ĢENERĀLADVOKĀTES JULIANAS KOKOTES [*JULIANE KOKOTT*] SECINĀJUMI,

sniegti 2005. gada 17. martā [1]

I — Ievads

1. *High Court of Justice* (*England & Wales*), *Chancery Division* (Apvienotā Karaliste) lūdz Tiesu interpretēt dažus Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK [2] (turpmāk tekstā — Sestā direktīva) noteikumus. Pamata prāva ir saistīta ar nodokļu uzlikšanu vairākiem darījumiem, kas saistīti ar ēku, kura ir pazīstama ar nosaukumu *Harrington Building*, kuru lika uzbūvēt *University of Central Lancashire Higher Education Corporation* (Centrālās Lankašīras Augstākās izglītības apvienības universitāte) (turpmāk tekstā — "Universitāte").

2. Tā kā Universitāte plaši sniedz pakalpojumus, kas ir atbrīvoti no pievienotās vērtības nodokļa, pievienotās vērtības nodokli kā priekšnodokli tai no būvniecības izmaksām ir iespējams atskaitīt ļoti nelielā apjomā. Tāpēc minētā ēka tika nodota un iznomāta, izmantojot vairākus darījumus starp Universitāti un privātām sabiedrībām, to skaitā arī apelācijas sūdzības iesniedzēju pamata prāvā, kuras daļas tieši vai netieši pilnībā pieder Universitātei. Tas, vai šo darījumu rezultātā iepriekš samaksātais PVN tomēr ir atskaitāms, ir atkarīgs galvenokārt no Sestās direktīvas 20. panta 3. punkta, kas reglamentē priekšnodokļa atskaitījumu korekcijas ražošanas līdzekļa nodošanas gadījumā noteiktā laika posmā ("piegāde" Sestās direktīvas 20. panta 3. punkta un 5. panta 1. punkta nozīmē), interpretācijas.

3. Atsaucoties uz patlaban Tiesā izskatāmajām trim lietām [3], Komisija arī šajā lietā ir ierosinājusi piemērot ļaunprātīgas tiesību izmantošanas principu.

1 — Oriģinālvaloda — vācu.

2 — Padomes 1977. gada 17. maija Sestā direktiva 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem — Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp.).

3 — 2006. gada 21. februāra spriedums lietā C-255/02 *Halifax* (Krājums, I-1609. lpp.), 2006. gada 21. februāra spriedums lietā C-419/02 *BUPA Hospitals* (Krājums, I-1685. lpp.) un 2006. gada 21. februāra spriedums lietā C-223/03 *University of Huddersfield* (Krājums, I-1751. lpp.).

II — Atbilstošās tiesību normas

A — *Atbilstošās Sestās direktīvas normas*

4. Saskaņā ar 2. panta 1. punktu pievienotās vērtības nodoklis ir jāmaksā par "preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību attiecīgās valsts teritorijā veicis nodokļu maksātājs, kas kā tāds rīkojas".

5. 4. panta 3. punkts dod dalībvalstīm iespēju, par nodokļu maksātāju uzskatīt arī jebkuru:

"kas reizumis veic kādu darījumu, kas pieskaitāms 2. punktā minētajām darbībām, it īpaši kādu no šiem darījumiem:

a) ēku vai ēku daļu un zem tām esošās zemes pārdošanu (izīrēšanu, iznomāšanu) pirms šo ēku pirmreizējas izmantošanas. Dalībvalstis var pieņemt nosacījumus, kā šo kritēriju piemērot ēku pārbūvei un zemei zem tām un definēt jēdzienu "zem tām esošā zeme".

Dalībvalstis pirmreizējas izmantošanas vietā var piemērot citus kritērijus, piemēram, laiku, kas paiet no ēkas pabeigšanas dienas līdz pirmās pārdošanas (izīrēšanas, iznomāšanas) dienai, vai laiku, kas paiet no pirmreizējās izmantošanas dienas līdz nākamās pārdošanas (izīrēšanas, iznomāšanas) reizei, ar noteikumu, ka šie laikposmi nepārsniedz attiecīgi piecus un divus gadus [..]".

6. Ar "preču piegādes" jēdzienu 5. punkta 1. pantā saprot tiesību nodošanu rīkoties ar materiālu īpašumu kā īpašniekam. Par materiālu īpašumu dalībvalstis 5. panta 3. punkta nozīmē var uzskatīt:

a) noteiktas daļas nekustamā īpašumā;

b) lietu tiesības, kas dod to turētājam nekustamā īpašuma lietotāja tiesības;

c) akcijas vai tām līdzvērtīgas daļas, kas to turētājam *de jure* vai *de facto* dod nekustamā īpašuma vai tā daļas īpašumtiesības vai valdījuma tiesības.

7. 13. pantā ir sniegts plašs nodokļu atbrīvojumu uzskaitījums valsts teritorijā:

— Saskaņā ar 13. panta A daļas 1. punkta i) apakšpunktu universitātes izglītība un ar to cieši saistīti pakalpojumi ir atbrīvoti [no nodokļa].

— 13. panta B daļas b) apakšpunkts [no nodokļa] atbrīvo nekustamā īpašuma iznomāšanu vai izīrēšanu, paredzot noteiktus izņēmumus, kuriem dalībvalstis var pievienot vēl citus.

— 13. panta B daļas g) apakšpunkts [no nodokļa] atbrīvo ēku vai ēku daļu un zem tām esošās zemes pārdošanu (izīrēšanu, iznomāšanu), izņemot gadījumus, kas aprakstīti 4. panta 3. punkta a) apakšpunktā.

8. 13. panta C daļā dalībvalstīm ir ļauts piešķirt saviem nodokļu maksātājiem tiesības izvēlēties maksāt nodokļus par dažiem darījumiem, it īpaši par nekustamā īpašuma izīrēšanu vai iznomāšanu.

9. Atskaitīšanas tiesības ir noteiktas 17. pantā, kura viena daļa ir formulēta šādi:

"1. Atskaitīšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasējams.

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

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

[..]

5. Attiecībā uz precēm un pakalpojumiem, ko nodokļa maksātājs izmanto gan 2. un 3. punkta aptvertiem darījumiem, par kuriem pievienotās vērtības nodoklis ir atskaitāms, gan darījumiem, par kuriem pievienotēs vērtības nodoklis nav atskaitāms, atskaitāma ir tikai tā pievienotās vērtības nodokļa daļa, kas attiecināma uz pirmā veida darījumiem.

