

ĢENERĀLADVOKĀTA M. POJAREŠA MADURU
[M. POIARES MADURO] SECINĀJUMI,

sniegti 2005. gada 16. februārī¹

1. Trijās lietās, kas skar dalībniekus, kuri neko nezināja par to, ka ir iesaistīti vienā no PVN krāpšanas veidiem, ko sauc par "karuseļveida krāpšanu" ("carousel fraud"), *High Court of Justice of England and Wales, Chancery Division* jautā Tiesai, vai darījumi, kas ir noslēgti citu personu izveidotas krāpšanas shēmas ietvaros, ir atzīstami par saimnieciskām darbībām Padomes Sestās direktīvas 77/388EEK 4. panta 2. punkta izpratnē².

Tribunal lēmumu. *Bond House* apelācija ir iesniegta pret Mančestras *VAT and Duties Tribunal* lēmumu. Abos lēmumos tika atzīts, ka darījumi, kas noslēgti "karuseļveida" krāpšanas ietvaros, neietilpst PVN piemērošanas jomā.

I — Piemērojamās Kopienu tiesību normas

2. Šis lūgums ir iesniegts saistībā ar apelācijas sūdzībām, ko izskata *High Court of Justice (Chancery Division) Optigen Ltd* (turpmāk tekstā — "*Optigen*"), *Fulcrum Electronics Ltd* (turpmāk tekstā — "*Fulcrum*") un *Bond House Systems Ltd* (turpmāk tekstā — "*Bond House*") lietās. Atbildētājs visās lietās ir *Commissioners of Customs and Excise. Optigen* un *Fulcrum* apelācijas sūdzības ir iesniegtas pret Londonas *VAT and Duties*

3. Padomes Pirmās direktīvas 67/227/EEK³
2. pants nosaka PVN kopējās sistēmas būtību:

"Pievienotās vērtības nodokļa kopējās sistēmas princips ir piemērot precēm un pakalpojumiem vispārēju nodokli par patēriņu, kas būtu tieši proporcionāls preču un pakal-

1 — Oriģinālvaloda — portugāļu.

2 — Padomes 1977. gada 17. maija Sestā direktīva 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 — "Sestā direktīva").

3 — Padomes 1967. gada 11. aprīļa Pirmā direktīva 67/227/EEK par dalībvalstu tiesību aktu par apgrozījuma nodokļiem saskaņošanu (OV, 1967. gada speciālais izdevums angļu valodā, 14. lpp.; turpmāk tekstā — "Pirmā direktīva").

pojumu cenai neatkarīgi no darījumu skaita, kas veikti ražošanas un izplatīšanas procesos pirms stadijas, kurā uzliek nodokli.

niecisku darbību un brīvo profesiju darbības”. 4. panta 2. punktā ir paredzēts, ka “ilglaicīga materiāla vai nemateriāla īpašuma izmantošana nolūkā gūt no tā ienākumus arī uzskatāma par saimniecisku darbību”.

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.”

II — Fakti un lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu

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

A — Vispārīgi: “karuseļveida krāpšana”

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

7. Savā lēmumā *Bond House* lietā Mančestras VAT and Duties Tribunal izskaidro, ko *Commissioners of Customs and Excise* raksturo kā “karuseļveida” krāpšanu⁴:

6. “Saimnieciskās darbības” ir definētas 4. panta 2. punktā, un tās aptver “visas ražotāju, tirgotāju un pakalpojumu sniedzēju darbības, ieskaitot kalnrūpniecību, lauksaim-

“Savā vienkāršākajā veidā “karuseļveida” krāpšana darbojas šādi. Tirgotājs (“A”), kas reģistrēts kā PVN maksātājs kādā no Eiropas Savienības dalībvalstīm, pārdod ar nodokli apliekamas preces citam tirgotājam (“B”), kas reģistrēts kā PVN maksātājs citā dalībvalstī. Pārdevumam, ko A veic B, A dalībvalstī ir

⁴ — Mančestras VAT and Duties Tribunal (priekšsēdētājs Kolins Bišops [Colin Bishopp]) 2003. gada 29. aprīļa lēmums lietā *Bond House Systems Limited/C&E*, 15.–18. punkts (atsauces pievienotas).

piemērojama nulles procenta likme [5]. B ir jādeklarē pirkums un jānomaksā nodoklis par iegādi savā dalībvalstī, un, ar nosacījumu, ka tas plāno izmantot preces, lai veiktu tālāku ar nodokli apliekamu piegādi, jāprasa kredīts priekšnodokļa apmērā. Parasti, piedaloties "karuseļveida" krāpšanā, netiek veikta neviena no šīm darbībām. Tad B pārdod preces citam tirgotājam ("C"), kas reģistrēts kā PVN maksātājs tajā pašā dalībvalstī, par darījumu aprēķinot un saņemot PVN. Tomēr B neiesniedz aprēķinu par šo PVN nodokļu iestādēm un faktiski pazūd, kļūstot par "pazudušu tirgotāju", kā to sauc *Commissioners of Customs and Excise*. Tomēr B, veicot pārdevumu C, joprojām būdams reģistrēts kā PVN maksātājs, un, pirms *Commissioners of Customs and Excise* ir uzzinājuši par to, ka B ir vai varētu kļūt par pazudušu tirgotāju, un spēj iejaukties (piemēram, ņemot B no PVN maksātāju uzskaites), B iesniedz PVN rēķinu C, kurš pieprasa aprēķināt B samaksāto PVN kā priekšnodokli. Tad C (ko *Commissioners of Customs and Excise* sauc par "brokeri") pārdod preces citā dalībvalstī dibinātam tirgotājam. Vienkāršākās krāpšanas iezīme ir tā, ka šis [pēdējais] pircējs ir A, un tieši šo riņķveida [pārdošanas darījumu] dēļ ir radies nosaukums "karuseļveida krāpšana". C ir tiesības prasīt priekšnodokļa samaksu, bet, tā kā C pārdevumam A pašā C dalībvalstī ir piemērojama nulles procenta likme, C nav jāatskaitās par produkcijas nodokli [6]. Ja krāpšana izdodas, tas nozīmē, ka B ir saņēmis, bet nav atskaitījis par PVN, kas nodokļu iestādēm jāsamaksā C. Šajā situācijā B noteikti ir krāpnieciski nolūki un tādi, iespējams, ir arī A; C var pilnīgi neko nezināt par notiekošo un par to, kā tiek

