TIESAS SPRIEDUMS (trešā palāta)

2006. gada 12. janvārī*

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

par lūgumiem sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši EKL 234. pantam, ko *High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division* (Apvienotā Karaliste) iesniedza ar lēmumiem, kas pieņemti 2003. gada 28. jūlijā (C-354/03 un C-355/03) un 2003. gada 27. oktobrī (C-484/03) un kas Tiesā reģistrēti attiecīgi 2003. gada 18. augustā un 19. novembrī, tiesvedībās

Optigen Ltd (C-354/03),

Fulcrum Electronics Ltd (C-355/03),

Bond House Systems Ltd (C-484/03)

pret

Commissioners of Customs & Excise.

* Tiesvedības valoda — angļu.

TIESA (trešā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs A. Ross [*A. Rosas*], tiesneši J. Malenovskis [*J. Malenovský*], Ž. P. Puisošē [*J.-P. Puissochet*], S. fon Bārs [*S. von Bahr*] (referents) un U. Lehmuss [*U. Lõhmus*],

ģenerāladvokāts M. Pojarešs Maduru [*M. Poiares Maduro*],
sekretāre L. Hjūleta [*L. Hewlett*], galvenā administratore,

ņemot vērā rakstveida procesu un tiesas sēdi 2004. gada 8. decembrī,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

— *Optigen Ltd* vārdā — T. Bīzlijs [*T. Beazley*], *QC*, un Dž. Herbergs [*J. Herberg*], *barrister*,

— *Fulcrum Electronics Ltd* vārdā — R. Englharts [*R. Englehart*], *QC*, un A. Lūiss [*A. Lewis*], *barrister*,

— *Bond House Systems Ltd* vārdā — K. P. E. Leisoks [*K. P. E. Lasok*], *QC*, un M. Pačets-Džoiss [*M. Patchett-Joyce*], *barrister*,

— Apvienotās Karalistes valdības vārdā — K. Džeksone [*C. Jackson*] (C-354/03, C-355/03 un C-484/03) un K. Mandži [*K. Manji*] (C-484/03), pārstāvji, kam palīdz R. Andersons [*R. Anderson*], *QC*, un I. Hatons [*I. Hutton*], *barrister*,

— Čehijas valdības vārdā — T. Bočeks [*T. Boček*], pārstāvis (C-354/03, C-355/03 un C-484/03),

— Dānijas valdības vārdā — J. Molde [*J. Molde*] un A. R. Jakobsens [*A. Rahbøl Jacobsen*], pārstāvji, kam palīdz P. Bjerings [*P. Biering*], *advokat* (C-484/03),

— Eiropas Savienības Padomes vārdā — A. M. Kolerta [*A.-M. Colaert*] un J. Monteiro [*J. Monteiro*], pārstāvji (C-354/03 un C-355/03),

— Eiropas Kopienu Komisijas vārdā — R. Liāls [*R. Lyal*], pārstāvis (C-354/03, C-355/03 un C-484/03),

noklausījusies ģenerāladvokāta secinājumus tiesas sēdē 2005. gada 16. februārī,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lūgumi sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt Padomes 1967. gada 11. aprīļa Pirmo direktīvu 67/227/EEK par dalībvalstu tiesību aktu par apgrozījuma nodokļiem saskaņošanu (OV 1967, 71, 1301. lpp.), kas grozīta ar Padomes 1977. gada 17. maija Sesto direktīvu 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.; turpmāk tekstā — "Pirmā direktīva"), kā arī par to, kā interpretēt Sesto direktīvu 77/388, kas grozīta ar Padomes 1995. gada 10. aprīļa Direktīvu 95/7/EK (OV L 102, 18. lpp.; turpmāk tekstā — "Sestā direktīva").

2 Šie lūgumi tika iesniegti trīs tiesvedību ietvaros attiecīgi starp *Optigen Ltd* (turpmāk tekstā — "*Optigen*"), *Fulcrum Electronics Ltd*, kas atrodas likvidācijas stadijā (turpmāk tekstā — "*Fulcrum*"), kā arī *Bond House Systems Ltd* (turpmāk tekstā — "*Bond House*") un *Commissioners of Customs and Excise* (turpmāk tekstā — "*Commissioners*") par *Commissioners* noraidītajiem lūgumiem par pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā — "PVN") atmaksu, kas iekasēts par tādu mikroprocesoru iegādi Apvienotajā Karalistē, kuri pēc tam tikuši eksportēti uz citu dalībvalsti.

Atbilstošās tiesību normas

3 Pirmās direktīvas 2. panta redakcija ir šāda:

"Pievienotās vērtības nodokļa kopējās sistēmas princips ir piemērot precēm un pakalpojumiem vispārēju nodokli par patēriņu, kas būtu 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 attiecīgām precēm vai pakalpojumiem piemērotas likmes, uzliek pēc tam, kad atņemts dažādiem izmaksu komponentiem tieši piemērotais pievienotās vērtības nodoklis.

Pievienotās vērtības nodokļa kopējo sistēmu piemēro līdz mazumtirdzniecības stadijai, to ieskaitot."

4 Saskaņā ar Sestās direktīvas 2. panta 1. punktu pievienotās vērtības nodoklis jāmaksā par preču piegādi, kā arī pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību attiecīgās valsts teritorijā veicis nodokļa maksātājs, kas kā tāds rīkojas.

5 Saskaņā ar minētās direktīvas 4. panta 1. punktu par nodokļa maksātāju tiek uzskatītas visas personas, kas patstāvīgi veic jebkuru no 2. punktā norādītajām saimnieciskām darbībām. Jēdziens "saimnieciskā darbība" 2. punktā ir definēts kā tāds, kas aptver visas ražotāju, tirgotāju un pakalpojumu sniedzēju darbības, tostarp ilglaicīgu materiālu vai nemateriālu īpašuma izmantošanu nolūkā gūt no tā ienākumus.

