

Lieta C-465/03

Kretztechnik AG

pret

Finanzamt Linz

(Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz l?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu)

Sest? PVN direkt?va – Pakalpojumi pret atl?dz?bu – Akciju emisija – Sabiedr?bas akciju kot?šanas uzs?kšana – Iesp?ja atskait?t PVN

?ener?ladvok?ta F. Dž. Džeikobsa [F. G. Jacobs] secin?jumi, sniegti 2005. gada 24. febru?r?

Tiesas spriedums (pirm? pal?ta) 2005. gada 26. maij?

Sprieduma kopsavilkums

1. Noteikumi par nodok?iem – Ties?bu aktu saska?ošana – Apgroz?juma nodok?i – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma – Darb?bas, par kur?m j?maks? nodoklis – Pre?u pieg?de un pakalpojumu sniegšana pret atl?dz?bu – J?dziens — Jaunu akciju emisija — Izsl?gšana

(Padomes Direkt?vas 77/388 2. panta 1. punkts)

2. Noteikumi par nodok?iem – Ties?bu aktu saska?ošana – Apgroz?juma nodok?i – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma – Priekšnodok?a atskait?šana – Nodoklis, ko uzliek izdevumiem par sa?emtajiem pakalpojumiem, emit?jot akcijas – Ties?bas uz nodok?a atskait?šanu – Nosac?jums

(Padomes Direkt?vas 77/388 17. panta 1. un 2. punkts)

1. Jaunu akciju emisija neatkar?gi no t?, vai to veic, uzs?kot attiec?g?s sabiedr?bas akciju kot?šanu birž?, nav dar?jums, kas ietilpst Padomes 1977. gada 17. maija Sest?s direkt?vas 77/388 par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem, kur? izdar?ti groz?jumi ar Direkt?vu 95/7, 2. panta 1. punkta piem?rošanas jom?.

Šis dar?jums nav ne pre?u pieg?de, ne pakalpojumu sniegšana pret atl?dz?bu š? noteikuma izpratn?.

(sal. ar 27., 28. punktu un rezolut?v?s da?as 1) punktu)

2. Sest?s direkt?vas 77/388, kur? izdar?ti groz?jumi ar Direkt?vu 95/7, 7. panta 1. un 2. punkts dod ties?bas atskait?t visu pievienot?s v?rt?bas nodokli, ko uzliek nodok?u maks?t?ja izdevumiem par daž?diem pakalpojumiem, kurus tas sa??mis akciju emisijas ietvaros, cikt?l š? nodok?a maks?t?ja saimniecisk?s darb?bas laik? veiktie dar?jumi ir apliekami ar nodokli.

Šo pakalpojumu izmaksas veido da?u no attiec?g?s sabiedr?bas visp?r?j?m izmaks?m un k? t?das t?s veido da?u no sabiedr?bas p?rdodamo pre?u cenas, jo š?di pakalpojumi ir tieši un t?l?t?ji saist?ti ar nodok?a maks?t?ja saimniecisko darb?bu.

(sal. ar 36., 38. punktu un rezolūcijas daļas 2) punktu)

TIESAS SPRIEDUMS (pirmā palāta)

2005. gada 26. maijā (*)

Sestā PVN direktīva – Pakalpojumi pret atlīdzību – Akciju emisija – Sabiedrības akciju
kotēšanas uzsākšana – Iespēja atskaitīt PVN

Lieta C-465/03

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši EKL 234. pantam,

ko *Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz* (Austrija) iesniedza ar lūgumu, kas pieņemts
2003. gada 20. oktobrī un kas Tiesā reģistrēts 2003. gada 5. novembrī, tiesvedībā

Kretztechnik AG

pret

Finanzamt Linz.