izmantota viņa dalība [..]. B mērķis, kā uzskata *Commissioners of Customs and Excise*, nav pirkt un pārdot, nodarbojoties ar biznesu, bet gan saņemt PVN [..]. Preces nav nekas vairāk kā apliecinājums, kas vajadzīgs, lai piešķirtu darījumiem ticamību [..]. A (vismaz tad, ja tas ir krāpšanas dalībnieks) arī nav patiesas tirdzniecības intereses pirkt atpakaļ to, ko tas tikko ir pārdevis. Kaut gan ir iespējams, ka arī A ir dalībnieks, kas neko nezina, ja C pārdod tam preces par tādu cenu, kas ir zemāka par to, par kuru tās tika pārdotas B (vai zemāka par cenu, par kuru, ņemot vērā tirgus svārstības, A tās nākotnē varētu pārdot), *Commissioners of Customs and Excise* uzskata, ka A un B darbojas saskaņoti un ir vēlams, ka A atpērk preces — daļēji kontroles iemeslu dēļ un daļēji tāpēc, ka ir vieglāk un lētāk izmantot ierobežotu preču daudzumu vairākas reizes, nekā katrai epizodei iegādāties jaunu preču pievedumu atklātā tirgū [..]. B, zinot, ka gūs labumu no tā, ka nav atskaitījis par nodokli, var atļauties pārdot preces C lētāk, nekā pats par tām samaksājis A, un darīs to, ja tas būs vajadzīgs, lai nodrošinātu pārdevumu."

5 — Saskaņā ar Sestās direktīvas 28.c panta A punkta a) apakšpunktu preču piegāde uzņēmumam citā dalībvalstī ir atbrīvota no PVN. No *UK Value Added Tax Act 1994* [1994. gada likums par pievienotās vērtības nodokli] teksta izriet, ka piegādei tiek piemērota "nulles likme".

6 — Kā iepriekš norādīts, preču piegāde uzņēmumam citā dalībvalstī ir atbrīvota no PVN. Pārdevējam ir tiesības atgūt priekšnodokli saskaņā ar Sestās direktīvas 17. panta 2. punkta d) apakšpunktu, kas ieviests ar tās 28. panta f) apakšpunkta 1. punktu.

8. Var iztēloties neskaitāmus darījumu shēmas variantus, kas ir krietni sarežģītāki par iepriekš aprakstīto, un patiesībā vienas un tās pašas preces var "riņķot", izmantojot dažādas darījumu shēmas. Tomēr problēma būtībā paliek tā pati: tirgotājs iekasē summu, kas

tam samaksāta kā PVN, bet neatskaitās par to nodokļu iestādēm. Tirgotājs, kurš nepilda saistības, var izmantot “uzūrpētu” PVN numuru vai pats reģistrēties kā PVN maksātājs un vienkārši pazust, pirms nodokļu iestādes veic kādus pasākumus.

a) Fakti *Optigen* un *Fulcrum* lietās

9. Šķiet, ka šis krāpšanas veids Kopienas iekšējā tirdzniecībā pēdējo gadu laikā ir pieaudzis, un dalībvalstīm tas pašlaik rada vislielākās bažas. Kaut arī ir grūti precīzi noteikt iesaistītās naudas summas, šis krāpšanas veids noteikti nodara būtiskus zaudējumus valstu ienākumiem⁷.

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

B — Pamata lietās esošie fakti

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

12. *Optigen* un *Fulcrum* pārsūdzēja *Commissioners of Customs and Excise* lēmumus Londonas *VAT and Duties Tribunal*, kas apvienoja abas lietas. Ar 2003. gada 1. maija lēmumu *VAT and Duties Tribunal* noraidīja *Optigen* un *Fulcrum* apelāciju, secinot, ka

7 — Komisijas ziņojums Padomei un Eiropas Parlamentam par administratīvās sadarbības pasākumu izmantošanu cīņā pret PVN izkrāpšanu, 2004. gada 16. aprīlis, COM (2004) 260, galīgā redakcija.

Commissioners of Customs and Excise pareizi uzskatīja, ka attiecīgie darījumi neietilpst PVN piemērošanas jomā. *VAT and Duties Tribunal* atzina, ka tirgotājam nav tiesību uz PVN priekšnodokļa atmaksu par precēm, ko tas pēc tam pārdevis kompānijām ārpus Apvienotās Karalistes, ja piegādes shēmā ir iesaistīts tirgotājs, kas nepilda saistības, vai tirgotājs, kas izmanto nelikumīgi iegūtu PVN numuru, pat ja tirgotājs, kurš prasa atmaksu, nekādā veidā nav bijis tajā iesaistīts un neko nezina par to, ka otrs tirgotājs nav izpildījis savas saistības vai izmantojis nelikumīgi iegūtu PVN numuru, un ja piegādes shēmas, kurās ietilpa tirgotāja pirkumi un pārdevumi, bija daļa no "karuseļveida" krāpšanas, ko veica trešās puses, tirgotājam par to neko nezina. Gan *Optigen*, gan *Fulcrum* pārsūdzēja *VAT and Duties Tribunal* lēmumus *High Court of Justice*.