6 Saskaņā ar šīs direktīvas 5. panta 1. punktu ""preču piegāde" nozīmē tiesību nodošanu rīkoties ar materiālu īpašumu kā īpašniekam."

7 Sestās direktīvas 17. panta 1.–3. punkts nosaka:

"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;

b) pievienotās vērtības nodokli, kas maksājams vai samaksāts par ievestām precēm;

[..]

3. Dalībvalstis piešķir katram nodokļa maksātājam arī 2. punktā minētās pievienotās vērtības nodokļa atskaitīšanas vai atmaksājuma tiesības, ciktāl šīs preces un pakalpojumus izmanto šādiem mērķiem:

a) darījumiem, kas attiecas uz 4. panta 2. punktā minētajām saimnieciskajām darbībām, kuras veiktas citā valstī un kurām būtu tiesības uz nodokļu atskaitīšanu, ja tās notiktu šīs valsts teritorijā;

[..]."

Tiesvedības pamata lietās

8 No iesniedzējtiesu lēmumiem izriet, ka pamata lietu faktu rašanās laikā sabiedrību *Optigen*, *Fulcrum* un *Bond House* darbības virziens galvenokārt bija datoru mikroshēmu iepirkšana no Apvienotajā Karalistē reģistrētām sabiedrībām un to pārdošana citās dalībvalstīs reģistrētiem pircējiem.

9 Par 2002. gada jūniju *Optigen* lūdza atmaksāt PVN neto atlikumu vairāk nekā 7 miljonu Lielbritānijas sterliņu mārciņu apmērā. Ar 2002. gada 16. un 31. oktobra lēmumiem *Commissioners* šo lūgumu, ciktāl tas attiecās uz summu, kas nedaudz pārsniedza 7 miljonus Lielbritānijas sterliņu mārciņu, noraidīja. Tāpat ar 2002. gada 30. oktobra lēmumu *Commissioners* atteica šai sabiedrībai par tā paša gada jūliju atmaksāt summu, kas nedaudz pārsniedza 13 miljonus Lielbritānijas sterliņu mārciņu.

10 Par 2002. gada jūniju *Fulcrum* lūdza atmaksāt PVN neto atlikumu gandrīz 7,2 miljonu Lielbritānijas sterliņu mārciņu apmērā. Ar 2002. gada 11. novembra lēmumu *Commissioners* noraidīja šo lūgumu par summu gandrīz 2 miljonu Lielbritānijas sterliņu mārciņu apmērā. Tāpat par 2002. gada jūliju tie atteicās atmaksāt summu aptuveni 1,1 miljona Lielbritānijas sterliņu mārciņu apmērā, kas izrietēja no lūguma atmaksāt kopsummā gandrīz 4 miljonus Lielbritānijas sterliņu mārciņu. Turklāt 2003. gada februārī *Commissioners* nosūtīja *Fulcrum* nodokļu aprēķinu, kas attiecās uz summu gandrīz GBP 160 000 apmērā kā priekšnodoklī samaksāto PVN, kas, pēc to domām, atbilst summai, kas kļūdaini tikusi atmaksāta par 2002. gada maiju.

11 Par 2002. gada maiju *Bond House* iesniedza lūgumu atmaksāt aptuveni 16,3 miljonus Lielbritānijas sterliņu mārciņu kā priekšnodoklī samaksāto PVN; šo lūgumu *Commissioners* noraidīja. 2002. gada septembrī *Commissioners* informēja *Bond House*, ka no kopējās prasītās summas ir iespējams saņemt atmaksu par nedaudz vairāk nekā 2,7 miljoniem Lielbritānijas sterliņu mārciņu.

12 No iesniedzējtiesas lūgumiem sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka attiecīgie darījumi bija daļa no piegādes shēmām, kurās, prasītājiem pamata lietā par to neko nezinot, bija iesaistīts savas saistības nepildošs uzņēmums, t.i. — uzņēmums, kuram ir jānomaksā PVN, bet kurš pazūd, nepārskaitot to nodokļu iestādēm, vai arī uzņēmējs, kas izmanto nelikumīgi iegūtu PVN maksātāja numuru, tas ir — viņam nepiederošu numuru, un šīs darbības, pēc *Commissioners* domām, ir "karuseļveida" krāpšana.

13 No iesniedzējtiesas lūgumiem sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka apvienotajās lietās C-354/03 un C-355/03 un, pēc *Commissioners* domām, lietā C-484/03 "karuseļveida" krāpšana galvenokārt tiek organizēta šādi:

— Sabiedrība (A), kas reģistrēta kādā no dalībvalstīm, pārdod preces sabiedrībai (B), kas reģistrēta citā dalībvalstī.

— Sabiedrība B, kas ir uzņēmums, kas nepilda savas saistības vai izmanto nelikumīgi iegūtu PVN maksātāja numuru, ar zaudējumiem pārdod šīs preces bufersabiedrībai (C), kas reģistrēta citā dalībvalstī. Turpmākos pārdevumus tādējādi var veikt ar peļņu. Sabiedrībai B par minēto preču iegādi ir jānomaksā PVN, bet, tā kā tā izmantojusi šīs pašas preces ar nodokli apliekamos darījumos, tai ir arī tiesības atskaitīt šo PVN kā priekšnodokli. No otras puses, tai ir jānomaksā nodoklis, ko tā kā priekšnodokli aprēķinājusi sabiedrībai C, tomēr tā pazūd pirms šīs summas pārskaitīšanas Valsts kasei.

