TIESAS SPRIEDUMS (virspalāta)

2006. gada 21. februārī *

Lieta C-223/03

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši EKL 234. pantam, ko *VAT and Duties Tribunal, Manchester* (Apvienotā Karaliste) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2003. gada 16. maijā un Tiesā reģistrēts 2003. gada 22. maijā, tiesvedībā

University of Huddersfield Higher Education Corporation

pret

Commissioners of Customs & Excise.

TIESA (virspalāta)

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

* Tiesvedības valoda — angļu.

ģenerāladvokāts M. Pojarešs Maduru [*M. Poiares Maduro*],
sekretāre K. Štranca [*K. Sztranc*], administratore,

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

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

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

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

— Īrijas vardā — D. Dž. O'Hagans [*D. J. O'Hagan*], pārstāvis, kam palīdz A. M. Kolinss [*A. M. Collins*], *SC*,

— Itālijas valdības vārdā — I. M. Bragulja [*I. M. Braguglia*], pārstāvis, kam palīdz Dž. de Bellis [*G. De Bellis*], *avvocato dello Stato*,

— Eiropas Kopienu Komisijas vārdā — R. Liāls [*R. Lyal*], pārstāvis,

noklausījusies ģenerāladvokāta secinājumus tiesas sēdē 2005. gada 7. aprīlī,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

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

2 Šo lūgumu iesniedza saistībā ar prāvu starp *University of Huddersfield Higher Education Corporation* (turpmāk tekstā — "Universitāte") un *Commissioners of Customs & Excise* (muitas un akcīzes komisāri, turpmāk tekstā — "komisāri") par labojumu, kuru minētie komisāri izdarījuši pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā — "PVN") atskaitījumos, kurus Universitāte veikusi saskaņā ar iepriekš par dzirnavu restaurāciju samaksātā nodokļa samazināšanas plānu.

Atbilstošās tiesību normas

Kopienu tiesiskais regulējums

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

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

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

"Ievērojot 29. pantā paredzēto konsultāciju kārtību, katra dalībvalsts par atsevišķiem nodokļa maksātājiem var uzlūkot personas, kuras reģistrētas šīs valsts teritorijā un kuras, juridiski būdamas patstāvīgas, ir cieši saistītas cita ar citu finansiālām, saimnieciskām un organizatoriskām saitēm."

6 Atbilstoši šīs pašas direktīvas 5. panta 1. punktam ""Preču piegāde" nozīmē tiesību nodošanu rīkoties ar materiālu īpašumu kā īpašniekam".

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

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

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

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

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

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

11 Attiecībā uz precēm un pakalpojumiem, ko nodokļa maksātājs izmanto gan darījumiem, par kuriem pievienotās vērtības nodoklis ir atskaitāms, gan darījumiem, par kuriem pievienotās vērtības nodoklis nav atskaitāms, Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta pirmajā daļā precizēts, ka "atskaitāma ir tikai tā pievienotās vērtības nodokļa daļa, kas attiecināma uz pirmā veida darījumiem".

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

Pamata prāva un prejudiciālais jautājums

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

23 Iesniedzējtiesa turklāt atzīmē, ka visas darbības faktiski tika īstenotas, proti, veicot šīs darbības, preces faktiski tika piegādātas un pakalpojumi sniegti. Tādējādi nav runa par simulāciju.

24 Ar 2000. gada 26. janvāra vēstuli komisāri pieprasīja par laika posmu no 1997. gada janvāra Universitātei samaksāt PVN GBP 612 500 apmērā par *Properties* sniegtajiem būvniecības pakalpojumiem *East Mill* objektā. Vēstulē tika norādīts, ka šis nodoklis ir kļūdaini saistīts ar preču piegādēm vai pakalpojumu sniegšanu, par ko maksā nodokli, un ka ir veikta deklarētās PVN summas pārvērtēšana.

