil, l?4279. lpp.*)). Pret?ji tam II situ?cija neietekm? Y k? nodok?u maks?t?ja statusu, jo Y veic saimniecisku darb?bu: vi?š nodrošina ar restor?nu saist?tus pakalpojumus. No Sest?s direkt?vas 4. panta 1. punkta izriet, ka š?s darb?bas m?r?is vai rezult?ts neietekm? vi?a k? nodok?u

maksājuma statusu.

28 – Piemēram, iepriekš minētais spriedums lietā *Rompelman* (19. punkts) un 1998. gada 11. jūnija spriedums lietā C-283/95 *Fischer* (*Recueil*, I-3369. lpp., 28. punkts).

29 – 1984. gada 28. februāra spriedums lietā 294/82 *Einberger* (*Recueil*, 1177. lpp.), 1988. gada 5. jūlija spriedums lietā 289/86 *Happy Family* (*Recueil*, 3655. lpp., 20. punkts), 1988. gada 5. jūlija spriedums lietā 269/86 *Mol* (*Recueil*, 3627. lpp., 18. punkts), 1993. gada 2. augusta spriedums lietā C-111/92 *Lange* (*Recueil*, I-4677. lpp., 16. punkts), 1998. gada 28. maija spriedums lietā C-3/97 *Goodwin* un *Unstead* (*Recueil*, I-3257. lpp., 9. punkts) un 2000. gada 29. jūnija spriedums lietā C-455/98 *Salumets* u.c. (*Recueil*, I-4993. lpp., 19. punkts).

30 – Iepriekš minētie spriedumi lietā *Happy Family* (20. punkts) un lietā *Mol* (18. punkts).

31 – Iepriekš minētie spriedumi lietā *Einberger* un lietā *Happy Family* (23. punkts).

32 – Spriedums lietā *Fischer* (minēts iepriekš 28. zemesvērtības piezīmē, 19.–23. un 28. punkts). Attiecībā uz Tiesas argumentācijas juridisko pamatojumu ģenerālvokāts Džeikobss, sniedzot secinājumus lietā *Witzemann*, to 20. punktā atzīmējis, ka “noteikuma patiesais pamats ir nedaudz neskaidrs” un “nevar [...] uzskatīt, ka pastāv pamatprincips, kas aizliegtu nelikumīgu darījumu aplikšanu ar nodokli” (1990. gada 6. decembra spriedums lietā C-343/89 *Witzemann*, *Recueil*, I-4477. lpp.). Tiesa būtībā uzskata, ka PVN ir piemērojams darbībā, kas ietilpst parastā saimnieciskā nozarē, vai nu tāpēc, ka tā ir likumīga, vai tāpēc, ka tā var konkurēt ar likumīgu saimnieciskā darbību; ģrpus tās finanšu neitralitātes princips nedarbojas. Skat. arī ģenerālvokāta Fennelija [*Fennelly*] secinājumus iepriekš minētajā lietā *Coffeeshop “Siberië”* (16. punkts).

33 – Iepriekš minētais spriedums lietā *Einberger* (15. punkts). Skat. arī iepriekš minēto spriedumu lietā *Witzemann* un ģenerālvokāta Ležā [*Léger*] secinājumus iepriekš minētajā lietā *Goodwin* un *Unstead* (20. punkts).

34 – Iepriekš minētie spriedumi lietā *Salumets* u.c. (19. un 21. punkts), lietā *Fischer* (20. punkts) un lietā *Lange* (12. punkts).

35 – Apvienotās Karalistes teorija būtu piemērojama tikai tad, ja šie apstākļi parādītos vienlaicīgi. Nedz arī rīķveida piegādes shēmu, nedz arī to, ka eksistē vai uzradīsies tirgotājs, kurš nepilda saistības, nepietiek, lai secinātu, ka darījums neietilpst PVN piemērošanas jomā. “Krāpšanu ar pazuduša tirgotāja palīdzību” var ţstenot lineārā piegādes shēmā, un tādā gadījumā darījumi shēmas ietvaros vienāla ietilptu PVN sistēmā. Rīķveida tirdzniecība dažādu preču tirgos var pastāvēt kā normāls saimnieciskās darbības fenomens. PVN sistēmā ir paredzēta nolūkā cīņties ar šo fenomenu, un darījumi ir aplikami ar PVN, neskatoties uz to, vai tirgotājs preces gala rezultātā nonāk pie patērētāja.

36 – Šajā sakarā skat. 2004. gada 29. aprīļa spriedumu apvienotajā lietā C-487/01 un C-7/02 *Gemeente Leusden* un *Holin Groep* (*Recueil*, I-5337. lpp., 57., 58., 65. un 69. punkts). Pēc analoģijas skat. 1995. gada 6. aprīļa spriedumu lietā C-4/94 *BLP Group* (*Recueil*, I-983. lpp., 24. punkts). Skat. arī 1998. gada 3. decembra spriedumu lietā C-381/97 *Belgocodex* (*Recueil*, I-8153. lpp., 26. punkts), iepriekš minēto spriedumu lietā *Schloßstraße* (44. punkts), 1988. gada 26. aprīļa spriedumu lietā 316/86 *Krücken* (*Recueil*, 2213. lpp., 22. punkts) un 2002. gada 11. jūlija spriedumu lietā C-62/00 *Marks & Spencer* (*Recueil*, I-6325. lpp., 44. punkts). Tiesa konsekventi ir atzinusi, ka ar tiesisko drošību saistīta prasība vāļ stingrāk ir jāievēro tādā noteikumā gadījumā, kas var radīt finansiālas sekas, lai skartās personas varētu precīzi zināt savu tiesību un pienākumu apjomu. Skat., piemēram, 1987. gada 15. decembra spriedumu lietā

325/85 ?rija/Komisija (*Recueil*, 5041. lpp., 18. punkts), spriedumu liet? 326/85 N?derlande/Komisija (*Recueil*, 5091. lpp., 24. punkts), iepriekš min?to spriedumu liet? *Sudholz* (34. punkts) un šaj? paš? sakar? skat. ar? 1981. gada 9. j?lija spriedumu liet? 169/80 *Gondrand Frères un Garancini* (*Recueil*, 1931. lpp., 17. punkts).

37 – Nelikum?gas azartsp?les, piem?ram, ir saimnieciska darb?ba Sest?s direkt?vas 4. panta 2. punkta izpratn?; protams, tas neliedz dal?bvalst?m pie?emt pas?kumus, kas v?rsti pret š?m nelikum?gaj?m azartsp?l?m; iepriekš min?tais spriedums liet? *Fischer*. Skat. ar? iepriekš min?to spriedumu liet? *Lange* (24. punkts).

38 – Jaut?jums par to, vai tirgot?js faktiski zin?ja vai ar? tam vajadz?ja zin?t par kr?pšanas sh?mas past?v?šanu, ir j?izskata tieši šaj? kontekst?, nevis, k? uzskata D?nijas vald?ba, “saimniecisk?s darb?bas” defin?cijas kontekst?.

39 – Tostarp Apvienot? Karaliste (skat. *Finance Act 2003* 18. noda?u).