— Sabiedrība C savukārt pārdod attiecīgās preces citai bufersabiedrībai (D) citā dalībvalstī, pārskaitot kā priekšnodokli aprēķināto PVN Valsts kasei, pirms tam atskaitot no tā priekšnodoklī samaksāto PVN, un tā joprojām, līdz kāda sabiedrība citā dalībvalstī eksportē šīs preces uz citu dalībvalsti. Šis eksports ir

atbrīvots no PVN, bet sabiedrībai, kas veic eksportu, tomēr ir tiesības lūgt atmaksāt PVN, kas samaksāts kā priekšnodoklis par minēto preču iegādi. Tiklīdz pircējs ir sabiedrība A, runa ir par reālu "karuseļveida" krāpšanu.

— Procedūra var tikt atkārtota.

14 Apvienotajās lietās C-354/03 un C-355/03 iesniedzējtiesa norāda, ka *Commissioners* ir pamatojuši savus lēmumus ar apgalvojumu, saskaņā ar kuru, pirmkārt, runājot par attiecīgajiem pirkumiem pamata lietā, *Optigen* un *Fulcrum* nebija tādu piegāžu saņēmējs, kas tika izmantotas vai kuras bija paredzēts izmantot komerciāliem mērķiem PVN iekasēšanas nolūkā, un tādēļ PVN summa, kas it kā samaksāta saistībā ar šiem pirkumiem, nav uzskatāma par priekšnodokli 1994. gada likuma par PVN (*Value Added Tax Act 1994*) izpratnē. Turpinājumā, runājot par PVN, attiecīgie pārdevumi nebija piegādes, kas veiktas tirdzniecības darbības ietvaros, un tādējādi neradīja nekādas tiesības uz atmaksu. Visbeidzot, objektīvi spriežot, attiecīgajiem pamata lietā izskatāmajiem pirkumiem un pārdevumiem nav saimnieciska rakstura un tie nav saimnieciskas darbības. Līdz ar to šos pirkumus nevar uzskatīt par piegādēm, kas tiek izmantotas vai kuras paredzēts izmantot šādai darbībai, un šos pārdevumus — par piegādēm, kas veiktas saimnieciskās darbības ietvaros PVN iekasēšanai.

15 *Optigen* un *Fulcrum* apstrīdēja *Commissioners* lēmumus *VAT and DutiesTribunal, London* [PVN un citu nodokļu tiesa, Londona]. Tā apvienoja šīs divas lietas.

16 Ar 2003. gada 23. maija lēmumu *VAT and Duties Tribunal* noraidīja minēto sabiedrību iesniegto apelāciju, atzīstot, ka *Commissioners* pamatoti bija secinājis, ka attiecīgie darījumi neietilpst PVN piemērošanas jomā. *VAT and Duties Tribunal*

atzina, ka uzņēmējam nav tiesību uz tāda PVN atmaksu, kas samaksāts kā priekšnodoklis par precēm, kuras tas pēc tam pārdevis ārpus Apvienotās Karalistes reģistrētām sabiedrībām, ja piegādes shēmā ir iesaistīts uzņēmējs, kas nepilda saistības, vai uzņēmējs, kas izmanto nelikumīgi iegūtu PVN maksātāja numuru, pat ja uzņēmējs, kurš prasa šo atmaksu, nekādā veidā nav bijis tajā iesaistīts un neko nav zinājis par to, ka otrs tirgotājs nepilda savas saistības vai ir nelikumīgi ieguvis PVN maksātāja numuru, kā arī, ja piegādes shēmas, kurās ietilpa attiecīgā uzņēmēja pirkumi un pārdevumi, bija daļa no "karuseļveida" krāpšanas, ko veica trešās puses, tirgotājam par to neko nezinot.

17 *Optigen* un *Fulcrum* iesniedza apelācijas sūdzības par *VAT and Duties Tribunal, London* lēmumu *High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division* [Augstākās tiesas (Anglijas un Velsas) Kancelejas nodaļā].

18 Lietā C-484/03 no iesniedzējtiesas lēmuma izriet, ka *Commissioners* ir norādījis — tā kā attiecīgo piegādes shēmu mērķis bija krāpšana, visiem to veidojošajiem darījumiem, ieskaitot *Bond House* veiktos, nebija saimniecisks raksturs. No tā izriet — tā kā nelikumīgas darbības neietilpst PVN piemērošanas jomā, summas, ko *Bond House* kā PVN priekšnodokli samaksājis saviem piegādātājiem, nav PVN maksājums, un šai sabiedrībai tādējādi nav tiesību uz šo summu atmaksu.

19 2002. gada augustā *Bond House* cēla prasību pret *Commissioners* lēmumu *VAT and Duties Tribunal, Manchester* [PVN un citu nodokļu tiesa, Mančestra].

20 Ar 2003. gada 29. aprīļa lēmumu, kas grozīts ar 2003. gada 8. maija papildinājumu, *VAT and Duties Tribunal, Manchester*, atzina, ka 26 no pamata lietā izskatāmajiem 27 pirkumiem nevar uzskatīt par saimniecisku darbību Sestās direktīvas izpratnē un līdz ar to tie neietilpst PVN piemērošanas jomā. *VAT and Duties Tribunal,*

Manchester, konstatēja, ka šie pirkumi bija daļa no krāpnieciskos nolūkos veiktiem darījumiem. Pat ja *Bond House* neko nezināja par šo mērķi un nebija veicis nelikumīgas darbības, šiem darījumiem nebija saimnieciska rakstura, un tie ir izvērtējami saskaņā ar objektīviem kritērijiem. Tādējādi nav nozīmes tam, ka prasītājs pamata lietā nav veicis nelikumīgas darbības. Visbeidzot, *Bond House* nevar atsaukties uz tiesiskās paļāvības principu, lai pamatotu savu lūgumu par nomaksātā PVN priekšnodokļa atmaksu, un *Commissioners*, atsakot tam šo atmaksu, nav pārkāpis nedz samērīguma vai tiesiskās drošības principus, nedz cilvēktiesības.