25 Iesniedzējtiesa precizē, ka šajā pašā vēstulē komisāri ar trestu noslēgtos nomas līgumus kvalificēja kā "pakārtotus pasākumus", ko var neņemt vērā, vērtējot Universitātes iesniegto pieprasījumu atmaksāt priekšnodoklī samaksātā PVN likumību. Šādi rīkojoties, komisāri nonāca pie secinājuma, ka Universitāte kļūdaini uzlūko priekšnodoklī samaksāto PVN, ko *Properties* Universitātei pieprasījis maksāt,

ciktāl šo PVN tā saista ar preču piegādēm vai pakalpojumu sniegšanu, par ko maksā nodokli, un ir to pilnībā atguvusi.

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

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

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

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

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

1) darbības objektīvās sekas ir pretrunā Sestās direktīvas jēgai un mērķiem un ja

2) komersantam ir subjektīvs nodoms sasniegt šādu rezultātu, kas nav konstatēts pamata prāvā.

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

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

"Ja

i. universitāte atsakās no tiesībām nemaksāt PVN par preču piegādēm un pakalpojumu sniegšanu saistībā ar konkrētu tai piederošu nekustamo īpašumu un iznomā šo īpašumu tās izveidotam un kontrolētam trestam,

ii. trests atsakās no tiesībām nemaksāt PVN par preču piegādēm un pakalpojumu sniegšanu saistībā ar attiecīgo nekustamo īpašumu un nodod apakšnomā šo īpašumu universitātei,

iii. nomas un apakšnomas līgumus universitāte noslēdz un īsteno tikai nolūkā gūt nodokļu priekšrocības un šīm darbībām nav cita saimnieciska mērķa,

iv. noma un atgriezeniska noma, kā to bija paredzējusi universitāte un trests, ir pielīdzināma atlikšanas shēmai (PVN maksāšanas atlikšanas sistēmai) ar šai shēmai raksturīgu īpatnību, kas ļauj vēlākā laika posmā ietaupīt visu nodokļa summu,

a) vai saskaņā ar Sesto PVN direktīvu noma un apakšnoma ir ar nodokli apliekami pakalpojumi?

b) vai saskaņā ar Sestās direktīvas 4. panta 2. punkta otro teikumu šādu nomu un apakšnomu var kvalificēt kā "saimniecisku darbību"?

Par prejudiciālo jautājumu

33 Ar savu jautājumu iesniedzējtiesa pēc būtības jautā, vai tādas darbības, kas apstrīdētas pamata prāvā, ir preču piegādes vai pakalpojumu sniegšana un

saimnieciska darbība Sestās direktīvas 2. panta 1. punkta, 4. panta 1. un 2. punkta, 5. panta 1. punkta un 6. panta 1. punkta izpratnē, ja tās veic tikai nolūkā gūt nodokļu priekšrocības un šīm darbībām nav cita saimnieciska mērķa.

Tiesai iesniegtie apsvērumi

34 Universitāte apgalvo, ka iesniedzējtiesas norādītajos apstākļos noma un apakšnoma ir ar nodokli apliekamas darbības un saimnieciska darbība Sestās direktīvas izpratnē.

35 Apvienotās Karalistes valdība uzskata — ja iesniedzējtiesas konstatētajos apstākļos tāda juridiska persona kā Universitāte iznomā nekustamo īpašumu tādai ar Universitāti saistītai trešajai personai, kuru tā kontrolē, kā trestam, un šis trests šo nekustamo īpašumu nodod apakšnomā Universitātei tikai ar mērķi atlikt vai pilnībā izvairīties no PVN maksāšanas, kas citādi lielā mērā būtu atgūstams, jo nekustamais īpašums tiek izmantots izglītības darbībai, par kuru Universitātei nodoklis nav jāmaksā:

— Universitāte neveic saimniecisko darbību Sestās direktīvas 4. panta 2. punkta izpratnē jeb, precīzāk, tāda juridiska persona, kā Universitāte neizmanto nekustamu īpašumu pastāvīgas peļņas gūšanai, ja tās mērķis, veicot šādu darbību, ir izvairīties no PVN, un

— ne noma, ne apakšnoma nav pakalpojumu sniegšana Sestās direktīvas 6. panta 1. punkta izpratnē.