TIESA (pirmā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs P. Jānss [*P. Jann*], tiesneši K. Lēnartss [*K. Lenaerts*]
(referenti), H. N. Kunja Rodrigess [*J. N. Cunha Rodrigues*], M. Ilešis [*M. Ilešis*] un E. Levits,

ģenerālvokāts F. Dž. Džeikobss [*F. G. Jacobs*],

sekretāre M. F. Kontē [*M.-F. Contet*], galvenā administratore,

ģemotvārā rakstveida procesu un tiesas sēdi 2004. gada 15. decembrī,

ģemotvārā apsvērumus, ko sniedza:

- *Kretztechnik AG* vārdā – P. Fārmers [*P. Farmer*], *barrister*, kam palīdz J. Kajusa [*J. Kajus*]
un B. Terra [*B. Terra*], profesors,
- *Finanzamt Linz* vārdā – V. Ritirks [*W. Ritirc*], pārstāvis,
- Austrijas valdības vārdā – H. Dosi [*H. Dossi*], pārstāvis,
- Dānijas valdības vārdā – J. Molde [*J. Molde*], pārstāvis,
- Vācijas valdības vārdā – F. Hušens [*F. Huschens*] un M. Lumma [*M. Lumma*], kā arī A.
Tīmane [*A. Tiemann*], pārstāvis,
- Itālijas valdības vārdā – I. M. Bragulja [*I. M. Braguglia*], pārstāvis, kam palīdz P. Džentili [*P. Gentili*], *avvocato dello Stato*,
- Apvienotās Karalistes valdības vārdā – M. Bezels [*M. Bethell*], pārstāvis, kam palīdz M.

Hola [M. Hall], barrister,

– Eiropas Kopienų Komisijas vārdā – D. Triandafilu [D. Triantafyllou] un K. Gross [K. Gross], pārstāvji,

noklausījies enerģētiskā advokāta secinājumus tiesas sēdē 2005. gada 24. februārī,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu attiecas uz 2. un 17. panta interpretāciju Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopējā 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 līgumu iesniedza saistībā ar prāvu starp *Kretztechnik AG* (turpmāk tekstā – “*Kretztechnik*”) un *Finanzamt Linz* (Lincas Finanšu pārvalde) par tās atteikumu atļaut šai sabiedrībai atskaitīt pievienotās vērtības nodokli (turpmāk tekstā – “PVN”), ko šī sabiedrība samaksājusi par akciju emisijas pakalpojumiem saistībā ar sabiedrības akciju kotēšanas uzsākšanu Frankfurtes Bīržē (Vācija).

Atbilstošās tiesību normas

Kopienų tiesiskais regulējums

3 Padomes 1967. gada 11. aprīļa Pirmās direktīvas 67/227/EEK par dalībvalstu tiesību aktu par apgrozījuma nodokļiem saskaņošanu (OV 1967, 71, 1301. lpp.) 2. panta otrajā daļā paredzēts, ka “[p]ar katru darījumu [PVN], ko aprēķina no preču vai pakalpojumu cenām pēc attiecīgā precēm vai pakalpojumiem piemērotas likmes, uzliek pēc tam, kad atēmts dažādiem izmaksu komponentiem tieši piemērotais [PVN]”.

4 Atbilstoši Sestās direktīvas 2. panta 1. punktam PVN jāmaksā “[p]ar preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību attiecīgās valsts teritorijā veicis nodokļu maksātājs, kas kā tās rīkojas”.

5 Sestās direktīvas 4. panta 1. un 2. punkta redakcija ir šāda:

“1. “Nodokļa maksātājs” nozīmē visas personas, kas patstāvīgi jebkurā vietā veic jebkuru 2. punktā norādītu saimniecisku darbību neatkarīgi no šīs darbības mērķa un rezultāta.

2. Šī panta 1. punktā minētā saimnieciskā darbība aptver visas ražotāju, tirgotāju un pakalpojumu sniedzēju darbības, ieskaitot kalnrniecību, lauksaimniecisku darbību un brīvo profesiju darbības. Ilglaicīgā materiāla vai nemateriāla pašuma izmantošana nolūkā gūt no tā ienākumus arī uzskatāma par saimniecisku darbību.”

6 Atbilstoši Sestās direktīvas 5. panta 1. punktam par preču piegādi uzskatāma “tiesību nodošanā rīkoties ar materiālu pašumu kā pašniekam”.

7 Minētās direktīvas 6. panta 1. punkta pirmajā daļā teikts, ka “jebkurš darījums, kas nav preču piegāde” uzskatāms par pakalpojumu sniegšanu.

8 Sestās direktīvas 13. panta B daļas d) apakšpunkta 5. punktā paredzēts, ka dalībvalstis

atbrīvo no PVN maksāšanas par "darījumiem, ieskaitot starpniecību, izņemot pārvaldi un uzraudzību, ar akciju un daļu sabiedrības vai apvienības, bezseguma parādēm un citiem vārtpapīriem [...]".