2002. gada maijā, bija veikti ar pircējiem citā dalībvalstī. Katru reizi *Bond House* iegādājās procesoru mikroshēmas no piegādātāja Apvienotajā Karalistē par samaksu, ko uzskatīja par atbilstošu tirgus vērtībai, pieņēma to piegādi un samaksāja piegādātājam norunāto cenu, kā arī summu, kas tika norādīta kā PVN. Kompānija piegādāja procesora mikroshēmas saviem ārvalstu pircējiem par nedaudz augstāku cenu, nekā pati bija samaksājusi. Tā kā šīm piegādēm ir piemērojama nulles procenta likme, *Bond House* iesniedza PVN atmaksas pieprasījumu par 2002. gada maiju, kas paredzēja tās summas atmaksu, ko kompānija bija samaksājusi par saviem pirkumiem PVN veidā. *Commissioners of Customs and Excise* noraidīja *Bond House* prasību par priekšnodokļa atmaksu attiecībā uz 27 pirkumiem.

b) Fakti *Bond House* lietā

13. Faktu rašanās laikā *Bond House* bija Anglijā un Velsā dibināta kompānija, kas izplatīja datoru sastāvdaļas. Kompānijas biznesa vērtības ziņā lielāko daļu veidoja procesoru mikroshēmu (CPU) iepirkšana no tirgotājiem, kas reģistrēti kā PVN maksātāji Apvienotajā Karalistē, kuras kompānija pārdeva tirgotājiem, kas reģistrēti kā PVN maksātāji citās dalībvalstīs. 2002. gada maijā, veicot darījumus tāpat kā iepriekš, *Bond House* veica vairākus procesoru mikroshēmu pirkumus un pārdevumus. Daļa no šiem pārdevumiem, proti, 51 darījums, kas veido aptuveni 99 % no *Bond House* apgrozījuma

14. *Bond House* pārsūdzēja amatpersonu lēmumu Mančēstras *VAT and Duties Tribunal*. Ar 2003. gada 29. aprīļa lēmumu, kas grozīts ar 2003. gada 8. maija papildinājumu, *VAT and Duties Tribunal* nolēma, ka 26 no 27 pirkumiem nevar uzskatīt par saimniecisku darbību Sestās direktīvas izpratnē un tie neietilpst PVN piemērošanas jomā. *VAT and Duties Tribunal* konstatēja, ka šie pirkumi bija daļa no krāpnieciskos nolūkos veiktiem darījumiem. Pat ja *Bond House* nezina par šo mērķi un neveica nelikumīgas darbības, šiem darījumiem nebija saimnieciskas būtības. Šie pirkumi bija jāizvērtē atbilstoši objektīviem kritērijiem. Tādējādi nebija sva-

rīgi, ka *Bond House* neveica nelikumīgas darbības. Visbeidzot, *Bond House* nevarēja būt tiesiskas palāvības attiecībā uz to, ka tiks apmierināta kompānijas prasība par nomaksātā PVN priekšnodokļa atmaksu, un *Commissioners of Customs and Excise*, liedzot *Bond House* šo atmaksu, nepārkāpa samērīguma vai tiesiskās drošības principus un tās cilvēktiesības. *Bond House* iesniedza apelāciju pret šo lēmumu *High Court of Justice*. Tā savā lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu atzīmē, ka *Bond House* nezināja par krāpšanu, uz ko norāda *Commissioners of Customs and Excise*, un kompānija, veicot darījumus, nerikojās pārsteidzīgi.

C — Prejudiciālie jautājumi

15. Uzskatot, ka piemērojamais valsts tiesību akts — *Value Added Tax Act 1994* (1994. gada likums par pievienotās vērtības nodokli) — ir interpretējams, ņemot vērā Kopienas kopējo PVN sistēmu, *High Court of Justice* jautā, kā noteikt, vai attiecīgie darījumi ietilpst šīs sistēmas piemērošanas jomā. Šajā lietā pastāv strīds par to, vai *Bond House*, *Fulcrum* un *Optigen*, neko nezinot par savu līdzdalību “karuseļveida” krāpšanā, veica saimniecisku darbību. *High Court of Justice*

būtībā jautā, vai tādus darījumus kā šajā lietā, var atzīt par saimniecisku darbību Sestās direktīvas 4. panta 2. punkta izpratnē un vai, veicot šo novērtējumu, ir jāņem vērā kopējā darījumu shēma vai katrs atsevišķs darījums.

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

III — Vērtējums

17. Parasti procesoru mikroskāme tirdzniecība neapšaubāmi tiek uzskatīta par saimniecisku darbību. Tādēļ turpmākā analīze galvenokārt balstīsies uz iemesliem, kādēļ Apvie-

notā Karaliste uzskata, ka šajos apstākļos tas tā nav. Pirmkārt, pārbaudišu pieņēmumu, ka darījumu raksturs ir izvērtējams, ņemot vērā "karuseļveida" shēmu kopumā. Otrkārt, izklāstišu apsvērumus par to, ka jāņem vērā darījumu pamatā esošais krāpnieciskais nolūks. Pēc tam aplūkošu judikatūru, kurā atzīts, ka noteiktas nelikumīgas darbības neietilpst PVN piemērošanas jomā. Ceturtkārt, izskatišu jautājumu par tiesisko drošību, ko *Optigen*, *Fulcrum* un *Bond House* ir īpaši izsvēruši savos mutvārdu un rakstveida apsvērumos. Nobeigumā izteikšu dažus apsvērumus par to, kā cīnīties ar "karuseļveida" krāpšanu.