21 *Bond House* iesniedza apelācijas sūdzību par šo spriedumu *High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division.*

Prejudiciālie jautājumi un process Tiesā

22 Apvienotajās lietās C-354/03 un C-355/03 iesniedzējtiesa norāda, ka fakti pamata lietā tiek uzskatīti par konstatētiem. Tā min šādus atbilstošos faktus:

— Ir notikusi "karuseļveida" krāpšana.

— *Optigen* un *Fulcrum* — nevainīgās puses — nav bijuši iesaistīti šajā krāpšanā, par kuru tie neko nezināja un par kuru tiem nebija iemesla zināt, ciktāl tie ir tikai parasti kāda komersanta un pakalpojumu sniedzēja, kas reģistrēts citā dalībvalstī, klienti.

— *Optigen* un *Fulcrum* nav bijuši nekādi kontakti ar uzņēmēju, kas nepildīja savas saistības vai kas izmantoja nelikumīgi iegūtu PVN maksātāja numuru.

— 9 *Fulcrum* veiktie pirkumi, par kuriem tam tika atteikta PVN atmaksa, tam nav šķituši atšķirīgi no 467 citiem pirkumiem, kurus tas veicis attiecīgā ceturkšņa laikā.

— Tajā laikā, kad *Optigen* un *Fulcrum* iegādājās preces un pārskaitīja PVN priekšnodokli, "karuselis" vēl nebija noslēdzies un uzņēmējs, kas nepilda savas saistības, vēl nebija "pazudis", tādēļ viens vai vairāki no šiem notikumiem varēja arī nerasties.

23 Lietā C-484/03 iesniedzējtiesa norāda, ka *Bond House* nepiekrīt atsevišķiem *VAT and Duties Tribunal, Manchester*, konstatētajiem faktiem vai secinājumiem. Neapstrīdēto faktu vidū ir šādi fakti:

— *Commissioners* rūpīgi ir pārbaudījis *Bond House*, un tam nav radušās nekādas aizdomas par tā saistību ar PVN izkrāpšanu.

— Šī sabiedrība neko nav zinājusi par *Commissioners* norādīto krāpšanu, un tā nav rīkojusies neuzmanīgi.

— *Bond House* nav bijušas darījuma attiecības ne ar vienu no pakalpojumu sniedzējiem, kas, kā uzskata *Commissioners*, bija rīkojušies krāpnieciski.

— Visi *Bond House* veiktie darījumi, kā arī darījumi, kas tika veikti pirms un pēc tam, kad šī sabiedrība bija iegādājusies un pārdevusi attiecīgās preces, ir bijuši īsti: katra darījuma laikā šīs preces mainīja īpašnieku un tika veikts maksājums.

— Darījumi, kurus *VAT and Duties Tribunal, Manchester*, atzinusi par tādiem, kam nav saimnieciska rakstura, nav atšķirušies no citiem *Bond House* veiktajiem darījumiem, kuru saimnieciskais raksturs nav ticis apstrīdēts, jo nekas neliecinājis par to, ka tie bijuši daļa no "karuseļveida" krāpšanas.

24 *Bond House* būtībā uzskata — tā kā attiecīgie pamata lietā izskatāmie pirkumi un pārdevumi patiešām tika veikti, nevar apgalvot, ka tie nebija "piegādes" vai "saimnieciskas darbības", lai piemērotu PVN, tikai tāpēc, ka citā piegādes shēmas posmā un *Bond House* neko par to nezinot kāds krāpnieks ir izrakstījis rēķinu ar PVN kādam klientam, bet nav deklarējis to *Commissioners*. Turklāt nebija nekāda iemesla uzskatīt, ka darījumi, kas tika veikti pirms vai pēc krāpšanas, kurā bija iesaistītas personas, kas neko nezināja par šo krāpšanu vai krāpnieku, pabeigšanas, bija daļa no minētās krāpšanas vai krāpnieka plāna. *VAT and Duties Tribunal, Manchester*, lēmums, pēc *Bond House* domām, ir pretrunā ar kopējo PVN sistēmu. Kā līdzeklis cīņai pret krāpšanu šis lēmums ir nesamērīgs, un tam, pārkāpjot EKL 28. pantu, var būt atturoša ietekme uz likumīgu tirdzniecību. Minētais lēmums ir pretrunā arī ar tiesiskās drošības principu, jo nodokļu maksātājiem vairs netiek garantēta minimāla paļāvība, izrakstot rēķinus, kuros norādīts PVN, vai aizpildot to nodokļu deklarācijas.

25 *Commissioners* būtībā norāda, ka "karuseļveida" krāpšanas ietvaros veiktie darījumi nav saimnieciskas darbības Sestās direktīvas izpratnē. Attiecīgajiem 26 darījumiem pamata lietā tādējādi nav saimniecisks raksturs, un tie ir izslēgti no minētās direktīvas piemērošanas jomas. Šie darījumi nav "saimnieciska darbība" un nav

"piegādes", ko paredzējis *Bond House* vai ko tas ir veicis. Lēmums, ar kuru *Bond House* atteikta attiecīgā PVN atmaksa pamata lietā, nepārkāpj samērīguma vai tiesiskās drošības principus un neaizskar cilvēktiesības.