Šo daļu saskaņā ar 19. pantu nosaka visiem darījumiem, ko veic nodokļa maksātājs.

[..]"

10. Būtiska nozīme šajā lietā ir 20. panta noteikumiem par atskaitījumu koriģēšanu saistībā ar ražošanas līdzekļiem:

"2. Ražošanas līdzekļiem koriģēšana ilgst piecus gadus, ieskaitot gadu, kurā tie ir iegādāti vai ražoti. Koriģēšanu katru gadu veic tikai par vienu piektdaļu no tiem uzliktā nodokļa. Koriģēšanu veic, balstoties uz svārstībām atskaitīšanas tiesībās nākamajos gados attiecībā pret atskaitīšanas tiesībām tajā gadā, kurā tie ir iegādāti vai ražoti.

Atkāpjoties no iepriekšējās daļas [20. panta 1. punkta], dalībvalstis var veikt koriģēšanu pilnus piecus gadus, sākot no brīža, kad šos ražošanas līdzekļus pirmoreiz lieto.

Nekustamam īpašumam, kas iegādāts kā ražošanas līdzeklis, koriģēšanas laiku var pagarināt līdz pat 20 gadiem [4];

3. Ja ražošanas līdzekļus piegādā koriģēšanas laikā, uzskata, ka nodokļa maksātājs tos vēl joprojām lieto tā saimnieciskajai darbībai līdz koriģēšanas laika posma beigām. Ja šādu ražošanas līdzekļu piegādei ir uzlikts nodoklis, pieņem, ka šīm saimnieciskajā darbībā ietilpstošajām darbībām pilnībā uzliek nodokli; ja piegāde ir atbrīvota no nodokļiem, pieņem, ka šīs darbības ir pilnībā atbrīvotas. Koriģēšanu veic tikai vienreiz visā vēl atlikušajā koriģēšanas laikā.

[..]"

B — *Atbilstošās valsts tiesību normas*

11. Atbilstošās valsts tiesību normas ir iekļautas 1994. gada valsts likumā par PVN (*Value added Tax Act*) un 1995. gada notei-

4 — Iespēja ēkām pagarināt koriģēšanas laiku uz 20 gadiem tika ieviesta tikai ar Padomes 1995. gada 10. aprīļa Direktīvu 95/7/EK, ar ko groza Direktīvu 77/388/EEK un ievieš jaunus vienkāršotus pasākumus attiecībā uz pievienotās vērtības nodokli — dažu atbrīvojumu piemērošanas jomu un praktiskus pasākumus to piemērošanai (OV L 102, 18. lpp.). Iepriekš Sestajā direktīvā bija paredzēti tikai desmit gadi.

kumos par PVN (*VAT Regulations 1995*) (*SI 1995/2518*). PVN noteikumu XV sadaļa (99.–111. pants) attiecas uz priekšnodokli un daļējo atbrīvošanu, XVI sadaļa (112.–116. pants) nosaka priekšnodokļa koriģēšanu. Attiecībā uz nekustamo īpašumu kā pamata prāvas gadījumā 114. pants paredz korekcijas 10 gadu laikā. Koriģēšanas metode ir paredzēta 115. pantā saskaņā ar Sestās direktīvas 20. panta prasībām.

III — Fakti, prejudiciālais jautājums un tiesvedība

12. Universitāte lika uzbūvēt ēku, ko sauc par *Harrington Building*. Šis nekustamais īpašums vēlāk bija dažādu darījumu priekšmets starp Universitāti un ar to saistītām privātām sabiedrībām. Universitātes dalība ir šāda: Universitāte ir vienīgais sabiedrības *Centralan Holding Ltd* dalībnieks. Šai sabiedrībai savukārt ir divas meitas sabiedrības, proti, *Centralan Porperties Ltd* (turpmāk tekstā — "*Centralan*"), kura ir apelācijas sūdzības iesniedzēja pamata prāvā, un *Inhoco 546 Ltd* (turpmāk tekstā — "*Inhoco*").

13. 1994. gada 14. septembrī Universitāte *Harrington Building* nodeva *Centralan* par 6,5 miljoniem GBP, kam pieskaitīts pievienotās vērtības nodoklis GBP 1 370 500 apmērā. Pārdošana saskaņā ar Sestās direktīvas 4. panta 3. punktu ir ar nodokļiem apliekama darbība, kuru nevar atbrīvot no nodokļa saskaņā ar Sestās direktīvas 13. panta B daļas g) apakšpunktu. *Centralan* iznomāja Universitātei no tās nopirkto ēku uz 20 gadiem, nosakot ikgadēju nomas maksu GBP 300 000 apmērā, kam pieskaitīts PVN [5].

14. Vēlāk *Centralan* ēku nodeva, veicot divus secīgus jau sākotnēji plānotus darījumus. Vispirms tā 1996. gada 22. novembrī iznomāja ēku uz 999 gadiem (*999 year lease*) *Inhoco* par GBP 6 370 000 un nebūtisku nomas maksu, ja tāda būtu pieprasīta. Šī otrā noma neskāra uz 20 gadiem noteiktās nomas attiecības ar Universitāti. *Inhoco* tātad ieguva tiesības uz nomas maksājumiem un tiesības uz ēkas izmantošanu no 21. gada līdz 999. gadam. Šī darbība šī iemesla dēļ tiek saukta arī par "*reversionary lease*". Kaut arī *Centralan* pati bija izvēlējusies nomas aplikšanu ar nodokļiem, *999 year lease* bija atbrīvota no nodokļiem, jo *Centralan* un *Inhoco* gadījumā runa ir par saistītām juridiskajām personām 1994. gada PVN likuma 10. pielikuma 2. panta 3.A punkta nozīmē [6].

15. Trīs dienas vēlāk, 1996. gada 25. novembrī, *Centralan* (atlikušās) īpašuma tiesības uz ēku ("*freehold reversion*") par samaksu

5 — Tiktāl, šķiet, ka *Centralan* ir izmantojis iespēju atbilstoši Sestās direktīvas 13. panta C daļai, jo šāda iznomāšana pretēji Sestās direktīvas 13. panta B daļas b) apakšpunktam nebija atbrīvota no aplikšanas ar nodokli.

6 — Šie noteikumi bija spēkā tikai no 1994. gada 30. novembra līdz 1996. gada 26. novembrim.