A — Uzskats par to, ka "karuseļveida" shēma ir jāskata kopumā

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

darījumu raksturu, kuros piedalījās *Optigen*, *Fulcrum* un *Bond House*.

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

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

21. Tiesa vairākkārt ir atzinusi, ka Sestās direktīvas 4. panta 2. punktā ietvertā termina

“saimnieciskā darbība” piemērošanas joma ir plaša un terminam ir objektīvs raksturs⁸. Izņēmumiem no PVN piemērošanas jomas jābūt tieši paredzētiem un precīzi definētiem⁹. Kā Tiesa atzinusi *Rompelman* lietā, “pievienotās vērtības nodokļa kopējā sistēma [...] nodrošina, ka visas saimnieciskās darbības, neskatoties uz to mērķi vai rezultātu, [...] tiek apliktas ar nodokli neitrālā veidā”¹⁰. 1987. gada 26. marta spriedumā lietā Komisija/Nīderlande Tiesa atzinusi — lai noteiktu, vai kāda darbība ir saimnieciska darbība PVN kopējās sistēmas kontekstā, “darbība tiek izvērtēta *per se*, neņemot vērā tās mērķi vai rezultātu”¹¹.

22. Apvienotā Karaliste atsauca uz spriedumiem lietās *Faaborg-Gelting Linien*¹² un *Stockholm Lindöpark*¹³, norādot, ka, lai noteiktu, vai darījumi ir aplikkami ar PVN, tie ir jāizvērtē, ņemot vērā darījumu noslēgšanas apstākļus. Tomēr šie spriedumi nevar būt pamats secinājumam, ka piegādes shēma

ir izskatāma kopumā, lai noteiktu, vai tajā ietilpstošie darījumi atzīstami par saimniecisku darbību.

23. *Faaborg-Gelting Linien* lietā Tiesai tika jautāts, vai restorānā noslēgtie darījumi ir atzīstami par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu Sestās direktīvas nozīmē. Tiesa atzina, ka attiecīgie darījumi ir uzskatāmi par pakalpojumu sniegšanu, jo tiem raksturīgs īpašību un darbību kopums, kurā ēdiena nodrošināšana ir tikai viena no darbībām un kurā pārsvarā dominē pakalpojumu sniegšana¹⁴.

24. Lieta *Stockholm Lindöpark* bija saistīta ar jautājumu, vai golfa laukuma pārvaldīšana būtu jāuzskata par nekustamā īpašuma nomu vai tādu pakalpojumu sniegšanu, kas saistīti ar sportu vai fizisko izglītošanu, lai noteiktu, vai šī darbība ir atbrīvojama no PVN samaksas. Tiesa atzina, ka “golfa laukuma pārvaldīšana parasti ietver ne tikai pasīvu darbību, ļaujot izmantot laukumu, bet arī vairākas komerciālas darbības, piemēram, uzraudzību, vadību un nepārtrauktu uzturēšanu, ko veic pakalpojuma sniedzējs, citu

8 — Piemēram, 1985. gada 14. februāra spriedums lietā 268/83 *Rompelman* (*Recueil*, 655. lpp., 19. punkts), 1987. gada 26. marta spriedums lietā 235/85 Komisija/Nīderlande (*Recueil*, 1471. lpp., 8. punkts), 1990. gada 4. decembra spriedums lietā C-186/89 *Van Tiem* (*Recueil*, I-4363. lpp., 17. punkts) un 2003. gada 26. jūnija spriedums lietā C-305/01 *MGK-Kraftfahrzeuge-Factoring* (*Recueil*, I-6729. lpp., 42. punkts).

9 — Iepriekš minētais spriedums lietā Komisija/Nīderlande, 19. punkts.

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

11 — Spriedums lietā Komisija/Nīderlande (8. punkts).

12 — 1996. gada 2. maija spriedums lietā C-231/94 (*Recueil*, I-2395. lpp.).

13 — 2001. gada 18. janvāra spriedums lietā C-150/99 (*Recueil*, I-493. lpp.).

14 — Spriedums lietā *Faaborg-Gelting Linien*, 14. punkts. Tiesa atzīmēja, ka situācija ir citāda, “ja darījums attiecas uz ēdienu “līdznešanai” un nav saistīts ar pakalpojumiem, kas domāti, lai veicinātu patēriņu uz vietas attiecīgajā vidē”.

iespēju nodrošināšanu un tamlīdzīgi”¹⁵. Tādējādi, nepastāvot izņēmuma apstākļiem, golfa laukuma iznomāšanu nevar uzskatīt par galveno sniegto pakalpojumu¹⁶.

Lindöpark lietā Tiesa izskatīja visas darbības, kas kopumā veidoja vienu saimniecisku darbību.

25. Ne *Faaborg-Gelting Linien*, ne *Stockholm Lindöpark* lietās netika apstrīdēts, ka attiecīgajām darbībām bija saimniecisks raksturs. Abas lietas attiecās uz darījumiem, kas apliekami ar nodokli saskaņā ar Sesto direktīvu. Tomēr tā vietā, lai sadalītu ar nodokli apliekamo darījumu vairākās daļās nolūkā aplikt tās ar nodokli katru atsevišķi, Tiesa piemēroja “piegādes vienotības” principu, kā to savos secinājumos lietā *Hotel Scandic Gåsabäck* norādīja ģenerālvokāts Ruiss-Harabo Kolomers [*Ruiz-Jarabo Colomer*]¹⁷.