26 Šādos apstākļos *High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division*, nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

Lietās C-354/03 un C-355/03

"1) Vai saskaņā ar kopējo PVN sistēmu un, ņemot vērā [..] Pirmo direktīvu un [..] Sesto direktīvu, uzņēmēja tiesības saņemt PVN priekšnodokļa atmaksu par kādu darījumu ir jāinterpretē, ņemot vērā:

a) tikai konkrēto darījumu, kurā uzņēmējs piedalījies, ieskaitot iemeslus, kādēļ viņš tajā piedalījies, vai

b) visus tā darījumus, ieskaitot turpmākos darījumus, kas veidojuši riņķveida piegādes shēmu, kuras sastāvdaļa bijusi konkrētais darījums, ieskaitot citu shēmas dalībnieku motivāciju, kas uzņēmējam nav bijusi zināma un/vai par kuru viņš nav varējis zināt, un/vai

c) citu riņķveida shēmas dalībnieku krāpnieciskās darbības un nodomus, neskatoties uz to, vai tie radušies pirms vai pēc konkrētā darījuma, par kuru līdzdalību uzņēmējam nekas nav bijis zināms un par kuru darbībām un nodomiem uzņēmējs nav zinājis un/vai nav varējis zināt, vai

d) citus kritērijus, un tādā gadījumā, kādus?

2) Vai tādu darījumu izslēgšana no PVN sistēmas, kuros piedalījusies nevainīga puse, bet kas ir bijusi "karuseļveida" krāpšanas, ko realizējušas trešās personas, posms, ir pretrunā ar vispārīgajiem samērīguma, vienlīdzīgas attieksmes vai tiesiskās drošības principiem?"

Lietā C-484/03:

"1) Vai, ņemot vērā vispārīgos Kopienu tiesību principus (īpaši samērīguma un tiesiskās drošības principus) un [EKL] 28. pantu:

a) attiecīgajos apstākļos prasītāja [nodokļa atmaksas pieteikuma iesniedzēja] ir bijusi "nodokļa maksātājs, kas kā tāds rīkojas" Sestās direktīvas 2. panta 1. punkta izpratnē, ja 26 darījumos tā iegādājusies datoru mikroprocesorus no pārdevējiem Lielbritānijā un pārdevusi tos pircējiem ārpus Lielbritānijas;

b) attiecīgajos apstākļos prasītāja ir veikusi "saimniecisku darbību" Sestās direktīvas 4. panta izpratnē, ja 26 darījumos tā iegādājusies datoru mikroprocesorus no pārdevējiem Lielbritānijā un pārdevusi tos pircējiem ārpus Lielbritānijas;

c) attiecīgajos apstākļos 26 darījumos prasītājas veiktā datoru mikroprocesoru iegāde no pārdevējiem Lielbritānijā ir bijusi "preču piegāde" prasītājai Sestās direktīvas 5. panta 1. punkta izpratnē;

d) attiecīgajos apstākļos 26 darījumos prasītājas veiktā datoru mikroprocesoru pārdošana pircējiem, kas nav reģistrēti Lielbritānijā, ir bijusi prasītājas veikta "preču piegāde" Sestās direktīvas 5. panta 1. punkta izpratnē?

2) Vai, ņemot vērā atbildes uz iepriekš minētā pirmā jautājuma no a) līdz d) apakšpunktam, ir jākonstatē, ka tikuši pārkāpti Kopienu tiesību vispārējie principi (īpaši samērīguma un tiesiskās drošības principi)?"

27 Ar Tiesas priekšsēdētāja 2003. gada 19. septembra rīkojumu lietas C-354/03 un C-355/03 tika apvienotas rakstveida un mutvārdu procesam, kā arī galīgā sprieduma pieņemšanai.

28 Ar Tiesas priekšsēdētāja 2004. gada 15. jūnija rīkojumu šīs lietas tika pievienotas lietai C-484/03 mutvārdu procesam, kā arī galīgā sprieduma pieņemšanai.

Par pirmo jautājumu

29 Uzdodot pirmo jautājumu katrā no lietām, iesniedzējtiesa būtībā jautā, pirmkārt, vai tādi darījumi kā pamata lietā, kas paši par sevi nav saistīti ar PVN izkrāpšanu, bet kas ietilpst piegādes shēmā, kurā kāds cits iepriekšējs vai sekojošs darījums ir saistīts ar

šādu krāpšanu un uzņēmējs, kas veic pirmos minētos darījumus, par to neko nav zinājis vai nav varējis zināt, ir preču piegādes, ko veicis nodokļa maksātājs, kas kā tāds rīkojas, un saimnieciska darbība Sestās direktīvas 2. panta 1. punkta, 4. panta un 5. panta 1. punkta izpratnē un, otrkārt, vai šādos apstākļos var ierobežot minētā uzņēmēja tiesības atskaitīt PVN, kas samaksāts kā priekšnodoklis.

Tiesai iesniegtie apsvērumi

30 *Optigen* un *Fulcrum* uzskata, ka kopējā PVN sistēmā un saskaņā ar Pirmo un Sesto direktīvu uzņēmēja tiesības uz nodokļa, kas samaksāts par kādu darījumu, atmaksu ir jāizvērtē, ņemot vērā konkrēto darījumu, kurā uzņēmējs piedalījies, ieskaitot iemeslus, kādēļ viņš tajā piedalījies, nevis iepriekšējos vai sekojošos darījumus, par kuriem šim uzņēmējam nekas nav bijis un nevarēja būt zināms, nedz arī citu uzņēmēju, par kuru līdzdalību minētajam uzņēmējam nekas nav bijis zināms, krāpnieciskās darbības vai nodomus, par kuriem tam nav bijis un/vai nevarēja būt zināms.

31 *Bond House* uzskata, ka uz lietā C-484/03 uzdoto pirmo jautājumu ir jāatbild apstiprinoši.