GBP 1000 apmērā, kam pieskaitīts pievienotās vērtības nodoklis, nodeva Universitātei. Uz šo darījumu atbrīvojums no nodokļa attiecībā uz saistītiem uzņēmumiem nebija piemērojams. Gluži otrādi, runa ir par jaunas ēkas piegādi, kas apliekama ar nodokļiem saskaņā ar Sestās direktīvas 4. panta 3. punktu; atbilstoši Apvienotajā Karalistē spēkā esošajiem noteikumiem ēkas vēl joprojām uzskata par jaunām, ja tās ir uzceltas ne vairāk kā pirms trim gadiem.

16. Starp *Centralan* un *Commissioners of Customs & Excise* (turpmāk tekstā — "*Commissioners*") pēc ēkas nodošanas radās domstarpības par priekšnodokļa atskaitījuma koriģēšanu. *Commissioners* uzskatīja, ka atbilstošā piegāde bija "*999 year lease*" un ka tam sekojošā atlikušo īpašuma tiesību nodošana uz attiecīgo ēku nebija jāņem vērā, jo tai nebija nekādas nozīmes. Papildus *Commissioners* norādīja, ka ir jānodala abi darījumi proporcionāli to vērībai. Ņemot vērā pirmo interpretāciju, *Centralan* būtu jāmaksā *Commissioners* GBP 796 250, bet saskaņā ar otro — GBP 796 090. Turpretī *Centralan* uzskatīja, ka visas savas tiesības uz *Harrington* ēku tā nodevusi, nododot īpašuma tiesības, tāpēc tai ir jāmaksā ne vairāk kā GBP 942,93.

17. *VAT and Duties Tribunal* atzina otro *Commissioners* ierosināto interpretāciju. Par šo lēmumu *Centralan* iesniedza apelācijas sūdzību *High Court of Justice* (*Chancery Division*), kura ar 2003. gada 23. janvāra rīkojumu, kas Tiesā saņemts 2004. gada 13. februārī, saskaņā ar EKL 234. pantu Tiesai uzdeva šādu prejudiciālo jautājumu:

"Ja Sestās PVN direktīvas 20. panta 2. punktā paredzētās koriģēšanas laikā nodokļu maksātājs pārdod ēku, kas tiek izmantota kā ražošanas līdzeklis, un ja ēka tiek pārdota, veicot divus darījumus, proti: i) noslēdzot ēkas nomas līgumu uz 999 gadiem [darījums, kas ir atbrīvots no nodokļa atbilstoši [Sestās] direktīvas 13. panta B punkta b) apakšpunktam] par [GBP] 6 000 000 lielu summu un ii) trīs dienas vēlāk pārdodot "*freehold reversion*" [atlikušās īpašuma tiesības] [darījums, kas ir apliekams ar nodokli atbilstoši [Sestās] direktīvas 13. panta B punkta g) apakšpunktam un 4. panta 3. punkta a) apakšpunktam] par [GBP] 1000 lielu summu, kurai pieskaitīts PVN, kas ir iepriekš paredzēti vai arī nav paredzēti tādā veidā, ka tiklīdz ir veikts pirmais darījums, otrais darījums nekādā gadījumā nevar nenotikt,

vai Sestās PVN direktīvas 20. panta 3. punkts ir interpretējams tādā veidā, ka:

a) ražošanas līdzekli līdz koriģēšanas laika posma beigām uzskata par tādu, kas tiek izmantots saimnieciskajai darbībai, kuru uzskata par pilnībā apliekamu ar nodokli;

b) ražošanas līdzekli līdz koriģēšanas laika posma beigām uzskata par tādu, kas tiek izmantots saimnieciskajai darbībai, kuru uzskata par pilnībā atbrīvotu no nodokļa;

vai

c) ražošanas līdzekli līdz koriģēšanas laika posma beigām uzskata par tādu, kas tiek izmantots saimnieciskajai darbībai, kuru uzskata par tādu, kas daļēji ir apliekama ar nodokli un daļēji ir atbrīvota no tā, ņemot vērā ar nodokli apliktās *"freehold reversion"* [atlikušo īpašuma tiesību] pārdošanas summu un no nodokļa atbrīvotās 999 gadu nomas vērtības proporciju?"

18. 2005. gada 16. februārī Tiesā notika mutvārdu process. Tiesas sēdē *Centralan* lūdza atsākt rakstveida procesu gadījumā, ja Tiesa attiecībā uz šo lietu vēlētos piemērot ļaunprātīgas tiesību izmantošanas aizlieguma principu. Iesniedzējtiesa šo principu nebija pieminējusi. To pirmo reizi tiesvedībā ieviesa Komisija savos rakstveida apsvērumos.

IV — Lietas dalībnieku argumenti

19. Tiesvedībā savus apsvērumus iesniedza *Centralan*, Apvienotās Karalistes valdība un Komisija.

20. *Centralan* uzskata, ka saskaņā ar Sestās direktīvas 20. panta 3. punktu atskaitīšana nepārprotami attiecas tikai uz (atlikušo) īpašuma tiesību nodošanu. Tikai ar šo otro darbību nodokļu maksātājs ir pilnībā atteicies no savām tiesībām uz īpašumu. Turklāt minētās normas formulējums neļautu to interpretēt tādā veidā, ka tiek ņemta vērā darījuma ekonomiskā nozīme, ja lieta secīgi nodota dažādiem uzņēmumiem, un netiek ņemts vērā kāds darījums, jo ar to saistītā summa ir nenozīmīga. Saskaņā ar minēto normu pastāv tikai viena iespēja: vai nu ar nodokli apliekams darījums vai arī ar nodokli neapliekams darījums. Atkarībā no darījuma veida priekšnodoklis ir atskaitāms pilnā apmērā vai nav atskaitāms vispār. 20. panta 3. punkts nerada nekādu pamatu tam, lai tiktu ņemti vērā vairāki darījumi proporcionāli to attiecīgai nozīmei.

21. *Apvienotās Karalistes valdība* norāda, ka sadales mehānisms (*"apportionment"*) būtu jāpielieto tad, ja īpašuma piegāde Sestās direktīvas 20. panta 3. punkta nozīmē notiek ar divu iepriekš plānotu darījumu palīdzību, no kuriem viens ir apliekams ar nodokli, bet otrs ir atbrīvots no tā. Minētā valdība uzsver, ka *Centralan* pārstāvētā interpretācija norāda uz to, ka viss darījums kopumā ir jāapskata kā ar nodokli apliekams, kaut arī *freehold reversion* [atlikušo īpašuma tiesību] nodošana veido mazāk nekā 0,02 % no īpašuma vērtības.