27. “Karuseļveida” krāpšana gluži pretēji attiecas uz secīgu darbību virkni, ko piegādes shēmas ietvaros veikuši vairāki tirgotāji. Tā ir būtiska PVN kopējās sistēmas iezīme, ka ar PVN apliekami visi darījumi piegādes shēmas ietvaros¹⁸. Katrs darījums tādējādi ir jāizvērtē atsevišķi. Līdz ar to agrāki vai vēlāki notikumi nevar mainīt shēmā iekļauta konkrēta darījuma raksturu¹⁹.

26. Papildus tam apstākļi, ko Tiesa ņēma vērā spriedumā lietā *Faaborg-Gelting Linien*, attiecās uz to darbību kopumu, kas tajā pašā gadījumā veiktas saistībā ar viena nodokļu maksātāja atsevišķu darījumu. *Stockholm*

28. Apvienotā Karaliste pareizi norāda, ka PVN ir piemērojams saskaņā ar reālo saimniecisko situāciju. Tomēr tas nenozīmē, ka darījuma raksturs piegādes shēmas ietvaros ir nosakāms, ņemot vērā shēmu kopumā. Judikatūra tieši pretēji apstiprina noteikumu, ka darbība ir izskatāmi objektīvi un *per se*, ja

15 — Spriedums lietā *Stockholm Lindöpark*, 26. punkts.

16 — Turpat.

17 — 2005. gada 20. janvāra spriedums lietā C-412/03 (Krājums, I-743. lpp., 21. punkts). Skat. 2003. gada 12. jūnija spriedumu lietā C-275/01 *Sinclair Collins* (*Recueil*, I-5965. lpp., 25.–30. punkts).

18 — Skat. Padomes Pirmās direktīvas 2. pantu.

19 — Šajā sakarā skat. 1999. gada 29. jūnija spriedumu lietā C-158/98 *Coffeeshop “Siberië”* (*Recueil*, I-3971. lpp., 22. punkts).

tā paredz, ka jāņem vērā reālā saimnieciskā situācija, un ka juridiskā forma nav izšķiroša²⁰.

29. Noteikums, ka katrs darījums ir izskatāms atsevišķi un *per se*, neskatoties uz tā mērķi vai rezultātu, ir balstīts uz prasību, ka PVN kopējai sistēmai jābūt neitrālai, kā arī uz tiesiskās drošības principu, kas paredz, ka Kopienas tiesību aktu piemērošanai jābūt paredzamai attiecībā uz tiem, kas tai pakļauti²¹. Tas nodrošina, ka ar nodokli apliekama darījuma laikā principā var noteikt, vai darījums ietilpst vai neietilpst Sestās direktīvas piemērošanas jomā.

visi to veidojošie darījumi nepastāvētu kā parasts saimnieciskas [darbības] fenomens. *Optigen* norāda, ka šis uzskats faktiski ir subjektīvs, jo vērā tiek ņemts tā tirgotāja nodoms, kurš nepilda saistības, nerēķinoties ar citu tirgotāju nolūkiem. Tomēr Apvienotā Karaliste uzskata, ka tās viedoklis balstās nevis uz kāda noteikta tirgotāja nodomiem, bet uz objektīvu secinājumu, ka preces bija laistas apgrozībā "karuseļveida" shēmas ietvaros, kurai nebija saimnieciska nolūka.

B — Darījumu pamatmērķis

30. Apvienotā Karaliste turklāt norāda, ka ir jāpievērš uzmanība darījumu pamatmērķim²², kas šajā gadījumā ir krāpšana. Ja nebūtu šī mērķa, "karuseļveida" shēma un

31. Šis arguments ir jānoraida tikai tā iemesla dēļ, ka tas ir balstīts uz kopējās shēmas mērķa un rezultātu novērtējumu, nevis uz katra atsevišķa darījuma īpašībām. Apgalvojumu, ka darījumiem gala rezultātā nebija saimnieciska mērķa, pamato vairāki apstākļi, kas pārsniedz tos faktorus, kuri nosaka, vai darījums shēmas ietvaros ietilpst PVN piemērošanas jomā. Kā secināju iepriekš, katrs darījums ir jāizskata atsevišķi, neņemot vērā tā mērķi vai rezultātu. Shēmas ietvaros darījuma raksturu neietekmē tas, ka preces vēlāk atgriežas pie tā paša tirgotāja. Naudas nelikumīgas piesavināšanās mērķis varētu pastāvēt darījumu shēmas sākumā, bet šāda nelikumīga piesavināšanās ir atsevišķa darbība; tā nav raksturīga datoru mikroshēmu tirdzniecībai, un tā nemaina

20 — Šajā sakarā skat. 2004. gada 21. oktobra spriedumu lietā C-8/03 *BBL* (Krājums, I-10157. lpp., 36. punkts), 2004. gada 29. aprīļa spriedumu lietā C-77/01 *EDM* (*Recueil*, I-4295. lpp., 48. punkts) un iepriekš minētos spriedumus lietā *Van Tiem*, 18. punkts, un lietā *Rompelman*, 23. punkts.