36 Īrija norāda, ka tādos apstākļos, kādi ir pamata lietā, nomu un apakšnomu nevar kvalificēt kā "saimnieciskas darbības" Sestās direktīvas 4. panta 2. punkta otrā teikuma izpratnē un kā tādas nav ar nodokli apliekamas darbības šīs direktīvas izpratnē.

37 Itālijas valdība uzskata, ka, lai novērtētu to, kādā mērā preces vai pakalpojumus, par kuriem paredzēts atskaitīt PVN, vienlaicīgi izmanto darbībām, kas dod tiesības atskaitīt nodokli, un darbībām, kas nedod tiesības veikt atskaitījumu, nedrīkst ņemt vērā metodes vai darbības, kas veiktas tikai tādēļ, lai izvairītos no mehānisma *pro rata* piemērošanas (tādējādi gūstot priekšrocības no pilnīga atbrīvojuma), ja šīs metodes vai darbības, ko veic subjekti ar tiesībām veikt atskaitījumu, nav saimnieciska darbība Sestās direktīvas 4. panta 2. punkta izpratnē.

38 Komisija norāda, ka, piemērojot jēdzienus "saimnieciska darbība" un "preču piegāde/pakalpojumu sniegšana" Sestās direktīvas 4., 5. un 6. panta izpratnē, ir jāņem vērā attiecīgo darījumu un darbību objektīvās iezīmes. Preču piegādes/pakalpojumu sniegšanas mērķim nav nozīmes.

39 Tomēr, ja nodokļu maksātājs vai savstarpēji saistīta nodokļu maksātāju grupa veic vienu vai vairākas darbības, kam nav ekonomiska pamata, bet ar ko izveido mākslīgu situāciju vienīgi ar mērķi radīt nepieciešamos apstākļus priekšnodoklī samaksātā PVN atgūšanai, šīs darbības nevar ņemt vērā, jo ar tām šo stāvokli ļaunprātīgi izmanto.

Tiesas vērtējums

40 Vispirms ir jāatgādina, ka Sestā direktīva veido kopēju PVN sistēmu, kas cita starpā balstās uz vienotas ar nodokļiem apliekamu darījumu definīcijas (skat. it īpaši 2003. gada 26. jūnija spriedumu lietā C-305/01 *MGK-Kraftfahrzeuge-Factoring*, *Recueil*, I-6729. lpp., 38. punkts).

41 Šajā sakarā Sestā direktīva nosaka ļoti plašu PVN piemērošanas jomu, 2. pantā, kas, izņemot preču importu, attiecas uz visām ar nodokli apliekamām darbībām, norādot uz preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību attiecīgās valsts teritorijā veicis nodokļu maksātājs, kas kā tāds rīkojas.

42 Vispirms, attiecībā un jēdzienu "preču piegādes", Sestās direktīvas 5. panta 1. punktā ir precizēts, ka par preču piegādi ir uzskatāma tiesību nodošana rīkoties ar materiālu īpašumu kā īpašniekam.

43 No tiesas judikatūras izriet, ka šis jēdziens ietver ikvienu materiāla īpašuma nodošanas darbību, ar ko viena puse nodod citai pusei tiesības faktiski rīkoties ar šo īpašumu tā, it kā tā būtu šī īpašuma īpašnieks (skat. it īpaši 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).

44 Attiecībā uz jēdzienu "pakalpojumu sniegšana" no Sestās direktīvas 6. panta 1. punkta izriet, ka tas attiecas uz ikvienu darbību, kas nav preču piegāde šīs pašas direktīvas 5. panta izpratnē.