22. *Komisija* uzskata, ka nomu uz 999 gadiem nevar uzskatīt par "piegādi" Sestās direktīvas 20. panta 3. punkta nozīmē. Saskaņā ar Anglijas tiesībām vienīgi *"freehold reversion"* [atlikušo īpašuma tiesību] nodošana dod ieguvējam tiesības rīkoties ar nekustamo īpašumu kā īpašniekam. Šāds risinājums, saskaņā ar kuru abi darījumi ir jāuzskata par vienas piegādes daļām, rada grūtības, it īpaši, ja tie nav veikti vienā koriģēšanas laika posmā. Tomēr Komisija uzskata, ka ir jāpārbauda, vai nav konstatējama ļaunprātīga tiesību izmantošana [7]. Kaut arī Sestajā direktīvā nav noteikumu par ļaunprātīgu tiesību izmantošanu, Komisija uzskata, ka runa ir par daudzās Kopienu tiesību nozarēs atzītu tiesību principu. Ja nodokļu maksātāju grupa iesaistās darījumos, kam nav ekonomiska pamatojuma, bet kas rada mākslīgu situāciju, kuras vienīgais mērķis ir radīt vajadzīgos apstākļus priekšnodokļa atskaitīšanai, šie darījumi saskaņā ar minēto principu nav jāņem vērā [8].

V — Juridiskais vērtējums

23. Šajā gadījumā ir jānoskaidro jautājums par kārtību, kādā jānotiek priekšnodokļa atskaitījuma koriģēšanai saskaņā ar Sestās direktīvas 20. panta 3. punktu, ja attiecīgais īpašums vispirms tiek iznomāts uz 999 gadiem par vienreizēju samaksu, un īpašuma tiesības uz to trīs dienas vēlāk tiek nodotas citai personai, kaut arī pirmā darbība ir atbrīvota no nodokļa, bet otra ir apliekama ar nodokli.

24. Iesniedzējtiesa piedāvā Tiesai trīs iespējamās interpretācijas: a) ņemt vērā tikai pēdējo (ar nodokli apliekamo) darbību, b) ņemt vērā tikai pirmo ekonomiski nozīmīgāko (no nodokļa atbrīvoto) darbību vai c) proporcionāli darbības vērtībai ņemt vērā abas šīs darbības. Pirms pārbaudīt to, kura no šīm interpretācijām visprecīzāk atbilst Sestās direktīvas noteikumiem, īsumā ir jāizklāsta visi priekšnodokļa atskaitījuma koriģēšanas noteikumi.

A — *Ievada piezīme par priekšnodokļa koriģēšanas noteikumiem*

25. Tiesības uz priekšnodokļa atskaitījumu ir neatņemama pievienotās vērtības nodokļa sistēmas sastāvdaļa [9]. Ar noteikumiem par priekšnodokļa atskaitījumu uzņēmējs tiek

7 — Komisija norāda uz izskatāmajām lietām par ļaunprātīgu tiesību izmantošanu pievienotās vērtības nodokļa jomā (citētas 3. zemsvītras piezīmē).

8 — Komisija galvenokārt balstās uz ļaunprātīgas tiesību izmantošanas definīciju, ko Tiesa ir formulējusi 2000. gada 14. decembra spriedumā lietā C-110/99 *Emsland-Stärke* (*Recueil*, I-11569.lpp., 52. un 53. punkts). Taču minētais spriedums attiecas uz lauksaimniecības ražojumu eksportēšanu.

9 — Skat. arī 1995. gada 6. jūlija spriedumu lietā C-62/93 *BPSoupergaz* (*Recueil*, I-1883.lpp., 18. punkts), 2000. gada 21. marta spriedumu apvienotajās lietās no C-110/98 līdz C-147/98 *Gabalfrisa* Komisija (*Recueil*, I-1577.lpp., 43. punkts) un 2004. gada 1. aprīļa spriedumu lietā C-90/02 *Bockemühl* (*Recueil*, I-3303. lpp., 38. punkts).

pilnībā atbrīvots no saimnieciskās darbības ietvaros maksājamā vai samaksātā pievienotās vērtības nodokļa. Līdz ar to kopējā PVN sistēma, apliekot ar nodokļiem saimniecisko darbību, nodrošina pilnīgu neitralitāti, neatkarīgi no šīs saimnieciskās darbības mērķiem vai rezultātiem, ar nosacījumu, ka pati minētā saimnieciskā darbība principā ir apliekama ar PVN [10].

26. Tiesības uz nodokļa atskaitīšanu paredz, ka attiecīgajam uzņēmumam ir jābūt "nodokļu maksātājam" Sestās direktīvas nozīmē un ka attiecīgās preces un pakalpojumi ir jāizmanto, lai veiktu ar nodokli apliekamās darbības [11]. Šīs tiesības nedrīkst ierobežot un var tikt piemērotas nekavējoties attiecībā uz visu samaksāto nodokli par iepriekš veiktajiem darījumiem [12]. Saskaņā ar Sestās direktīvas 10. panta 2. punktu tiesības uz nodokļa atskaitīšanu rodas, tiklīdz prece ir piegādāta vai tiklīdz ir veikts pakalpojums [13].

27. Ja īpašumu tikai daļēji izmanto, lai veiktu ar nodokli apliekamas darbības, tādā gadījumā ir jāpiemēro Sestās direktīvas 17. panta 5. punkts kopā ar 19. pantu. Saskaņā ar minētajiem pantiem ir jānosaka atskaitīšanas proporcija, kas atspoguļo nodokļu maksātāja ar nodokli apliekamo darījumu daļu. Iepriekš veiktie pakalpojumi atbilstoši šai proporcijai tiek proporcionāli pieskaitīti attiecīgajām ar nodokli apliekamajām darbībām, tādējādi pastāv arī tikai proporcionālas tiesības uz priekšnodokļa atskaitījumu. Sestās direktīvas 17. panta 5. punkts un 19. pants šādi veido vispārēju atbilstību starp nodokļu maksātāja veiktās saimnieciskās darbības apjomu un ar to saistītajām tiesībām uz nodokļa atskaitīšanu [14].

28. Tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu rodas ļoti agrā laika posmā, proti, tieši preces piegādes laikā un pakalpojuma sniegšanas laikā, kuri veido iepriekš veiktu pakalpojumu. Tādējādi vēlāk saskaņā ar Sestās direktīvas 20. pantu var būt nepieciešama priekšnodokļa atskaitīšanas korekcija, ja ar nodokli apliekamā apgrozījuma daļa uzņēmumā attiecībā uz iepriekš veikta pakalpojuma laiku ir mainījusies.

29. Īpaša koriģēšanas nepieciešamība pastāv attiecībā uz ražošanas līdzekļiem, jo tie

10 — Skat. arī 1985. gada 14. februāra spriedumu lietā 268/83 *Rompelman* (*Recueil*, 655. lpp., 19. punkts), 1998. gada 15. janvāra spriedumu lietā C-37/95 *Ghent Coal Terminal* (*Recueil*, I-1. lpp, 15. punkts), kā arī iepriekš 9. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā *Gabalfrisa* Komisija, 44. punkts, un iepriekš 9. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā *Bockemühl*, 39. punkts).

11 — 2004. gada 29. aprīļa spriedums lietā C-137/02 *Faxworld* (*Recueil*, I-5547. lpp., 24. punkts).

12 — Skat. 9. zemsvītras piezīmē minētos spriedumus, kā arī 1991. gada 11. jūlija spriedumu lietā C-97/90 *Lennartz* (*Recueil*, I-3795. lpp., 27.punkts) un 2002. gada 8. janvāra spriedumu lietā C-409/99 *Metropol un Stadler* (*Recueil*, I-81. lpp., 42. punkts) un 2004.gada 29.aprīļa spriedumu lietā C-152/02 *Terra-Baubedarf-Handel* (*Recueil*, I-5583. lpp., 35. punkts).

13 — Skat. 2000. gada 8. jūnija spriedumu lietā C-400/98 *Breitsohl* (*Recueil*, I-4321. lpp., 36. punkts) un iepriekš 12. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā *Terra-Baubedarf*-Handel, 31. punkts.

14 — Skat. ģenerāladvokāta Lenca [*Lenz*] 1996. gada 15. februārī sniegtos secinājumus lietā C-306/94 *Régie dauphinoise*, kurā spriedums taisīts 1996. gada 11. jūlijā (*Recueil*, I-3695.lpp., I-3697.lpp., 37. punkts).

ilgāku laika periodu ir uzņēmuma īpašumā [15]. Tādēļ šiem līdzekļiem Sestās direktīvas 20. panta 2. punkts paredz, ka piecu gadu garumā katru lietošanas gadu veic pārbaudi, vai līdzekļi tādā apjomā tiek izmantoti ar nodokli apliekamiem mērķiem, kādi tika uzrādīti iegādes brīdī. Nekustamam īpašumam dalībvalstis koriģēšanas laiku var pagarināt līdz 20 gadiem. Ja rodas atšķirības starp ar nodokli apliekamā darījuma veikšanas apjomu iegādes gadā un izmantošanas gadā, tiek veikta koriģēšana. Atkarībā no situācijas nodokļa maksātājam vai nu ir jāsamaksā priekšnodokļa daļa atbilstoši izmantošanas gadam, vai arī viņš var veikt papildu atskaitījumu.

30. Sestās direktīvas 20. panta 3. punkts reglamentē īpašu gadījumu, kad ražošanas līdzeklis pirms koriģēšanas laika beigām tiek piegādāts trešajai personai, proti, tiek izņemts no uzņēmuma īpašuma. Ikgadējās koriģēšanas vietā tad ir veicama vienreizēja koriģēšana atlikušajam koriģēšanas laika posmam. Šajā gadījumā noteicošais priekšnodokļa atskaitīšanai ir tas, vai piegāde trešajai personai ir vai nav apliekama ar nodokli.

15 — Skat. atbilstošos Padomes 1967. gada 11. aprīļa Otrās PVN direktīvas 67/228/EEK noteikumus: (OV 71, 14.4.1967., 1303. lpp.), 1977. gada 1. februāra spriedumu lietā 51/76 *Verbond van Nederlandse Ondernemingen* (*Recueil*, 113. lpp, 12. un 13. punkts).

31. Kopumā var secināt, ka noteikumiem par priekšnodokļa atskaitīšanu ir jānodrošina, ka iepriekš veikti pakalpojumi netiek aplikti ar nodokli, ciktāl tie ir paredzēti ar nodokli apliekamu pakalpojumu sniegšanai. Precei pievienotā vērtība tiek tādējādi aplikta ar nodokli tikai vienu reizi, proti, piegādājot preci patērētājam. Nav pieļaujama iepriekš veikta pakalpojuma papildus aplikšana ar nodokli. Taču ir jānovērš arī nodokļa nemaksāšanas gadījumi, nodrošinot priekšnodokļa atskaitīšana par precēm, kuras patiešām netiek (pilnībā) izmantotas ar nodokli apliekamu darījumu veikšanai.

32. Noteikumu par proporcionālu priekšnodokļa atskaitīšanu un priekšnodokļa koriģēšanu mērķis ir cik vien iespējams labāk nodrošināt pievienotās vērtības nodokļa neitralitāti — varētu arī teikt, vienreizējas aplikšanas ar nodokli principu. Tie veicina priekšnodokļa atskaitīšanas precizitāti, izsakoties *Centralan* pārstāvja vārdiem.

33. Noteikumiem par priekšnodokļa atskaitīšanu vajadzētu būt skaidriem un vienkārši piemērojamiem. Tā, piemēram, netiek ņemts vērā, kādā apjomā katra atsevišķa prece tiek izmantota saistībā ar darījumu, kas ir apliekams ar nodokli. Tieši pretēji — proporcija priekšnodokļa atskaitīšanai tiek noteikta attiecībā pret visiem nodokļa maksātāja darījumiem un tad vienoti piemērota priekšnodokļa atskaitīšanai visiem iepriekš veiktajiem pakalpojumiem. Tikai ražošanas līdzek-

ļu gadījumā ar priekšnodokļa atskaitīšanu iegūtas preces izmantošana tiek jau ilgāku laiku pārbaudīta saistībā ar nodokļu atskaitījumu koriģēšanu.

36. Sestās direktīvas 5. panta 1. punktā "piegāde" ir formulēta kā "tiesību nodošana rīkoties ar materiālu īpašumu kā īpašniekam". Komisija, atsaucoties uz Anglijas tiesībām, uzsver, ka tikai "*freehold reversion*" nodošana ietver sevī tiesību nodošanu rīkoties ar īpašumu kā īpašniekam.