21 — Skat., piemēram, 1984. gada 22. februāra spriedumu lietā 70/83 *Kloppenbung* (*Recueil*, 1075. lpp., 11. punkts), 1987. gada 15. decembra spriedumu lietā 348/85 *Dānija/Komisija* (*Recueil*, 5225. lpp., 19. punkts), 1998. gada 1. oktobra spriedumu lietā C-209/96 *Apvienotā Karaliste/Komisija* (*Recueil*, I-5655. lpp., 35. punkts), 2001. gada 22. novembra spriedumu lietā C-301/97 *Nīderlande/Padome* (*Recueil*, I-8853. lpp., 43. punkts) un 2004. gada 29. aprīļa spriedumu lietā C-17/01 *Sudholz* (*Recueil*, I-4243. lpp., 34. punkts).

22 — Šajā sakarā Apvienotā Karaliste atsaucas uz 1991. gada 20. jūnija spriedumu lietā C-60/90 *Polysar Investments* (*Recueil*, I-3111. lpp., 12. punkts) un 1996. gada 20. jūnija spriedumu lietā C-155/94 *Wellcome Trust* (*Recueil*, I-3013. lpp., 31.–36. punkts).

citu atsevišķu darījumu raksturu shēmas ietvaros.

32. Acīmredzot Apvienotā Karaliste piešķir īpašu nozīmi tam, ka "karuseļveida" shēmas pamatmērķis ir īstenot darbības, ko tā uzskata par PVN krāpšanu.

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

34. Situācija ir pavisam cita gadījumā, ja persona, kas pieprasa PVN atskaitījumu, nepatiesi norāda sevi kā nodokļu maksātāju. Šis jautājums tika izskatīts *Breitsohl* un *INZO* lietās. Tiesa atzina, ka "persona kļūst par nodokļa maksātāju tikai tad, ja ir apliecinājusi savu nodomu sākt paredzētās saimnieciskās darbības labā ticībā. Krāpšanas vai ļaunprātīgas izmantošanas gadījumos,

kuros attiecīgā persona, piemēram, aizbildinoties ar noteiktas saimnieciskas darbības veikšanu, faktiski mēģina iegūt savā īpašumā preces, attiecībā uz kurām varētu veikt atskaitījumu, nodokļu iestāde var pieprasīt atmaksāt naudas summas ar atpakaļejošu spēku, pamatojoties uz to, ka šie atskaitījumi veikti, balstoties uz nepatiesiem apgalvojumiem"²⁵.

35. Šajā judikatūrā atzīts, ka nodokļu iestādes var prasīt "objektīvus pierādījumus par personas norādīto nolūku veikt saimniecisku darbību, kuras rezultātā tiks noslēgti ar nodokli apliekami darījumi, un tad, ja šādu pierādījumu nav, var atteikt atzīt tiesības uz atskaitījuma saņemšanu"²⁶. Šis jautājums neattiecas uz konkrēto lietu. Pirmkārt, nav apgalvots nedz tas, ka *Fulcrum*, *Optigen* un *Bond House* ir lūguši atskaitīt PVN, pamatojoties uz nepatiesiem apgalvojumiem, nedz arī tas, ka tie nevēlējās veikt saimnieciskas darbības. Otrkārt, irskaidri jānodala nolūks

23 — 2000. gada 8. jūnija spriedums lietā C-400/98 (*Recueil*, I-4321. lpp.).

24 — 1996. gada 29. februāra spriedums lietā C-110/94 (*Recueil*, I-857. lpp.).

25 — Iepriekš minētais spriedums lietā *INZO* (24. punkts). Skat. arī iepriekš minēto spriedumu lietā *Breitsohl* (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.).

26 — Ģenerālvokāta Džeikobsa [*Jacobs*] secinājumi lietā C-32/03 *I/S Fini II* (2005. gada 3. marta spriedums, Krājums, I-1599. lpp., 21. punkts).

iesaistīties saimnieciskās darbībās un pašu saimniecisko darbību nolūks²⁷.

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

27 — Šo jautājumu varētu izskaidrot šādu divu situāciju salīdzinājums. I situācija: X deklarē, ka viņš atvērs restorānu, un iegūst nodokļu maksātāja (pagaīdu) statusu. Viņš nopērk krēslus, galdus un citu aprīkojumu un lūdz atskaitīt PVN. Tomēr viņš tā arī neatver restorānu. II situācija: Y atver restorānu un izmanto to darbībai krāpnieciskos nolūkos. Viņš nodrošina restorāna pakalpojumus un no saviem klientiem iekasē PVN, bet tad slēpj iegrāmatotos ienākumus, lai maldinātu nodokļu iestādes, un patur saņemtā PVN daļu. I situācija liek šaubīties par X nodokļu maksātāja statusu. Nodokļu iestādes var pieprasīt objektīvus pierādījumus, kas apliecinātu X norādīto nolūku, un novērtēt, vai X patiešām plānoja veikt ar restorānu saistītas darbības (skat., piemēram, iepriekš minēto spriedumu lietā *INZO*, 1998. gada 15. janvāra spriedumu lietā C-37/95 *Ghent Coal Terminal* (Recueil, I-1. lpp.) un 2000. gada 8. jūnija spriedumu lietā C-396/98 *Schloßstraße* (Recueil, I-4279. lpp.). Pretēji tam II situācija neietekmē Y kā nodokļu maksātāja statusu, jo Y veic saimniecisku darbību: viņš nodrošina ar restorānu saistītus pakalpojumus. No Sestās direktīvas 4. panta 1. punkta izriet, ka šīs darbības mērķis vai rezultāts neietekmē viņa kā nodokļu maksātāja statusu.