32 Apvienotās Karalistes valdība uzskata, ka kopējā PVN sistēmā un saskaņā ar Pirmo un Sesto direktīvu uzņēmēja tiesības uz nodokļa, kas samaksāts par kādu darījumu, atmaksu ir jāizvērtē, ņemot vērā visus darījumus, ieskaitot vēlākos darījumus, kas veido riņķveida piegādes shēmu, kurā ietilpst konkrētais darījums, kā arī ņemot vērā citu shēmas dalībnieku motivāciju, par kuru šim uzņēmējam nav bijis zināms un/vai par kuru nevarēja būt zināms, un citu riņķveida shēmas dalībnieku, kuru līdzdalība

minētajam uzņēmējam nav bijusi zināma, krāpnieciskās darbības un nodomus konkrētā darījuma sākuma vai beigu posmā, par kuriem tas nav zinājis un/vai nevarēja zināt. Visi riņķveida piegādes shēmas darījumi, kuru vienīgais mērķis ir PVN izkrāpšana, līdz ar to neietilpst Sestās direktīvas piemērošanas jomā, un tas, ka dažos no šiem darījumiem bijis iesaistīts nevainīgs uzņēmējs, nevar nodrošināt, ka tie ietilpst minētās direktīvas piemērošanas jomā.

33 Čehijas valdība norāda — tā kā tādu darījumu kā pamata lietā mērķis ir prettiesisks, tos nevar uzskatīt par saimniecisku darbību Sestās direktīvas izpratnē.

34 Dānijas valdība uzskata — pirmkārt, nodokļu maksātājam, kas vēlas atskaitīt ar "preču piegādi" saistīto PVN, ir jāpierāda, ka tiesības rīkoties ar precēm kā to īpašniekam tikušas tieši pārnestas uz attiecīgo personu, un, otrkārt, ka slēgtajā riņķī veiktie darījumi neietilpst PVN piemērošanas jomā, jo attiecīgā persona, piedaloties šādā riņķī, nerīkojas nodokļa maksātāja statusā.

35 Eiropas Kopienu Komisija norāda, ka kopējā PVN sistēmā un saskaņā ar Pirmo un Sesto direktīvu uzņēmēja tiesības uz PVN, kas samaksāts par kādu darījumu, atmaksu ir jāizvērtē, ņemot vērā konkrēto darījumu, kurā šis uzņēmējs piedalījies. Darījumi, par kuriem tas neko nav zinājis, un citu piegādes shēmas dalībnieku, kuru līdzdalība tam nav bijusi zināma, krāpnieciskās darbības vai nodomi, neietekmē šīs tiesības. No tā izriet, ka tāda darījuma izslēgšana no PVN sistēmas, kas uzskatāms par ar nodokli apliekamu darījumu, ir pretēja Sestajai direktīvai.

Tiesas vērtējums

36 Vispirms ir jāatgādina, ka Sestā direktīva izveido kopējo PVN sistēmu, kas tostarp balstīta uz vienotu ar nodokli apliekamo darbību definīciju (tostarp skat. 2003. gada 26. jūnija spriedumu lietā C-305/01 *MGK-Kraftfahrzeuge-Factoring*, *Recueil*, I-6729. lpp., 38. punkts).

37 Šajā sakarā Sestā direktīva nosaka ļoti plašu PVN piemērošanas jomu, 2. pantā, kas attiecas uz ar nodokli apliekamiem darījumiem, papildus preču importēšanai paredzot preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību attiecīgās valsts teritorijā veicis nodokļa maksātājs, kas kā tāds rīkojas.

38 Pirmkārt, runājot par jēdzienu "preču piegāde", Sestās direktīvas 5. panta 1. punktā ir precizēts, ka preču piegāde nozīmē tiesību nodošanu rīkoties ar materiālu īpašumu kā īpašniekam.

39 No Tiesas judikatūras izriet, ka šis jēdziens ietver visus darījumus, ar kuriem viena persona nodod materiālu īpašumu otrai personai, dodot tai tiesības to faktiski izmantot tā, it kā šī pēdējā minētā persona būtu šīs lietas īpašnieks (tostarp skat. 1990. gada 8. februāra spriedumu lietā C-320/88 *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, *Recueil*, I-285. lpp., 7. punkts, un 2005. gada 21. aprīļa spriedumu lietā C-25/03 *HE*, Krājums, I-3123. lpp., 64. punkts).

40 Tādējādi saskaņā ar Sestās direktīvas 4. panta 1. punktu nodokļa maksātāj[i] ir visas personas, kas patstāvīgi veic saimniecisku darbību, neatkarīgi no šīs darbības mērķiem un rezultātiem.

41 Jēdziens "saimnieciskā darbība" Sestās direktīvas 4. panta 2. punktā ir definēts kā tāds, kas aptver "visas" ražotāju, tirgotāju vai pakalpojumu sniedzēju darbības, un saskaņā ar judikatūru tas aptver visus ražošanas, izplatīšanas un pakalpojumu sniegšanas posmus (tostarp skat. 1990. gada 4. decembra spriedumu lietā C-186/89 *Van Tiem*, *Recueil*, I-4363. lpp., 17. punkts, un iepriekš minēto spriedumu lietā *MGK-Kraftfahrzeuge-Factoring*, 42. punkts).

42 Visbeidzot, attiecībā uz jēdzienu "nodokļa maksātājs, kas kā tāds rīkojas", no judikatūras izriet, ka nodokļa maksātājam ir šāds statuss, ja tas veic šos darījumus tā ar nodokli apliekamās darbības ietvaros (šajā sakarā skat. 1995. gada 4. oktobra spriedumu lietā C-291/92 *Armbrecht*, *Recueil*, I-2775. lpp., 17. punkts, un 2004. gada 29. aprīļa spriedumu lietā C-77/01 *EDM*, *Recueil*, I-4295. lpp., 66. punkts).