9 Sestās direktivas 17. panta 1. un 2. punktu paredzēts:

"1. Atskaitēšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitēmais nodoklis kļūst iekasjams.

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

a) [PVN], kas maksājams vai samaksāts par precēm vai pakalpojumiem, kurus viņam jau piegādājis vai sniedzis vai vēl piegādās vai sniegs cits nodokļa maksātājs;

[..]."

10 Sestās direktivas 17. panta 5. punkts attiecas uz iespēju atskaitēt PVN gadījumā, kad nodokļu maksātājs preces vai pakalpojumus izmanto vienlaicīgi darījumiem, kas dod tiesības uz PVN atskaitēšanu, un darījumiem, kas nedod šādas tiesības uz atskaitēšanu. Šādos gadījumos minētā noteikuma pirmajā daļā paredzēts, ka "atskaitēma ir tikai tā [PVN] daļa, kas attiecināma uz pirmo veida darījumiem".

Valsts tiesiskais regulējums

11 Sestās direktivas noteikumi ir transponēti Austrijas tiesībās ar 1994. gada likumu par apgrozījuma nodokli (*Umsatzsteuergesetz 1994, BGBl. 663/1994*) redakcijā, kas publicēta 1999. gadā (*BGBl. I, 106/1999*).

Pamata prāva un prejudiciālie jautājumi

12 *Kretztechnik* ir Austrijā reģistrēta akciju sabiedrība, kuras mērķis ir attīstīt un izplatīt medicīniskās iekārtas. Ar sabiedrības akcionāru pilnsapulces 2000. gada 18. janvāra lēmumu šīs sabiedrības pamatkapitāls tika palielināts no 10 miljoniem EUR līdz 12,5 miljoniem EUR. Lai iegūtu palielināšanai vajadzīgo kapitālu, šī sabiedrība lūdza atļauju kotēt akcijas Frankfurtes Biržā.

13 *Kretztechnik* atdeva kotēt akcijas minētajā biržā 2000. gada martā. Tā uzsāka kapitāla palielināšanu ar uzdevotāja akciju emisiju.

14 Ar 2002. gada 5. jūlija *Finanzamt Linz* atzinumu par nodokļu uzlikšanu par 2000. gadu netika atļauts atskaitēt PVN, ko *Kretztechnik* kļuva par priekšnodokli samaksājusi par pakalpojumiem, kas saistīti ar tās akciju kotēšanas uzsākšanu. Tā kā akciju emisija Austrijā tika uzskatīta par darījumu, par kuru nav jāmaksā PVN, balstoties uz valsts tiesību normu, kas ir analoga Sestās direktivas 13. panta B daļas d) apakšpunkta 5. punktam, minētā sabiedrība, saskaņā ar *Finanzamt* viedokli, nevar atsaukties uz tiesību m atskaitēt kļuva par priekšnodokli samaksāto PVN.

15 *Kretztechnik* apstrīdēja minēto atzinumu par nodokļu uzlikšanu *Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz* [Neatkarīgā finanšu senāta Lincas nodaļa], kas nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

"1) Vai akciju sabiedrība sniedz pakalpojumu pret atlīdzību Sestās direktivas [...] 2. panta 1. punkta izpratnē, ja tā pāc akciju kotēšanas uzsākšanas emitēt akcijas jaunajiem akcionāriem, kas apmaksā noteikto akciju emisijas cenu?

2) Ja uz pirmo jautājumu sniegta apstiprinoša atbilde – vai Sestās direktīvas 2. panta 1. punkts un 17. pants interpretējami tādējādi, ka pakalpojumu sniegšana, kas saistīta ar akciju kotēšanas uzskāšanu, kopumā jākvalificē kā darījums, par kuru nav jāmaksā nodoklis un kas tāpēc neaizņemas atskaitīt priekšnodokli?