C — *Nelikumīgas darbības un PVN piemērošanas joma*

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

38. Atbilstoši pastāvīgajai judikatūrai finanšu neitralitātes princips aizliedz vispārīgi nošķirt likumīgas un nelikumīgas darbības²⁸. Principā pat nelikumīgi darījumi ietilpst Sestās direktīvas piemērošanas jomā un ir apliekami ar PVN²⁹. Vienīgais izņēmums ir tad, ja darbība noteiktu tās īpašību dēļ pilnīgi neietilpst likumīgu saimniecisku darbību sfērā³⁰. Piemēram, Sestās direktīvas piemērošanas jomā neietilpst narkotisku vielu piegāde³¹, turpretī nelikumīga ruletes spēles

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

29 — 1984. gada 28. februāra spriedums lietā 294/82 *Einberger* (Recueil, I177. lpp.), 1988. gada 5. jūlija spriedums lietā 289/86 *Happy Family* (Recueil, 3655. lpp., 20. punkts), 1988. gada 5. jūlija spriedums lietā 269/86 *Mol* (Recueil, 3627. lpp., 18. punkts), 1993. gada 2. augusta spriedums lietā C-111/92 *Lange* (Recueil, I-4677. lpp., 16. punkts), 1998. gada 28. maija spriedums lietā C-3/97 *Goodwin* un *Unstead* (Recueil, I-3257. lpp., 9. punkts) un 2000. gada 29. jūnija spriedums lietā C-455/98 *Salumets* u.c. (Recueil, I-4993. lpp., 19. punkts).

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

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

organizēšana ietilpst šajā jomā, jo tā konkurē ar likumīgo azartspēļu biznesu³².

and Excise sniegtā apraksta, tam, ko viņi uzskata par "karuseļveida" krāpšanu, šīs krāpšanas raksturīga pazīme ir tā, ka tiek izmantoti likumīgi saimnieciskās darbības veidi, lai paturētu naudu, kas samaksāta kā PVN.

39. Tomēr atšķirībā no narkotiskajām vielām vai naudas viltošanas datoru mikroshēmas saskaņā ar Tiesas teikto pēc definīcijas nav pakļautas pilnīgam importa un tirdzniecības aizliegumam Kopienā³³. Tikai produkti, kurus to būtības un specifisku īpašību dēļ nevar tirgot vai iekļaut ekonomikas procesos, ir izslēgti no PVN piemērošanas jomas³⁴. Datoru mikroshēmas nav šāds produkts.

D — Tiesiskās paļāvības princips

40. Otrkārt, pretēji Apvienotās Karalistes apgalvojumam nav tā, ka datoru mikroshēmu tirdzniecība pilnībā neietilpst likumīgu saimniecisko darbību jomā, jo darījumu shēma galarezultātā izrādās riņķveidīga. Kā kļūst skaidrs no pašu *Commissioners of Customs*

41. Ja Tiesa atbalstītu Apvienotās Karalistes interpretāciju, tas radītu būtisku nenoteiktību attiecībā uz Sestās direktīvas piemērošanu. Tāda interpretācija nozīmētu sekojošo: ja tirgotāji darījuma laikā vēlētos būt droši, ka tiem ir tiesības un pienākumi saskaņā ar PVN sistēmu, tiem vajadzētu paredzēt, vai konkrētās preces, kas bija darījuma priekšmets, kādā brīdī neatgriezīsies atpakaļ pie tirgotāja, kurš jau ir bijis piegādes shēmas dalībnieks. Ja tā būtu, tirgotājiem tāpat būtu jāzina arī, ka šīs tirgotājs kādā brīdī ir "pazudis"³⁵. Vienlaikus ir jāņem vērā iespēja,

32 — Spridums lietā *Fischer* (minēts iepriekš 28. zemsvītras piezīmē, 19.–23. un 28. punkts). Attiecībā uz Tiesas argumentācijas juridisko pamatojumu ģenerāladvokāts Džeikobs, sniedzot secinājumus lietā *Witzemann*, to 20. punktā atzīmējis, ka "noteikuma patiesais pamats ir nedaudz neskaids" un "nevar [...] uzskatīt, ka pastāv pamatprincips, kas aizliegtu nelikumīgu darījumu aplikšanu ar nodokli" (1990. gada 6. decembra spriedums lietā C-343/89 *Witzemann*, *Recueil*, I-4477. lpp.). Tiesa būtībā uzskata, ka PVN ir piemērojams darbībām, kas ietilpst parastā saimnieciskā nozarē, vai nu tāpēc, ka tās ir likumīgas, vai tāpēc, ka tās var konkurēt ar likumīgām saimnieciskām darbībām; ārpus tās finanšu neitralitātes princips nedarbojas. Skat. arī ģenerāladvokāta Fennelija [*Fennelly*] secinājumus iepriekš minētajā lietā *Coffeshop "Siberie"* (16. punkts).

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

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

35 — Apvienotās Karalistes teorija būtu piemērojama tikai tad, ja šie apstākļi parādītos vienlaicīgi. Nedz ar riņķveida piegādes shēmu, nedz ar to, ka eksistē vai uzradīsies tirgotājs, kurš nepilda saistības, nepietiek, lai secinātu, ka darījums neietilpst PVN piemērošanas jomā. "Krāpšanu ar pazudušu tirgotāja palīdzību" var īstenot lineārā piegādes shēmā, un tādā gadījumā darījumi shēmas ietvaros vienlaigā ietilptu PVN sistēmā. Riņķveida tirdzniecība dažu preču tirgos var pastāvēt kā normāls saimnieciskās darbības fenomens. PVN sistēma ir paredzēta nolūka cīnīties ar šo fenomenu, un darījumi ir apliekami ar PVN, neskatoties uz to, vai tirgotās preces gala rezultātā nonāk pie patērētāja.

ka viena un tā pati preču partija var ietvert preces, kas tiek izmantotas krāpšanai, un preces, kas netiek izmantotas krāpnieciskos nolūkos, tikai šīs pēdējās būtu aplikamas ar PVN, ja Apvienotās Karalistes arguments tiktu atbalstīts. Šī “saimnieciskās darbības” jēdziena interpretācija ir pretrunā tiesiskās palāvības principam, kas ir Kopienų tiesību pamatprincips, kurš dalībvalstīm jāievēro, ieviešot Sesto direktīvu³⁶. Kā *Optigen, Fulcrum* un *Bond House* turklāt pareizi norāda, Apvienotās Karalistes pieeja var darboties kā likumīgas tirdzniecības iebiedēšanas līdzeklis.