43 Kā Tiesa konstatējusi 2000. gada 12. septembra sprieduma lietā C-260/98 Komisija/Grieķija (*Recueil*, I-6537. lpp.) 26. punktā, jēdzienu "nodokļa maksātājs" un "saimnieciskā darbība" definīciju analīze atklāj, ka jēdziena "saimnieciskā darbība" piemērošanas joma ir ļoti plaša un tam ir objektīvs raksturs tādējādi, ka darbība tiek izskatīta pati par sevi, neatkarīgi no tās mērķiem vai rezultātiem (skat. arī 1987. gada 26. marta spriedumu lietā 235/85 Komisija/Nīderlande, *Recueil*, 1471. lpp., 8. punkts; kā arī šajā sakarā skat. 1985. gada 14. februāra spriedumu lietā 268/83 *Rompelman*, *Recueil*, 655. lpp., 19. punkts, un 2003. gada 27. novembra spriedumu lietā C-497/01 *Zita Modes*, *Recueil*, I-14393. lpp., 38. punkts).

44 Faktiski no minētās analīzes, kā arī no jēdzienu "preču piegāde" un "nodokļa maksātājs, kas kā tāds rīkojas", analīzes izriet, ka šiem jēdzieniem, kas definē darījumus, kas apliekami ar nodokli saskaņā ar Sesto direktīvu, ir objektīvs raksturs un ka tie ir piemērojami neatkarīgi no attiecīgo darījumu mērķiem un rezultātiem.

45 Kā Tiesa ir konstatējusi 1995. gada 6. aprīļa sprieduma lietā C-4/94 *BLP Group* (*Recueil*, I-983. lpp.) 24. punktā, nodokļu administrācijas pienākums veikt pārbaudi, lai noteiktu nodokļa maksātāja nodomu, būtu pretrunā ar PVN kopējās sistēmas mērķiem nodrošināt tiesisko drošību un atvieglot ar PVN piemērošanu saistītās darbības, ņemot vērā, izņemot atsevišķus gadījumus, attiecīgā darījuma objektīvo raksturu.

46 *A fortiori* minētajiem mērķiem pretējs ir nodokļu administrācijas pienākums, nosakot, vai attiecīgais darījums ir piegāde, ko veicis nodokļa maksātājs, kas kā tāds rīkojas, un saimnieciska darbība, ņemt vērā cita uzņēmēja, kas piedalās tajā pašā piegādes shēmā, nevis attiecīgā nodokļa maksātāja, nolūku un/vai iespējamo cita darījuma, kas ietilpst šajā shēmā, par kuru šim nodokļa maksātājam nav bijis un nevarēja būt zināms un kas ticis veikts pirms vai pēc minētā nodokļa maksātāja veiktā darījuma, krāpniecisko raksturu.

47 Kā to savu secinājumu 27. punktā norādījis ģenerāladvokāts, katrs darījums ir jāizvērtē atsevišķi un agrāki vai vēlāki notikumi nevar mainīt shēmā iekļauta konkrētā darījuma raksturu.

48 Runājot par judikatūru, uz kuru atsaucas Apvienotās Karalistes valdība, saskaņā ar kuru nodokļa maksātāja statuss neatgriezeniski tiek iegūts tikai tad, ja deklarāciju par nodomu uzsākt paredzētās saimnieciskās darbības attiecīgā persona ir sniegusi labā ticībā (tostarp skat. 2000. gada 8. jūnija spriedumu lietā C-400/98 *Breitsohl*, *Recueil*, I-4321. lpp., 39. punkts, un 2000. gada 21. marta spriedumu apvienotajās lietās no C-110/98 līdz C-147/98 *Gabalfrisa* u.c., *Recueil*, I-1577. lpp., 46. punkts), ir pietiekami norādīt, kā to savu secinājumu 35. punktā atzīmē ģenerāladvokāts, ka šī

judikatūra attiecas uz jautājumu par nodomu uzsākt un tādējādi veikt saimnieciskas darbības un nevis uz jautājumu par mērķi, kuru paredzēts sasniegt ar šīm darbībām.

49 Saistībā ar Apvienotās Karalistes argumentu, kas balstīts uz Tiesas judikatūru par PVN neattiecināšanu uz prettiesiskiem darījumiem, ir jāatgādina, ka, pirmkārt, šī judikatūra attiecas uz precēm, kuras to rakstura un to konkrēto īpašību dēļ nevar likumīgi laist tirgū, nedz arī integrēt ekonomiskajā apritē. Otrkārt, no pastāvīgās judikatūras izriet, ka nodokļu neitralitātes princips aizliedz vispārīgi nošķirt likumīgus un nelikumīgus darījumus. No tā izriet, ka kādas darbības kvalificēšana par sodāmu pati par sevi nerada pamatu atbrīvojumam no nodokļa. Šāds izņēmums var tikt piemērots tikai konkrētās situācijās, kurās noteiktu preču vai pakalpojumu raksturīpašību dēļ ir izslēgta jebkāda konkurence starp likumīgu un nelikumīgu saimniecisko nozari (tostarp skat. 1999. gada 29. jūnija spriedumu lietā C-158/98 *Coffeeshop "Siberië"*, *Recueil*, I-3971. lpp., 14. un 21. punkts; kā arī 2000. gada 29. jūnija spriedumu lietā C-455/98 *Salumets* u.c., *Recueil*, I-4993. lpp., 19. punkts).

50 Tomēr ir vispārzināms, ka tā tas nav pamata lietā izskatāmo datoru mikroprocesoru gadījumā.

51 No tā izriet, ka tādi darījumi kā pamata lietā, kas paši par sevi nav saistīti ar PVN izkrāpšanu, ir preču piegādes, kuras veicis nodokļa maksātājs, kas kā tāds rīkojas, un saimnieciska darbība Sestās direktīvas 2. panta 1. punkta, 4. panta un 5. panta 1. punkta izpratnē, ja tie atbilst objektīvajiem kritērijiem, uz kuriem ir balstīti šie jēdzieni, neatkarīgi no cita uzņēmēja, kas piedalās tajā pašā piegādes shēmā, nevis attiecīgā nodokļa maksātāja nolūka un/vai iespējamo cita darījuma, kas ietilpst šajā shēmā, par kuru šim nodokļa maksātājam nav bijis un nevarēja būt zināms un kas ticis veikts pirms vai pēc minētā nodokļa maksātāja veiktā darījuma, krāpniecisko raksturu.