3) Ja uz pirmo jautājumu sniegta noliedzoša atbilde – vai Sestās direktīvas 17. panta 1. un 2. punkts dod tiesības atskaitīt priekšnodokli, balstoties uz to, ka citi pakalpojumi (reklāma, advokāta pakalpojumi, konsultācijas tiesību un tehniskos jautājumos), kas dod tiesības veikt atskaitījumu, veikti saistībā ar uzņēmuma darījumiem, kas apliekami ar nodokli?”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo jautājumu

16 *Kretztechnik*, Dānijas un Itālijas valdības, kuras Eiropas Kopienu Komisija apgalvo, ka sabiedrība, emitējot jaunas akcijas sakarā ar akciju kotēšanas uzskāšanu, nesniedz pakalpojumu pret atlīdzību Sestās direktīvas 2. panta 1. punkta izpratnē. Šajā sakarā tās uzsver, ka *Kretztechnik* pievienojās kapitāla tirgum, lai finansētu savu statutošo komercdarbību, nevis lai uzskaitītu vārtpapīru tirdzniecības komercdarbību.

17 Turpretim *Finanzamt Linz*, kuras Austrijas, Vācijas un Apvienotās Karalistes valdības apgalvo, ka, pat ja vienkrāšu akciju iegāšanu un turēšanu nevar uzskatīt par saimniecisku darbību (skat. 1991. gada 20. jūnija spriedumu lietā C-60/90 *Polysar Investments Netherlands, Recueil*, I-3111. lpp., 1997. gada 6. februāra spriedumu lietā C-80/95 *Harnas & Helm, Recueil*, I-745. lpp., un 2003. gada 26. jūnija spriedumu lietā C-442/01 *KapHag, Recueil*, I-6851. lpp.), nodokļu maksātāja akciju emisija ar mērķi palielināt savu kapitālu, lai veiktu savu saimniecisko darbību, ir darījums, par kuru jāmaksā nodoklis šīs direktīvas 2. panta 1. punkta izpratnē. Šo interpretāciju apstiprina šīs direktīvas 13. panta B daļas d) apakšpunkta 5. punkts, kas *a priori* pieņem, ka darījuma esamību, kas apliekams ar nodokli.

18 Šajā sakarā jāatgādina, ka no Sestās direktīvas 2. panta 1. punkta, kas definē PVN piemērošanas jomu, izriet, ka dalībvalsts teritorijā šis nodoklis jāmaksā vienīgi par saimnieciska rakstura darbību. Saimnieciskās darbības jēdziens definēts šīs pašas direktīvas 4. panta 2. punktā kā tāds, kas aptver visas ražotāju, tirgotāju un pakalpojumu sniedzēju darbības un cita starpā arī darbības, ar kurām izmanto materiālu vai nemateriālu pašumu nolūkā gūt no tā pastāvīgus ienākumus (iepriekš minētais spriedums lietā *KapHag*, 36. punkts).

19 Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru tikai akciju iegāšanu un turēšanu pašā par sevi nevar uzskatīt par saimniecisko darbību Sestās direktīvas izpratnē. Faktiski līdzdalība ar kapitāla daļu citos uzņēmumos nav pašuma izmantošana nolūkā gūt pastāvīgus ienākumus, un tas nozīmē, ka iespējams dividendes jeb šīs līdzdalības augļi ir pašumtiesību, nevis saimnieciskās darbības rezultāts Sestās direktīvas izpratnē (skat. iepriekš minētos spriedumus lietā *Harnas & Helm*, 15. punkts, lietā *KapHag*, 38. punkts, un 2004. gada 21. oktobra spriedumu lietā C-8/03 *BBL*, Krājums, I-10157. lpp., 38. punkts). Ja līdzdalība ar kapitāla daļu citos uzņēmumos kā tāda līdz ar to nav saimnieciska darbība minētās direktīvas izpratnē, tas pats attiecas uz darbību, ar ko nodod šīs daļas (skat. 1996. gada 20. jūnija spriedumu lietā C-155/94 *Wellcome Trust, Recueil*, I-3013. lpp., 33. punkts, iepriekš minētos spriedumus lietā *KapHag*, 40. punkts, un lietā *BBL*, 38. punkts).

20 Turpretim tādi darījumi nolūkā gūt pastāvīgus ienākumus, kas pārsniedz vārtpapīru vienkrāšņu iegāšanas un pārdošanas robežas, kuras vārtpapīru tirdzniecības darījumi, ko veic komercdarbības ietvaros, ietilpst Sestās direktīvas piemērošanas jomā, bet par tiem nav jāmaksā

PVN saska?? ar ??s direkt?vas 13. panta B da?as d) apakšpunkta 5. punktu (skat. 2004. gada 29. apr??a spriedumu liet? C?77/01 *EDM, Recueil*, I?4295. lpp., 59. punkts, un iepriekš min?to spriedumu liet? *BBL*, 41. punkts).