B — *Sestās direktīvas 20. panta 3. punkta interpretācija*

37. Šim uzskatam nevar piekrist. Kā Tiesa ir konstatējusi spriedumā lietā *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, no Sestās direktīvas 5. panta 1. punkta izriet,

34. Ņemot vērā noteikumu par priekšnodokļa atskaitījumu un tā koriģēšanu mērķus, tagad ir jāpārbauda, kurš no šo mērķu interpretācijas variantiem ir pats atbilstošākais. Pieturas punkts šajā gadījumā ir attiecīgā panta teksts.

"ka preces piegādes jēdziens neattiecas uz īpašuma nodošanu piemērojamajos valsts tiesību aktos paredzētajos veidos, bet ka tajā ir iekļautas visas darbības, ar kuru palīdzību materiālu īpašumu nodod persona, kas citai personai piešķir tiesības ar to faktiski rīkoties kā šī īpašuma īpašniekam" [16].

1) "Piegādes" jēdziens

35. Priekšnosacījums Sestās direktīvas 20. panta 3. punkta piemērošanai vispirms ir tas, ka ražošanas līdzeklis koriģēšanas laika posmā tiek *piegādāts* trešai personai. Saskaņā ar *Centralan* un Komisijas viedokli tikai "*freehold reversion*" [atlikušo īpašuma tiesību] nodošana veido piegādi. Ja tas tā būtu, tad b) un c) punktā minētie interpretācijas varianti nebūtu ņemami vērā jau no paša sākuma. Jo tie balstās uz pieņēmumu, ka arī nomas līgums uz 999 gadiem veido piegādi Sestās direktīvas 20. panta 3. punkta nozīmē.

38. Minētajā lietā ir šim gadījumam ļoti līdzīgi apstākļi. Sākotnēji tika nodotas tiesības neierobežoti rīkoties ar attiecīgo nekustamo īpašumu (ko sauc par "saimnieciskajām īpašuma tiesībām"). Vēlāk attiecīgās īpašuma tiesības tika nodotas neatkarīgi no saimnie-

16 — 1990. gada 8. februāra spriedums lietā C-320/88 (*Recueil*, I-285.lpp., 7. un 8. punkts). Skat. arī 2003. gada 6. februāra spriedumu lietā C-185/01 *Auto Lease Holland* (*Recueil*, I-1317. lpp., 32. punkts).

ciskajām īpašuma tiesībām. Tiesa saimniecisko īpašuma tiesību nodošanu uzskatīja par piegādi Sestās direktīvas 5. panta 1. punkta nozīmē.

39. Tādējādi arī ar *Inhoco* noslēgto nomas līgumu uz 999 gadiem var uzskatīt par piegādi, ja *Inhoco* tādā veidā saņēma tiesības rīkoties ar nekustamo īpašumu kā īpašnieks. Par to liecina tas, ka *Inhoco* par vienreizēju maksājumu saņēma lietošanas tiesības uz ļoti ilgu laika posmu, kā arī tiesības uz nomas maksu saskaņā ar uz 20 gadiem noslēgto nomas līgumu ar Universitāti. Tādējādi noma uz 999 gadiem lielā mērā līdzinās saimniecisko īpašuma tiesību nodošanai, par ko bija runa lietā *Shipping and Forwarding Enterprise Safe.* Taču ir jānorāda, ka šīs problēmas galīgais risinājums ir atstājams iesniedzējtiesas ziņā, jo tās kompetencē ir tiesību piemērošana pamata prāvā.

40. Varētu tomēr noskaidrot, vai tikai "*999 year lease*" veido piegādi, jo ar "*freehold reversion*" [atlikušajām īpašuma tiesībām] tiek nodots tik ļoti lielā mērā izmainītas īpašuma tiesības, ka vairs nevar būt runa par īpašuma tiesībām to patiesajā nozīmē. Šajā gadījumā varētu būtu runa vienīgi par b) punktā minēto interpretācijas variantu. Tomēr ir jāatzīst, ka šādai interpretācijai ir pretrunā tas, ka ir ļoti grūti novilkt robežu starp gadījumiem, kad īpašuma tiesības ir tik lielā mērā izmainītas, ka runa vairs nav par piegādi, un gadījumiem, kad atlikušās īpašumtiesības ir pietiekami būtiskas. Vai šī robeža ir sasniegta, slēdzot nomas vai īres līgumu tieši uz 99, 199 vai 999 gadiem? Lai novērstu patvaļīgu norobežošanu, arī tādā gadījumā, kāds tas ir šajā lietā, (atlikušo) īpašumtiesību nodošana principā vēl ir uzskatāma par piegādi.

41. Atliek aplūkot Komisijas iebildumu par to, ka īpašuma tiesības uz vienu lietu nevar piešķirt divām personām. Tomēr šis arguments nav pamatots. Piemēram, ļoti viegli var nodot kādu lietu vairākām personām kopīpašumā. Dzīvokļa īpašnieki šādi parasti iegūst īpašumtiesības uz kopīgi izmantojamām mājas daļām, kā, piemēram, kāpņu telpām un koridoriem, kā arī zemesgabala, uz kura ir uzcelta māja, domājamām daļām. Tādējādi, ja vairākas personas vienlaicīgi vēlas iegūt īpašuma tiesības uz vienu un to pašu lietu, to ir iespējams izdarīt tad, ja dažādās tiesiskās situācijas tiek nodalītas laika ziņā. Vispirms tātad *Inhoco* 999 gadus var izmantot ar nomu saistītās tiesības. Tikai pēc tam var izmantot tiesības, kas izriet no "*freehold reversion*" [atlikušajām īpašuma tiesībām], kas būtībā ir tikai īpašuma tiesību nodošana uz nekustamo īpašumu pēc nomas līguma termiņa izbeigšanās.

42. Tādējādi pagaidām ir jāsecina, ka gan pirmo darījumu, proti, nomu uz 999 gadiem, gan otro — *"freehold reversion"* [atlikušo īpašuma tiesību] nodošanu var uzskatīt par piegādi Sestās direktīvas 5. panta 1. punkta nozīmē. Pieņemot, ka Sestās direktīvas 20. panta 3. punkta pamatā ir tas pats piegādes jēdziens, koriģēšanas nolūkā jāņem vērā abi darījumi. Tādējādi nav izslēdzams neviens no interpretācijas variantiem tikai tāpēc vien, ka viens no darījumiem neatbilst piegādes prasībām šī noteikuma nozīmē.