E — *Veidi, kā iespējams cīnīties ar “karuseļveida” krāpšanu*

vēlas apkarot “karuseļveida” krāpšanu vai vismaz atrisināt tās radītās problēmas. Manuprāt, Tiesai nevajadzētu piekrist šādi pieejai. Tas radikāli mainītu situāciju, problēmas smagumu pārceļot no nodokļu iestādēm uz privāto sektoru, kaitējot likumīgai tirdzniecībai un pienācīgai PVN sistēmas darbībai. Turklāt tas kavētu dalībvalstis pieņemt atbilstošus pasākumus, lai cīnītos pret “karuseļveida” krāpšanu. Šajā sakarā ir īpaši svarīgi atzīmēt — ja kāda darbība ietilpst Sestās direktīvas piemērošanas jomā, tas nenozīmē, ka dalībvalstis zaudē tiesības pieņemt pret šo darbību vērstus pasākumus³⁷. Faktiski Sestās direktīvas 21. pants ļauj dalībvalstīm noteikt solidāru un individuālu finanšu atbildību. Nodokļu maksātāju tādējādi var atzīt par atbildīgu saistībā ar PVN nomaksu, kas jāveic otrai līgumslēdzējai pusei, ja tas ir zinājis vai tam vajadzēja zināt par otras līgumslēdzējas puses darbībām krāpnieciskos nolūkos³⁸. Vairākas dalībvalstis ir pieņēmušas šāda veida pasākumus, lai apkarotu “karuseļveida” krāpšanu³⁹.

42. Apvienotā Karaliste, ierobežojot PVN sistēmas piemērošanas jomu, acīmredzot

36 — Šajā sakarā skat. 2004. gada 29. aprīļa spriedumu apvienotajās lietās C-487/01 un C-7/02 *Gemeente Leusden un Holin Groep* (*Recueil*, I-5337. lpp., 57., 58., 65. un 69. punkts). Pēc analogijas skat. 1995. gada 6. aprīļa spriedumu lietā C-4/94 *BLP Group* (*Recueil*, I-983. lpp., 24. punkts), Skat. arī 1998. gada 3. decembra spriedumu lietā C-381/97 *Belgocodex* (*Recueil*, I-8153. lpp., 26. punkts), iepriekš minēto spriedumu lietā *Schloßstraße* (44. punkts), 1988. gada 26. aprīļa spriedumu lietā 316/86 *Krücken* (*Recueil*, 2213. lpp., 22. punkts) un 2002. gada 11. jūlija spriedumu lietā C-62/00 *Marks & Spencer* (*Recueil*, I-6325. lpp., 44. punkts). Tiesa konsekventi ir atzinusi, ka ar tiesisko drošību saistīta prasība vēl stingrāk ir jāievēro tādu noteikumu gadījumā, kas var radīt finansiālas sekas, lai skartās personas varētu precīzi zināt savu tiesību un pienākumu apjomu. Skat., piemēram, 1987. gada 15. decembra spriedumu lietā 325/85 Irija/Komisija (*Recueil*, 5041. lpp., 18. punkts), spriedumu lietā 326/85 *Niederlande/Komisija* (*Recueil*, 5091. lpp., 24. punkts), iepriekš minēto spriedumu lietā *Sudholz* (34. punkts) un šajā pašā sakarā skat. arī 1981. gada 9. jūlija spriedumu lietā 169/80 *Gondrand Frères un Garancini* (*Recueil*, 1931. lpp., 17. punkts).

37 — Nelikumīgas azartspēles, piemēram, ir saimnieciska darbība Sestās direktīvas 4. panta 2. punkta izpratnē; protams, tas neliedz dalībvalstīm pieņemt pasākumus, kas vērsti pret šīm nelikumīgajām azartspēlēm; iepriekš minētais spriedums lietā *Fischer*. Skat. arī iepriekš minēto spriedumu lietā *Lange* (24. punkts).

38 — Jautājums par to, vai tirgotājs faktiski zināja vai arī tam vajadzēja zināt par krāpšanas shēmas pastāvēšanu, ir jāizskata tieši šajā kontekstā, nevis, kā uzskata Dānijas valdība, “saimnieciskās darbības” definīcijas kontekstā.

39 — Tostarp Apvienotā Karaliste (skat. *Finance Act 2003* 18. nodalu).

IV — Secinājumi

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

Lai noteiktu, vai darbība piegādes shēmas ietvaros ir atzīstama par saimniecisku darbību Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem — Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze, izpratnē, darījums ir jāizvērtē atsevišķi un *per se*. Darījumi, kas ietilpst riņķveida piegādes shēmā, kuras ietvaros tirgotājs nelikumīgi piesavinās tam samaksātās PVN summas, tā vietā, lai atskaitītos par šīm summām nodokļu iestādēm, tādēļ vien nepārstāj būt saimnieciska darbība Sestās direktīvas 4. panta 2. punkta izpratnē.