21 Attiec?b? uz jaut?jumu par to, vai k?das sabiedr?bas akciju emisiju var uzskat?t par saimniecisku darb?bu, kas ietilpst Sest?s direkt?vas 2. panta 1. punkta piem?rošanas jom?, j?uzsver, pirmk?rt, ka ??da dar?juma raksturs nav atkar?gs no t?, vai dar?jumu veic sabiedr?ba p?c akciju kot?šanas uzs?kšanas vai ar? sabiedr?ba, kuras akcijas netiek kot?tas bir??.

22 Otrk?rt, j?atg?dina, ka saska?? ar Sest?s direkt?vas 5. panta 1. punktu pre?u pieg?de paredz ties?bu nodošanu r?koties ar materi?lu ?pašumu k? ?pašniekam. Jaunu akciju, proti, v?rtspap?ru – nemateri?la ?pašuma, emisiju nevar uzskat?t par pre?u pieg?di pret atl?dz?bu ??s direkt?vas 2. panta 1. punkta izpratn?.

23 Tas, vai par akciju emisiju ir j?maks? nodoklis, t?d?j?di ir atkar?gs no t?, vai šis dar?jums ir pakalpojumu sniegšana pret atl?dz?bu Sest?s direkt?vas 2. panta 1. punkta izpratn?.

24 Šaj? sakar? Tiesa jau ir nospriedusi, ka person?lsabiedr?ba, kas uz?em dal?bnieku, par to sa?emot skaidras naudas iemaksu sabiedr?bas kapit?l?, šim dal?bniekam nesniedz pakalpojumu pret atl?dz?bu Sest?s direkt?vas 2. panta 1. punkta izpratn? (skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *KapHag*, 43. punkts).

25 T?du pašu secin?jumu var izdar?t attiec?b? uz akciju emisiju ar m?r?i piesaist?t kapit?lu.

26 Faktiski, k? to pamatoti uzsver ?ener?ladvok?ts savu secin?jumu 59. un 60. punkt?, emit?jot jaunas akcijas, sabiedr?ba paredz palielin?t savu ?pašumu, ieg?dama papildu kapit?lu, atz?stot jauno akcion?ru ties?bas uz da?u no t?d?j?di palielin?t? kapit?la. Sabiedr?bas – akciju emitenta – m?r?is ir ieg?t kapit?lu, nevis sniegt pakalpojumus. Attiec?b? uz akcion?riem kapit?la palielin?šanai vajadz?go summu samaksa nav atl?dz?bas maksa, bet invest?cija vai kapit?la ieguld?šana.

27 No iepriekš min?t? izriet, ka akciju emisija nav ne pre?u pieg?de, ne pakalpojumu sniegšana pret atl?dz?bu Sest?s direkt?vas 2. panta 1. punkta izpratn?. L?dz ar to ??ds dar?jums, kas sabiedr?bai, iesp?jams, b?tu j?veic sakar? ar t?s akciju kot?šanas uzs?kšanu, neietilpst ??s direkt?vas piem?rošanas jom?.

28 Uz pirmo jaut?jumu t?d?j?di j?atbild, ka jaunu akciju emisija nav dar?jums, kas ietilpst Sest?s direkt?vas 2. panta 1. punkta piem?rošanas jom?.

Par otro jaut?jumu

29 ?emot v?r? uz pirmo jaut?jumu sniegto atbildi, uz otro jaut?jumu nav j?atbild.

Par trešo jaut?jumu

30 Ar trešo jaut?jumu iesniedz?jtiesa p?c b?t?bas jaut?, vai Sest?s direkt?vas 17. panta 1. un 2. punkts dod ties?bas atskait?t k? priekšnodokli samaks?to PVN par pakalpojumiem, kas saist?ti ar akciju emisiju.