2) Noteicošais darījums vairāku piegāžu gadījumā

43. Atliek vēl noskaidrot, kura piegāde ir noteicošā priekšnodokļa koriģēšanai, ja prece ar vairāku darījumu palīdzību ir piegādāta dažādām personām. Šeit var ņemt vērā pēdējo darījumu, ar kuru nodokļa maksātājs no savām tiesībām uz preci atsakās pavisam, saimnieciski nozīmīgāko darījumu vai visus darījumus kopā.

44. Šķiet, ka teksta pamatā ir pieņēmums, ka tiek veikta tikai viena piegāde. Saskaņā ar to saimnieciskā darbība ir apliekama ar nodokli, "ja minētā ražošanas līdzekļa *piegāde* ir apliekama ar nodokli; tā ir atbrīvojama no nodokļa, ja *piegāde* ir atbrīvojama no nodokļa"[17].

45. No šī formulējuma vien nevar izsecināt, ka vērā ņem tikai vienu darījumu, ja piegāde ir veikta ar vairāku darījumu palīdzību. Gluži otrādi, direktīvas autori bija paredzējuši vienkāršu gadījumu, kad prece tiek piegādāta, veicot vienu darījumu. Ja viņi ar šo formulējumu būtu vēlējušies noteikt, ka piegādes gadījumā, kas veikta ar vairāku darījumu palīdzību, tikai viens darījums ir noteicošais, tad būtu nepieciešama arī norāde, kurš darījums tad ir noteicošais. Tomēr šķiet, ka Sestās direktīvas 20. panta 3. punktā vispār netiek apskatīti gadījumi, kad piegāde notiek, veicot vairākus darījumus. Šis "likuma robs" ir aizpildāms, veicot noteikuma paplašinātu interpretāciju, ņemot vērā situāciju, kādā noteikums tika pieņemts, kā arī tā mērķi.

46. Noteikumu par priekšnodokļa atskaitīšanu mērķis ir cik vien iespējams precīzi noteikt to ar nodokli neapliekamo apjomu iepriekš veiktiem pakalpojumiem, kas ir nepieciešami, lai veiktu ar nodokli aplieka-

17 — Mans izcēlums.

mus darījumus. Šo mērķi vislabāk var sasniegt, izmantojot iepriekš c) punktā minēto interpretācijas variantu. Ar nodokļiem apliekamu vai neapliekamu preču izmantošana ir atspoguļota visprecīzāk, ja tiek ņemti vērā abi darījumi proporcionāli to attiecīgajai vērtībai priekšnodokļa atskaitījuma koriģēšanā.

47. Atbilstoši abiem pārējiem interpretācijas variantiem šo mērķi nevar sasniegt vienādi. Iepriekš b) punktā minētajā variantā jebkurā gadījumā ir ņemta vērā preču izmantošana. Tam, ka ar nodokli apliekamā *"freehold reversion"* [atlikušo īpašuma tiesību] nodošana netiek ņemta vērā, šajā gadījumā nav nozīmes, jo darījuma vērtība ir nenozīmīga. Tomēr šādā pieejā ir konstatējamas nepilnības, kā rezultātā citās situācijās, kad darījuma vērtības nav tik ļoti atšķirīgas, var iegūt atšķirīgus rezultātus.

48. Turpretī iepriekš a) punktā minētais interpretācijas variants pilnībā neatbilst mērķim, proti, veidot saikni starp tiesībām uz priekšnodokļa atskaitījumu un attiecīgo preču izmantošanu ar nodokli apliekamām darbībām. Kaut arī ar nodokli apliekamā *"freehold reversion"* [atlikušo īpašuma tiesību] nodošana veido tikai nelielu daļu no nodotajām tiesībām uz ēku, a) punktā minētā varianta rezultātā priekšnodoklis tiktu atskaitīts.

49. Par to, ka konkrētās situācijās ir izmantota proporcionāla pieeja, kaut arī attiecīgie Sestās direktīvas noteikumi to skaidri neparedz, liecina arī turpmāk izklāstītie piemēri no judikatūras.

50. Spriedumā lietā *Armbrecht* Tiesa ir atzinusi, ka nodokļu maksātājs, pārdodot preci, no kuras viņš daļu ir paredzējis privātai lietošanai, attiecībā uz šo darījuma daļu nav uzskatāms par nodokļu maksātāju Sestās direktīvas 2. panta 1. punkta nozīmē [18]. Tiesa 2. panta 1. punktu ir interpretējusi tādējādi, ka piegāde ir ar nodokli apliekama darbība, *jo* to veic nodokļu maksātājs. Minētā panta teksts turpretī attiecas vienīgi uz piegādēm, *kuras* veic nodokļu maksātājs.

51. Spriedumā lietā *Enkler* [19] Tiesai bija jāatbild uz jautājumiem par dzīvojamā vagona izmantošanu gan saimnieciskās darbības mērķiem, gan privātām vajadzībām. Ar nodokli apliekamās summas noteikšanai saskaņā ar Sestās direktīvas 11. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunktu Tiesa noteica, ka izdevumi par dzīvojamo vagonu ir jāņem vērā proporcionāli laika posmam, kurā prece faktiski tika izmantota ar uzņēmuma darbību nesaistītiem mērķiem [20].

18 — 1995. gada 4. oktobra spriedums lietā C-291/92 *Armbrecht* (*Recueil*, I-2775. lpp., 24. punkts).

19 — 1996. gada 26. septembra spriedums lietā C-230/94 *Enkler* (*Recueil*, I-4517. lpp.).

20 — 19. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *Enkler*, 37. punkts.

52. *Centralan* tomēr iebilst pret c) punktā minēto interpretācijas variantu, ka ēka pilnībā tiek izslēgta no uzņēmuma īpašuma tikai ar *"freehold reversion"* [atlikušo īpašuma tiesību] nodošanu. *Centralan* uzskata, ka tikai šajā laika posmā ir veicama atskaitījumu koriģēšana.

53. Tikai no Sestās direktīvas 20. panta 3. punkta izriet, ka koriģēšana ir veicama piegādes laikā. Taču šajā noteikumā nav nevienas norādes uz to, ka tad, ja īsā laika posmā tiek veiktas divas secīgas darbības, kuras ir uzskatāmas par piegādēm, tikai pēdējai darbībai ir jābūt noteicošai priekšnodokļa atskaitījuma koriģēšanā.