52 Nodokļa maksātāja, kas veic šādus darījumus, tiesības atskaitīt priekšnodoklī samaksāto PVN nevar ietekmēt arī tas, ka piegādes shēmā, kurā ietilpst šie darījumi, cits darījums, kas, nodokļa maksātājam par to neko nezinot, ticis veikts pirms vai pēc nodokļa maksātāja veiktā darījuma, ir saistīts ar PVN izkrāpšanu.

53 Kā Tiesa to ir vairākkārt atzinusi, Sestās direktīvas 17. un tam sekojošajos pantos paredzētās tiesības uz atskaitījumu ir neatņemama PVN sistēmas sastāvdaļa, ko principā nevar ierobežot. Šī sistēma iedarbojas nekavējoties attiecībā uz visu par iepriekš veiktajiem darījumiem samaksāto nodokli (tostarp skat. 1995. gada 6. jūlija spriedumu lietā C-62/93 *BP Soupergaz*, *Recueil*, I-1883. lpp., 18. punkts, un iepriekš minēto spriedumu lietā *Gabalfrisa* u.c., 43. punkts).

54 Jautājums par to, vai PVN, kas maksājams par agrākajiem vai vēlākajiem pārdošanas darījumiem saistībā ar konkrētajām precēm, tika vai netika pārskaitīts Valsts kasei, neietekmē nodokļa maksātāja tiesības atskaitīt priekšnodoklī samaksāto PVN (šajā sakarā skat. 2004. gada 3. marta rīkojumu lietā C-395/02 *Transport Service*, *Recueil*, I-1991. lpp., 26. punkts). No pastāvīgās Tiesas judikatūras izriet, ka saskaņā ar pamatprincipu, kas raksturīgs kopējai PVN sistēmai un kas izriet no Pirmās un Sestās direktīvas 2. panta, PVN ir maksājams par katru ražošanas vai izplatīšanas darbību, atskaitot nodokli, kas tieši ietekmē dažādos cenu veidojošos elementus (tostarp skat. 2000. gada 8. jūnija spriedumu lietā C-98/98 *Midland Bank*, *Recueil*, I-4177. lpp., 29. punkts, un iepriekš minēto spriedumu lietā *Zita Modes*, 37. punkts).

55 Līdz ar to uz pirmo prejudiciālo jautājumu katrā no lietām ir jāatbild, ka tādi darījumi kā pamata lietā, kas paši par sevi nav saistīti ar PVN izkrāpšanu, ir preču piegādes, ko veicis nodokļa maksātājs, kas kā tāds rīkojas, un saimnieciska darbība

Sestās direktīvas 2. panta 1. punkta, 4. panta u i 5. panta 1. punkta izpratnē, ja tie atbilst objektīvajiem kritērijiem, uz kuriem ir balstīti šie jēdzieni, neatkarīgi no kāda uzņēmēja, kas piedalās tajā pašā piegādes shēmā, nevis attiecīgā nodokļa maksātāja nolūka un/vai iespējamo cita darījuma, kas ietilpst šajā shēmā, par kuru šim nodokļa maksātājam nav bijis un nevarēja būt zināms un kas ticis veikts pirms vai pēc minētā nodokļa maksātāja veiktā darījuma, krāpniecisko raksturu. Nodokļa maksātāja, kas veic šādus darījumus, tiesības atskaitīt priekšnodoklī samaksāto PVN nevar ietekmēt tas, ka piegādes shēmā, kurā ietilpst šie darījumi, cits darījums, kas, nodokļa maksātājam par to neko nezinot vai nevarot zināt, ticis veikts pirms vai pēc nodokļa maksātāja veiktā darījuma, ir saistīts ar PVN izkrāpšanu.

Par otro jautājumu

56 Ņemot vērā uz pirmo jautājumu katrā no lietām sniegto atbildi, uz otro jautājumu katrā no šīm lietām nav jāatbild.

Par tiesāšanās izdevumiem

57 Attiecībā uz lietas dalībniekiem pamata lietā šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Tiesāšanās izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto lietas dalībnieku tiesāšanās izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (trešā palāta) nospriež:

tādi darījumi kā pamata lietā, kas paši par sevi nav saistīti ar pievienotās vērtības nodokļa izkrāpšanu, ir preču piegādes, ko veicis nodokļa maksātājs, kas kā tāds rīkojas, un saimnieciska darbība 2. panta 1. punkta, 4. panta un 5. panta 1. punkta izpratnē Padomes 1977. gada 17. maija Sestajā direktīvā 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem — Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze, kas grozīta ar Padomes 1995. gada 10. aprīļa Direktīvu 95/7/EK, ja tie atbilst objektīvajiem kritērijiem, uz kuriem ir balstīti šie jēdzieni, neatkarīgi no kāda uzņēmēja, kas piedalās tajā pašā piegādes shēmā, nevis attiecīgā nodokļa maksātāja nolūka un/vai iespējamo cita darījuma, kas ietilpst šajā shēmā, par kuru šim nodokļa maksātājam nav bijis un nevarēja būt zināms un kas ticis veikts pirms vai pēc minētā nodokļa maksātāja veiktā darījuma, krāpniecisko raksturu. Nodokļa maksātāja, kas veic šādus darījumus, tiesības atskaitīt priekšnodoklī samaksāto pievienotās vērtības nodokli nevar ietekmēt tas, ka piegādes shēmā, kurā ietilpst šie darījumi, cits darījums, kas, nodokļa maksātājam par to neko nezinot vai nevarot zināt, ticis veikts pirms vai pēc nodokļa maksātāja veiktā darījuma, ir saistīts ar pievienotās vērtības nodokļa izkrāpšanu.

[Paraksti]