31 *Finanzamt Linz*, k? ar? Austrijas, D?nijas, V?cijas un It?lijas vald?bas apgalvo, ka, t? k? akciju emisija sakar? ar akciju kot?šanas uzs?kšanu nav dar?jums, par kuru j?maks? nodoklis Sest?s direkt?vas 2. panta 1. punkta izpratn?, nepast?v ar? ties?bas atskait?t to PVN, kas samaks?ts pakalpojumiem, kuri sa?emti pret atl?dz?bu, lai emit?tu min?t?s akcijas. Pret?ji lietai *Abbey National*, kur? spriedums pie?emts 2001. gada 22. febru-r? (lieta C?408/98, *Recueil*,

l?1361. lpp.), pamata pr?v? iepriekš sa?emtie pakalpojumi, par kuriem j?maks? PVN, cikt?l tie neveido da?u no *Kretztechnik* p?rdoto pre?u cenas, nav *Kretztechnik* visp?r?j?s saimniecisk?s darb?bas neat?emama sast?vda?a. Izdevumi par šiem pakalpojumiem ir saist?ti vien?gi ar š?s sabiedr?bas akciju kot?šanas uzs?kšanu un nav nek?d? zi?? saist?ti ar š?s sabiedr?bas visp?r?jo darb?bu, par ko j?maks? nodoklis.

32 Turpret? *Kretztechnik*, Apvienot?s Karalistes vald?ba un Komisija uzskata, ka pat tad, ja pakalpojumi, kas sa?emti avans? un par kuriem samaks?ts PVN, nebija saist?ti ar ?pašiem dar?jumiem, par kuriem j?maks? nodoklis, bet ar izdevumiem, kas attiecas uz akciju emisiju, šie izdevumi var veidot da?u no š?s sabiedr?bas visp?r?j?m izmaks?m, ko iek?auj sabiedr?bas p?rdoto pre?u cen?. Š?dos apst?k?os *Kretztechnik* ir ties?bas atskait?t k? priekšnodokli samaks?to PVN, kas attiecas uz izdevumiem par sa?emtajiem pakalpojumiem, kuri saist?ti ar š?s sabiedr?bas akciju kot?šanas uzs?kšanu (skat. 1995. gada 6. apr??a spriedumu liet? C?4/94 *BLP Group, Recueil*, l?983. lpp., 25. punkts; 2000. gada 8. j?nija spriedumu liet? C?98/98 *Midland Bank, Recueil*, l?4177. lpp., 31. punkts, un iepriekš min?to spriedumu liet? *Abbey National*, 34.–36. punkts).

33 Šaj? sakar? j?atg?dina, ka, saska?? ar past?v?go judikat?ru Sest?s direkt?vas 17.–20. pant? paredz?t?s ties?bas atskait?t nodokli veido PVN sist?mas neat?emamu da?u, ko princip? nevar ierobežot. Š? sist?ma iedarbojas nekav?joties attiec?b? uz visu samaks?to nodokli par iepriekš veiktajiem dar?jumiem (skat. it ?paši 1995. gada 6. j?lija spriedumu liet? C?62/93 *BP Supergaz, Recueil*, l?1883. lpp., 18. punkts, un 2000. gada 21. marta spriedumu apvienotaj?s liet?s no C?110/98 l?dz C?147/98 *Gabalfa* u.c., *Recueil*, l?1577. lpp., 43. punkts).

34 Atskait?jumu sist?mas m?r?is ir piln?b? atvieglot uz??m?jam visas saimniecisk?s darb?bas laik? ar maks?jamo vai samaks?to PVN uzlikto nastu. L?dz ar to kop?j? PVN sist?ma, apliekot ar nodok?iem saimniecisko darb?bu, nodrošina piln?gu neitralit?ti, neatkar?gi no š?s saimniecisk?s darb?bas m?r?iem vai rezult?tiem, ar nosac?jumu, ka min?t? saimniecisk? darb?ba k? t?da ir princip? apliekama ar PVN (skat. šaj? sakar? 1985. gada 14. febru?ra spriedumu liet? 268/83 *Rompelman, Recueil*, 655. lpp., 19. punkts; 1998. gada 15. janv?ra spriedumu liet? C?37/95 *Ghent Coal Terminal, Recueil*, l?1. lpp., 15. punkts; k? ar? iepriekš min?tos spriedumus liet? *Gabalfa* u.c., 44. punkts, liet? *Midland Bank*, 19. punkts, un liet? *Abbey National*, 24. punkts).