54. Ja tiktu ņemta vērā tikai pēdējā piegādes darbība, tiktu panākti pilnīgi patvaļīgi rezultāti, kā ir norādījusi Apvienotās Karalistes valdība, kā piemēru minot aramzemes gabalu, kas sākotnēji iegādāts, atskaitot priekšnodokli, pēc tam sadalīts divās daļās un pārdots tālāk. Turklāt tiek pieņemts, ka vienas daļas pārdošana ir apliekama ar PVN, jo šī daļa starplaikā jau pārvērsta par apbūves gabalu, bet otras joprojām lauksaimniecībā izmantotās daļas pārdošana ir atbrīvota no nodokļiem. Ja netiktu ņemtas vērā visas pārdošanas darbības kopumā, bet gan tikai pēdējā, tad nodokļu maksātājam rastos iespēja ietekmēt priekšnodokļa atskaitījuma koriģēšanu, vispirms veicot vienu vai otru darījumu. Ņemot vērā tikai pēdējo piegādi, nodokļu maksātājam paveras iespējas īstenot tādu preces nodošanu, kas ir pretrunā ar direktīvas mērķiem.

55. Par to pašu liecina arī šī lieta. Kaut arī attiecīgā ēka ar nodokli neapliekamas piegādes (*"999 year lease"*) rezultātā tiek izņemta no *Centralan* īpašuma, priekšnodokļa atskaitījums paliek spēkā pilnā apjomā, jo ņem vērā tikai otro piegādi — simbolisku *"freehold reversion"* [atlikušo īpašuma tiesību] nodošanu.

56. Visbeidzot, *Centralan* un Komisija norāda uz praktiskajām problēmām, kuras, iespējams, var rasties atbilstoši c) punktā minētajam interpretācijas variantam. Tomēr nav skaidrs, kāpēc nebūtu iespējams proporcionāli ņemt vērā ar nodokli apliekamu piegādi, koriģējot priekšnodokļa atskaitījumu. Noskaidrojot jautājumu par priekšnodokļa atskaitīšanu proporcionāli darījumu nozīmei saskaņā ar Sestās direktīvas 17. panta 5. punktu un 19. pantu, katrā ziņā ir jāveic sīki aprēķini. Turklāt koriģēšana ir jāveic tikai ražošanas līdzekļiem, kuri tiek nodoti koriģēšanas laika posmā.

57. *Centralan* un Komisijas uzskata, ka īpašas problēmas radīsies tad, ja piegādes, kas ir jāņem vērā proporcionāli to vērtībai, nebūs veiktas vienā un tajā pašā laika posmā. Taču tas ir hipotētisks pieņēmums, kas pamata prāvā netiek apskatīts.

veikšanai, kura atbilstoši ar nodokli aplie-kamās *"freehold reversion"* [atlikušo īpašuma tiesību] nodošanas un no nodokļa atbrīvotās *"999 year lease"* vērtību proporcijām daļēji tiek aplikta ar nodokli un daļēji tiek atbrīvota no nodokļa.

C — *Par tiesību ļaunprātīgu izmantošanu*

58. Neraugoties uz iepriekš minēto, arī šādā gadījumā nav nepārvaramu grūtību. Ja viena gada laikā ražošanas līdzeklis, to piegādājot, daļēji tiek izņemts no uzņēmuma īpašuma, tad galīgā priekšnodokļa atskaitījuma koriģēšana atlikušajam koriģēšanas posmam saskaņā ar Sestās direktīvas 20. panta 3. punktu ir jāveic attiecībā uz šo daļu. Par atlikušo īpašuma daļu, kura vērtība ir nosakāma ar atbilstīgu metožu palīdzību, koriģēšana nākamajos posmos tiek turpināta saskaņā ar 20. panta 2. punktu, ņemot vērā abus konkrētos īpašumus proporcionāli to attiecīgajām vērtībām, līdz šī daļa tiek nodota, veicot nākamo piegādi saskaņā ar 3. punktu, un tiek veikta galīgā koriģēšana.

60. Ievērojot šo risinājumu, nav jāpārbauda, vai un ciktāl PVN noteikumu jomā pastāv tiesību ļaunprātīgas izmantošanas aizliegums, ar kādiem noteikumiem šis aizliegums stājas spēkā un kādas ir tā neievērošanas juridiskās sekas. Jānorāda arī, ka rakstveida procesa atsākšanai nav iemesla.

59. Tādējādi Sestās direktīvas 20. panta 3. punkts šajā gadījumā ir jāinterpretē tādā veidā, ka ražošanas līdzeklis līdz koriģēšanas laika posma beigām tiek uzskatīts par tādu, ko izmanto tādas saimnieciskās darbības

61. Darījumi tik tiešām šķiet mākslīgi izdomāti un vērsti vienīgi uz to, lai Universitātei dotu iespēju atskaitīt PVN, kas tika samaksāts, ceļot *Harrington* ēku, kaut arī Universitāte pārsvarā sniedz ar nodokli neapliekamus pakalpojumus. Šeit pārstāvētā Sestās direktīvas interpretācija tomēr izslēdz to, ka šādu mākslīgi veiktu darījumu rezultātā varētu rasties tiesības uz atbrīvojumu no nodokļiem, kas ir pretrunā ar direktīvas mērķiem un kas būtu jākoriģē, izmantojot tādus nerakstītus tiesību principus kā ļaunprātīgas tiesību izmantošanas aizliegums.

VI — Secinājumi

62. Pamatojoties uz iepriekš minētajiem apsvērumiem, iesaku Tiesai uz *High Court of Justice (Chancery Division)* prejudiciālo jautājumu atbildēt šādi:

"Ēkas pārdošanas gadījumā, veicot divas iepriekš plānotas un savstarpēji neatkarīgas piegādes, proti, no nodokļa atbrīvotu ēkas iznomāšanu uz 999 gadiem un trīs dienas vēlāk ar nodokli apliekamu *"freehold reversion"* pārdošanu, Padomes 77/388/EEK 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem — Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze, 20. panta 3. punkts ir interpretējams tādā veidā, ka attiecīgais ražošanas līdzeklis līdz koriģēšanas laika posma beigām tiek uzskatīts par tādu, ko izmanto saimnieciskās darbības veikšanai, kas atbilstoši ar nodokli apliekamās *"freehold reversion"* [atlikušo īpašuma tiesību] nodošanas un no nodokļa atbrīvotās *"999 year lease"* vērtību proporcijām daļēji tiek aplikta ar nodokli un daļēji tiek atbrīvota no nodokļa."