45 Turklāt saskaņā ar Sestās direktīvas 4. panta 1. punktu par nodokļu maksātāju uzskatāmas visas personas, kas patstāvīgi veic saimniecisku darbību neatkarīgi no šīs darbības mērķa un rezultāta.

46 Visbeidzot, jēdziens "saimnieciskā darbība" Sestās direktīvas 4. panta 2. punktā ir definēts kā darbība, kas aptver "visas" ražotāju, tirgotāju un pakalpojumu sniedzēju darbības, un saskaņā ar judikatūru šis jēdziens ietver visus ražošanas, izplatīšanas un pakalpojumu sniegšanas posmus (skat. it īpaši 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).

47 Kā Tiesa to jau ir atzinusi 2000. gada 12. septembra sprieduma lietā C-260/98 Komisija/Grieķija (*Recueil*, I-6537. lpp.) 26. punktā, nodokļu maksātāja un saimnieciskās darbības jēdzienu definīciju analīze parāda saimnieciskās darbības jēdziena piemērošanas jomu un tā objektīvo raksturu, jo par darbību uzskatāma pati darbība, neatkarīgi no tās mērķa un rezultāta (skat. arī 1987. gada 26. marta spriedumu lietā 235/85 Komisija/Nīderlande, *Recueil*, 1471. lpp., 8. punkts, kā arī šajā sakarā it īpaši 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).

48 Faktiski minētā analīze, kā arī jēdzienu "preču piegāde" un "pakalpojumu sniegšana" analīze liecina, ka visiem šiem jēdzieniem, kas definē saskaņā ar Sesto direktīvu ar nodokli apliekamus darījumus, ir objektīvs raksturs un ka tie ir piemērojami neatkarīgi no attiecīgo darījumu mērķiem un rezultātiem (šajā sakarā skat. 2006. gada 12. janvāra spriedumu apvienotajās lietās C-354/03, C-355/03 un C-484/03 *Optigen* u.c., Krājums, I-483. lpp., 44. punkts).

49 Kā jau Tiesa to ir konstatējusi 1995. gada 6. aprīļa sprieduma lietā C-4/94 *BLP Group* (*Recueil*, I-983. lpp.) 24. punktā, nodokļu administrācijas pienākums uzsākt

pārbaudes, lai konstatētu nodokļu maksātāja nodomu, ir pretrunā kopējās PVN sistēmas mērķiem nodrošināt tiesisko drošību un atvieglot darbības, kas saistītas ar PVN piemērošanu, ņemot vērā, neskarot izņēmuma gadījumus, attiecīgās darbības objektīvo raksturu.

50 No minētā izriet, ka tādas darbības, kādas minētas pamata lietā, ir preču piegādes vai pakalpojumu sniegšana, un saimnieciska darbība Sestās direktīvas 2. panta 1. punkta, 4. panta 1. un 2. punkta, 5. panta 1. punkta un 6. panta 1. punkta izpratnē, jo tās atbilst objektīviem kritērijiem, uz kuriem balstās minētie jēdzieni.

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

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

53 No iepriekš minētā izriet, ka uz prejudiciālo jautājumu ir jāatbild — tādas darbības, kādas minētas pamata lietā, ir preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana un saimnieciska darbība Sestās direktīvas 2. panta 1. punkta, 4. panta 1. un 2. punkta, 5. panta 1. punkta un 6. panta 1. punkta izpratnē, jo tās atbilst objektīviem

kritērijiem, uz kuriem balstās minētie jēdzieni, pat ja šīs darbības veic tikai nolūkā gūt nodokļu priekšrocības un šīm darbībām nav cita saimnieciska mērķa.

Par tiesāšanās izdevumiem

54 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, izņemot minēto lietas dalībnieku tiesāšanās izdevumus, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (virspalāta) nospriež:

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

[Paraksti]