35 No iepriekš min?t? nosac?juma izriet, ka, lai PVN b?tu atskait?ms, iepriekš veiktajiem dar?jumiem j?b?t tieši un to veikšanas br?d? saist?tiem ar n?kotnes dar?jumiem, kas dod ties?bas izdar?t atskait?jumu. T?d?j?di ties?bas atskait?t PVN, kas samaks?ts par iepriekš ieg?d?t?m prec?m vai pakalpojumiem, paredz, ka to ieg?des izdevumi veido da?u no t?du dar?jumu cenas, par kuriem n?kotn? j?maks? PVN, kas dod ties?bas veikt atskait?jumu (skat. iepriekš min?tos spriedumus liet? *Midland Bank*, 30. punkts, un liet? *Abbey National*, 28. punkts, k? ar? 2001. gada 27. septembra spriedumu liet? C?16/00 *Cibo Participations, Recueil*, l?6663. lpp., 31. punkts).

36 Pamata pr?v?, ?emot v?r? to, ka, pirmk?rt, akciju emisija ir dar?jums, kas neietilpst Sest?s direkt?vas piem?rošanas jom?, un, otrk?rt, to, ka *Kretztechnik* šo dar?jumu veica, lai palielin?tu savu kapit?lu savas visp?r?j?s saimniecisk?s darb?bas lab?, ir j?uzskata, ka attiec?g? dar?juma ietvaros š?s sabiedr?bas sa?emto pakalpojumu izmaksas veido da?u no š?s sabiedr?bas visp?r?j?m izmaks?m un k? t?das t?s veido da?u no sabiedr?bas p?rdodamo pre?u cenas. Faktiski š?di pakalpojumi ir tieši un t?l?t?ji saist?ti ar nodok?a maks?t?ja saimniecisko darb?bu (skat. iepriekš min?tos spriedumus liet? *BLP Group*, 25. punkts, liet? *Midland Bank*, 31. punkts, liet? *Abbey National*, 35. un 36. punkts, k? ar? liet? *Cibo Participations*, 33. punkts).

37 No min?t? izriet, ka saska?? ar Sest?s direkt?vas 17. panta 1. un 2. punktu *Kretztechnik* ir ties?bas atskait?t visu PVN, kas samaks?ts par izdevumiem, kuri saist?ti ar daž?diem pakalpojumiem, ko š? sabiedr?ba sa??musi akciju emisijas ietvaros, kas uzs?kta ar nosac?jumu,

ka šīs sabiedrības saimnieciskās darbības ietvaros visi veiktie darījumi ir ar nodokli apliekami darījumi. Faktiski, ja nodokļa maksātājs vienlaicīgi veic darījumus, kas dod tiesības veikt atskaitījumu, un darījumus, kas nedod tādās tiesības, saskaņā ar Sestās direktivas 17. panta 5. punktu viņš var atskaitīt tikai PVN daļu, kas ir proporcionāla darījumam, kuri dod tiesības veikt atskaitījumu, summai (iepriekš minētie spriedumi lietā *Abbey National*, 37. punkts, un lietā *Cibo Participations*, 34. punkts).

38 Līdz ar to uz trešo jautājumu jāatbild šādi: Sestās direktivas 17. panta 1. un 2. punkts dod tiesības atskaitīt visu PVN, ko uzliek nodokļu maksātāja izdevumiem par dažādiem pakalpojumiem, kurus tas saņēmis akciju emisijas ietvaros, ciktāl šis nodokļa maksātāja saimnieciskās darbības laikā veiktie darījumi ir apliekami ar nodokli.

Par tiesīšanās izdevumiem

39 Attiecībā uz lietas dalībniekiem pamata prāvā šis tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesīšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies iesniedzot apsvērumus Tiesai, kas nav minēti lietas dalībnieku tiesīšanās izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (pirmā palāta) nospriež:

1) jaunu akciju emisija nav darījums, kas ietilpst Padomes 1977. gada 17. maija Sestās [PVN] direktivas 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, 2. panta 1. punkta piemērošanas jomā;

2) Sestās [PVN] direktivas 77/388, kurā izdarīti grozījumi ar Direktīvu 95/7, 17. panta 1. un 2. punkts dod tiesības atskaitīt visu pievienotās vērtības nodokli, ko uzliek nodokļu maksātāja izdevumiem par dažādiem pakalpojumiem, kurus tas saņēmis akciju emisijas ietvaros, ciktāl šis nodokļa maksātāja saimnieciskās darbības laikā veiktie darījumi ir apliekami ar nodokli.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – vācu.